

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI

Cu titlu de manuscris
C.Z.U.: 657.471.12 (043) (478)

CEBOTARI Anna

**CONTABILITATEA VENITURILOR PERSONALULUI ȘI
PERFECTIONAREA ACESTEIA**

522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

Chișinău, 2019

Teza a fost elaborată în cadrul departamentului „Contabilitate, audit și analiză economică” a Academiei de Studii Economice a Moldovei

Conducător științific:

Bucur Vasile, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

Referenți oficiali:

TUHARI Tudor, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar, Universitatea Cooperatist-Comercială din Moldova

LUȘMANSCHI Galina, doctor în științe economice, conferențiar universitar, Universitatea de Stat din Moldova

Componența Consiliului Științific Specializat:

ȚURCANU Viorel, *președinte*, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

GRABAROVSKI Ludmila, *secretar*, doctor în științe economice, conferențiar universitar

TABĂRĂ Neculai, doctor în științe economice, profesor universitar (Iași, România)

BÎRCĂ Alic, doctor habilitat în științe economice, conferențiar universitar

COJOCARI Vadim, doctor în științe economice, conferențiar universitar

Susținerea va avea loc la 20 mai 2019, ora 14:00, în ședința Consiliului Științific Specializat D 522.02-46 din cadrul Academiei de Studii Economice a Moldovei, pe adresa: MD-2005, mun. Chișinău, str. Căpriană 50, bloc „C”, et. 3, biroul 324.

Teza de doctor și rezumatul pot fi consultate la Biblioteca Științifică a Academiei de Studii Economice a Moldovei și pe pagina web a ANACEC

Rezumatul a fost expediat la 16 aprilie 2019.

Secretar științific al Consiliului Științific Specializat:

Grabarovsky Ludmila, doctor în științe economice, conferențiar universitar

Conducător științific:

Bucur Vasile, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

Autor:

Cebotari Anna

REPERE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate. Actualitatea temei de cercetare este ghidată de faptul că în Republica Moldova (RM) nu este prevăzut un standard de contabilitate care să reglementeze modul de determinare a tuturor veniturilor personalului, de contabilizare a acestor venituri și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare. Totodată, ea este determinată și de faptul că actualmente lipsesc investigații fundamentale aferente temei în cauză.

Dintotdeauna factorul uman a jucat un rol decisiv în activitatea socio-economică a unei țări. Astfel, în contextul actual al economiei RM, veniturile personalului subliniază un rol deosebit de important în viața economică, socială și politică a țării noastre.

Contabilitatea veniturilor personalului este un sector al contabilității entității care ocupă un loc însemnat în volumul total de lucru al acestei structuri și necesită o abordare specială, datorită complexității metodologiei de calcul și de evidență, luând în considerare cerințele prevăzute de actele normative internaționale, inclusiv celor ale Uniunii Europene (UE). Necesitatea aprofundării studiului temei în cauză rezultă din legătura directă dintre modul de calculare și contabilizare a veniturilor personalului și corectitudinea întocmirii situațiilor financiare. Managementul resurselor umane necesită introducerea unor pârghii ce vor servi drept fundament pentru elaborarea politicilor salariale. Acestea întrunesc toate deciziile direcționale pe care orice entitate și le propune în domeniul salarizării, și nu numai, ci și mijloacele necesare pentru atingerea acestor obiective.

„Ce reprezintă veniturile personalului?”, „Când ele au apărut?”, „Care este modul de calculare, contabilizare și prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare?” – sunt întrebări de la care pornește elucidarea temei investigate.

Contabilitatea veniturilor personalului este necesară din următoarele considerente principale:

- pentru a furniza informații privind costul muncii, în calitatea lor de resurse pentru entitate;
- de a facilita luarea deciziilor raționale privind recrutarea, selecția, formarea și concedierea personalului;
- de a-i îndruma pe manageri să gestioneze corect resursa forței de muncă.

Costul personalului în cazul dat prevede costurile de întreținere a acestuia prin salarii de bază, suplimentare, adaosuri, recompense etc. El nu exprimă costul propriu-zis al forței de muncă privită ca activ imobilizat, prezentând dreptul de utilizare a factorului uman din componența imobilizărilor necorporale. Această problemă necesită investigații speciale.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Unele aspecte aferente contabilității veniturilor personalului sunt abordate în lucrările savanților autohtoni: Bîrcă A., Bucur V., Caraman S., Cușmăunsă R., Graur A., Golocialova I., Nederița A., Petroia A., Tostogan P., Tuhari T., Țurcanu V., și străini: Cuter M., Dewhirst J.F., Heine Van Greuning, Darrel Scott, Simonet Terblanche, Anderson H., Needles B., Foster G., Maslow A., Diaconu P., Ionașcu I., Feleagă N., Oprea C., Adamciuk V., Balașova I., Ceaia V., Kuprianov E., Kapeliuk Z., Latîpova O., Nikiforov G., Rozanova V., Veșciunova N., Suglobovîm A., etc.

Deși cercetările savanților nominalizați au o valoare indiscutabilă, este necesar ca acest sector al contabilității să fie cercetat în conformitate cu cerințele internaționale. În teoria și practica contabilității naționale constatăm o serie de probleme nesoluționate, cum ar fi modul de determinare, recunoaștere, clasificare, evaluare și contabilizare a veniturilor personalului. Nu

sunt soluționate integral problemele aferente componenței veniturilor postangajare, reexaminarea modului de contabilizare și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare. Prezenta teză este consacrată soluționării problemelor menționate. Considerăm că perfecționarea contabilității în acest aspect la nivel teoretic și aplicativ va contribui la sporirea calității informațiilor aferente domeniului de cercetare.

În cadrul cercetărilor prezentate în actuala lucrare au fost luate în considerare rezultatele investigațiilor realizate de către savanții autohtoni și străini, precum și prevederile Directivelor UE, IFRS, SNC, IAS și alte reglementări contabile naționale și internaționale.

Scopul lucrării constă în examinarea complexă și fundamentarea direcțiilor de perfecționare a aspectelor teoretice și aplicative ale contabilității veniturilor personalului în conformitate cu cerințele reglementărilor naționale și practicile contabile internaționale.

Pentru a realiza scopul propus, au fost stabilite următoarele obiective:

- ✓ examinarea definiției de venituri ale personalului și concretizarea modului de clasificare, recunoaștere și delimitare în timp a acestora;
- ✓ analiza conceptelor teoretico-metodologice care stau la baza contabilității veniturilor personalului;
- ✓ examinarea abordărilor privind componența, structurarea, evaluarea, gestionarea veniturilor pe termen lung și termen scurt ale personalului;
- ✓ identificarea aspectelor problematice aferente contabilității veniturilor personalului;
- ✓ argumentarea direcțiilor de perfecționare a contabilității veniturilor pe termen scurt și pe termen lung ale personalului;
- ✓ examinarea și perfecționarea metodelor de calcul ale provizioanelor pentru indemnizațiile concediilor de odihnă și pentru participarea la profit a angajaților;
- ✓ determinarea veniturilor postangajare pe baza calculelor actuariale și testarea lor la „testul coridorului” conform IAS 19;
- ✓ abordarea problemelor privind generalizarea și prezentarea informației aferente veniturilor personalului în situațiile financiare;
- ✓ obținerea unor informații contabile calitative privind veniturile personalului în procesul decizional.

Obiectul cercetării îl reprezintă fluxurile informaționale aferente veniturilor personalului ale entităților cu diferite genuri de activitate: Editura „Cartier” SRL, „Montex-Gaz” SRL, „Anodilia” SRL, „GPP Accounting” SRL.

Metodologia de investigație se bazează pe metoda universală de cunoaștere a existenței și mișcării materiei – metoda dialectică cu procedeele ei inerente: analiza, sinteza, inducția și deducția, cauză și efect, primarul și secundarul, manifestarea particularului în general și invers, precum și pe metode prevăzute în reglementările autohtone și internaționale: clasificarea, principiile de bază ale contabilității, caracteristicile calitative ale informațiilor situațiilor financiare, documentarea bibliografică. În cadrul cercetărilor au fost investigate abordările fundamentale și specifice privind definirea, recunoașterea, evaluarea, contabilizarea veniturilor personalului, precum și prezentarea informațiilor aferente în situațiile financiare.

Problema științifică importantă soluționată constă în: completarea veniturilor personalului; perfecționarea contabilității acestora pe parcursul perioadei de activitate și postangajare, inclusiv și a tichetelor de masă în cazul în care valoarea acestora depășește norma stabilită de legislație; formularea recomandărilor aferente veniturilor postangajare; calculul și contabilizarea provizioanelor pentru concediile de odihnă și participarea la profit în baza delimitării cheltuielilor în timp, precum și prezentarea informației respective în situațiile

financiare. Soluționarea problemelor menționate în investigația demarată contribuie la obținerea informațiilor relevante și fidele fiind aplicate în procesul decizional cu un grad înalt de certitudine, totodată se confirmă avantajele recomandărilor formulate în teză și influența benefică a acestora în activitatea entităților autohtone.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute constau în perfecționarea contabilității veniturilor personalului și vizează următoarele elemente inovaționale:

- ✓ aprofundarea teoretică a definiției și completarea componenței veniturilor personalului;
- ✓ fundamentarea unor noi criterii de clasificare a veniturilor personalului;
- ✓ completarea criteriilor de recunoaștere a provizionului pentru indemnizațiile concediilor de odihnă și a noțiunilor aferente;
- ✓ elaborarea recomandărilor aferente perfecționării contabilității veniturilor personalului;
- ✓ argumentarea necesității elaborării unui standard aferent reglementării modului de determinare, clasificare și contabilizare a veniturilor personalului și de prezentare a informațiilor respective în situațiile financiare;
- ✓ argumentarea propunerii de a stabili vârsta de pensionare a bărbaților și femeilor în baza indicatorilor demografici (durata de viață medie);
- ✓ perfecționarea modului de determinare a pensiilor pentru persoanele care activează după pensionare;
- ✓ elaborarea unor formulare noi de documente de lucru și a propunerii de utilizare a acestora în cadrul contabilității;
- ✓ recomandarea măsurilor de eliminare a divergențelor dintre prevederile IAS 19 și actele normative aferente reglementărilor veniturilor personalului.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a tezei.

Argumentările științifice și elaborările metodologice privind contabilitatea veniturilor personalului relevante în teză au semnificație teoretică și valoare aplicativă.

Semnificația teoretică a investigațiilor efectuate constă în:

- ✓ analiza abordărilor naționale și internaționale privind noțiunea și componența veniturilor personalului pe termen scurt și termen lung;
- ✓ examinarea și completarea criteriilor de clasificare, recunoaștere și evaluare a diferitelor tipuri de venituri ale angajaților;
- ✓ identificarea direcțiilor de perfecționare a contabilității veniturilor personalului luând în considerare natura și caracteristicile specifice ale fiecărui tip de venit în baza delimitării cheltuielilor pe perioade gestionare;
- ✓ propunerea unei noi forme de prezentare a informațiilor aferente veniturilor personalului în situațiile financiare;
- ✓ fundamentarea necesității de a fi elaborat un standard național de contabilitate privind beneficiile angajaților, contabilitatea acestora și prezentarea informațiilor;
- ✓ argumentarea necesității de a stabili vârsta de pensionare separat pentru bărbați și femei în baza indicatorilor demografici (durata de viață medie).

