

CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU PLATA CONCEDIILOR

*Drd. Anna CEBOTARI, ASEM
annalungu@cartier.md*

În articolul prezentat, sunt propuse spre examinare aspectele teoretice aferente noțiunii de provizion. Autorul descrie modul de calcul și contabilizare a provizioanelor pentru plata concediilor de odihnă. De asemenea, se examinează aspectele fiscale aferente acestei probleme.

***Cuvinte-cheie:** provizion, angajați, salariu, salariu mediu pe o zi, concediu de odihnă, datorie, valoare incertă, datorii cu exigibilitate.*

JEL: M14

Introducere

Provizioanele, conform SNC „Capital propriu și datorii”, în continuare, SNC „CPD”, reprezintă datoriile cu exigibilitate sau valoare incertă. Deci, singura diferență dintre datoriile normale și provizion constă în faptul că valoarea datoriei trebuie estimată și achitată, provizionul, însă, nu. Conform SNC „CPD” [6, p.118] provizioanele se recunosc datorită respectării simultane a următoarelor condiții:

1. Există o obligație generată de un eveniment anterior;
2. Este probabil ca o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice să fie necesară pentru onorarea obligației respective;
3. Poate fi realizată o estimare credibilă curentă a valorii obligației.

Astfel, avem o situație contradictorie: definiția provizionului prevede valoarea incertă a acestuia, iar criteriul de recunoaștere aferent – determinarea credibilă a valorii lui. În consecință, este necesară soluționarea dilemei: dacă valoarea este credibil determinată, atunci ea nu poate fi incertă, sau dacă valoarea

ACCOUNTING PROVISIONS FOR VACATION PAY

*PhD candidate Anna CEBOTARI, ASEM
annalungu@cartier.md*

In the presented article are proposed for examination theoretical aspects related to the notion of provision. The authors describe the method of calculation and accounting for provisions regarding the payment of leave.

***Key words:** provision, employees, salary, average salary in one day, annual leave, debt, uncertain value, with debt chargeability.*

JEL: M14

Introduction

Provisions according to the NAS “Own capital and duties” hereinafter NAS “OCD” represents debts with chargeability or uncertain value. So, the only difference between normal and debt provision is that the amount of debt is to be estimated and paid, the provision is not.

According to NAS “OCD” provisions are recognized respecting simultaneously the following conditions:

1. A present obligation (legal or constructive) arisen as a result of past event (the obligation event).
2. Payment is probable (more likely than not), and
3. The amount can be estimated reliably.

Thus, we have a contradictory situation: definition provision provides its uncertain value and recognition criteria related – determination of credible value. Therefore it is necessary to solve the dilemma: if the value is reliably determined then it cannot be

rea provizionului este incertă, ea nu poate fi credibil determinată. Suntem de părerea că valoarea provizionului nu poate fi incertă. Cu regret, cazul menționat nu este unicul din IFRS conform cărora criteriul respectiv de recunoaștere a elementului contabil este prezentat ca parte integrantă a definiției acestuia.

Metode aplicate, contabilizare și tratament fiscal

Metodele aplicate pentru plata, constituirea și utilizarea provizioanelor pentru concediile de odihnă în contabilitate sunt diferite și se diferențiază, de la structura acestora, procedeele de calcul, domeniul de aplicare până la obținerea datelor și prezentarea lor în situațiile financiare. Prezintă importanță calitatea datelor, astfel, ca, în final, utilizatorii să beneficieze de informații corecte, utile și relevante, fără erori.

În partea ce ține de angajații entității, provizioanele se constituie pentru anumite cazuri, cum ar fi:

- recompensele personalului pentru rezultatele activității anuale,
- plata concediilor de odihnă,
- pensii și alte obligații asemănătoare,
- plata concediului medical,
- alte scopuri stabilite de legislație sau de conducerea entităților.

Provizioanele pentru plata concediilor pot fi calculate prin diverse metode. Examinarea surselor bibliografice ne permite să menționăm principalele dintre ele:

- în baza salariului mediu pe o zi efectiv (calculat pentru întregul personal, pe fiecare angajat, pe categorii de angajați);
- în baza salariului mediu pe o zi planificat;
- metoda normativă.

Conform Codului Muncii, art. 112 alin.(1), concediul anual de odihnă plătit este garantat tuturor angajaților. Entitatea trebuie să asigure fiecărui salariat acordarea concediului

uncertain or if the provision is uncertain, it cannot be reliably determined. We believe that value cannot be uncertain. Unfortunately, the case mentioned is not the only the IFRS according to which criterion recognition accounting element is presented as part of its definition.

Methods applied: accounting and tax treatment

Methods applicable payment, the establishment and use of provisions for rest in accounting are different and differentiated by their structure, methods of calculation, field of application to retrieve data and their representation in financial situations. Important is data quality so that ultimately users to be presented with accurate, error free, useful and relevant.

In respect of the employees of the entity, provision is made for certain circumstances such as:

- Rewards staff for annual activity results,
- Payment of leave,
- Pensions and other similar obligations,
- Sick Pay,
- Other purposes established by legislation or by the management entity.

Provision for vacation pay can be calculated in different ways. Examination of bibliographic sources allows us to mention the main of them:

- Based on the average salary for a day (calculated for all staff, each employee by category of employees);
- Based on average salary one day planned;
- Normative method.

Under the Labour Code, art. 112 paragraph (1) paid annual leave is guaranteed to all employees. The entity must provide each

anual de odihnă. El se acordă conform unui grafic întocmit, aprobat de conducerea entității și adus la cunoștință angajaților.

