

**PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII DIN DOMENIUL
ACTIVITĂȚII UNITĂȚILOR CU PROFIL ALIMENTAR
ÎN CADRUL ÎNTREPRINDERILOR AGRICOLE**

**Conf. univ. inter. Veronica Bulgaru, UASM
Conf. univ. inter. Tatiana Șevciuc, UASM**

At present in certain agricultural enterprises function canteens for providing food for our employees engaged in the field of technological works. The respective canteens as a rule are of small proportions having a seasonal character and catering an insignificant number of clients. The methods of bookkeeping of expenses and accounting of their cost or sale price of the prepared meals revealed in the literature of specialty are justified in the conditions of trade methods with food profile of large proportions that develop a diverse and ample activity in this area. That is why it was examined the peculiarities and possibilities of bookkeeping of the expenses related to the canteens functioning being on the balance sheet of the agricultural enterprises.

O formă specifică a comerțului cu amănuntul, practică pe teritoriul Republicii Moldova de către persoanele fizice și juridice, o constituie alimentația publică.

Alimentația publică reprezintă activitatea de pregătire, preparare, prezentare și servire a produselor culinare, a celor de cofetărie-patiserie, a băuturilor și altor produse pentru consumul populației.

Unitățile comerciale cu profil alimentar își desfășoară activitatea și țin contabilitatea în corespundere cu următoarele acte legislative și normative:

- Legea cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23.09.2010 [1];
- Hotărârea cu privire la desfășurarea comerțului cu amănuntul nr. 931 din 08.12.2011 [2];
- Hotărârea cu privire la măsurile de coordonare și de reglementare de către stat a prețurilor (tarifelor) nr. 547 din 04.08.1995 (cu modificările și completările ulterioare) [3];

- Codul Fiscal;
- Standardul Național de Contabilitate 3 „Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”;
- alte acte legislative și normative.

În funcție de tipul, nivelul dotării tehnice, nomenclatorul serviciilor prestate, entitățile respective pot opta pentru una din categoriile: lux, superioară, categoria I, categoria a II-a sau categoria a III-a. Atribuirea categoriilor lux și superioară se efectuează de către Ministerul Economiei, iar a categoriilor I-III – de administrația publică locală. Potrivit Hotărârii nr. 931 din 08.12.2011, la intrarea în unitatea comercială, se amplasează, în mod obligatoriu, panoul de identificare a entității, pe care se aplică, în limba de stat, denumirea completă și tipul, conform autorizației de funcționare, apartenența, adresa unității.

După cum s-a menționat mai sus, activitatea unităților comerciale cu profil alimentar se bazează, în fond, pe fabricarea produselor culinare și de cofetărie-patiserie. Procesul preparării bucatelor condiționează necesitatea calculării costurilor.

Prin calculație, în alimentația publică, se subînțelege modalitatea determinării prețului de vânzare a produselor preparate. Astfel, spre deosebire de întreprinderile agricole și cele industriale, în urma calculației, se determină prețul de vânzare a bucatelor, și nu costul produselor obținute pe teren. Prețul de vânzare al produselor include costul materiei prime utilizate la fabricarea bucatelor, adaosul comercial și supraprețul (adaosul suplimentar la etapa preparării și vânzării bucatelor).

Drept bază normativă pentru efectuarea calculației servește Instrucțiunea privind formarea prețurilor la întreprinderile de alimentație publică. Potrivit prezentei Instrucțiuni menționate mai sus în scopul acoperirii cheltuielilor de fabricare și desfacere a produselor, precum și obținerii profitului, se aplică un nivel nelimitat al adaosului comercial. Mărimea adaosului se stabilește de către conducerea unității comerciale și se aprobă prin ordin. Totodată, în unele cazuri, se fixează un plafon maxim al adaosului comercial. Astfel, în corespundere cu punctul 3 din Hotărârea cu privire la măsurile de coordonare și de reglementare de către stat a prețurilor (tarifelor), pentru întreprinderile de alimentație publică de categoria a III-a (ce deserveșc persoanele socialmente vulnerabile, elevii, angajații etc.), cota maximă a adaosului comercial constituie 30%, iar pentru entitățile de categoria a II-a – 70% din prețul de achiziție/livrare al produselor sau față de costul setului de materie primă inclus într-un tip sau altul de bucate.

