

**ASPECTE SPECIFICE PRIVIND DOCUMENTAREA ȘI
CONTABILIZAREA CHELTUIELILOR DE DEPLASARE ALE
ANGAJAȚILOR (ȘOFERI) ÎN CADRUL ENTITĂȚILOR PRESTATOARE
DE SERVICII DE TRANSPORT**

**SPECIFIC ASPECTS REGARDING THE DOCUMENTATION AND
ACCOUNTING OF EMPLOYEES' (DRIVERS) TRAVEL EXPENSES
WITHIN TRANSPORT SERVICE PROVIDER ENTITIES**

Autor: **ELIZA BEZMAN**

e-mail: bezman.eliza@ase.md

Conducător științific: **LILIANA LAZARI**, ORCID: 0000-0001-8310-2341

e-mail: liliana.lazari@ase.md

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *The harmonization of legislation and liberalization of import and export conditions between the Republic of Moldova and the EU have the effect and make it inevitable the emergence and development of companies that offer transport services for both goods and passengers. Therefore, in this communication, the activity of transport service provider entities will be analyzed in terms of the travel expenses of their employees – drivers. The analysis of travel expense documentation will be conducted through the prism of analyzing internal documents of the entity, which directly indicate the amount of expenses as well as information about the employee and the means of transportation used to carry out work tasks; as well as documents that attest to the occurrence of economic facts that are analyzed to determine the daily allowance component within travel expenses. In practical activity for accounting the travel expenses of drivers in the Republic of Moldova, the account with a passive function 532 "Liabilities to personnel for other operations" is most commonly used.*

Keywords: *accounting, travel expenses of drivers, daily allowance, transport services, CMR, account 532*

JEL: M41, M40

Introducere

Globalizarea economiei are un impact semnificativ asupra Republicii Moldova, în general, procesul de globalizare este legat de interconectarea economiilor naționale și de liberalizarea comerțului și a investițiilor la nivel internațional. În particular pentru Republica Moldova lanțurile de aprovizionare devin mai complexe și mai lungi, iar armonizarea legislației și liberalizarea condițiilor de import și export între RM și UE au ca efect și fac inevitabilă apariția și dezvoltarea companiilor ce oferă servicii de transportări atât de bunuri cât și de pasageri.

Pentru RM cel mai popular mod de transportare a bunurilor rămâne a fi cel pe cale terestră. Această tendință poate fi observată și la analiza datelor statistice ce se referă la structura întreprinderilor.

Tipurile de activități care au înregistrat cele mai mari valori pentru indicatorul: Cifra de afaceri (milioane lei), pentru anul 2021

Total pentru întreprinderi: 411 839,6

G Comert cu ridicata si cu amanuntul; intretinerea si repararea autovehiculelor si a motocicletelor: 230 915,9

G46 Comert cu ridicata, cu exceptia comertului cu autovehicule si motociclete: 142 577,0

G47 Comert cu amanuntul, cu exceptia autovehiculelor si motocicletelor: 73 378,1

H Transport si depozitare: 20 258,4

H49 Transporturi terestre si transporturi prin conducte: 12 805,7

F Constructii: 23 978,4

F41 Constructii de cladiri: 10 299,0

F42 Lucrari de constructii civile: 6 979,4

F43 Lucrari speciale de constructii: 6 700,0 [7]

Din analiza datelor prezentate mai sus poate fi delimitat fără eforturi liderul în materie de înregistrare a rezultatelor economice pe economie, reprezentat de activitatea de comerț clasificată conform CAEM “*G Comert cu ridicata si cu amanuntul; intretinerea si repararea autovehiculelor si a motocicletelor*”, a cărei valoare sumară reprezintă 56,07% al cifrei de faceri totale pe economie.

De altfel, activitatea de comerț este imposibil de realizat fără rezolvarea dilemei logistice privind aprovizionarea cu mărfuri atât din teritoriul RM, cât peste hotarele acesteia. Respectiv în cercetarea dată va fi analizată activitatea entităților prestatoare de servicii de transport sub aspectul cheltuielilor de deplasare ale angajaților acestora-șoferi, cu utilizarea următoarelor metode de cercetare: analiza cadrului normativ și aspectului de documentare, sistematizarea informațiilor, inducția și deducția în formularea concluziilor.

