

**TRATAMENTUL CONTABIL AL CHELTUIELILOR
CU SALARIILE PERSONALULUI – ANALIZA COMPARATIVĂ ÎN ROMÂNIA ȘI
REPUBLICA MOLDOVA**

**ACCOUNTING TREATMENT OF EMPLOYEE BENEFITS – COMPARATIVE
ANALYSIS IN ROMANIA AND REPUBLIC OF MOLDOVA**

Sorin-Ciprian TEIUȘAN, lect. univ. dr. UAB, România,

email: ciprian.teiusan@uab.ro

Irina GHERMAN, student, UAB, România,

email: irinagherman1@yahoo.com

***Abstract.** Accounting is a direction of research that is in a permanent movement. This is due to the fact that the accounting base is legislation and, also, because it reflects economic processes that are dynamic. The challenge of contemporary accounting is to adapt to the European and international context. In this way, the purpose of this research is to analyse the position of the two states in terms of accounting in the international context and to identify the differences and similarities between them. The methods that was used to develop this subject was classic, based on the analysing legislation and previous studies. The importance of this study is based on the need of countries to develop and to be aware of the fact that details are very important in adoptind any decision. Through the aproach of salary benefits in Romania and Republic of Moldova, we will underlight the specificity of the two accounting systems, proposing solutions for improving them.*

Keywords: accounting of employee benefits, international standards, financial reporting.

JEL classification J01, J31, M41.

Introducere

Actualmente, subiectul salarizării prezintă un larg interes pentru toate categoriile de utilizatori ai informației contabile, întrucât este unul dintre cei mai importanți indicatori, fie că este abordat la nivel micro sau macro economic, care măsoară performanța economică. Provocările contabilității în sfera respectivă se referă la aplicarea normelor de contabilitate internaționale și alinierea la contabilitatea celor mai dezvoltate țări UE care aplică același model contabil. Analiza paralelă a tratamentului contabil în România și Republica Moldova are drept scop scoaterea în lumină a caracteristicile acestor țări în materie de contabilitate salarială și nivelul în care aceasta este aliniată la nivelul standardelor internaționale. Un aspect de menționat care urmează a fi dezbătut în articolul care urmează este baza legislativă pe care se bazează contabilitatea în cele două țări menționate prin exemplificarea prin abordarea cheltuielilor cu personalul. Inspirația pentru alegerea temei respective vine din interesul pentru contabilitatea salariilor, poziția cheltuielilor cu personalul în bilanț și analiza acestuia drept un indicator al nivelului la care se află structura economică analizată(țară, entitate) în raport cu nivelul salariilor.

Metodologia cercetării

Metodologia cercetării în cazul analizei comparative a două sisteme presupune selectarea corespunzătoare a informației referitoare la subiectul vizat, respectând principiul compatibilității informațiilor selectate care vor fi supuse analizei, cerința de bază fiind ca acestea să trateze aceleași subiecte pentru ca în final să fie atinse obiectivele propuse.

Raționamentul utilizat în elaborarea studiului respectiv este cel deductiv. Acesta presupune abordarea cheltuielilor cu salariile în standarde internaționale, trecând treptat la aplicarea acestora în contabilitățile naționale ale celor două state, pentru ca mai apoi să concretizăm tratamentul

contabil al acestora. În principal, ne vom axa pe metoda clasică de cercetare, bazată pe analiza studiilor anterioare privind domeniul vizat, baza informațională utilizată fiind legislația, aceasta confirmând veridicitatea surselor consultate. Procedul de bază care va duce la formularea concluziilor și evidențierea rezultatelor cercetării este compararea. Prin compararea celor două abordări contabile prezentate vom scoate în evidență specificul fiecăruia și vom identifica punctele slabe și tari.

Contabilitatea cheltuielilor cu salariile în România și Republica Moldova

Analizând documentele care reglementează contabilitatea în cele două state analizate și referindu-ne în special la contabilitatea cheltuielilor salariale, se observă similitudinea în abordarea subiectului respectiv în acestea. Legislația la care se face referire sunt Ordinul 1802/2014 în România și Standardele Naționale de Contabilitate în Republica Moldova. Este evident faptul că sursa acestor asemănări o identificăm în adoptarea de către aceste state a standardelor internaționale de contabilitate. În cazul cheltuielilor cu salariile ne referim la IAS 19 "Beneficiile angajaților".

