

## CHELTUIELILE DE DEPLASARE ȘI DE PROTOCOL: REGLEMENTĂRI, EXPERIENȚĂ ȘI PROBLEME

CZU: 657.446(478)

*FRECĂUȚEANU Alexandru<sup>1</sup>, ȚAPU Tatiana<sup>2</sup>, CHIȘLARU Angela<sup>3</sup>*

*<sup>1,2,3</sup>Universitatea Agrară de Stat din Moldova, Republica Moldova*

*<sup>1,2,3</sup>E-mail: tatiana.tapu@gmail.com*

**Abstract.** This research examines deeply and multilaterally various interconnected aspects of protocol expenses (representation): the economic content, the legislative and normative regulations in force, the experience of the entities in the real sector of the national economy of the Republic of Moldova, the discrepancies, the problems and the impediments related to the field of study and so on. At the same time, we can consider innovative the comparative analysis of the common features and the differences between the notions of "a business travel" and "detachment". The presented examples are correlated with the provisions of the Fiscal Code and the Labor Code of the Republic of Moldova, and the way of using the primary documents meets the requirements of the Accounting Law and the need to ensure the supremacy of the economic aspect over the legal aspect.

**Key words:** advance payment, business travel, delegated person, detachment, protocol expenses.

**JEL Classifications:** M41 Accounting

### Introducere

În studiul de față sunt examinate profund și multilateral diverse aspecte interconexate ale cheltuielilor de protocol (reprezentanță): conținutul economic, reglementările legislative și normative în vigoare, experiența entităților din sectorul real al economiei naționale a Republicii Moldova, discrepanțele, problemele și impedimentele existente din domeniu etc. Totodată drept inovație poate fi considerată analiza comparativă a trăsăturilor comune și deosebirilor dintre noțiunile „deplasare în interes de serviciu” și „detașare”. Exemplele prezentate sunt corelate cu prevederile **Codului fiscal** și ale **Codului muncii Republicii Moldova**, iar modul de utilizare a documentelor primare este racordat la cerințele **Legii contabilității** și necesitatea asigurării supremației economicului asupra juridicului.

### Conținutul de bază al lucrării

În componența creanțelor calculate ale titularilor de avans un rol deosebit în aspect financiar, fiscal și managerial le revine cheltuielilor de deplasare, adică numerarului eliberat persoanelor delegate pentru compensarea cheltuielilor de transport, de închiriere a locuinței (de cazare), de alimentare, precum și a altor cheltuieli ordinare și necesare care rezultă direct din scopul deplasării în interes de serviciu. Actualmente componența, normele de compensare, modul de confirmare documentară și de decontare a cheltuielilor de deplasare în interes de serviciu sunt reglementate de **Regulamentul cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova**, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 10 din 5 ianuarie 2012 (cu modificările și completările ulterioare). În particular, regulamentul dat conține următoarele noțiuni și norme de bază care au o importanță majoră pentru întreprinderile agricole:

1. Deplasarea în interes de serviciu reprezintă delegarea salariatului inclus în statele de personal ale întreprinderii în afara locului permanent de muncă pentru executarea obligațiilor de muncă într-un termen anumit. De menționat că până la adoptarea Hotărârii Guvernului nr. 740 din 18 septembrie 2017 în deplasări în interes de serviciu puteau fi trimise de asemenea persoanele care efectuau lucrări sau prestau servicii în conformitate cu contractele civile (acordurile) încheiate cu gospodăria dată.

Totodată despre alte modificări operate prin actul juridic menționat se poate citi în articolul Svetlanei Slobodeanu „Командировочные расходы: последние изменения”.

Delegarea se efectuează în baza ordinului (dispoziției, deciziei, hotărârii) angajatorului. La latitudinea conducătorului întreprinderii delegarea în limitele țării poate avea loc și fără emiterea ordinului, adică numai în baza legitimației de deplasare. În afară de aceasta, o persoană poate fi delegată nu numai într-o entitate din altă localitate, dar și în altă întreprindere amplasată în aceeași localitate. În punctul 10 din conținutul inițial al regulamentului în cauză era prevăzut că durata maximă a deplasării în limitele teritoriului țării constituie 60 de zile calendaristice, iar peste hotare – doi ani. Totodată timpul aflării pe parcurs (sau călătoriei tur-retur) nu se ia în considerație. Dar din 2014 punctului 10 i s-a atribuit alt cuprins care prevede că termenul delegării salariaților (indiferent de locul destinației – în țară sau peste hotare) se stabilește de conducătorul entității în conformitate cu prevederile respective din **Codul muncii al Republicii Moldova**. Iar potrivit articolului 70 din codul menționat durata maximă de trimitere a salariatului în deplasare în interes de serviciu este egală cu 60 de zile calendaristice. De menționat că în așa caz nu este nevoie de acordul persoanei delegate, cu excepția cazurilor prevăzute de articolul 249 din **Codul muncii al Republicii Moldova**. În plus, cu acordul scris al salariatului această durată poate fi prelungită până la un an calendaristic.

Actualmente din componența salariaților întreprinderilor agricole pot fi trimiși în deplasări în interes de serviciu următoarele categorii de angajați:

- mecanizatorii – pentru efectuarea lucrărilor mecanizate de câmp (aratul de toamnă, recoltarea etc.) pe terenurile altor întreprinderi;
- contabilii – pentru frecventarea seminarelor și/sau cursurilor de perfecționare profesională;
- brigadierii, șefii de fermă sau de secție, agronomii și alți conducători de verigă medie sau specialiști ramurali – pentru însușirea unor procedee tehnologice noi demonstrate de angajații întreprinderilor performante, centrelor de excelență, instituțiilor de cercetări științifice, universităților etc.