Conținutul de bază

Regulamentul cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova, aprobat prin hotărârea Guvernului Nr. 10 din 05-01-2012, ne oferă definiția deplasării în interes de serviciu - *delegarea salariatului, conform ordinului (dispoziției, deciziei, hotărârii) angajatorului, pe un anumit termen, pentru executarea obligațiilor de muncă în afara locului de muncă permanent.[4]*

Pct.6 al Regulamentului în cauză specifică modul de delegare: *Delegarea salariatului se efectuează de către conducătorul entității sau altă persoană împuternicită prin aprobarea ordinului, cu indicarea scopului și a termenului delegării, precum și a țării gazdă. Delegarea salariatului pe teritoriul Republicii Moldova se efectuează în baza ordinului sau a legitimației de deplasare.[4]*

Procesul de documentare

Analiza documentării cheltuielilor de deplasare se va face prin prisma analizei documentelor pentru uzul intern al entității - în care se indică în mod direct atât valoare cheltuielilor cât și informația despre angajat și mijlocul de transport utilizat la îndeplinirea sarcinilor de serviciu; cât și a documentelor care atestă producerea faptelor economice care se analizează pentru a determina componenta de diurnă din cadrul cheltuielilor de deplasare [9].

Documentele cu înscrierea directă a informației referitoare la cheltuielile de deplasare sunt:

- Ordinul conducătorului - document obligatoriu care atestă delegarea angajatului;
- Foaie de parcurs pentru autocamioane - document primar cu regim special a cărui funcție primordială este de a indica kilometrajul parcurs, utilizată la casarea combustibilului;
- Decont de avans la întoarcere - darea de seamă a angajatului privind cheltuielile efectuate de către acesta în numele entității, o condiție obligatorie pentru ca cheltuielile să fie recunoscute este anexarea documentelor ce atestă producerea faptelor economice (factură fiscală, bon fiscal, ordin de plată).

Documentare indirectă, în care este indicată informația referitoare la persoană juridică-entitate sunt:

- Contractul comandă - oferă informație ce se referă la nume, prenume al angajatului (șofer) responsabil de transportarea încărcăturii, data și termenele de încărcare, tipul de încărcătură, condițiile general contractuale. Informația care este preluată din contractul comandă ce se referă la contabilizarea cheltuielilor de deplasare este data de încărcare;
- CMR/Scrisoare de trăsură - document primar cu regim special, “pașaport al mărfii”, cât și arată destinația de descărcare; Servesc la determinarea datei de încărcare și a localității de încărcare și CMR în particular arată destinația descărcării.
- Factura fiscală - document primar cu regim special ce atestă livrarea serviciilor, informația preluată din factură fiscală este data utilizată pentru delimitarea în timp a momentului descărcării;
- Actul de îndeplinire a serviciilor - constatarea faptului de livrare, încheiere acțiunii contractului ce se referă la obligațiile asumate de prestatorul de servicii.

Servesc la determinarea datei de descărcare.

Informația despre data de încărcare și cea de descărcare, cât și despre localitățile specifice de încărcare se utilizează pentru a calcula valoarea diurnei pe care este obligat angajatorul de a o achita angajatului delegat în deplasare. Totodată Regulamentul cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova, aprobat prin hotărârea Guvernului Nr. 10 din 05-01-2012, clarifică noțiunea de diurnă precum: *indemnizație zilnică, în moneda națională sau în valuta străină, acordată în scopul compensării cheltuielilor suportate suplimentar de salariat în timpul delegării, pentru hrană, diferite servicii, inclusiv costul transportului pe teritoriul localității în care a fost delegat și alte cheltuieli;*[4] Același Regulament stabilește și următoarele prevederi ce se referă la calculul diurnei:

- *pct.24 Pentru zilele de plecare și sosire diurnele se plătesc în mărime de 100 % din normele stabilite.(...) [4]*

Dacă durata deplasării peste hotarele Republicii Moldova depășește 30 de zile calendaristice, cuantumul diurnei se reduce cu 20 % pentru fiecare zi suplimentară.

pct.26 Pentru reținerea nemotivată în drum diurna nu se plătește și cheltuielile de locațiune nu se compensează.[4]

Anexa 2 la Regulament prezintă informația ce se referă la normele diurnelor în dependență de localitatea/țara de destinație, Anexa 1 oferă informație despre categoria personalului, pentru angajații șoferi, se consideră informația de la coloanele specificate pentru categoria I din Anexa 2.

