

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CONFORM NOILOR REGLEMENTĂRILOR NAȚIONALE

EXPENDITURE ACCOUNTING ACCORDING TO NEW NATIONAL REGULATIONS

Autor: **Daniela ROTARU**,

e-mail: daniela.rotaru@mail.ru

Coordonator științific: **Liliana LAZARI, dr., conf. univ.**,

e-mail: liliana.lazari@ase.md

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *Expenses are an accounting element directly related to determining the net profit / loss of an entity. This research focuses on studying the national regulatory framework valid from January 1, 2020 for expenditure accounting, being changed by developing changes in the NAS "Expenditure" and the introduction of the new NAS "Presentation of financial statements", applicable from January 1, 2020, which establishes new accounting treatments related to expenses. Or, this fact requires knowledge in order to apply it correctly. Analyzing the accounting of expenses in terms of changes in the national standard NAS "Expenses" and NAS "Presentation of financial statements", there are some differences and changes, which concern the record and reporting of expenses, subject to study in this research.*

Keywords: expenses, recognition, national accounting standards, accounting principles, financial statements, net profit, net loss, reporting, etc.

JEL classification: M41.

Introducere. După cum este deja demonstrat, cele mai importante decizii luate de către conducerea entității se bazează pe datele oferite de contabilitate. Din acest punct de vedere, un compartiment important în evidență și analiza entităților o constituie cheltuielile. Pentru efectuarea unei analize și luarea deciziilor în baza cheltuielilor entității este de o importanță incontestabilă contabilitatea cheltuielilor și raportarea acestora. Activitatea economico-financiară se desfășurată de către entități, indiferent de domeniu: producere, comerț, prestări de servicii determină, generează și înregistrează cheltuieli în scopul atingerii obiectivelor stabilite.

În acest context, eficacitatea majoră aferentă cheltuielilor la nivel microeconomic este demonstrată de faptul că acestea contribuie la rezolvarea celor mai variate probleme, cum ar fi: evaluarea performanțelor entității pentru constituirea unui cerc de afaceri avantajos, pentru atragerea unor investiții externe.

Metodele de cercetare utilizate. Pentru realizarea scopului cercetării au fost utilizate următoarele metode și instrumente de cercetare: metoda documentară, bazată pe accesarea și studierea surselor bibliografice, metoda de sinteză, inducerea și deducerea, analiza logică, analiza critică a materialelor cu privire la contabilitatea și raportarea cheltuielilor. Sub aspect metodologic și informațional, drept sursă de cercetare pentru acest articol au servit și studiile fundamentale ale expertului autohton A. Nedeșița și bineînțeles actele normative în domeniul contabilității: SNC „Cheltuieli”, SNC „Prezentarea situațiilor financiare”.

Conținut de bază. Teoria și practica economică au demonstrat faptul că, indiferent de domeniul de activitate al entității, administrarea acesteia necesită percepția cât mai exactă, integrală și la timp a cheltuielilor.

În conformitate cu cadrul normativ național care reglementează contabilitatea cheltuielilor, Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli”, sunt abordate principalele aspecte legate de

compența, recunoașterea, evaluarea, modul de contabilizare a cheltuielilor, precum și prezentarea informațiilor aferente în rapoartele financiare ale entității.

Reglementarea contabilității cheltuielilor în Republica Moldova are loc prin următoarele acte normative:

- „Legea contabilității și raportării financiare” [3]
- SNC „Cheltuieli” [6]
- SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [7]
- SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” [8]
- SNC „Costurile îndatorării” [13]
- SNC „Deprecierea activelor” [9]
- SNC „Diferențe de curs valutar și sumă” [10]
- Cadrul general de raportare financiară [1]
- IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” [5]
- Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare
- Planul general de conturi contabile
- Codul fiscal al Republicii Moldova [2]

În acest context, potrivit SNC „Cheltuieli”, 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[6]

În conformitate cu cadrul normativ național, SNC „Cheltuieli”, cheltuielile se clasifică după două criterii de bază.[6]

În funcție de primul criteriu, ***după destinații (funcții)***, se enumeră următoarele:

- Cheltuieli ale activității operaționale
- Cheltuieli ale altor activități
- Cheltuieli privind impozitul pe venit

SNC „Cheltuieli” precum și anexele aferente, și SNC „Prezentarea situațiilor financiare” reglementează compoanța cheltuielilor grupate după destinații (funcții), fiind caracterizat prin caracterul de recomandare pe care îl posedă.

