

## CONCERNS REGARDING EXPENSES ACCOUNTING

### ASPECTE PROBLEMATICE PRIVIND CONTABILITATEA CHELTUIELILOR

<sup>1</sup>Alexandru NEDERIȚA, dr. hab.

e-mail: [nederita.alexandru@ase.md](mailto:nederita.alexandru@ase.md).

<sup>2</sup>Angela POPOVICI, dr.

e-mail: [popovici.angela.alexandru@ase.md](mailto:popovici.angela.alexandru@ase.md)

<sup>1,2</sup>Academia de Studii Economice a Moldovei,  
mun. Chișinău, str. Mitropolit Bănulescu-Bodoni, 61,  
tel. (+373 22) 402 854, [www.ase.md](http://www.ase.md)

**Abstract.** *This Article considers some concerns related to expenses accounting, which mainly refer to the following:*

- *expenses accounting related to unfavourable value adjustments on long-term and current financial investments;*
- *highlighting the interest expenses of related parties in the composition of interest expenses;*
- *the composition of certain groups of expenses;*
- *the presentation of the information about expenses in financial statements.*

*These concerns stem from the amendments brought to the National Accounting Standards (NAS) and to the Chart of Accounts, developed based on Directive 2013/34/EU and the Financial Reporting Framework and enacted on 1 January 2020. From that date onwards, the Moldovan entities shall prepare their Profit and Loss Statements as per the layout provided in Annex IV to Directive 2013/34/EU.*

**Key words:** *expenses, entity, value adjustments, interest, bonds, financial statements.*

**JEL CLASIFICATION:** *M-41*

### INTRODUCERE

La 1 ianuarie 2020 au intrat în vigoare modificările operate în Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) [1] și Planul general de conturi contabile [2], inclusiv cele referitoare la contabilitatea și prezentarea în situațiile financiare a cheltuielilor. Aceste modificări au fost elaborate în baza prevederilor Directivei 2013/34/UE din 26.06.2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi a Parlamentului European și a Consiliului (în continuare – Directiva 2013/34/UE) [3]. De asemenea, au fost utilizate unele norme ale Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară [4].

În prezentul articol sunt examinate aspectele noi ale contabilității diferitor categorii de cheltuieli care rezultă din modificările operate în SNC „Cheltuieli” [5] și în alte reglementări contabile naționale și, în principal, se referă la:

- contabilitatea cheltuielilor aferente ajustărilor de valoare nefavorabile privind investițiile financiare pe termen lung și curente;
- evidențierea în componența cheltuielilor sub formă de dobânzi a cheltuielilor privind dobânzile aferente părților afiliate;
- componența anumitor grupe de cheltuieli;
- prezentarea informațiilor privind cheltuielile în situațiile financiare.

## **METODELE APLICATE**

Cercetarea se bazează pe o abordare deductivă de la general la particular, pornind de la stadiul actual al cunoașterii aspectelor practice și teoretice ale contabilității cheltuielilor și prezentării în situațiile financiare a informațiilor aferente acestora. În cadrul cercetării au fost analizate prevederile reglementărilor contabile europene, internaționale și naționale, precum și rezultatele investigațiilor savanților autohtoni și străini. De asemenea, au fost utilizate metodele specifice disciplinelor economice – observarea, selectarea, gruparea, compararea etc.

## **REZULTATE ȘI DISCUȚII**

În comparație cu varianta precedentă a SNC „Cheltuieli”, în redacția nouă a acestuia au fost incluse regulile de contabilizare a cheltuielilor aferente ajustărilor de valoare nefavorabile privind investițiile financiare pe termen lung și curente. Conform acestui standard, cheltuielile sus-menționate apar în cazul:

- 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;
- 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);
- recunoașterii pierderilor din deprecierea valorilor mobiliare [5, pct. 31<sup>1</sup>].