Intervalul de timp pentru care se calculează diurna include și zilele de încărcare/descărcare, în dependență de momentul din zi când aceasta a avut loc dacă s-a produs până la orele 00, se va include ziua respectivă, în caz contrar diurna se va calcula din ziua următoare. Regulamentul clarifică și situațiile ce se referă la delegarea angajatului în zile de odihnă sau sărbători nelucrătoare respectiv: *remunerarea se va efectua în conformitatea cu legislația în vigoare, și la întoarcerea din deplasare acestuia i se va acorda o altă zi de odihnă la alegere (în comun acord cu conducătorul) art.12. [4]*

În mod normal un traseu complet dus-întors al camionului presupune câte o comandă cu actele mai sus menționate (cu excepția foii de parcurs care se eliberează pentru tur-retur) într-o direcție și respectiv aceleași acte pentru direcția de întoarcere. Respectiv diurna se va calcula doar pentru intervalele de timp pe care autocamionul o parcurge cu încărcătură.

Ce vor include propriu-zis cheltuielile de transport (la prezentarea documentelor primare, excepție făcând calculul diurnei):

- combustibil, ulei pentru motor, soluție adblue ș.a.: *pct.18 În caz de utilizare de către salariatul delegat a transportului de serviciu sau a transportului auto personal, acestuia i se*

compensează cheltuielile pentru combustibil și lubrifiante, în conformitate cu ruta și kilometrajul aprobate de conducătorul entității, precum și cantitatea necesară de materiale de marca respectivă, dacă sînt prezentate documentele (chitanțele, cecurile) eliberate de stațiile de alimentare cu combustibil, care confirmă cheltuielile menționate; [4]

- pct.29 a) *obținerea vizei, precum și a vizei de reședință în pașaport și alte taxe aferente obținerii acestora; [4]*
- achitarea serviciilor de telefonie mobilă și internet: *pct.29 c) telefaxuri, internet, convorbiri interurbane de serviciu cu entitatea care l-a delegat sau cu alte entități, ce țin de scopul delegării și care se compensează conform ordinului conducătorului; [4]*
- taxe de drum, taxe vamale și veterinare, achitare tranzit (vinieta);
- plățile pentru serviciile de reperfectare a documentelor de transport, cântărire a automobilelor;
- diverse cheltuieli de deservire a autocamionului: parcare, reparații, piese de schimb;
- comisioanele, aferente achitării cu cardul bancar sau percepute la schimbarea valutei: *pct.29 b) comisioanele și taxele bancare pentru schimbarea valutei străine, la utilizarea cardului bancar sau a cecului de numerar în bancă în moneda corespunzătoare; [4]*
- cheltuielile de cazare (fără a depăși plafonul valoric stabilit în regulament);
- asigurarea automobilelor și asigurarea medicală obligatorie;
- utilizare a mijloacelor de transport, atât de către angajat individual cât și la transportarea inclusiv a autocamionului (feribot) cu excepția taximetrelor;
- taxe în legătură cu norme/cerințe cu situația epidemiologică;
- diurna: *pct 31. Șoferilor, expeditorilor auto, ghizilor și altor salariați antrenați în rutele traficului auto internațional de mărfuri și călători li se plătesc diurne în funcție de timpul aflării lor peste hotare, aplicîndu-se normele diurnelor în valută străină stabilite conform categoriei I, în următoarele cuantumuri:*
 - a) 20 % din diurnă, în cazul în care salariatul se află peste hotare pînă la 8 ore;*
 - b) 40 % din diurnă, în cazul în care salariatul se află neîntrerupt peste hotare mai mult de 8 ore, dar nu mai mult de 24 ore;*
 - c) în cazul aflării salariatului peste hotare peste 24 ore diurnele se achită în modul general stabilit de prezentul Regulamen; [4]*

