

PROBLEME ALE CONTABILITĂȚII DECONTĂRILOR CU PERSONALUL CONFORM LEGISLAȚIEI AUTOHTONE ÎN COMPARAȚIE CU PRACTICA INTERNAȚIONALĂ

PRIBLEMS OF ACCOUNTING WITH PERSONNEL ACCORDING TO NATIONAL STANDARDS IN COMPARISION WITH INTERNATIONAL STANDARDS

Natalia CURAGĂU, conf. univ., dr., ASEM

e-mail: natalia.curagau@yahoo.com

Ana CHIRIAC, ASEM,

e-mail: chiriac.ana1995@gmail.com

Abstract. *Personnel of the entity represents the “economic source” of it, the plus value that it's acquired for the purpose of carrying out its business. Also, the relationship employer-employee gives rise to new transactions and different staff settlements. Nowadays, these settlements, done on time and using professional judgement, demonstrate the ability to pay and how to trade with the employees of the entity, which is, in fact, staff settlements means payouts with its employees.*

In comparison with international standards, in Republic of Moldova the sistem of payments with personnel, is different, due to the fact that entities from Romania, make with employers some contracts, which will generate revenue for the entity, and dividends for the employers.

Key terms: Accounting, salary, standards, entities, payments, personnel, revenue, reports.

JEL classification M41

Actualitatea temei rezidă din faptul că decontările cu personalul reprezintă punctul de tangență dintre angajat și angajator, care se manifestă prin calculul și achitarea salariului, a concedialelor și a altor operațiuni. Orice tip de proprietate și formă organizatorico-juridică are de afacere cu decontările privind personalul, luând în considerare că entitatea înregistrează salariați. Componenta acestora fiind pilonul de bază – contribuie direct la creșterea, dezvoltarea și manifestarea entității.

Salarizarea, este una dintre cele mai complicate metode de evaluare a forței de muncă. Întrucât aceasta se trage din cele mai vechi timpuri, încă de pe timpul domniei regelui Hammurabi (1792-1750 î.Hr.), unde salarizarea era considerată a fi una dintre cel mai important mijloc de evaluare a muncii, fenomen care a apărut în urma necesității de a efectua un volum mare de muncă, pe de o parte, și pe de altă parte, fenomenul muncii apărut ca urmare a categoriilor sociale de oameni liberi care puteau fi angajați în câmpul muncii, contra unei sume de bani.

La etapa actuală, decontările cu personalul efectuate în timp utilizând raționamentul profesional, demonstrează capacitatea de plată și modul de tranzacționare a entității cu angajații săi, ceea ce de fapt, și se înțelege prin decontări cu personalul – achitățile cu angajații acesteia. Problema decontărilor cu personalul în Republica Moldova este neglijată într-o măsură nici prea mare, nici prea mică, de puterea statului, deoarece o atenție sporită se acordă investițiilor, puterii de cumpărare a monedei naționale, reducerii dezechilibrelor economice și-a altor probleme. O deosebită caracteristică a schimbărilor în domeniul salarizării în condițiile formării relațiilor de piață este schimbarea esențială a relațiilor dintre stat, angajator și angajat, în problemele plății muncii. Statul, în mod legislativ, stabilește numai mărimile minimale de salarizare pe republică în întregime. Restul problemelor salarizării se soluționează prin intermediul negocierilor între angajator și sindicate. Dat fiind faptul că problema decontărilor cu personalul rămîne una actuală,

acesteia trebuie nemijlocit acordată o atenție mult mai dinamică, deoarece munca plătită a fost, rămîne și va fi întotdeauna una dintre sursele principale de obținere a venitului pentru populație. În susținerea acestei afirmații, fondatorul doctrinei liberalismului economic clasic, Adam Smith, în lucrarea sa “Avuția națiunilor”, afirma că „Un angajat trebuie să poată trăi întotdeauna din munca sa, iar salariul trebuie să fie, cel puțin, suficient pentru a-l întreține.”

De asemenea, problematica contabilității decontărilor cu personalul pe plan național cît și prin latura internațională, mereu va fi una actuală, luînd în considerare perturbările, mutațiile economiei și modificarea legislației, va fi unificată și strîns corelată deoarece metodologia și tranzacționarea cu salariații entității – se aseamănă.

