

## RĂSPUNDEREA MATERIALĂ A SALARIAȚILOR: ASPECTE JURIDICE, CONTABILE ȘI FISCALE

CZU: 349.233(478)

*FRECĂUȚEANU Alexandru<sup>1</sup>, CHIȘLARU Angela<sup>2</sup>, ȚAPU Tatiana<sup>3</sup>*

*<sup>1,2,3</sup>Universitatea Agrară de Stat din Moldova, Republica Moldova*

*<sup>1,2,3</sup>E-mail: contagro.md@gmail.com*

**Abstract.** This research was carried out on the basis of a critical, profound and multilateral evaluation of the legal and normative framework in force regarding the material liability of the employees in the real sector of the national economy in the Republic of Moldova. The research exposes the main theses related to the occurrence, accounting and taxation of the operations regarding the recovery of the material prejudice. The innovation of the carried out researches results in highlighting the four conditions that precede the employees' material liability and the VAT exclusion from the guilty person's debt corresponding to the missing goods. At the same time, the way of recording is illustrated by a conventional example.

**Keywords:** guilty person, material liability, material prejudice, staff debts, value added tax.

**JEL Classifications:** M41 Accounting

### Introducere

În studiul dat în baza unei evaluări critice, profunde și multilaterale a cadrului legislativ și normativ în vigoare aferent răspunderii materiale a angajaților din sectorul real al economiei naționale din Republica Moldova sunt expuse tezele principale ce țin de survenirea, contabilizarea și impozitarea operațiunilor legate de recuperarea prejudiciului material. Inovația cercetărilor efectuate rezidă în evidențierea celor patru condiții care precedă tragerea salariaților la răspundere materială și excluderea din creanța persoanelor culpabile a sumei T.V.A. aferentă bunurilor lipsă. Totodată modul de evidență este ilustrat printr-un exemplu convențional care permite contabililor practicieni de a reflecta corect în sistemul de conturi faptele economice privind calcularea și ctingerea creanțelor privind compensarea prejudiciului material.

### Conținutul de bază al lucrării

În practică în componența creanțelor personalului o pondere semnificativă revine creanțelor salariaților condiționate de necesitatea recuperării prejudiciului material cauzat întreprinderii în urma acțiunilor sau inacțiunilor sale ilegale și culpabile. Modul de determinare și de recuperare a prejudiciului material este stabilit în titlul XI „Răspunderea materială” din **Codul muncii al Republicii Moldova**. În fond, acest mod rezidă în următoarele:

1. În conformitate cu articolul 341 alineatul (3) din actul legislativ menționat în caz de sustrageri, lipsuri, distrugeri sau deteriorări intenționate ale bunurilor materiale (cu excepția mijloacelor fixe) prejudiciul se determină în baza prețurilor de piață care conform datelor statistice erau în vigoare pentru localitatea dată la momentul cauzării prejudiciului. Dacă însă prejudiciul cauzat se referă la mijloacele fixe (automobile, tractoare, diverse utilaje, computere pentru ținerea automatizată a evidenței etc.), atunci mărimea (suma) acestuia se stabilește cu luare în considerație a gradului de uzură stabilit în baza normelor de amortizare acceptate de întreprindere.

De asemenea trebuie de avut în vedere că la stabilirea prejudiciului material spre recuperare nu se iau în considerație beneficiile economice ratate de angajator în urma acțiunilor săvârșite de salariat (de exemplu, volumul de servicii care putea fi prestat de camionul distrus pe parcursul staționării și reparației acestuia, cantitatea de produse vegetale care putea fi obținută suplimentar din încorporarea în sol a fertilizanților răpiți etc.) sau a inacțiunii sale ilegale;

2. De regulă, pentru prejudiciul cauzat întreprinderii salariatul poartă răspundere materială în limitele salariului mediu lunar al acestuia, indiferent de mărimea prejudiciului în expresie valorică sau naturală, semnificația bunurilor lipsă pentru entitate, anul procurării sau confecționării (fabricării) acestora și alți factori. Recuperarea integrală a prejudiciului cauzat poate avea loc doar atunci când persoana culpabilă poartă răspundere materială deplină. La rândul său, conform articolului 338 din **Codul muncii al Republicii Moldova** răspunderea materială deplină a angajatului survine în următoarele cazuri:

- între salariat și angajator este încheiat un contract cu privire la răspunderea materială deplină a salariatului pentru neasigurarea caracterului intact al bunurilor transmise acestuia pentru păstrare sau în alte scopuri. Contractul se încheie în formă scrisă și doar cu persoanele adulte care dețin funcții sau efectuează lucrări legate nemijlocit de păstrarea, prelucrarea, vânzarea, transportarea sau utilizarea în procesul muncii a valorilor transmise acestora;
- salariatul face parte din componența unui colectiv de muncă (brigadă, echipă etc.) care a încheiat un contract scris cu angajatorul cu privire la răspunderea materială colectivă (de brigadă). Astfel de contracte pot fi încheiate în cazurile în care lucrările se efectuează în comun de către toți membrii colectivului (de exemplu, întreținerea heleșteelor, îngrijirea șeptelului de ovine și caprine ș. a.), nu există o delimitare strictă între obligațiile de serviciu ale fiecărui membru și, ca urmare, este imposibil de a stabili cu certitudine gradul de vinovăție a unui sau altui salariat;
- salariatul a primit bunurile spre decontare în baza unei procuri (delegații) unice sau altor documente unice distincte [bon (de uz intern), fișă limită de ridicare a valorilor materiale, factură fiscală ș. a.] care sunt valabile o singură dată. De menționat că în **Codul muncii al Republicii Moldova** [articolul 338 alineatul (1) litera b)] și **Codul civil al Republicii Moldova** (articolul 252) documentul este numit procură, iar în anexa nr. 4 la Hotărârea Guvernului nr. 294 din 17 martie 1998 acesta este numit delegație. Totodată potrivit articolului 2 alineatul (1) din **Legea privind actele legislative** nr. 780/2001 actele legislative ocupă poziția cea mai înaltă în ierarhia actelor normative din Republica Moldova. Astfel, considerăm că ar fi logic de acordat preferință denumirii de procură;
- prejudiciul a apărut în urma unor acțiuni nelegate de exercitarea de către salariat a funcțiilor de serviciu. Drept exemplu poate servi distrugerea camionului întreprinderii în rezultatul unui accident rutier care s-a produs în timpul utilizării ilicite a acestuia în interesele personale ale șoferului etc.

Este util de subliniat că contabilul-șef (șeful serviciului contabil) de asemenea poate fi tras la răspundere materială în mărimea prejudiciului cauzat. Aceasta este posibil în cazul în care prejudiciul cauzat entității din vina lui a survenit în urma cheltuirii ilicite a bunurilor materiale și numerarului.

Totodată cu contabilul-șef nu poate fi încheiat contract de răspundere materială individuală deplină, deoarece această funcție nu este inclusă în nomenclatorul, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 449 din 29 aprilie 2004, iar încheierea unui asemenea contract poate să agraveze situația contabilului-șef în comparație cu legislația muncii în vigoare și să complice exercitarea atribuțiilor de serviciu ale acestuia;

3. În conformitate cu articolul 344 din **Codul muncii al Republicii Moldova** recuperarea (repararea) prejudiciului material a cărui mărime se află în limitele salariului mediu lunar al persoanei culpabile se efectuează în baza ordinului (dispoziției, deciziei, hotărârii) conducătorului întreprinderii (angajatorului). Acest act intern trebuie să fie emis nu mai târziu de o lună din ziua stabilirii mărimii prejudiciului. Dacă termenul rezervat pentru emiterea ordinului a fost omis sau dacă suma prejudiciului material pasibil reținerii de la salariat depășește salariul mediu lunar al acestuia, atunci recuperarea poate fi efectuată doar în baza titlului executoriu al instanței judecătorești. Același lucru se întâmplă și atunci când salariatul contestă temeiul și cuantumul reținerii.

În afară de aceasta, din inițiativa persoanei culpabile și cu acordul angajatorului prejudiciul poate fi recuperat în mod benevol cu vărsare simultană a sumei integrale sau cu achitare treptată a acesteia în rate în decursul unei perioade anumite (de exemplu, câte 10 sau 15 % lunar). În așa caz salariatul trebuie să prezinte conducătorului întreprinderii un angajament scris de formă liberă privind recuperarea benevolă a prejudiciului, indicând în acesta termenul concret de achitare (de exemplu, o jumătate de an sau un an din ziua întocmirii angajamentului).

De asemenea cu acordul scris al angajatorului salariatul poate recupera prejudiciul material cauzat întreprinderii cu bunuri echivalente (care, de exemplu, pot fi procurate pe piață la un preț rezonabil

sau obținute în gospodăria auxiliară a acestuia) sau prin rectificarea (reparația) cu forțe și numerar propriu a mijloacelor de producție deteriorate.