Cheltuielile cu salariile în cadrul raportărilor financiare

În prim plan, identificăm importanța prezentării poziției cheltuielilor cu salariile în cadrul raportărilor financiare. Potrivit IAS 1, raportările financiare prezintă cheltuielile după gradul lor de exigibilitate după cum urmează: datorii necurente, cele care au scadența mai mare de un an și datorii curente, cele care au scadența mai mare de un an în Bilanț, și după natura lor în Contul de profit și pierdere: din exploatare și financiare. Din categoria datoriilor curente fac parte și cheltuielile cu salariile. Analizând Bilanțul celor două state vizate vom identifica similitudinea poziției cheltuielilor cu personalul în cadrul acestuia. În România, datoriile față de personal sunt identificate în cadrul *Datorii: sume care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an(ct. 421)*. În Republica Moldova, datoriile față de personal le identificăm în rubrica *Datorii curente*. Se constată faptul că avem o abordare similară, conform Standardelor Internaționale de Contabilitate și care oferă o facilitate însemnată în procesul interpretării rezultatelor pe baza informațiilor contabile prezentate.

Este cert faptul că cheltuielile cu personalul își aduc semnificativ aportul asupra rezultatului exercițiului unei societăți comerciale. Astfel, acestea pot fi regăsite, de asemenea, în contul de rezultat, adică contul de profit și pierdere. România cât și Republica Moldova, prezintă cheltuielile cu personalul drept o componentă a cheltuielilor din exploatare conformându-se standardelor internaționale. Unica diferență regăsită în acest sens este modul de specificare a acestora. România specifică în cadrul bilanțului cheltuielile cu personalul drept o componentă a cheltuielilor de exploatare, pe când Republica Moldova specifică în notele explicative privind componentele cheltuielilor din exploatare. Conform Standardelor Naționale "Prezentarea Situațiilor Financiare", cheltuielile se țin după destinații, iar clasificarea lor după natură este prezentată în Notele explicative.

În acest sens, observăm măsura în care statele analizate sunt aliniate standardelor internaționale de contabilitate prin prisma analizei Cheltuielilor cu personalul/datoriilor față de personal în cadrul Bilanțului și a Contului de Profit și Pierdere.

Este de remarcat faptul că este valoroasă prezentarea informațiilor respective în cadrul situațiilor financiare, deoarece salariații sunt o categorie de utilizatori ai informației contabile, aceștia fiind un factor semnificativ care contribuie la obținerea de profit. Prezența acestui element de cheltuielă este importantă pentru aceștia din două puncte de vedere: salariații pot determina și aprecia corectitudinea cu care sunt remunerați și le oferă facilitatea de a-și spori sau diminua interesul față de muncă.

Înregistrarea contabilă a cheltuielilor cu salariile

Analizând sistemele contabile din două țări care urmează un model contabil dualist anglo-saxon, este inevitabil faptul că la nivel național este reglementat un plan de conturi național care să dea posibilitatea statului de a urmări activitatea întreprinderilor economice. În acest sens putem menționa paralela cu sistemul american contabil care are un caracter liberal și al cărui scop este în deosebi de a informa investitorii și pentru nevoile financiare ale firmei în comparație cu cel aplicat în România și Republica Moldova unde scopul evidenței contabile în principiu este de a se conforma cerințelor statului, neexistând un hotar între fiscalitatea și contabilitate. Prima diferență în materie de înregistrare contabilă în statele analizate vor fi simbolurile conturilor care nu sunt reglementate de standardele internaționale.