Actualmente, în cadrul unor întreprinderi agricole, funcționează cantine destinate alimentării angajaților antrenați la lucrările tehnologice de câmp. Cantinele respective sunt de proporții mici, deserveșc un număr nesemnificativ de clienți și fac parte din categoria a III-a. De asemenea, este neînsemnat și nomenclatorul produselor preparate care se reduce, în fond, la 2-3 tipuri de gustări reci, felurile întâi și doi, precum și băuturi.

Componenta bucatelor preparate zilnic se generalizează în planul-meniu. Documentul se întocmește de bucătarul-șef într-un exemplar și include lista produselor ce urmează a fi fabricate, cantitatea planificată pentru o zi și componenta materiei prime utilizată în procesul preparării. Planul-meniu se aprobă, în mod obligatoriu, de conducătorul întreprinderii. În baza lui, se perfectează fișa-limită de ridicare a valorilor materiale sau bonul de consum conform căroră, în continuare, se eliberează materia primă și mărfurile din depozit.

Materia primă folosită la prepararea produselor se casează conform normelor de consum stabilite în culegerea de rețete, în care se indică: normele de consum al materiei prime în masă brută exprimată în grame; deșeurile din condiționarea primară a materiei prime (de exemplu, curățirea cartofilor, curățirea și secționarea peștelui etc.) exprimate în procente față de normele brute; normele de consum al materiei prime în masă netă exprimată în grame; pierderile din prelucrarea termică (călire, fierbere etc.) exprimate în procente față de masa netă; normele de obținere a felului de bucate; masa felului de bucate în stare finită.

Calcularea prețului de vânzare a produselor are loc în fișa de calculație. Se întocmește separat pentru fiecare fel de bucate în baza planului-meniu și culegerii de rețete. În ea se indică: denumirea întreprinderii; numărul curent al fișei; denumirea felului de bucate (gustări, băuturi etc.); denumirea materiei prime; cantitatea de produse conform normei în raport la 100 de tainuri sau 10 kg (sosuri, garnituri, tocătură etc.); prețul de vânzare al unui tain; masa în grame a unui tain.

În plus, fișa de calculație conține câteva rubrici destinate calculării prețului de vânzare al bucatelor în cazul când se modifică componența setului de materie primă sau a costurilor acestora.

Pentru evidența consumurilor legate de prepararea și vânzarea produselor, precum și calcularea costurilor, în literatura de specialitate, sunt recomandate 2 metode [5]: metoda de producție și metoda comercială. În cazul utilizării metodei de producție, materia primă folosită la fabricarea produselor se evaluează, la momentul recunoașterii inițiale și ulterioare, la costul efectiv. Consumurile legate de activitatea de producție se acumulează la contul de calculație **811 „Activități de bază”**. Bucatele preparate se estimează la costul efectiv și se înregistrează în debitul contului **216 „Produse”**, din creditul contului **811 „Activități de bază”**. În continuare, costul bucatelor vândute se casează în debitul contului **711 „Costul vânzărilor”**, iar veniturile din vânzări se constată în creditul contului **611 „Venituri din vânzări”**.

Aplicarea metodei comerciale prevede evaluarea materiei prime și mărfurilor cumpărate conform prețurilor de vânzare. Astfel, stocurile intrate și destinate preparării bucatelor se evaluează, inițial, conform costului și se reflectă în debitul contului **217 „Mărfuri”**. Concomitent, are loc calcularea adaosului comercial cu raportarea acestuia la costul materiei prime, adică în debitul contului **217 „Mărfuri”** din creditul contului **821 „Adaos comercial”** obținându-se, astfel, prețurile de vânzare ale bunurilor respective. Cheltuielile suportate la etapa fabricării produselor se includ în prețul de vânzare prin intermediul supraprețului (adaosului suplimentar aferent preparării și vânzării produselor). Modalitatea de contabilizare a supraprețului este următoarea: sau se atribuie direct la valoarea de vânzare a bucatelor prin debitarea contului **217 „Mărfuri”** și creditarea contului **821 „Adaos comercial”**, sau se atribuie la consumurile activității de bază deopotrivă cu valoarea materiei prime estimate la prețurile de vânzare. Pentru evidența taxei pe valoarea adăugată, inclusă în prețul de vânzare al bucatelor, se utilizează contul **825 „Taxa pe valoarea adăugată în unitățile de comerț”**. La vânzarea bucatelor, are loc decontarea TVA, a adaosului comercial și supraprețului, precum și recunoașterea costului vânzărilor și a veniturilor din vânzări.

