

**ASPECTE METODOLOGICE PRIVIND CONTABILITATEA CADOURILOR
ACORDATE PERSONALULUI**

THE METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING FOR GIFTS TO STAFF

CZU: [657.42:005.337](478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.07>

Iuliana ȚUGULSCHI

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: tugulschi.i@ase.md

ORCID: 0000-0001-8544-7327

Rodica CUȘMĂUNSA

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: cusmaunsa.rodica.gheorghe@ase.md

ORCID: 0000-0003-0444-9799

Natalia CURAGĂU

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: curagau.natalia.zaharia@ase.md

ORCID: 0000-0002-1953-0330

Abstract. At the present time, entities are now paying increasing attention to motivating their staff. Giving gifts in non-monetary form can improve staff retention in a context of increasing labor mobility. Many organizations are adapting their benefits and rewards policies to keep their staff competent. Accounting for non-monetary gifts to employees requires careful management to comply with specific tax and accounting regulations. Documentation and accounting records should correctly reflect these transactions, taking into account issues such as cost accounting and tax treatment of the benefits granted. In this context, entities that practice gift-giving to their staff in non-monetary form need to adjust their accounting policies on how to properly document and account for these transactions.

Keywords: gifts, personal, non-monetary form, vouchers, income tax, value added tax, tax treatment.

JEL Classification: M40, M41

Introducere

Actualmente entitățile acordă o atenție tot mai sporită motivării personalului său. Oferirea de cadouri în formă nemonetară poate îmbunătăți retenția personalului într-un context în care mobilitatea forței de muncă este tot mai ridicată. Multe entități își adaptează politicile de beneficii și recompense pentru a-și menține personalul competent.

Totodată acordarea de cadouri personalului reprezintă un gest semnificativ care poate avea un impact pozitiv asupra moralului și motivației angajaților. Importanța acestui gest constă în recunoașterea și aprecierea eforturilor depuse de fiecare membru al echipei pentru obținerea beneficiilor în favoarea entității. În acest context, entitățile care practică acordarea cadourilor personalului său în formă nemonetară trebuie să-și ajusteze politicile sale contabile privind modul de documentare și contabilizare corectă a acestor tranzacții.

Conținutul de bază

Entitățile care doresc să-și motiveze personalul său prin acordarea cadourilor în natură trebuie să țină cont de un șir de acte normative, din care pot fi menționate:

- Legea contabilității și raportării financiare Nr. 287 din 15.12.2017;
- Codul fiscal al Republicii Moldova Nr. 1163 din 24.04.1997;
- Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 118/2013 cu modificările și completările ulterioare;
- Planul general de conturi contabile, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 119/2013 cu modificările și completările ulterioare;
- Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător, aprobat prin HG nr. 693/2018 etc.

Contabilizarea cadourilor în formă nemonetară oferite angajaților necesită o gestionare adecvată, pentru a respecta reglementările fiscale și contabile specifice. Documentația și înregistrările contabile ar trebui să reflecte corect aceste tranzacții, având în vedere aspecte precum evidența costurilor și tratamentul fiscal al beneficiilor acordate.

Pentru motivarea personalului său entitățile pot aplica mai multe tipuri de beneficii acordate, și anume:

- cadouri în formă bănească;
- cadouri în formă nemonetară: cadouri pentru copii, obiecte decorative, produse de cofetărie etc.
- vouchere/certificate-cadou, care pot fi folosite pentru achiziționarea unei game variate de produse, mărfuri sau servicii etc.

În vederea armonizării legislației naționale în domeniul fiscal la cea a Uniunii Europene în anul 2024 au fost operate modificări în Codul fiscal, printre care menționăm completarea acestuia cu noi tipuri de facilități acordate de patron, precum și surse de venituri neimpozabile în modul prezentat în tabel.

Tabelul 1.

Modificările completate în Codul fiscal privind cadourile în natură acordate personalului

Completări la Codul fiscal	
art. 19 lit.a ³) Facilități acordate de angajator	art. 20 lit. c ²) Sursele de venit neimpozabile
Facilitățile impozabile acordate de angajator includ cadourile în natură, inclusiv vouchere, oferite salariaților de către angajator, precum și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia zilelor de sărbătoare nelucrătoare conform Codului muncii și a zilelor de naștere ale salariaților, al căror <i>cuantum cumulativ depășește valoarea de 10% din salariul mediu lunar pe economie</i> , prognozat și aprobat de Guvern pentru anul pentru care a fost acordat fiecărui salariat.	În venitul brut nu se includ cadourile în natură, inclusiv vouchere, primite de către salariați, precum și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia zilelor de sărbătoare nelucrătoare conform Codului muncii și a zilelor de naștere ale salariaților, al căror <i>cuantum nu depășește valoarea de 10% din salariul mediu lunar pe economie</i> , prognozat și aprobat de Guvern pentru anul pentru care a fost acordat.