Datoriile cu salariile în România fac parte din Clasa 4 "Conturi de terți", Grupa 42 "Personal și conturi asimilate", acestea se creditează la calculul salariilor și se înregistrează în corespondență cu un cont de cheltuieli care face parte din Clasa 6 "Conturi de cheltuieli", Grupa 64 "Cheltuieli cu personalul" și se înregistrează în contabilitate după cum urmează:

641 „Cheltuieli cu personalul”	=	421 „Personal – salarii datorate”
--------------------------------	---	-----------------------------------

În ceea ce privește înregistrarea beneficiilor salariale în Republica Moldova, identificăm o abordare diferită față de cea din România, prin aceasta identificând o caracteristică a contabilității în țara vizată, și anume înregistrarea cheltuielilor cu salariile prin intermediul conturilor de calculație pe activități specifice. Această abordare contribuie la facilitarea ținerii contabilității de gestiune și aflarea costului de producție. La calculul salariilor, acestea se înregistrează în creditul contului 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”, care face parte din Clasa 5 „Datorii curente” în corespondență cu conturile din Clasa 8 „Conturi de gestiune”, Grupa 81 „Conturi de calculație” în dependență de sfera de activitate a personalului al cărui salariu este calculat. Această operațiune se înregistrează în contabilitate după cum urmează:

81 „Conturi de calculație”	=	531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”
----------------------------	---	---

De asemenea, contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” poate fi în corespondență cu 121 „Active materiale în curs de execuție” în cazul în care salariatul al cărui beneficiu este înregistrat participă la producerea de active, sau 712 „Cheltuieli comerciale” în cazul în care acesta este implicat în vânzarea produselor.

Rezultate

În urma analizei informațiilor privind sistemele salariale din punct de vedere contabil în cele două state vizate, identificăm asemănări de ordin general în ceea ce privește modul de înregistrare și organizare, documentele obligatorii și respectiv situațiile financiare anuale.

Totuși, studiul respectiv are scopul de a identifica diferențele sistemelor respective și îmbunătățirea lor prin practicile statului vecin. Este cert faptul că izvorul semănărilor respective este sistemul contabil anglo-saxon în cele două state și alinierea la Standardele Internaționale de Contabilitate. Diferențele care le vom identifica țin de politica națională, de legile adoptate în interiorul fiecărei țări și preocuparea statului de a îmbunătăți sistemul contabil în favoarea agentului economic.

O primă deosebire identificată este formatul contului de profit și pierdere și poziția cheltuielilor cu personalul în cadrul acestuia. Cunoscând necesitatea documentelor de raportare financiară, putem puncta necesitatea detalierii acestora pe tipuri de cheltuieli pentru a spori utilitatea raportărilor financiare în cadrul întreprinderii. Identificarea acestei diferențe duce către propunerea unei rectificări legislative în vederea introducerii clasificării cheltuielilor după natură în contul de profit și pierdere în Republica Moldova. Abordând această idee în contextul provocărilor contabile care le resimțim acum și care sunt preconizate în viitor, contabilitatea va reprezenta în primul rând acel instrument de identificare a pierderilor, calcularea cheltuielilor și, desigur, identificarea soluțiilor pentru diminuarea acestora. Odată cu informatizarea tuturor proceselor economice, inclusiv contabile, partea de contabilitate primară va fi preluată de calculator, astfel munca care va fi atribuită contabilului va fi de a aplica raționamentele profesionale, de aici concluzionăm că este foarte important ca rezultatele muncii contabile să prezinte claritate și detalieri pentru a face posibilă interpretarea acestora.

Din alt punct de vedere, din cercetarea efectuată rezultă o serie de diferențe în ceea ce privește înregistrarea contabilă a cheltuielilor cu salariilor în România și Republica Moldova. Discordanțele între înregistrările contabile duc către formularea de concluzii adecvate în legătură cu sistemul contabil analizat. Reieșind din faptul că am prezentat înregistrarea salariilor în Republica Moldova corespunzător cu domeniul/filiera în care salariatul își oferă forța de muncă, vom observa că într-un final toate acestea trec pe cheltuieli pentru a calcula rezultatul. Reglementările aferente cheltuielilor operaționale, SNC „Cheltuieli”, prezintă faptul că acestea se înregistrează pe măsura realizării producției.

Exemplu: În luna Februarie a anul 2019 entitatea X SRL înregistrează cheltuieli cu personalul în valoare de 20.000 lei.