Importanța temei indică că de fapt personalul entității reprezintă acea “sursă economică”, acea plus valoare a entității, pe care persoana juridică a dobîndit-o, a instruit-o și a format-o în scopul desfășurării activității sale.

Pe teritoriul Republicii Moldova, tipul de decontări cu personalul aplicate sunt prezentate în *Figura 1*:

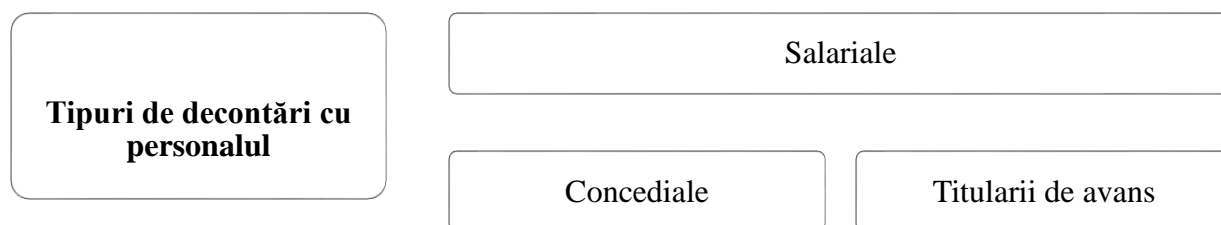


Figura 1. Tipul de decontări cu personalul aplicate

Sursa: elaborat de autori

Problematica decontărilor salariale, fiind problema de bază cu care se confruntă fiecare entitate, considerăm că acest moment trebuie evidențiat în mod special, întrucît apare problema modului de plată și neachitarea la timp a salariului, ceea ce practic nu-l stimulează pe angajat, ci dimpotrivă. Conform Codului Muncii art.145 (1) compensarea pierderilor cauzate de neachitarea la timp a salariului se efectuează prin indexarea obligatorie și în mărime deplină a sumei salariului calculat dacă reținerea acestuia a constituit cel puțin o lună calendaristică de la data stabilită pentru achitarea salariului lunar. În aceeași ordine de idei, problema decontărilor salariale se manifestă prin prisma existenței diferențelor dintre luna cînd salariul a fost calculat, și luna cînd salariul a fost achitat. Existența unui astfel de regim (problemă) – sporește cheltuielile luînd în considerare munca suplimentară a contabilului, unde pe parcurs pot apărea alte aspecte, ce vor putea duce la denaturarea informațiilor.

În practica internațională, pentru menținerea nivelului înalt al motivației față de activitatea întreprinderii se elaborează programe de recompense pentru lucrători ca supliment la salariu. În pachetul de recompense pot intra: pensiile, programele de asigurare, asigurări în medicină, indemnizații de concediu și alte recompense. Unele categorii de recompense au caracter de lungă durată, ceea ce reprezintă un element dubios. Din această cauză, procedurile de evidență a unui șir de recompense de lungă durată pentru lucrători sunt deseori ne transparente. Pentru rezolvarea acestei probleme este folosit *IAS 19 “Beneficiile angajaților”*, care determină principiile de evidență a recunoașterii și evaluării, precum și cerințele față de dezvoltarea informației în ceea ce privește beneficiile angajaților.

Aici, decontările salariale și concediale, poartă denumirea de beneficii ale angajaților, care conform *IAS 19*, beneficiile angajaților sunt toate formele de contraprestații pe care le acordă

entitatea angajaților în schimbul muncii și efortului depus. De asemenea, în IAS 19 sunt delimitate tipurile de beneficii pe care entitățile române le predispun angajaților săi:

- 1) beneficii pe termen scurt ale angajaților, cum ar fi indemnizații, salarii și contribuții la asigurările sociale, concedii anuale de odihnă plătite și concedii medicale plătite, planuri de prime și participări la profit;
- 2) beneficii post-angajare, cum ar fi pensiile, alte beneficii de pensionare, asigurări de viață post-angajare și asistență medicală post-angajare;
- 3) alte beneficii pe termen lung, care includ plăți în urma plecărilor pe termen lung din serviciu cu sau fără garantarea păstrării postului respectiv, jubilee sau alte beneficii ce decurg din servicii pe termen lung, plăți pe perioada unor indisponibilități pe termen lung și, dacă sunt plătibile douăsprezece luni sau mai mult după încheierea perioadei, participarea la profit, planuri de prime și compensații amânate;
- 4) beneficii pentru încheierea contractului de muncă; și
- 5) compensații sub forma participațiilor la capitalurile proprii.

