

## TRATAMENTUL CONTABIL AL VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR ORGANIZAȚIILOR NECOMERCIALE

*Prof. univ., dr. hab. Alexandru  
NEDERIȚA, ASEM*  
*Conf. univ., dr. Angela POPOVICI, ASEM*

Veniturile și cheltuielile constituie elemente contabile principale ale oricărei organizații necomerciale (ONC). În cadrul contabilității acestor elemente, trebuie soluționate multiple probleme privind stabilirea componenței, recunoașterea, evaluarea, utilizarea conturilor contabile și prezentarea informațiilor privind veniturile și cheltuielile în situațiile financiare.

În scopul soluționării problemelor nominalizate, se recomandă:

- concretizarea componenței diferitelor categorii de venituri și cheltuieli;
- recunoașterea și evaluarea veniturilor și cheltuielilor conform contabilității de angaja-mente, ținând cont de specificul activității ONC-urilor;
- elaborarea nomenclatorului subconturilor la conturile de venituri și cheltuieli și a schemelor de înregistrări contabile în funcție de particularitățile activității ONC-urilor;
- renunțarea la formularul tipizat al situației de venituri și cheltuieli și acordarea fiecărei ONC a dreptului să stabilească de sine stătător structura situației nominalizate în funcție de necesitățile informaționale ale utilizatorilor.

**Cuvinte-cheie:** cheltuieli, venituri, organizație necomercială, evaluare, recunoaștere, cont contabil, situații financiare.

**JEL:** M.41

### Introducere

Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor constituie unul dintre cele mai importante și dificile sectoare de evidență ale oricărei ONC. În cadrul acestui sector, se formează un șir de indicatori care servesc drept bază pentru elaborarea bugetelor ONC-urilor, luarea deciziilor manageriale și economice de către toate categoriile de utilizatori ai informației contabile, precum: finanțatorii, donatorii, personalul, fondatorii și membrii ONC-urilor etc.

Modul general de contabilizare a veniturilor și cheltuielilor ONC-urilor este reglementat de Legea contabilității [3], Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în ONC-uri [2], Planul general de conturi contabile [6] și Standardele Naționale de Contabilitate [7].

## ACCOUNTING TREATMENT OF REVENUES GENERATED AND EXPENDITURES INCURRED BY THE NON-COMMERCIAL ORGANIZATIONS

*Professor, Hab. Dr. Alexandru  
NEDERITA, ASEM*  
*Assoc. Prof., PhD Angela POPOVICI, ASEM*

**Abstract.** Revenues and expenditures are the core elements of any of the non-commercial organizations (NCO). As part of the accounting of these elements it is necessary to solve numerous problems, such as establishing composition, recognition, evaluation, use of accounting records and reflection of information concerning revenues and expenditures in the financial statements.

The following approach could be recommended with the purpose of solving the aforementioned problems:

- specifying composition of different categories of revenues and expenditures;
- recognition and evaluation of revenues and expenditures pursuant to accrual accounting principles while bearing in mind the specificity of activity conducted by the NCO;
- elaboration of the nomenclature of the revenues and expenditures subaccounts and the accounting records schemes depending on the specificity of the activity conducted by the NCO;
- giving up on making use of the standardized templates when making out revenue and expenditure statement and offering to each of the NCOs the right to establish independently the structure of the respective statement depending on the informational needs experienced by the users.

**Key words:** expenditures, revenues, non-commercial organization, evaluation, recognition, book-keeping records, financial statements.

**JEL:** M.41

### Introduction

Revenue and expenditure accounting is deemed as one of the most important and difficult sector of keeping record by any of the NCO. As part of this sector compiled was a set of indicators serving as the grounds for preparing the NCOs budgets, taking managerial and business decisions by all categories of users of accounting information, such as financiers, donors, employees, founders and members of NCO, etc.

The general approach to accounting revenues and expenditures of the NCO are set out by the Accounting Law [3], Methodological guidelines on the specificities of accounting by the NCO [2], General accounting plan [6] and the National Accounting Standards [7].

### Probleme și soluții

La contabilizarea veniturilor și cheltuielilor ONC, apar multiple probleme, dintre care principalele sunt:

- identificarea elementelor care corespund definițiilor de venituri și cheltuieli și pot fi incluse în componența acestora;
- recunoașterea și evaluarea veniturilor și cheltuielilor;
- reflectarea veniturilor și cheltuielilor în conturile contabile;
- prezentarea informațiilor privind veniturile și cheltuielile în situațiile financiare.

Definițiile veniturilor și cheltuielilor sunt prezentate, sub aspect general, în Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în ONC-uri. Conform pct. 133 al acestor indicații, veniturile reprezintă creșteri, iar cheltuielile – diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei de gestiune, respectiv sub forma intrărilor/ieșirilor sau majorării/micșorării activelor ori diminuării/majorării datoriilor, care au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu [2, p.152]. În opinia noastră, definițiile susmenționate ale veniturilor și cheltuielilor ONC-urilor nu sunt suficient argumentate și nu pot fi aplicate direct la stabilirea componenței acestor elemente. Această afirmație rezultă din faptul că nu toate modificările (creșterile/ diminuările) activelor și datoriilor generează venituri și cheltuieli. Astfel, în practica contabilă, sunt frecvente cazurile, când modificările activelor și/sau datoriilor nu afectează veniturile și cheltuielile ONC-urilor. La astfel de modificări, se referă numerarul și alte resurse utilizate la procurarea (crearea) activelor imobilizate, avansurile primite în scopul livrărilor ulterioare de servicii, numerarul încasat sub formă de credite sau împrumuturi etc. În plus, anumite elemente contabile se înregistrează direct în componența capitalului propriu, fără reflectarea prealabilă a acestora în conturile de venituri și cheltuieli, de exemplu, aporturile inițiale ale fondatorilor, mijloacele cu destinație specială primite sub formă de imobilizări necorporale și corporale, diferențele din reevaluarea activelor imobilizate etc.