Valoarea aplicativă a tezei se confirmă prin:

- ✓ armonizarea proiectului standardului aferent veniturilor angajaților cu standardul internațional aferent componenței veniturilor personalului;
- ✓ argumentarea noii abordări aferente provizioanelor pentru indemnizațiile concediilor de odihnă și contabilizarea acestora;

- ✓ stabilirea vârstei de pensionare diferențiat pentru bărbați și pentru femei în baza indicatorilor demografici;
- ✓ punerea în practică a calculelor actuariale aferente veniturilor postangajare în fundamentarea planurilor nestatale de pensii;
- ✓ aplicarea modului de determinare a pensiilor pentru persoanele care activează după pensionare incluzând: pensia stabilită, adaosul pentru fiecare an lucrat și suma indexării;
- ✓ implementarea formularelor noi de registre contabile aferente contabilității veniturilor personalului în obținerea informațiilor calitative;
- ✓ recomandările aferente aplicării în practica entităților a *Notelor Informative* privind prezentarea informației aferente veniturilor personalului.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere constau în: aprofundarea și dezvoltarea conceptului de venit al personalului, în completarea componenței venitului personalului, fundamentarea căilor de perfecționare a contabilității veniturilor personalului, recomandarea unor criterii noi de clasificare a veniturilor personalului, argumentarea necesității privind elaborarea unui standard distinct care ar reglementa modul de contabilizare a veniturilor personalului conform prevederilor IAS 19, argumentarea propunerilor aferente prezentării informațiilor privind veniturile personalului în situațiile financiare.

Implementarea rezultatelor științifice. Recomandările autorului privind politicile contabile aferente veniturilor personalului, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a diferitelor tipuri de venituri ale personalului, precum și noile formulare ale registrelor sintetice și analitice aferente veniturilor personalului propuse în teză, au fost implementate în practica contabilă a entităților: Editura „Cartier”, „Montex-Gaz”, „Anodilia”, „GPP Accounting”.

Rezultatele investigațiilor pot fi utilizate în procesul didactic în cadrul instituțiilor de învățământ și de instruire profesională cu profil economic la ciclul întâi și ciclul doi.

Aprobarea rezultatelor lucrării. Rezultatele cercetărilor efectuate au fost prezentate și aprobate la patru conferințe și simpozioane științifice internaționale:

- ✓ Simpozionul Științific Internațional al Tinerilor Cercetători din 24-25 aprilie 2015. Chișinău: ASEM, 2015;
- ✓ Simpozionul Științific Internațional al Tinerilor Cercetători din 22-23 aprilie 2016. Chișinău: ASEM, 2016;
- ✓ Simpozionul Științific Internațional al Tinerilor Cercetători din 28-29 aprilie 2017. Chișinău: ASEM, 2017;
- ✓ Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor: Conferința Științifică din 5-6 aprilie 2017. Chișinău: ASEM, 2017.

Publicații privind tema tezei. Principalele rezultate ale cercetării au fost publicate în 8 lucrări științifice cu un volum de 4,3 coli de autor, din care 6 articole – în reviste științifice de profil.

Volumul și structura tezei. Teza cuprinde: adnotarea, introducerea, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie (147 de titluri), 150 de pagini de text de bază, 4 figuri, 17 tabele, 2 grafice și 45 de anexe.

În **Introducere** este argumentată actualitatea temei, sunt definite scopul, obiectul și sarcinile cercetării, precum și noutatea științifică, semnificația teoretică și valoarea aplicativă ale rezultatelor obținute în cadrul investigațiilor.

Cuvinte – cheie veniturile personalului, salariu, beneficii, concediu, indemnizație, primă, provizion, actuar, venituri postangajare, situații financiare, tichete de masă.

CONȚINUTUL TEZEI

Capitolul 1 „Aspecte teoretice și metodologice privind contabilitatea veniturilor personalului” reprezintă partea teoretică a lucrării și cuprinde abordări naționale și internaționale privind conceptele teoretice și metodologice ale contabilității veniturilor personalului. Sunt investigate aspectele teoretice aferente definiției, clasificării, recunoașterii și evaluării veniturilor personalului.

Analiza critică a literaturii de specialitate denotă că cele mai multe dintre conceptele științifice, definesc noțiunea de „venituri ale personalului” ca și concepte identice cu „salarii”, „plata pentru muncă”, „recompense” ceea ce corespunde parțial noțiunii actuale. Pentru a determina sensul acestor noțiuni, trebuie să pornim de la etapele evolutive ale acestora și influența lor asupra relațiilor de muncă dintre angajat și angajator.

Dacă luăm în considerare părțile componente ale unei definiții, privite la general atunci, conform opiniei prof. univ. Bucur V., orice definiție trebuie să dispună de trei componente obligatorii: obiectul definiției, caracteristicile specifice ale acestui obiect și al treilea – destinația, rezultatul, scopul etc. [1, p.13]. În cazul nostru în calitate de obiect al definiției este „veniturile personalului”, care este tratat de diferiți autori ca - venit, plata angajatorului, sursă financiară, preț pentru forța de muncă, sursa principală de venit [2], [3].

Punând la bază această abordare autorul a formulat următoarele definiții:

salariul reprezintă o parte componentă a venitului personalului provenit din munca prestată în funcție de gradul de calificare, cantitatea și calitatea ei, timpul lucrat și nelucrat, dar prevăzut după legislația în vigoare, pentru satisfacerea necesităților personale și familiale. La rândul său salariul de bază reprezintă salariul provenit din munca prestată în funcție de gradul de calificare, cantitatea și calitatea ei sau timpul lucrat. Salariul suplimentar este venitul pentru timpul nelucrat dar prevăzut după legislația în vigoare;

recompensa reprezintă răsplata, despăgubirea, gratificația (achitată peste salariu) angajaților, sumele achitate inovatorilor și inventatorilor care cedează statului sau angajatorului invenția sau inovația sa, precum și serviciile prestate de către entitate pentru crearea climatului ce depășește normele de organizare a muncii și protecției acesteia, de dezvoltare și evoluare a performanțelor angajaților (fig. 1.);

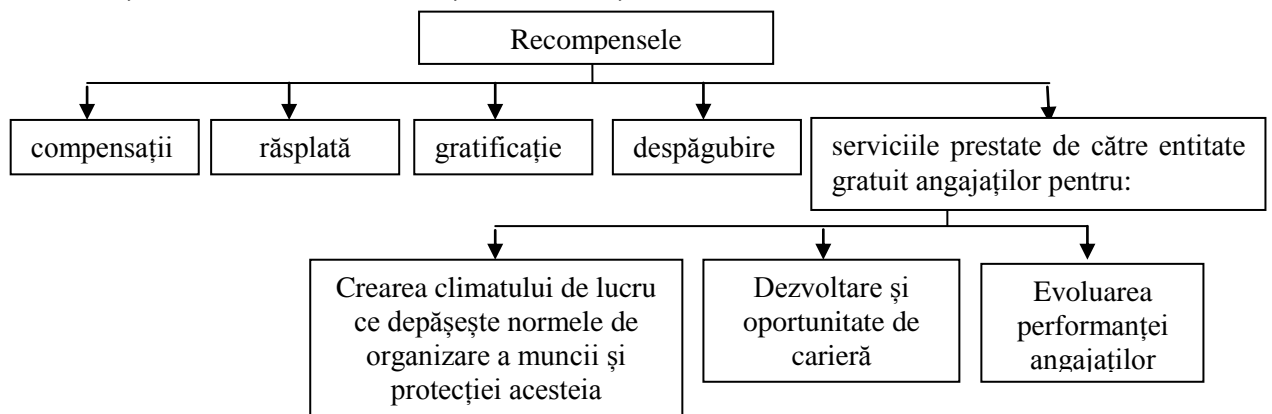


Figura 1. Componentele de bază ale recompensei

Sursa: elaborat de autor

veniturile personalului sunt totalitatea salariilor și recompenselor și a altor forme materiale și nemateriale de stimulare a angajaților obținute pe parcursul activității

angajaților și după expirarea acestei perioade, în scopul satisfacerii necesităților personale și familiale, dar și al creării unor economii personale.

Veniturile personalului cuprind toate formele de plată și alte stimulente ale personalului: plățile curente cu privire la salariu de bază și suplimentar, inclusiv pentru rezultatele anului gestionar, plățile monetare și nemonetare, sociale, beneficiile pentru încetarea muncii (pensia), beneficii pe termen lung, plăți pentru timpul nelucrat în perioada activității angajatului și compensațiile aferente, plățile pentru instrumente financiare.

La veniturile angajaților se referă toate tipurile de contraprestații ale angajatului din partea angajatorului, și nu numai în favoarea angajatului dar și în favoarea membrilor familiei lui, pentru executarea de către angajați a funcțiilor lor indiferent de forma de plată (monetară sau naturală).

Sinteza surselor bibliografice ne permite prezentarea veniturilor personalului clasificate pe tipuri în raport cu gradul de valabilitate a veniturilor de bază și suplimentare. Din categoria veniturilor de bază fac parte plățile destinate angajaților pentru timpul lucrat, cantitatea și calitatea lucrărilor executate, serviciilor prestate și includ: salariul câștigat, primele, plățile suplimentare pentru munca peste normele stabilite de muncă și în cazuri de neîndeplinire a normelor de producție, plățile pentru munca în timp de noapte, pentru executarea funcțiilor de martor în organele de judecată, în timpul detașării din diferite motive, etc.

În condițiile economiei de piață, sistemul de remunerare a angajaților este bazat pe principii și abordări științifice. Luând în considerare tendința actuală de dezvoltare a entității, care implică interacțiuni privind evaluarea complexă a activității acesteia, sistemul de remunerare al angajaților rămâne a fi instrumentul de control al activității personalului. Din acest motiv, pentru dezvoltarea eficientă a oricărei entități este necesar de a înțelege legătura strânsă între sistemul de remunerare a personalului și motivația salariaților întreprinderii.

Studiile efectuate în acest aspect, denotă necesitatea de a concretiza sistemul, formele și tipul de salarizare în scopul determinării corecte a salariilor - parte componentă a veniturilor angajaților.

Analizând atât pe plan național cât și practica internațională a procesului de implementare al unui sau altui sistem de remunerare a salariaților putem concluziona că de fiecare dată se vor propune diferite variante de sisteme de remunerare ce vor corespunde culturii organizaționale a entității. În condițiile economiei de piață apare necesitatea urmării dependenței salariului cu nivelul de trai al populației, salariul fiind pentru majoritatea populației unica sursă de venit. De aceea, toate problemele legate de sistemul de remunerare a angajaților (majorarea acestuia, modul de calcul și de plată) trebuie să fie primordiale pentru angajați și angajatori.

Luând în considerare această dependență, propunem următoarele definiții:

forma de salarizare reprezintă modul de calcul al salariului în funcție de volumul de produse fabricate sau de servicii prestate (prima formă), timpul lucrat, fără a lua în considerare volumul de produse fabricate sau de servicii prestate (a doua formă), sau combinând timpul lucrat și volumul de produse fabricate sau de servicii prestate (a treia formă);

sistemul de remunerare a salariaților – modalitate de calcul al salariului personalului în cadrul unei forme de salarizare, punând la bază diferiți indicatori, sau variantele de salarizare în cadrul unei forme de salarizare. Definiția propusă reflectă toate formele și structura sistemului cercetat. După părerea noastră, conceptul de sistem de remunerare a personalului trebuie să presupună nu numai creșterea productivității muncii individuale a angajatului, dar și să asigure crearea condițiilor prealabile pentru formarea unei culturi

organizaționale și responsabilitatea pentru rezultatul comun prin utilizarea criteriilor de evaluare măsurabili și nemăsurabili al activității personalului și alte componente ale sistemului de plată și stimulare.