Angajații entităților, de regulă, pleacă în concediul anual în lunile de vară (iunie-august), ceea ce creează mari dificultăți în procesul de producție, iar ca acesta să nu fie întrerupt, de obicei, angajații care pleacă în concediu sunt înlocuiți. Entitatea este nevoită, în asemenea cazuri, să calculeze salariile personalului care înlocuiește persoanele plecate în concedii și, respectiv, sumele celor care au plecat în concediu, ceea ce face ca, într-un final, costul produselor și cheltuielile pentru perioada dată să fie mai mare decât în celelalte luni ale perioadei de gestiune. Reiese că pentru lunile iunie-august, costul produselor fabricate va fi majorat artificial, în raport cu celelalte luni, ceea ce nu este corect. Respectând principiile contabile privind uniformitatea, pragul de semnificație și prudență, plata concediilor trebuie efectuată în mod uniform pe parcursul anului de gestiune, iar pentru aceasta, se va constitui un provizion pentru personalul entității. De aici, rezultă că entitățile care au un gen de activitate sezonieră, un proces tehnologic ce nu poate fi întrerupt sau au un număr impunător de muncitori, care participă la fabricarea produselor, prestarea serviciilor, trebuie să constituie provizioane pentru concediile de odihnă.

În contabilitatea provizioanelor pentru plata concediilor, entitățile se vor conduce de următoarele acte legislative și normative:

- Codul Muncii;
- Legea salarizării nr. 847 – XV din 14.02.2002;
- Modul de calculare a salariului mediu, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 426 din 26.04.2004;
- IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente” (pentru entitățile care vor aplica standardele internaționale de contabilitate);

employee annual leave grant. It will be delivered according to a schedule drawn up, approved by management and announced to employees.

Employees entity, usually go on annual leave in the summer months (June-August) which gives a hardship for the production process, and this are not interrupted departing employees is leave are replaced. The entity is obliged in such cases to calculate staff salaries replacing people who left for holidays and that the amounts of which have gone on leave, making a final product cost and expenses during the reported period is higher than in other months of the reporting period. It appears that for July and August, the cost of manufactured products will be inflated compared to other months, which is not correct. For uniform accounting principles, materiality and prudence, vacation pay must be carried out evenly throughout the reporting year, and for this will be an entity's allowance for staff. Result the entities that have a kind of seasonal activities, a technology that cannot be interrupted or have a large number of workers involved in the manufacture of products, services need to establish provisions for rest.

The accounting provisions for vacation pay following entities will lead to legislative and normative acts:

- Labour code;
- Pay Law nr.847-XV from 14.02.2002;
- The calculation of the average salary, approved by Decision Government R.M. from 26.04.2004;
- IAS 37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets” (for entities that will apply international accounting standards);
- NAS “OCD”;
- Plan of accounts of financial-econo-

- S.N.C. „CPD”;
- Planul general de conturi contabile;
- Codul fiscal (în continuare, CF).

În opinia noastră, constituirea oricărui provizion, inclusiv pentru plata concediilor, poate fi argumentat din punct de vedere economic, dacă el are menirea de a acoperi costurile sau cheltuielile condiționate de producerea unui fapt economic viitor – în cazul dat, plecarea angajaților în concediul de odihnă și calcularea indemnizațiilor aferente.

În evidența contabilă, pentru reflectarea provizionului pentru concediile de odihnă ale personalului, este destinat contul 538 „Provizioane curente”. Este necesar ca evidența provizioanelor pentru acest cont să fie reflectată după tipurile de provizioane constituite de entitate prin deschiderea subconturilor contabile. Astfel, sumele provizioanelor constituite vor fi reflectate în creditul acestui cont în contrapartidă cu conturile de cheltuieli/costuri, în care se reflectă calculul salariului pentru categoria de salariați cărora li se calculează provizionul. Diminuarea provizionului se efectuează la suma efectivă a indemnizațiilor concediilor de odihnă când acestea sunt calculate.

După determinarea valorii, constituirea și utilizarea provizionului pentru concediul de odihnă generează următoarele înregistrări contabile (tabelul 1).

mic activity of enterprises;

- Tax Code (hereinafter, TC).

In our view, the establishment of any provision, including for vacation pay, money may be argued, if it has its destination to cover the costs or expenses conditional on production of future economic fact – in this case, leaving employees on annual leave and calculating their revenues.

The accounting records to reflect the provision for staff vacations; it is intended to account 538 “Current provisioning”. It is necessary that record provisions for this account to be reflected by the types of provisions recognized entity by opening sub-accounts. Such of provisions constituted amounts will be credited to this account bounces in return for expense accounts / cost that reflects the calculation of wages for the category of employees to which the provision is calculated. Decrease provision is made at the actual amount of allowances paid leaves when they are calculated.

After determining the value, the establishment and use of the provision for annual leave following generates accounting entries (Table 1).

Tabelul 1/ Table 1

**Modul de reflectare a provizioanelor pentru plata concediilor/
How reflection of provisions for vacation pay**

Conținutul operației/ Content operation	Debit contul/ Debit account	Credit contul Credit account	Descriere/ Description
1	2	3	4
1. Constituirea provizionului / Establishment provision	811 „Activități de bază”/ „Core activities”	538 „Provizioane curente”/ „Current provisions”	La suma provizioanelor pentru plata concediilor constituite pentru muncitorii care participă în mod direct la fabricarea produselor, prestarea serviciilor, executarea lucrărilor în activitatea de bază./ The amount of provisions for

1	2	3	4
			vacation pay up for workers involved directly in the manufacture of goods, services, works in the main activity.
	812 „Activități auxiliare” / “Activities ancillary”	538 „Provizioane curente”/ “Current provisions,,	La suma provizioanelor pentru plata concediilor constituite pentru muncitorii ce prestează munca în activitățile auxiliare./ The amount of provisions for vacation pay for workers who perform work created in ancillary activities.
2. Reflectarea plăților concediului de odihnă în luna acordării concediului / Reflection of payments in the month of the leave granted leave	821 „Costuri indirecte de producție” / “Indirect production costs”	538 „Provizioane curente”/ “Current provisions”	La suma provizioanelor pentru plata concediilor constituite pentru personalul tehnic și de ingineri (șeful secției, reglori, tehnologi, mecanici, inginer etc.) al secției. / The amount of provisions for vacation pay up for technical staff and engineers (section chief, adjust, technologists, mechanics, engineers, etc.) of the department.
	121, 123, 712, 713, 714	538 „Provizioane curente”/ “Current provisions”	În funcție de destinația muncii prestate de către muncitori / Depending on the destination of the work performed by workers
	538 „Provizioane curente” / “Current provisions”	541 „Datorii preliminate” / “Debts preliminary”	La suma primelor de asistență medicală, în cazul când plata și calculul indemnizațiilor pentru concediu au loc în luni diferite. / The sum of the first healthcare payment and in case the calculation of holiday allowances are held in different months.
3. Achitarea sumelor plății pentru concediu, după ce au fost efectuate reținerea impozitelor / The payment of payment for leave, after being carried withholding tax	531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” / “Personal debt to the remuneration”	241 „Casa”/ „Cassa” 242 „Conturi curente în monedă națională” / “Current accounts in national currency”	La suma achitării indemnizațiilor pentru concediu./ The sum of paying allowances for the holidays.