De regulă, durata deplasărilor în așa caz variază între una sau câteva zile și câteva săptămâni fără a se apropia însă de mărimea limită obișnuită (adică de 60 de zile calendaristice).

Totodată este util de accentuat că mulți contabili practicieni (mai cu seamă, persoanele în vârstă fără o pregătire teoretică profundă) confundă involuntar două noțiuni înrudite semantic, dar cu conținut economic diferit – „deplasare în interes de serviciu” și „detașare”. Deosebirea dintre aceste noțiuni sunt sistematizate în tabelul de mai jos.

**Tabelul 1. Prevederile principale aferente delegării cu statut juridic de deplasare și de detașare**

Criteriul de comparație	Delegarea cu statut juridic de	
	deplasare	detașare
A	1	2
1. Perioada delegării	Cel mult 60 de zile calendaristice	Cel mult un an
2. Acordul persoanei delegate	Nu este prevăzut	Este necesar acordul scris
3. Prolungirea perioadei delegării	Pentru o perioadă de până la un an calendaristic	Cu încă cel mult un an
4. Obligația de a salariza persoana delegată	Îi revine entității care delegeă	Îi revine entității la care va lucra salariatul
5. Necesitatea încheierii unui nou contract individual de muncă	Nu se cere	Se cere de încheiat un contract individual de muncă distinct pe durata determinată de entitatea la care va lucra salariatul
6. Cheltuielile compensate persoanei delegate	De călătorie tur-retur, de cazare, diurna și alte cheltuieli ce țin de deplasare	De transport, de cazare și o indemnizație specială conform legislației, contractului colectiv și/sau individual de muncă

Sursa: elaborată de autori

2. Persoanei delegate i se înmânează legitimație de deplasare în care se indică denumirea întreprinderii, numele, prenumele și funcția salariatului, punctul de destinație și denumirea întreprinderii în care s-a efectuat delegarea, scopul misiunii și termenul deplasării. Legitimația se emite într-un exemplar, iar vizele efectuate privind plecarea și revenirea din deplasare, sosirea și plecarea din punctul de destinație se autentifică, după caz, cu ștampilele entităților respective. Dacă persoana delegată revine în locul permanent de muncă în aceeași zi (sau zilnic), atunci se permite de

a nu emite legitimația de deplasare. În așa caz direcționarea persoanei în deplasare în interes de serviciu este însoțită de emiterea ordinului respectiv;

3. Data plecării în deplasare în interes de serviciu care urmează a fi menționată în legitimația de deplasare și autentificată, după caz, cu ștampila entității se consideră data plecării mijlocului de transport de linie (tren, autobuz, microbuz sau avion) sau al mijlocului de transport al întreprinderii din locul permanent de muncă al persoanei delegate, iar data revenirii din deplasare – data sosirii mijlocului de transport în locul permanent de muncă. Dacă mijlocul de transport se pornește până la orele 24 inclusiv, atunci data plecării în deplasare se consideră ziua curentă, iar de la orele 0 și mai târziu – ziua următoare. În cazul când gara sau aeroportul se află în afara localității în care este amplasată întreprinderea (iar în practică, de obicei, anume așa și se întâmplă), atunci suplimentar trebuie de luat în considerație timpul necesar pentru călătoria din sat, comună, oraș sau municipiu până la gară sau aeroport. În mod similar se determină și data sosirii persoanei delegate în locul permanent de muncă. Aceleași reguli sunt în vigoare și atunci când persoana delegată utilizează autoturismul propriu în interesele deplasării de serviciu. Problema privind prezentarea delegatului la serviciu în ziua plecării și în ziua revenirii din deplasare se soluționează de comun acord cu conducătorul entității;

4. Cheltuielile de transport se compensează persoanei delegate în baza documentelor justificative prezentate care confirmă călătoria tur-retur a acesteia până la punctul de destinație cu toate tipurile de transport de uz general (cu excepția taximetrelor). Compensarea cheltuielilor se efectuează conform tarifului pentru clasa economică, inclusiv primele de asigurare a pasagerilor și achitarea serviciilor pentru vânzarea prealabilă a biletelor de călătorie. Cheltuielile legate de utilizarea lenjeriei de pat în trenuri se acceptă pentru recuperare fără prezentarea documentelor confirmative. Dacă totuși documentele de călătorie în limitele teritoriului țării n-au fost prezentate, atunci cheltuielile de transport sunt recuperate conform tarifului minim. În sfârșit, dacă persoana delegată s-a folosit de autoturismul propriu, ei i se compensează valoarea carburanților și lubrifianților alimentați cu condiția prezentării bonurilor sau altor documente eliberate de stațiile de alimentare cu combustibil. Totodată conducătorul întreprinderii urmează să aprobe itinerarul și kilometrajul (distanța care trebuie parcursă) preconizat cu emiterea unui document de formă arbitrară, dar care trebuie să conțină toate elementele obligatorii prevăzute de articolul 19 din **Legea contabilității**. De asemenea există părerea că în schimbul acestui document trebuie întocmită foaia de parcurs pentru autoturisme (vezi revista „Contabilitate și audit”, 2017, nr.10, p. 20). Totodată, întrucât autoturismul în cauză nu se află în proprietatea entității, dreptul de a-l folosi în interes de serviciu (adică în activitatea întreprinderii) trebuie confirmat prin încheierea unui contract de locațiune (arendă sau comodat);