Astfel, începând cu anul 2024 beneficiile acordate de angajator sub formă de cadouri în natură, inclusiv vouchere cu ocazia zilelor de sărbătoare nelucrătoare conform Codului muncii și a zilelor de naștere ale salariaților sunt neimpozabile în limita a 1 370 de lei per persoană (unde 13 700 de lei este cuantumul salariului mediu lunar pe economie, prognozat pentru anul 2024) x 10 %).

Este de menționat și faptul că potrivit art. 3 din Legea cu privire la mărimea, modul și termenul de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593/2002, alte recompense din care se rețin primele de asigurare obligatorie de asistență medicală reprezintă orice altă sumă decât salariul, plătită de angajator în folosul salariatului său, precum și alte drepturi și venituri plătite persoanelor fizice, cu excepția drepturilor și veniturilor prevăzute la art. 20, 89, 90, 90¹ din CF, la care acestea nu se calculează. Deci, din sumele cadourilor în natură al căror cuantum nu depășește

plafonul de 10 % din salariul mediu lunar pe economie, inclusiv a voucherelor primite de către salariați nu se rețin primele de asigurare obligatorie de asistență medicală.

De asemenea conform anexei 3 la Legea nr. 489/1999 privind sistemul public de asigurări sociale, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii nu se calculează aferent sumelor ce constituie valoarea cadourilor (premiilor în obiecte) primite de către angajați sau de către foștii angajați la locul de muncă de bază, precum și sumele ce constituie valoarea premiilor în obiecte și sumele recompenselor bănești primite la concursuri și competiții, alte sume primite conform art. 24 alin. (19³) și (20) din Codul fiscal nr. 1163/1997.

În cazul deducerii cheltuielilor, art.24 din CF a fost completat cu alin. (19³) lit. a) potrivit căruia se permite deducerea cheltuielilor suportate și determinate de angajator, în folosul salariatului, pentru cadouri în natură, inclusiv vouchere, oferite salariaților, precum și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia zilelor de sărbătoare nelucrătoare conform Codului muncii și a zilelor de naștere ale salariaților, în modul prevăzut de contractul individual de muncă sau de regulamentul intern. Plafonul de deductibilitate a plăților efectuate în favoarea salariaților, prevăzute la prezentul alineat, constituie 15% din valoarea calculată ca diferență dintre fondul de retribuire a muncii total pe întreprindere, determinat pentru anul curent, și fondul de retribuire a muncii persoanelor specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova. Toate cheltuielile trebuie să fie confirmate prin documentele primare emise pe numele angajatului.

Documentarea cadourilor acordate de către angajator personalului său nu este reglementată în mod special. În acest context, entitatea poate să stabilească modul de documentare intern, din care pot fi menționate:

- *ordinele emise de către conducerea entității privind achiziționarea și distribuirea cadourilor angajaților cu indicarea listei angajaților și formei de acordare a acestora: donație sau recompensă;*
- *documentele confirmative privind achiziționarea cadourilor (facturi fiscale, acte de achiziție etc.);*
- *darea de seamă sau borderou de eliberare a cadourilor, cu indicarea cadourilor distribuite, cantitatea și valoarea totală a acestora, precum și numele, prenumele angajaților, denumirea cadoului și valoarea acestuia, data eliberării și semnătura salariatului.*
- *proces-verbal de casare a cadourilor acordate personalului.*

Cu referire la modul de contabilizare a cadourilor în contabilitate acesta va depinde de activitatea desfășurată de către entitate. În cazul entităților a căror activitate de bază este comerțul cu ridicata sau amănuntul, valoarea cadourilor poate fi reflectată la contul 217 „Mărfuri”. În cazul în care entitatea nu se ocupă cu activitate comercială ci procură bunuri cu scop exclusiv de a fi donate angajaților săi considerăm că valoarea cadourilor urmează a fi contabilizată la contul 262 „Alte active circulante”.

Exemplul 1. Entitatea „Gama” SRL cu ocazia sărbătorii de 8 Martie s-a decis să ofere personalului cadouri în natură (7 suvenire cu o valoare nominală de 1.000 lei fiecare, fără TVA). Valoarea cadourilor acordate a constituit 7 000 lei, fără TVA (în ordin se menționează că acestea sunt oferite în formă nemonetară).