Cheltuielile aferente ajustărilor de valoare nefavorabile privind investițiile financiare pe termen lung și curente se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare, precum și ca majorare a pierderilor din depreciere. Această modalitate de evidență a cheltuielilor nominalizate rezultă din prevederile Directivei 2013/34/UE [3, anexa III], conform căreia cheltuielile aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente se contabilizează și se reflectă separat în situațiile financiare.

La aplicarea în practică a acestei modificări, este necesar să se ia în considerare faptul că, potrivit prevederilor SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [6, pct. 143] și ale Planului general de conturi contabile (PGCC), începând cu 1 ianuarie 2020, cheltuielile sus-menționate trebuie să fie înregistrate în componența cheltuielilor financiare [7, capitolul II]. Până la această dată, cheltuielile aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung se înregistrau ca cheltuieli din operațiunile cu active imobilizate, iar cheltuielile aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare curente – ca alte cheltuieli din activitatea operațională.

În conformitate cu noua redacție a SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, în componența cheltuielilor privind dobânzile trebuie să fie evidențiate cheltuielile privind dobânzile aferente părților afiliate [6, pct. 143]. Această cerință se referă doar la dobânzile înregistrate ca cheltuieli financiare. Pentru dobânzile reflectate în componența costului vânzării (de exemplu, dobânzile aferente contractelor de leasing financiar la locatori și de microfinanțare în organizațiile de creditare nebanară) și/sau capitalizate conform SNC „Costurile îndatorării”, această cerință nu este valabilă.

De menționat că până la data de 1 ianuarie 2020, cheltuielile privind dobânzile, cu excepția celor înregistrate în componența costului vânzării și/sau capitalizate, se contabilizau ca alte cheltuieli din activitatea operațională.

Cheltuielile privind dobânzile se recunosc, de regulă, pe măsura survenirii termenului de achitare prevăzut în contractele de credit/împrumut și/sau de leasing financiar. Totodată, în cazul în care termenul de achitare a dobânzilor survine după data raportării, entitatea urmează să determine și să reflecte în componența cheltuielilor suma dobânzilor aferente perioadei până la data raportării.

În conformitate cu noile prevederi ale SNC „Cheltuieli”, începând cu 1 ianuarie 2020, s-a modificat componența următoarelor grupe de cheltuieli:

- cheltuieli administrative;
- alte cheltuieli din activitatea operațională;
- cheltuieli cu active imobilizate;
- cheltuieli financiare.

Conținutul principalelor modificări ale componenței grupelor de cheltuieli sus-menționate este prezentat în tabelul 1.

Informațiile privind cheltuielile se prezintă în situația de profit și pierdere/situația de profit și pierdere prescurtată a entității, precum și în nota explicativă la situațiile financiare.

Modul de prezentare a informațiilor privind cheltuielile în situația de profit și pierdere/situația de profit și pierdere prescurtată este reglementat de prevederile SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, iar în nota explicativă la situațiile financiare – de prevederile Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 (în continuare – Legea nr. 287/2017) [8, art. 22] și ale SNC „Cheltuieli” [5, pct. 37].

**Tabelul 1. Conținutul principalelor modificări operate în componența cheltuielilor**

<b>Grupa de cheltuieli</b>	<b>Elemente incluse suplimentar</b>	<b>Elemente excluse</b>
Cheltuieli administrative	-	Cheltuieli aferente taxei pe valoarea adăugată și accizelor nerecuperabile
Alte cheltuieli din activitatea operațională	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ cheltuieli aferente diferențelor nefavorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de cumpărare/vânzare a valutei străine</li> <li>▪ cheltuieli aferente ajustărilor privind deprecierea activelor circulante</li> <li>▪ cheltuieli privind taxa pe valoarea adăugată și accizele nerecuperabile</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ cheltuieli privind dobânzile</li> <li>▪ cheltuieli aferente ajustărilor de valoare nefavorabile privind investițiile financiare curente</li> <li>▪ cheltuieli aferente ieșirii investițiilor financiare curente</li> </ul>
Cheltuieli cu active imobilizate	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ pierderi din decontarea fondului comercial pozitiv</li> <li>▪ pierderi din deprecierea fondului comercial pozitiv</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ cheltuieli aferente ajustărilor de valoare nefavorabile privind investițiile financiare pe termen lung</li> <li>▪ cheltuieli aferente ieșirii investițiilor financiare pe termen lung</li> </ul>
Cheltuieli financiare	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ cheltuieli privind dobânzile</li> <li>▪ cheltuieli aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente</li> <li>▪ cheltuieli aferente ieșirii investițiilor financiare pe termen lung și curente</li> </ul>	-