5. Cheltuielile de închiriere a locuinței (de cazare) se compensează persoanei delegate în baza documentelor confirmative eliberate de hoteluri (moteli, chempinguri, cămine etc.) cu luare în considerație a normelor maxime pentru o zi (24 de ore) prevăzute în anexa nr. 2 la **Regulamentul cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova**. În această anexă sunt stabilite două niveluri ale normelor de cazare notate cu majusculele A și B. Nivelul A se selectează în cazul delegării persoanelor incluse în categoria I, iar nivelul B – în cazul persoanelor atribuite la categoria II. De regulă, angajații oricăror întreprinderi (inclusiv cele agricole) se încadrează în categoria I. Astfel, în cazul deplasării în interes de serviciu în orașul Moscova a angajaților din sectorul agrar norma maximă zilnică de compensare a cheltuielilor de cazare constituie 220 euro, în municipiul Chișinău – 405 lei, în municipiul Bălți – 380 lei, în alte municipii și orașe din țară – 300 lei, iar în localitățile rurale – 250 lei. În cazul neprezentării documentelor justificative cheltuielile de cazare se compensează persoanei delegate în limitele Republicii Moldova în mărime de 25 lei pe zi, iar în România, țările C.S.I. și alte state – în mărime de 10 % din norma maximă. Totodată potrivit articolului 176 alineatul (2) din **Codul muncii al Republicii Moldova** cheltuielile de cazare efective confirmate documentar pot fi compensate și în sume care depășesc limitele (normele) stabilite de Guvern. Sumele depășirii în cauză în conformitate cu articolul 20 litera d) din **Codul fiscal** se califică drept surse de venit neimpozabile și nu se includ în venitul brut al persoanei delegate. La rândul său, pentru întreprinderi aceste depășiri sunt considerate cheltuieli ordinare și necesare suportate în cadrul activității

de întreprinzător care urmează a fi incluse în componența cheltuielilor administrative (sau a costului de intrare al activelor procurate) cu recunoaștere ulterioară ca deduceri în scopurile impozitării;

6. Diurnele reprezintă o indemnizație unică destinată compensării cheltuielilor suplimentare ale persoanei delegate în timpul deplasării în interes de serviciu legate de alimentare, achitarea taxelor pentru călătoria cu transportul public pe teritoriul localității în care aceasta a fost direcționată, procurarea articolelor de igienă personală (săpun, detergenți, pastă de dinți etc.) și efectuarea altor acțiuni vitale firești. Mărimea diurnelor pentru fiecare zi de aflare a persoanei delegate în deplasare (inclusiv durata aflării pe parcurs) este prevăzută în anexa nr. 2 la regulamentul nominalizat anterior. Astfel, pentru orașul Moscova norma diurnelor aplicată persoanelor delegate din categoria I este egală cu 40 euro, pentru toate localitățile din Ucraina – cu 35 euro, pentru toate localitățile din România – cu 30 euro, pentru municipiul Chișinău – cu 130 lei, pentru municipiul Bălți – cu 120 lei, pentru toate celelalte localități din Republica Moldova – cu 100 lei etc. Dacă până la sosirea în punctul de destinație final (de exemplu, în orașul Moscova) persoana delegată traversează (de exemplu, cu trenul sau autoturismul de serviciu) alte state în care de asemenea s-a aflat în deplasare în interes de serviciu (de exemplu, Ucraina și Republica Belarus), atunci pentru ziua traversării diurnele se achită în cuantum de 50 % din normele stabilite pentru fiecare țară din care pleacă salariatul. Astfel, dacă persoana delegată pleacă inițial în România, iar de acolo în Ungaria, atunci diurna pentru ziua trecerii din România în Ungaria va constitui 35 euro ( $30 \times 0,5 + 40 \times 0,5$ ). Pentru ziua plecării din Republica Moldova în altă țară vecină (de exemplu, în Ucraina sau România) diurnele se achită conform normelor stabilite pentru țara în care se îndreaptă persoana delegată. În celelalte cazuri (de exemplu, când persoana delegată se deplasează cu trenul sau avionul din Republica Moldova direct în orașul Moscova sau în altă țară cu care statul nostru nu are hotare comune) diurnele se achită conform normei stabilite pentru punctul (țara) de destinație.

Dacă persoana delegată are posibilitatea de a reveni zilnic din deplasare în locul de trai permanent, ea nu beneficiază de diurne. Posibilitatea revenirii zilnice din deplasare se examinează în fiecare caz concret de către conducătorul entității în care activează persoana în cauză. Dacă totuși această persoană decide din dorință proprie să rămână (să înnopteze) în punctul de destinație (în localitatea deplasării), atunci în cazul prezentării documentelor de închiriere a locuinței ei i se recuperează cheltuielile de cazare suportate. Diurnele nu se achită de asemenea în cazul în care durata deplasării în limitele teritoriului Republicii Moldova constituie o singură zi. În sfârșit, pentru zilele de plecare și de revenire din deplasare diurnele se plătesc în mărime de 100 % din normele stabilite.

Totodată este necesar de menționat că conform articolului 176 alineatul (2) din **Codul muncii al Republicii Moldova** întreprinderile cu autonomie financiară au dreptul de a stabili în contractul colectiv de muncă norme mai înalte ale diurnelor (de exemplu, 200 sau 300 lei) și de compensare a altor cheltuieli de deplasare în interes de serviciu. Totuși potrivit articolului 24 alineatul (3) din **Codul fiscal** mărimea acestora se limitează în scopurile impozitării, iar drept plafon servesc limitele stabilite de Guvern;

7. Pentru perioada aflării în deplasare în interes de serviciu persoanei delegate i se compensează și alte cheltuieli suportate cu condiția că acestea au un caracter inevitabil și sunt confirmate documentar (obținerea vizei pentru călătoria în altă țară, comisioanele percepute de băncile licențiate sau punctele de schimb valutar pentru serviciile prestate, convorbirile telefonice interurbane, taxele rutiere în cazul utilizării autoturismelor de serviciu sau personale, spitalizarea și intervenția chirurgicală în caz de necesitate acută etc.). Totodată în caz de maladie sau traumă care s-a soldat cu incapacitate temporară de muncă persoanei delegate i se achită cheltuieli de cazare și diurne (cu excepția cazurilor când ea a fost spitalizată) atâta timp cât persoana în cauză nu este capabilă să procedeze la îndeplinirea misiunii de serviciu sau să revină în locul de trai permanent. Însă această perioadă de compensare forțată (silită) a cheltuielilor de deplasare nu poate fi mai mare de două luni;