În contextul celor expuse mai sus, considerăm că veniturile și cheltuielile nu trebuie să fie corelate cu mărimea totală a capitalului propriu al ONC-urilor, ci doar cu o componentă a acestuia și anume cu fondul de autofinanțare.

Activitatea ONC-urilor generează diverse tipuri de venituri și cheltuieli, care, conform reglementărilor contabile actuale, se clasifică în trei grupe principale:

- 1) venituri și cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială;
- 2) alte venituri și cheltuieli (cu excepția veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică);

### Problems and Solutions

In the process of accounting the revenues and expenditures of the NCO there appear numerous problems, of which the main ones are listed below:

- identification of elements complying with definitions of revenues and expenditure or the ones that could be included in the composition of such;
- recognition and evaluation of revenues and expenditures;
- reflection of revenues and expenditures in the accounting records;
- presentation of information with regards to revenues and expenditures on the financial statements.

The revenues and expenditures definitions are presented under general aspect in the Methodological guidelines on the specificities of accounting maintained by the NCO. Pursuant to item 133 of these guidelines, the revenues are treated as the increase while the expenditures as a slumping of business benefits marked during the reported period, accordingly in the form of inflows/outflows or increase/decrease of assets or decrease/increase in liabilities, which result in the increase of equity [2, p. 152]. In our opinion, the aforementioned definitions of revenues and expenditures of NCO are not sufficiently substantiated and could not be applied directly to establishing composition of these elements. This affirmation follows from the fact that not all of the changes in assets and liabilities (increase/ decrease) are generating revenues and expenditures. Thus, it is often the case in the accounting practice when changes in assets and/or liabilities do not affect the revenues generated and expenditures incurred by the NCO. Referred to such changes is cash and other resources used for purchasing (acquiring) of fixed assets, advance payments received in view of subsequent furnishing of services, cash receipts in the form of loans or borrowings, etc. Besides, certain accounting elements are entered directly into the composition of equity without prior reflection of such in revenue or expenditure accounts. Besides, certain accounting elements are entered directly into the composition of equity without prior reflection of such in the revenue and expenditure accounts; for example, initial contributions made by the founders, special-purpose means received in the form of tangible and intangible assets, real estate revaluation differences, etc.

In the context of the aforementioned, we believe that the revenues as well as the expenditures need to be correlated with the composition of such, namely with the self-financing fund rather than with the total size of equity of the NCO.

The activity conducted by the NCO generates different types of revenues and expenditures, which pursuant to the effective accounting regulations, are classified into the following three main groups:

- 1) revenues and expenditures associated with special purpose means;
- 2) other revenues and expenditures (except for reve-

3) venituri și cheltuieli din activitatea economică.

După părerea noastră, această clasificare nu reflectă integral specificul activității ONC-urilor și nu corespunde necesităților informațional-decizionale ale utilizatorilor situațiilor financiare ale acestora. Considerăm că ar fi mai rezonabil ca să fie veniturile clasificate după sursa de intrare cu evidențiere veniturilor obținute sub formă de asistență financiară și alte subvenții din bugetul național și bugetele locale, iar cheltuielile după natură/elemente economice, cum ar fi: cheltuielile materiale, cheltuieli cu personalul, cheltuieli aferente amortizării și alte cheltuieli. Aplicarea în practică a clasificării veniturilor și cheltuielilor, în modul propus, va asigura utilizatorii cu informații relevante și utile și va diminua volumul de lucrul contabil necesar pentru calcularea indicatorilor rapoartelor financiare și statistice.

Reglementările contabile naționale nu stabilesc, în mod explicit, componența grupelor de venituri și cheltuieli ale ONC-urilor, ceea ce creează dificultăți în practică la contabilizarea acestora. De asemenea, nu sunt evidențiate cheltuielile privind impozitul pe venit, care pot apărea în cazul desfășurării activităților economice de către ONC-uri, utilizării iraționale a mijloacelor cu destinație specială, aplicării sancțiunilor de către organele de control.

În scopul raționalizării contabilității anumitor grupe de venituri și cheltuieli, precum și pentru asigurarea comparabilității indicatorilor din situațiile financiare ale diferitelor tipuri de ONC-uri, propunem includerea în componența veniturilor și cheltuielilor ONC-urilor a elementelor prezentate în următorul tabel.

nues generated and expenditures incurred as part of the business activity);

3) revenues generated and expenditures incurred as part of the business activity.

We believe that such classification does not fully reflect the overall spectrum of the activity conducted by the NCOs and does not meet the information and decision-making needs experienced by these. We believe that it will be more reasonable to classify the revenues by the source of entry while keeping record of revenues obtained in the form of financial assistance and other subsidies from the national and local budgets while classifying the expenditures by the business nature/elements, such as: material and personnel costs, depreciation costs and other expenses. Practical application of revenues and expenditures classification in line with herewith proposed treatment will ensure supply of relevant and useful information to the users while decreasing the volume of accounting work required for calculation of financial and statistical reporting indicators.

National accounting rules do not establish explicitly the composition of the groups of revenues generated and expenditures incurred by the NCOs, which creates difficulties in practical accounting of such. Likewise, not accounted for are the expenses incurred in case of carrying out business activities by the NCOs, irrational use of special purpose means and application of sanctions by the auditing authorities.

With the purpose of rationalizing accounting of certain groups of revenues and expenditures as well as with the purpose of ensuring comparability of indicators included into the financial statements by different types NCO we propose inclusion into the composition of revenues and expenditures of NCO of the elements appearing in the following table.

