

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI

Cu titlu de manuscris

C.Z.U.: 657.471.12 (043) (478)

CEBOTARI Anna

**CONTABILITATEA VENITURILOR PERSONALULUI ȘI
PERFEȚIONAREA ACESTEIA**

Specialitatea 522.02 – Contabilitate; audit; analiză economică

Teză de doctor în științe economice

Conducător științific:

Bucur Vasile,
doctor habilitat în economie,
profesor universitar

Autorul:

Cebotari Anna

Chișinău, 2019

© Cebotari Anna, 2019

CUPRINS

ADNOTARE	6
LISTA TABELELOR	9
LISTA FIGURILOR	10
LISTA ABREVIERILOR	11
INTRODUCERE	12
1. ASPECTE TEORETICE ȘI METODOLOGICE PRIVIND CONTABILITATEA VENITURILOR PERSONALULUI	18
1.1. Concepția veniturilor personalului și evoluția acesteia.....	18
1.2. Structura, formele și sistemele de remunerare a angajaților pe autogestiune.....	32
1.3. Abordări privind evaluarea și recunoașterea veniturilor personalului.....	41
1.4. Concluzii și recomandări la capitolul 1.....	60
2. CONTABILITATEA VENITURILOR PE TERMEN SCURT ALE PERSONALULUI ȘI MODERNIZAREA ACESTEIA	64
2.1. Contabilitatea veniturilor personalului sub formă de salariu și căile de perfecționare a acesteia.....	64
2.2. Contabilitatea altor venituri pe termen scurt ale personalului pentru timpul de muncă nelucrat.	84
2.3. Probleme legate de contabilitatea provizioanelor pentru plata concediilor	98
2.4. Concluzii și recomandări la capitolul 2.....	110
3. PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII VENITURILOR PE TERMEN LUNG ALE PERSONALULUI	116
3.1. Modul de determinare a veniturilor postangajare și de perfecționare a contabilității acestora.....	116
3.2. Modernizarea contabilității altor venituri pe termen lung ale personalului.....	137
3.3. Probleme ce țin de formarea indicatorilor privind veniturile personalului și dezvăluirea informațiilor respective în situațiile financiare.....	150
3.4. Concluzii și recomandări la capitolul 3.....	161
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI	165
BIBLIOGRAFIE	171
ANEXE	181
ANEXA 1. Etapele evoluției noțiunii de venituri ale personalului.....	182
ANEXA 2. Viziunea diferitor cercetători față de noțiunea de „salariu”, „remunerare”, „veniturile personalului”.....	183
ANEXA 3. Clasificarea tipurilor de venituri ale personalului.	186
ANEXA 4. Abordări științifice privind sistemul de remunerare.....	187
ANEXA 5. Caracteristica sistemelor de remunerare.....	188
ANEXA 6. Avantajele și dezavantajele diferitor forme și sisteme de remunerare	189
ANEXA 7. Tipurile de venituri ale personalului conform IAS 19.....	190
ANEXA 8. Componenta și formele veniturilor personalului	191

ANEXA 9. Organizarea contabilității veniturilor personalului în cadrul Editurii Cartier SRL.	192
ANEXA 10. Circuitul documental privind calculul veniturilor personalului.....	193
ANEXA 11. Indicatori recomandându-se a fi utilizați la întocmirea fișei personale.....	194
ANEXA 12. Calculul salariului.....	195
ANEXA 13. Scutirile la care au dreptul angajații entității pentru anul 2018.....	196
ANEXA 14. Modul de contabilizare a operațiunilor aferente salariului.....	198
ANEXA 15. Modul de calcul și contabilizare a operațiunilor aferente absențelor compensate prin cumulare.....	200
ANEXA 16. Modul de calcul și contabilizare a operațiunilor aferente absențelor compensate prin cumulare.....	202
ANEXA 17. Recunoașterea cheltuielilor neacumulate pentru absențele de la serviciu plătite...	203
ANEXA 18. Modul de calcul și contabilizare a absențelor compensate prin cumulare.....	204
ANEXA 19. Modul de calcul și contabilizare a indemnizației de concediu de odihnă.....	206
ANEXA 20. Modul de calcul și contabilizare a indemnizației de concediu de odihnă.....	208
ANEXA 21. Înregistrările contabile aferente indemnizației pentru concediului de odihnă anual a angajatului Covalschi Mihail, când acesta nu a lucrat 12 luni.....	211
ANEXA 22. Centralizatorul documentelor aferente deplasărilor.....	213
ANEXA 23. Modul de contabilizare a provizionului pentru plata concediilor de odihnă.....	214
ANEXA 24. Evoluția costului de producție pe parcursul unui an.....	215
ANEXA 25. Modul de calcul și contabilizare a provizionului calculat conform metodei salariului mediu pe o zi efectiv pentru întregul personal.....	216
ANEXA 26. Borderou de calcul al provizionului pentru primul trimestrul al anului 2019.....	217
ANEXA 27 Modul de calcul și contabilizare a provizionului calculat conform metodei salariului mediu pe o zi planificat.....	218
ANEXA 28. Modul de calcul și contabilizare a provizionului conform metodei normative de constituire a provizionului.....	220
ANEXA 29. Beneficiari de pensii și alocații sociale de stat, aflați la evidență Casei Naționale de Asigurări Sociale la situația de 01.10.2018.....	221
ANEXA 30. Prezentarea informației aferentă veniturilor pe termen lung ale personalului.....	222
ANEXA 31. Modul de determinare a altor venituri pe termen lung ale personalului.....	223
ANEXA 32. Condiții de concediere a personalului.....	227
ANEXA 33. Modul de determinare a veniturilor personalului sub formă de participații la capitalul social	228
ANEXA 34. Modul de determinare a veniturilor personalului sub formă de participații la capitalul social	229
ANEXA 35. Tranzacții cu plata bazată pe acțiuni.....	232
ANEXA 36. Dezvăluirea informației în situații în conformitate cu IAS 19	233
ANEXA 37. Modul de prezentare a informației aferentă veniturilor pentru încetarea contractului de muncă.....	234
ANEXA 38. Informațiile aferente veniturilor privind plățile bazate pe acțiuni	235

ANEXA 39. Caracteristicile de bază ale informației dezvăluite aferente plăților pe baza de acțiuni.....	236
ANEXA 40. Propuneri de implementare a normei de contabilizare privind veniturile personalului.....	237
ANEXA 41. Notă informativă privind relațiile cu personalul.....	238
ANEXA 42. Act de implementare Editura Cartier SRL.....	240
ANEXA 43. Act de implementare Montex-Gaz SRL.....	241
ANEXA 44. Act de implementare GPP Accounting SRL.....	242
ANEXA 45. Act de implementare Anodilia SRL.....	243
DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RASPUNDERII.....	244
CV AL AUTORULUI.....	245

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 расчета 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 предложения 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: отдельные рекомендации, сформулированные в диссертации, такие как учетные политики, относящиеся к доходам персонала, признание, оценка и учет различных видов доходов персонала, а также новые синтетические и аналитические регистры по учету доходов персонала, были предложены к внедрению в бухгалтерскую практику отечественных предприятий. Они могут быть использованы в учебном процессе учебных заведений и курсов повышения квалификации экономического профиля.

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.

LISTA TABELELOR

Tabelul 2.1. Numărul zilelor lucrate efectiv de personalul entității „Metropola” în luna septembrie 2018	81
Tabelul 2.2. Determinarea valorii aferente tichetelor de masă	81
Tabelul 2.3. Înregistrările contabile aferente tichetelor de masă la 01.10.2018	81
Tabelul 2.4. Înregistrările contabile aferente tichetelor de masă la 01.10.2018	82
Tabelul 2.5. Informație cu privire la veniturile încasate de angajat pentru perioada 2017	91
Tabelul 2.6. Calculul și contabilizarea cheltuielilor pentru deplasare	97
Tabelul 2.7. Extras din anexele 1D și 2D la Declarația VEN12, anul 2018	109
Tabelul 3.1. Calculul compensației de pensie conform metodei de evaluare a pensiei calculate pentru Lungu Nicolai pe perioada 2013-2017, lei	126
Tabelul 3.2. Calculul valorii serviciilor curente pentru Lungu Nicolai, pe perioada 2013-2017, conform metodei cheltuielilor planificate <i>etapa 1</i>	127
Tabelul 3.3. Calculul valorii scontate a recompensei privind planul de pensii pentru Lungu Nicolai pe perioada 2013-2017, lei	128
Tabelul 3.4. Determinarea profitului (pierderii) actuarial al entității „Metropola”	129
Tabelul 3.5. Calculul cheltuielilor privind planul de pensii pentru Lungu Nicolai pe perioada 2013-2017	130
Tabelul 3.6. Contabilizarea cheltuielilor privind pensia angajatului Lungu Nicolai pentru anii 2013-2017 la entitatea <i>Metropola</i>	131
Tabelul 3.7. Calculul compensației de pensii pentru angajații entității „Metropola”, pe perioada 2015-2018, conform metodei cheltuielilor planificate <i>etapa 1, lei</i>	132
Tabelul 3.8. Calculul valorii actualizate a recompensei privind planul de pensii al entității „Metropola” pe perioada 2015-2018, lei	132
Tabelul 3.9. Evaluarea profitului (pierderilor) actuariale aferente planului de pensii din anul 2018, lei	133
Tabelul 3.10. Contabilizarea cheltuielilor privind planul de pensii din cadrul entității „Metropola” la 31.12.2018	133

LISTA FIGURILOR

Figura 1.1. Componentele de bază ale recompensei	24
Figura 1.2. Formarea venitului disponibil	29
Figura 2.1. Componenta veniturilor pe termen scurt ale personalului	64
Figura 3.1. Structura plăților pensiei	120

LISTA ABREVIERILOR

AICPA	Institutul American de Certificare Publică a Contabililor
APB	Consiliul Principiilor de Contabilitate
BNM	Banca Națională a Moldovei
BNS	Biroul Național de Statistică al Moldovei
CAS	Contribuții de Asigurări Sociale
CF	Codul Fiscal
CM	Codul Muncii
CNAS	Casa Națională de Asigurări Sociale
CPD	Capital Propriu și Datorii
CPAS	Codul Personal de Asigurări Sociale
DEI	Dicționar Enciclopedic Ilustrat
FASB	Consiliul (de elaborare) a Standardelor Internaționale de Contabilitate (Financial Accounting Standards Board din Statele Unite ale Americii)
FIFO	Primul Intrat Primul Ieșit
HG	Hotărâre de Guvern
IAS	Standarde Internaționale de Contabilitate
IASB	Consiliul (de elaborare) a Standardelor Internaționale de Contabilitate
IFRS	Standarde Internaționale de Raportare Financiară
INC	Imobilizări Necorporale și Corporale
LIFO	Ultimul Intrat Primul Ieșit
MO	Monitorul Oficial
PAM	Prime de Asigurare Obligatorie de Asistență Medicală
PAYG	Plata rapidă <i>pay-as-you-go</i>
PBGC	Fondul American de Garantare a Pensiilor
RM	Republica Moldova
SNC	Standarde Naționale de Contabilitate
SRL	Societate cu Răspundere Limitată
SSAP	Declarații de Standard de Contabilitate Practică (regulamentul privind practicile contabile standard)
SUA	Statele Unite ale Americii
SFAS	Declarația privind Standardele de Contabilitate (Statement Financial Accounting Standards)

INTRODUCERE

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 viitorului standard 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.

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

Capitolul 2 „Contabilitatea veniturilor personalului pe termen scurt 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.

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, evidențiază direcțiile de soluționare a acestora. Este abordată problema prezentării informațiilor aferente veniturilor personalului în situațiile financiare în concordanță cu IAS, a completării acestor situații, a 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.