8. Avansul se acordă persoanei delegate în lei moldovenești, iar în cazul plecării în altă țară – în valuta acestei țări (de exemplu, în ruble ruse sau hrivne ucrainene) sau în altă valută străină care este mai comodă pentru efectuarea plăților în punctul de destinație (de exemplu, în euro). Totodată înscrierile în decontul de avans se efectuează în valuta țării gazdă în care au fost efectuate plățile conform documentelor justificative anexate cu recalculare în valuta în care a fost acordat avansul. Cu alte cuvinte, în situația examinată toate sumele din decontul de avans se reflectă sub formă de fracții cu

indicarea la numărător a sumelor plătite în valuta țării gazdă, iar la numitor – a sumelor în valuta avansului acordat. Recalcularea sumelor plătite pentru anumite bunuri și/sau servicii în valuta avansului acordat se efectuează conform cursului indicat în bonurile eliberate de casele de schimb valutar (în limitele sumelor reflectate în aceste documente), extrase de cont din cardurile bancare etc., iar în cazul lipsei (sau pierderii) acestora – conform cursului oficial stabilit de Banca Națională a Moldovei la data acordării avansului.

Soldul avansului neutilizat în valută străină se restituie în moneda în care a fost acordat avansul. Cu acordul conducătorului întreprinderii persoana delegată poate restitui soldul în cauză și în lei moldovenești cu aplicarea cursului oficial la ziua restituirii numerarului în casieria entității.

Evidența numerarului în valută străină eliberat spre decontare se ține în moneda națională a Republicii Moldova cu aplicarea cursului de schimb stabilit de Banca Națională a Moldovei la ziua acordării avansului. Conform aceluiași curs se recalculează în lei și cheltuielile (plățile) efectuate în valută străină. În cazul în care persoana delegată a suportat aceste cheltuieli pe seama mijloacelor proprii (adică fără primirea avansului) recalcularea cheltuielilor (plăților) are loc conform cursului oficial de schimb stabilit de Banca Națională a Moldovei la ziua premergătoare plecării în deplasare;

9. După persoana delegată se menține locul de muncă (funcția) și salariul mediu pe toată durata deplasării în interes de serviciu (inclusiv timpul aflării pe parcurs). La solicitarea persoanei delegate salariul convenit spre plată poate fi expediat beneficiarului prin Întreprinderea de Stat „Poșta Moldovei” cu ajutorul unui mandat electronic sau prin sistemul bancar cu acoperirea cheltuielilor respective pe seama întreprinderii în care se află locul permanent de muncă al salariatului. Calcularea salariului mediu pentru toată durata aflării în deplasare în interes de serviciu se efectuează în conformitate cu **Modul de calculare a salariului mediu**, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 426 din 26 aprilie 2004. În cazul întreprinderilor agricole acest mod rezidă succint în următoarele:

- se însumează toate tipurile de salarii și compensații prevăzute în punctul 3 al actului normativ în cauză din perioada de calcul de 12 luni care precedă luna deplasării în interes de serviciu;
- în conformitate cu punctul 4 din același regulament în baza de calcul nu se includ compensația pentru concediul neutilizat, ajutorul material, salariul mediu păstrat pentru zilele de sărbătoare nelucrătoare, dividendele, premiile unice și alte sume;
- salariul brut din perioada de calcul se împarte la numărul total de zile efectiv lucrate în această perioadă;
- salariul mediu pe o zi lucrătoare se înmulțește la numărul zilelor efectiv lucrate aferente deplasării în interes de serviciu.

Acordarea avansurilor persoanelor delegate, recunoașterea cheltuielilor sau costurilor suportate (de exemplu, în cazul procurării imobilizărilor corporale sau a stocurilor), restituirea sumelor neutilizate sau, dimpotrivă, compensarea plăților în plus efectuate pe seama mijloacelor proprii ale angajaților și recunoscute de conducerea întreprinderii ca plăți justificate se perfectează cu următoarele documente:

- legitimație de deplasare;
- dispoziție de plată;
- ordin de plată;
- dispoziție de încasare;
- bilete de călătorie cu transportul de uz general (autobuz, microbuz, tren și avion);
- bonuri de plată ale hotelurilor;
- decont de avans etc.

O parte semnificativă din plățile în numerar efectuate de către titularii de avans face parte din așa-numitele cheltuieli de reprezentanță (protocol). În conformitate cu **Regulamentul cu privire la limitarea cheltuielilor de reprezentanță permise spre deducere din venitul brut**, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 130 din 6 februarie 1998, prin cheltuieli de reprezentanță se subînțeleg cheltuielile suportate de entitate în legătură cu primirea oficială a reprezentanților (delegațiilor) altor întreprinderi (inclusiv din străinătate) cu scopul încheierii contractelor sau acordurilor și semnării altor documente care sunt necesare pentru stabilirea relațiilor comerciale (de afaceri). În practică întreprinderile pot primi delegații și cu alte ocazii (de exemplu, în legătură cu celebrarea unei date



jubiliare, demonstrarea unor tipuri noi de produse sau unor tehnologii avansate etc.), suportând concomitent anumite cheltuieli conexe (organizarea mesei festive, frecventarea zonelor de agrement sau locurilor pitorești din apropiere, realizarea unui program de divertisment sau muzical etc.). Însă astfel de cheltuieli nu se referă la cheltuielile de reprezentanță, întrucât nu au nimic comun cu încheierea contractelor (acordurilor) și cu organizarea (inițierea) contactelor de lucru.