Sursa: elaborat de autori în baza SNC „Cheltuieli” [5, anexele 3-5]

În situația de profit și pierdere informațiile privind cheltuielile se reflectă în modul prezentat în tabelul 2.

**Tabelul 2. Situația de profit și pierdere (extras)**

Denumirea indicatorului	Codul rd.	Conținutul indicatorului
<b>Costul vânzărilor, total</b>	020	<p>Costurile aferente obținerii veniturilor din vânzări, inclusiv valoarea contabilă a produselor/ mărfurilor vândute; costul serviciilor prestate și/sau lucrărilor executate; costul lucrărilor aferente contractelor de construcție; costul serviciilor aferente contractelor de leasing operațional și financiar (arendă, locațiune); alte costuri aferente activității operaționale și corelate cu veniturile din vânzări.</p> <p>Suma costului vânzărilor, înregistrată în perioada de gestiune, se ajustează cu valoarea contabilă a produselor/mărfurilor vândute și returnate entității în aceeași perioadă de gestiune în care a avut loc livrarea.</p> <p>Informațiile privind elementele costului vânzărilor trebuie să fie generalizate în suconturi distincte deschise la contul 711 „Costul vânzărilor”</p>
din care:		
valoarea contabilă a produselor și mărfurilor vândute	021	
costul serviciilor prestate și lucrărilor executate terților	022	
costuri aferente contractelor de construcție	023	
costuri aferente contractelor de leasing	024	
costuri aferente contractelor de microfinanțare	025	
alte costuri aferente vânzărilor	026	
Cheltuieli de distribuire	050	Suma cheltuielilor aferente comercializării produselor/mărfurilor, prestării de servicii și/sau executării de lucrări
Cheltuieli administrative	060	Suma cheltuielilor privind deservirea și gestiunea entității în ansamblu
Alte cheltuieli din activitatea operațională	070	Suma cheltuielilor legate de desfășurarea activității operaționale a entității, dar care nu pot fi atribuite la costul vânzărilor, cheltuielile de distribuire sau cheltuielile administrative
Cheltuieli financiare, total	100	<p>Suma totală a cheltuielilor financiare, inclusiv cheltuielile privind dobânzile (cu excepția costurilor privind dobânzile aferente contractelor de leasing la locator și contractele de microfinanțare); cheltuielile privind dobânzile aferente părților afiliate; cheltuielile aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente; cheltuielile aferente ieșirii investițiilor financiare; cheltuielile aferente diferențelor de curs valutar și de sumă.</p> <p>Informațiile privind categoriile de cheltuieli financiare urmează a fi generalizate în suconturi și conturi de gradul III distincte deschise la contul 722 „Cheltuieli financiare”</p>
din care: cheltuieli privind dobânzile	101	
inclusiv: cheltuielile aferente părților afiliate	102	
cheltuieli aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente	103	
cheltuieli aferente ieșirii investițiilor financiare	104	
cheltuieli aferente diferențelor de curs valutar și de sumă	105	
Cheltuieli cu active imobilizate și excepționale	130	

		sau cu regularitate (calamități naturale, perturbări politice, modificări ale legislației etc.)
Cheltuieli privind impozitul pe venit	170	Suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe venit luate în calcul la determinarea profitului net (pierderii nete) al (a) perioadei de gestiune. Începându cu data de 1 ianuarie 2020, suma acestor cheltuieli trebuie să fie determinată în baza metodei impozitului curent. Metoda impozitului pe venit amânat poate fi aplicată doar de către entitățile care utilizează Standardele Internaționale de Raportare Financiară