Concluziile generale și recomandările conțin o sinteză a rezultatelor cercetărilor efectuate de către autor, relevă deducții și recomandări privind perfecționarea contabilității veniturilor personalului în conformitate cu cerințele internaționale.

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

1. ASPECTE TEORETICE ȘI METODOLOGICE PRIVID CONTABILITATEA VENITURILOR PERSONALULUI

1.1. Concepția veniturilor personalului și evoluția acesteia

Actuala criză economico-financiară afectează toți participanții de pe piața economică. Pentru a face față impulsurilor acesteia, entitățile trebuie să se adapteze în permanență modificărilor legislative.

Actualmente societatea este compusă dintr-o rețea de entități care apar, se dezvoltă și dispar. Între pilonii pe care se bazează orice entitate, o poziție esențială o dețin resursele, fără care nu poate exista și funcționa nicio entitate. Resursele umane, resursele tehnico-materiale (materii prime, materiale, mașini, echipamente și utilaje, mijloace de transport utilizate în cadrul organizației), resursele informaționale (licențe, patente, softuri, metodologii, tehnologii, instrucțiuni), resursele financiare (disponibilități în cont, credite, granturi, plasamente ale firmei etc.) reprezintă categoriile de resurse utilizate în orice entitate. Categoriile menționate de resurse formează un sistem în cadrul căruia fiecare resursă dispune de anumite dimensiuni și parametri funcționali, se combină cu celelalte, iar împreună asigură funcționarea entității și performanța acesteia.

Deoarece munca prestată de către om îi aduce un venit, sarcina contabilității în acest aspect constă în evaluarea muncii prestate și a rezultatului obținut. Astfel apare necesitatea de a determina mărimea venitului și în primul rând noțiunea și componența acestuia.

Resursele umane reprezintă unul din factorii principali de producție utilizați de entitățile economice în procesul de fabricare a produselor, comercializarea mărfurilor, prestarea serviciilor și executarea lucrărilor. Din aceste considerente, o atenție deosebită se acordă decontărilor cu personalul, relațiilor dintre agentul economic și angajați în funcție de tipul de activitate practică de entitate. Acestea creează un element-cheie, vital, asigurând supraviețuirea, dezvoltarea și obținerea succeselor în condițiile concurenței actuale și ale economiei de piață.

Dintotdeauna factorul uman a fost decisiv în activitatea socioeconomică a unui stat. Astfel, în contextul actual al economiei RM, veniturile personalului au un rol deosebit de important în viața economică, socială și politică a statului.

Conform Constituției RM din 29.07.1994, RM este un stat de drept, democrație, în care demnitatea omului, drepturile și libertățile lui, libera dezvoltare a personalității umane, dreptatea și pluralismul politic reprezintă valori supreme și sunt garantate. Statul este obligat să ia măsuri pentru ca orice persoană să aibă un nivel de trai decent, care să-i asigure sănătatea și bunăstarea, lui și familiei lui, cuprinzând hrana, îmbrăcăminte, locuința, îngrijirea medicală, precum și serviciile sociale necesare, iar cetățenii au dreptul la asigurare în caz de: șomaj, boală,

invaliditate, văduvie, bătrânețe sau în celelalte cazuri de pierdere a mijloacelor de subzistență, în urma unor împrejurări independente de voința lor [16].

Existența, dezvoltarea personalului, precum și a urmașilor lui necesită cheltuieli deosebite, care pot fi acoperite prin obținerea veniturilor respective.

Studiile surselor bibliografice denotă că în soluționarea problemei privind definirea veniturilor personalului este necesar să fie examinate noțiunile de „salarii”, „plata pentru muncă”, „recompense” ca elemente componente ale veniturilor personalului. Din aceste considerente vom analiza informația conținută în tabelele A.2.1., A.2.2., A.2.3., din anexa 2.

Conform Convenției nr. 95/1999, salariul reprezintă remunerarea sau câștigul în bani pe care le datorează o entitate unui lucrător pentru munca efectuată sau care urmează a fi efectuată [143]. Smith A. tratează salariul ca preț de piață al muncii vândute capitalistului. El divizează două tipuri de salarii – nominal și real [142]. Ricardo D. stipulează că prețul care se plătește pentru munca prestată este prețul de piață al ei, evitând termenul salariu. Salariul este examinat de către Marx K. ca o totalitate de mijloace de trai necesare pentru supraviețuirea muncitorului [50, p. 27], iar Keynes J. [107, p. 216] – drept componentă esențială a venitului gospodăriilor familiale.

Adamciuk V.V. și Rofe A. evidențiază salariul din două puncte de vedere: ca cheltuială pentru entitate și ca rezultat al muncii în executarea funcției de stimulare - parte componentă a venitului angajatului [90, p. 70], [84]. Veșciunova N.L. califică salariul ca o totalitate de surse plătite angajaților în formă monetară și nemonetară sub aspectul venitului acestora [95, p. 234]. Ea subliniază că salariul este plătit atât pentru munca prestată, cât și pentru timpul nelucrat, dar în perioada activității de muncă.

Salariul în formă monetară și nemonetară, cu suplimentele respective, compensații, sunt tratate ca elemente componente ale veniturilor personalului de către Bodeako A.V. [93, p. 205], Ceaia V. T., Latîpova O. V. [127, p. 320], Saakian A.K. [123], Merkulov N.N., Zaharcenko N.V. [145, p. 37].

În CM, salariul este tratat ca o recompensă sau un câștig evaluat în bani achitat salariatului în baza contractului individual de muncă [15]. Conform Dicționarului explicativ al limbii române, recompensa este o răsplată, gratificație, compensație, despăgubire [147]. Gratificația, la rândul său, reprezintă o sumă de bani ce se acordă unui angajat peste salariu [18, p. 432]. Câștigul însă, conform aceleiași surse, este aceea ce câștigă cineva sau avantajul pe care-l obține cineva. Astfel, după modul în care este explicat termenul „salariu”, acesta este evidențiat ca o recompensă sau un câștig, în Dicționarul explicativ, lui i se atribuie suplimentar și unele sume achitate peste salariul, care este determinat în baza muncii prestate de către angajat,

ba chiar și câștigul pe care acesta poate să-l obțină fără nicio muncă depusă – fapt cu care nu suntem de-acord.

Sinteza celor expuse mai sus ne permite să deducem următoarele:

- salariul reprezintă pentru angajator o cheltuială (cost),
- salariul reprezintă pentru angajat principala sursă a venitului acestuia potrivit cantității și calității muncii prestate în fabricarea produselor, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor, executarea funcțiilor de management, marketing și alte tipuri de activități.

Acum să examinăm noțiunea de „recompensă”.

Potrivit DEX-ului [18, p. 914], recompensa este o retribuție, o plată, un venit în formă monetară sau naturală. Mathis R. L., Panaite Nica C., și Costache Rusu consideră că recompensa reprezintă o remunerare exprimată în formă de venituri ale angajaților [52, p. 216], iar Armstrong M. – elemente financiare și nefinanciare, de exemplu avansarea pe scară profesională [79, p.625]. Vladimirova L.P. examinează remunerarea la fel ca și în DEX – plata angajatorului, iar Buhalkov M.I. – ca prețul forței de muncă [94, p. 11]. În opinia lui Stan A-M., remunerarea este o recompensă achitată angajatului care include totalitatea veniturilor, a înlesnirilor și avantajelor prezente și viitoare [63, p. 67]. Precum se vede din cele expuse mai sus, Stan A-M. prezintă recompensa întocmai ca și Mathis R. L., Panaite Nica C. și Costache Rusu – ca totalitatea veniturilor materiale și bănești, a înlesnirilor și avantajelor în prezent și viitor.

Deci sub aspect economic, cercetătorii nu deosebesc termenul „salariu” de termenul „recompensă”, aceștia fiind prezentați ca sinonime. Necesită concretizări însă sintagmele „recompensă” privită ca „prețul forței de muncă” și ca „totalitatea veniturilor și avantajelor prezente și viitoare”. Atunci când ne referim la prețul forței de muncă, avem în vedere costul acestei forțe procurate pe întreaga durată de utilizare (activitate) până la pensionare. Prețul forței de muncă reprezintă costul acesteia, procurate de angajator, privit ca factor de producție. Apare însă întrebarea: Care este prețul acestei forțe de muncă? Oare angajatorul achită forța de muncă în momentul angajării? Dacă acceptăm aceasta, atunci forța de muncă angajată în activitatea entității pe întreaga perioadă de activitate până la pensionare costă o remunerare egală cu suma salariului lucrat. Doar unii cercetători afirmă că salariul (remunerarea muncii) reprezintă prețul forței de muncă.

Considerăm că prețul forței de muncă reprezintă prețul acesteia privit ca factor de producție sau capital uman. Actualmente factorul uman la entitățile economice naționale, cu excepția organizațiilor sportive (de exemplu echipele de fotbal) nu se reflectă în componența elementelor patrimoniale ca imobilizare necorporală, deși mulți cercetători insistă ca acest factor să fie contabilizat la fel ca și alte active imobilizate. În acest caz, prețul factorului uman plus alte

costuri condiționate de angajare vor constitui costul factorului uman și nicidecum nu salariul sau recompensa.

La fel nu suntem de acord cu faptul că recompensarea muncii reprezintă totalitatea veniturilor și avantajelor prezente și viitoare. Autorii acestei sintagme (Mathis R. L., Panaite Nica C., Costache Rusu și Stan A-M.) nu concretizează ce exprimă avantajele prezente și viitoare. Fiind examinate istoric (în timp), salariul sau recompensa (efect) muncii nu poate fi identificat(ă) până când nu a fost prestată munca (cauză). Prin urmare, salarizarea nu poate avea loc dacă nu se produce prestarea muncii. În acest aspect nu pot apărea avantaje viitoare.

Dacă drept avantaje viitoare privim pensia, care urmează după expirarea duratei de activitate a lucrătorului, atunci aceasta nicidecum nu poate fi numită recompensă, dat fiind faptul că angajatul în timpul pensionării nu prestează munca. Nu avem în vedere aici salariul suplimentar, care este prevăzut de legislație chiar dacă angajatul nu prestează munca.

Generalizând cele expuse, salariul (remunerarea) reprezintă plata prevăzută în formă monetară sau nemonetară determinată de munca prestată de angajați în desfășurarea activității unei entități, precum și plata suplimentară achitată fără prestarea muncii, însă prevăzută de legislație.

Majoritatea conceptelor științifice privind noțiunea de „veniturile personalului” sunt identice cu cele referitoare la „salarii”, „plata pentru muncă”, „recompense”, ceea ce nu corespunde noțiunilor actuale. Pentru a determina sensul acestor noțiuni, trebuie să pornim de la etapele evolutive și influența lor asupra relațiilor de muncă dintre angajat și angajator. Procesul de apariție a diferitelor tipuri de venituri ale personalului a parcurs câteva etape (anexa 1).

Analizând diferite surse ce fac obiectul definiției noțiunilor de salariu, recompense, venituri ale personalului, am tras anumite concluzii.

În IAS 19 „Beneficiile angajaților”, art.7, beneficiile angajaților reprezintă toate formele de contraprestații acordate de o entitate în schimbul serviciului prestat de angajați [64]. Kuprianov E. și Driahlova N., menționează că beneficiile angajaților constituie remunerarea personalului sub formă materială și nematerială, pe care entitatea le oferă pentru a satisface angajatul în privința muncii și care corespund dorințelor personalului la serviciu [101, p. 85]. Avercev I.V., comentând IFRS, inclusiv IAS 19, ocolește definiția beneficiilor angajaților.

Referindu-ne la definiția din IAS 19, putem menționa că aceasta nu exprimă integral veniturile angajaților, în primul rând după perioada de prestare a muncii. Operând această corectare, considerăm că veniturile angajaților reprezintă *toate formele de contraprestație acordate de o entitate în schimbul serviciilor prestate de angajați în perioada de activitate a*

acestora și după această perioadă, iar salariul reprezintă o parte componentă a veniturilor personalului.

