

RECUNOAȘTEREA CHELTUIELILOR

Asist. univ. drd. Teiușan Sorin-Ciprian - Universitatea „1 Decembrie 1918” Alba Iulia

Rezumat:

The following paragraphs reflect a few aspects about the expensive recognition. We approached the term of expensive by defining it according to the Romanian and international settlements. Then, we concentrated our attention on the recognition of expensive subject and took a look in the yard of I.A.S.C. settlements. The recognition of expensive in the profit and lose account imply two conditions that must be accomplished: the first, a reduction of future economical benefits; the second, a credible evaluation of this reduction.

Orice activitate pe care o desfășoară o entitate patrimonială generează cheltuieli. Conform reglementărilor contabile românești, *cheltuielile* unei entități reprezintă „valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază entitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

În cadrul cheltuielilor exercițiului financiar se cuprind, de asemenea, provizioanele, amortizările și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate.”¹ Din activitatea curentă desfășurată de entitate pot rezulta și pierderi, reprezentând reduceri ale beneficiilor economice și care nu sunt diferite ca natură de alte tipuri de cheltuieli. Aceste pierderi pot apărea și fără a avea o legătură cu activitatea curentă a entității.

În Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, elaborat de organismul internațional de normalizare contabilă (I.A.S.C.), *cheltuielile* sunt definite ca fiind „diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor sau creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari”². Deci cheltuielile pot îmbrăca - așa cum reiese din această definiție - două forme: fie pe cea a unei ieșiri sau diminuări de valoare privind activele, fie pe cea a unei creșteri a datoriilor. Astfel definite cheltuielile, în categoria lor sunt cuprinse atât cheltuielile angajate în cursul normal al activităților curente ale întreprinderii, cum sunt costul vânzărilor, cheltuielile de personal sau cheltuielile cu amortizările, cât și pierderile și minusurile de valoare, indiferent că acestea sunt degajate sau nu din activitățile curente ale întreprinderii și indiferent că sunt latente, precum pierderile rezultate din creșterea cursului de schimb valutar în cazul împrumuturilor contractate de întreprindere în valută sau realizate, cum ar fi pierderile rezultate din dezastru sau din ieșirea activelor pe termen lung.

Având în vedere abordarea cheltuielilor conform definiției în Cadrul general al I.A.S.C. și încercând o modalitate de schematizare a acestora rezultă figura nr. 1 de mai jos.

Legat de înțelegerea semnificației noțiunii de *recunoaștere*, încă din prefața lucrării intitulată „Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate”, scrisă de profesorul Adriana Duțescu, autoarea avizează cititorii că trebuie să atașeze termenului

¹ *Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene*, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1752, din 17 noiembrie 2005, publicate în Monitorul Oficial al României nr. 1080 bis, din 30 noiembrie 2005, punctul 218.

² I.A.S.B. și B. Cooke, M. Mihai, C. Ionescu, M. Solomon, A. Duțescu, *Standardele Internaționale de Contabilitate 2002*, Editura Economică, București, 2002, Cadrul general, paragraful 70 (b).

„recunoaștere” („recunoscut”), în funcție de sensul cerut în contextul respectiv, unul din următoarele înțelesuri: înregistrare, contabilizare sau prezentare în bilanț.

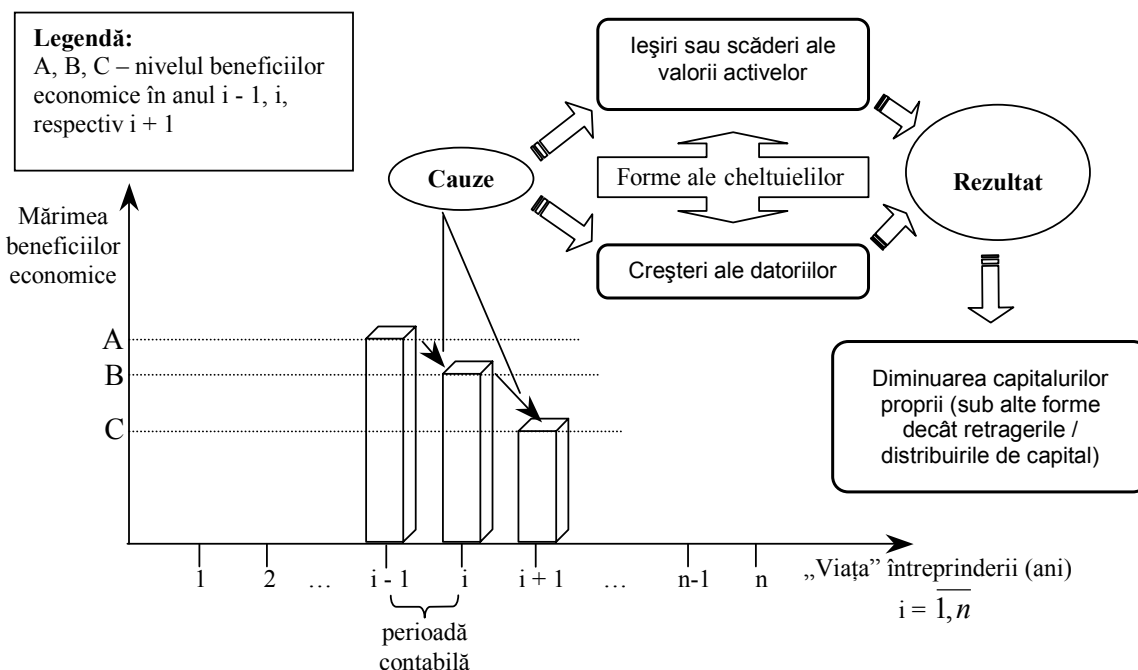


Figura nr. 1. Schema cheltuielilor conform Cadrului general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare

În țara noastră, *contabilitatea cheltuielilor* se ține³ pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) *cheltuieli de exploatare*, care cuprind:

□ cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;

□ cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;

□ cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

□ alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital etc.);

b) *cheltuieli financiare*, care cuprind: pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exercițiul financiar în curs; sconturile acordate clienților; pierderi din creanțe de natură financiară și altele;

c) *cheltuieli extraordinare*: calamități și alte evenimente extraordinare.

³ Potrivit punctelor 219-221 al *Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene*.

Cheltuielile cu provizioanele, amortizările și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite, calculate potrivit legii, se evidențiază distinct, în funcție de natura lor.

În privința asocierilor în participație, cheltuielile (și veniturile) determinate de operațiunile ce decurg din astfel de asocieri se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere, iar la sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile (și veniturile) înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. În cazul asocierilor în participație încheiate între o persoană juridică română și o persoană juridică străină, contabilitatea se ține de către persoana juridică română, care răspunde potrivit legii.

Pentru contabilizarea cheltuielilor se utilizează conturile sintetice din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”, care potrivit reglementărilor contabile se pot dezvolta pe conturi analitice potrivit necesităților proprii ale entității respective.

Având în vedere accepțiunea de prezentare în bilanț, *recunoașterea* este „procesul care constă în încorporarea, în bilanț sau în contul de profit și pierdere, a unui articol ce satisface definiția unui element, precum și a criteriilor de constatare”⁴, iar prin *recunoașterea cheltuielilor* înțelegem consemnarea, înscrierea sau prezentarea în contul de profit și pierdere a elementelor de cheltuieli, în condițiile îndeplinirii criteriilor de recunoaștere.

Contul de profit și pierdere este o componentă a situațiilor financiare anuale. În România, obligativitatea întocmirii acestuia revine, în conformitate cu Reglementările contabile aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005, intrate în vigoare la data de 1 ianuarie 2006, societăților comerciale, societăților/companiilor naționale, regiilor autonome, institutelor naționale de cercetare-dezvoltare, societăților cooperatiste și celorlalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților comerciale, precum și subunităților fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor enumerate, cu sediul sau domiciliul în România, și sediilor permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate. Acest document de sinteză cuprinde veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, pe activitățile de exploatare, financiară și extraordinară, precum și rezultatul exercițiului: profit sau pierdere. Alături de venituri, cheltuielile sunt elemente legate în mod direct de măsurarea performanței întreprinderii, și formează așa numitele structuri ale contului de profit și pierdere.

Recunoașterea cheltuielilor în contul de profit și pierdere implică îndeplinirea a două condiții: prima, o reducere de beneficii economice viitoare, prin diminuare de active sau creșteri de datorii; a doua, o evaluare credibilă a reducerii.

Cu privire la *recunoașterea cheltuielilor în contul de profit și pierdere*, lectura paragrafelor 94-98 ale Cadrului general ne permite consemnarea următoarelor aspecte:

□ cheltuielile se înscriu în contul de profit și pierdere atunci când s-a produs o reducere a beneficiilor economice viitoare, determinată de diminuarea unui activ sau de creșterea unei datorii, și atunci când reducerea de beneficii economice viitoare poate fi măsurată în mod credibil. Aceasta semnifică că recunoașterea cheltuielilor se efectuează concomitent cu constatarea reducerii unui activ, (exemplu: amortizarea mijloacelor de transport) sau apariției/creșterii unei datorii (drepturile salariale datorate personalului unei entități);

□ cheltuielile sunt prezentate în contul de profit și pierdere pe baza asocierii directe între costurile efectuate și veniturile specifice obținute. Această asociere, cunoscută sub numele de conectare a cheltuielilor la venituri, presupune recunoașterea simultană sau combinată a veniturilor și cheltuielilor care rezultă din același tip de tranzacții sau din alte evenimente. Exemplu: diversele cheltuieli, componente ale costului bunurilor vândute sunt recunoscute concomitent cu venitul rezultat din vânzarea bunurilor. Conform Cadrului general de întocmire și prezentare a situațiilor

⁴ Feleagă Niculae, *Sisteme contabile comparate*, vol. II, Normele contabile internaționale, Editura Economică, București, 2000, pag. 38.

financiare, aplicarea conceptului de conectare nu permite însă recunoașterea în bilanț a elementelor care nu satisfac definițiile de active sau datorii;