În sfârșit, este necesar de avut în vedere că conform articolului 149 din **Codul muncii al Republicii Moldova** la fiecare plată a salariului cuantumul total al reținerilor (indiferent de natura documentelor justificative – ordin al conducătorului întreprinderii, angajament scris al persoanei culpabile sau titlu executoriu al instanței judecătorești) nu poate să depășească 20 % din salariul ce i se cuvine persoanei culpabile (adică după excluderea reținerilor fiscale și sociale din salariul calculat sau venitul brut). În cazul în care reținerea din salariu se efectuează în baza câtorva acte executorii atunci angajatului i se păstrează nu mai puțin de 50 % din salariu (cu excepția cazurilor de urmărire a pensiei alimentare pentru copiii minori când suma reținută nu poate fi mai mare de 70 % din salariul care se cuvine să fie plătit angajatului);

4. În conformitate cu articolul 3 din **Legea contabilității**, punctul 5 din **SNC „Venituri” și Planul general de conturi contabile** suma prejudiciului material pasibil recuperării de către persoana culpabilă se reflectă ca venit prin metoda contabilității de angajamente în perioada de gestiune în care acest venit a fost câștigat, indiferent de momentul efectiv al încasării numerarului sau primirii bunurilor echivalente. Totodată venitul se califică drept venit câștigat numai în cazul în care au fost efectuate acțiunile legate de obținerea acestuia (de exemplu, produsele au fost expediate, lucrările – executate, serviciile – prestate etc.). Prin analogie, în cazul prejudiciului material venitul se consideră venit câștigat atunci când persoana culpabilă și-a recunoscut vina sau când prejudiciul a fost adjudecat de către instanța judecătorească.

Pe de altă parte, regimul fiscal al veniturii obținut de entitate din recuperarea prejudiciului material de către salariat depinde de mărimea compensației (creanței) calculate. Dacă această compensație este mai mică sau egală cu valoarea efectivă a prejudiciului înregistrat în componența cheltuielilor, atunci venitul reflectat se califică drept sursă de venit neimpozabilă și la întocmirea Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 12) urmează a fi exclus din baza de calcul. Dacă însă compensația este mai mare decât valoarea efectivă (contabilizată în componența cheltuielilor) a prejudiciului material cauzat întreprinderii, atunci diferența se impozitează în mod tradițional;

5. Lipsurile și pierderile din deteriorarea (distrugerea) bunurilor procurate (cu excepția pierderilor inerente procesului de producție care se încadrează în limitele prevăzute de normele tehnologice) pasibile recuperării de către salariați sunt considerate ieșiri iraționale de active circulante sau imobilizate cu obligația de a restabili la decontările cu bugetul suma taxei pe valoarea adăugată plătită (sau care urma să fie plătită) anterior. Astfel, dacă din cauza nerespectării regimului tehnologic de păstrare și prelucrare pierderile au fost cauzate de alterarea fructelor sâmburoase și a pomușoarelor ușor perisabile care anterior au fost procurate în calitate de materie primă de la subiecți economici contribuabili ai T.V.A., atunci valoarea bunurilor în cauză (sau prețul de achiziționare) se înmulțește la cota redusă de 8 %; dacă pierderile au survenit în urma degradării sau sustragerii uleiului vegetal, vinurilor brute și altor bunuri rezultate din procesarea produselor agricole de către terți, atunci valoarea acestora se înmulțește la cota-standard de 20 % etc. De menționat că restabilirea sumei T.V.A. la buget în cazul lipsurilor și pierderilor din deteriorarea bunurilor se efectuează doar atunci când bunurile în cauză au fost procurate de la terți în baza facturilor fiscale. Această restricție este stipulată expres în articolul 102 alineatul (8) din **Codul fiscal**. Astfel, în cazul pierderilor aferente produselor de fabricație proprie obligații fiscale privind T.V.A. la întreprindere nu apar. Pe de altă parte, la cauzarea prejudiciului material entității suma T.V.A. poate fi restabilită la decontările cu bugetul (adică în componența datoriilor față de buget) și inclusă în creanța persoanei culpabile doar în cazul în care gospodăria agricolă este înregistrată ca subiect impozabil în conformitate cu prevederile articolului 112 din **Codul fiscal**.

Totodată este necesar de precizat că salariatul poate fi tras la răspundere materială și impus să recupereze prejudiciul cauzat întreprinderii doar în cazul în care sunt prezente concomitent următoarele patru condiții:

- delictualitatea acțiunii sau inacțiunii salariatului;
- existența (prezența) prejudiciului material;

- legătura cauzală dintre acțiunea (inacțiunea) delictuală a angajatului și prejudiciul material survenit din aceasta;

- vina (culpa) angajatului în formă de intenție sau imprudență.

Prin comportamentul delictual al salariatului se subînțelege acțiunea sau inacțiunea acestuia care încalcă legislația în vigoare. Ca exemplu pot servi utilizarea neautorizată (samovolnică) a camionului sau tractorului întreprinderii în scopurile personale ale salariatului, concedierea ilicită a angajatului sau transferarea acestuia la alt lucru, neachitarea impozitelor și altor plăți obligatorii, neexecutarea (neglijarea) deciziilor instanțelor judecătorești etc.