Tabelul 1/Table 1

**Componența veniturilor și cheltuielilor ONC/  
Composition of revenues generated and expenditures incurred by the NCOs**

<b>Denumirea grupelor de venituri și cheltuieli/ Description of revenues and expenditures groups</b>	<b>Componența veniturilor și cheltuielilor/ Revenues and expenditures composition</b>
1	2
Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială/ Revenues generated by special purpose means	Veniturile înregistrate ca urmare a utilizării și decontării mijloacelor cu destinație specială. Utilizarea mijloacelor cu destinație specială se recunoaște în cazul procurării și consumului activelor circulante, calculării retribuțiilor angajaților, sumelor contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală aferente, efectuării altor cheltuieli din contul mijloacelor predestinate, cu excepția procurării (creării) activelor imobilizate/ Revenues registered as a result of special purpose means use and settlements. The use of special purpose means shall be recognized in case of purchasing and using working capital, calculating emoluments, calculation of mandatory social insurance and health insurance contributions, other expenditures using earmarked means except for purchasing (creation) of fixed assets.

1	2
<p>Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială/ Expenditures incurred by special purpose means</p>	<p>Cheltuielile efectuate pe seama mijloacelor cu destinație specială care cuprind: valoarea contabilă a stocurilor achiziționate/fabricate și consumate (utilizate, transmise cu titlu gratuit), cheltuielile curente (de program/proiect, administrative), inclusiv a cheltuielilor cu personalul, de executare a unor obligații contractuale, corelate cu veniturile aferente mijloacelor cu destinație specială./</p> <p>Expenditures incurred by special purpose means which include: book value of acquired/manufactured and consumed stocks (used, transferred gratuitously), current expenses (program/project, administrative), including such incurred with personnel, fulfilment of certain contractual obligations, associated with revenues generated by special purpose means.</p>
<p>Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)/ Other revenues (except for such generated as part of business activity)</p>	<p>Veniturile care apar în procesul desfășurării activității statutare, cu excepția activității economice, dar care nu pot fi atribuite la venituri aferente mijloacelor cu destinație specială. Acestea includ veniturile din:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ plusurile de active imobilizate și circulante constatate la inventariere,</li> <li>▪ recuperarea prejudiciului material,</li> <li>▪ decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat,</li> <li>▪ alte operațiuni care nu sunt legate de misiuni speciale sau activități economice statutare concrete/</li> </ul> <p>Revenues generated as part of statutory activity except for such generated by business activity and could be attributed to the revenues making part of special purpose means. The following are referred to this type of revenues:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ surpluses of fixed and current assets identified in the process of taking stock,</li> <li>▪ recovery of material prejudices,</li> <li>▪ settling overdue debts, other operations that are not linked to special missions or other specific statutory activities.</li> </ul>
<p>Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)/ Other expenditures (except for such incurred as part of business activity)</p>	<p>Cheltuielile care apar în procesul desfășurării activității statutare, cu excepția activității economice, dar nu pot fi atribuite la cheltuielile aferente mijloacelor cu destinație specială. Acestea cuprind cheltuielile din:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ lipsurile și pierderile din deteriorarea activelor imobilizate și circulante,</li> <li>▪ decontarea creanțelor compromise,</li> <li>▪ alte operațiuni care nu țin de misiuni speciale sau activități economice statutare concrete/</li> </ul> <p>Expenditures incurred in the process of carrying out statutory activity, except for business activity but which cannot be attributed to expenditures implying special purpose means. These include expenditures as follows:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ deficiencies and losses resulting from deterioration of fixed and current assets,</li> <li>▪ settling compromised debts,</li> <li>▪ other operations that are not bound to special missions or specific statutory business activity.</li> </ul>
<p>Venituri din activitatea economică/ Proceeds generated by business activity</p>	<p>Veniturile obținute din activitatea economică, desfășurată în conformitate cu statutul ONC-urilor. Acestea cuprind veniturile din:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ vânzarea bunurilor,</li> <li>▪ prestarea serviciilor,</li> <li>▪ executarea lucrărilor,</li> <li>▪ diferențe favorabile de curs valutar și de sumă</li> <li>▪ dobânzi,</li> <li>▪ evenimente excepționale,</li> <li>▪ alte operațiuni aferente activității economice/</li> </ul> <p>Proceeds generated by business activity conducted in compliance with the statute of the NCO. These include proceeds from the following:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ selling goods,</li> <li>▪ providing services,</li> <li>▪ executing works,</li> <li>▪ gains on favourable exchange rate differences,</li> </ul>

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ interest,</li> <li>▪ extraordinary items,</li> <li>▪ other operations making part of business activity</li> </ul>
<p>Cheltuieli din activitatea economică/ Expenditures incurred with business activity</p>	<p>Cheltuielile din activitatea economică, desfășurată în conformitate cu statutul ONC-urilor. Acestea cuprind cheltuielile aferente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ valorii contabile a bunurilor vândute,</li> <li>▪ costului serviciilor prestate și lucrărilor executate,</li> <li>▪ diferențelor nefavorabile de curs valutar și de sumă,</li> <li>▪ pierderilor excepționale,</li> <li>▪ altor operațiuni din activitatea economică/</li> </ul> <p>Expenditures incurred with business activity conducted in compliance with the NCOs statute. These include expenditures as follows:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ book values of sold out goods;</li> <li>▪ cost of works and services,</li> <li>▪ unfavourable exchange rate differences and amounts;</li> <li>▪ extraordinary losses,</li> <li>▪ other operations making part of business activity</li> </ul>
<p>Cheltuieli privind impozitul pe venit/ Expenditures incurred with income tax</p>	<p>Cheltuielile privind impozitul pe venit, determinate prin aplicarea la suma veniturii impozabil al cotei impozitului pe venit stabilită pentru perioada fiscală curentă [1]. Venitul impozabil din activitatea economică a ONC-urilor se determină conform regulilor prevăzute de legislația fiscală, ținând cont de facilitățile fiscale stabilite în art. 52 din Codul fiscal [1, p.23-24]./</p> <p>Expenditures incurred with income tax determined through application to the amount of taxable income of the tax rate established for the current taxation period [1]. The taxable income incurred with business activity conducted by the NCOs shall be determined pursuant to the rules provided for by the tax legislation bearing in mind tax exemptions set out by Art. 52 of the Tax Code [1, pp. 23-24].</p>

*Sursa: elaborat de autori/ Source: compiled by the authors*

Recunoașterea și evaluarea reprezintă problemele fundamentale ale contabilității veniturilor și cheltuielilor oricărei entități, inclusiv ONC-uri. Recunoașterea constă în stabilirea perioadei de gestiune în care veniturile și cheltuielile pot fi înregistrate în contabilitate și în situațiile financiare, iar evaluarea – în determinarea mărimii valorice a acestora.