Conform regulamentului sus-menționat nomenclatorul cheltuielilor de reprezentanță reunește următoarele tipuri de cheltuieli:

- primirea oficială a delegațiilor;
- frecventarea manifestațiilor culturale și reprezentațiilor teatrale;
- achitarea serviciilor traducătorilor neîncadrați în statele de personal ale întreprinderii;
- alte tipuri de deservire în timpul și locul unde decurg negocierile de afaceri;
- alte cheltuieli.

După cum se vede, nomenclatorul aprobat al cheltuielilor de reprezentanță nu are un caracter închis (strict limitat) și poate reuni diverse alte cheltuieli, dar numai cu condiția că acestea au apărut în timpul și locul desfășurării negocierilor de afaceri. Drept exemple de asemenea cheltuieli pot servi plățile legate de procurarea suvenirelor naționale, cazarea membrilor delegației în hoteluri de prestigiu, deplasarea cu taximetre, alimentarea în restaurante sau cafenele, organizarea pescuitului sau vânătorii etc. Totodată cheltuielile suportate de întreprindere în legătură cu invitarea și sosirea reprezentanților altor subiecți economici (elaborarea, imprimarea și expedierea programelor și buchetelor, procurarea prealabilă a билетelor de călătorie etc.), chiar dacă aceștia urmăresc scopul de a organiza colaborarea de afaceri, nu fac parte din cheltuielile de reprezentanță. Aceasta se explică prin faptul că cheltuielile în cauză nu au apărut în timpul și locul desfășurării negocierilor. Pe de altă parte, cheltuielile menționate nu pot fi calificate nici drept cheltuieli de deplasare, fiindcă persoanele invitate nu sunt angajați ai întreprinderii date și nici nu prestează servicii în baza contractelor civile încheiate. De aceea astfel de cheltuieli se acoperă pe seama mijloacelor proprii ale entității, se includ în componența cheltuielilor administrative și nu se recunosc ca deduceri în scopurile impozitării.

În afară de aceasta, trebuie de avut în vedere că cheltuielile de reprezentanță pot fi suportate de către titularii de avans nu numai în cadrul întreprinderii-gazdă sau în localitatea unde aceasta este amplasată, dar și după hotarele entității, în alte comune (sate) și orașe (municipii). În așa caz în componența cheltuielilor de reprezentanță se includ plățile efectuate de către persoanele delegate în legătură cu primirea partenerilor de afaceri în punctele de destinație. Prin urmare, dacă scopul deplasării în interes de serviciu constă în încheierea contractelor sau pur și simplu în stabilirea contactelor de lucru, atunci persoanei delegate pe lângă avansul pentru acoperirea cheltuielilor de deplasare (de călătorie, de cazare și diurne) trebuie să i se mai acorde un avans – pentru acoperirea cheltuielilor de reprezentanță.

De asemenea este important de menționat că pentru a califica cheltuielile suportate drept cheltuieli de reprezentanță nu este obligatoriu ca în urma negocierilor de afaceri să fie obținute rezultate concrete, adică să fie încheiate contracte de vânzare-cumpărare, de colaborare în anumite domenii (de exemplu, în domeniul producerii, păstrării și comercializării strugurilor de soiuri de masă, implementării agriculturii ecologice etc.) sau de creare a unor întreprinderi noi. În cazul dat este suficient însuși faptul întâlnirii de afaceri confirmată cu documentele respective care demonstrează intenția întreprinderii de a stabili relații de colaborare cu terți.

Pentru cheltuielile de reprezentanță, spre deosebire de diurne și alte cheltuieli de deplasare, nu sunt stabilite norme maxime de către Guvern. În fond, de fiecare dată mărimea acestor cheltuieli se stabilește de sine stătător de către întreprindere, ținându-se cont de măsurile preconizate, costul acestora și posibilitățile financiare ale entității. Însă în scopurile impozitării deducerea cheltuielilor de reprezentanță (adică recunoașterea acestora în calitate de cheltuieli ordinare și necesare suportate în cadrul activității de întreprinzător) se efectuează în cuantum de 0,5 % din suma veniturii brut obținut din comercializarea mărfurilor (volumul de circulație a mărfurilor) și 1 % din suma celorlalte tipuri de venit brut calificate de articolul 18 din **Codul fiscal** drept surse de venit impozabile provenite din activitatea de întreprinzător. La rândul său, venitul brut se determină prin însumarea rulajelor creditoare

anuale ale tuturor conturilor din clasa 6 „Venituri” și a sumei generalizatoare privind ajustarea (corectarea) veniturilor conform prevederilor legislației fiscale (rândul 020 din Declarația cu privire la impozitul pe venit). Venitul din comercializarea mărfurilor (sau volumul de circulație a mărfurilor) nu este altceva decât rulajul creditor al contului de pasiv **611 „Venituri din vânzări”**. În sfârșit, mărimea cheltuielilor de reprezentanță permise spre deducere se calculează în anexa 2.1 D la declarația sus-numită.

Pentru recunoașterea sistemică a cheltuielilor de reprezentanță (protocol) și decontarea sumelor respective din gestiunea titularilor de avans sunt necesare următoarele documente:

- ordinul (dispoziția) conducătorului întreprinderii;
- devizul de cheltuieli privind primirea delegației respective;
- facturile fiscale eliberate de alți subiecți economici;
- bonurile mașinilor de casă și de control cu memorie fiscală, bonurile de plată sau chitanțele (cotoarele) detașabile ale dispozițiilor de încasare;
- actele de achiziție a mărfurilor;
- biletele de intrare la spectacol, concert, competiție sportivă, muzeu, expoziție etc.;
- decontul de avans;
- informația scrisă (sau nota informativă) privind rezultatele vizitei (primirii) delegației în cauză;
- actul de atribuire la cheltuielile de reprezentanță (protocol) a sumelor plătite sau pasibile achitării ulterioare.