Existența (prezența) prejudiciului material se poate manifesta prin pierderea, alterarea sau deteriorarea patrimoniului întreprinderii, precum și prin plăți pecuniare abuzive sau inutile, consum neproductiv de stocuri și alte ieșiri de active cauzate de comportamentul delictual al salariatului. De exemplu, dacă șoferul a încălcat regulile de circulație și în urma accidentului rutier comis a deteriorat camionul, atunci resursele cheltuite de întreprindere pentru reparația mijlocului de transport accidentat reprezintă o formă evidentă a prejudiciului material care urmează a fi încasat de la șoferul vinovat.

Legătura cauzală dintre acțiunea sau inacțiunea delictuală și prejudiciul material are loc atunci când comportamentul infracțional al salariatului a precedat apariția prejudiciului și când acest prejudiciu a survenit (apărut) în consecința comportamentului menționat. De exemplu, după încheierea zilei de lucru și plecarea de la serviciu șeful de depozit a uitat să deconecteze reșoul electric, ceea ce a condus la izbucnirea incendiului și nimicirea unei părți din bunurile stocate. Întrucât în cazul dat prejudiciul a apărut în urma comportamentului delictual al gestionarului, el urmează să recupereze prejudiciul material cauzat de incendiu.

Vina (culpa) salariatului poate fi intenționată (când, de exemplu, acesta a însușit o parte din patrimoniul întreprinderii) sau imprudentă (când, de exemplu, șeful de depozit din greșeală a eliberat o cantitate mai mare de stocuri decât era indicat în fișa limită de ridicare a valorilor materiale, ceea ce a condus inevitabil la apariția lipsurilor). Totodată în conformitate cu legislația muncii angajatorul este obligat să demonstreze vina salariatului care a cauzat prejudiciul material, efectuând o anchetă de serviciu pentru stabilirea mărimii prejudiciului material și a cauzelor apariției acestuia cu solicitarea unei explicații în scris de la salariat. Însă și din această regulă este excepție și anume: salariații care au primit spre decontare numerar sau valori materiale se consideră apriori vinovați de lipsurile, pierderea, degradarea, deteriorarea sau distrugerea acestor active, cu excepția cazurilor când ei vor putea demonstra lipsa vinei sale în cauzarea prejudiciului angajatorului. În afară de aceasta, în conformitate cu articolul 334 alineatul (1) din **Codul muncii al Republicii Moldova** salariatul se scutește de răspundere materială dacă prejudiciul a fost cauzat de circumstanțe de forță majoră documentate sau de risc economic firesc (normal).

Generalizarea informației privind starea decontărilor cu persoanele culpabile privind recuperarea prejudiciului material se efectuează cu ajutorul contului de activ **226 „Creanțe ale personalului”**. Dacă recuperarea prejudiciului are loc în mod benevol, în baza ordinului (dispoziției, deciziei) conducătorului întreprinderii (când mărimea prejudiciului nu depășește salariul mediu lunar al angajatului, nu a fost omis termenul de o lună pentru emiterea ordinului și salariatul nu contestă temeiul și cuantumul reținerilor) sau după adoptarea deciziei favorabile întreprinderii de către instanța judecătorească, atunci se utilizează subcontul 2262 „*Creanțe privind recuperarea prejudiciului material*”. În debit se reflectă apariția (calcularea) creanțelor respective, iar în credit – achitarea acestora (inclusiv prin trecere în cont a creanțelor și datoriilor în cazul recuperării prejudiciului material cu bunuri echivalente). De menționat că în componența creanțelor nu se includ sumele T.V.A. pasibile restabilirii la decontările cu bugetul în cazurile când prejudiciul material se referă la bunurile cumpărate de la contribuabili ai T.V.A. Aceasta se explică prin faptul că:

- în primul rând, bunurile constatate lipsă în procesul inventarierii (adică ieșite din patrimoniul întreprinderii în urma sustragerii, pierderii, distrugerii etc.) nu reprezintă o livrare de mărfuri, întrucât în cazul dat nu are loc transmiterea dreptului de proprietate. Totodată nomenclatorul concret al cazurilor când o ieșire de valori materiale poate fi considerată livrare de mărfuri este expus în articolul 93 punctul 3) din **Codul fiscal** și reunește 13 ocazii. Însă printre acestea lipsurile nu se regăsesc;