În funcție de cel de-al doilea criteriu, după natură (elemente economice), se enumeră următoarele:

- Cheltuielile materiale
- Cheltuieli privind amortizarea și deprecierea
- Alte cheltuieli ale altor activități

SNC „Cheltuieli” și SNC „Prezentarea situațiilor financiare” reglementează compoanța cheltuielilor grupate după natură și constituie drept bază pentru întocmirea Notei informative privind veniturile și cheltuielile clasificate după natură și a Raportului statistic 5-CI „Consumurile, cheltuielile și investițiile întreprinderii”.

Un alt criteriu, ***în funcție de perioada la care se atribuie*** se enumeră următoarele tipuri de cheltuieli:[6]

- cheltuieli curente - cheltuielile suportate în perioada de gestiune, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare, acestea fiind luate în calcul la determinarea rezultatului financiar;
- cheltuieli anticipate - cheltuielile care se referă la perioadele viitoare.

Deasemenea, ***din punct de vedere fiscal***, se deosebesc următoarele tipuri de cheltuieli:[2]

- cheltuieli deductibile – cheltuielile care se recunosc sub aspect fiscal;
- cheltuieli nedeductibile - cheltuielile care nu se recunosc la determinarea rezultatului fiscal și se supun impozitării.

În conformitate cu SNC „Cheltuieli”, cheltuielile se recunosc la respectarea a două criterii de bază, după cum urmează: [6]

- există o certitudine întemeiată privind diminuarea beneficiilor economice ale entității, care apare în cazul suportării efective a cheltuielilor;
- mărimea cheltuielilor poate fi evaluată în mod credibil.

De asemenea, conform cadrului normativ național, cheltuielile entităților se recunosc în baza următoarelor principii contabile: [6]

- contabilitatea de angajamente;
- prudenței.

Întocmirea situațiilor financiare constituie principala etapă de finalizare a procesului contabil. Situațiile financiare au drept scop prezentarea informațiilor utile în luarea deciziilor economice pentru o gamă largă de utilizatori cum ar fi: proprietarii (acționarii, asociații), creditorii, clienții, salariații, autoritățile publice și publicul.

Raportarea cheltuielilor în situațiile financiare se efectuează după 2 criterii:

1. în Situația de Profit și Pierdere se reflectă cheltuielile după destinație
2. în Nota informativă la Situațiile financiare se reflectă cheltuielile după natură

Conform prevederilor punctului 37 din SNC “Cheltuieli”, în situațiile financiare ale entității (pentru 2019) se prezintă cel puțin următoarele informații: [6]

1. Sumele cheltuielilor grupate după destinații (funcții);
2. Suma cheltuielilor activității de bază grupate după natură (elemente);
3. Natura și suma cheltuielilor care au o mărime semnificativă, cum ar fi:

- Suma oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor recunoscută drept cheltuială în perioada de gestiune;

- Suma cheltuielilor suportate în perioada de gestiune pe seama provizioanelor;
- Suma pierderilor din decontarea creanțelor compromise;
- Suma pierderilor din ieșirea imobilizărilor corporale;
- Suma pierderilor din ieșirea investițiilor;
- Suma cheltuielilor aferente restructurării entității, etc.

Conform modificărilor intrate în vigoare din anul 2020, punctul 2 va fi eliminat, iar punctul 3 înlocuiește punctul 2 și conține următoarele: natura și suma fiecărei categorii semnificative de cheltuieli, recunoscute în perioada de gestiune [5].

Totodată, începând cu anul 2020, au fost modificate anumite aspecte în cadrul normativ național (SNC „Prezentarea situațiilor financiare” și SNC „Cheltuieli”) ce țin de reglementarea contabilității cheltuielilor, care se prezintă în tabelul ce urmează [5]:

Tabelul 1. Reglementarea contabilității și raportării cheltuielilor conform cadrului normativ național valabil până la 1 ianuarie 2020 versus cel în vigoare din 1 ianuarie 2020.