După părerea cercetătorilor Marx K. [50, p. 27], Ricardo D. [121, p.449], Smith A. [142], salariul reprezintă plata pentru muncă. Cercetătorul Adamciuk V., menționează că salariul este venitul, sau un element din acesta, realizat de angajat în urma prestării muncii sale [90, p. 70]. În alte surse de literatură salariul este caracterizat ca recompensa primită de angajat în urma îndeplinirii funcțiilor sale de muncă [143, p. 1]. Conform Dicționarului enciclopedic, noțiunea de salariu este descrisă ca o recompensă pentru muncă, achitată angajatului de către angajator. O astfel de interpretare găsim și în CM al RM [15].

În acest sens, dacă analizăm noțiunea de salariu dată de fiecare autor în parte în diverse surse de literatură economică, putem reliefa abordări de bază ce conduc la dezvăluiri esențiale ale noțiunii. O categorie de autori, pentru a da o explicație noțiunii de salariu, pun accentul pe formele de muncă. Din acest punct de vedere salariul se prezintă ca venit personal al angajatului, determinat în conformitate cu cantitatea și calitatea muncii prestate. O altă categorie de autori apreciază noțiunea de salariu ca prețul pe care îl plătește entitatea pentru munca oferită de angajații acesteia.

Dacă luăm în considerare părțile componente ale unei definiții, atunci, conform opiniei prof. univ. Bucur V., orice definiție trebuie să dispună de trei componente obligatorii: obiectul definiției, caracteristicile specifice ale acestui obiect și destinația, rezultatul, scopul etc. [10, p.13]. În cazul nostru, în calitate de obiect al definiției este „salariul”, autorii specifică următoarele - venit, plata angajatorului, sursă financiară, prețul pentru forța de muncă, sursa principală de venit. Este puțin probabil că plata angajatorului (Adamciuk V.V.[90, p.70] și Kapeliuk Z.A.[105, p.101]) satisface cerințele obiectului definiției „salariu”. Apare întrebarea: pentru ce este această plată? Pentru servicii prestate, fabricarea produselor, lucrări executate sau pentru munca prestată în general. Mai mult ca atât, obiectul definiției propus de acești autori este numit din punctul de vedere al angajatorului și al angajatului. Noi însă ne exprimăm dezacordul că obiectul definiției „salariul” este sursa principală de venit. În cazul dat, termenul „principală” este în plus, obiectul definiției „salariului” considerăm că este venitul obținut din prestarea muncii de către angajat, iar noțiunea de „venit” este mai largă decât noțiunea de „salariu”.

În calitate de caracteristici ale obiectului definiției examinate, unii autori menționează forma monetară și nemonetară a salariului (Veșciunova N. L. [95, p. 234]) câștigat pentru timpul lucrat și nelucrat (se are în vedere salariul suplimentar, prevăzut de legislație, de exemplu indemnizațiile pentru concediul de odihnă), sau salariul este corespunzător mărfurilor și serviciilor care asigură reproducerea muncii. Ultima sintagmă nu poate servi drept parte

caracteristică a obiectului definiției în cauză, deoarece ea se referă la nivelul salariului, care ar trebui să satisfacă cerințele personale ale angajatului și ale familiei sale. Logic, chiar și în cazul nesatisfacerii acestor cerințe (când salariul nu este corespunzător costului mărfurilor și serviciilor care asigură reproducerea muncii), el totuna rămâne salariu. Situație specifică unor categorii de angajați din RM.

O situație mai complicată apare în cazul venitului din activitatea agricolă a unui întreprinzător și din cea neagricolă. Acest venit la fel se obține din prestarea muncii, însă mărimea lui este mai mare decât în cazul salariului unui angajat. Venitul din activitatea agricolă (neagricolă) include și profitul din vânzarea produselor, prestarea serviciilor, precum și venitul ce exprimă valoarea produselor în formă naturală, consumate în scopuri proprii pentru satisfacerea cerințelor personale (familiale). După componență și conținutul economic, venitul în cauză reprezintă un venit mixt provenit din salariu și profit. Însă în definiția salariului nu putem cuprinde și profitul obținut din vânzarea produselor, a serviciilor din activitatea agricolă (neagricolă). Doar IAS 19 studiază veniturile angajaților și nu ale întreprinzătorilor.

Economia politică clasică stipulează că piața muncii – unde se realizează un singur tip de resurse, ca și celelalte piețe – activează pe baza prețului de echilibru. Vectorul de bază al pieței muncii este prețul forței de muncă. Cu ajutorul salariului, din punctul de vedere al experților ce adoptă această concepție, se dirijează cererea și oferta forței de muncă, menținându-se echilibrul acestora. Prețul forței de muncă reacționează la necesitățile pieței, aceasta crescând sau diminuându-se în funcție de cerere și ofertă.

În capitalism, salariul este plata pentru muncă, pe când Marx K. spunea că salariul este transformarea forței de muncă în valoarea și prețul mărfurilor. La rândul lor, keynisiștii și monetariștii susțin că piața muncii trebuie reglementată de către puterea statului, prin mărirea sau micșorarea cererii totale și stabilirea limitei minime a salariului. În socialism, salariul se consideră partea de venit a lucrătorului în venitul național total, care în formă monetară intră în consumul propriu în conformitate cu reglementările muncii [113].

Problematika salarizării și interesul față de aceasta sunt la fel de vechi ca și teoria și practica economică. Adam Smith, în lucrarea sa *Avuția națiunilor*, menționează că „un om trebuie să poată trăi din munca sa, iar salariul trebuie să fie cel puțin suficient pentru a-l întreține. Salariul trebuie să fie în cele mai multe împrejurări, chiar ceva mai mare decât atât, altfel ar fi imposibil pentru un muncitor să întemeieze și să întrețină o familie, iar cursul vieții unor asemenea muncitori n-ar putea dura mai mult de o generație” [62, pag.131].

Compensarea cheltuielilor privind munca, fie sub formă monetară, fie sub formă naturală, reprezintă poziția de bază a teoriei recompensei. Însuși termenul *recompensă* înseamnă plățile

care au drept scop răsplată cheltuielilor muncitorilor, legate de executarea de către aceștia a muncii sau a altor obligații. Recompensa reprezintă totalitatea veniturilor, materiale și bănești, a înlesnirilor și avantajelor prezente și viitoare determinate direct sau indirect de calitatea muncii prestate de angajat și de activitatea desfășurată de acesta [52, p. 216].

Conținutul recompenselor, volumul lor, condițiile ce trebuie îndeplinite pentru acordarea acestora, dar și forma de receptare a lor diferă în funcție de angajat și angajator.

Armstrong M. menționează că o filosofie a recompenselor poate reflecta o cultură existentă a organizației sau poate fi folosită ca factor pentru schimbare. Acest economist consideră că recompensa include atât elemente financiare, cât și nefinanciare, nemateriale, tradiționale. Spre exemplu, luarea deciziei de a avansa pe scara profesională, motivația interioară, care în final asigură neîntreruperea procesului muncii, calitatea vieții profesionale menținută de entitate [79, p.625].

De aceeași părere sunt Milkovici D.T. și Niuman D.M., care afirmă că partea nematerială, numită de Armstrong M. motivație, la fel face parte din totalul elementelor recompensei personalului. Statutul persoanei, recunoașterea, posibilitățile de avansare, de participare la cursuri, graficul prielnic de lucru, contribuie în final la formarea unui comportament adecvat al angajaților. Motivațiile nefinanciare diferă de la o persoană la alta, având fiecare în parte necesități diferite [116, p.22 - 28].

În Dicționarul economic, recompensa este venitul în formă monetară sau naturală, pe care angajatorul trebuie să-l ofere angajatului pentru muncă, fără a deduce impozitele și alte rețineri [91]. Vladimirova L.P. consideră că recompensa reprezintă plata angajatorului sub formă naturală sau monetară, care formează venitul curent al angajatului, inclusiv plățile sociale, medicale, în caz de accident ș.a., de asemenea costul mărfurilor și serviciilor, care asigură reproducerea muncii angajatului și care duce la satisfacția fizică și morală a sa și a familiei sale [97]. Componentele recompensei sunt prezentate în fig. 1.1.

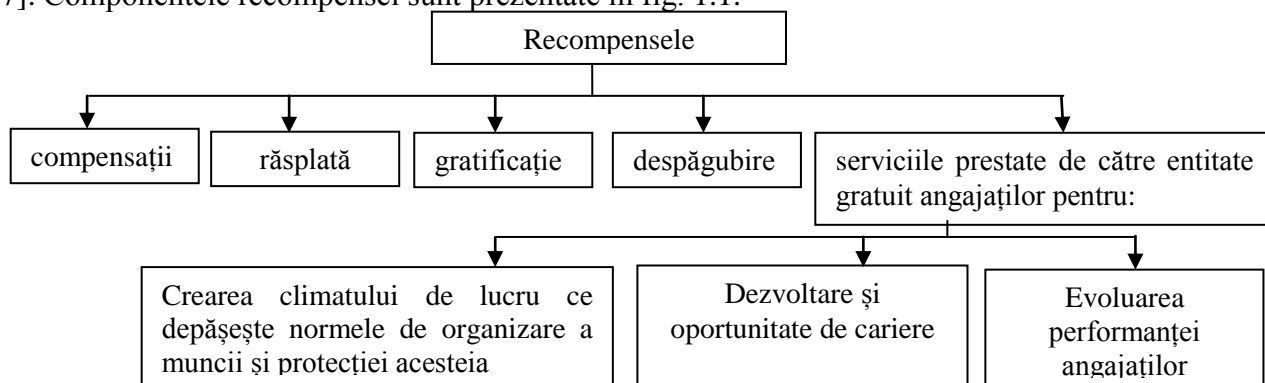


Fig. 1.1. Componentele de bază ale recompensei

Sursa: elaborat de autor

Compensațiile sunt plăți efectuate de angajator către salariatul său pentru serviciile prestate (în funcție de timp, efort și îndemânare) [88, p. 6].

După Fisher D.C., Schoenfeldt F.L., Shaw B., sistemul de compensații al organizației trebuie să semnaleze angajaților și altora obiectivele majore ale acesteia, să încurajeze angajații să-și dezvolte aptitudinile și deprinderile de care are nevoie entitatea, de asemenea să motiveze angajații să participe la structurarea unei culturi organizaționale specifice [146].

Recompensa indirectă cuprinde recompense acordate de un angajator pentru suplimentarea veniturilor din compensații în bani primite de angajați și pentru a crește atractivitatea posturilor, prin furnizarea unui nivel de securitate suplimentar legat în mod direct de sănătate, bunăstare, pensii și timp liber. Astfel ea se deosebește de salariu și nu poate fi confundată cu acesta. Armstrong M., este de părerea că recompensele indirecte sunt elemente de remunerare acordate în plus față de diferitele forme de plată în numerar, incluzând elemente care nu țin strict de salarizare [79, p. 202]. Suntem de acord cu opinia cercetătorului Armstrong M. Prin urmare, recompensa nu poate fi obiect al definiției „salariu”.

Climatul de lucru este un set specific de practici organizaționale, politici, programe, plus o filosofie care sprijină în mod activ eforturile de ajutorare a angajaților pentru atingerea succesului atât la locul de muncă, cât și în afara acestuia. Climatul de lucru se referă la condițiile fizice de muncă și atmosfera de lucru.

Dezvoltarea și oportunitățile de carieră reprezintă un set de experiențe de învățare concepute pentru a spori abilitățile și competențele solicitate angajaților, dezvoltarea angajării de salariați cu performanțe mai bune și de lideri care pot avansa conform strategiilor de personal din organizațiile respective. Instruirea implică investiții în resursa umană care vizează dezvoltarea unei game largi de competențe, utile în prezent sau valorizate în viitor, și care pune accentul pe flexibilitate și pe formarea culturii calității.