• în al doilea rând, întrucât lipsurile de bunuri nu fac parte din categoria livrărilor de mărfuri, cu atât mai mult acestea nu pot fi calificate nici drept livrării impozabile care urmează să fie însoțite de calcularea taxei pe valoarea adăugată în favoarea bugetului. Cerința prevăzută de articolul 102 alineatul (8) din **Codul fiscal** de a nu deduce suma T.V.A. aferentă bunurilor procurate care ulterior au fost sustrate (adică au constituit lipsuri) și de a o raporta la costurile sau cheltuielile perioadei nicidecum nu înseamnă că suma în cauză se calculează. Potrivit articolelor 97, 101, 108 și 117 din **Codul fiscal** calcularea obligației fiscale privind T.V.A. pasibilă achitării de către beneficiarii livrărilor de bunuri are loc prin înmulțirea valorii impozabile la cota-standard sau cota redusă a T.V.A. cu emiterea facturilor fiscale și prezentarea acestora beneficiarilor (cumpărătorilor). Pe când în cazul identificării lipsurilor, după cum s-a menționat mai sus, livrare de mărfuri nu are loc și, ca urmare, nu este posibilă nici calcularea taxei pe valoarea adăugată exigibile. În realitate, în articolul 102 alineatul (8) din **Codul fiscal** este vorba despre necesitatea corectării (ajustării, micșorării) unei părți din suma T.V.A. care anterior a fost trecută în cont (a fost dedusă) prin debitarea contului **534 „Datorii față de buget”** și creditarea contului **521 „Datorii comerciale curente”**. La rândul său, corectarea (ajustarea, micșorarea) unei părți din suma T.V.A. trecută anterior în cont (dar nicidecum calcularea repetată a acesteia în favoarea bugetului) poate fi efectuată în mod diferit și anume:

a) sau prin stornarea sumei în cauză (cu debitarea contului **534 „Datorii față de buget”** și creditarea contului **521 „Datorii comerciale curente”**) și atribuirea acesteia la costurile sau cheltuielile perioadei (cu debitarea unuia din conturile **811 „Activități de bază”, 821 „Costuri indirecte de producție”, 713 „Cheltuieli administrative”** etc. și creditarea contului **521 „Datorii comerciale curente”**). Ca urmare, starea decontărilor cu furnizorul (subiectul economic terț) va rămâne neschimbată, întrucât una și aceeași sumă va fi înregistrată o dată în paranteze (sau cu cerneală roșie), iar a doua oară fără paranteze, rezultatul însumării acestora fiind egal cu zero. Totodată suma dedusă a T.V.A. (stornată din debitul contului **534 „Datorii față de buget”**) se va micșora, majorând astfel datoria curentă față de buget;

b) sau prin majorarea nemijlocită a costurilor/cheltuielilor perioadei și a obligației fiscale privind T.V.A. (cu debitarea unuia din conturile **811 „Activități de bază”, 821 „Costuri indirecte de producție”, 713 „Cheltuieli administrative”** etc. și creditarea contului **534 „Datorii față de buget”**).

Prima variantă este mai reprezentativă, denotă mai adecvat esența sau cerințele articolului 102 alineatul (8) din **Codul fiscal**, dar este legată de o manoperă contabilă semnificativă. Pe când cea de-a doua variantă este mai simplă, nu necesită spicuiuri de date suplimentare, în schimb nu reflectă literalmente spiritul legislației fiscale. De menționat că în literatura de specialitate preferința se acordă celei de-a doua variante care, la prima vedere, se asociază cu calcularea adăugătoare a sumei T.V.A., iar, de fapt, nu este altceva decât o simplă ajustare a taxei în cauză contabilizată anterior;

• în al treilea rând, statutul de plătitor (contribuabil) al T.V.A. îl dețin întreprinderile (subiecții economici care desfășoară activitate de întreprinzător), dar nu și salariații care activează în baza contractului individual de muncă (inclusiv persoanele culpabile din vina cărora au fost comise lipsuri). Numai întreprinderile înregistrate **în calitate de contribuabili ai T.V.A.** sunt obligate să calculeze suma T.V.A. exigibilă aferentă livrărilor impozabile, să determine suma T.V.A. pasibilă achitării la buget prin modalitatea expusă în articolul 101 din **Codul fiscal** și să prezinte cumpărătorilor (beneficiarilor) facturi fiscale. Totodată întreprinderilor plătitoare de T.V.A. li se permite (li se acordă dreptul) de a deduce taxa în cauză aferentă procurărilor efectuate în conformitate cu prevederile articolului 102 din actul juridic de mai sus. Însă nici una din obligațiile și permisiunile de mai sus nu se referă la salariații angajați în câmpul muncii sau la relațiile dintre aceștia și angajator. Cu atât mai mult, obligațiile și permisiunile menționate nu pot fi tălmăcite în mod extensiv prin extrapolare asupra unui mediu (domeniu) de reglementare străin;