Sursa: elaborat de autor/ Source: elaborated by author

În continuare, propunem spre examinare metode de constituire și utilizare a provizioanelor pentru plata concediilor menționate mai sus.

1. Metoda constituirii provizionului în baza salariului mediu pe o zi efectiv pentru întregul personal

Conform acestei metode, suma provizionului poate fi determinată *pe fiecare angajat în parte sau pe categorii de angajați* cuprinzând tot personalul. Metoda în cauză este cea mai simplă dintre celelalte.

Provizionul, în cazul dat, va fi egal cu produsul dintre mărimea salariului mediu pe o zi efectiv și a numărului de zile neutilizate de concediu la data calculării, la care se va însuma suma contribuțiilor de asigurări sociale și a primei obligatorii de asistență medicală, după relația:

$$PR = \overline{S_z} \times Nr.zn + \{[(\overline{S_z} \times Nr.zn) \times 23\%] + [(\overline{S_z} \times Nr.zn) \times 4,5\%]\}$$

Unde:

PR – mărimea provizionului, lei,

$\overline{S_z}$ – salariul mediu pe o zi, lei,

Nr.zn – numărului de zile neutilizate de concediu la data calculării, zile,

$[(\overline{S_z} \times Nr.zn) \times 23\%]$ – calculul contribuțiilor de asigurări sociale, lei,

$[(\overline{S_z} \times Nr.zn) \times 4,5\%]$ – calculul primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, lei.

Informația aferentă numărului de zile neutilizate de concediu este furnizată de secția cadre. Salariul mediu pe o zi se calculează în baza prevederilor *Modului de calculare a salariului mediu, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 426 din 26.04.2004.*

Exemplul 1

Entitatea „Metropola” SRL, în politicile sale contabile, a menționat că, la finele fiecărui trimestru, constituie provizion pentru concediile plătite, iar metoda de calcul al provizionului este cea în baza salariului mediu pe zi pentru întregul personal. Conform datelor furnizate de specialiștii din secția cadre, la 01 ianuarie 2016, concedii neutili-

Let's examine the methods of formation and use of provisions for vacation pay mentioned above.

1. Method constitution provision on the basis of average salary for all staff one day

Under this method the amount of the provision can be determined *each individual employee or groups of employees* including all personnel. The method in question is the simplest of the other.

The provision in this case will be equal with the size of the average wage actually one day and the number of days of unused leave at the time of calculation, which will insert the amount of social insurance contributions and mandatory nurse first, after the relationship:

Where:

PR – size provision, MDL,

$\overline{S_z}$ – the average wage on a daily, MDL,

Nr.zn – the number of days of unused leave at the time of calculation, days,

$[(\overline{S_z} \times Nr.zn) \times 23\%]$ – calculating social security contributions, MDL,

$[(\overline{S_z} \times Nr.zn) \times 4,5\%]$ – calculation of premiums for compulsory nurse MDL.

The information related to the number of days of unused leave is provided section human resource.

The average salary for one day is calculated based on provisions *The calculation of the average salary, approved by Government Decision R.M. nr. 426 from 26.04.2004.*

Example 1

“Metropolis entity” S.R.L., its accounting policies mentioned that at the end of each quarter is provision for paid leave, and the method of calculating the allowance is based on daily average salary for all staff. According to data provided by specialists from department cadres at January 1, 2016, unused holidays for 2015 do not exist. So,

zate pentru anul 2015 nu există. Deci, la 01.01.2016, provizionul neutilizat al perioadei precedente pentru concedii va fi egal cu zero. La 31.03.2016, numărul total de zile de concediu neutilizat a constituit:

- 35 de zile de concediu pentru muncitorii din activitatea de bază
- 6 zile de concediu pentru muncitorii ce deserveșc subdiviziunile,
- 13 zile de concediu pentru personalul administrativ.

Salariul mediu pe o zi, pentru perioada 01.01.2016-31.03.2016, a constitui 210 lei.

Salariul mediu lunar pentru un angajat în această perioadă a fost de 5990 lei.

Conform datelor inițiale, se întocmesc următoarele calcule:

- Suma indemnizației pentru concediul de odihnă neutilizat, la situația din 31.03.2016, va constitui:
11340 lei (54 zile * 210 lei)
- Contribuțiile de asigurări sociale:
2606,20 lei (11340 lei * 23%)
- Primele de asigurare obligatorie de asistență medicală:
510,30 lei (11340 lei * 4,5 %)
- Suma provizionului la 31.03.2016:
14458,50 lei (11340 lei + 2606,20 lei + 510,30 lei)

Înregistrările contabile vor genera, la data de 31.03.2016:

- constituirea provizionului pentru indemnizațiile concediilor de odihnă pentru muncitorii din activitatea de bază care, în mod direct, participă la fabricarea produselor concrete:
Debit 811 „Activități de bază” – 9371,25 lei
- personalul tehnic și de ingineri:
Debit 821 „Costuri indirect de producție” – 1606,50 lei
- personalul administrativ:
Debit 713 „Cheltuieli administrative” – 3480,75 lei

unused allowance from the previous period 01/01/2016 to leave will be equal to zero. On 31.03.2016, the total number of unused vacation days was:

- 35 days of leave for workers in the core business
- 6 days of leave for workers serving subdivisions,
- 13 days of leave for administrative staff.

The average wage per day for a period 01.01.2016-31.03.2016 to be MDL 210.

Average monthly wage per employee in this period was MDL 5990.