Performanța și recunoașterea sunt calitative motivaționale în cadrul unei entități. De asemenea, evaluarea performanțelor permite depistarea slăbiciunilor, a potențialului și a nevoilor de pregătire profesională ale salariaților. În același timp, salariații sunt informați cu privire la progresele înregistrate și deprinderile pe care ei trebuie să le aibă pentru a beneficia de creșterea salariului sau de promovarea în funcție. În multe dintre situații, salariații nu știu cum ar putea să-și îmbunătățească performanțele, această sarcină revenind managerilor. Rolul managerilor este asemănător cu cel al unui antrenor care trebuie să „recompenseze” performanțele deosebite prin recunoașterea lor, să vină cu explicații ce îmbunătățiri se pot aduce, cum pot fi operate acestea și în ce domenii.

Climatul de lucru nu este o componentă a venitului respectiv al recompensei. Acesta nu reprezintă altceva decât niște condiții de muncă ce pot contribui la obținerea unui salariu mai mare. Însă din punct de vedere filosofic condițiile pot servi drept cauză în procesul de muncă și nu ca efect. Noi nu putem aduna salariul de bază sau suplimentar cu condițiile create de muncă și să răspundem că angajatul are salariul cutare.

În mod similar nu pot fi considerate recompense dezvoltarea și oportunitățile de carieră, cu excepția costurilor serviciilor de dezvoltare prestate personalului fără plată. Discutabilă este opinia autorilor menționați de a include în componența recompenselor performanța și recunoașterea elementelor acesteia. Termenul „performanță”, în opinia noastră, are un sens relativ și servește la evaluarea posibilităților angajatului cu gradul lui de calificare și a capacităților sale de a obține rezultate înalte. Or, economic este puțin probabil ca performanța – mijloc de măsurare a activității unui angajat – să fie parte componentă a recompensei. Numai serviciile prestate de către entitate angajaților și exprimate valoric pot fi incluse în componența recompenselor.

Prin urmare, în scopul înlăturării dezavantajelor menționate, propunem ca în loc de componentele „climat de lucru”, „dezvoltare și oportunități de carieră”, „performanță și recunoaștere” să fie atribuite la recompensa serviciilor de dezvoltare și oportunități de carieră și de evaluare a performanței (gradul de calificare și capacitățile creative) a angajaților prestate de către entitate cu titlu gratuit.

În privința climatului de lucru – dacă condițiile create de către entitate depășesc normele de organizare și protecție a muncii, atunci propunem ca costurile aferente acestor condiții suportate de către entitate să fie incluse în componența recompenselor.

Mulți economiști teoreticieni și practicieni, având la bază managementul financiar, demonstrează necesitatea înlocuirii noțiunii de „salariu” cu noțiunea „venituri ale personalului”. O altă categorie de economiști pun sub semnul întrebării utilizarea acestei noțiuni în practica contabilă. De răspunsul la această dilemă depinde precizia determinării mulțimii de forme și categorii de beneficii ale angajaților în sistemul practic al contabilității financiare. Unii autori, ale căror opinii sunt prezentate în anexa 2, Tabel A.2.3, (Egorșin A.P.[103, p.21-26], Ojegov S.I.[117], Șekșnia S.V.[128, p. 204]), afirmă că veniturile personalului reprezintă plata, prețul muncii așteptat de angajat. Alții, Prigolovko G.A.[119, 118, p.108], Mescon M.[115, p.361], Kartașova L.V.[106, p.86], Kuprianov E., Driahlova N.[101, p.85], prin noțiunea de venituri ale personalului înțeleg tot ce reprezintă valoare pentru angajat.

Conform DEX-ului, noțiunea de venituri ale personalului semnifică plata în bani acordată unui angajat pentru prestarea unei munci; salariu, retribuție; leafă, determinată în funcție de

cantitatea și calitatea muncii prestate, de rezultatele muncii sale. Formele de remunerații pot fi diferite, ca salariul, prima, adaosuri, facilități acordate de patron ș.a.. Astfel reiese că *veniturile personalului* au un înțeles mai amplu decât *salariul*. Totodată, *salariul* are un caracter mai restrâns și față de noțiunea de *recompensă*.

Beneficiile angajaților, conform IAS 19, reprezintă toate formele de contraprestații acordate de o întreprindere în schimbul serviciului prestat de angajați sau pentru încetarea contractului de muncă. Acestea pot avea diferite forme și pot fi clasificate după mai multe criterii.

Standardul menționat se aplică tuturor beneficiilor angajaților, inclusiv cele furnizate în baza unor contracte oficiale și practici neoficiale, fiind urmărite principiile de recunoaștere și evaluare, precum și cerințele de prezentare a informațiilor pentru veniturile personalului.

Generalizând cele examinate mai sus, definițiile salariului, recompensei și veniturilor personalului pot fi formulate astfel:

salariul este 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. 1.1.);

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.

Acum ne vom referi la componența detaliată a veniturilor angajatului. După cum s-a menționat, veniturile personalului cuprind toate formele de plată și alte stimulente ale personalului: plățile curente cu privire la salariu, plățile monetare și nemonetare, cele 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, ci și a membrilor familiei sale, pentru executarea de către angajați a funcțiilor lor indiferent de forma de plată (monetară sau naturală).

După forma de prezentare, veniturile personalului unei entități pot fi divizate în monetare și nemonetare.

Veniturile monetare sunt mijloacele bănești primite de către personal din diverse surse de proveniență și pentru care nu există obligația de restituire. În componența veniturilor monetare intră – plata salariului, dividendele primite, suma din vânzarea valorilor mobiliare, a imobilizărilor corporale, a producției din gospodăriile țărănești, venitul din activitatea de întreprinzător, pensia, bursa, ajutoarele sociale, dobânda din depozite, venitul din acordarea serviciilor.

Veniturile nemonetare reprezintă atât contravaloarea consumului din resursele proprii ale gospodăriei (gospodăria auxiliară, stocuri etc.), cât și contravaloarea veniturilor în natură obținute de la locul de muncă, studii, persoane particulare, prestații sociale etc. Conform Hotărârii de Guvern nr. 77 din 30.01.2008, evaluarea în lei a veniturilor nominale se efectuează la prețurile medii de cumpărare a produselor pe luna precedentă lunii în care a fost obținut venitul sub formă nemonetară, iar în cazul în care, pe luna precedentă lunii în care a fost obținut venitul sub formă nemonetară, nu s-au efectuat livrări de mărfuri și/sau prestări de servicii, venitul obținut sub formă nemonetară nu poate fi mai mic decât costul mărfurilor livrate și/sau al serviciilor prestate în luna curentă [35]. Cu alte cuvinte, veniturile în natură sunt reprezentate de diferite compensații nemonetare.

Totuși mai răspândită este forma bănească de achitare, dar, cu toate acestea, pentru analiza veniturilor sub formă monetară trebuie luat în calcul indicatorul inflației, care la rândul lui împarte veniturile populației în venituri reale, nominale și disponibile (fig. 1.2.).

Venitul nominal este suma obținută de o persoană la un moment dat, în prețurile perioadei curente. Acest venit include toate tipurile de încasări ale personalului din activitatea executată în cadrul entității.

Venitul real reprezintă cantitatea de bunuri și servicii ce poate fi achiziționată cu venitul nominal; cu alte cuvinte, acesta va fi determinat pe baza venitului nominal și a modificărilor survenite în prețurile bunurilor de consum. Acest indicator este luat în calcul pentru determinarea dinamicii venitului disponibil al populației. În baza venitului real se judecă despre nivelul de trai al populației.

Venitul disponibil reprezintă venitul utilizat în scopuri personale și pentru efectuarea economiilor.

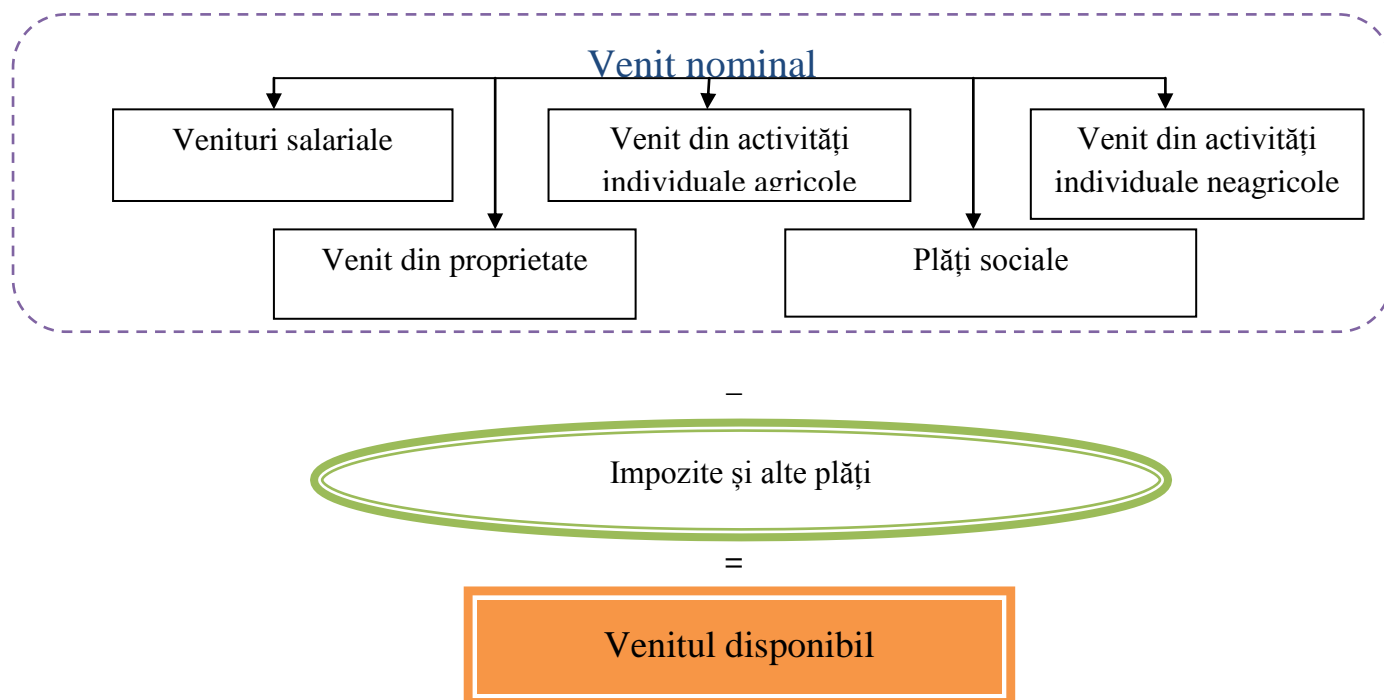


Fig. 1.2. Formarea venitului disponibil

Sursa: elaborat de autor

Studiile de specialitate denotă că actuala tendință de standardizare a sistemului contabil național după modelele țărilor dezvoltate atrage după sine imposibilitatea reflectării în contabilitate a unor acțiuni economice specifice în felul lor doar în practica țării noastre.

Procesele economice în condițiile economiei de piață presupun asigurarea drepturilor legale ale întreprinzătorilor privind definirea politicii salariale, care va conduce la reducerea normelor administrative ale practicilor contabile. Specificul istoric al RM determină necesitatea de a consolida reglementările guvernamentale de supraveghere asupra operațiunilor financiare, ale căror rezultate vor fi reflectate în contabilitate.