La recunoașterea și evaluarea veniturilor și cheltuielilor ONC-urilor, trebuie să asigure:

- delimitarea veniturilor și cheltuielilor pe perioade de gestiune;
- respectarea principiilor contabile;
- corelarea veniturilor și cheltuielilor pe perioade de gestiune;
- confirmarea documentară a veniturilor și cheltuielilor.

Veniturile și cheltuielile câștigate/suportate în perioada curentă, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare și depășesc pragul de semnificație stabilit în politicile contabile, se recunosc ca venituri sau cheltuieli anticipate. În perioadele de gestiune ulterioare, aceste venituri/cheltuieli urmează a fi decontate la veniturile/cheltuielile curente prin metoda liniară sau în alt mod stabilit de ONC-uri. Pragul de semnificație este definit în SNC „Politici contabile,

Recognition and evaluation stand out as the fundamental problems of revenues and expenditures accounting encountered by any of the entities, including NCOs. Recognition is confined to establishing the management period during which the revenues and expenditures could be recorded in the book keeping as well as in the financial statements while the evaluation is confined to determining the value of such.

In the process of recognition and evaluation of revenues and expenditures the NCO should ensure the following:

- allotment of revenues and expenditures in line with the periods of management;
- observance of the principles of accounting;
- correlation of revenues and expenditures according to the periods of management;
- documentary corroboration of revenues and expenditures.

Revenues and expenditures generated/incurred during the current period but reflected in the subsequent management periods and exceeding the materiality threshold established by the accounting policies shall be recognized as anticipated revenues or expenditures. During the management periods these revenues/expenditures shall be deducted from current revenues/expenditures through application of linear method or in any other manner established by the NCO.

modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” și semnifică criteriul prestabilit de către entitate pentru determinarea necesității de a prezenta sau a corecta informațiile în situațiile financiare, luând în considerare posibilitatea influenței acestor prezentări sau corectări asupra deciziilor economice ale utilizatorilor. În pct. 30 din standardul nominalizat, sunt prevăzute două modalități de stabilire a pragului de semnificație:

- ca un criteriu unic aplicabil pentru toate elementele situațiilor financiare; sau
- ca câteva criterii pentru grupe separate de elemente [7, p.26].

Totodată, pragul de semnificație poate fi stabilit în mărime absolută sau relativă, cum ar fi o sumă fixă sau un procent de la mărimea elementului (grupului de elemente) din situațiile financiare. De exemplu, pragul de semnificație poate fi stabilit fie în sumă de 5 000 lei, fie în mărime de 2% din valoarea totală a activelor la sfârșitul perioadei de gestiune – pentru elementele bilanțului sau de 3% din suma anuală a veniturilor din vânzări – pentru elementele situației de venituri și cheltuieli.

Modalitatea de determinare și mărimea concretă a pragului de semnificație se stabilesc de către ONC, de sine stătător, în politicile sale contabile.

Recunoașterea și evaluarea veniturilor și cheltuielilor trebuie să asigure respectarea următoarelor principii de bază:

1. Contabilitatea de angajamente, potrivit căruia veniturile și cheltuielile se recunosc în perioada în care au fost câștigate/suportate, indiferent de momentul plății numerarului sau compensării sub altă formă (de exemplu, salariile calculate se înregistrează ca cheltuieli în luna în care au fost calculate, indiferent de data achitării lor). De menționat că, în practică, acest principiu nu întotdeauna se respectă. Astfel, unele ONC-uri înregistrează cheltuielile aferente mijloacelor cu destinație specială în baza contabilității de angajamente, iar veniturile din aceste mijloace – conform contabilității de casă, ceea ce contravine prevederilor Legii contabilității și altor reglementări contabile. În acest context, considerăm că ONC-urile trebuie să aplice principiul nominalizat la recunoașterea și evaluarea tuturor categoriilor de venituri și cheltuieli și tranzacțiile aferente acestora.

2. Prudența, conform căreia mărimea veniturilor nu trebuie să fie supraevaluată, iar a cheltuielilor – subevaluată (de exemplu, lipsurile de active constatate la inventariere se recunosc drept cheltuieli curente, indiferent de faptul dacă a fost sau nu a fost stabilită persoana vinovată, iar veniturile privind recuperarea prejudiciului material se recunosc doar în cazul existenței angajamentului de plată al persoanei vinovate sau a deciziei instanței judecătorești).

3. Concordanța, care prevede corelarea veniturilor și cheltuielilor aferente acelorași tranzacții pe perioade de gestiune (de exemplu, costul bunurilor

The materiality threshold is defined in the NAS as „Accounting policies, changes in the accounting estimates, errors and subsequent events” and stands for the criteria preset by the entity for determining the need of presenting or correcting information in the financial statements taking into account the possibility of influence produced by such presentations/corrections onto business decisions taken by the users. In item 30 of herewith mentioned standard envisaged are two approaches to establishing the threshold of significance:

- as a unique criteria applicable to all elements of financial statements, or
- a number of criteria for separate groups of elements [7, p.26].

At the same time, the significance threshold in absolute or relative amount, such as fixed amount or per cent of the value of an element (groups of elements) entered in the financial statement. For example, the significance threshold could be established either at MDL 5,000 or at 2% of the total value of assets at the end of managing period – for balance sheet items or at 3% of the annual return on sales for the elements of revenues and expenditures statement.