According to initial data are drawn following calculations:

- The amount of unused annual leave allowance for the situation of 03.31.2016, will be:
MDL 11340 (54 days * MDL 210)
- Social security contributions:
MDL 2606,20 (MDL 11340 * 23%)
- The first mandatory health insurance:
MDL 510,30 (MDL 11340 * 4,5%)
- Amount of the provision at 03.31.2016:
MDL 14458,50 (MDL 11340 + MDL 2606,20 + MDL 510,30)

Accounting records will generate on 31/03/2016 as follows:

- provision for the establishment of leave allowances for workers in the core business which directly participate in the production of concrete:
Debit 811 “the base activity” – MDL 9371,25
- technical staff and engineers:
Debit 821 “indirect production costs” – MDL 1606,50
- administrative staff:
Debit 713 “administrative costs” – MDL 3480,75
Credit 538 “current provisioning” – MDL 14458,50

Credit 538 „Provizioane curente” – 14458,50 lei

Dezavantajul acestei metode: suma provizionului constituit nu va coincide cu suma efectivă a indemnizațiilor pentru concediile pe care entitatea le va calcula la momentul producerii faptului economic viitor, informațiile aferente nu sunt atât de precise și relevante. În scopul înlăturării acestui inconvenient, propunem calculul provizionului pentru fiecare muncitor în parte, utilizând salariul mediu pe o zi.

Spre deosebire de varianta precedentă, această modalitate de calcul este mai corectă, deoarece furnizează informații mai exacte despre mărimea salariilor fiecărei categorii de personal. Pentru a determina valoarea provizionului, este necesar să se țină evidența zilelor neutilizate de concediu pe fiecare angajat. Mărimea provizionului va fi determinată după formula:

$$PRa = \bar{S}z \times Nr.zn + \{[(\bar{S}z \times Nr.zn) \times 23\%] + [(\bar{S}z \times Nr.zn) \times 4,5\%]\}$$

$$PR = \sum PRa,$$

Unde:

PRa – suma provizionului pentru un singur angajat, lei;

PR – suma provizionului pentru indemnizațiile de concediu, lei;

Sz – salariul mediu pe o zi, lei;

Nr.zn – numărului de zile de concediu neutilizate la data calculării, zile;

$[(\bar{S}z \times Nr.zn) \times 23\%]$ – contribuțiile de asigurări sociale, lei;

$[(\bar{S}z \times Nr.zn) \times 4,5\%]$ – primele de asigurare obligatorie de asistență medicală, lei.

Pe parcursul perioadei de lucru, fiecărui angajat i se calculează numărul de zile de concediu ce nu au fost utilizate prin cumulare. Din acest motiv, logic ar fi să calculăm zilele cumulate de concediu pe fiecare angajat la finele perioadei de raportare, mai exact la finele fiecărei luni, pentru a reflecta datele cât mai exact. Numărul de zile de concediu de odihnă, la care are dreptul angajatul la finele fiecărei luni, este egal cu 2,33 zile. Dacă entitatea va constitui provizion trimestrial, numărul zilelor de conce-

The disadvantage of this method: the sum of the allowance will not coincide with the actual amount of indemnities for the entity will be calculated at the time the cause economic future, related information are not as accurate and relevant. In order to eliminate this drawback, we propose calculating the provision for each worker individually, using the average salary for a day.

Different from the previous version this method of calculation is more accurate because it provides more accurate information about the salary of each staff. In order to determine the amount of the provision is necessary to keep track of unused leave days per employee. The size of the provision will be determined by the formula:

Where:

PRa – the provision for one employee, MDL;

PR – size provision, MDL;

Sz – the average wage on a daily, MDL;

Nr.zn – the number of days of unused leave at the time of calculation, days;

$[(\bar{S}z \times Nr.zn) \times 23\%]$ – calculating social security contributions, MDL;

$[(\bar{S}z \times Nr.zn) \times 4,5\%]$ – calculation of premiums for compulsory nurse MDL.

During the period of work, each employee is calculated the number of days off that was not used by cumulating. For this reason, it would be logical to calculate the accumulated leave days per employee at the end of the reporting period, namely the end of each month to reflect data as accurate.

Number of days of annual leave to which the employee is entitled at the end of each month equals 2.33 days. If the entity will be quarterly allowance, the number of holidays

diu neutilizat va fi de 7 zile (28 zile de concediu/12 luni * 3 luni). Pentru categoriile de angajați care au dreptul la un concediu mai mare decât 28 de zile, se va efectua un calcul aparte.

Deși această metodă reflectă informații mai exacte, totuși, ea presupune mai multă muncă acordată calculului care trebuie efectuate la finele fiecărei luni.

Dacă entitățile vor calcula provizionul la finele anului de gestiune pentru anul gestionar viitor, atunci acestea vor utiliza salariul mediu pe o zi determinat pentru fiecare muncitor pe parcursul unui an și numărul de zile de concediu la care au dreptul aceștia la data de 31 decembrie a anului expirat.

Pentru calculul provizionului după această metodă, vom utiliza Borderoul de calcul al provizionului reflectat în tabelul 2. Conform datelor prezentate de entitate la finele primului trimestru, suma provizionului va fi egală cu 61926,62 lei.

will be unused for 7 days (28 days holiday / 12 months * 3 months). For the categories of employees who are entitled to leave more than 28 days, will perform a special account.

So this method reflects more accurate information, though it requires more work given the calculations to be made at the end of each month.

If the entity will calculate provision to end management reporting year future will one day use the average wage determined for each worker during a year and the number of days of leave to which they are entitled expired on December 31 of the year.

For the calculation the provision after this method we use bordereau for calculating the provision reflected in Table 2. According to data presented by the establishment at the end of quarter 1 will be equal to the amount of the provision MDL 61926.62.