Sursa: elaborat de autori în baza SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [6, pct. 135, 138–140, 143, 146, 154, 157–159, 161–162 și 165] și SNC „Cheltuieli” [5, anexele 3-5]

La întocmirea situației de profit și pierdere este necesar să se țină cont de faptul că noul format al acestora, ca și cel precedent, se bazează pe clasificarea cheltuielilor după destinații (funcții). Totodată, spre deosebire de formularul precedent al situației de profit și pierdere, în noul format al acesteia au fost incluse suplimentar două grupe de cheltuieli:

- cheltuielile financiare;
- cheltuielile cu active imobilizate și excepționale.

În comparație cu situația de profit și pierdere precedentă, care se întocmea doar în baza datelor conturilor sintetice, noul format al acesteia se va completa și în baza informațiilor generalizate în subconturile conturilor clasei 7 „Cheltuieli” din PGCC. Astfel, în noul format al situației sus-menționate se reflectă nu doar suma totală a costului vânzărilor, ci și categoriile acestuia contabilizate în subconturile contului omonim 711 „Costul vânzărilor”. De asemenea, în noul format sunt prevăzute categoriile de cheltuieli financiare înregistrate în subconturile contului omonim 722 „Cheltuieli financiare”.

În scopul acumulării informațiilor necesare pentru calcularea indicatorilor situației de profit și pierdere, entitățile trebuie să includă în planurile de conturi de lucru noile subconturi prevăzute în PGCC la conturile sintetice de evidență a cheltuielilor sus-menționate. Totodată, pentru determinarea unor indicatori, în cadrul subconturilor pot fi deschise conturi de gradul III. De exemplu, la subcontul 7221 „Cheltuieli privind dobânzile” pot fi deschise următoarele conturi de gradul III:

- 72211 „Cheltuieli privind dobânzile aferente părților neafiliate”;
- 72212 „Cheltuieli privind dobânzile aferente părților afiliate”.

La reflectarea în situația de profit și pierdere a cheltuielilor, este necesar să se țină cont de faptul că clasificarea cheltuielilor după funcții are un caracter convențional și nu este identică pentru toate entitățile. Cheltuielile aferente uneia și aceleași operațiuni pot fi recunoscute la o entitate ca costul vânzărilor, iar la altele – ca cheltuieli financiare. De exemplu, cheltuielile privind dobânzile în organizațiile de creditare nebanară sunt incluse în costul vânzărilor. În același timp, la majoritatea entităților aceste cheltuieli nu sunt considerate drept cheltuieli operaționale și se recunosc în componența cheltuielilor financiare. De asemenea, unele categorii de cheltuieli (de exemplu, costul serviciilor prestate) trebuie să fie incluse în componența costului vânzărilor, indiferent de faptul dacă prestarea serviciilor constituie sau nu activitatea de bază a entității.

Modul de prezentare a informațiilor privind cheltuielile expus mai sus este aplicabil pentru entitățile care întocmesc situații financiare complete sau simplificate. Pentru entitățile care vor selecta setul de situații financiare prescurtate, prevederile SNC aferente prezentării informațiilor privind cheltuielile nu vor avea un impact semnificativ. Aceste entități vor întocmi situația de profit și

pierdere prescurtată care conține aceiași indicatori privind cheltuielile ca și formularul situației de profit și pierdere prevăzut în varianta precedentă a SNC „Prezentarea situațiilor financiare”.

În nota explicativă la situațiile financiare informațiile privind cheltuielile trebuie să fie prezentate în funcție de categoriile entităților: micro, mijlocii, mari și de interes public. Astfel, nota explicativă pentru toate categoriile de entități trebuie să conțină informații privind cuantumul și natura elementelor individuale de cheltuieli care au o mărime sau o incidență neordinară [8, art. 22 alin. (3) lit. f)].