Să admitem că în regulamentul intern al entității „Gama” SRL se prevede acordarea de beneficii sub formă de cadouri în natură și/sau vouchere a căror valoare pentru fiecare salariat în parte nu depășește plafonul de 1 370 de lei cumulativ per an.

În baza datelor din exemplu, entitatea va contabiliza:

Tabelul 2.

Înregistrările contabile aferente beneficiilor acordate salariaților sub formă de cadouri în natură

Nr. ord	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Dt	Ct
1.	Reflectarea valorii cadourilor procurate, la suma fără TVA	7 000	262	521
2.	Deducerea sumei TVA aferente valorii cadourilor procurate	1 400	534	521
3.	Calcularea datoriei față de salariați privind acordarea cadourilor în natură	7 000	713	532
4.	Decontarea costului efectiv al cadourilor în natură oferite salariaților	7 000	532	262
5.	Calcularea sumei TVA aferente valorii cadourilor oferite salariaților (7 000 lei × 20 %)	1 400	714	534

Entitatea poate oferi angajaților săi de sărbători și *vouchere* (*certificate valorice cadou*) sau alt tip de *vouchere* (spre exemplu, pentru odihnă). Dacă în contractele individuale de muncă nu este stabilită acordarea unor astfel de beneficii, reieșind din prevederile Codului fiscal entitatea urmează să stabilească prin regulamentul intern cerințe privind acordarea voucherelor personalului său (numărul beneficiarilor și tipul acestora (angajații și/sau copiii minori ai acestora), plafonul limită etc.). Esența economică și tratamentul fiscal al voucherelor este expus succint în tabelul de mai jos.

Tabelul 3.

Esența economică și modul de impozitare a voucherelor acordate angajaților

Criteria	Descrierea
Esența economică	❖ Un voucher poate fi definit ca un contract între două persoane, conform căruia una dintre părți (vanzătorul) se obligă, la prezentarea unui document justificativ (certificat), să vândă celeilalte părți (cumpărătorul) bunuri și/sau servicii la alegerea acesteia din urmă și pentru o sumă convenită.
Impunerea cu TVA	❖ Vânzarea voucherelor/certificatelor cadou nu reprezintă obiect al impunerii cu TVA
Tratamentul fiscal	❖ Regulamentul cu privire la aplicarea echipamentelor de casă și de control la efectuarea decontărilor desemnează un voucherul/certificatul cadou drept instrument de plată.

Conform pct. 23 din HG 141/2019 cu privire la aplicarea echipamentelor de casă și de control la efectuarea decontărilor sunt stabilite particularitățile **decontărilor prin alt instrument de plată**:

1) la efectuarea decontărilor prin alt instrument de plată, casierul (operatorul) emite un bon de casă, cu indicarea modului de plată respectiv, și anume- **VOUCHER/CEC (CERTIFICAT VALORIC)/TICHET – plata cu un document de o valoare prestabilită (MDL)**;

2) voucherele, certificatele valorice, tichetele, tichetele de masă pe suport de hârtie, abonamentele, documentele de plată emise de terminale POS, *ce confirmă efectuarea decontărilor prin alt instrument de plată*, se păstrează în locurile special amenajate, destinate pentru primirea și păstrarea temporară a mijloacelor bănești, alături de bancnote, până la finalizarea schimbului.

Dat fiind faptul că eliberarea voucherelor personalului nu se încadrează în noțiunea de livrare, tranzacția dată urmează a fi documentată conform prevederilor art. 11 și 12 din Legea contabilității

și raportării financiare nr. 287/2017. Astfel, entitatea poate elibera un document intern elaborat în acest scop sau poate emite factura fiscală cu mențiunea „Non-livrare”.

Voucherele /certIFICATELE cadou pot fi transmise angajaților de către entitatea - emitentul acestor certificate ca plată pentru propriile bunuri sau de către un cumpărătorul de certificate de la alți emitenți.

Entitatea poate perfecta cadourile acordate angajaților prin întocmirea unui *contract de donație*. Potrivit art. 1198 din Codul civil al Republicii Moldova (în continuare - CC), prin contract de donație, o parte (donator) se obligă să mărească din contul patrimoniului său, cu titlu gratuit, patrimoniul celeilalte părți (donatar).