Tabelul 2/Table 2

Calculul provizionului pentru primul trimestru al anului 2016 /
Calculation of the provision for Q1 yr. 2016

Nr. crt.	Numele/ Prenumele angajatului / Name / Surname employee	Perioada (luna)/ Period (month)	Salariul mediu pe o zi, lei/ The average wage for a day, MDL	Nr. zile de concediu neutilizate, zile/ Nr. vacation days unused, days	Provizion		
					Suma salarilor, lei/ The sum of wages, MDL	Contribuții de asigurări sociale și prima obligatorie de asistență medi- cală, lei/ social insurance contributions and mandatory health first, MDL	TOTAL, MDL
1	2	3	4	5	6=4*5	7 = 6*0,275	8=6+7
1.	Cazacu Ion	Ianuarie/ January	309,00	9	2781,00	764,78	3545,78
		Februarie/ February	412,00	12	4944,00	1359,60	6303,60
		Martie/ March	356,00	15	5340,00	1468,50	6808,50

1	2	3	4	5	6=4*5	7 = 6*0,275	8=6+7
2.	Cojocari Mihail	Ianuarie/ January	226,00	2	452,00	124,30	576,30
		Februarie/ February	389,00	4	1684,37	463,20	2147,57
		Martie/ March	349,00	7	2324,34	639,19	2963,53
3.	Lungu Elena	Ianuarie/ January	489,00	15	7335,00	2017,13	9352,13
		Februarie/ February	250,00	17	4332,50	1191,44	5523,94
		Martie/ March	378,00	20	7431,48	2043,66	9475,14
4.	Sîrghi Aurelia	Ianuarie/ January	321,00	8	2568,00	706,20	3274,20
		Februarie/ February	545,00	10	5629,85	1548,21	7178,06
		Martie/ March	296,00	13	3747,36	1030,52	4777,88
Total provizion constituit pentru luna/ Total provision for month			Ianuarie / January				16748,40
			Februarie / February				21153,17
			Martie / March				24025,05

Sursa: elaborat de autor/ Source: elaborated by author

Această modalitate de calcul poate fi efectuată și pe grupe de angajați. Principiul de calcul rămâne cel prezentat anterior, cu excepția că muncitorii vor fi clasificați pe grupe.

2. Metoda constituirii provizionului în baza salariului mediu pe o zi planificat

Salariul mediu pentru o zi mai poate fi utilizat pentru calculul provizionului printr-o altă metodă, doar că, de această dată, se va utiliza cel planificat. Pentru determinarea valorii provizionului, se vor parcurge următorii pași:

1. Se va întocmi graficul concediilor – la începutul perioadei de gestiune, se va

This method of calculation can be performed on groups of employees. The principle of calculation remains the only previously those workers will be classified in groups.

2. Method constitution provision on the basis of average salary one day planned

The average salary for a day can be used to calculate the provision through another method only that this time it will use planned. To determine the amount of the reserve will scroll through the following steps:

1. The schedule will be established on leave – the beginning of the manage-

- întocmi lista angajaților care vor beneficia de concedii și care trebuie să conțină: numele, prenumele angajatului, subdiviziunea în care activează, numărul de zile acordate pentru concediu;
2. Se va determina salariul mediu planificat pe o zi – care este calculat prin raportul dintre suma totală a salariului planificat pentru perioada de gestiune și numărul de zile lucrătoare în perioada de gestiune. Salariul mediu pe o zi se determină în baza Hotărârii Guvernului Republicii Moldova nr.426 din 26.04.2004 privind aprobarea Modulului de calculare a salariului mediu;
 3. Se va calcula indemnizațiile pentru plata concediilor prin produsul salariului mediu pentru o zi planificat și al duratei concediului angajatului, conform listei întocmite la începutul perioadei de gestiune;
 4. Se vor calcula contribuțiile de asigurări sociale și prima de asigurare obligatorie de asistență medicală;
 5. Se va determina coeficientul prin raportul dintre suma plăților concediilor (inclusiv contribuțiile de asigurări sociale și prima obligatorie de asistență medicală) și suma salariilor angajaților pentru anul planificat;
 6. Se vor determina provizioanele pentru plata concediilor prin produsul salariilor calculate și al coeficientului determinat la etapa precedentă.

Exemplul 2

Entitatea „Metropola” SRL a planificat pentru anul 2015 un fond de salarizare pentru muncitorii din secția de bază în sumă de 26789000 lei.

Total zile lucrătoare pentru această perioadă va constitui – 100500. Numărul de zile de concediu al muncitorilor constituie 11200. La finele anului 2015, s-a constatat

ment will draw up the list of employees who will benefit from leave and which must contain: name, surname employee working subdivision in person, number of days of the holiday;

2. Determine the average salary one day planned – which is calculated by the ratio of the total amount of wages planned for the reporting period the number of days in the reporting period. The average salary for one day is determined based on the Government Decision no. 426 of 26.04.2004 regarding the approval of the calculation of the average wage;
3. Calculate the allowance for vacation pay by product average wage for a day planned and employee leave period, according to the list drawn up at the beginning of the reporting period;
4. Will be calculated contributions social insurance and cash bonus mandatory health insurance.
5. Determine the coefficient ratio of the amount paid holidays, including social security contributions and first mandatory medical assistance employee wages by the sum planned for the year;
6. Determine the product provisions for vacation pay salaries coefficient calculated and determined at the previous stage.

Example 2

“Metropolis entity” S.R.L. has planned for 2015 a salary fund for workers in the basic section 26.789 million MDL worth.

Total days for this period will be – 100500. The number of vacation days workers is 11200. At the end of 2015 it was actually found that there were 100 789 days worked and wages were calculated in the amount of 26.985 million MDL. Unused vacation days for the year 2015 – 400 days.

că, efectiv, s-au lucrat 100789 de zile și s-au calculat salarii în sumă de 26985000 lei. Zile de concediu neutilizate pentru anul 2015 – 400 de zile. Pentru prima lună a anului 2016, salariile au constituit 2250600 lei, suma efectivă a plății concediilor anuale – 3290265 lei.