Ordinul (dispoziția) conducătorului întreprinderii se emite în baza înțelegerii prealabile a părților efectuată prin intermediul programelor-invitație, faxurilor, convorbirilor telefonice, corespondenței de serviciu, contactelor dintre persoanele împuternicite etc. În ordin (dispoziție) se indică componența delegației, numărul de participanți la negocieri (inclusiv din partea întreprinderii-gazdă), scopul, programa și termenul vizitei, precum și alte informații necesare, după caz.

Devizul de cheltuieli este necesar pentru a determina suma numerarului care urmează a fi alocată în acest scop. Plățile din casierie, prin intermediul titularilor de avans sau prin virament se delimitează pe acțiuni concrete (servicii de transport, cină în restaurant, excursie în subsolurile cu vinuri ale societății pe acțiuni „Cricova”, cadouri etc.) și se calculează atât în ansamblu pe o vizită a unei delegații, cât și în raport la o persoană participantă la negocieri. În deviz se include de asemenea valoarea produselor de fabricație proprie sau a serviciilor activităților auxiliare antrenate în primirea delegației. Devizul se aprobă de conducătorul întreprinderii, iar acțiunile și prețurile trebuie selectate (planificate) în așa mod ca să nu fie depășită limita anuală a cheltuielilor de reprezentanță.

Facturile fiscale servesc ca confirmare a bunurilor sau serviciilor procurate de la terți în baza delegațiilor (procurilor) respective în timpul și în locul desfășurării negocierilor de afaceri. Este vorba, de exemplu, despre vinurile de colecție sau suvenirile naționale cumpărate cu achitare imediată sau ulterioară, serviciile prestate de întreprinderi specializate în domeniul transportării confortabile a pasagerilor, traducerilor, realizării programelor de divertisment etc. Prezența facturilor fiscale este convenabilă prin aceea că permite de a trece sumele T.V.A. în cont, micșorând astfel datoria curentă față de buget.

Bonurile mașinilor de casă și de control cu memorie fiscală, bonurile de plată și chitanțele dispozițiilor de încasare pot fi considerate drept documente primare suplimentare care confirmă utilizarea avansului pentru procurarea diferitor active (rechizite de birou, cadouri, produse de patiserie ș. a.) prin achitarea numerarului de către titularii de avans. Cu regret, majoritatea bonurilor emise de mașinile de casă și de control ale magazinelor de vânzare cu amănuntul nu conțin toate cele șapte elemente obligatorii prevăzute de articolul 19 alineatul (6) din **Legea contabilității**. De regulă, în ele lipsesc elementele d) și g). Ca urmare, aceste bonuri nu pot să-și îndeplinească funcția care pe timpuri era stipulată în articolul 20 alineatul (5) din legea menționată, iar titularii de avans sunt nevoiți să solicite de la vânzători facturi fiscale care permit întreprinderii nu numai să treacă la intrări bunurile cumpărate, dar și să raporteze după destinație sumele T.V.A.

Bonul de plată se eliberează titularilor de avans de către subiecții economici în cazul deteriorării temporare a mașinilor de casă și control sau sistării livrărilor de energie electrică în cursul zilei de lucru.

Bonul se întocmește de mână în conformitate cu instrucțiunea respectivă, aprobată prin ordinul comun al Departamentului Analize Statistice și Sociologice nr. 29 din 12 aprilie 2000 și Ministerului Finanțelor nr. 46 din 17 aprilie 2000. Primul exemplar se înmânează plătitorului (cumpărătorului) în persoana titularului de avans, iar al doilea exemplar rămâne la casier sau persoana care a încasat numerarul. Aceleași persoane de asemenea semnează bonul cu aplicarea, după caz, a ștampilei entității respective. În sfârșit, chitanța detașabilă a dispoziției de încasare se înmânează titularului de avans ca confirmare a cheltuirii numerarului în cazul procurării de la alte gospodării a anumitor bunuri (afumături, vinuri, fructe cu calități de consum deosebite etc.) care urmează a fi utilizate pentru primirea delegațiilor altor întreprinderi. Prin urmare, chitanța dispoziției de încasare și bonul de plată, prin analogie cu bonul mașinii de casă și control cu memorie fiscală, servesc ca confirmare doar a faptului achitării numerarului de către titularul de avans. Respectiv bunurile procurate contra numerar în baza acestor trei documente nu pot fi trecute la intrări. Înregistrarea bunurilor este posibilă numai în baza facturii fiscale emise de expeditor (vânzător).

Actul de achiziție a mărfurilor se întocmește de către titularii de avans în cazul achitării numerarului pentru bunurile procurate de la cetățenii neînregistrați în calitate de întreprinzători. Este vorba, de exemplu, despre articolele de artizanat, vinurile țărănești, bucatele pregătite conform tradițiilor naționale și alte valori pasibile utilizării în scopuri de reprezentanță. Totodată în conformitate cu articolul 90 din **Codul fiscal** din sumele achitate cetățenilor urmează de reținut în prealabil ca parte a impozitului pe venit o sumă în mărime de 7 %. În cazul în care de la persoanele menționate se achiziționează produse vegetale în formă naturală (nuci, struguri, fructe ș. a.) sau produse zootehnice în formă naturală, în masă vie sau sacrificată (miere, păsări vii, carne etc.) impozit se reține în mărime doar de 5 %. Așa este prevăzut de articolul 90<sup>1</sup> alineatul (3<sup>5</sup>) din **Codul fiscal**.