• în al patrulea rând, nici costul de intrare al bunurilor circulante sau valoarea contabilă a imobilizărilor corporale cumpărate atribuite apoi în gestiune (sau spre decontare) salariaților care au comis lipsuri și nici prețurile de piață din localitatea respectivă care pot fi folosite pentru determinarea mărimii prejudiciului material (prin urmare, și a creanței persoanelor culpabile) nu includ suma



T.V.A. Iar potrivit articolului 341 din **Codul muncii al Republicii Moldova** anume aceste trei mărimi (costul de intrare, valoarea contabilă și prețurile de piață) servesc ca temei pentru decontări. Pe de altă parte, suma T.V.A. poate fi parte componentă a costului de intrare doar la întreprinderile care nu dispun de certificate de înregistrare în calitate de contribuabili ai T.V.A. De aceea pierderile (cheltuielile) reale generate de bunurile lipsă includ în așa caz și suma T.V.A., însă într-o formă depersonalizată (adică ca element constitutiv al unei mărimi unice). Respectiv și creanța persoanei culpabile va fi atribuită în întregime la venituri fără a constata vreo datorie față de buget, întrucât entitatea nu este înregistrată ca plătitor de T.V.A.;

• în al cincilea rând, tezele privind recuperarea prejudiciului material expuse în cartea „Corespondența conturilor contabile conform prevederilor S.N.C. și Codului fiscal” sunt depășite moral și contravin abordărilor actuale aferente impozitării cu T.V.A. Astfel, la pagina 376 din lucrarea nominalizată se afirmă următoarele: „Lipsurile și pierderile din deteriorarea bunurilor care urmează să fie recuperate de persoanele vinovate se califică ca ieșiri de active corespunzătoare și se impozitează cu TVA în baze generale. În acest caz TVA se include în suma creanțelor aferente reclamațiilor înaintate și recunoscute”. În continuare (mai precis, la paginile 379 și 380) această afirmație este ilustrată prin următoarele operațiuni economice și formule contabile:

- a) restabilirea sumei TVA trecută anterior în cont și aferentă lipsurilor și pierderilor supranormative din deteriorarea bunurilor nerecunoscute de persoanele vinovate – debit contul **713**, credit contul **534**;
- b) reflectarea TVA de la sumele prejudiciului material adjudecat conform deciziei instanței judecătorești – debit contul **227**, credit contul **534**;
- c) stornarea sumei TVA raportată la cheltuieli la depistarea lipsurilor și pierderilor din deteriorarea bunurilor în cazul când reclamațiile au fost înaintate de întreprindere și satisfăcute de instanța judecătorească în unul și același an de gestiune – debit contul **713**, credit contul **534**;
- d) decontarea sumei TVA raportată la cheltuieli la depistarea lipsurilor și pierderilor din deteriorarea bunurilor în cazul când reclamațiile au fost înaintate de întreprindere și satisfăcute de instanța judecătorească în diferiți ani de gestiune – debit contul **534**, credit contul **331**.

De menționat că conținutul operațiunilor economice și formulele contabile conexe sunt preluate literalmente din cartea menționată, iar contul **227** avea pe atunci (adică în anul 2007) aceeași șarjă semantică ca și actualul cont **226 „Creanțe ale personalului”**.

Însă tezele de mai sus și, cu atât mai mult, formulele contabile aferente nu mai sunt actuale, deși conținutul articolului 93 punctele 3) și 6) din **Codul fiscal** pe care acestea se bazează a rămas practic fără schimbare. Momentul-cheie rezidă în aceea că tălmăcirile recente ale prevederilor legislației fiscale aferente bunurilor lipsă diferă principial de tratamentul acestora de pe vremuri. În prezent se consideră că apariția lipsurilor nu mai este legată de transmiterea dreptului de proprietate asupra acestora persoanelor culpabile. Prin urmare, nici nu există temei de a include suma T.V.A. în componența prejudiciului material, majorând astfel creanța angajaților vinovați și datoriile curente față de buget.

Pe de altă parte, în practică sunt frecvente cazurile când persoana culpabilă nu-și recunoaște vina, iar suma prejudiciului material depășește salariul mediu lunar al acesteia sau când din diverse motive a fost omis termenul de o lună pentru emiterea ordinului (dispoziției, deciziei) privind recuperarea prejudiciului. În asemenea situații litigiul dintre angajat și angajator se soluționează doar pe cale judiciară. Totodată dacă creanța salariatului se reflectă în contabilitatea financiară a întreprinderii până la luarea deciziei de către instanța judecătorească, atunci în aceste scopuri în desfășurarea contului sintetic de mai sus este oportun de deschis subcontul suplimentar „*Creanțe contingente privind recuperarea prejudiciului material*”. În debitul acestui subcont se reflectă apariția (calcularea) creanțelor contingente respective în baza reclamațiilor înaintate, dar nerecunoscute de persoanele culpabile, iar în credit – anularea sau adjudecarea (imputarea sau recunoașterea) acestor creanțe în baza deciziei instanței judecătorești. Soldul subcontului suplimentar este debitor și reprezintă mărimea creanțelor contingente ale persoanelor culpabile la finele lunii, trimestrului sau anului.