Pornind de la prevederile din Legea nr. 287/2017, suplimentar la informațiile prevăzute la alin. (3) al acestui articol, nota explicativă la situațiile financiare ale entităților mijlocii și mari, precum și ale entităților de interes public, urmează să includă în mod obligatoriu informații privind cheltuielile cu personalul aferente perioadei de gestiune [8, art. 22 alin. (4) lit. d)].

În conformitate cu Legea nr. 287/2017, suplimentar la informațiile prevăzute la alin. (3) și (4) ale acestui articol, nota explicativă a entităților mari și a entităților de interes public trebuie să conțină în mod obligatoriu informații privind totalul onorariilor achitate entităților de audit pentru auditul situațiilor financiare și totalul onorariilor percepute de către entitățile respective pentru alte servicii decât cele de audit, inclusiv pe tipuri de servicii [8, art. 22 alin. (5) lit. b)].

La întocmirea notei explicative, este necesar să se țină cont de faptul că informațiile prevăzute în SNC „Cheltuieli”, sunt obligatorii doar pentru entitățile care întocmesc situații financiare complete. Aceste informații se referă la:

- suma cheltuielilor activității de bază grupate după natură (elemente), care cuprind următoarele grupe: cheltuieli materiale, cheltuieli cu personalul, cheltuieli privind amortizarea și deprecierea, ale cheltuieli;

- natura și suma fiecărei categorii semnificative de cheltuieli, recunoscute în perioada de gestiune [5, pct. 37]. Pentru identificarea categoriilor semnificative de cheltuieli, entitatea trebuie să stabilească un prag de semnificație. Acest prag urmează a fi stabilit în politicile contabile ale entității, de regulă, în procente față de suma costului vânzărilor (de exemplu, 2–3 %) sau în raport cu mărimea totală a cheltuielilor înregistrate în perioada de gestiune curentă.

Entitățile care întocmesc situații financiare simplificate sau prescurtate pot să includă în nota explicativă doar informațiile prevăzute în Legea nr. 287/2017 [8, art. 22].

## **CONCLUZII**

Modificările aferente contabilității și prezentării informațiilor privind cheltuielile în situațiile financiare au fost condiționate de necesitatea asigurării concordanței dintre prevederile reglementărilor contabile naționale și Directivei 2013/34/UE.

Pentru aplicarea corectă a noilor reguli de contabilizare a cheltuielilor și de prezentare în situațiile financiare a informațiilor aferente acestora se recomandă:

- revizuirea componenței grupelor de cheltuieli în conformitate cu prevederile modificate ale SNC;
- includerea în politicile contabile ale entității a noilor variante și metode de contabilizare a cheltuielilor;
- elaborarea planului de conturi de lucru, în care trebuie incluse conturile și subconturile de evidență a cheltuielilor necesare pentru ținerea contabilității și calcularea corectă a indicatorilor noului format al situației de profit și pierdere;
- identificarea divergențelor aferente recunoașterii, reclasificării și evaluării anumitor categorii de cheltuieli;
- revizuirea formularelor registrelor contabile și operarea modificărilor în programele de contabilitate în scopul generalizării informațiilor necesare pentru întocmirea situației de profit și pierdere și a notei explicative la situațiile financiare.

Aplicarea în practică a recomandărilor sus-menționate va asigura concordanța normelor contabile naționale cu cele europene și, ca urmare, comparabilitatea la nivel european a indicatorilor macroeconomici.

#### **BIBLIOGRAFIE**

1. Modificările Standardelor Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 48 din 12.03.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 101-107 din 22.03.2019.
2. Modificările Planului general de conturi contabile, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 100 din 28.06.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 230-237 din 19.07.2019.
3. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26.06.2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=en>.
4. Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară. [https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/cadrul\\_general\\_conceptual\\_de\\_raportare\\_financiara.pdf](https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/cadrul_general_conceptual_de_raportare_financiara.pdf).
5. Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118/2013. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
6. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118/2013. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
7. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 119/2013. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349176>.
8. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 1-6 din 05.01.2018.