Biletele de intrare la Palatul Național, Teatrul de Operă și Balet, Sala cu Orgă, stadionul „Zimbru” și alte localuri culturale, sportive sau de importanță civică majoră confirmă faptul achitării numerarului și se acceptă spre aprobare în componența cheltuielilor de reprezentanță la valoarea lor nominală, indiferent de plățile în plus efectuate în favoarea traficantilor.

În nota informativă privind rezultatele vizitei delegației altei întreprinderi se expun succint rezultatele înregistrate sau acțiunile întreprinse în procesul negocierilor cu anexarea xerocopiilor sau exemplarelor suplimentare ale contractelor și acordurilor încheiate, proceselor-verbale ale ședințelor participanților la negocieri, protocolului de intenții și altor acte civile. Această notă se întocmește într-un exemplar și este semnată de către persoana autorizată de a ține negocieri din partea întreprinderii (șeful serviciului de marketing, directorul financiar, agronomul-șef etc.).

Actul de atribuire la cheltuielile de reprezentanță (protocol) a sumelor plătite sau pasibile achitării ulterioare se întocmește de mandatarul entității și contabilul-șef cu aprobare ulterioară de către conducătorul întreprinderii. În act se indică suma totală a cheltuielilor suportate cu specificarea acestora pe operațiuni efectuate, date calendaristice, documente confirmative, mandatar și alte direcții utile pentru organizarea controlului intern. Documentul în cauză se întocmește într-un exemplar și nu are o formă tipizată aprobată de vreun organ de stat. Specimenele devizului de cheltuieli și actului de atribuire a acestora la cheltuielile de reprezentanță sunt prezentate în articolul lui P. Tostogan „Представительские расходы: порядок учета и вычета в целях налогообложения” și pot fi utilizate de întreprinderi în forma propusă sau după efectuarea anumitor modificări. Totodată întocmirea actului menționat facilitează ținerea evidenței analitice și întocmirea Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 12).

Plățile efectuate de către titularii de avans în calitate de cheltuieli de gospodărie se includ în costul de intrare al activelor procurate sau se atribuie la costuri/cheltuieli în cazul achitării diferitor servicii (de exemplu, pentru reparația televizoarelor, cuptoarelor cu microunde, frigiderelor, computerelor și altor obiecte cu destinație de producție sau generală de gospodărie). În așa caz decontarea avansurilor acordate are loc în baza documentelor primare tradiționale (facturi fiscale, acte de achiziție a mărfurilor, contracte civile, acte de primire-predare a lucrărilor etc.) care se anexează la decontul de avans.

În practică pot avea loc cazuri când avansurile acordate în anumite scopuri (de exemplu, pentru cheltuieli de deplasare în interes de serviciu) sunt folosite parțial sau integral în alt mod (de exemplu, pentru cheltuieli de gospodărie), dar de asemenea în interesele întreprinderii. În astfel de situații



angajatul trebuie să depună o cerere pe numele conducătorului întreprinderii, argumentând prin aceasta utilitatea și legalitatea direcției neprevăzute de cheltuire a avansului primit din casierie sau pe cardul său bancar. Dacă cererea este vizată de conducător, atunci serviciul contabil al întreprinderii acceptă spre examinare și prelucrare decontul de avans al salariatului. În caz contrar avansul acordat urmează a fi restituit în casieria entității sau reținut din salariul angajatului în conformitate cu legislația în vigoare. Totodată avansurile utilizate din inițiativa salariaților în scopuri neproductive și nerecunoscute de conducător în calitate de cheltuieli necesare, precum și sumele nerestituite în termenele stabilite (3 sau 5 zile) urmează a fi calificate drept prejudiciu material cu contabilizare distinctă a creanțelor respective.

Decontul de avans este un document centralizator și o sursă importantă de informație economică. Acesta conține date privind mărimea și destinația avansului primit, raționalitatea cheltuirii numerarului, soldul neutilizat sau excedentul de cheltuieli etc. În baza acestor date pot fi făcute concluzii întemeiate privind respectarea modului de eliberare a numerarului spre decontare, legalitatea utilizării acestuia, starea disciplinei de decontări etc.

Decontul menționat se întocmește nemijlocit de către titularul de avans cu anexarea tuturor documentelor justificative care în prealabil se grupează pe tipuri de cheltuieli, urmând să confirme oportunitatea și utilitatea plăților efectuate. Astfel, în cazul deplasării în interes de serviciu persoana delegată anexează inițial legitimația de deplasare și raportul scris privind îndeplinirea misiunii, apoi urmează biletele de călătorie tur-retur, documentele de închiriere a locuinței, de achitare a diferitor servicii sau de procurare a anumitor bunuri (de exemplu, carburanți și lubrifianți pentru alimentarea autoturismului de serviciu sau camionului întreprinderii) etc. Nemijlocit în baza legitimației de deplasare nu se procedează la decontarea avansului primit. Însă ea permite de a stabili în ce măsură a fost respectat ordinul (dispoziția) conducătorului la capitoul duratei deplasării, datelor de plecare spre punctul de destinație și de revenire în gospodărie, precum și de a verifica corectitudinea sumei diurnelor. Raportul scris privind îndeplinirea sarcinii de serviciu este, mai curând, un document auxiliar de uz managerial. Aici se descriu succint lucrările efectuate în decursul deplasării, importanța lor pentru întreprindere, problemele nesoluționate și pe măsura posibilităților se elaborează propuneri privind sporirea eficienței deplasărilor și reducerea cheltuielilor respective. Raportul în cauză de asemenea nu poate servi drept temei pentru decontarea numerarului primit de către titularul de avans. Însă acesta este necesar pentru confirmarea pertinentei cheltuielilor suportate, verificarea și aprobarea decontului de avans. Cu regret, în unele întreprinderi raportul se întocmește în mod formal, limitându-se la sintagma ștearsă de genul „*Sarcina a fost îndeplinită*”. De asemenea există entități în care raportul scris este substituit nejustificat de comunicări verbale privind rezultatele deplasării de serviciu. Aceasta conduce la diminuarea responsabilității persoanelor delegate și complică efectuarea controalelor tematice de către organele autorizate.