Tezele de mai sus pot fi ilustrate cu următorul exemplu.

Admitem că cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului fermei ovicole a întreprinderii agricole „Viitorul” S.R.L. la finele lunii decembrie 2018 s-a constatat lipsa a 10 capete de ovine tinere cu valoarea contabilă de 4 000 lei care a fost stabilită ca produsul dintre masa vie a șeptelului în cauză

și costul planificat al unui kilogram de masă vie. În baza surselor de informație legale privind prețurile de piață la ovinele în masă vie care erau în vigoare pentru localitatea dată la ziua cauzării prejudiciului s-a stabilit că mărimea acestuia constituie 6 000 lei. Între colectivul de muncă al fermei ovicole în număr de trei persoane și angajator este încheiat un contract de răspundere materială colectivă (de brigadă). Întrucât membrii colectivului nu și-au recunoscut vina, iar suma prejudiciului material nu poate fi percepută din salariul acestora (mărimea lunară a căruia este egală cu 1 600 lei) conform ordinului conducătorului întreprinderii, entitatea a fost nevoită să înainteze o reclamație în instanța judecătorească cu achitarea taxei de stat în sumă de 210 lei prin intermediul unui titular de avans.

În anul următor (de exemplu, în februarie 2019) angajații fermei ovicole au fost recunoscuți vinovați, fiind totodată obligați să recupereze întreprinderii cheltuielile judecătorești suportate. În afară de aceasta, instanța judecătorească a stabilit că toți ciobanii au același grad de vinovăție, iar fiecare din ei urmează să achite gospodăriei în decursul a 10 luni (martie-decembrie) ale anului 2019 câte 2 070 lei  $[(6\ 000 : 3) + (210 : 3)]$  (sau câte 207 lei lunar prin reținere din salariu).

În conformitate cu politicile contabile ale întreprinderii creanțele contingente ale persoanelor vinovate privind recuperarea prejudiciului material previzionat se reflectă într-un subcont suplimentar deschis în desfășurarea contului de activ **226 „Creanțe ale personalului”**.

Conform calculelor efectuate la finele anului 2018 costul efectiv al unui kilogram de masă vie a ovinelor tinere este egal cu costul planificat.

Gospodăria este înregistrată la Serviciul Fiscal de Stat în calitate de contribuabil al T.V.A.

Astfel, din datele exemplului de mai sus rezultă următoarele operațiuni economice și formule contabile.

#### În anul 2018

1. Casarea ovinelor tinere lipsă cu estimarea acestora la valoarea contabilă (adică la costul planificat al unui kilogram de masă vie):

debit contul **714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”** – în sumă de 4 000 lei,

credit contul **212 „Active biologice circulante”** – în sumă de 4 000 lei.

2. Reflectarea creanțelor contingente ale persoanelor vinovate presupuse privind recuperarea prejudiciului material previzionat:

debit contul **226 „Creanțe ale personalului”**, subcontul suplimentar *2265 „Creanțe contingente privind recuperarea prejudiciului material”* – în sumă de 6 000 lei,

credit contul **535 „Venituri anticipate curente”** – în sumă de 6 000 lei.

**Notă.** Inițial suma de 6 000 lei poate fi contabilizată ca venituri anticipate pe termen lung cu transferarea acestora la data raportării în componența veniturilor anticipate curente.

3. Acordarea avansului din casierie cu scopul achitării taxei de stat:

debit contul **226 „Creanțe ale personalului”** – în sumă de 210 lei,

credit contul **241 „Casa”** – în sumă de 210 lei.

4. Achitarea taxei de stat prin intermediul titularului de avans:

debit contul **261 „Cheltuieli anticipate curente”** – în sumă de 210 lei,

credit contul **226 „Creanțe ale personalului”** – în sumă de 210 lei.

#### În anul 2019

5. Transferarea creanțelor contingente în componența creanțelor calculate (adjudicate) în legătură cu aceea că instanța judecătorească i-a recunoscut vinovați pe angajații fermei ovicole:

debit contul **226 „Creanțe ale personalului”**, subcontul *2262 „Creanțe privind recuperarea prejudiciului material”* – în sumă de 6 000 lei,

credit contul **226 „Creanțe ale personalului”**, subcontul suplimentar *2265 „Creanțe contingente privind recuperarea prejudiciului material”* – în sumă de 6 000 lei.