Soldul provizionului pentru plata concediilor, la începutul anului 2015, constituie 38600 lei. Conform acestor date inițiale, se întocmesc următoarele calcule:

- 1) salariul mediu planificat pe o zi =
= 266,56 lei (26789000 lei / 100500 zile);
- 2) suma plăților concediilor pentru anul 2015 = 2985440,80 lei (266,56 lei * * 11200 zile);
- 3) contribuții de asigurări sociale =
= 686651,38 lei (2985440,80 lei * * 23%);
- 4) primele de asigurare obligatorie de asistență medicală = 134344,84 lei (2985440,80 lei * 4,5%);
- 5) suma totală a indemnizațiilor pentru concedii inclusiv contribuțiile aferente =
= 3806437,02 lei (2985440,80 lei + 686651,38 lei + 134344,84 lei);
- 6) raportul dintre suma indemnizațiilor pentru concediile de odihnă și fondul salarial planificat = 0,1421 (3806437,02 lei / 26789000 lei);
- 7) provizionul pentru plata concediilor în luna ianuarie 2015 = 319810 lei (2250600 lei * 0,1421);
- 8) suma provizionului constituit în anul 2015 = 3834568,50 lei (26985000 lei * * 0,1421);
- 9) soldul provizionului la finele anului de gestiune = 136 546, 13 lei {[26985000 lei / 100 789 zile * 400 zile] + [(26985000 lei / 100 789 zile * 400 zile) * 27,5%]}.

For the first month of 2016, wages were 2.2506 million lei, the actual amount of the payment of annual leave – 3,290,265 MDL.

The balance of the provision for vacation pay at the beginning of 2015 is 38600 MDL. According to these initial data are drawn following calculations:

- 1) the average salary for a planned day =
= MDL 266.56 (MDL 26.789 million / 100.5 thousand days);
- 2) the amount of vacation pay for 2015 =
= MDL 2,985,440.80 (MDL 266.56 * * 11.2 thousand days);
- 3) the social insurance contributions =
= MDL 686,651.38 (MDL 2,985,440.80 * * 23%);
- 4) mandatory insurance premiums health-care = MDL 134,344.84 (MDL 2,985,440.80 * 4.5%);
- 5) the total amount of indemnities for including related contributions =
= MDL 3806437,02;
a. (MDL 2985440,80 + MDL 686651,38 + + MDL 134544,84);
- 6) ratio of the sum indemnities for rest to fund planned wage =
= 0,1421 (MDL 3806437,02 / MDL 26789000);
- 7) provision for vacation pay in the month of January 2015 =
= MDL 319810 (MDL 2250600 * 0,1421);
- 8) the sum of the allowance in 2015 =
= MDL 3834568,50 (MDL 26985000 * * 0,1421);
- 9) provision balance at end management = MDL 136 546, 13 {[v26985000 / /100 789 days * 400 days] + + [(MDL 26985000 / 100 789 days * * 400 days) * 27,5%]}.

Tabelul 3/Table 3

Înregistrările contabile aferente constituirii și utilizării provizionului pentru plata concediilor de odihnă / Accounting records associated with the formation and use of the provision for payment of leave

Nr. crt.	Conținutul economic al operațiunilor / The economic content of operations	Suma, lei / Amount, MDL	Corespondența conturilor / Correspondence accounts	
			Debit /	Credit
1	2	3	4	5
1.	<i>Ianuarie 2016.</i> Calculul salariului pentru muncitorii din activitatea de bază/ <i>January 2016.</i> The calculation of wages for workers in the core business.	2250600	811	531
2.	<i>Ianuarie 2016.</i> Calculul contribuțiilor pentru / <i>January 2016.</i> The calculation of contributions: – asigurările sociale/ social insurance – prima de asigurare obligatorie de asistență medicală/ the first mandatory health insurance	517638 101277	811 811	533 541
3.	<i>Ianuarie 2016.</i> Constituirea provizionului pentru plata concediilor muncitorilor din activitatea de bază Pe parcursul lunilor februarie-decembrie ale anului 2016, entitatea va constitui provizioane în acest scop în sumă de 3514758,50 lei, total pentru anul 2016 suma provizionului va constitui 3834568,50 lei. <i>În funcție de destinația muncii prestate de către muncitori, la constituirea provizionului, se vor debita conturile 121,712, 713, 812, 821 etc./</i> <i>January 2016.</i> The establishment of the provision for vacation pay workers in the core business. During the months from February to December of 2016, the entity will be provisions for this purpose in the amount of 3,514,758.50 MDL, total loan loss provision for 2016 will be 3,834,568.50 MDL. Depending on the destination of the work done by workers from setting up accounts will be debited provision 121 712, 713, 812, 821, etc.	319810	811	538
4.	<i>Ianuarie-December 2016.</i> Calcularea indemnizațiilor pentru concediile de odihnă în lunile acordării concediilor muncitorilor / la suma totală de 3290265 lei, inclusiv:/ <i>January-December 2016.</i> Calculating allowances for vacations in the months of granting leave workers to a total of 3290265 MDL, including:			

1	2	3	4	5
	la suma indemnizațiilor plătite / the amount of allowances paid	3290265	538	531
	la suma contribuțiilor de asigurări sociale/ the amount of social security contributions	2580600		533
	la suma primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală/ the sum of the first mandatory health insurance	593538		
		116127		541
5.	După efectuarea inventarierii, s-a depistat că provizionul constituit efectiv a depășit provizionul utilizat. Se atribuie excedentul provizionului constituit în plus la venit (1. Se calculează provizionul constituit, luând în considerare soldul acestuia la începutul și finele anului de gestiune $3736622,37 = 3860 + 3834568,50 - 136546,13$ 2. Se compară provizionul constituit cu cel utilizat pe parcursul anului gestionar determinând diferența: $446357,37 = 3736622,37 - 3290265$)/ After conducting inventory it was found that the provision exceeded the provision used effectively constituted. Is assigned in addition to the allowance surplus income (1. Calculate the allowance, taking into account its balance at the beginning and end of management $3736622,37=3860+3834568,50-136546,13$ Comparing provision constituted one used during the reporting year result in differences: $446,357.37 = 3,736,622.37$ to $3,290,265$)	446357,37	538	612

Sursa: elaborat de autor / Source: elaborated by author

3. Metoda normativă de constituire a provizionului

Conform acestei metode provizionul este determinat în baza procentului din suma totală a fondului de remunerare a entității. Ambii indicatori vor fi determinați în baza datelor din anii precedenți. Metoda prezentată este una simplă, iar entitatea trebuie să indice în politicile sale contabile procentul conform căruia va fi calculat provizionul. Totuși, vom menționa că nu este cea mai exactă metodă, ceea ce face ca la sfârșitul perioadei de gestiune entitatea să înregistreze corectările aferente provizionului determinat.