The procedure of determining and the specific size of the significance threshold shall be established by each of the NCO independently and reflected in their accounting policies.

Recognition and evaluation of revenues and expenditures shall ensure observance of the following core principles:

1. Accrual accounting, pursuant to which the revenues and expenditures are recognized during the period of time in which these were generated/incurred regardless of the date of paying cash or getting compensation in some other form (for example, wages calculated are reflected as an expense in the month in which these were calculated regardless of the date of actual payment of such). It is worth mentioning that in practice this principle is not always observed. Thus, some of the NCOs enter expenses incurred with special purpose means on accrual accounting basis while the revenues generated by these means are entered on cash accounting basis, which comes in contradiction with the provisions of the Accounting law and other book-keeping regulations. In this context, we believe that NCOs should apply the aforementioned principle in the process of recognition and evaluation of all categories of revenues and expenditures and the transactions associated with such;

2. Prudence, pursuant to which the size of revenues shall not be overestimated while such of the expenditures shall not be underestimated (for example, deficiencies of assets stated in the process of taking stock shall be recognized as current expenses regardless of the fact whether the guilty person was identified or not, while the revenues concerning recovery of the inflicted material prejudice shall be recognized only when there is a payment liability with the guilty person or in case of a court ruling);

3. Concordance, which envisages correlation between revenues and expenditures associated with the same transactions during the management period (for

vândute se recunoaște drept cheltuieli concomitent cu veniturile obținute din comercializarea acestora). Totodată, reglementările contabile naționale permit recunoașterea veniturilor și, respectiv, cheltuielilor și în cazurile când acestea nu sunt corelate reciproc (de exemplu, veniturile din plusurile de inventar, cheltuielile suportate în perioada de gestiune, în care ONC-urile nu au obținut venituri, veniturile și cheltuielile din decontarea datoriilor și creanțelor cu termenul de prescripție expirat, pierderile peste limita normelor de perisabilitate).

Veniturile și cheltuielile ONC-urilor se confirmă prin documente justificative, care trebuie să corespundă cerințelor stabilite în art. 19 și 20 din Legea contabilității (de exemplu, mărimea cheltuielilor aferente salariilor personalului administrativ se determină în baza borderoului de calculare a salariilor, iar suma cheltuielilor privind serviciile de telefonie – în baza facturilor fiscale eliberate de prestatorii de servicii). În acest context, documentele primare cu regim special trebuie perfectate în conformitate cu prevederile actelor normative corespunzătoare, iar celelalte documente trebuie să conțină toate elementele obligatorii și să fie avizate de către conducătorul entității sau altă persoană împuternicită (de exemplu, procesele-verbale de casare a materialelor, de lichidare a mijloacelor fixe etc.).

După recunoaștere și evaluare, veniturile și cheltuielile ONC-urilor trebuie înregistrate în conturi contabile. Începând cu 1 ianuarie 2015, pentru evidența veniturilor și cheltuielilor ONC-urilor sunt destinate conturile 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”, 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)”, 618 „Venituri din activitatea economică”, 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”, 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)” și 718 „Cheltuieli din activitatea economică”.

Conturile de venituri sunt de pasiv, iar conturile de cheltuieli – de activ. Pe parcursul perioadei de gestiune în creditul conturilor de venituri și în debitul conturilor de cheltuieli se înregistrează cu total cumulativ de la începutul perioadei, respectiv veniturile și cheltuielile, iar în debit, respectiv, credit – decontarea la finele perioadei de gestiune a veniturilor și a cheltuielilor acumulate la rezultatul financiar total. Conform politicilor contabile, ONC-urile pot ajusta veniturile și cheltuielile în cursul perioadei de gestiune prin întocmirea înregistrărilor contabile inverse, respectiv în debitul conturilor de venituri și în creditul conturilor de cheltuieli.

De remarcat, că unele ONC-uri contabilizează veniturile și cheltuielile în conturile 611 „Venituri din vânzări”, 612 „Alte venituri din activitatea operațională”, 711 „Costul vânzărilor” și 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”. Această abordare contravine normelor metodologice contabile, deoarece

example, the cost of sold out goods shall be recognized as an expense concomitantly with the revenues generated through selling such). At the same time, the national accounting standards also allow for recognizing revenues, and accordingly, expenditures in cases when such are not reciprocally correlated (for example, proceeds from surpluses of stocks, expenditures incurred during the management period when the NCO did not obtain any proceeds, revenues and expenditures associated with settling overdue debts and claims, losses exceeding the established shelf life rate).

The revenues and expenditures of the NCO need to be corroborated by the justification documents, which shall comply with the requirements set out by Art. 19 and Art. 20 of the Accounting Law (for example, the amount of expenditures on paying wages to the managerial staff shall be determined on the basis of wage bill calculation while the amount of expenses incurred with telephony services – on the basis of tax invoices issued by the service providers). In this context, the special regime primary documents need to be made out in compliance with the provisions contained in the respective regulatory acts while all other documents need to contain all of the mandatory elements and be endorsed by the manager of the entity or any other authorized person (for example, minutes of cancelling the materials, fixed assets liquidation, etc.).

Following recognition and evaluation, the revenues and expenditures of NCO shall be entered into the books. Starting with 1 January 2015, designed for bookkeeping of revenues and expenditures of NCO were accounts 616 “Special purpose means revenues”, 617 “Other revenues (except for revenues generated by business activity)”, 618 “Revenues generated by business activity”, 716 “Expenditures incurred with special purpose means”, 717 “Other expenditures (except for expenditures incurred by business activity)” and 718 “Expenditures incurred by business activity”.