Contabilitatea veniturilor personalului ocupă un loc important în volumul total de lucru al contabilității și necesită o abordare specială datorită complexității metodologiei de calcul și de evidență. Necesitatea aprofundării studiului acestei teme reiese din legătura directă dintre modul de calculare a veniturilor personalului, reflectarea acestora în contabilitate și corectitudinea întocmirii dărilor de seamă. Datorită schimbărilor profunde observate în ultima perioadă în RM cu privire la dezvoltarea managementului resurselor umane, apare necesitatea introducerii unor pârgii ce vor servi drept fundament pentru elaborarea politicilor salariale. Cu alte cuvinte, politicile salariale întrunesc ansamblul tuturor deciziilor direcționale pe care orice entitate și le

propune în domeniul salarizării, și nu numai, dar și mijloacele necesare pentru atingerea acestor obiective.

Analiza situației reale a veniturilor angajaților necesită o contabilitate obiectivă, reală, corectă a decontărilor cu personalul.

Sinteza surselor bibliografice ne permite să prezentăm veniturile personalului clasificate pe tipuri în baza diverselor criterii (anexa 3).

Analizând varietatea criteriilor de clasificare, la fundamentarea deciziilor manageriale s-a luat în primul rând în seamă gradul de valabilitate ale veniturilor de bază și suplimentare. Din categoria veniturilor de bază fac parte plățile destinate angajaților pentru timpul lucrat, cantitatea și calitatea lucrărilor executate, a serviciilor prestate, care include: salariul câștigat, primele, plățile suplimentare pentru munca peste normele stabilite și, în cazuri de neîndeplinire a normelor de producție, plățile pentru munca în timp de noapte etc.

Conform Legii salarizării nr. 847 din 14.02.2002, salariul suplimentar reprezintă o recompensă pentru munca peste normele stabilite, pentru munca eficientă și inventivitate și pentru condițiile deosebite de muncă. El include adaosurile și sporurile la salariul de bază, alte plăți garantate și premii curente, care se stabilesc în conformitate cu rezultatele obținute, condițiile de muncă concrete, iar în unele cazuri prevăzute de legislație, și luându-se în considerare vechimea în muncă [47]. Ne exprimăm însă dezacordul în privința acestei definiții a salariului suplimentar aferent sporurilor și premiilor curente calculate în baza rezultatelor obținute, căci astfel se confundă salariul de bază cu cel suplimentar. Confuzia poate fi evitată prin formularea definiției propuse de autor: **salariul suplimentar reprezintă salariul calculat de către angajator pentru timpul nelucrat, volumul de produse nefabricate și de serviciile neprestate, dar prevăzute de legislație.** De exemplu, salariul suplimentar include plăți care se plătesc de către angajator conform legislației în vigoare, însă pentru timpul nelucrat: executarea funcției în judecată, concediul medical, indemnizațiile concediilor anuale; pentru timpul îndeplinirii îndatoririlor de stat sau obștești; pentru salariații trimiși să-și ridice calificarea sau pentru examen medical etc. Doar angajatul, odată ce-și prestează munca, obținând rezultate deosebite în același timp de muncă, depunând respectiv mai mult efort, va primi un salariu compus din salariu de bază și o primă, care la fel va fi considerată venitul de bază al angajatului, dar nicidecum salariu suplimentar. El este legat de timpul lucrat, de volumul de produse fabricate etc. Salariul respectiv este meritat pentru un plus de efort în timpul orelor de muncă. În determinarea salariului de bază și a celui suplimentar este pus criteriul timpul lucrat, sau volumul de produse fabricate sau de servicii prestate. În cazul în care angajatul primește un salariu fără a

lucra un anumit timp, a produce sau a presta servicii, acest salariu este suplimentar. Primele, adaosurile achitate angajatului pentru timpul lucrat reprezintă salariul de bază.

Pentru entitate, veniturile personalului reprezintă costuri și/sau cheltuieli, iar pentru angajat acestea sunt venituri sub formă materială și/sau nematerială. Dacă ne referim la veniturile sub formă materială, acestea includ: salariu, compensații, premii, adaosuri, venituri pe termen lung ale angajaților (creditele preferențiale pentru angajați, pensiile asigurate de entitate, participații la profit, acțiuni). În ceea ce privește veniturile sub formă nematerială, angajatorul la fel înregistrează cheltuieli care includ plățile din partea acestuia privind contribuțiile de asigurări sociale și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală, garanții sub formă de acordare a timpului prelungit de odihnă sau organizarea unui climat plăcut de muncă cu condiții necesare. Veniturile nemateriale ale angajatului care nu atrag după sine anumite cheltuieli din partea entității, dar care au o influență esențială asupra comportamentului personalului, reprezintă lauda, mulțumirile aduse din partea entității, diplomele oferite, elemente care valoric nu pot fi exprimate. La fel de important este factorul nelimitării în timp a personalului prin acordarea unui timp mai îndelungat pentru pauze, astfel destinzând atmosfera din cadrul entității. Menționăm că aceste elemente de venituri nu urmează a fi contabilizate, deși după conținutul lor reprezintă elemente ale veniturilor.

Din analiza definițiilor propuse în anexa 2 aferente viziunilor diferitor cercetători, derivă că majoritatea lor consideră că veniturile sub formă monetară sunt de fapt recompensele achitate angajaților în formă de salarii și prime ce depind de cantitatea și calitatea muncii. Din această cauză, în prezenta lucrare vom pune accentul pe veniturile personalului și părțile ei componente, caracteristica acestora și modul lor de contabilizare.

Din cele expuse putem deduce următoarele:

- conform teoriei economice, veniturile personalului reprezintă materializarea relațiilor de muncă și, totodată partea cea mai importantă de resurse, îndreptată spre consum, ca parte a venitului, ce depinde de îndeplinirea sarcinii de muncă în colectiv, repartizată între membrii colectivului în funcție de cantitatea și calitatea muncii prestate de fiecare individ în parte,
- din punctul de vedere al teoriei recompensării și asigurării vieții, venitul personalului reprezintă plata pentru munca prestată, recompensele social-economice și diverse compensații.

În scopul dezvoltării standardizării obiectivelor și a metodelor utilizate, este necesară implementarea unui sistem de control intern al veniturilor personalului, având la bază teorii economice importante, teorii ale recompensării implementate în management, reglementări ale contabilității și ale legislației fiscale în vigoare.

Analiza diferitelor abordări privind studiul esenței salariului, recompensei și veniturilor personalului ne permite să le studiem într-o relație ierarhică. Recompensa, fiind o componentă a veniturilor personalului sub formă materială, a cărei funcție de bază, în opinia noastră, este aceea de stimulare, ce permite entității să atragă, să mențină și să motiveze la muncă personal calificat.

1.2. Structura, formele și sistemele de remunerare a angajaților entităților pe autogestiune

Termenii „remunerare” și „salarizare” sunt utilizați în teză ca sinonime, deoarece ei exprimă unul și același lucru: contravaloarea muncii prestate, care cuprinde salariul de bază, indemnizațiile, sporurile și alte adaosuri.

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 a angajaților rămâne a fi instrumentul de control al activității personalului. Din acest motiv, pentru dezvoltarea eficientă a oricărei entități este necesar să înțelegem legătura strânsă dintre 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.

Realizarea unui sistem de remunerare integru din punct de vedere economic prevede utilizarea de către entitate a diverselor sisteme de remunerare a personalului sau sisteme combinate, deoarece acesta este important pentru majorarea indicatorilor de eficiență și a dezvoltării entității. Astfel entitatea poate dezvolta un sistem de remunerare nou și unic, bine gândit strategic, cu instrucțiuni de lucru și un spectru larg de programe de pregătire a personalului, doar că nu trebuie să uităm de faptul că dacă rezultatele angajatului nu sunt remunerate material, atunci toate acțiunile întreprinse vor fi fără rezultat.

Sistemul de remunerare reprezintă un ansamblu de instrumente, metode și procese cu ajutorul cărora se determină și/sau se modifică cuantumul salariilor la nivelul unei entități. Entitățile decid de sine stătător care va fi sistemul de remunerare conform căruia vor determina veniturile personalului. În anexa 5, fig. A.5.1., sunt prezentate sistemele de remunerare prevăzute de legislația RM.

Sistemul de remunerare, în condițiile economiei de piață, trebuie determinat nu doar de varietatea conținutului, dar și de schimbările de structură și de formă în calitate de componente importante ale procesului motivațional al muncii. În literatura de specialitate, o perioadă lungă de

timp, motivația muncii a fost definită ca o explicație a factorilor interni și psihologici privind atitudinea persoanei față de ceea ce trebuie să facă sau deja a realizat în scopul atingerii obiectivelor propuse [102, p. 128].

În teoria controlului de gestiune, la definirea noțiunii de motivație este utilizată concepția lui Gibson G., din poziția influenței nu doar interioare, dar și a factorilor externi [99, p. 484].

Susținem opinia cercetătorilor ruși, Kibanova A. și Diatlova V., care menționează că remunerarea personalului reprezintă cel mai important factor în procesul controlului motivațional. Cu toate acestea, stimularea muncii prevede crearea condițiilor necesare de muncă și un complex de măsuri prin care activitatea salariatului devine necesară și, totodată, satisface necesitățile acestuia, formându-i un motiv și un stimul de lucru [109, p. 484].

Din informația prezentată în anexa 4, rezultă că sistemul de remunerare a personalului trebuie privit sub următoarele aspecte:

- ca instrument de motivare;
- ca funcție de compensare a costului și cheltuielilor de muncă ale angajaților, stimulând personalul la lucru;
- ca funcție de realizare a comportamentului organizațional pentru îndeplinirea activităților din cadrul întreprinderii.

Astfel, conținutul sistemului de remunerare a personalului trebuie privit mai detaliat, nu doar ca motivare materială a salariatului.

În condițiile economiei de piață, este susținută ideea că sistemul de remunerare trebuie să conțină un spectru larg de tipuri de remunerare, adaptate necesităților angajaților. Totodată, acest sistem trebuie să scoată în evidență aportul fiecărui salariat în activitatea entității.

În opinia noastră, sistemul de remunerare al personalului adoptat într-o entitate trebuie să includă:

- plata pentru cunoștințe, experiență, competențe, creativitate, programe de încadrare în managementul strategic și de planificare, controlul veniturilor, profitului și al capitalului, și
- plata pentru asigurare socială, medicală, asigurări facultative.

În acest context propunem ca un sistem de remunerare să indice evenimentele și condițiile de activitate ce contribuie la realizarea așteptărilor angajatului. Din acest motiv, în structura sistemului de remunerare trebuie să includem elemente componente în funcție de termenul de stingere a datoriei față de angajați (pe termen lung sau scurt), exprimate în formă monetară sau naturală.

Sistemul de remunerare poate fi considerat rațional în cazul îndeplinirii funcțiilor sale de stimulare, menite să atragă și să mențină personalul, motivând creșterea productivității muncii.

Din aceste considerente funcția de stimulare poate fi calificată ca principala funcție a sistemului de remunerare. Scopul de bază al funcției de stimulare este: identificarea, atragerea și menținerea candidaților pentru a se obține necesarul cantitativ și calitativ de angajați, motivarea spre executarea unei munci eficiente. Astfel recomandăm să fie creată o politică de remunerare similară cu cea din Japonia: salariul și primele de stimulare cresc concomitent cu experiența angajatului și vechimea în câmpul muncii. Astfel creșterea acestora se produce din an în an. Se creează condiții de a interesa angajatul să activeze în funcția pe care o îndeplinește. Dacă acesta va demisiona în scopul de a fi angajat la altă entitate, totul începe din nou. Prin urmare, angajatului nu-i este convenabil să demisioneze.

Conform art. 135 din CM al RM, sistemul de salarizare din cadrul entității, pe a cărui bază se determină salariile angajaților, se stabilește prin lege sau prin alte acte normative, în conformitate cu forma juridică de organizare a unității, cu modul de finanțare și cu caracterul activității acesteia [15].