Exemplul 3

În politicile contabile a entității „Metropola” SRL se menționează că consti-

3. The method of establishing normative provision

Under this method the reserve is determined based on the percentage of total compensation fund entity. Both indicators will be determined based on the data of previous years. The presented method is simple, and it shall indicate in its accounting policies that the percentage will be calculated provision. However we mention that it is not most exact method, which makes the end of the reporting period the entity to record corrections relating to the provision determined.

Example 3

The accounting policies of the entity “Metropola” SRL is mentioned that the 2016 constitution provision will be made being

tuirea provizionului pentru anul 2016 se va efectua având la bază metoda normativă, iar procentul provizionului în suma fondului de remunerare constituie 11,3%. Sintetizate, sub forma unui tabel (4), vom prezenta datele cu privire la calculul provizionului pentru fiecare lună a perioadei de gestiune.

based on normative method and the percentage of fund provision in the amount of remuneration is 11.3%. Herewith as table 4 we present data on the calculation of the provision for each month of the reporting period.

Tabelul 4/ Table 4

**Calculul provizionului pentru plata concediilor în anul 2016, lei/
Calculation of the provision for vacation pay for year 2016, MDL**

Perioada / Period	Fondul de remunerare / Remune- ration fund	Suma provizionului inclusiv/ Provision amount inclusive		
		Indemni- zațiile/ Indemnities	Contribuții de asigurări sociale și prima obligatorie de asistență medicală/ Contributions to social insurance and mandatory health first	Total
1	2	3=2*0,113	4=3*0,275	5=3+4
Ianuarie / January	736900,00	83269,70	22899,17	106168,87
Februarie/ February	562000,00	63506,00	17464,15	80970,15
Martie/ March	698000,00	78874,00	21690,35	100564,35
Aprilie / April	598000,00	67574,00	18582,85	86156,85
Mai / May	436000,00	49268,00	13548,70	62816,70
Iunie / June	545600,00	61652,80	16954,52	78607,32
Iulie / July	497000,00	56161,00	15444,28	71605,28
August/ August	395200,00	44657,60	12280,84	56938,44
Septembrie / September	678000,00	76614,00	21068,85	97682,85
Octombrie / October	679000,00	76727,00	21099,93	97826,93
Noiembrie / November	574600,00	64929,80	17855,70	82785,50
Decembrie / December	856000,00	96728,00	26600,20	123328,20
TOTAL	7256300,00	819961,90	225489,52	1045451,42

Sursa: elaborat de autor/**Source:** elaborated by author

Pentru anul 2016, entitatea „Metropola” SRL va constitui un provizion pentru plata concediilor în sumă de 1045451,42 lei./ For 2016, the entity “Metropola” SRL will be a provision for vacation pay in the amount of MDL 1,045,451.42.

La finele anului de gestiune, entitățile vor efectua inventarierea provizioanelor constituite, utilizate și neutilizate, conform Regulamentului privind inventarierea nr. 60 din 29.05.2012. Procesul inventarierii va consta din întocmirea listei muncitorilor care nu au utilizat concediul, cu specificarea numărului de zile, apoi se va determina soldul provizionului la finele anului gestionar în funcție de metoda de calcul al provizionului aleasă de entitate și menționată în politicile contabile. Ulterior, se efectuează următoarele operațiuni:

- Se calculează provizionul constituit, luând în considerare soldul acestuia la începutul și finele anului gestionar,
- Se compară provizionul constituit cu cel utilizat pe parcursul anului gestionar, determinând diferența dintre ele și caracterul ei.

Verificarea se efectuează pe fiecare tip de produs fabricat și serviciu prestat.

În scopuri fiscale, provizionul pentru plata concediilor se va recunoaște conform art. 31 alin. (2) din CF, care menționează că nu se permite deducerea defalcărilor în fondurile de rezervă, cu excepția reducerilor pentru pierderi la active și la angajamente condiționale, pentru instituțiile financiare, efectuate conform alin.(3), și pentru pierderi la împrumuturi și dobânzile aferente (provizioane), pentru organizațiile de microfinanțare, efectuate conform alin.(4). La determinarea provizionului efectiv constituit în scopuri fiscale, trebuie să se ia în considerare soldul acestuia la începutul și sfârșitul anului gestionar, deoarece în cazul recunoașterii costului produselor fabricate (serviciilor prestate) și a costului vânzărilor ca cheltuieli, modificarea soldului producției în curs de execuție la începutul și sfârșitul anului gestionar în scopuri fiscale se recunoaște. Conform SNC „CPD” în cazul în care, pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse purtătoare de beneficii

At the end of the management entities to conduct enumeration provisions created, used and unused, the Regulation on inventory nr. 60 of 29.05.2012. Inventory process will consist of drawing up a list of workers who did not use the leave, specifying the number of days and then will determine the balance of the provision at the end of manager depending on the method of calculating the provision mentioned in the chosen entity and accounting policies. Subsequently carried out the following:

- Calculate the allowance, taking into account its balance at the beginning and end of the reporting year,
- Comparing provision constituted one used during the reporting year, determining the difference between them and her character.

Verification is carried out on each type of product manufactured and service rendered.

Tax purposes provision for vacation pay will be recognized as art. 31 paragraph (2) of TC, which states that no deduction breakdowns in reserve funds, except for losses on assets and engagements for financial institutions carried out as aligned. (3), and losses on loans and related interests (provisions) for microfinance organizations carried out as aligned. (4). When determining the provision actually formed for tax purposes must take into account its balance at the beginning and end of reported year because if recognizing the cost of manufactured products (services) and cost of sales as expenses, changing the balance of production in progress at the beginning and end manager is recognized for tax purposes. According to NAS „CPD” in case to reduction an obligation is not probable that an outflow of resources embodying economic benefits in

economice, provizionul se anulează prin decontare la venituri curente.