Revenue accounts appear on the liability side of the balance sheet while the expenditure accounts on the assets side. Throughout the management period entered on the revenue accounts and on the debit accounts shall be the total cumulative from the beginning of the period, revenues and expenditures respectively; while on the debit, accordingly, credit – settlements at the end of the management period of revenues and expenditures accumulated and reflected as total in financial statement. Pursuant to the accounting policies the NCOs are entitled to adjust revenues and expenditures in the course of the management period by entering inverse accounting records in revenue accounts on debit side and in expenditure accounts on credit side, accordingly.

It is worth noticing that some of the NCOs are keeping record of revenues and expenditures on accounts 611 “Proceeds from sales”, 612 “Other revenues generated by operational activity”, 711 “Cost of sales” and 714 “Other expenditures incurred by operational activity”. Such treatment comes in contradiction with the methodological accounting standards since the aforementioned accounts are meant for keeping record

conturile nominalizate sunt destinate pentru evidența veniturilor și cheltuielilor entităților din sectorul corporativ. Conturile nominalizate nu reflectă specificul activității ONC-urilor și, ca urmare, nu asigură corectitudinea informațiilor care caracterizează activitatea ONC-urilor.

Considerăm că ONC-urile trebuie să aplice, pentru evidența veniturilor și cheltuielilor, doar conturile 616, 617, 618, 716, 717 și 718. Obligativitatea aplicării conturilor sus-menționate rezultă din:

- prevederile capitolului I „Dispoziții generale” al Planului general de conturi contabile, potrivit cărora conturile de gradul I din clasele 1-7 sunt obligatorii pentru toate entitățile, inclusiv ONC-urile [6, p. 134];
- cerințele de calculare a indicatorilor noilor formulare de situații financiare ale ONC-urilor, prevăzute în Indicațiile metodice [2, p. 152-153].

De remarcat că, în Planul general de conturi contabile pentru conturile de evidență a veniturilor și cheltuielilor, nu sunt prevăzute subconturi, precum și scheme de înregistrări contabile. Nomenclatorul subconturilor la conturile nominalizate se stabilește de către fiecare ONC de sine stătător, în funcție de specificul activității și necesitățile informaționale proprii. Astfel, în cazul în care cheltuielile administrative și de întreținere a ONC sunt acoperite din diferite surse de finanțare, în planul de conturi de lucru, este relevant de prevăzut un cont sau subcont de evidență a cheltuielilor care urmează să fie repartizate. Totodată, în politicile contabile trebuie indicată metoda (baza) de repartizare a cheltuielilor administrative și de întreținere a ONC pe surse de finanțare. Un nomenclator de subconturi, recomandat pentru conturile de evidență a veniturilor și cheltuielilor, este prezentat în edițiile periodice [5, p. 46-48].

Schemele de înregistrări contabile trebuie să se întocmească de către fiecare ONC de sine stătător în funcție de tipul tranzacțiilor efectuate, ținând cont de regulile de funcționare a conturilor de venituri și cheltuieli. Unele scheme de înregistrări contabile aferente veniturilor și cheltuielilor se conțin în literatura de specialitate [4, p. 85-107].

Informațiile privind veniturile și cheltuielile ONC, înregistrate în conturile contabile, se generalizează în situația de venituri și cheltuieli, care se întocmește anual conform unui formular tipizat aprobat de către Ministerul Finanțelor, prezentat în anexa 1 la Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în ONC [2, p. 156]. La calcularea indicatorilor din această situație trebuie respectate următoarele reguli de bază:

- Indicatorii se determină cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune în baza rulajelor conturilor de venituri și cheltuieli. La aplicarea înregistrărilor contabile inverse, indicatorii nominalizați se calculează ca diferență dintre rulajele conturilor de evidență a veniturilor și cheltuielilor. În caz

of revenues and expenditures of corporate sector entities and do not reflect the specifics of activities conducted by the NCOs and, as a consequence, failed to ensure accuracy of information characterizing activities carried out by the NCOs.

We believe that the NCOs should apply for their bookkeeping the accounts 616, 617, 618, 716, 717 and 718 only. The mandatory nature of application of herewith mentioned accounts follows from:

- provisions set out by Chapter I „General provisions” of the General Accounting Plan, pursuant to which accounts of grade I, classes 1-7 are mandatory for all entities, including NCO [6, p. 134];
- requirements of calculating indicators for new templates of financial statements to be filled out by the NCOs, as provided for by the methodological guidelines [2, p. 152-153].

It is worth noticing that in the General Accounting Plan no provisions for subaccounts were made for revenues and expenditures record keeping accounts and no schemes of accounting entries. The nomenclature of subaccounts to the aforementioned accounts is being established by each of the NCOs independently depending on the profile of activities and their own informational needs. Thus, if the administrative and maintenance costs incurred by the NCOs are covered by different sources of financing then it would be feasible to envisage in the working accounts an account or subaccount for keeping record of expenditures that have to be distributed/shared. At the same time, specified in the accounting policies shall be the method (base) of distribution administrative and maintenance costs incurred by the NCOs as distributed by sources of financing. A nomenclature of subaccounts, recommended for revenues and expenditures record keeping accounts could be found in the periodical editions [5, p. 46-48].

Schemes of bookkeeping entries shall be designed by each of the NCO independently depending on the type of transactions made bearing in mind the rules of functioning of revenue and expenditure accounts. Some of the schemes of bookkeeping records associated with revenues and expenditures could be found in the open literature sources [4, p. 85-107].

Data with regards to NCOs revenues and expenditures entered into the accounts are generalized in revenues and expenditures statements, made out annually pursuant to a standardized template approved by the Ministry of Finance, appearing in Annex 1 to the Methodological guidelines on the specificity of accounting maintained by the NCO [2, p. 156]. When calculating indicators for these statements it is necessary to observe the following basic rules:

- The indicators shall be determined as cumulative total from the onset of the management period based on the rollover on revenues and expenditures accounts. When applying inverse bookkeeping records the herewith specified indicators calculated shall be the difference between rollovers on the bookkeeping records of revenues and expenditures accounts. Otherwise, these indicators shall be deter-



contrar, acești indicatori se determină în baza rulajelor creditoare ale conturilor de venituri și rulajelor debitoare ale conturilor de cheltuieli.