Nu se vor compensa/recunoaște ca cheltuieli de entitate:

- penalitățile/amenziile din vina șoferului;
- produse alimentare, produse de igienă personală, țigarete, produse farmaceutice (se acoperă de șofer din contul diurnei);
- documentele confirmative “dubioase”, lipsește data/ștampilă/semnătură, indicat numele altui șofer decât cel delegat, datele documentelor prezentate nu se includ în intervalul prezentat în foia de parcurs (depășirea acestuia).

Regulamentul prevede și termenul în care se va preda raportul privind cheltuielile efectuate: *pct.38 (..) se prezintă de către salariatul delegat în termen de 5 zile lucrătoare de la revenirea în țară. În același termen se restituie și soldul avansului eliberat. În cazul în care sumele eliberate pentru deplasarea de serviciu nu au fost restituite în termenul stabilit, ele se rețin din salariul persoanei delegate, în modul prevăzut de legislație.[4]*

- Debit contul 821 „Costuri indirecte de producție” Credit contul 211 „Materiale” combustibil/lubrifianți consumați conform parcursul efectiv determinat în baza foii de parcurs și a normei preluată din documentele tehnice ale mijlocului de transport. [8]

Combustibilul/lubrifianții consumați peste normă se vor înregistra:

- Debit contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” Credit contul 211 „Materiale”.

În cadrul entității examinate se aplică următoare metodă „netradițională” de casare a combustibilului, consumul acestuia se va fi reflecta la sfârșitul perioadei în dependență de stocul acumulat și proporțional cheltuielilor pe comenzi în limitele venitului.

Achitarea datoriilor față de personal se va efectua prin eliberare de numerar din casă sau prin transfer de la contul curent al entității fiind întocmită înregistrarea contabilă:

- Debit contul 532 „Datorii față de personal privind alte operații” Credit conturile 241 „Casa”/242 „Conturi curente în monedă națională”.

Trebuie de menționat că în conformitate cu Legea nr.845 din 1992 “cu privire la antreprenoriat și întreprinderi” art. 10 pct.5 *Față de întreprinderi, instituții și organizații, indiferent de tipul lor de proprietate și forma de organizare juridică, care efectuează plăți în numerar, inclusiv prin intermediul terminalului de plată în numerar (terminalului cash-in), în sumă ce depășește cumulativ plafonul lunar de 100 000 de lei, în baza obligațiilor lor financiare, încălcând modul stabilit de decontare prin virament, se aplică sancțiuni conform legislației. Sancțiunile menționate nu se aplică la efectuarea decontărilor cu cetățenii (...).* Prim urmare entitatea nu are obligația de a efectua plățile datorate angajatului în legătura cu compensarea cheltuielilor de deplasare prin virament, iar plafonul decontărilor în numerar nu se aplică. [1]

Ulterior, cheltuielile de deplasare sunt înregistrate prin formula contabilă:

- Debit contul 711 „Costul vânzărilor” Credit contul 821 „Costuri indirecte de producție”.

O abordare alternativă a contabilizării cheltuielilor de deplasare ar fi reflectarea directă a acestora la contul 711 prin înregistrarea contabilă:

- Debit contul 711 „Costul vânzărilor” Credit contul 532 „Datorii față de personal privind alte operații”/226 „Creanțe ale personalului”. Trebuie de menționat că în situația dată cheltuielile de deplasare generate în cadrul deplasărilor ce vor depăși data raportării inițial vor fi înregistrate la contul 261 „Cheltuieli anticipate curente”, cu decontarea ulterioară la 711 „Costul vânzărilor”.