Din alt aspect, sectorul resursele umane, conform ultimelor modificări și implementări a avut de suferit. Astfel, reforma fiscală, aplicată din 1 octombrie 2018, a implicat după sine consecințe, impunând entităților să delimiteze două perioade de raportare cu privire la veniturile obținute și impozitele achitate ale angajaților (sau persoanelor fizice), plus la toate, luându-se în considerare tipul de scutire utilizat. În aceeași ordine de idei, entitățile au delimitat 2 perioade fiscale de declarare: I perioadă – 01.01.2018 până la 30.09.2018 și II perioadă – 01.10.2018 până la 31.12.2018. Așadar, la întocmirea “Notei de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către angajator în folosul angajaților, precum și plățile achitate rezidenților din alte surse de venit decât salariul și impozitul pe venit reținut din aceste plăți” (IALS14 și IALS18), trebuia să se țină cont de mărimea impozitului pe venit modificat, mărimea scutirilor și mărimea contribuțiilor de asigurări sociale de stat modificate. Modificările operate de reforma fiscală se regăsesc în *Tabelul 1*:

Tabelul 1. Modificările intervenite după reforma fiscală

Indicatori	I perioadă	II perioadă
Impozit pe venit	7% - <33000 lei, 18% - >33000 lei	12%
Contribuții de asigurări sociale de stat	23%	18%
Scutiri		
P, lunar	940 lei	2000 lei
S, lunar	940 lei	940, lei
Nx, lunar	940 lei	250, lei

Sursa: elaborat de autor

Sub o altă abordare, problema care poate apărea în decontările cu personalul privind plata salariului, este modul de determinare și calculare a scutirilor și prezența actelor ce atestă dreptul persoanei de a beneficia de scutire. Conform Codului Fiscal art. 12 p.12 “Scutirea reprezintă suma care, la calcularea venitului impozabil, se scade din venitul brut al contribuabilului conform art.33, 34 și 35”. Tipurile de scutiri aplicate în Republica Moldova sunt prezentate în Tabelul 1.

De asemenea, este necesar de menționat că dacă scutirile au fost luate în considerare la calculul salariului, dar cererea de acordare a scutirilor nu a fost prezentată sau dacă lipsește unul din documentele confirmative, se consideră o încălcare, o problemă, deoarece la calculul și achitarea salariului s-a ținut cont de scutire, diminuând astfel venitul impozabil, respectiv, impozitul

pe venit reținut din salariu a înregistrat o sumă mai mică, decît cea care ar trebui în realitate. La această etapă, e foarte important de a lua în considerare toate aceste momente, întrucît consecințele atrag după sine sancțiuni și penalități în cazul neconformării fiscale sau declarării greșite a impozitelor și taxelor.

Evidențiem și aspectul decontărilor cu personalul privind alte operațiuni, ce vizează mai multe aspecte de cercetare, dintre care un loc deosebit îi revine decontărilor cu angajații privind compensațiile pentru utilizarea bunurilor personale în scopuri de serviciu. Acestea necesită o evidență riguroasă, o evaluare mai credibilă, deoarece la calcularea compensațiilor angajaților pentru utilizarea bunurilor personale în scopuri de serviciu apare problema privind modul de impozitare a acestor compensații care în prezent nu este reglementată prin niciun act normativ. După părerea noastră, în cazul în care există documente justificative, astfel de cheltuieli trebuie să fie recunoscute ca deduceri la calcularea venitului impozabil din activitatea de întreprinzător. Conform Codului Fiscal art.20 lit.d) compensarea cheltuielilor salariaților legate de îndeplinirea obligațiilor de serviciu, se recunosc ca surse de venit neimpozabile. De aceea, luînd în considerare că niciun act normativ nu prevede norma de recuperare a cheltuielilor de compensare privind utilizarea bunurilor personale, entitatea poate perfecta operațiunile de utilizare a bunurilor personale ale angajatului în scopuri de serviciu ca arendă sau locațiune cu reținerea impozitului în marime de 10% conform Codului Fiscal art.90.