- Veniturile și cheltuielile aferente aceluiași tranzacții se reflectă în situația de venituri și cheltuieli în aceeași perioadă de gestiune (de exemplu, veniturile și cheltuielile curente rezultate din utilizarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială trebuie reflectate în situația de venituri și cheltuieli în aceeași perioadă și în aceeași mărime).

- Veniturile și cheltuielile sunt grupate în situația de venituri și cheltuieli în:

- ✓ venituri și cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială;
- ✓ altor venituri și cheltuieli (cu excepția veniturilor și cheltuielilor din activitate economică);
- ✓ venituri și cheltuieli din activitate economică.

- Rezultatul (excedentul/deficitul) activității ONC-urilor se determină și se reflectă în situația de venituri și cheltuieli separat pe grupele acestora și, în ansamblu, pe organizație. Excedentul se înregistrează cu cifre pozitive (fără paranteze), iar deficitul – cu semnul minus (între paranteze).

Indicatorul din rd. 110 „Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune” se determină la data raportării după închiderea conturilor de venituri și cheltuieli, se reflectă în contul omonim 336 și trebuie să coincidă cu indicatorul din rd. 210 al bilanțului ONC.

Potrivit reglementărilor contabile naționale situația de venituri și cheltuieli ca și alte situații financiare, se întocmește conform unui formular tipizat, ceea ce complică procesul obținerii informațiilor utile în procesul decizional și nu asigură comparabilitatea acestora. În opinia noastră, este rezonabil de a renunța la formularul tipizat al situației de venituri și cheltuieli, și de a acorda fiecărei ONC dreptul să stabilească structura formularului situației nominalizate în funcție de necesitățile informaționale ale finanțatorilor și altor categorii de utilizatori. Totodată, în scopul asigurării veridicității și comparabilității informațiilor contabile, propunem stabilirea unui nomenclator minim de indicatori privind veniturile și cheltuielile, care trebuie incluși în situația de venituri și cheltuieli a ONC.

În conformitate cu Legea contabilității, situațiile financiare sunt obligatorii pentru toate ONC-urile, indiferent de forma juridică, dimensiunile și tipurile de activități ale acestora. Această modalitate contravine normelor și practicilor avansate internaționale, potrivit cărora ONC-urile mici sunt scutite de întocmirea și prezentarea situațiilor financiare [8]. În acest context, considerăm oportună stabilirea unor criterii privind raportarea financiară și scutirea ONC-urilor care nu se încadrează în limita acestor criterii de întocmire și

mined based on accounts receivable rollover of revenues account and accounts payable rollovers of the expenditure accounts;

- Revenues and expenditures associated with the same transactions shall be reflected in revenues and expenditures statements for the same management period (for example, current revenues and expenditures resulting from the use of funding and proceeds generated by special purpose means shall be reflected in the revenues and expenditure statement during the same period and of the same amount).

- The revenues and expenditures are grouped up in the revenues and expenditures statement as follows:

- ✓ revenues and expenditures associated with special purpose means;
- ✓ other revenues and expenditures (except for revenues and expenditures resulting from business activity);
- ✓ revenues and expenditures resulting from business activity;

- The result (surplus/deficit) of NCO activity shall be determined and reflected in the revenues and expenditures statements separately by groups of such and in assemble across the organization. The surplus shall be entered with positive numbers (without brackets), while the deficit – with the sign of minus (between the brackets).

The indicator appearing in line 110 „Net surplus (net deficit) of the management period” shall be determined as at the reporting date following closure of the revenues and expenditures accounts, reflected in the ambiguous account 336 and must coincide with the indicator appearing in line 210 of the NCO’s balance sheet.

Pursuant to national accounting standards, the revenues and expenditures statements as well as other financial statements shall be made out pursuant to a standardized template, which complicates the process of obtaining useful information in the decision making process and does not ensure their comparability. In our opinion, it would be reasonable to renounce on using the standardized template to reflect revenues and expenditures statements and to offer to each of the NCO the right to establish the structure of revenues and expenditures statements template depending on the informational needs experienced by the financiers and other categories of users. At the same time, with the view of ensuring authenticity and comparability of accounting information, we hereby propose to establish a minimum nomenclature of revenues and expenditures indicators, which should be included in the revenues and expenditures statement prepared by the NCOs.

Pursuant to the Accounting law, making out financial statements is mandatory for all of the NGOs regardless of their legal form, size and types of activity. This treatment comes in contradiction with the advanced international practices, pursuant to which the small-size NCOs are exempted from making out and filing of financial statements [8]. To that end, we find feasible the idea of establishing certain criteria with regards to financial reporting and exempting the NCOs

prezentare a situațiilor financiare. Astfel, propunem să fie scutite de întocmirea și prezentarea situațiilor financiare ONC-urile, care nu depășesc limitele a două din următoarele trei criterii pentru perioada de gestiune precedentă:

- 1) totalul veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială – 1 000 000 lei;
- 2) valoarea contabilă a activelor imobilizate – 500 000 lei;
- 3) numărul mediu scriptic al personalului – 9 persoane.

Totodată, organizațiile, care se încadrează în limitele criteriilor nominalizate, vor trebui să prezinte organelor abilitate de legislație o declarație în formă electronică privind principalele tipuri de activități desfășurate în perioada de gestiune.

#### Concluzii

Veniturile și cheltuielile reprezintă elemente contabile principale ce caracterizează activitatea oricărei ONC. Actualmente, lipsesc investigații complexe referitoare la componența, recunoașterea, evaluarea, contabilizarea și prezentarea informațiilor privind veniturile și cheltuielile în situațiile financiare.