Integrarea economică a RM în UE atrage după sine schimbări evidente în procesul de întocmire a situațiilor financiare respectând IFRS. Astfel este necesară adaptarea prevederilor legislației în vigoare la cele internaționale și, respectiv punerea acestora în aplicare, ceea ce necesită modificări în modul de prezentare a informației financiare. Reforma începută în RM, în 1998, în domeniul contabil a condus spre apropierea standardelor naționale de contabilitate de cele internaționale. Procesul derulat a condus spre perfecționarea principiilor și a metodelor contabile aplicate, dând naștere astfel unui sistem contabil viabil din punct de vedere științific și economic ce va îmbina organic principiile și metodele de calcul al salariilor, altor elemente de venituri încasate, fiscale și financiare.

Din lipsa standardului național de contabilitate a veniturilor angajaților, soluționarea unor probleme nu este reglementată. De exemplu, în SNC „Capital propriu și datorii” la compartimentul datorii calculate, este prezentată componența datoriilor față de personal și modul de contabilizare iar recunoașterea și evaluarea veniturilor pe termen scurt și lung ale personalului lipsește. Considerăm că această situație reprezintă o urmă rămasă din timpul URSS – problema evaluării și recunoașterii datoriei și cheltuielilor aferente veniturilor angajaților nu se examinează. Însă soluționarea problemei în cauză determină mărimea corectă a datoriilor și cheltuielilor, respectiv a veniturilor, precum și momentul în care ele trebuie să fie înregistrate. Aceasta, la rândul său, contribuie și la determinarea corectă a rezultatului financiar istoric (pe perioade gestionare) în baza respectării principiului delimitării cheltuielilor în timp.

Considerăm că elaborarea standardului menționat va completa componența veniturilor cu veniturile din participarea angajaților la profit, cu noțiunile privind veniturile angajaților pe termen scurt și postangajare, cu planurile nestatale și statale de pensii, veniturile pentru terminarea contractelor de muncă înainte de termen, cu valoarea tichetelor de masă, cu noțiunea de active ale unui fond de venituri pe termen lung, modul de recunoaștere a veniturilor angajaților, datoriilor entității, absențele compensate pe termen lung, aplicarea metodei actuariale de evaluare a veniturilor unui fond nestatal de pensii, modul de contabilizare a fiecărui tip de venit al angajaților, prezentarea informațiilor aferente în situațiilor financiare.

Capitolul 2 „Contabilitatea veniturilor pe termen scurt ale personalului și modernizarea acesteia” conține investigațiile aspectelor metodologice și aplicative ale contabilității veniturilor personalului pe termen scurt. Sunt tratate problemele contabilității veniturilor personalului privind constituirea provizionului pentru indemnizațiile concediilor de odihnă prin diferite metode, sunt caracterizate avantajele și dezavantajele fiecărei metode în raport cu principiile de bază ale contabilității și caracteristicile calitative ale informațiilor respective.

Contabilitatea veniturilor personalului necesită stricta respectare a legislației în vigoare și cunoașterea acesteia, a principiilor de calcul și de control, dar și organizarea rațională a circuitului documentar care prevede angajarea și prestarea muncii. Aceste cunoștințe și principii sunt necesare la întocmirea oricărui document legat de formarea salariului, calculul și plățile de stimulare aferente pentru rezultatele muncii. O astfel de organizare a circuitului documentar va permite evitarea problemelor de recunoaștere a costurilor și cheltuielilor angajatorului privind plățile de remunerare a muncii.

Organizarea salarizării angajaților este rațional să fie efectuată cu realizarea următoarelor obiective:

- ✓ determinarea salariilor în funcție de complexitatea muncii prestate de către personal, gradul de calificare, cantitatea și calitatea ei,
- ✓ corectitudinea distribuirii salariilor după destinația prestării muncii pe costuri și cheltuieli,
- ✓ asigurarea unui control aferent corectitudinii calculului salariilor, periodicitatea și transparența acestora,
- ✓ asigurarea corectă a reținerilor din salarii conform legislației în vigoare,
- ✓ întocmirea rapoartelor și situațiilor financiare.

Realizarea acestor obiective este posibilă dacă luăm în considerare structura entității, procesul tehnologic, centralizarea sau descentralizarea prezentării și prelucrării documentelor, existența sau inexistența unui program complex privind contabilitatea costurilor pe centre de responsabilitate.

Considerăm rezonabilă întocmirea dispoziției privind evaluarea personalului la nivel de departament în scopul îmbunătățirii contabilității la etapa calculării salariilor. Ea se propune să includă: instrucțiuni metodice generale, raportul de evaluare a rezultatelor obținute de fiecare angajat, metodele de stimulare a muncii, etc.

Este discutabilă regula care prevede că suma privind stingerea datoriei față de personal ce depășește suma datoriei curente înregistrate, să fie calificată ca avans. Această situație, cum denotă practica entităților „Montex-Gaz” SRL, „Anodilia” SRL, poate fi tratată ca excepție din cauza comiterii unor erori. Astfel este puțin probabil ca să se constate ca drept regulă în standard achitarea datoriei la o sumă mai mare ca cea înregistrată. Astfel de caz poate avea loc din neatenția lucrătorului contabil și nu este rațional ca în actul normativ să fie transformată în regulă. Avansul însă este tratat ca avans indiferent de faptul dacă depășește sau nu datoria entității față de angajat. Dacă totuși entitatea a achitat o sumă mai mare decât datoria angajatului, ea va fi contabilizată ca o creanță a acestuia.

Menționăm faptul că în practica entităților Editura „Cartier” SRL, „Montex-Gaz” SRL, în cazul în care munca prestată de către muncitori este conexasă de fabricarea a două și mai multe tipuri de produse, de servicii, salariile calculate se atribuie la costuri indirecte de producție. Acestea, fiind însumate cu toate costurile indirecte de producție sunt repartizate pe o bază stabilită de entitate. Dacă tehnologic și economic munca prestată de către muncitor este conexasă concomitent cu fabricarea câtorva tipuri de produse sau de servicii, salariile cu contribuțiile și primele aferente reprezintă costuri de bază repartizabile și nu indirecte de producție. Ele se propune să fie repartizate în baza numărului normativ de ore sau alt indicator analogic cazului în care dintr-un tip de materie primă sau materiale se produc două sau mai multe tipuri de produse.

Ratele impozitului pe venit prevăzute în CF, până în anul 2018 erau stabilite în așa fel că presiunea fiscală pentru persoanele fizice care nu aveau nici o activitate de întreprinzător era mai puternică decât pentru persoanele juridice ce au această activitate. Situație ce nu putea fi argumentată nici social, nici economic, și prevedea de a impozita parțial și acea parte a salariului care constituia minimul de existență. Astfel, în acea măsură în care se impozita și minimul de existență această politică fiscală era reacționară, împotriva existenței cetățeanului care activa în câmpul muncii. Această situație a existat în RM până la aprobarea modificărilor aferente din 01 octombrie 2018.

O soluționare a problemei în cauză a fost propusă de către autor și publicată în Simpozionul Științific Internațional al Tinerilor Cercetători din 22-23 aprilie 2016 [4]. Ea prevede reținerea impozitului pe venit la persoane fizice astfel: din salariul câștigat de scăzut minimul de existență lunar, contribuțiile de asigurare socială individuală și a primelor de

asistență medicală achitată de salariați, iar la diferența obținută de aplicat rata impozitului. Această rată a fost propusă să fie constantă ca și pentru persoanele juridice. Propunerea în cauză și-a găsit realizarea sa în modificările din legislație (Legea nr. 1164 din 24.04.1997 pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II din Codul Fiscal) intrate în vigoare la 01 octombrie 2018, privind modificarea sumei scutirilor de care poate beneficia persoana angajată și a ratei impozitului pe venit.

Actualmente se discută problema anulării carnetului de muncă și a achitării salariului în plic. Ambele probleme au o atitudine directă în obținerea informațiilor aferente calculării pensiilor angajaților după expirarea termenului contractului de muncă.

Eliminarea fenomenului achitării salariului în plic o considerăm posibilă prin stabilirea conexiunii pensiei viitoare a angajatului și a salariului câștigat pe parcursul perioadei de activitate a acestuia. În mod obligatoriu este necesar de informat angajatul. În acest scop este rațional de a stabili o rată procentuală din salariul câștigat care ar majora pensia angajatului. Suma respectivă se propune să fie acumulată pe un cont de card, care periodic poate fi verificat de către angajator. Astfel fiecare lucrător va fi cointerestat în acumularea sumei respective pentru pensia viitoare.

O altă modalitate de a evita achitarea salariului în plic este transferul primei obligatorii de asistență medicală achitată de angajați la cont de card special, care va putea fi folosită de angajat doar pentru achitarea serviciilor medicale. O astfel de metodă va da posibilitatea fiecărei persoane deținătoare de card să utilizeze serviciile medicale în locul pe care și-l dorește, totodată va permite nivelarea prețurilor la astfel de servicii în sectorul medical privat și de stat. Prin urmare fiecare angajat va fi cointerestat în reflectarea documentară a salariului calculat.

Un element nou privind beneficiile angajaților îl reprezintă tichetele de masă, care sunt prevăzute conform Legii nr. 166 din 21.09.2017 cu privire la tichetele de masă [5] și a Hotărârii de Guvern nr. 227 din 12.03.2018 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la modul de operare cu tichetele de masă [6]. Acestea le considerăm beneficii curente ale angajaților, fiind acordate personalului entității cu loc de muncă de bază pentru procurarea produselor alimentare. În acest fel Guvernul RM adoptă strategii de dezvoltare economică și protecție a garanțiilor salariaților în domeniul muncii având la bază standardele europene în acordarea de către angajatori salariaților alocații individuale de hrană sub formă de tichete de masă.