Concluzii

Tratamentul contabil descris în prezentul studiu este dictat de implicațiile fiscale pe care le-ar avea o altă înregistrare a cheltuielilor. Prin urmare sunt recunoscute și contabilizate doar cheltuielile de deplasare expres menționate în regulament, cele suplimentare efectuate de șoferi se presupun a fi acoperite de diurnă. Cheltuielile efectuate peste norme sau altele decât cele din menționate în regulament pe care le suportă șoferul în deplasare nu sunt recunoscute din nedorința conducerii entității de a recalcula cheltuielilor la determinarea venitului impozabil, decizia dată este dictată de raportul efort - efect și cheltuielile salariale suplimentare generate de o implicare mai mare a contabilului.

Un alt aspect care trebuie de menționat este că decontarea directă a costurilor indirecte la cheltuielile perioadei este incorect, dar luând în considerație abordarea generală a contabilizării cheltuielilor de deplasare în entitatea analizată un alt mod de a o face este puțin probabil să fie acceptat atât de către contabil cât și de conducere.

Luând în considerare cele menționate, ar fi recomandabil de stabilit norme clare/stricte de consum al combustibilului în special pentru perioada rece a anului pentru a controla indirect activitatea șoferilor

și necesitatea/utilitatea cheltuielilor generate de consumul supranormă a combustibilului. Utilizarea informației contabile calitative duce la fundamentarea deciziei economice corecte, în scopul asigurării, precum și al desfășurării unei activități eficiente în condițiile actuale de competitivitate și profitabilitate. [10, p. 17]

Referințe bibliografice

1. BELOUS, Victoria. Privind eliberarea numerarului pentru compensarea cheltuielilor de deplasare și sancțiunile pentru nerestituirea în termen a avansului eliberat. Revista: Contabilitate și audit 06/2017, p.51-52.
2. FRECĂUȚEANU, A. ȚAPU, T. CHIȘLARU A. Cheltuieli de deplasare și de protocol: Reglementări, experiență și probleme. În: International scientific conference, ISC 2018: 7 Edition, April 19-20, 2018. Culegere de articole științifice. Chișinău: ASEM, 2018: ISBN 978-9975-127-59-2, 2018, p.152-161.
3. GRIGOROI, Lilia, LAZARI, Liliana, și autorii. Contabilitatea întreprinderii. Chișinău: Editura Cartier: ASEM, 2021. ISBN 978-9975-86-465-5 (Cartier) ISBN 978-9975-75-984-7 (ASEM), Ediția a III-a, revăzută și completată.
4. GUVERNUL, HG 10/2012. „Regulamentului cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova.” 5 ianuarie 2012. <https://www.legis.md>. (accesat) 28februarie 2023. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125342&lang=ro
5. MINISTERUL FINANTELOR, OMF 118/2013. „Standardul Național de Contabilitate „Creanțe și investiții financiare”, „Capital propriu și datorii”.” 6 august 2013. <https://www.legis.md> (accesat) 28 februarie 2023. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#.
6. MINISTERUL FINANTELOR, OMF 119/2013. „Planul general de conturi contabile.” 6 august 2013. <https://www.legis.md> (accesat) 28 februarie 2023. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130818&lang=ro.
7. Moldova, Banca de date statistice. Principalii indicatori ai activității întreprinderilor pe activități economice, 2014-2021. fără an. <https://statistica.gov.md/ro> (accesat) 28 februarie 2023. Disponibil: http://statbank.statistica.md/PxWeb/pxweb/ro/40%20Statistica%20economica/40%20Statistica%20economica_24%20ANT_ANT020/ANT020100.px/table/tableViewLayout1/?rxid=b2ff27d7-0b96-43c9-934b-42e1a2a9a774.
8. NEDERIȚA, Alexandru. Aspecte specifice ale contabilității și impozitării combustibilului, anvelopelor și acumulateoarelor. Revista: Contabilitate și audit 12/2017, p.13-14.
9. GRIGOROI, Lilia, LAZARI, Liliana. Bazele contabilității. Chișinău, Editura CARTIER, 2012, p. 146-236, ISBN 978-9975-79-743-6.
10. LAZARI, Liliana, ȚURCANU, Ludmila. Relevanța informațiilor contabile în procesul decizional. În: Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță, Conferința Științifică Internațională din 2 aprilie 2015, Chișinău, ASEM, 2015, p.12-17, ISBN 978-9975-75-750-8. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2015.pdf