La încheierea unui contract de donație se ține cont de modalitățile de încheiere a acestuia și anume:

↳ **forma scrisă** – trebuie să fie încheiate în scris actele juridice dintre persoanele juridice, dintre persoanele juridice și persoanele fizice și dintre persoanele fizice dacă valoarea obiectului actului juridic depășește 1000 de lei, iar în cazurile prevăzute de lege, indiferent de valoarea obiectului. Nerespectarea formei scrise atrage nulitatea contractului în caz că acest efect este expres prevăzut de lege sau prin acordul părților (art. 321– 322 din CC);

↳ **forma autentică**– presupune că contractul se încheie în formă autentică în general. Totodată, nerespectarea formei autentice nu afectează valabilitatea contractului de donație dacă bunul donat a fost predat donatarului. Forma autentică a actului juridic este obligatorie dacă contractul are ca obiect donarea bunurilor imobile, inclusiv, această cerință fiind valabilă și conform regimului fiscal (art. 323 și 1200 din CC);

↳ **contractul de donație condiționată** –contract condiționat de îndeplinirea unei sarcini sau de realizarea unui scop filantropic. Donație, în acest caz, va constitui doar valoarea contractului care depășește cheltuielile de executare a sarcinii sau de atingere a scopului condiționat în contract (art.1204 din CC [1]).

În cazul angajaților, se va ține cont că potrivit art. 20 lit. i) din Codul fiscal, în venitul brut nu se include patrimoniul primit de către persoanele fizice cetățeni ai Republicii Moldova cu titlu de donație sau de moștenire, cu excepția donațiilor efectuate conform art.90¹ alin.(3¹) din Codul fiscal potrivit cărora persoanele specificate la art.90 rețin și achită la buget un impozit în mărime de 6% din mărimea sumei mijloacelor bănești donate persoanelor fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător Totodată art. 21 alin. 5 din Codul fiscal (în continuare - CF) prevede că agentul economic care face o donație sub formă de bunuri se consideră că a vândut bunul donat la un preț ce reprezintă mărimea maximă dintre valoarea neamortizată în scopuri fiscale și valoarea de piață la momentul donării [2]. În tabelul 4 este prezentat modul de impozitare comparativ la acordarea cadourilor în natură angajaților în cazul perfectării acestora ca recompensă sau ca donație.

Tabelul 4

Modul de impozitare în cazul perfectării cadourilor angajaților ca recompensă sau ca donație

Tipuri de impozite sau contribuții	Forme de eliberare a cadourilor	
	drept recompensă	ca donație
<i>Impozitul pe venit reținut de la salariat</i>	Se reține de la depășirea limitei (art. 19 lit. a ³) din CF) Nu se reține în limita stabilită (art. 20 pct. c ² din CF)	Nu se reține (art. 20 pct.i din CF)
<i>Primele de asistență medicală (la salariat)</i>	Nu se calculează și nu se rețin în limita stabilită (art. 3 Legea nr.1593/2002)	Nu se calculează și nu se rețin (art. 3 Legea nr.1593/2002)
<i>Contribuții de asigurări sociale (la angajator)</i>	Nu se calculează și nu se rețin (pct.26 anexa 3 la Legea nr.489/1999)	Nu se calculează și nu se rețin (pct.26 anexa 3 la Legea nr.489/1999)

<i>Impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător</i>	Cheltuielile sunt deductibile, dacă acordarea cadourilor (vouchere cadou) este prevăzută în contractul individual de muncă sau regulamentul intern	Veniturile sunt impozabile și cheltuielile sunt nedeductibile (art. 21 pct (4) și art. 23 din CF)
---	--	---

Mai jos se examinează un exemplu de acordarea a cadourilor angajaților sub formă de donație.

Exemplul 2: Entitatea “C” SRL a decis de a efectua o donație unui salariat sub formă nemonetară. În acest scop, în luna martie 2024 a fost procurat un notebook în sumă de 16 200 lei, inclusiv TVA – 2 700 lei. Ulterior, în baza contractului de donație, obiectul a fost transmis gratuit salariatului entității. Prețul de piață a notebook-ului fără TVA la momentul donării a constituit 15 000 lei.

Tabelul 5.

Înregistrările contabile aferente beneficiilor acordate salariaților sub formă de cadouri cu titlu gratuit

Nr. ord	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			Debit	Credit
1	Reflectarea valorii fără TVA a notebook-ului procurat	13 500	262, 217	521
2	Reflectarea deducerii sumei TVA aferentă	2 700	5344	521
3	Calcularea datoriei față de salariat privind acordarea cadoului cu titlu gratuit	13 500	713, 722	532
4	Transmiterea notebook-ului salariatului cu titlu gratuit	13 500	532	262, 217
5	Restabilirea sumei TVA bugetului (art. 99 alin. (4) din CF)	3 000	714	5344

În baza datelor din exemplu, se observă că suma de 13 500 de lei reprezintă o cheltuială sub formă de donație. În același timp, entitatea urmează să recunoască în scopuri fiscale venitul din donație conform art. 21 alin. (5) din CF în sumă de 15 000 lei care se va ajusta în Declarația cu privire la impozitul pe venit (formularul VEN 12) pentru anul 2024 în rd. 0207 din anexa 1D. Totodată cheltuielile din donarea cadourilor personalului se vor ajusta în rd. 03046 din anexa 2D.