Dacă înainte de plecarea în deplasare în interes de serviciu sau efectuarea altei misiuni salariatul nu avea restanțe la avansul precedent, atunci în rândul respectiv din rectoul decontului de avans se pune cratimă. Suma avansului primit se înscrie de către salariat mai jos, dar fără a anexa vreun document de casă sau bancar, întrucât documentele de acest gen după întocmire și executare nu se înmânează titularilor de avans. În continuare salariatul completează coloanele din versoul documentului destinate reflectării plăților efectuate. În prima coloană se indică data sau perioada efectuării plăților din avansul acordat din casierie sau de pe cardul bancar, în a doua – numărul curent al documentelor anexate care confirmă aceste plăți, în a treia – fiecare tip omogen de plăți cu specificarea documentului, beneficiarului și scopului plății, iar în a patra – suma. Sumele se reflectă în valuta în care a fost acordat avansul (lei moldovenești, lei românești, hrivne ucrainene, euro etc.). Dacă conform documentelor anexate plățile s-au efectuat în valuta țării de destinație (de exemplu, în ruble ruse), iar avansul a fost acordat în altă valută (de exemplu, în euro), atunci toate sumele particulare se scriu concomitent în ambele valute. Recalcularea plăților efective în valuta avansului acordat, iar apoi și în lei moldovenești are loc în conformitate cu cerințele punctelor 39 – 43 din **Regulamentul cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova**.

După menționarea tuturor tipurilor de plăți titularul de avans determină suma lor totală, indicând-o de două ori (o dată – în coloana a patra, iar a doua oară – într-un rând distinct din rectorul decontului

de avans). Concomitent el reflectă soldul avansului neutilizat sau determină suma excedentului de cheltuieli comis cu menționarea numărului documente anexate.

În continuare decontul de avans și fiecare document anexat se verifică minuțios de către contabilul autorizat. Verificarea are loc în prezența titularului de avans. În procesul verificării se stabilește:

- existența tuturor documentelor menționate în decont sau, dimpotrivă, înregistrarea în decont a tuturor documentelor anexate;
- autenticitatea și corectitudinea întocmirii documentelor prezentate (inclusiv la capitolul calculelor aritmetice);
- corespunderea datelor (ziua, luna și anul) și sumelor din documentele anexate perioadei de referință și înregistrărilor efectuate în coloanele respective ale decontului de avans;
- plenitudinea și oportunitatea efectuării plăților, concordanța acestora cu destinația avansului și normele în vigoare etc.

Dacă în procesul verificării camerale se depistează documente plastografiate, străine sau întocmite incorect, acestea se exclud din decont cu corectarea concomitentă a sumei totale de plăți. Erorile constatate se corectează nemijlocit de către titularul de avans prin anularea textului sau sumei eronate cu o linie și scrierea deasupra a textului sau sumei autentice. În plus, corectările efectuate se autentifică cu semnătura titularului de avans.

După verificare și îndeplinirea acțiunilor în vederea restituirii soldului avansului neutilizat contabilul semnează decontul de avans și îl transmite conducătorului întreprinderii pentru aprobare. Decontul aprobat se remite serviciului contabil pentru determinarea corespondenței conturilor și reflectarea sumelor respective în registrul de evidență analitică a decontărilor cu titularii de avans. De menționat că pentru sumele din decont aferente acordării avansului, restituirii soldului neutilizat de numerar sau compensării excedentului de cheltuieli din casieria entității formule contabile nu se întocmesc, întrucât documentele respective (de regulă, dispoziția de plată și dispoziția de încasare) au fost deja înregistrate și anexate la alt agent de informații – registrul de casă întocmit de către casier în două exemplare, sub indigo.

## Concluzii

Din cele relatate în studiul dat rezultă următoarele concluzii și recomandări:

1. „Deplasarea în interes de serviciu” și „detașarea” sunt niște noțiuni înrudite în aspect semantic, dar cu conținut economic diferit și consecințe juridice neidentice;
2. La întreprinderile agricole modul de calculare a salariului mediu menționat pentru persoanele delegate și scopul deplasării în interes de serviciu au anumite particularități care rezultă, în primul rând, din caracterul sezonier al procesului de producție, iar în al doilea rând, de specificul procedeelelor tehnologice utilizate;
3. Cheltuielile de deplasare și cele de protocol urmează a fi delimitate în conturi analitice distincte, întrucât au restricții normative și fiscale diverse.

## Bibliografie

1. Codul fiscal. 2007. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială*.
2. Codul muncii al Republicii Moldova. 2003. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 159-162.
3. Legea contabilității. 2007. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 90-93.
4. Modul de calculare a salariului mediu. 2004. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 73-76.
5. Planul general de conturi contabile. 2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 233-237.
6. Regulamentul cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova. 2012. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 7-12.
7. Regulamentul cu privire la limitarea cheltuielilor de reprezentanță permise spre deducere din venitul brut. 1998. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 26.
8. Slobodeanu, S. 2017. Командировочные расходы: последние изменения. *Contabilitate și audit*. nr. 10: 19 – 23.
9. Тостоган, П. 2003. Представительские расходы: порядок учета и вычета в целях налогообложения. *Contabilitate și audit*. nr. 2: 26 – 31.