Susținem această idee, având în vedere caracterul ei social. Entitatea poate acorda tichete de masă angajaților săi pentru acoperirea cheltuielilor de hrană. Valoarea nominală deductibilă în scopuri fiscale a unui tichet de masă pentru o zi lucrătoare trebuie să fie suma cuprinsă între 35 și 45 de lei. Totodată, angajatorii au posibilitatea de a acorda tichete de masă cu valoarea nominală mai mare, însă diferența dintre aceasta și valoarea nominală prevăzută de legislație este nedeductibilă în scopuri fiscale. Deci, valoarea nominală a unui tichet de masă pentru o zi lucrătoare nu va avea o mărime mai mică de 35 de lei, iar partea ce va depăși suma de 45 de lei va fi supusă impozitării. Contabilizarea tichetelor de masă cu valoarea ce depășește limita stabilită de Guvernul RM este prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1. Înregistrările contabile aferente tichetelor de masă

Nr.cr t.	Conținutul economic al operațiunilor	Corespondența conturilor	
		Debit	Credit
1	2	3	4
1.	Achitarea în avans a valorii nominale a tichetelor de masă	224	242
2.	Achitarea serviciilor acordate de operator prevăzute de contract (comision)	713	242
3.	Recepționarea de la operator a valorii tichetelor de masă	246	521

4.	Înregistrarea costurilor/cheltuielilor, în dependență de destinația muncii prestate, aferente tichetelor de masă acordate angajaților în partea limită valorii nominale a acestora prevăzută de legislație	712, 713, 811, 821, etc.	532
5.	Oferirea tichetelor de masă angajaților prin transferarea valorii acestora la contul de card deținut de fiecare angajat	532	246
6.	Trecerea în cont a creanței și datoriei față de operatorul tichetelor de masă	521	224
În cazul în care tichetele de masă sunt acordate pe suport de hârtie și apare situația de deteriorare a acestora, ele vor fi reflectate astfel:			
7.	Restituirea tichetelor de masă deteriorate (returnarea tichetelor de către operator)	234	246
8.	Stingerea creanței aferente valorii nominale a tichetelor de masă deteriorate, emise de operator și neutilizate	242	234
9.	Contabilizarea diferenței ce depășește valoarea nominală a tichetelor de masă prevăzută de legislație, în dependență de destinația muncii prestate	712, 713, 811, 821, etc.	531
10.	Înregistrarea contribuțiilor de asigurare socială în mărime de 18% și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală achitate de angajatori în mărime de 4,5% aferente diferenței ce depășește valoarea nominală a tichetelor de masă prevăzută de legislație	712, 713, 811, 821, etc.	533
11.	Reflectarea reținerilor din plățile îndreptate spre achitare angajaților aferente diferenței ce depășește valoarea nominală a tichetelor de masă prevăzută de legislație: a) reținerea asigurării sociale de 6% b) reținerea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală achitate de angajați c) reținerea impozitului pe venit de 12%	531 531 531	533 533 534
12.	Transferul pe contul de card al fiecărui angajat a diferenței dintre valoarea nominală a tichetelor de masă și partea ce depășește această valoare diminuată cu suma impozitelor anterior reținute	531	224

Sursa: elaborat de autor

Orice demers strategic în domeniul salarizării înseamnă crearea și menținerea unei legături puternice între politicile de management general al organizației și practicile de salarizare folosite. Aceasta presupune ca strategia salarizării să fie durabilă, distinctă, să ofere avantaje competitive din punctul de vedere al costurilor muncii prestate cu gradul de calificare.

Actualmente indemnizațiile pentru concediul de odihnă, excluzând cazurile activității sezoniere, se determină în baza salariului mediu pe o zi pe ultimele 3 luni. Când salariul calculat pe ultimele 3 luni până la concediu este mai mic decât pe celelalte 9 luni lucrate interesele angajatului sunt lezate și, invers, când acest salariu pe ultimele 3 luni este mai mare decât pe celelalte 9 luni precedente, suma indemnizației, neargumentat, este exagerată. S-a constatat că calculul indemnizațiilor pentru concediul de odihnă în baza zilelor calendaristice, neargumentat diminuează suma acestora. Astfel nici economic, nici social metoda în cauză nu este fundamentată.

Analizând practica internațională, menționăm că ar fi mai corect de calculat beneficiile aferente concediului de odihnă ținând cont de următoarea regulă:

- pentru fiecare lună lucrată complet, dacă durata concediului este de 28 de zile, salariatul are dreptul la **2,33 zile de odihnă** (28 zile : 12 luni = 2,33 zile);

- suma indemnizațiilor lunare pentru concediul de odihnă va constitui **(2,33:28) x 100 x X**, unde **X** – suma salariului efectiv calculat;

- caracterul activității desfășurate de angajat (sezonier sau nesezonier);

- locul unde își desfășoară activitatea angajatul, pentru a reflecta corect în conturi, dar și pentru a constitui un provizion astfel de a nu perturba ulterior activitatea entității.

Indemnizațiile pentru concediul de odihnă se propune de calculat în baza zilelor lucrătoare a perioadei de concediu, iar salariul mediu pe o zi - de determinat în baza datelor pe ultimele 12 luni. Astfel se obține informații fidele (obiective) aferente indemnizațiilor în cauză. Angajatul în cazul dat este stimulat după merite.

În teză sunt examinate diferite metode de constituire a provizioanelor pentru plata concediilor de odihnă cu evidențierea avantajelor și dezavantajelor acestora. Cu regret, însă în SNC „Capital propriu și datorii” în acest scop nici nu se prevede un astfel de provizion. Considerăm că aceasta este o abatere neargumentată de la prevederile IAS 19.

Provizioanele pentru plata concediilor de odihnă economic sunt argumentate. Ele sunt necesare pentru acoperirea costurilor/cheltuielilor, care urmează să provină din producerea faptului economic viitor, se coordonează cu principiul prudenței, pragului de semnificație de a nu reflecta, în perioada concediilor de odihnă, sume semnificative de costuri cu personalul, respectiv, se coordonează cu uniformitatea reflectării acestor costuri, precum și cu respectarea principiului delimitării costurilor/cheltuielilor în timp (istoric). S-a constatat că cea mai simplă metodă și mai puțin costisitoare rezidă în constituirea provizioanelor pentru plata concediilor neutilizate la finele anului gestionar, care se trec în anul gestionar viitor, în baza salariului mediu planificat pe o zi. Astfel, pentru plata concediilor utilizate în același an, nu se vor constitui provizioane. Metodele de constituire a provizionului pentru plata concediilor de odihnă se prezintă în tabelul 2.

Tabelul 2. Metode de calcul a provizionului pentru indemnizațiile concediilor de odihnă

Criterii	<i>Metoda de constituire a provizionului în baza:</i>		
	<i>salariului mediu pe o zi efectiv</i>	<i>salariului mediu pe o zi planificat</i>	<i>normativă</i>
Formula de calcul	$PR = \overline{S_z} \times Nr.z + \{ [(S_z \times Nr.z) \times 18\%] + [(S_z \times Nr.z) \times 4,5\%] \}$ Unde: PR – suma provizionului, lei, $\overline{S_z}$ - salariul mediu efectiv pe o zi, lei, Nr.z - numărul de zile de concediu la data calculării provizionului, zile, $[(\overline{S_z} \times Nr.z) \times 18\%]$ – calculul contribuțiilor de asigurări sociale, lei, $[(\overline{S_z} \times Nr.z) \times 4,5\%]$ – calculul primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, lei.	$PR = S_z \times Nr.z + \{ [(S_z \times Nr.z) \times 18\%] + [(S_z \times Nr.z) \times 4,5\%] \}$ Unde: PR – suma provizionului, lei, Sz - salariul planificat pe o zi, lei, Nr.z - numărul de zile de concediu la data calculării provizionului, zile, $[(S_z \times Nr.z) \times 18\%]$ – calculul contribuțiilor de asigurări sociale, lei, $[(S_z \times Nr.z) \times 4,5\%]$ – calculul primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, lei.	Se determină în baza procentului din suma totală a fondului planificat de remunerare a angajaților entității. Ambii indicatori vor fi determinați în baza datelor anilor precedenți.
Avantaje	reflectă informații exacte, respectă principiul delimitării costurilor/cheltuielilor istoric (în timp)	Respectarea: - uniformității în reflectarea lunară a indemnizațiilor pentru concediul de odihnă, - corectitudinii indemnizațiilor și a provizionului constituit; - principiului delimitării costurilor/cheltuielilor istoric (în timp)	Simplă în calcul
Dezavantaje	volum mai mare de muncă acordată calculelor care trebuie efectuate la finele fiecărei perioade de gestiune.	suma salariului mediu pe o zi este calculată în modul: a) depersonalizat (mediu la general și nu în baza fiecărui angajat), b) în baza anului precedent, precum și a datelor normative suma provizionului și indemnizațiilor pentru concediu de odihnă nu sunt atât de precise.	Nu este exactă, ceea ce face ca la sfârșitul perioadei de gestiune entitatea să înregistreze corectările aferente provizionului determinat.

Sursa: elaborat de autor

Investigațiile denotă că cea mai corectă variantă de constituire a provizioanelor pentru plata concediilor de odihnă este determinarea acestora în baza coeficientului obținut prin raportul zilelor de odihnă ce se cuvine după fiecare lună lucrată către durata concediului de odihnă, acesta fiind aplicat la suma salariului efectiv. Se propune ca această formulă de calcul a provizioanelor să fie individualizată pentru fiecare angajat. Aplicarea ei în practică nici nu exagerează, nici nu diminuează suma indemnizației pentru concediul de odihnă. În scopul armonizării SNC „Capital propriu și datorii” cu prevederile IAS 19, este rațional de al completa cu exemplul respectiv care ar constitui metoda de calcul al provizioanelor pentru indemnizațiile concediilor de odihnă. În caz contrar poate fi încălcat principiul delimitării în timp a costurilor și cheltuielilor și/sau determinarea provizioanelor în cauză incorect.

În cazul prezentării situațiilor financiare o dată în an s-ar putea de acceptat constituirea provizioanelor pentru plata indemnizațiilor concediului de odihnă numai pentru zilele concediului neutilizat în anul gestionar. Considerăm că această abordare este argumentată în baza principiului delimitării costurilor (cheltuielilor) istoric (în timp). Dacă însă comparăm prevederile altor standarde aferente realizării acestui principiu pentru cheltuielile anticipate atunci pentru constituirea provizionului aferent indemnizației concediului de odihnă în baza zilelor neutilizate ale concediului ar trebui de recunoscut o evidentă contradicție între IAS 19 și alte standarde. Constituirea de către entitate a provizionului menționat nu este obligatorie cu excepția celor pentru concediul neutilizat în perioada gestionară curentă. Conform metodei menționate coeficientului calculat prin raportul zilelor de concediu care se cuvine în fiecare lună către durata concediului (cu condiția că durata concediului este 28 de zile) constituie $0,08321$ ($2,33:28$), fiind aplicat la salariul lunar al fiecărui angajat.

În scopuri fiscale, s-a fundamentat necesitatea de a aduce în concordanță prevederile art. 31 alin. (2) din CF despre deducerea provizioanelor cu *anexele 1D și 2D din Declarația VEN12*. În *Anexa 2D*, în realitate, se recunosc doar provizioanele utilizate. Considerăm că este necesar ca și în art. 31 alin. (2) din CF să se includă același conținut ca în *Anexa 2D*.

Capitolul 3 „Perfecționarea contabilității veniturilor pe termen lung ale personalului” tratează unele probleme aferente modului de determinare și contabilizare a veniturilor pe termen lung ale personalului entității și evidențiază direcțiile de soluționare a acestora. Este abordată problema prezentării informațiilor aferente veniturilor personalului în situațiile financiare în concordanță cu IAS 19, completării acestor situații, perfecționării registrelor de evidență sintetică și analitică a veniturilor personalului, precum și elaborarea rapoartelor interne privind informațiile respective în scopul aplicării acestora în luarea deciziilor manageriale.

IAS 19 prevede o gamă largă de beneficii ale angajaților pe termen lung cum ar fi pensiile care urmează să le primească angajații la pensionare sau la rezilierea contractului înainte de termen, indemnizațiile pentru concediul de odihnă și cel medical, participarea la profit, jubilee sau alte beneficii pe termen lung, compensațiile amânate, indemnizațiile pentru reducerea statelor de personal, precum și modul de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor aferente. Importantă este problema conform căreia unul și același element al beneficiilor, în funcție de condițiile respective, poate fi tratat ca beneficiu al angajaților curent sau pe termen lung, fapt ce lipsește în legislația RM. În acest scop, în actuala teză, s-a argumentat condițiile și criteriile ce delimitează aceste venituri pe termen scurt sau pe termen lung, principalul criteriu fiind perioada ce nu depășește 12 luni.