Nota contabilă în Republica Moldova:

(se consideră cheltuieli cu personalul din activități operaționale)

711 „Costul vânzărilor”	=	811 „Activități de bază”	20.000 lei
-------------------------	---	--------------------------	------------

Nota contabilă în România:

641 „Cheltuieli cu personalul”	=	421 „Personal – salarii datorate”	20.000 lei
--------------------------------	---	-----------------------------------	------------

Exemplul prezentat scoate în lumină cele mai importante aspecte privind înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor salariale. În prim plan, se observă inexistența unui cont de cheltuieli cu salariile în R. Moldova, acestea fiind înregistrate în conturi de gestiune în dependență de sfera de activitate a salariatului al cărui beneficiu este calculat. De menționat, că acestea se răsfrâng asupra cheltuielilor doar în măsura realizării producției. Analizând o balanță de verificare, vom observa că soldurile conturilor de calculație este 0.

Analizând sub aceleași aspecte înregistrarea contabilă a cheltuielilor cu salariile în România, se observă prezența unui cont de cheltuieli cu personalul iar conturile de calculație sunt utilizate exclusiv pentru evidența contabilității de gestiune în interiorul entității.

Concluzii

Putem afirma că Republica Moldova și România au sisteme contabile care cunosc aceleași abordări generale respectând aceleași principii și aceeași logică în înregistrarea evenimentelor economice din cadrul entităților. După cum am menționat, de asemenea, în conținutul lucrării, sursa

acestor asemănări este, în primul rând, același model contabil utilizat în cele două state și, în al doilea rând, parcursul european al celor două state, analiniându-se principiilor internaționale. În secolul XXI, identificăm o importanță sporită pentru adoptarea principiilor internaționale în vederea internaționalizării contabilității. Identificăm două mari avantaje a acestui fenomen. Primul este adoptarea unor reguli și principii eficiente și bine gândite și al doilea, funcționarea multinaționalelor pe teritoriul României și a Republicii Moldova, astfel, forța de muncă de pe teritoriile respective va fi capabilă să răspundă cerințelor impuse de acestea.

Rezultatele cercetării efectuate au subliniat diferențele dintre abordarea cheltuielilor cu salariile în cele două state în cele mai importante ipostaze ale acestora în cadrul contabilității, adică în raportările financiare și în notele explicative. În urma acestor analize am concluzionat, că micile diferențe identificate își aduc aportul în facilitatea de a citi informațiile oferite de contabilitate. Iar transparența în abordare este unul dintre principiile nescrise pe care se bazează organizarea unei contabilități eficiente. Prin prisma cheltuielilor cu salariile am demonstrat că sistemele contabile în cele două state pot fi revoluționate. Este de ajuns doar analiza practicilor țărilor vecine pentru identificarea de soluții adecvate pentru aerarea unui sistem.

Referințe bibliografice:

Cărți

1. BEADU M., *Formele de salarizare in Republica Moldova*, Universitatea de Stat din Moldova, Chișinău 2011.
2. CENAR I., *Contabilitate financiară fundamentală*, Note de curs, Alba Iulia, 2017.
3. ROBINSON E., *Salaries*, Education + Training, Vol. 12 Issue: 2, p.55-56, disponibil la <https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/eb001593>
4. FELEAGĂ L., FELEAGĂ N., *Contabilitate Financiară. O abordare europeană și internațională*, Ed. Economica, București, 2007.
5. FRECĂUȚEANU A., CHIȘLARU A., BULGARU V., *Contabilitate financiară aprofundată*, Ed. Print-Caro, Chișinău, 2011.
6. COSTIȘOR M., *Contribuții privind sistemul financiar-contabil al avantajelor personalului în entități din România și Ungaria*, teză de doctorat, Cluj-Napoca 2011, disponibil https://doctorat.ubbcluj.ro/sustinerea_publica/rezumat/2011/contabilitate/Costi_or%20cas_Megy_eri%20Maria_RO.pdf

Legislație

1. OMF nr. 118 din 6 august 2013, *Privind Standardele Naționale de Contabilitate*, Publicat în MO nr. 361-369, cu modificările și completările ulterioare.
2. OMFP nr. 1802 din 29 decembrie 2015, *Pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în MO nr. 963 din 30 decembrie 2014.
3. D019014/01 *Standardul Internațional de Contabilitate 19, Beneficiile angajaților*.
4. IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, elaborat în septembrie 2017, aplicabil începând cu 1 ianuarie 2009.

Surse on-line:

1. <https://monitorul.fisc.md/>
2. www.anaf.ro