Un rol important în cadrul raportului de muncă dintre angajator și salariat îl reprezintă stabilirea, prin contractul individual de muncă, a drepturilor și obligațiilor părților la respectivul contract. Una dintre aceste obligații, care trezește multe semne de întrebare, este cea referitoare la răspunderea materială a salariatului pentru prejudiciul cauzat angajatorului. Când la bază este răspunderea materială a salariatului, urmează să se ia în considerare mai multe circumstanțe, precum modalitatea și limitele reparării prejudiciului cauzat, modalitatea de stabilire a mărimii prejudiciului și aplicarea sancțiunii disciplinare față de salariat.

Astfel, potrivit art. 327, alin. (1) din Codul Muncii al Republicii Moldova, partea contractului individual de muncă (angajatorul sau salariatul), care a cauzat, în legătură cu exercitarea obligațiilor sale de muncă, un prejudiciu material și/sau moral celeilalte părți, repară acest prejudiciu conform prevederilor legislației muncii. În alin. (2) al art. 327 din Codul Muncii sunt stabilite limitele răspunderii materiale a părților și anume, răspunderea materială a angajatorului față de salariat nu poate fi mai mică, iar a salariatului față de angajator - mai mare decît cea prevăzută de legislația muncii. Astfel, conform art. 336 din Codul Muncii se stabilesc limitele răspunderii materiale ale salariatului și anume, pentru prejudiciul cauzat angajatorului, salariatul poartă răspundere materială în limitele salariului mediu lunar dacă prezentul cod sau alte acte normative nu prevăd altfel. Ceea ce ține de alte prevederi, se referă la faptul că, în contractul individual de muncă poate fi stabilită clauza cu privire la răspunderea materială deplină a salariatului, dar cu respectarea normelor legale ce reglementează situația respectivă.

De asemenea și decontările cu titularii de avans vizează unele aspecte problematice. Spre exemplu, partea principală a avansurilor acordate titularilor de avans spre decontare se folosește pentru acoperirea cheltuielilor legate de deplasări. Deplasările, de regulă, se efectuează pentru încheierea și îndeplinirea contractelor, realizarea altor probleme legate de producerea și comercializarea producției și serviciilor; vizite oficiale, tratative, consultări, pregătirea și încheierea convențiilor, acordurilor; schimbul de experiență, specializare, stagiere, instruire; participarea la vânzări și expoziții, studierea pieței, cooperarea economică și tehnico-științifică; participarea la sesiuni, simpozioane, conferințe, ședințe, congrese, manifestări științifice, culturale, artistice și sportive; primirea titlurilor, decorațiilor și premiilor decernate, alte sarcini analogice.

În așa mod, titularul de avans, poate încheia contracte și efectua tranzacții ce valorează mult, dar totuși aici poate apărea problema referitoare la plata și restituirea avansurilor acordate acestuia. Unul dintre aspectele problematice privind cheltuielile cu titularii de avans este recuperarea supraconsumului și restituirea avansurilor neutilizate. Încălcarea termenilor stabilite de restituire a sumelor neutilizate și/sau lipsa acestora poate implica problema din partea organelor fiscale privind includerea sumelor nerestituite în venitul brut al angajatului. Corectarea creanțelor titularilor de avans se efectuează la rectificarea erorilor depistate. Modul de corectare a erorilor depinde de perioada depistării acestora: erorile depistate până la aprobarea rapoartelor financiare anuale se corectează prin întocmirea formulelor contabile de stornare în aceeași corespondență a conturilor ca și la reflectarea inițială a creanțelor titularilor de avans; erorile depistate după aprobarea rapoartelor financiare anuale se corectează prin reflectarea sumelor eronate ale creanțelor titularilor de avans în contul 331 *“Corecții ale rezultatelor anilor precedenți”*.

O altă latură a decontărilor cu personalul care poate provoca probleme, neînțelegeri în interiorul entității – sunt calculul și achitarea concedialemor. De regulă, entitățile aplică aceeași procedură de calculare și achitare a concedialemor precum calculul și plata salariului, cu utilizarea aceluiași conturi contabile. Pentru soluționarea acestei probleme servesc drept ajutor – provizioanele. Acestea, încorporează forma unor rezerve pentru efectuarea anumitor plăți, care se raportează la cheltuielile curente ale entității. Provizioanele au caracter de datorii și funcția de bază a acestora este acoperirea cheltuielilor sau pierderilor eventuale. Provizioanele au mai multe destinații, unica, cea mai rezonabilă care poate fi aplicată în decontările cu personalul, este formarea acestora pentru plata indemnizațiilor pentru concediile de odihnă și alte recompense personalului.