Reglementările contabile actuale nu stabilesc în mod explicit componența diferitelor grupe de venituri și cheltuieli ale ONC, ceea ce creează dificultăți la contabilizarea acestora și la calcularea indicatorilor din situațiile financiare.

În Planul general de conturi contabile, nu sunt prevăzute nomenclatoarele subconturilor la conturile de evidență a veniturilor și cheltuielilor. Totodată, lipsesc schemele de înregistrări contabile referitoare la recunoașterea și decontarea veniturilor și cheltuielilor. Această situație îngreunează modul de evidență a veniturilor și cheltuielilor ONC și nu asigură, în deplină măsură, veridicitatea, transparența, comparabilitatea informațiilor contabile.

Situația de venituri și cheltuieli se întocmește conform unui formular tipizat, ceea ce contravine practicilor țărilor dezvoltate, în care situațiile financiare, inclusiv privind veniturile și cheltuielile se întocmesc conform formularelor elaborate de către ONC-uri de sine stătător.

Pentru perfecționarea contabilității și raportării financiare a veniturilor și cheltuielilor ONC-urilor, se recomandă:

- concretizarea componenței diferitelor categorii de venituri și cheltuieli;
- identificarea criteriilor și regulilor specifice de recunoaștere și de evaluare a veniturilor și cheltuielilor ONC-urilor;
- elaborarea nomenclatorului subconturilor la conturile de venituri și cheltuieli de către fiecare ONC de sine stătător, în funcție de necesitățile informațional-decizionale proprii;
- renunțarea la formularul tipizat al acesteia și acordarea fiecărei ONC a dreptului să stabi-

that are not matching the frameworks of these criteria from making out and filing of financial statements. Thus, we propose to exempt from making out and filing financial statements the NCOs that do not go beyond the threshold of two out of following three criteria for the preceding management period:

- 1) total revenues generated by special purpose means amount to MDL 1,000,000;
- 2) book value of fixed assets amounts to MDL 500,000;
- 3) average payroll number of personnel – 9 persons.

At the same time, the organizations matching the threshold of herewith specified criteria shall submit to the duly authorized bodies an electronic statement listing the main types of activities conducted during the reported period.

#### Conclusions

Revenues and expenditures are the core accounting elements distinguishing the activity conducted by each of the NCOs. Currently, no comprehensive research has been conducted with regards to composition, recognition, evaluation, bookkeeping and presentation of information concerning reflection of revenues and expenditures in the financial statements.

The actual accounting standards fail to set out explicitly the composition of different groups of revenues generated and expenditures incurred by the NCOs, which creates difficulties in bookkeeping of such as well in calculating indicators of the financial statements.

Not envisaged in the General Accounting Plan are the nomenclatures of subaccounts of keeping record of revenues and expenditures accounts. At the same time, there are no schemes of making bookkeeping entries with regards to recognition and recovery of revenues and expenditures. Such standing of things complicates the treatment of bookkeeping of revenues and expenditures of the NCOs and does not fully ensure the authenticity, transparency, and comparability of accounting information.

The revenues and expenditures statement shall be made out pursuant to a standardized template, which comes in contradiction with practices applicable in the developed countries, in which the financial statements, including such with regards to revenues and expenditures are made out pursuant to the templates designed by the NCOs of their own.

In order to improve the bookkeeping and making out financial statements reflecting NCO's revenues and expenditures, it is recommended to proceed as follows:

- specifying composition of different categories of revenues and expenditures;
- identifying specific criteria and rules of recognition and evaluation of revenues generated and expenditures incurred by the NCOs;
- designing the nomenclature of subaccounts to revenues and expenditures accounts by each of the NCO's independently depending on their information and decision making needs;
- renouncing on using the standardized template of such and vesting each of the NCOs with the right

lească de sine stătător structura situației nominalizate, în dependență de necesitățile informaționale ale finanțatorilor și ale altor categorii de utilizatori;

- stabilirea nomenclatorului minim de indicatori obligatorii ai situației de venituri și cheltuieli în scopul asigurării veridicității și comparabilității informațiilor contabile;
- stabilirea criteriilor de raportare financiară pentru ONG-uri și scutirea organizațiilor care nu se încadrează în limita acestor criterii de întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

Aplicarea în practică a recomandărilor susmenționate va permite modernizarea contabilității veniturilor și cheltuielilor ONG-urilor și va asigura un nivel înalt de credibilitate, transparență și comparabilitatea a informațiilor situațiilor financiare în conformitate cu normele și practicile contabile internaționale avansate.

of establishing independently the structure of the herewith mentioned statements depending on the informational needs of the financiers and other categories of users;

- establishing minimum nomenclature of mandatory indicators to be reflected in the revenues and expenditures statement with the purpose of ensuring the authenticity and comparability of accounting information;
- establishing criteria of financial reporting for NCOs and exempting organizations that do not match the threshold of these criteria established for making out and filing of financial statements.

Practical application of the aforementioned recommendations shall allow for modernization of bookkeeping of revenues generated and expenditures incurred by the NCOs in addition to ensuring high level of credibility, transparency and comparability of information reflected in the financial statements in compliance with the advanced international accounting standards and practices.

#### Bibliografie/Bibliography:

1. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997. În: Contabilitate și audit, nr. 4, 2015.
2. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 11-21 din 23 ianuarie 2015.
3. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 (în redacție nouă). În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 27-34 din 7 februarie 2014.
4. NEDERIȚA A., PRISACAR T. *Particularitățile managementului financiar și contabilității în organizațiile necomerciale*. Ghid practico-metodic. – Chișinău: Bonss Office, 2013.
5. NEDERIȚA A., TABAN E. *Noile indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale: conținutul de bază și modul de implementare*. În: Contabilitate și audit, nr. 6, 2015.
6. Planul general de conturi contabile. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
7. Standardele Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
8. Обзор требований по финансовой отчетности неправительственных организаций. Международный центр некоммерческого права. [www.icnl.org](http://www.icnl.org).