În scopul creării condițiilor financiare pentru funcționarea fondului nestatal de pensii apare necesitatea pe o perioadă îndelungată de a determina suma pensiilor acumulate și

cheltuielile condiționate de desfășurarea activității acestui fond. În acest aspect, autorul a aplicat calculele actuariale.

În teză s-a fundamentat că varianta cea mai economă și nesupusă falimentului este sistemul propriu de pensii în cadrul fiecărei entități, care prevede alocarea mijloacelor financiare câștigate de angajați cu scopul asigurării viitoarelor pensii. Ulterior această structură (fond) își asumă funcția de asigurare a personalului cu pensie dacă ei au obținut dreptul la asemenea plăți.

Care nu ar fi planurile de pensii (statal sau nestatal), rolul acestora rămâne a fi unul destul de important. Rezultă că de situația lor financiară depinde viitorul pensionarilor, posibilitatea acestora de a încasa mijloacele financiare meritate. Pentru a informa utilizatorii de informație, din cadrul sistemului de raportare a entității, cu referire la diferite aspecte privind beneficiile postangajare, pe lângă IAS 19 a fost aprobat IAS 26. În determinarea indicatorilor și efectuarea calculelor aferente planurilor de pensii, entitatea poate apela la serviciile specialiștilor - actuari.

În baza cercetărilor efectuate definiția contabilității actuariale este formulată de către autor ca **o evidență bazată pe informații calculate pe termen lung, luându-se în considerare influența diversilor factori (inflația, șomajul, evoluția prețurilor, durata de viață medie, mortalitatea, etc.) în evaluarea valorii actualizate și prezentării acesteia în situațiile financiare ale entității.** Contabilitatea actuarială a veniturilor personalului reprezintă evaluarea fluxului de plăți, a contribuțiilor la fondurile de pensii și reflectarea acestora, luându-se în considerare factorii menționați în scopul luării deciziilor privind alocarea și utilizarea fondurilor de pensii.

Calculul actuariale prevăd respectarea principiilor cum ar fi posibilitatea și necesitatea modelării; probabilitatea; perspectivele; raționalitatea aplicării; periodicitatea în scopul determinării pensiilor după expirarea termenului de activitate a angajatului și cheltuielile aferente. Calculul sunt efectuate conform prevederilor IAS 19 (modul de recunoaștere a cheltuielilor cu pensii) și IAS 26 în privința dezvoltării informațiilor aferente.

Un plan de pensii constituit de entitate pentru angajații săi, poate fi contabilizat prin două variante:

- la contul 428 „Alte datorii pe termen lung”, prin deschiderea unui subcont suplimentar, spre exemplu 4281 „Pensii”, sau
- utilizând contul 426 „Provizioane pe termen lung”.

Modul de contabilizare a operațiilor respective este prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3. Contabilizarea operațiilor aferente beneficiilor postangajare

Nr. crt.	Conținutul economic al operațiilor	Corespondența conturilor	
		Debit	Credit
1	2	3	4
1.	Recunoașterea cheltuielilor de remunerare a angajaților aferente viitoarelor pensii	713	428/426
2.	Efectuarea contribuțiilor în activele planului de pensii	173	242
3.	Achitarea pensiilor	428/426	173
4.	Recunoașterea câștigurilor (pierderilor) actuariale	173	343

Sursa: elaborat de autor

Se propune deschiderea unui cont pentru evidența activelor planului de pensii, spre exemplu 173 „Active ale planului de pensii”, în debitul acestui cont se va înregistra majorarea planului de pensii, iar în credit diminuarea acestuia. Soldul contului 173 este debitor și reprezintă mărimea activelor planului de pensii.

Aplicarea prevederilor IAS 19 în asigurarea angajaților cu pensii prin intermediul fondurilor (planurilor) nestatale de pensii în condițiile RM este dificilă și riscantă, deși există acte normative care reglementează activitatea acestora (Legea nr. 329 din 25.03.1999). Dacă vor fi îmbunătățite condițiile economice, social-politice, s-ar putea încerca de a asigura angajații la

pensionarea lor prin varianta planurilor nestatale de pensii. În baza studiilor efectuate s-a propus ca în condițiile asigurării publice cu pensii prin CNAS de aplicat un calcul actuarial, cu alocarea unei cote din partea angajatorului în mărime de 5-8%, prin reținerea din suma de 18% achitată din salariul calculat de către angajator. Aceasta va cointeresa fiecare angajat ca salariul să nu fie primit în plic ci perfectat juridic documentar pe parcursul întregii durate de activitate a persoanei juridice.

Modul de calcul și de contabilizare a veniturilor angajaților sub forma de participare la capitalul propriu expus în IAS 19 este discutabil. În acest context se prevede că pentru unul și același angajat entitatea oferă unul și același număr de acțiuni fără plată anual pe parcursul perioadei stabilite de entitate. Respectiv și cheltuielile aferente se recunosc în părți proporționale numărului de ani din perioada stabilită, situație dificil de acceptat. În scopul înlăturării neajunsurilor aferente determinării și contabilizării participațiilor la capitalul propriu al angajaților este rațional de înregistrat cota în capitalul propriu al fiecărui angajat, apoi oferirea acțiunilor și achitarea acestor cote. Ulterior entitatea urmează să recunoască suma cheltuielilor totale drept cheltuieli anticipate pe termen lung, iar cota-parte respectivă a acestora în baza livrării – drept cheltuieli curente. Deoarece acțiunile se oferă fără plată, acestea trebuie să fie contabilizate drept cheltuieli financiare.

Axându-ne pe prevederile SNC „Capital propriu și datorii”, compartimentul „Datorii calculate”, entitatea trebuie să dezvăluie informațiile aferente datoriilor față de personal și provizioanele la începutul și sfârșitul anului de gestiune, majorarea provizioanelor aferente și decontarea lor la venituri. Acestea-s niște informații insuficiente și nu satisfac cerințele utilizatorilor interni și externi. Ele rezultă din componența totală a veniturilor angajaților, sunt relevante și utile în luarea deciziilor aferente de către utilizatorii situațiilor financiare interni sau externi. În scopul respectării principiilor de bază ale contabilității și caracteristicilor calitative ale informațiilor recomandăm prezentarea informației corecte, ample și desfășurate în situațiile financiare, cu privire atât la veniturile personalului pe termen scurt cât și cele pe termen lung.

În opinia autorului dezvăluirea informației privind veniturile angajaților în conformitate cu IAS 19 trebuie să conțină:

- componența veniturilor curente și pe termen lung ale angajaților, în contabilitatea angajatorului,
- formele de prezentare a informației în anexe și în note explicative aferente situațiilor financiare.

Pentru a asigura obținerea acestor informații, propunem, ca în registrele contabile analitice, informația privind veniturile personalului, să fie prezentată detaliat pe forme de remunerare, incluzând plățile personalului, furnizate de entitate angajaților săi. Astfel, informația trebuie prezentată detaliat după forme, tipuri și structura de plată a salariului, primelor, concediilor medicale plătite, concediilor de odihnă, asigurarea medicală a personalului, alte remunerații monetare sau nemonetare. Anexa la situațiile financiare trebuie întocmită axându-se pe principiul periodicității plăților divizând aceste plăți în beneficii curente și beneficii pe termen lung. Tabelul aferent beneficiilor pe termen scurt și termen lung va conține informații privind structura și formele de remunerații, plățile sociale aferente concediilor medicale plătite, concediul ordinar de odihnă, asigurarea medicală a personalului, beneficiile pe termen scurt și pe termen lung ale angajaților sub formă nemonetară (tabelul 4 și 5).

Tabelul 4. Dezvăluirea informației din situațiile financiare în conformitate cu IAS 19 aferente veniturilor pe termen scurt ale angajaților

Standardul internațional	Cerințele privind dezvăluirea informației aferente veniturilor angajaților	Forma propusă ce permite dezvăluirea informației
IAS 19	Prezentarea informațiilor privind cheltuielile legate de veniturile curente ale angajaților	În anexă este necesară o secțiune ce va dezvălui informația privind cheltuielile legate de veniturile curente ale angajaților
	Salariul, primele, indemnizațiile pentru concediul de odihnă	Tabelul - „Veniturile curente privind salariile, primele, concediile de odihnă”
	Plăți aferente concediilor medicale, prestații de asigurări sociale.	Tabelul - „Plăți aferente asigurărilor sociale”
	Asigurarea medicală facultativă a personalului	Tabelul - „Asigurarea medicală a personalului”
	Alte beneficii curente sub formă nemonetară	Tabelul - „Venituri curente nemonetare”
IAS 26	Veniturile aferente personalului cheie de conducere al entității	Tabelul - „Beneficiile personalului cheie de conducere”

Sursa: elaborat de autor

În cazul veniturilor pe termen lung ale personalului se propune de a dezvălui următoarea informație (tabelul 5):

Tabelul 5. Dezvăluirea informației din situațiile financiare în conformitate cu IAS 19 aferente veniturilor pe termen lung ale angajaților

Standardul internațional	Cerințele standardului privind dezvăluirea informației aferente beneficiilor angajaților	Forma propusă ce permite dezvăluirea informației
IAS 19	Prezentarea informațiilor aferente veniturilor pe termen lung ale angajaților	În anexă este necesară o secțiune ce va dezvălui informația privind cheltuielile legate de beneficiile pe termen lung ale angajaților
	Plăți aferente veniturilor postangajare	Tabelul - „Venituri postangajare”
	Plăți aferente asigurărilor de viață postangajare și asistenței medicale postangajare	Tabelul - „Asigurările de viață postangajare și asistența medicală postangajare”
	Plățile aferente compensațiilor sub forma participațiilor la capitalurile proprii	Tabelul - „Compensațiile sub forma participațiilor la capitalurile proprii”
	Alte beneficii pe termen lung ale angajaților	Tabelul - „Alte venituri pe termen lung ale angajaților”
IAS 26	Dezvăluirea informației privind beneficiile aferente personalului cheie de conducere	Tabelul - „Veniturile personalului cheie de conducere”

Sursa: elaborat de autor

Cum rezultă din tabelele 4 și 5, utilizatorii de informații vor obține informațiile aferente veniturilor pe termen scurt ale angajaților pe toate tipurile de remunerații care sunt datorate, în totalitate, în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul în cauză.

Considerăm că în registrele contabile analitice, informația privind veniturile personalului, trebuie prezentată detaliat pe forme de remunerare, incluzând plățile personalului, furnizate de entitate angajaților săi.

Propunem aplicarea Notei de informare, care în practica contabilizării veniturilor personalului în RM va contribui la dezvăluirea unei informații mai ample, mai analitice, relevante și oportune în situațiile financiare și totodată va permite întocmirea rapoartelor interne, în ceea ce ține de angajații entității, în concordanță cu prevederile IAS 19. Aceasta considerabil

extinde caracteristicile informațiilor aferente veniturilor curente în întocmirea bugetelor, determinarea costurilor și cheltuielilor, rezultatului financiar.

În condițiile în care în RM se va elabora SNC „Beneficiile angajaților” în baza prevederilor IAS 19 apare necesitatea de a prezenta un volum de informații cu mult mai larg, cu caracteristici mai profunde, care este rațional să fie reflectate ca în anexa 41 din teză, elaborată și propusă de autor. Informațiile acestei anexe reflectă veniturile curente și pe termen lung ale personalului (pe tipuri și componența lor), caracteristicile datoriilor și creanțelor contingente, veniturilor pentru încetarea contractelor de muncă, suma provizioanelor pe termen lung și celor curente, veniturilor aferente plăților bazate pe acțiuni cu caracteristicile lor aferente, inclusiv și nota informativă privind decontările cu personalul cu divizarea acestora în beneficii pe termen scurt și pe termen lung cu indicatorii respectivi la începutul anului, majorări, micșorări, soldul la finele anului gestionar.