Metodele de evidență a cheltuielilor și de calculare a costului sau prețului de vânzare al produselor culinare și de cofetărie-patiserie, dezvăluite mai sus, sunt justificate în condițiile unităților comerciale cu profil alimentar de proporții mari, care desfășoară o activitate amplă și diversificată în domeniu și, prin urmare, pot include în prețul de vânzare al bucatelor diferite cote ale adaosului comercial, pornind de la tipul (restaurant, bar, bodegă etc.) și categoria (lux, superioară etc.) deținută.

În schimb, cantinele din cadrul întreprinderilor agricole, în cele mai frecvente cazuri, sunt de proporții mici, au caracter sezonier și deservesc un număr redus de clienți. De aceea, variantele de evidență examinate nu sunt oportune, întrucât necesită calcule și un șir de formule contabile suplimentare. În plus, potrivit prevederilor **SNC 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”**, cheltuielile legate de funcționarea cantinelor urmează a fi atribuite la cheltuielile generale și administrative, întrucât sunt calificate drept cheltuieli pentru întreținerea obiectelor de menire social-culturală.

Prin urmare, generalizarea informației privind cheltuielile legate de exploatarea cantinelor, aflate la bilanțul întreprinderilor agricole, are loc la contul **713 „Cheltuieli generale și administrative”** (cont analitic autonom „Cantina”). Pe măsura livrării materiei prime din depozit, care, de fapt, reprezintă produsele agricole obținute din transformarea direcționată a activelor biologice, debitează contul **713 „Cheltuieli generale și administrative”** și creditează contul **216 „Produse”**. Mărfurile folosite deopotrivă cu

produsele agricole la prepararea bucatelor (zahăr, sare, unt, crupe etc.) se casează din creditul contului **217 „Mărfuri”**. Celelalte cheltuieli suportate în procesul fabricării bucatelor, în funcție de natura lor economică, se reflectă în debitul contului **713 „Cheltuieli generale și administrative”**, în contrapartidă cu conturile **531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** – la suma salariului angajaților încadrați nemijlocit în desfășurarea activității cantinei; **533 „Datorii privind asigurările”** – la suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii aferente sumelor salariilor angajaților antrenați nemijlocit în desfășurarea activității cantinei; **535 „Datorii preliminate”** – la suma primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferentă salariilor angajaților; **124 „Uzura mijloacelor fixe”** – la suma uzurii mijloacelor fixe legate nemijlocit de funcționarea cantinei; **213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”** – la valoarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată, ce nu depășește ½ din limita stabilită, utilizate nemijlocit în desfășurarea activității cantinei; **214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată”** – la suma uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată, ce depășește ½ din limita stabilită, utilizate nemijlocit în desfășurarea activității cantinei etc.

Valoarea și volumul bucatelor preparate în cadrul cantinei nu se constată într-un cont distinct, cum ar fi **216 „Produse”** sau **217 „Mărfuri”**, ci se deduce prin intermediul venitului înregistrat din comercializarea lor.

De menționat că potrivit prevederilor punctului 28 din **Hotărârea cu privire la desfășurarea comerțului cu amănuntul**, vânzarea mărfurilor în numerar se efectuează prin intermediul mașinii de casă și control cu memorie fiscală, prin transfer bancar sau cu utilizarea cardului bancar. Întreprinderile agricole, însă, fac excepție de la exigențele respective, efectuând livrarea bucatelor, de regulă, în contul retribuirii muncii sau pe bază de tichete achitate, în prealabil, la casieria întreprinderii. De fapt, **Codul muncii** al Republicii Moldova interzice achitarea salariului în natură. Totuși, astfel de modalitate de stingere a datoriilor față de personal se aplică în majoritatea întreprinderilor agricole din țară și se bazează pe articolul 4 din Convenția Organizației Internaționale a Muncii nr. 95 privind protecția salariului și articolul 11 din Convenția Organizației Internaționale a Muncii nr. 117. În plus, conform articolului 95 (5) din **Codul Fiscal**, mărfurile de producție proprie, serviciile livrate în contul retribuirii muncii angajatului se consideră livrare impozabilă. Valoarea impozabilă a livrării impozabile constituie valoarea ei de piață. Prin urmare, la desfacerea bucatelor în contul retribuirii muncii, se întocmește formula contabilă:

debit contul **531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** sau **227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului”**,

credit contul **612 „Alte venituri operaționale”** – la suma venitului constatat din vânzarea produselor,

credit contul **534 „Datorii privind decontările cu bugetul”** – la suma taxei pe valoarea adăugată aferentă produselor vândute.