Provizioanele constituite pentru plata concediilor se reflectă în *Anexa 2D* la *Declarația cu privire la impozitul pe venit pe perioada fiscală* (rândul 03014, coloana 2). Dacă vor fi utilizate datele din exemplul 2, această sumă va constitui 3834568,50 lei. Concomitent, în rândul 03016 „*Alte cheltuieli legate de activitatea de întreprinzător deduse din fondurile de rezervă create pe parcursul anului fiscal*”, col.3 din *Anexa 2D*, în scopuri fiscale, se recunosc provizioanele utilizate, care, conform exemplului 2, vor constitui suma de 3290265 lei. În rândul 02019, din *Anexa 1D*, se va reflecta suma venitului recunoscut în contabilitatea financiară 446357,37 lei și nerecunoscut în scopuri fiscale.

settlement provision is invalidated by current revenues.

Provisions constitute for vacation pay are reflected in *annex 2D declaration on income tax for the tax period* (ranks 03014, column 2). If we use data from Example 2 this amount will be 3,834,568.50 MDL. Simultaneously, in the ranks 03016 “Other expenses related to entrepreneurial activity deducted from the reserve funds created during the fiscal year”, col.3 Annex 2D for tax purposes, to recognize provisions used, which Example 2 will be the sum of MDL 3,290,265. Among 02019, Annex 1D, will reflect the amount of income recognized in financial accounting MDL 446,357.37 and not recognized for tax purposes.

**Extras din Anexele 1D și 2D la Declarația VEN12, an.2015 /
Excerpt from the 1D and 2D to the Statement Annexes VEN12, year 2015**

Indicatori / Indicators	Cod/ Code	Constatat în / Ascertained in		Diferența / Difference
		contabilitatea financiară / financial accounting	scopuri fiscale / for tax purposes	col. 3-col. 2
A	1	2	3	4
Altele (de indicat)/ Other (listed)	02019	446357,37	0	(446357,37)
Total	020	X	X	(446357,37)
Defalcări în fondurile de rezervă (CF, art. 31, alin. (2)) / Breakdowns in reserve funds (CF, art. 31, par. (2))	03014	3834568,50	0	(3834568,50)
Alte cheltuieli legate de activitatea de întreprinzător deduse în evidența contribuabilului din fondurile de rezervă create pe parcursul anului fiscal (CF, art. 31, alin. (2))/ Other expenses related to entrepreneurial activity in the records of the taxpayer deducted from the reserve funds created during the fiscal year (TC, art. 31, par. (2))	03016		3290265	3290265
Total	030	x	X	(544303,50)

Sursa: elaborat de autor/Source: elaborated by author

Astfel, suma cu care rezultatul financiar va fi ajustat este – 97946,13 lei (544303,50 – 446357,37).

Concluzii

Spre final, putem afirma că provizioanele reprezintă suma pe care entitatea urmează să o plătească, în mod normal, la data bilanțului pentru stingerea obligației. Necesitatea determinării exacte a sumei provizioanelor reprezintă un obiectiv major al companiilor, așa cum informația aferentă acestora va fi reflectată în situațiile financiare pentru utilizatorii interni și externi.

Provizioanele pentru plata concediilor de odihnă sunt argumentate economic. Ele sunt necesare pentru acoperirea costurilor/cheltuielilor, care urmează să provină din producerea faptului economic viitor, se coordonează cu principiul prudenței, cu pragul de semnificație de a nu reflecta, în perioada concediilor de odihnă, sume semnificative de costuri cu personalul, respectiv, se coordonează și cu uniformitatea reflectării acestor costuri. Dacă nu vor fi luate în considerare aceste elemente, cea mai simplă metodă și mai puțin costisitoare rezidă în constituirea provizioanelor pentru plata concediilor neutilizate la finele anului gestionar, care se trece în anul gestionar viitor, în baza salariului mediu planificat pe o zi. Astfel, pentru plata concediilor utilizate în același an, nu se vor constitui provizioane.

În scopuri fiscale, se propune aducerea în concordanță a prevederilor art. 31 alin. (2) din CF despre deducerea provizioanelor cu anexele 1D și 2D din Declarația VEN12. În Anexa 2D, în realitate, se recunosc doar provizioanele utilizate. Considerăm că este necesar ca și în art. 31 alin. (2) din CF să se includă același conținut ca în Anexa 2D.

Thus the amount by which the financial results will be adjusted is – MDL 97946.13 (544,303.50 to 446,357.37).

Conclusions

Towards the end we can say that provision is the amount the entity will be paying in normally at the balance sheet date to reduction an obligation. Need to determine the exact amount of provisions is a major objective of the company, as the information related to them will be reflected in the financial statements for internal and external users. Provisions for payment of holiday are economic arguments. They are needed to cover the costs / expenses to be from the production of future economic fact. They coordinate with the principle of prudence, materiality not reflect the period of leave significant amounts of personnel costs, namely, coordinating and uniformity reflect these costs. If you do not consider these items easiest and less costly method is provisioning for unused vacation pay at the end of the year, that year goes in the future, based on a planned average salary day. Thus for vacation pay used in the same year, provisions will not constitute.

For tax purposes it is proposed to bring in consistent art. 31 aligned. (2) the deduction of provisions *Annexes TC on 1D and 2D* from *declaration VEN12*. In *Annex 2D* in reality is recognize only used provisions. We believe it is necessary in art. 31 aligned. (2) to TC include the same content as in Annex 2D.

Surse bibliografice/ Bibliographical sources:

1. Constituția din 29.07.1994, Constituția Republicii Moldova, Publicat: 12.08.1994 în Monitorul Oficial Nr. 1. Data intrării în vigoare : 27.08.1994.
2. Codul Muncii al Republicii Moldova, Cod nr. 154 din 28.03.2003 Publicat la 29.07.2003 în Monitorul Oficial Nr. 159-162.

3. Legea salarizării nr. 847 din 14.02.2002, Publicat la 11.04.2002 în Monitorul Oficial Nr. 50-52.
4. Modul de calculare a salariului mediu, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 426 din 26.04.2004, Publicat :07.05.2004 în Monitorul Oficial, nr. 73-76.
5. IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente”, în: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 237-240 din 30.12.2008.
6. S.N.C. „Capital propriu și datorii”. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22.10.2013.
7. Codul fiscal al Republicii Moldova și legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. În „Contabilitate și audit”, nr. 4, Chișinău, 2015.
8. Аверчев И.В. *МСФО.1000 примеров применения*, Москва, Издательство: Рид Групп, 2011, 992 p.
9. wikipedia.ro
10. fisc.md