Legislația RM urmează a fi completată cu un standard separat, care ar cuprinde întreaga gamă aferentă tipurilor de venituri pe termen lung ale angajaților. În afară de pensiile angajaților, aceasta trebuie să cuprindă indemnizațiile pentru concediile de odihnă și cele medicale, participarea la capitalul social, cu descrierea celor mai răspândite variante, regulile de bază conform cărora indemnizațiile concediilor de odihnă și cele medicale se consideră venituri curente și, respectiv, venituri pe termen lung în baza respectării principiului delimitării costurilor (cheltuielilor) pe perioade gestionare, indemnizațiile pentru încetarea contractului de muncă, modul de contabilizare a acestora.

S-a fundamentat necesitatea înregistrării cotei fiecărui angajat în capitalul social, apoi oferirea acțiunilor și achitarea acestor cote. Ulterior entitatea urmează să recunoască suma cheltuielilor totale drept cheltuieli anticipate pe termen lung, iar cota-parte respectivă în baza livrării – drept cheltuieli curente. Deoarece acțiunile se oferă fără plată, acestea trebuie să fie recunoscute și contabilizate drept cheltuieli financiare – fapt care a condiționat elaborarea de către autor a modului de contabilizare a participațiilor la capitalul social. În acest context în standardul care urmează a fi elaborat se cere să fie incluse și varianta de obținere a acțiunilor de către angajați contra plată, și modul de contabilizare a acestora.

Completările și modificările componenței veniturilor pe termen scurt și pe termen lung ale angajaților, perfecționarea contabilității acestora în funcție de caracteristicile inerente acestor venituri, dezvoltarea dezvoltării informațiilor situațiilor financiare aferente acestor venituri propusă de autor, realizate într-un SNC „Beneficiile angajaților”, care actualmente lipsește, perfecționarea documentelor și registrelor contabile în scopul culegerii datelor respective temei, vor contribui la obținerea informațiilor fidele, relevante care vor corespunde principiilor de bază ale contabilității și caracteristicilor calitative ale acestora.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Cercetările efectuate în domeniul contabilității veniturilor personalului au permis formularea următoarelor concluzii:

1. În literatura științifică de specialitate se conține o multitudine de abordări aferente veniturilor personalului, astfel încât sunt confundate noțiunile de *venituri ale personalului*, *salariu*, *salariu de bază*, *salariu suplimentar*, *primă*, *recompense*. Aceste noțiuni sunt diferite după conținut și aria de cuprindere. Autorii tratează în mod diferit aceste noțiuni. Analiza abordărilor ce țin de studiul esenței salariului, recompensei și venitului personalului ne-a permis să le grupăm după conținutul lor economic și omogenitate, să le organizăm într-o relație ierarhică, determinând componența acestora. Recompensa este o componentă a veniturilor

personalului sub formă materială și/sau nematerială, a cărei funcție de bază, în opinia noastră, este cea de stimulare, care îi permite entității să atragă, să mențină și să motiveze munca personalului calificat.

2. S-a constatat că există trei abordări ale veniturilor personalului. La nivel microeconomic, veniturile angajaților sunt analizate ca surse obținute de aceștia în urma realizării resurselor proprii. Cu alte cuvinte, mărimea veniturilor personalului reprezintă prețul pentru munca prestată. Sub aspect statistic, veniturile personalului reprezintă plățile intrate sub diferite forme, fie monetare, fie materiale, provenite din salarii, ajutor material, primă ș.a. Abordarea economică a pieței muncii explică conceptul de venit al personalului prin prisma surselor care aduc populației satisfacții fizice, morale, intelectuale și economice, indiferent de forma acestora (materială sau financiară) și care provin fie din salarii, fie din alte surse.

3. Noțiunea de *salariu suplimentar*, fără a lua în considerare conținutul economic și sursa de proveniență a acestuia, este tratat ca o primă calculată personalului pentru timpul lucrat și/sau volumul de produse fabricate, de servicii prestate sau lucrări executate. Nu se ia în considerare faptul că angajatul odată ce își prestează munca, obținând rezultate deosebite, în același timp depune mai mult efort și, respectiv, va primi un salariu compus din salariul de bază și o primă, care la fel se consideră venit al angajatului (de fapt este salariul meritat pentru un plus de efort în timpul orelor de muncă), dar nicidecum salariu suplimentar. Și salariul de bază și prima au la bază munca prestată.

4. Contabilitatea veniturilor personalului reprezintă un proces complex, care necesită întocmirea corectă a documentației legate de activitatea angajatului. În această ordine de idei, autorul propune întocmirea unui circuit documentar, care va permite evidența corectă a personalului și prezentarea informațiilor aferente. Întocmirea unui grafic documentar va asigura transparența în procesul de calcul și achitare a salariului, contribuind la creșterea eficacității administrative, la stabilirea interconexiunii informației din documentele respective. În acest context a fost argumentată necesitatea unui algoritm al circuitului documentar privind calculul salariului în cadrul entității.

5. Prezentarea informației aferente veniturilor personalului în situațiile financiare reprezintă o problemă importantă în procesul decizional. Este necesară întocmirea unei anexe pentru dezvăluirea în situațiile financiare a informațiilor privind veniturile pe termen scurt și termen lung ale personalului, astfel încât aceste informații să prezinte interes pentru utilizatorii interni și externi de informație și întocmirea rapoartelor statistice.

6. Actualmente, în RM, lipsește un SNC privind contabilitatea veniturilor personalului. Există în componența SNC „Capital propriu și datorii” un compartiment „Datorii calculate”, care vizează datoriile salariale și datoriile personalului privind alte operațiuni (ajutoarele materiale, deplasările în interes de serviciu, utilizarea bunurilor personale în scopuri de serviciu etc.). Contabilitatea acestora este exprimată prin majorarea costurilor/cheltuielilor, valorii activelor sau prin diminuarea datoriilor comerciale și majorarea datoriilor curente. Odată ce lipsește standardul menționat pentru entitate, nu există nici baza normativă cu privire la veniturile personalului cu divizarea lor în curente și pe termen lung, planurilor de beneficii ale personalului și tipurile acestora, fondurilor de pensii statale și nestatale, recunoașterea, evaluarea și modul de contabilizare a fiecărei componente a veniturilor în funcție de modul și varianta de constituire (acumulare), dezvăluirea informațiilor aferente în situațiile financiare.

7. Conform Legii nr. 166 din 21 septembrie 2017 cu privire la tichetele de masă și Hotărârii Guvernului nr. 227 din 12 martie 2018, personalul entităților private din RM poate utiliza tichete de masă acordate la dorință de către angajatori. Însă nu este reglementat tipul de

venituri la care acestea se atribuie și modul lor de contabilizare, inclusiv și în cazul în care conducerea entității oferă tichete de masă la o valoare ce depășește limita stabilită.

8. Începând cu 1 ianuarie 2019 a intrat în vigoare Legea nr. 165 din 26.07.2018 pentru modificarea unor acte legislative ce prevăd reexaminarea pensiilor pentru limita de vârstă persoanelor care au activat în câmpul muncii după realizarea dreptului la pensie. Conform Legii menționate pensia acestor persoane se recalculează pe etape, în funcție de anul ieșirii la pensie și durata stagiului de cotizare realizat după stabilirea pensiei. Astfel, persoanele care au fost pensionate până la 1 ianuarie 1999 au dreptul la reexaminarea pensiei dacă au realizat un stagiul de cotizare de peste 15 ani sau mai mult – începând cu 1 ianuarie 2019, iar dacă stagiul de cotizare este mai mic de 15 ani – începând cu 1 ianuarie 2020. Totodată, pensionarii care au ieșit la pensie în anul 2000 au dreptul la reexaminarea pensiei începând cu anul 2021 sau la vârsta de 80-81 de ani. În baza datelor demografice, publicate anual de BNS, această categorie de persoane constituie mai puțin de 2%. Altfel spus, regula de mai sus este destinată „sufletelor moarte”.

9. Actualmente, vârsta de pensionare este stabilită una unică fără a lua în considerare datele anuarului statistic despre durata de viață medie a populației.

10. Prezentarea informațiilor privind veniturile personalului în situațiile financiare este o problemă importantă în procesul decizional. Considerăm că volumul de informații aferente veniturilor curente și pe termen lung ale personalului, prevăzut în IAS 19, nu este complet, nu are caracter analitic și nu este suficient de relevant pentru utilizatorii de informații interni și externi. O bună parte din informațiile respective pe care entitatea trebuie să le dezvăluie se conțin în IAS 24 și IAS 26.

11. Actele normative care reglementează componența și contabilitatea salariului (principala parte a veniturilor curente ale personalului), precum și sursele bibliografice ocolesc definițiile privind salariul de bază, salariul suplimentar, forma și sistemul de salarizare. Însă, această informație este importantă la analiza veniturilor curente și utilizarea rezultatelor analizei la evaluarea situației cu privire la salarizare, precum și la elaborarea unui plan de acțiuni pentru ameliorarea nivelului de salarizare.

12. Conform prevederilor IAS 19 nu este clar modul de contabilizare a venitului personalului provenit din participarea la profit. Doar profitul efectiv al entității se determină după expirarea perioadei gestionare curente, iar costurile și/sau cheltuielile condiționate de participarea angajaților la profit se cere să fie atribuite la perioada gestionară curentă. Concomitent, în acest act normativ nominalizat lipsește metoda de repartizare a sumei care urmează a fi repartizată între angajații entității.

13. Din lipsa unui SNC aferent modului de determinare a componenței veniturilor personalului și de contabilizare a acestora, de dezvăluire a informațiilor aferente nu poate fi examinată măsura în care cadrul normativ național este armonizat cu cel internațional.

Principala problemă științifică din domeniul cercetat constă în examinarea și perfecționarea contabilității veniturilor personalului, cuprinzând: fundamentarea necesității de a elabora un standard național de contabilitate privind veniturile personalului; completarea componenței veniturilor curente cu noi elemente de venit; evaluarea și recunoașterea veniturilor personalului, respectiv a costurilor și cheltuielilor aferente; examinarea și modernizarea contabilității veniturilor personalului cu divizarea acestora în curente și pe termen lung; perfecționarea documentației primare și circuitului acesteia prin prisma raționalizării controlului intern; elaborarea și fundamentarea recomandărilor privind armonizarea legislației contabile naționale cu cea internațională; elaborarea unor anexe la situațiile financiare în scopul dezvăluirii unor informații mai ample, relevante și fidele pentru procesul decizional. Soluționarea acestei

probleme complexe va contribui semnificativ la perfecționarea contabilității veniturilor personalului și prezentării informațiilor în situațiile financiare.

Cercetările efectuate ne-au permis să formulăm o serie de **recomandări** referitoare la perfecționarea contabilității veniturilor personalului:

1. Veniturile personalului trebuie definite ca: totalitatea salariilor și recompenselor și a altor forme materiale și nemateriale de stimulare a angajaților obținute pe parcursul activității angajaților și după expirarea acestei perioade, în scopul satisfacerii necesităților personale și familiale, dar și al creării unor economii personale.