Astfel entitățile stabilesc sistemul de salarizare a personalului, care se poate forma pe baza sistemului tarifar, netarifar și combinat.

La utilizarea formelor combinate de remunerare a personalului, în statele de personal ale entității trebuie evidențiați salariații după categorii atribuite fiecăruia în parte. Din acest motiv, pentru a determina corect mărimea salariului angajatului este necesar să fie stabilită corect forma de salarizare care se aplică în concordanță cu CM al RM (anexa 5, fig. A.5.1.).

Mărimea venitului personalului din cadrul entităților cu autonomie financiară este determinată prin negocieri între angajați și salariați dacă acest lucru este posibil. Asemenea sisteme sunt aplicabile doar la entitatea în care există o posibilitate reală de măsurare a rezultatelor muncii și în cazul creării unor condiții care ar spori interesul a fiecărui angajat din cadrul colectivului pentru responsabilitatea față de muncă. De obicei, un asemenea sistem de salarizare este implementat în cadrul entităților mici.

Sistemul de remunerare este compus din două părți: partea fixă și partea flexibilă (anexa 5). Actualmente, entitățile aplică tot mai des sistemul netarifar de remunerare, sistemul tarifar flexibil de remunerare, formele flexibile de remunerare (plata pentru cunoștințe, nivelul de calificare), plăți suplimentare și programe sociale, plăți premiale pentru rezultatele colective, oferă timp liber în timpul orelor de muncă, diferite tipuri de asigurări, transport gratuit până la locul de muncă etc.

Se știe că pentru ca sistemul ales să fie funcțional, el trebuie să aibă flexibilitate. Există diverse variante de elaborare a sistemelor flexibile de remunerare, care vizează și partea de garanții. Într-un astfel de sistem venitul angajatului este compus dintr-o parte ce depinde de

rezultatul fiecărui angajat, iar altă parte – de rezultatul întregului colectiv [125, p.19]. O astfel de variantă de determinare a venitului angajatului va exclude posibilitatea diferitelor reduceri ale salariului de bază.

Sistemul flexibil de remunerare îi permite entităţii să reacţioneze în timp real şi adecvat la rezultatele înregistrate de fiecare angajat prin individualizarea remunerării sale. La determinarea mărimii venitului angajatului se iau în considerare nu doar vechimea de muncă, calificarea, profesionalismul, dar şi semnificaţia angajatului pentru entitate, abilităţile acestuia de a atinge diferite obiective ce au ca scop creşterea reputaţiei şi dezvoltării entităţii. În viziunea unor cercetători, un astfel de sistem de remunerare este mai binevenit pentru entitate şi angajat decât sistemul de remunerare tradiţional [124, p. 16].

Nivelul flexibil al sistemului de remunerare se obţine din combinarea formelor de remunerare şi a plăţilor diverse de stimulare, de compensare şi adaosuri la salariu. Plăţile de stimulare au ca scop creşterea interesului material al angajatului pentru îmbunătăţirea rezultatelor obţinute. Acestea includ premiile, adaosurile (pentru măiestrie profesională, rezultate înalte în muncă, îndeplinirea unor misiuni importante ş.a.), plata pentru rezultatele colective de muncă la finele perioadei de gestiune, plăţi pentru vechime în muncă şi alte plăţi cu caracter de stimulare. Plăţile de stimulare sunt determinate în limitele posibilităţilor de către conducerea entităţii. Mărimea şi modul lor de plată sunt prevăzute în contractul colectiv şi individual de muncă.

Adaosurile la salariu se împart în două categorii:

– adaosuri care nu au limite pe domenii de activitate. Astfel de plăţi sunt binevenite în toate entităţile indiferent de forma lor de organizare. Din acestea fac parte plăţi pentru munca în timpul zilelor de odihnă şi de sărbătoare, orele suplimentare de muncă; în caz de neîndeplinire a normelor de producţie fără vina salariatului; în cazul când angajatul este transferat la o altă muncă permanentă cu retribuţie mai mică ş.a.

– adaosuri prevăzute doar în anumite domenii de activitate. Acestea pot fi stabilite în cazul muncii suplimentare, care nu este legată de funcţia de bază a angajatului; pentru munca în condiţii grele ş.a.

Cele mai utilizate forme şi sisteme de remunerare utilizate în diferite ţări sunt prezentate în anexa 6, din care rezultă că fiecare sistem îşi are avantajele şi dezavantajele sale. Este foarte important ca sistemul de remunerare a angajaţilor să fie compatibil cu activitatea entităţii.

Actualmente, entităţile, pe lângă sistemul tradiţional de salarizare, utilizează şi alte sisteme, numite creative, care includ crearea unor posibilităţi de creştere profesională şi de înaintare în carieră, relaţii corecte cu personalul şi creşterea încrederii salariaţilor în angajator, climatul psihologic în cadrul colectivului (laude, condiţii confortabile, crearea unui echilibru

între viața personală și cea profesională a angajatului). Sistemul de remunerare a personalului îmbină aspecte tradiționale ale sistemului de remunerare din punctul de vedere al salariaților: după timpul de muncă (câștig stabil) și munca în acord (câștig determinat de munca depusă), care vor contribui, în final, la creșterea nivelului de venituri ale personalului. Cu toate acestea, se iau în calcul și interesele angajatorului, de exemplu menținerea costurilor salariale la un anumit nivel, fabricarea produselor de înaltă calitate și creșterea veniturilor.

Din cercetările efectuate rezultă că sistemele moderne de remunerare pot fi examinate sub trei abordări științifice.

Prima abordare. Sistemul de remunerare a personalului trebuie să pornescă de la principiile de bază ale managementului performanței și de la controlul rezultatului. Unele entități aleg o abordare alternativă – plata salariului stabil (în concordanță cu nivelul prețului pe piața muncii sau puțin mai ridicat) și plata salariului în concordanță cu grila de salarizare. Ambele sisteme au atât plusuri, cât și minusuri, totuși o combinație optimă dintre aceste abordări dă naștere unei a treia abordări științifice – cea combinată. Managementul performanței contribuie la creșterea nivelului rezultatelor obținute atât în entitățile din sectorul bugetar, cât și în cele din sectorul real. O componentă ce stă la baza acestei abordări este sistemul compensațiilor, care permite calculul venitului personalului, ținând cont de realizările înregistrate de angajat și de contribuția acestuia la creșterea profitului entității.

A doua abordare, numită de noi evaluarea calității, a activității anuale a angajatului, nu prevede calculul venitului angajatului lunar sau trimestrial. În urma evaluării calității, angajaților li se atribuie anual bonusuri, prime, în funcție de rezultatele obținute de entitate pe parcursul anului, de exemplu în Canada, SUA. Acest sistem este bazat pe ideea că la începutul perioadei de gestiune (an, lună, trimestru) managerii entității stabilesc indicatorii-cheie de performanță care reprezintă indici de realizare a obiectivelor propuse de entitate și stau la baza stabilirii primelor pentru fiecare angajat. Dacă randamentul salariaților scade, atunci respectiv și plățile suplimentare se vor reduce. Angajații ai căror indicatori de performanță sunt mai mici decât nivelul minim stabilit vor primi doar salariul fix. Prin această cale, entitatea încearcă să stimuleze salariații menținând cadrele calificate, atenția personalului fiind concentrată pe sarcini importante, crește responsabilitatea și apare posibilitatea de a evalua activitatea umană. Menționăm că, pentru a obține rezultatele așteptate, înainte de toate, trebuie să fie determinate scopurile și principiile de bază ale entității, și doar atunci – indicatorii-cheie de performanță. Este foarte important ca transformările inițiate să corespundă culturii organizaționale și cerințelor entității, iar administratorii și subalternii acestora să cunoască principiile sistemului de

remunerare. Ramâne să fie puse în practică aceste elemente, iar în caz de necesitate, să se elimine erorile sistemului printr-o daptare la necesitățile entității.

A *treia abordare* reprezintă de fapt, o combinație între abordările menționate mai sus, care dă posibilitatea de a evalua eficient și real activitatea entității, a departamentelor și a fiecărui angajat în parte din punctul de vedere al realizării obiectivelor propuse de entitate pentru o anumită perioadă, de a determina rezervele și luarea unor decizii corecte în urma efectuării analizelor de rigoare. În general, această abordare este binevenită în vederea realizării scopurilor entității și a implementării strategiei necesare de creștere a performanței întreprinderii în ansamblu. Astfel, clasificarea sistemelor de remunerare tradiționale și moderne dau posibilitatea de a scoate în relief caracteristicile ce denotă raționalitatea alegerii sistemului de remunerare a personalului, reflectând beneficiul implementării acestuia în condițiile actuale.

Determinarea corectă a indicatorilor-cheie de performanță și punerea acestora în practică, urmând pașii descriși mai sus, conduce, în final, la creșterea businessului în ansamblu. Iată de ce în prezent multe entități nu ating rezultatele dorite după determinarea indicatorilor de performanță, fără aplicarea corectă a acestora. Desigur că o parte din entități, determinând erorile înregistrate, își perfecționează sistemul de remunerare, astfel înregistrând rezultatele așteptate. Doar că, în astfel de situații, sunt necesare cheltuieli adiționale, dorință de schimbare, cunoștințe în domeniu, mai ales în etapa determinării indicatorilor-cheie de performanță și a obiectivelor care trebuie realizate, iar ulterior în etapa de monitoring și schimbări în sistem. De asemenea nu trebuie să uităm nici de susținerea sistemului din punct de vedere tehnic, care prevede cheltuieli financiare și forță de muncă.

În acest sens, evidențiem punctele forte ale sistemului de remunerare după rezultate:

- motivarea personalului la atingerea scopului de lucru,
- optimizarea cheltuielilor companiei cu remunerarea personalului,
- transparența, înțelegerea și corectitudinea sistemului, ceea ce contribuie la menținerea cadrelor calificate în entitate.

Punctele slabe ale sistemului după rezultatele menționate în prima abordare sunt:

- complexitatea sistemului creat,
- aplicabilitatea în practică,
- colectarea și prelucrarea indicatorilor,
- creșterea numărului dărilor de seamă,
- cheltuieli de deservire tehnică a sistemului.

Nu este exclus faptul că pot apărea riscuri legate de înscrierile și calculele făcute documentar aferente primelor pentru angajați. O asemenea situație, privind erorile de calcul al

primelor angajaților, nu este exclusă și la calcularea bonusurilor pentru top-manageri care beneficiază de prime în baza rezultatului total înregistrat de entitate la finele anului de gestiune. De aceea, fondatorii și acționarii întreprinderii trebuie să determine cel mai exact sistem de remunerare, care are ca scop stimularea conducătorilor fie prin acordarea unor bonusuri mari, fie prin crearea unor fonduri de acțiuni, opțiuni.

În acest sens, este clar că sistemul de remunerare după rezultate nu este ideal, iar înainte de a-l aplica în cadrul entității, trebuie cunoscute părțile pozitive și cele negative ale sistemului, ținând cont de specificul entității, cultura, nivelul de pregătire al managerilor, competența personalului, sursele financiare alocate etc. Spre exemplu, entitățile din Europa de Vest aplică varianta alternativă a acestui sistem care prevede că angajații primesc un salariu fix, stabilit conform contractului de muncă, în strictă concordanță cu gradul de calificare al specialistului în funcția deținută. La determinarea gradului de calificare, pentru fiecare funcție, de cele mai multe ori este utilizată metoda scorului factorial, aceasta fiind cea mai exactă metodă. Fiecare poziție este valorificată în puncte în funcție de factorii pe care îi conține, și cu cât acestea sunt mai multe, cu atât este mai prețuită funcția și calificarea salariatului în cadrul entității. Salariul în acest caz este determinat în funcție de prețul muncii din cadrul pieței muncii și al scorului funcției determinat de companie conform grilei de salarizare. O dată pe an sunt evaluați angajații în funcție de rezultatele obținute și competențele acumulate, astfel fiecare având șansa de a avansa în categorie, respectiv crescându-i salariul pe care îl va primi pe parcursul anului viitor. Din cele menționate acest sistem nu prevede premii lunare sau adaosuri la salariu, dar angajatul poate primi o dată pe an un bonus, a cărui mărime depinde de rezultatul înregistrat de entitate în ansamblu.