6. Recunoașterea sumei prejudiciului material adjudecat ca venituri ale perioadei de gestiune curente:

debit contul **535 „Venituri anticipate curente”** – în sumă totală de 6 000 lei,

credit contul **612 „Alte venituri din activitatea operațională”** – în sumă totală de 6 000 lei.

**Notă.** În funcție de politicile contabile ale întreprinderii și frecvența reținerilor prejudiciului material din salariul îndreptat spre plată formula contabilă de mai sus se întocmește sau lunar (în sumă de 600

lei), sau trimestrial (în sumă de 600 lei – în trimestrul I și în sumă de 1 800 lei – în fiecare din cele trei trimestre ulterioare).

7. Calcularea creanțelor angajaților fermei ovicole cu scopul recuperării cheltuielilor judecătorești suportate de întreprindere:

debit contul **226 „Creanțe ale personalului”**, subcontul 2262 „*Creanțe privind recuperarea prejudiciului material*” – în sumă de 210 lei,

credit contul **261 „Cheltuieli anticipate curente”** – în sumă de 210 lei,

8. Achitarea creanțelor totale ale angajaților fermei ovicole prin reținere periodică din salariile acestora îndreptate spre plată:

debit contul **531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** – în sumă totală de 6 210 lei (6 000 + 210),

credit contul **226 „Creanțe ale personalului”**, subcontul 2262 „*Creanțe privind recuperarea prejudiciului material*” – în sumă totală de 6 210 lei (6 000 + 210).

**Notă.** Dacă salariile calculate personalului întreprinderii vor fi îndreptate spre plată lunar, atunci de fiecare dată din salariul fiecărei persoane culpabile se va reține o sumă unică în mărime de 207 lei. Însă suma reținută nu trebuie să depășească în expresie relativă 20 % din suma salariului net convenit spre plată unui sau altui angajat culpabil. Totodată prin suma convenită spre plată se subînțelege salariul brut diminuat cu reținerile obligatorii prevăzute de legislația în vigoare (contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, primele individuale de asigurare obligatorie de asistență medicală și impozitul pe venit).

De asemenea este cazul de menționat că modul actual de reflectare exclusivă a creanțelor persoanelor culpabile privind recuperarea prejudiciului material în debitul contului **226 „Creanțe ale personalului”**, indiferent de termenul achitării acestora (în anul de gestiune curent sau în perioadele ulterioare), nu totdeauna este justificat și nu corespunde principiului de delimitare a activelor în dependență de gradul de lichiditate a acestora. În opinia noastră, utilizarea contului nominalizat este oportună doar atunci când în actele executorii, ordinul conducătorului întreprinderii sau angajamentul scris al salariatului nu sunt indicate termenele concrete de achitare a creanțelor sau când aceste termene se înscriu în limitele anului de gestiune curent. În toate celelalte cazuri creanțele persoanelor culpabile urmează să fie calificate drept creanțe pe termen lung cu contabilizarea acestora în contul de activ **161 „Creanțe pe termen lung”**.

### Concluzii

Din cele relatate în studiul dat rezultă următoarele concluzii și recomandări:

1. Pe lângă cazurile de tragere a salariaților la răspundere materială enumerate în **Codul muncii al Republicii Moldova** la recuperarea prejudiciului se poate proceda dacă, în primul rând, acțiunea sau inacțiunea salariatului încalcă legislația în vigoare, iar în al doilea rând, dacă există o legătură causală între comportamentul delictual al salariatului și prejudiciul material survenit din acesta;
2. Suma T.V.A. aferentă bunurilor lipsă nu se include în creanța persoanei culpabile, întrucât acestea nu i se transmite dreptul de proprietate asupra activelor în cauză;
3. Pentru reflectarea anticipată (până la decizia instanței judecătorești) a creanței persoanei culpabile presupuse este oportun de deschis subcontul suplimentar 2265 „*Creanțe contingente privind recuperarea prejudiciului material*”.

### Bibliografie

1. Codul fiscal. 2007. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, ediție specială.
2. Codul civil al Republicii Moldova. 2002. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 82-86.
3. Codul muncii al Republicii Moldova. 2003. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 159-162.
4. Legea privind actele legislative. 2002. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 36-38.
5. Legea contabilității. 2007. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 90-93/399.
6. Planul general de conturi contabile. 2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 233-237.
7. Standardul Național de Contabilitate „Venituri”. 2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 233-237.
8. Nedeița, A. 2007. *Corespondența conturilor contabile conform prevederilor S.N.C. și Codului fiscal*. Chișinău: Contabilitate și audit.