Totodată, cheltuielile legate de prepararea bucatelor pot fi acumulate, în prealabil, în contul activ de calculație **811 „Activități de bază”**. În cazul unei asemenea abordări, conturile corespondente vor rămâne aceleași. Suplimentar pot fi antrenate conturile **821 „Adaos comercial”** – pentru calcularea adaosului comercial și a supraprețului la mărfuri și **825 „Taxa pe valoarea adăugată în unitățile de comerț”** – pentru reflectarea TVA inclusă în prețul de vânzare al bucatelor. La sfârșitul lunii, sumele acumulate în contul **811 „Activități de bază”** se vor raporta la cheltuielile generale și administrative.

Uneori, bucatele preparate se livrează angajaților la un preț mai mic decât cel de piață. Operațiunea respectivă este calificată de articolul 99 (2) din **Codul Fiscal** drept livrare impozabilă. Valoarea impozabilă a livrării respective constituie valoarea ei de piață. De aceea, apare necesitatea de a calcula datoria la buget privind TVA de la diferența dintre valoarea bucatelor la preț de piață și valoarea acestora sub prețul de piață. Rezultatul obținut se reflectă în registrul livrărilor fără perfectarea facturii fiscale și se contabilizează prin formula contabilă:

debit contul **713 „Cheltuieli generale și administrative”**,
credit contul **534 „Datorii privind decontările cu bugetul”**.

Totodată, diferența constatată reprezintă facilitatea acordată salariatului de către patron sub formă de diminuare a prețului de vânzare a produselor. În corespundere cu articolul 88 din **Codul Fiscal**, fiecare patron care plătește lucrătorului salariu (inclusiv primele și facilitățile acordate) este obligat să calculeze, ținând cont de scutirile solicitate de angajat și de deduceri, și să rețină din aceste plăți un impozit, determinat conform modului stabilit de Guvern.

Deseori, pentru crearea condițiilor favorabile de muncă și menținerea personalului calificat, întreprinderea poate organiza alimentarea angajaților pe cont propriu. Deși, în acest caz, are loc oferirea bucatelor fără plată lucrătorilor antrenați nemijlocit în desfășurarea activității de întreprinzător, cheltuielile respective nu pot fi calificate drept cheltuieli ordinare și necesare. De aceea, nu se admit spre deducere în scopuri fiscale. În plus, conform articolului 99 din **Codul Fiscal** mărfurile de producție proprie, care sunt transmise fără plată angajaților subiectului impozabil, se consideră livrare impozabilă. Valoarea impozabilă a bucatelor constituie mărimea cea mai mare dintre prețul de piață și costul efectiv. Prin urmare, livrarea respectivă se confirmă prin factura fiscală. Totodată, venitul brut al angajaților, care au beneficiat de alimentare gratuită, se corectează cu suma facilității acordate de patron.

Bibliografie:

1. Legea cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23.09.2010. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, Chișinău. 2010, nr. 13-14.
2. Hotărârea cu privire la desfășurarea comerțului cu amănuntul nr. 931 din 08.12.2011. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, Chișinău. 2011, nr. 222-226/1017.
3. Hotărârea cu privire la măsurile de coordonare și de reglementare de către stat a prețurilor (tarifelor) nr. 547 din 04.08.1995 (cu modificările și completările ulterioare). În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, Chișinău. 1995, nr. 53-54.
4. Frecăuțeanu A., Chișlaru A., Bulgaru V. *Contabilitate financiară aprofundată*. Ch.: „Print-Caro”, 2011. 673 p. ISBN 978-9975-4103-0-4.
5. Гриник Т., Хабэшеску Н. «Бухгалтерская кухня» общественного питания». In: Contabilitate și audit. 2010, nr. 7, 11.