Printre părțile pozitive ale sistemului de remunerare descris pot fi menționate cheltuielile minime la determinarea salariului personalului și ușurința calculării adaosurilor. Așa cum calculele sunt foarte simple, personalul care determină mărimea salariului poate fi redus la o singură persoană, ceea ce este actual pentru situația de criză din RM. Printre alte părți pozitive ale acestui sistem sunt: claritatea, inteligibilitatea, posibilitatea avansării profesionale (dacă privim sub aspect al categoriei funcției) și în carieră (avansând de la o funcție inferioară spre una mai superioară). Dar, ca sistemul gradației să fie efectiv, trebuie implementat în cadrul entității un sistem de evaluare a competențelor transparent și aplicat o dată pe an. În baza rezultatelor obținute, angajatul fie rămâne la aceeași calificare și, respectiv, salariu rămâne neschimbat, fie i se atribuie o calificare mai înaltă și, respectiv, obține o creștere de salariu.

Entitățile din RM au moștenit un sistem de remunerare învechit, potrivit căruia, în baza rezultatelor evaluării personalului, angajații fie că fac parte din rezerva de gestiune a

personalului, fie sunt avansați în post în cazul în care calificarea acestora este mai mare decât ar trebui să fie la funcția dată. Acest sistem nu motivează personalul pentru atingerea rezultatelor râvnite. Performanțele personalului sunt evaluate doar o singură dată pe an, ceea ce face această metodă deloc motivantă pentru toată perioada de gestiune, decât doar pentru momentul evaluării. Angajatul care hotărăște să demisioneze la sfârșitul perioadei de gestiune, până la realizarea unei evaluări, poate să-și permită pe parcursul anului să muncească la minimum posibil, fiind convins că salariul acestuia nu se va micșora în această perioadă, iar CM îi va proteja toate drepturile. Ceilalți angajați sunt la curent că, dacă nu au atins rezultatele așteptate de către entitate pe parcursul anului, fie vor rămâne fără avansări în post, fie vor fi concediați. Problema acestui sistem rămâne a fi izbăvirea entității de „trântori”, deoarece odată ce salariul este satisfăcător și stabil, nimeni nu și-ar dori să părăsească locul de muncă de sine stătător. Să presupunem că entitatea implementează diferite metode de a concedia angajații neeficienți la finele anului de gestiune (inclusiv metode psihologice), în această situație apare frica angajaților de a se pomeni pe lista reducerilor de personal. Această metodă s-ar putea să stimuleze personalul în privința creșterii productivității, dar în mod sigur personalul nu va fi motivat sub aspectul inițiativelor, inovațiilor, loialității față de firmă, entuziasmului.

În opinia noastră, pentru o afacere de succes, entitatea trebuie să-și elaboreze *Regulamentul intern de salarizare* care ar cuprinde propriul sistem de remunerare a muncii, care să fie motivațional în privința rezultatului și să corespundă culturii corporative a entității, bazată pe valori umane, stimă reciprocă, mândria pentru entitatea în care activează, respect, conducători autentici etc. Într-un astfel de sistem de remunerare, angajații vor construi o cultură organizațională, în care vor împărtăși aceleași valori. De asemenea este necesar ca într-un sistem să fie determinată clar și transparent modalitatea de calcul al salariului și adusă la cunoștința fiecărui angajat, iar concedierile să includă persoane care într-adevăr nu corespund cerințelor. Actualmente soluția optimă este de a combina mai multe sisteme, formând unul prielnic entității. Cu alte cuvinte, ar fi binevenită combinația dintre două sisteme de remunerare – cel premial, bazat pe indicatorii-cheie de performanță, și cel de calificare, bazat pe evaluarea calității. Astfel se vor lua doar părțile pozitive ale ambelor sisteme și se vor pune în practică.

Evaluarea calității dă posibilitatea realizării unui sistem de remunerare unificat transparent și clar pentru toți angajații companiei și din filialele acesteia. Astfel se va crea un sistem transparent pentru creșterea profesională, ceea ce va genera posibilitatea determinării și menținerii personalului calificat. Mărimea salariului depinde direct de categoria atribuită în urma evaluării, crescând motivația pentru perfecționare permanentă și dezvoltare profesională. În ceea ce privește schimbările înregistrate pe piața muncii, acestea pot fi introduse pe termen scurt, cu

toate acestea, calificarea și categoria angajatului nu se schimbă, astfel nu apar contradicții în privința principiilor stabilite de entitate la definirea postului în cadrul companiei.

Sistemul de remunerare în baza indicatorilor-cheie de performanță facilitează implementarea unui sistem de remunerare transparent, echitabil și diferențiat, cu optimizarea costurilor și cheltuielilor cu personalul și în general majorând performanțele angajaților. Sistemul, fiind unul dinamic, flexibil, le permite conducătorilor să intervină operativ la corectarea erorilor în cazul modificărilor scopurilor fără a modifica mecanismul, ceea ce este foarte important mai ales în situația instabilității în afacere.

Analizând practica națională și cea internațională de implementare a unui sau altui sistem de remunerare a salariaților, vom trage concluzia că de fiecare dată se vor propune diferite variante, care, în general, corespund cu cultura organizațională și generează concepții universale, mai ales că în condițiile economiei de piață apare necesitatea urmării dependenței salariului de 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 (mărimea acestuia, modul de calcul și de plată) trebuie să fie primordiale pentru angajați și angajatori.

Având în vedere 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 produsele fabricate sau serviciile prestate (a treia formă);

sistemul de remunerare a salariaților – 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. Această definiție reflectă toate formele și structura sistemului cercetat. În opinia 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 a activității personalului și alte componente ale sistemului de plată și stimulare.

Sistemul de remunerare a personalului trebuie să asigure dezvoltarea entității ca o structură complexă, ce include un sistem de motivare, de plată și stimulare a muncii, gata să rezolve problemele cu care se confruntă entitatea. Aceasta are cu adevărat o importanță majoră, având în vedere practica entităților naționale care nu acordă prioritate problemelor apărute în cadrul entității. Cu toate acestea, sistemul de remunerare trebuie să asigure, pe parcursul

dezvoltării sale și aplicării acestuia în practică, utilizarea unui șir de măsuri, care vor conduce la creșterea interesului personalului față de activitatea entității, dezvoltarea dinamicii colective a personalului și a fiecărui angajat în parte. În particular, eficacitatea sistemului de remunerare a angajaților crește dacă personalul de conducere are posibilitatea de a-și expune părerea și de a influența atingerea obiectivelor entității.

1.3. Abordări privind evaluarea și recunoașterea veniturilor personalului

Integrarea economică a RM în UE atrage după sine schimbări evidente în procesul de întocmire a situațiilor financiare respectând IFRS. Astfel este necesară adaptarea standardelor SNC și a 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 la apropierea standardelor naționale de contabilitate de cele internaționale, de asemenea, la perfecționarea principiilor și metodelor contabile aplicate, dând naștere astfel unui sistem contabil viabil din punct de vedere științific și economic, care îmbină organic principiile și metodele de calcul al salariilor, altor elemente de venituri, fiscale și financiare.

Componența și clasificarea veniturilor personalului, modul de contabilizare și prezentare de către entitățile economice a informațiilor aferente, la nivel internațional, sunt prevăzute de IAS 19. Acest standard are ca obiectiv prezentarea principiilor contabile de recunoaștere și evaluare a veniturilor angajaților pe termen scurt și termen lung, bazându-se mai curând pe realitatea economică a tranzacțiilor decât pe forma acordului.

Cu regret însă, din lipsa unui standard național de contabilitate a veniturilor personalului, soluționarea unor probleme nu este clară. De exemplu, în SNC „CPD”, la compartimentul datorii calculate, sunt prezentate componența acestora și modul de contabilizare, pe când recunoașterea și evaluarea acestora lipsește. Cu alte cuvinte, s-a procedat ca pe timpul URSS, când problema evaluării și recunoașterii datoriei și cheltuielilor aferente veniturilor angajaților nu se examina. Or, soluționarea acestei probleme determină mărimea corectă a datoriilor și cheltuielilor, respectiv a veniturilor, precum și momentul în care acestea trebuie să fie înregistrate. Acest fapt contribuie, respectiv, la determinarea rezultatului financiar istoric (pe perioade gestionare).

Conform IAS 19, o entitate va recunoaște veniturile angajaților săi ca:

- o datorie – în momentul când angajatul a prestat munca în schimbul beneficiilor care urmează a fi plătite în viitor,
- o cheltuială – în momentul când entitatea este consumator de beneficii economice, ce apar din munca prestată de angajat, pentru care acesta va primi recompensă [64].

Putem constata că această situație are teme filosofice, care rezultă din aplicarea metodei dialectice de cunoaștere a existenței și mișcării materiei, în cazul dat – a materiei de care dispune o entitate. Doar prestarea muncii este privită ca un proces care include două părți componente ale acestui act:

- prima componentă reprezintă faptul că prestarea muncii dă naștere la o obligație curentă pentru angajator, iar pentru angajat – venitul provenit din acest act,
- a doua componentă ține de faptul că recunoașterea unei obligații la angajator contribuie la recunoașterea costurilor și cheltuielilor în funcție de destinația muncii prestate.

Totuși, considerăm că nu toate tipurile de venituri ale personalului se supun acestui fundament. De exemplu, nu se supun acestor criterii veniturile personalului provenite din salariile suplimentare. Munca doar nu se prestează, deoarece procesul muncii lipsește, însă pentru angajat se înregistrează venitul respectiv, cum ar fi: executarea funcției în judecată, concediul medical, indemnizațiile pentru concediile de odihnă; pentru timpul îndeplinirii îndatoririlor de stat sau obștești; pentru salariații trimiși să-și ridice calificarea sau pentru examen medical, al treisprezecelea salariu etc. În aceste cazuri angajatul nu prestează munca, însă venitul respectiv pentru el se recunoaște, concomitent cu recunoașterea datoriei curente. Suma costurilor și cheltuielilor la fel se recunosc. De exemplu, în cazul concediului de odihnă, datoria (venitul) și costurile/cheltuielile urmează a fi recunoscute la data plecării în concediu, iar pentru concediu medical – după expirarea duratei acestui concediu.

IAS 19 se aplică tuturor veniturilor angajaților inclusiv celor furnizate pe baza unor contracte oficiale și practici neoficiale, fiind urmărite principiile de recunoaștere și evaluare, precum și cerințele de prezentare a informațiilor pentru veniturile personalului.

Evaluarea și recunoașterea beneficiilor angajaților se realizează lunar de către entitate. Totuși, aici se impune o concretizare, nici chiar în IAS 19 nu se subliniază momentul recunoașterii venitului sub formă de salarii. Se specifică faptul că, în urma prestării muncii de către angajat, entitatea recunoaște o datorie și o sumă a costurilor (cheltuielilor) în momentul prestării acestei munci, cu toate că venitul angajatului, sub formă de salarii de bază și suplimentare, nu se recunoaște în momentul prestării muncii, dar la sfârșitul perioadei de gestiune sau la data achitării acestora.

Angajatorul este o persoană juridică sau fizică la care își desfășoară activitatea niște persoane care prestează o muncă în schimbul unei remunerații. Venitul personalului reprezintă toate beneficiile obținute de o persoană - angajat, fie în bani sau sub altă formă, care își prestează munca având la bază un contract individual de muncă sau un alt statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de caracterul beneficiului ori de forma în care se acordă.