2. Salariul reprezintă contravaloarea muncii prestate de către angajat conform cantității și calității acesteia, precum și câștigul pentru munca neprestată, dar prevăzută de legislație.

3. Salariul de bază este salariul personalului condiționat de volumul de produse fabricate, de servicii prestate sau de timpul lucrat. Salariul suplimentar reprezintă salariul personalului care nu este determinat de munca prestată, indiferent de forma ei, dar este prevăzut de legislația în vigoare.

4. Recompensa este o componentă a veniturilor angajaților și reprezintă răsplata, despăgubirea, gratificația (achitată peste salariu) angajaților, sumele achitate inovatorilor și inventatorilor care cedează statului sau angajatorului invenția sau inovația sa, precum și serviciile prestate de către entitate pentru crearea climatului ce depășește normele de organizare a muncii și protecției acesteia, de dezvoltare și evoluare a performanțelor angajaților.

5. Componenta veniturilor curente ale personalului a fost completată cu valoarea tichetelor de masă. Respectiv, s-a elaborat modul de contabilizare a acestei componente în cazul în care entitatea oferă tichete la o valoare mai mare decât limita stabilită de legislație, fiind examinat în aspectul contabil și fiscal. Astfel s-a completat volumul informațiilor cu privire la veniturile curente prezentate în situațiile financiare pentru utilizatorii interni și externi.

6. Forma de salarizare reprezintă modul de calcul al salariului în funcție de volumul de produse fabricate sau de servicii prestate (prima formă), timpul lucrat, fără a lua în considerare volumul de produse fabricate sau de servicii prestate (a doua formă), sau combinând timpul lucrat și produsele fabricate sau serviciile prestate (a treia formă). În acest context definiția sistemului de salarizare este formulată ca o modalitate de calcul a mărimii salariului personalului în cadrul unei forme de salarizare, punând la bază diferiți indicatori, sau variantele de salarizare în cadrul unei forme de salarizare.

7. Provizioanele pentru plata concediilor de odihnă reprezintă alocațiile estimative aferente indemnizațiilor și compensațiile pentru concediile care vor fi utilizate în perioada gestionară viitoare. Aceste alocații sunt condiționate de respectarea principiului delimitării costurilor și cheltuielilor pe perioade gestionare (curentă și viitoare) și de uniformitatea reflectării indemnizațiilor și compensațiilor pentru concediu în componența costurilor și cheltuielilor în funcție de destinația muncii prestate.

8. Armonizarea cadrului normativ și legal național cu cel internațional aferent contabilității veniturilor personalului poate fi efectuată prin păstrarea normelor și specificului național privind contabilitatea în cadrul procesului de armonizare a principiilor de prezentare a situațiilor financiare în concordanță cu IAS 19, completarea reciprocă a componenței veniturilor personalului, a metodelor și procedurilor de evidență și prezentare a informației, normelor de unificare a formelor de prezentare a documentelor contabile.

9. În vederea înlăturării divergențelor dintre prevederile standardului internațional (IAS 19) și viitorul SNC „Veniturile personalului” este rațional să-și găsească realizarea următoarele măsuri:

– armonizarea principiilor de evidență și prezentare a informației financiare, metodelor, modalităților, procedurilor de evidență și întocmire a situațiilor financiare;

– determinarea coeficienților de calcul luând în considerare caracteristicile evaluării elementelor componente ale veniturilor personalului, originalitatea modului de contabilizare a veniturilor personalului bazat pe calcule suplimentare în tabele speciale, determinarea factorilor cu influență pozitivă și negativă asupra informației și a documentelor primare, fapt ce va conduce la evitarea erorilor în situațiile financiare;

– păstrarea normelor și specificului național privind contabilitatea veniturilor personalului în cadrul procesului de armonizare a principiilor de prezentare a situațiilor financiare și completarea reciprocă a metodelor și procedurilor de evidență și prezentare a informației aferente situațiilor financiare;

– baza de calcul al provizioanelor menționate va servi suma salariului mediu pe o zi determinată pe perioada de 12 luni lucrate și a zilelor efectiv lucrate de fiecare angajat. Calculele confirmă că această metodă este cea mai corectă dintre cele examinate prin personalizarea calculului respectiv și nu afectează interesele angajatului.

10. Se impune eliminarea lacunelor din legislația RM care vizează veniturile postangajare, astfel încât să fie creată posibilitatea funcționării unor fonduri private de pensii. Astfel, se va crea o variantă alternativă, de rând cu cea de stat, privind modul de calcul al veniturilor postangajare.

11. În cazul participării angajaților la profit este rațională constituirea unui provizion calculat în baza cotei stabilite de către entitate și a sumei profitului preconizat (planificat). Astfel, suma calculată urmează a fi repartizată între angajații entității în baza salariului câștigat de către fiecare persoană în anul gestionar curent. În anul gestionar ulterior diferența dintre suma efectiv repartizată între angajați și provizionul anterior constituit se va recunoaște drept venit (dacă provizionul este mai mare decât suma efectiv repartizată) sau costuri/cheltuieli (când provizionul anterior constituit este mai mic decât suma repartizată între angajați).

12. Aplicarea Notei de informare, elaborată de autor, în practica contabilizării veniturilor personalului în RM va asigura dezvăluirea unei informații mai ample, mai analitice, relevante și oportune în *situațiile financiare* și, totodată, va permite întocmirea rapoartelor interne cu privire la angajații entității, în conformitate cu prevederile IAS 19.

13. S-a fundamentat necesitatea reexaminării pensiilor pentru persoanele ce activează după pensionare anual și nu o singură dată după 15 ani de activitate, sau de majorat suma pensiei pensionarului cu mărimea alocării de 6% din suma salariului calculat. Această măsură are ca scop stimularea pensionarilor în activitatea sa după expirarea termenului de activitate.

14. Vârsta de pensionare a bărbaților și a femeilor este rațional să fie stabilită diferențiat în baza indicatorilor demografici (durata de viață medie). Astfel se va obține fundamentarea socială a vârstei de pensionare a bărbaților și a femeilor respectând întocmai interesele acestor două grupuri de pensionari.

Rezultatele prezentei cercetări constituie un aport la dezvoltarea teoriei și practicii contabilității veniturilor personalului prin aprofundarea și perfecționarea metodelor și practicilor din acest domeniu. Aceste rezultate asigură obținerea unor informații veridice și credibile necesare tuturor categoriilor de utilizatori pentru luarea unor decizii economice și manageriale la diferite niveluri ale entității.

BIBLIOGRAFIE

1. BUCUR, V. Probleme ale contabilității activelor nemateriale și materiale pe termen lung. Referat științific. Chișinău: 2005. p. 13.
2. АДAMЧУК, В.В., Ромашов О.В., Сорокина М.Е. Экономика и социология труда: Учебник. Москва: ЮНИТИ, 2000. - с. 407. ISBN 5-238-00042-1
3. КАПЕЛЮК, З.А. Организация, нормирование и оплата труда на предприятиях торговли и общественного питания: Учебное пособие. Москва: Омега-Л, 2006. – с. 224
4. СЕВОТАРИ, Анна, Economic aspects of minimum wage. În: Simpozionul Științific Internațional al Tinerilor Cercetători din 22-23 aprilie 2016. Chișinău: ASEM, 2016. ISBN 9789975758239
5. Legea cu privire la tichetele de masă nr. 166 din 21.09.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 20.10.2017, nr. 364-370.
6. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova pentru aprobarea Regulamentului cu privire la modul de operare cu tichetele de masă nr. 227 din 12.03.2018. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 16.03.2018, nr. 84-93.
7. Legea pentru modificarea unor acte legislative nr. 165 din 26.07.2018. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 24.08.2018, nr. 333-335
8. Legea cu privire la fondurile nestatale de pensii. Nr. 329 din 25.03.1999. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 12.08.1999, nr. 87-89.
9. Standardul Internațional de Contabilitate 19 „Beneficiile angajaților”.
<http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-ifrs-9-ias-19-ias-36-ias-39-ifric-21> (vizitat la 12.02.2018).
10. Standardul Internațional de Contabilitate 24 „Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate”.
<http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-ifrs-9-ias-19-ias-36-ias-39-ifric-21> (vizitat la 12.02.2018)..
11. Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii”. În Monitorul Oficial al RM, 22.10.2013, nr. 233-237.
12. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997 www.fisc.md (vizitat 08.08.2017)
13. Dicționarul explicativ al limbii române, Academia Română, Institutul de Lingvistică „Iorgu Iordan”, ediția a II-a, Univers Enciclopedic, București, 1996, 1192 p.
14. Ghid pentru înțelegerea și aplicarea IAS 19 „Beneficiile angajaților”. București: Editura CECCAR, 2004.
15. Legea contabilității și raportării financiare. nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 05.01.2018, nr. 1-6.
16. Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018. Nr. 281 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 29.12.2017, nr. 464-470.
17. Legea cu privire la mărirea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală. Nr. 1593 din 26.12.2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 08.02.2003, nr. 18-19.

LISTA LUCRĂRILOR PUBLICATE LA TEMA TEZEI

Articole în diferite reviste științifice din străinătate

1. CEBOTARI, Anna, The accounting post-employment benefits based on actuarial calculations. În: Science Publishing Group INC (Humanities and Social Sciences), NEW YORK, SUA, 2018, Vol. 6, No 2, p. 54-58, ISSN 2330-8176 (0,55 c.a.) <http://www.sciencepublishinggroup.com/journal/paperinfo?journalid=208&doi=10.11648/j.hss.20180602.12>

Articole științifice în ediții de profil național

2. CEBOTARI, Anna, Contabilitatea provizioanelor pentru plata concediilor. În: Economica, Revistă științifico-didactică, Chișinău: ASEM, 2016, nr. 3 (97), p. 73, ISSN 1810-9136, Categoria B. (0,81 c.a.) Disponibil: <http://ase.md/ro/publicatii/revista-economica.html#2016>
3. CEBOTARI, Anna, Contabilitatea veniturilor postangajare in baza calculelor actuariale. În: Economica, Revistă științifico-didactică, Chișinău: ASEM, 2017, nr. 3 (101), p. 81, ISSN 1810-9136, Categoria B. (0,63 c.a.) Disponibil: http://ase.md/files/publicatii/economica/2017/ec_2017_3.pdf
4. CEBOTARI, Anna, Salariul minim. Aspecte economice. În: Studia Universitatis Moldaviae, Chișinău: USM, 2018, nr. 1, ISSN 2345-1033, Categoria B. (0,68 c.a.)

Materiale ale comunicărilor științifice

5. CEBOTARI, Anna, Practica internațională, standartizarea și controlul intern al informației privind contabilitatea veniturilor angajaților. În: Simpozionul Științific Internațional al Tinerilor Cercetători din 24-25 aprilie 2015. Chișinău: ASEM, 2015.(0,35 c.a.)
6. CEBOTARI, Anna, Economic aspects of minimum wage. În: Simpozionul Științific Internațional al Tinerilor Cercetători din 22-23 aprilie 2016. Chișinău: ASEM, 2016. ISBN 9789975758239 (0,42 c.a.) Disponibil: http://ase.md/files/publicatii/electronice/Simpozion_2016_eng_5.09.16.pdf
7. CEBOTARI, Anna, Accounting provisions for vacation pay. În: Simpozionul Științific Internațional al Tinerilor Cercetători din 28-29 aprilie 2017. Chișinău: ASEM, 2017. ISBN 9789975758772 (0,34 c.a.) Disponibil: http://ase.md/files/publicatii/electronice/simp_doct_apr2017_en1.pdf
8. CEBOTARI, Anna, Profesia contabilă: Provocări și Dezvoltări. În: Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor, Conferință științifică internațională, Chișinău, 2017, ISBN 9789975127509 (0,52 c.a.)