- atunci când sunt așteptate să se obțină beneficii economice pe mai multe perioade contabile și când asocierea acestora cu veniturile nu poate fi determinată decât în mod vag sau indirect, cheltuielile sunt consemnate în contul de profit și pierdere pe baza unei proceduri raționale și sistematice de alocare. Adesea, această modalitate este necesară pentru recunoașterea cheltuielilor asociate cu utilizarea unor active, precum imobilizările corporale, fondul comercial, licențele și mărcile etc. În astfel de cazuri, cheltuiala se cheamă amortizare. Aceste proceduri de alocare au ca scop recunoașterea cheltuielilor în perioadele contabile în care beneficiile economice asociate acestor elemente se consumă sau expiră;

- o cheltuială este recunoscută imediat în contul de profit și pierdere atunci când costul nu determină un beneficiu economic viitor sau atunci când, și în măsura în care, beneficiile economice viitoare nu permit sau încetează să mai permită recunoașterea în bilanț a unui activ; și

- o cheltuială este recunoscută în contul de profit și pierdere în situațiile în care apare o datorie fără să se constate un activ, ca de exemplu atunci când apare o datorie ca urmare a unei garanții acordate la un produs vândut.

În contul de profit și pierdere cheltuielile se pot prezenta în diverse moduri, utilizând diferite criterii de structurare. Cheltuielile se pot grupa după natura lor în activitatea întreprinderii, dar se poate face și o separație între acele cheltuieli care sunt rezultatul activităților curente ale întreprinderii de cele care nu sunt rezultatul acestor activități, separația între elementele cheltuieli și modul de prezentare determinând diferite combinații. Cheltuielile care apar altfel decât în cursul activităților curente ale entității trebuie prezentate în contul de profit și pierdere la „Cheltuieli extraordinare”. Aceste elemente extraordinare rezultă din evenimente sau tranzacții ce sunt clar diferite de activitățile curente ale entității și care, prin urmare, nu se așteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat. Pentru a putea stabili dacă un eveniment sau o tranzacție se delimitează clar de activitățile curente ale entității, trebuie avut în vedere, mai degrabă, natura elementului sau a tranzacției aferente activității desfășurate în mod curent de entitate, decât frecvența cu care se așteaptă ca aceste evenimente să aibă loc. Aceasta întrucât un eveniment sau o tranzacție poate fi extraordinară pentru o entitate, dar nu și pentru o alta, datorită diferențelor dintre activitățile curente ale acelor entități. Exemple de evenimente sau tranzacții ce dau naștere, în general, la elemente extraordinare în cazul majorității entităților sunt exproprierea activelor, un cutremur sau un alt dezastru natural.⁵

La întocmirea contului de profit și pierdere, trebuie să se țină cont - potrivit principiului independenței exercițiilor - doar de cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data plății acestora. Cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar, dar care sunt aferente unui exercițiu financiar ulterior, trebuie prezentate sub titlul de „Cheltuieli în avans”, în timp ce cheltuielile care, deși se referă la exercițiul financiar în cauză, se vor plăti numai în cursul exercițiului financiar ulterior, trebuie prezentate la „Datorii”.

Pentru fiecare element de cheltuială din contul de profit și pierdere trebuie prezentată valoarea aferentă elementului corespondent pentru exercițiul financiar precedent, iar dacă cele două valori nu sunt comparabile, atunci absența comparabilității trebuie prezentată în notele explicative și însoțită de comentarii relevante. În schimb, dacă pentru un element de cheltuială din contul de profit și pierdere nu există valoare atunci acesta nu trebuie prezentat, cu excepția cazului în care există un element corespondent pentru exercițiul financiar precedent.

Contul de profit și pierdere trebuie să fie întocmit făcând abstracție de datele referitoare la încasări și plăți. Astfel, cheltuielile ca și efecte ale tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este plătit, adică făcând abstracție de data decontării, și sunt înregistrate în

⁵ *Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, punctul 39.*

contabilitate și raportate în contul de profit și pierdere al perioadei aferente. Entitățile românești practică o contabilitate de angajamente (contabilitate de exercițiu), conform căreia cheltuielile se înregistrează în momentul în care sunt angajate, indiferent de momentul în care se produc plățile. Opusă acesteia, este contabilitatea de casă (contabilitatea de flux), care presupune constatarea cheltuielilor în momentul plății. Acest ultim tip de contabilitate nu ține cont de principiul conectării cheltuielilor la venituri, specific contabilității de angajamente.

BIBLIOGRAFIE:

1. Duțescu Adriana, *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura CECCAR, București, 2001;
2. Feleagă Niculae, *Sisteme contabile comparate*, vol. II, Normele contabile internaționale, Editura Economică, București, 2000;
3. I.A.S.B. și B. Cooke, M. Mihai, C. Ionescu, M. Solomon, A. Duțescu, *Standardele Internaționale de Contabilitate 2002*, ediția în limba română, Editura Economică, București, 2002;
4. *Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene*, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1752, din 17 noiembrie 2005, publicate în Monitorul Oficial al României nr. 1080 bis, din 30 noiembrie 2005.