Cadrul normativ național valabil până la 1 ianuarie 2020	Cadrul normativ național în vigoare din 1 ianuarie 2020
<i>1. Standardele Naționale de Contabilitate „Cheltuieli”</i>	
Pct 31. Cheltuielile altor activități includ: 1) cheltuielile cu activele imobilizate, care reprezintă cheltuielile aferente ieșirii, cu excepția lipsurilor și deteriorărilor constatate la inventariere;	Se include pct. 31¹ În componența cheltuielilor financiare se evidențiază separat cheltuielile aferente ajustărilor de valoare nefavorabile privind investițiile financiare pe termen lung și curente care apar în cazul

<p>2) cheltuielile financiare, care includ cheltuielile (pierderile) rezultate din operațiunile financiare ale entității;</p> <p>3) cheltuielile excepționale, condiționate de evenimente atipice, care nu se manifestă permanent sau cu regularitate (calamități naturale, perturbări politice, modificări ale legislației etc.).</p> <p>Componența cheltuielilor altor activități este prezentată în anexa 5.</p>	<p>1) decontării diferenței nefavorabile dintre costul de intrare sau valoarea contabilă la începutul perioadei de gestiune) și valoarea justă a valorilor mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată</p> <p>2) decontării diferenței dintre costul de intrare și valoarea nominală a obligațiunilor și altor titluri de datorii cu primă procurate la un preț mai mare decât valoarea nominală</p> <p>3) recunoașterii pierderilor din deprecierea valorilor mobiliare</p> <p>Aceste cheltuieli se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare , majorare a pierderilor din depreciere</p>
<p>Pct.36 În conformitate cu politicile contabile, entitatea poate aplica metoda impozitului pe venit amânat potrivit IAS 12 „Impozitul pe profit”</p>	<p>Se exclude pct. 36, dat fiind faptul că IAS 12 „Impozitul pe profit” a fost abrogat</p>
<p>37. În situațiile financiare ale entității se prezintă cel puțin următoarele informații:</p> <p>1) sumele cheltuielilor grupate după destinații (funcții);</p> <p>2) suma cheltuielilor activității de bază grupate după natură (elemente);</p> <p>3) natura și suma cheltuielilor care au o mărime semnificativă, cum ar fi:</p> <p>a) suma oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor recunoscută drept cheltuială în perioada de gestiune;</p> <p>b) suma cheltuielilor suportate în perioada de gestiune pe seama provizioanelor;</p> <p>c) suma pierderilor din decontarea creanțelor compromise;</p> <p>d) suma pierderilor din ieșirea imobilizărilor corporale;</p> <p>e) suma pierderilor din ieșirea investițiilor;</p> <p>f) suma cheltuielilor aferente restructurării entității etc.</p>	<p>Pct. 37 în redacție nouă stabilește: Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații:</p> <p>1) suma cheltuielilor activității de bază grupate după natură elemente;</p> <p>2) natura și suma fiecărei categorii semnificative de cheltuieli, recunoscute în perioada de gestiune.</p>
<p>Anexa 4 „Componența altor cheltuieli ale activității operaționale”</p>	
<p>Pct 2. Costurile îndatorării, inclusiv:</p> <p>1) cheltuielile privind dobânzile aferente creditelor bancare (inclusiv, aferente obligațiunilor și cambiilor emise) și contractelor de leasing financiar care nu se capitalizează în conformitate cu prevederile SNC "Costurile îndatorării", precum și cele aferente creditelor bancare și împrumuturilor compromise (expirate) și cele aferente împrumuturilor achitate filialelor, entităților fiice și asociate.</p>	<p>Se exclude pct.2. subpct.1)</p>
<p>Pct 9. Creanțe compromise decontate cu excepția creanțelor comerciale în cazul în care nu sînt constituite provizioane.</p>	<p>Pct. 9 se completează cu următoarele:</p> <p>9¹Diferențele nefavorabile dintre cursul oficial al Băncii Naționale a Moldovei și cursul de cumpărare-vînzare a valutei străine,</p> <p>9²Taxa pe valoarea adăugată și accizele nerecuperabile.</p>
<p>Anexa 5 „Componența cheltuielilor altor activități”</p>	
<p>Pct 1. Cheltuieli cu active imobilizate:</p> <p>6) pierderi din deprecierea activelor imobilizate.</p>	<p>Pct.1 se completează cu subpct. 6¹) decontarea fondului comercial pozitiv</p>
<p>Pct 2. Cheltuieli financiare:</p> <p>1) diferențe nefavorabile de curs valutar și de sumă;</p> <p>2) cheltuieli privind redevențele;</p>	<p>Pct.2 se completează cu următoarele:</p> <p>4) cheltuieli privind dobânzile (cu excepția costurilor privind dobânzile aferente contractelor de leasing la locatar și contractele de</p>