Provizioanele curente se recunosc atunci când există nemijlocit o obligație apărută din executarea unui eveniment precedent și când se preconizează o ieșire de beneficii economice cu caracter special. Din punct de vedere contabil, provizioanele recunoscute, conform Standardelor Naționale de Contabilitate, se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor sau cheltuielilor curente și a datoriilor pe termen lung sau curente. Acestea se revizuiesc la fiecare dată de raportare și se ajustează pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. Pentru generalizarea informațiilor privind constituirea și utilizarea provizioanelor, în contabilitate este destinat contul de pasiv 538 *“Provizioane curente”*. Se remarcă aici că evidența analitică a provizioanelor de ține după caz, pe tipuri de provizioane, costuri sau cheltuieli.

În concluzie, probleme ale decontărilor cu personalul prezentate, prezintă un subiect destul de vast, mereu actual, și totodată, întodeauna diferit, luând în considerare modificările care pot interveni în sistem. Cu toate acestea, problematica decontărilor cu personalul este una cea mai voluminoasă, cea mai semnificativă, întrucât în vârful tuturor tipurilor de decontări, problemelor și divergențelor care pot apărea de acest gen, decontărilor cu personalul le revine locul primordial. Deoarece decontările cu personalul ocupă primul loc după importanță și semnificație în interiorul entității, mai jos sunt enumerate unele din recomandări privind îmbunătățirea sistemului decontărilor cu personalul:

- 1) trecerea achitării salariilor prin intermediul cardului, în special, actualmente se practică alinierea la “proiectul salarial”;
- 2) achitarea salariilor în limita termenilor stabiliți și precizați în contractele individuale de muncă sau contracte de prestări de servicii;
- 3) stabilirea sistemului de salarizare în ritmul activității entității;
- 4) sistemele de remunerare trebuie să fie adaptate la condițiile în care trebuie să fie aplicate;

- 5) mărimea salariului pe care entitatea este dispusă să-l plătească trebuie să atragă, să motiveze și să mențină personalul competent în interiorul entității, astfel stopînd fluctuațiile de personal;
- 6) sistemul de recompense trebuie să cuprindă pe lângă recompensele în formă financiară, dar și alte mijloace de motivare a personalului (organizare training-uri, excursii, etc).

Referințe bibliografice:

- 1.1. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr. 233-237, art. 1533.
- 1.2. Standardul Internațional de Contabilitate 19 “Beneficiile angajaților”.
- 1.3. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15 decembrie 2017, În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2018, nr. 1-6/22 din 05.01.2018.
- 1.4. Legea cu privire la Codul Fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2005, ed.spec., cu modificările și completările ulterioare.
- 1.5. Legea salarizării nr.847-XV din 14 februarie 2002, În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, Nr. 50-52 din 11.04.2002 conform ultimelor actualizări.
- 1.6. Legea cu privire la modificarea unor acte legislative nr. 178 din 26.07.2018.
- 1.7. Codul Muncii al Republicii Moldova nr. 154 din 28.03.2003. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2003, nr. 159-162, art. 648, cu modificările și completările ulterioare.
- 1.8. GOLOCIALOVA, Irina, ȚURCANU, Viorel. Raportarea financiară conform standardelor internaționale. Chișinău: IS Tipografia Centrală, 2015. 462 p. ISBN 978-9975-129-13-8.
- 1.9. NEDERIȚA, Alexandru. Corespondența conturilor. Chișinău: Contabilitate și audit, 2007 (Combinatul Poligr.). 640 p. ISBN 978-9975-9546-4-8.
- 1.10. NEDERIȚA, Alexandru. Contabilitate financiară. Chișinău: Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova, ed. a II-a, revăz. și completată, 2003. 640 p. ISBN 9975-9702-14.
- 1.11. <https://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-ifrs-9-ias-19-ias-36-ias-39-ifric-21>