Cu referire la TVA se va ține cont de art. 99 alin. 4 din CF, potrivit căruia mărfurile, serviciile, livrate subiectului impozabil pentru desfășurarea activității sale de întreprinzător, care ulterior au fost transmise fără plată altor persoane se consideră livrare impozabilă efectuată de către acest subiect. Valoarea impozabilă a livrării menționate constituie valoarea achitată de către subiect pentru livrarea destinată desfășurării activității sale de întreprinzător, iar pentru mărfurile, serviciile de producție proprie – costul de producție. Astfel, în cazul deducerii sumei TVA aferente notebook-ului procurat, la momentul donării acestuia salariatului suma TVA se va calcula spre plata bugetului reieșind din cerințele art. 99 alin. 4 de la valoarea achitată (de piață) constituind 3 000 lei (15 000 x 20%).

Concluzii

Cadrul legal din Republica Moldova privind cadourile oferite angajaților în natură începând cu anul 2024 a fost ajustat și încurajează efectuarea acestora de către agenții economici, dar totodată impune un șir de cerințe privind documentarea, respectarea limitelor impuse, precum și forma cadourilor în vederea deducerii cheltuielilor aferente în scopuri fiscale.

Reflectarea în contabilitate a cadourilor acordate angajaților depinde de statutul entității, forma de acordare a cadourilor (ca recompensă sau cu titlu gratuit), modalitatea aplicată (bunuri, vouchere etc.).

Tranzacțiile de transfer cu titlu gratuit de cadouri/certificate cadou denotă că acest tratament este favorabil prin prisma reducerii poverii fiscale în favoarea angajatului, însă implică cerințe specifice de ajustare a venitului impozabil al entității ce aplică regimul general de impozitare.

În cazul acordării cadourilor în formă nemonetară angajaților este necesară monitorizarea limitei stabilite de legislația fiscală, în vederea optimizării bazei impozabile.

Modul de contabilizare a cadourilor în contabilitate va depinde de activitatea entității și poate fi reflectată la contul 217 „Mărfuri sau la contul 262 „Alte active circulante”. În cazul acordării cadourilor personalului sub formă de vouchere poate fi aplicat contul 246 „Documente bănești”.

Din sumele cadourilor acordate salariaților a căror valoare nu depășește plafonul de 10 % din salariul mediu lunar pe economie per salariat nu se rețin prime de asistență medicală și impozitul pe venit, iar valoarea cadourilor nu se include în baza de calculare a contribuțiilor de asigurări sociale. Dacă valoarea cadourilor depășește plafonul stabilit de legislația fiscală, atunci aceasta se va include în venitul impozabil al salariatului.

Prin urmare, acordarea de către entitate a cadourilor în formă nemonetară personalului reprezintă o practică actuală ce contribuie la îmbunătățirea satisfacției acestora la locul de muncă, precum și la consolidarea relației dintre salariați și entitate.

Bibliografie:

1. Codul civil al Republicii Moldova Nr. 1107 din 06.06.2002. cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 66-75 republicat din 01.03.2019. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=112573&lang=ro
2. Codul fiscal al Republicii Moldova Nr. 1163 din 24 aprilie 1997 cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 62 din 18.09.1997. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136062&lang=ro#
3. Legea contabilității și raportării financiare Nr. 287 din 15.12.2017 cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 1-6 din 05.01.2018. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro
4. Standardele Naționale de Contabilitate aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Nr. 118 din 22.10.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 233-237 din 22.10.2013. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#
5. Planul general de conturi contabile, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 119/2013 cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 233-237 din 22.10.2013. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130818&lang=ro#.
6. Hotărâre de Guvern cu privire la aplicarea echipamentelor de casă și de control la efectuarea decontărilor Nr.141 din /2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 94-99 din 15.03.2019. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=134320&lang=ro#.
7. Țugulschi Iuliana. Deducerea cheltuielilor privind motivarea personalului în diferite situații. În: *Contabilitate și audit*. Nr. 3, 2023.