3) cheltuieli aferente emisiunii acțiunilor proprii și efectuării operațiunilor cu acestea; 4) valoarea contabilă a activelor imobilizate și circulante transmise cu titlu gratuit; 5) alte cheltuieli financiare.	microfinanțare, care se reflectă în componența veniturilor din vânzări 5) cheltuieli aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente; 6) cheltuieli aferente ieșirii investițiilor financiare.
2. Standardele Naționale de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”	
Situația de profit și pierdere	
În rd.020 se reflectă costul vânzărilor	În rd.020 se reflectă costul vânzărilor, cu descifrările aferente în rd. 021-026
Cheltuielile financiare, precum și cheltuielile din operațiuni cu active imobilizate și excepționale nu se reflectau în Situația de profit și pierdere.	În rd.100 se reflectă cheltuielile financiare, cu descifrările aferente în rd.101-105
	În rd.130 se reflectă cheltuielile cu active imobilizate și excepționale
Situația de profit și pierdere prescurtată intrată în vigoare din 1 ianuarie 2020	
Exista un singur formular pentru Situația de profit și pierdere	În rd.090 se reflectă Rezultatul: profit (pierdere) financiar (ă) ca diferența dintre suma veniturilor și a cheltuielilor financiare din perioada de gestiune
	În rd. 100 se reflectă Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale profit (pierdere) ca diferența dintre suma veniturilor și a cheltuielilor din operațiuni cu active imobilizate și excepționale din perioada de gestiune

Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Cheltuieli”, SNC „Prezentarea situațiilor financiare”

Concluzie. Abordările naționale SNC „Cheltuieli” și internaționale „Cadrul general conceptual de raportare financiară” vizează același aspect aferent noțiunii de cheltuieli. Cheltuielile sunt un element contabil legat direct de determinarea profitului net/ pierderii nete. Relevanța și credibilitatea informațiilor privind elementele de cheltuieli din situațiile financiare ale entităților, depind în mare măsură de corectitudinea înregistrării operațiunilor generatoare de cheltuieli. Iar, pentru reflectarea justificată a cheltuielilor în contabilitate, trebuie să se țină cont de respectarea următoarelor principii contabile: contabilitatea de angajamente, prudenței, necompensării și continuitatea activității.

Cercetînd reglementarea contabilității cheltuielilor conform cadrului normativ național valabil până la 1 ianuarie 2020 versus cel în vigoare din 1 ianuarie 2020, și anume SNC “Cheltuieli”, SNC “Prezentarea situațiilor financiare” se atestă o abordare la maxim de posibil comună a actelor normative contabile internaționale precum Cadrului general conceptual de raportare financiară, IAS 1 “Prezentarea situațiilor financiare”. Cu toate acestea la raportarea cheltuielilor conform SNC există o anumită claritate în privința completării Situației de profit și pierderi.

Referințe bibliografice:

1. Cadrul general conceptual de raportare financiară, <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
2. Codul fiscal al Republicii Moldova, <http://demo.weblex.md/item/view/iddbtype/1/id/LPLP199704241163/specialview/1/ref/sf#T2>
3. GRIGOROI L., LAZARI L., ș.a. Contabilitatea întreprinderii, Ediția a II-a, revăzută și completată, Chișinău: CARTIER 2017, 631 pag. ISBN 978-9975-86-139-7
4. Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15 decembrie 2017, https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110399&lang=ru

5. NEDERIȚA, A. Probleme metodologice ale contabilității veniturilor și cheltuielilor întreprinderii: teză de doctor habilitat în economie. Chișinău, 2007.
6. Standardul Internațional de Contabilitate IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, <https://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book>
7. Modificările Standardelor Naționale de Contabilitate aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor, Nr.48 din 12.03.2019, <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=379907&lang=1>
8. Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli”, aprobate prin Ordinul MF nr.118 din 06.08.2013, <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
9. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare” aprobate prin Ordinul MF nr.118 din 06.08.2013, <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
10. Standardul Național de Contabilitate „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>