ADNOTARE

CEBOTARI Anna, „Contabilitatea veniturilor personalului și perfecționarea acesteia”, teza de doctor în științe economice, specialitatea: 522.02. – Contabilitate; audit; analiză economică, Chișinău, 2019

Structura tezei: adnotare, introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie (147 de titluri), 150 de pagini text de bază, 4 figuri, 17 tabele, 2 grafice și 45 de anexe. Rezultatele obținute sunt publicate în 8 lucrări științifice.

Cuvinte – cheie: veniturile personalului, salariu, recompensă, plan de pensii, pensii, absențe cumulate, absențe necumulate, profit/pierdere actuarială, provizion, situații financiare

Domeniul de studiu: contabilitate

Scopul lucrării constă în investigarea aspectelor teoretice și practice ale contabilității veniturilor personalului și elaborarea direcțiilor de perfecționare a acesteia în conformitate cu cerințele internaționale.

Obiectivele cercetării: examinarea definiției de venituri ale personalului și concretizarea modului de clasificare, recunoaștere și delimitare a acestora; analiza conceptelor teoretico-metodologice care stau la baza contabilității veniturilor personalului; argumentarea abordărilor privind componența, structura, evaluarea și gestionarea veniturilor personalului; identificarea aspectelor problematice aferente contabilității veniturilor personalului în funcție de natura acestor venituri cu respectarea principiului delimitării costurilor/cheltuielilor pe perioade gestionare; abordarea problemelor privind generalizarea și prezentarea informației aferente veniturilor personalului în situațiile financiare; determinarea rolului informației contabile privind veniturile personalului în procesul decizional și altele.

Noutatea și originalitatea științifică a lucrării constau în dezvoltarea teoretică a definiției de venituri ale personalului, salariu privit la general, salariu de bază și suplimentar, formă și sistem de salarizare, recompense și elaborarea recomandărilor aferente stabilirii unor criterii de clasificare și delimitare a acestora, a politicilor contabile aferente veniturilor personalului, fundamentarea necesității de elaborare a unui SNC privind contabilitatea veniturilor personalului și armonizarea lui cu prevederile celui internațional, determinarea veniturilor postangajare, utilizând calculele actuariale, analiza metodelor de determinare a provizionului pentru plata indemnizațiilor de concediu de odihnă și argumentarea economică a celei mai obiective între ele, perfecționarea modului de prezentare a informațiilor aferente veniturilor personalului în situațiile financiare prin elaborarea unor anexe și notei informative suplimentare aferente.

Problema științifică importantă, soluționată în domeniul cercetat, constă în: completarea veniturilor curente cu tichetele de masă, perfecționarea contabilității veniturilor personalului, argumentarea propunerilor privind elaborarea unui standard național de contabilitate aferent veniturilor personalului și armonizarea lui cu actele normative internaționale prin înlăturarea divergențelor dintre reglementările naționale și internaționale privind contabilitatea veniturilor personalului, precum și propunerea aferentă modului de prezentare a informațiilor privind veniturile personalului în situațiile financiare și dezvoltarea acestora. Problema soluționată în teză demonstrează avantajele recomandărilor formulate și influența benefică a acestora asupra caracteristicilor calitative a informațiilor prezentate de entitățile autohtone, aferente sectorului dat al contabilității.

Semnificația teoretică derivă din efectul recomandărilor teoretice și practice aferente perfecționării contabilității veniturilor personalului în conformitate cu cerințele și practicile internaționale.

Valoarea aplicativă constă în recomandarea aplicării în practica entităților a *Notelor Informative* privind prezentarea informației aferente veniturilor personalului, argumentarea abordărilor aferente provizioanelor pentru indemnizațiile concediilor de odihnă și contabilizarea acestora, punerea în practică a calculelor actuariale aferente veniturilor postangajare în fundamentarea planurilor nestatale de pensii.

Implementarea rezultatelor științifice: unele din recomandările menționate în teză, precum politicile contabile aferente veniturilor personalului, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a diferitelor tipuri de venituri ale personalului, precum și noile formulare ale registrelor sintetice și analitice aferente veniturilor personalului propuse au fost acceptate spre a fi implementate în practica contabilă a entităților autohtone. Ele pot fi utilizate și în procesul didactic al instituțiilor de învățământ în instruirea profesională cu profil economic.

АННОТАЦИЯ

ЧЕБОТАРЬ Анна, «Бухгалтерский учет доходов работников и его совершенствование», докторская диссертация в области экономики, специальность:

522.02 – Бухгалтерский учет; аудит; экономический анализ, Кишинэу, 2019

Структура работы: аннотация, три главы, выводы и рекомендации, библиография (147 наименований), 150 страниц основного текста, 4 рисунка, 17 таблиц, 2 диаграммы и 45 приложения. Результаты исследования изложены в 8 научных работах.

Ключевые слова: вознаграждения работникам, заработная плата, возмещение, пенсионный план, пенсии, накапливаемые отсутствия, ненакапливаемые отсутствия, актуарная прибыль и убытки, резервы, финансовые отчеты.

Область изучения: бухгалтерский учет.

Цель диссертации состоит в комплексном изучении теоретических и практических аспектов учета вознаграждения работникам и в обосновании направлений его совершенствования его методологии в соответствии с международными требованиями.

Задачи исследования: изучить определение доходов персонала и произвести их классификацию, признание и разграничение; анализ теоретических и методологических концепций, которые лежат в основе учета доходов персонала; подходы к структурированию, оценке и управления доходами персонала; выявление проблемных вопросов, связанных с учетом доходов персонала, в соответствии с характером этих доходов при соблюдении принципа разделения затрат / расходов на отчетные периоды; решение вопросов обобщения и представления информации о заработной плате персонала в финансовой отчетности; определение роли бухгалтерской информации о доходах персонала в процессе принятия решений и др.

Научная новизна и оригинальность полученных результатов, состоят в развитии понятия вознаграждения работникам, заработная плата, как общая категория, основная и дополнительная заработная плата, форма и система оплаты труда, возмещение, а также рекомендации по установлению некоторых критериев их классификации и разграничения; разработке учетных политик, основанных на международных принципах. Разработаны меры по гармонизации национальных стандартов бухгалтерского учета с международными моделями расчеты пенсий, используя актуарные расчеты и принципы их определения. Определены и проанализированы методы приемы исчисления размера резерва для выплаты отпускного пособия и представления информации в финансовой отчетности, упорядочены представления информации о вознаграждениях работникам в финансовой отчетности путем разработки дополнительных приложений к ней.

Основная научная проблема, решенная в исследуемой области, состоит в: совершенствовании учета вознаграждения работников; разработке бухгалтерских записей по операциям вознаграждения сотрудников; обоснования предложении по устранению расхождений между национальными и международными правилами и нормам в рамках учета вознаграждения сотрудников. Рекомендованы методы и порядок представления информации в финансовой отчетности. Решением данной проблемы в рамках исследования доказало преимущества рекомендаций и их благоприятное влияние на результаты деятельности предприятия.

Теоретическое значение заключается в воздействии теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию учета вознаграждения работников, в соответствии с международными требованиями и практикой.

Практическая ценность работы заключается в том, чтобы рекомендовать применение в практике субъектов *Информационных заметки* к представлению информации, связанной с доходами персонала, аргументацию подходов, связанных с положениями об отпуске и их учете, внедрении актуарных расчетов, связанных с доходами после трудоустройства, в обосновании негосударственных пенсионных планов.

Внедрение научных результатов: некоторые из рекомендаций, упомянутых в диссертации, такие как учетная политика, связанная с доходами персонала, способ признания, оценки и учета различных видов доходов персонала, а также новые сводные и аналитические записи предлагаемых доходов персонала были приняты для реализации. Бухгалтерская практика отечественных юридических лиц. Они также могут быть использованы в учебном процессе учебных заведений профессионального обучения с экономическим профилем.

ANNOTATION

**CEBOTARI Anna, "Accounting for personnel income and its improvement",
to the thesis for obtaining a doctoral degree in economics science,
specialty: 522.02. - accounting; audit; economic analysis, Chişinău, 2019**

Structure of the thesis: annotation, introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography (147 titles), 150 pages basic text, 4 figures, 17 tables, 2 charts, and 45 annexes. The results obtained are published in 8 scientific works.

Keywords: salary, reward, retirement plan, pension plan, accumulated absences, non-cumulative absences, actuarial profit / loss, provision, financial statements.

Field of study: accounting

The purpose of the thesis consist in investigating the theoretical and practical aspects of staff income accounting and developing guidelines for improving it in line with international requirements.

Objectives of the research: to examine the definition of staff revenues and to make the classification, recognition and delimitation of them; analysis of the theoretical and methodological concepts underlying the personnel income accounting; approaches regarding the structuring, evaluation and management of the personnel's income; identifying problematic issues related to staff income accounting; addressing issues of generalizing and presenting staff earnings information in financial statements; determining the role of accounting information on income and other staff in decision making.

Scientific novelty and originality consists in the theoretical development of a definition of staff income, salary, rewards and the development of recommendations for establishing criteria for their classification and delimitation, of the accounting policies related to the personnel income, the concrete phases of harmonization of national accounting standards with the international one for employee income, developing a model for determining post-employment income, using actuarial calculations with the determination of the principles for determining them, the analysis of the methods for determining the allowance for the payment of holiday compensations and their improvement, presentation of information in financial statements, improving the presentation of information in financial statements to earnings personnel by developing additional projects related to this report.

The important scientific issue solved in the researched field, consists: improving accounting of staff revenues, reasoning of the proposals regarding the elaboration and approval of a national accounting standard related to the personnel income, reasoning proposals for changes in existing legislation that help to remove divergences between national and international regulations on employee income accounting, as well as proposing a model for the presentation of staff income information in the financial statements. The problem solved in the thesis demonstrates the advantages of the recommendations formulated and their beneficial influence on the quality of the relevance and influence of the information presented by the local entities as well as their performances.

Theoretical significance derive from the effect of the theoretical and practical recommendations related to the improvement of personnel income accounting in accordance with international requirements and practices.

The **applicative value** consists in recommending the application in the practice of entities of the Informative Notes on the presentation of information related to the personnel income, the argumentation of the approaches related to the provisions for the holidays and their accounting, the implementation of the actuarial calculations related to the post-employment income in the substantiation of the non-state pension plans.

Implementation of scientific results: some of the recommendations mentioned in the thesis have been accepted to be implemented in the accounting practice of local entities and can be used in the teaching process of educational institutions and vocational training with an economic profile. They can also be used in the teaching process of educational institutions in vocational training with an economic profile.

CEBOTARI ANNA

**CONTABILITATEA VENITURILOR
PERSONALULUI
ȘI PERFECTIONAREA ACESTEIA**

522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

Aprobat spre tipar: 10.04.2019
Hârtie ofset. Tipar offset.
Coli de tipar: 2,00

Formatul hârtiei 60×84 1/16
Tirajul 50 ex.
Comanda nr. 14

Tipografia Departamentului Editorial-Poligrafic al ASEM
Chișinău, str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni, 59, MD 2005
tel.: +373(0) 22 402 986, +373 (0) 22 402 886