Veniturile personalului propriu-zis, includ și indemnizațiile pentru concediul medical, și beneficiile suplimentare asimilate salariilor.

Conform IAS 19, veniturile personalului sunt cunoscute sub mai multe forme (anexa 7):

- *venituri pe termen scurt ale angajaților,*
- *venituri postangajare,*
- *alte venituri pe termen lung ale angajaților,*
- *venituri pentru încheierea contractului de muncă,*
- *compensații sub forma participațiilor la capitalul propriu,* (anexa 8).

Veniturile personalului pot fi privite de către entitate drept:

1. costuri directe de producție, care se includ direct în costul produselor fabricate,
2. costuri indirecte de producție ale produselor fabricate, care se includ în costul de producție al produselor fabricate, serviciilor prestate, doar în urma repartizării acestora,
3. cheltuieli ale entității, în situația în care angajații execută funcții de management, marketing, aprovizionare etc.

Veniturile pe termen scurt ale personalului sunt incluse în costul unui activ (serviciu, lucrare), dacă angajații au lucrat nemijlocit la crearea acestui activ (serviciu, lucrare), sau se reflectă la cheltuieli ale perioadei.

Remunerațiile personalului constituie pentru întreprindere o datorie și o cheltuială. Astfel datoria este stinsă în momentul achitării ei. Cu toate acestea, suma achitărilor ce depășește suma cheltuielilor (costurilor) calculate a remunerațiilor se contabilizează ca avans acordat, reflectându-se în activul bilanțului. Deci, dacă veniturile pe termen scurt se calculează și se achită doar pe parcursul unui an de zile, acestea nu necesită a fi actualizate.

Datoria față de angajați este recunoscută în baza contractului individual (colectiv) de muncă. Suma veniturilor personalului se contabilizează fără a se ține cont de valoarea actualizată, cu alte cuvinte, fără a se ține cont care va fi valoarea acestor sume peste câțiva ani. Veniturile pe termen scurt ale angajaților sunt reflectate pe articole de cheltuieli, dacă posibilitatea raportării recompenselor la cost nu este prevăzută de alte standarde, cu scăderea sumelor deja plătite.

Contabilizarea veniturilor personalului pe termen scurt este foarte simplă, pentru că nu impune ipoteze actuariale pentru evaluarea lor și nu există posibilitatea apariției unui câștig sau a unei pierderi actuariale. De regulă, obligațiile entității sunt bine determinate, ceea ce face contabilizarea și evaluarea acestora simplă.

Primele și participarea angajaților la profit constituie o parte componentă a veniturilor pe termen scurt ale angajaților. Participarea salariaților la profit nu este o distribuire de profit, ci o

cheltuială a întreprinderii. Participarea salariaților la profit reprezintă o modalitate de a stimula și a recompensa salariații. De regulă, această modalitate se aplică în Franța, Germania, SUA. Acest tip de remunerare suplimentară este răspândit în sistemul capitalist încă prin anii '60 ai sec. al XIX-lea, însă în economia politică a capitalismului a suportat critici, deoarece are mai curând un caracter mai mult propagandistic decât social, întrucât sumele ce le reveneau angajaților din profit erau foarte mici. Avantajul principal ar fi creșterea profitului firmei prin cointeresarea fiecărui angajat în mărirea acestuia. De regulă, cota cu care participă angajații la profit, precum și condițiile de participare sunt date în contractul de muncă.

Entitatea va recunoaște costul preconizat al participării la profit și al primelor convenite numai atunci când:

- entitatea are o obligație legală sau implicită de a face astfel de plăți ca rezultat al evenimentelor anterioare,
- poate fi realizată o estimare corectă a obligației.

Exemplul 1.1. Entitatea a specificat în contractul de muncă faptul că acordă 5 % din profit în situația în care profitul depășește 100 000 de lei. La finele perioadei de gestiune, entitatea a înregistrat un profit în valoare de 80 000 de lei. Astfel în situația dată, entitatea nu are obligația și nu recunoaște nicio cheltuială și nicio datorie în privința acordării salariaților a procentelor din profit.

Entitatea mai trebuie să recunoască, pe seama cheltuielilor și a creșterii datoriilor, și costul previzional al procentelor din profit și plățile primelor. De regulă, angajații primesc o cotă din profit numai dacă rămân în cadrul entității pentru o perioadă precizată. Astfel de planuri creează o obligație implicită ca angajații să presteze servicii care să mărească suma ce va fi plătită, dacă ei rămân angajați până la finele perioadei precizate.

Cu regret, în IAS 19 nu se specifică în ce bază trebuie repartizată suma care se cuvine angajaților sub formă de participare la profit. În opinia noastră, ca bază potrivită poate servi salariul câștigat de aceștia.

Exemplul 1.2. O entitate a acordat angajaților săi în anii precedenți 5% din profit. Participarea la profit nu este prevăzută în contractul colectiv de muncă, dar în ultimii ani, entitatea a acordat tuturor salariaților acest beneficiu și a indus o așteptare în ceea ce privește achitarea acestei obligații implicite. La data bilanțului, profitul recunoscut este de 5 000 000 de lei. Aceste beneficii se plătesc în interval de două-trei luni după aprobarea situațiilor financiare. Astfel, entitatea recunoaște la data bilanțului o datorie și o cheltuială de 250 000 de lei (5 000 000 x 0,05). Cheltuiala se recunoaște în perioada de gestiune în care angajații au prestat munca și și-au câștigat dreptul la acest beneficiu, dar nu în perioada în care s-au efectuat

plățile. Aici apare problema repartizării sumei calculate. Astfel, se propune ca suma calculată de 250 000 de lei să fie repartizată între angajați în baza salariului calculat al acestor angajați.

Pe baza unor planuri de participare la profit, angajații primesc procente din profit doar dacă ei rămân la entitate pentru o perioadă specificată. Astfel de planuri creează o obligație implicită la fel ca serviciul prestat de angajați, serviciu care mărește suma de plătit către angajații ce rămân în serviciu. Prin urmare, participarea la profit reprezintă o primă nesemnificativă, suplimentară pe seama costurilor și cheltuielilor, care are la bază o strategie de interesare a salariaților, aceștia primind la sfârșitul anului o sumă suplimentară (așa-numită din profit), în funcție de rezultatul întreprinderii și de alte condiții.

Entitatea va face o estimare corectă a unui plan de participare la profit sau de prime atunci când:

- ea determină sumele de plătit înainte de autorizarea pentru depunerea rezultatului financiar,
- are o experiență clară în ceea ce privește calculul sumei obligației,
- și-a determinat o formulă corectă de calcul al procentelor de participare la profit.

IAS 19 acordă o deosebită atenție veniturilor angajaților pentru perioada absentării de la locul de muncă, a căror plată poate fi efectuată pe două căi:

1) *prin cumulare*, în cazul când angajații prestează un serviciu care mărește dreptul lor la absențe compensate viitoare. La aplicarea acestei abordări, de regulă, se constituie provizioane pentru indemnizațiile concediilor de odihnă și alte absențe viitoare care se recuperează în conformitate cu legislația în vigoare. Absențele compensate acumulate pot fi legitime și nelegitime. Legitime sunt absențele pentru care angajații au dreptul la o plată în numerar pentru dreptul nefolosit la plecarea din întreprindere. Cele nelegitime nu dau dreptul la plată în numerar pentru absențele nefolosite la plecarea angajaților din întreprindere. De regulă, se constituie provizioane pentru indemnizațiile concediilor de odihnă și a altor absențe viitoare, care se recuperează în conformitate cu legislația în vigoare.

2) *fără cumulare*, în cazul când provizioanele pentru concedii și alte absențe viitoare nu se constituie. Indemnizațiile pentru concedii se înregistrează nemijlocit la costurile/cheltuielile curente în funcție de destinația muncii prestate. Acestea sunt concediul de maternitate sau paternitate, concediul medical, absențele compensate pentru îndeplinirea datoriei de martor în procesul de judecată sau pentru serviciul militar. Astfel din cele menționate, entitatea va recunoaște cheltuiala aferentă absenței în momentul când aceasta s-a produs, fără dreptul de a reflecta în perioadele viitoare. Așa cum serviciul oferit de angajat nu va duce la creșterea sumei remunerației, entitatea, în

cazul absențelor compensate neacumulate, nu va recunoaște obligația sau cheltuiala înainte de a începe perioada concediului.

Entitatea recunoaște și costul previzional al beneficiilor angajaților pe termen scurt, sub forma absențelor compensate, conform criteriilor de recunoaștere menționate mai sus, respectiv ca o cheltuială și o datorie. Costul previzional al absențelor compensate cumulative este evaluat ca o sumă adițională care se așteaptă să fie plătită, ca rezultat al drepturilor neutilizate, acumulate la data bilanțului. La ele se referă indemnizațiile pentru concedii medicale, concediile de odihnă, serviciul militar, concediul de îngrijire a copilului, concediul de maternitate, absența în cazul sentinței de judecată etc. Concediile medicale reprezintă absențe necumulabile, care se înregistrează la cheltuieli în momentul în care se produc. Absențele cumulabile se înregistrează la cheltuieli atunci când sunt plătite.

Adaosurile, primele, sporurile la salariu reprezintă cheltuielile determinate pe baza rezultatului întreprinderii, acestea se înregistrează când se fac plățile care pot fi estimate în mod fiabil. Contabilitatea veniturilor pe termen scurt este simplă, deoarece evaluarea obligațiilor și cheltuielilor nu atrage după sine aplicarea convențiilor actuariale.

Propunem ca entitatea să evalueze costul absențelor compensate cumulate drept valoare suplimentară pe care aceasta prevede să o plătească ca rezultat al dreptului nefolosit ce s-a acumulat la finele perioadei de gestiune.

*Exemplul 1.3. Entitatea acordă fiecărui salariat câte două zile libere anual plătibile, pe lângă concediul de odihnă, pentru fiecare an încheiat lucrat. Zilele libere pot fi luate oricând în următorii ani. Un angajat dispune de un an de activitate având un salariu zilnic de 100 de lei. Entitatea va recunoaște pentru acesta un venit în valoare de 200 de lei (2 zile * 100 de lei) pentru cele două zile libere la care acesta are dreptul la finele anului de gestiune.*

Metoda specificată evaluează obligația la valoarea plăților suplimentare ce se preconizează să apară în mod exclusiv din faptul că beneficiul se acumulează. În multe cazuri, entitatea nu are nevoie să efectueze calcule detaliate pentru a estima aceste obligații, deoarece nu există nici o obligație semnificativă cu privire la absențele compensate nefolosite. De exemplu, o obligație pentru plata unui concediu medical este probabil să fie semnificativă doar dacă există o înțelegere oficială sau neoficială conform căreia plata nefolosită pentru concediul medical să fie considerată drept concediu plătit.

Exemplul 1.4. La o entitate 50 de salariați au dreptul la 10 zile plătite anual de aceasta pentru concediul medical. Dacă până la sfârșitul anului zilele de concediu medical nu au fost utilizate, salariații au dreptul fie să le reporteze, fie să-și prelungească concediul de odihnă cu numărul respectiv de zile. Numărul total de zile nefolosite, la entitatea respectivă, este 100.

Salariul mediu pentru o zi lucrătoare este de 190 de lei. Astfel entitatea trebuie să recunoască o datorie egală cu 19 000 de lei pentru cele 100 de zile care urmează a fi plătite, pentru care va constitui un provizion.

Conform IAS 19, trebuie să fie evaluate costurile estimative și obligațiile de plată pentru concediile acumulate, luând în calcul suma suplimentară pentru concediile nefolosite. Corect ar fi să se constituie un provizion pentru aceste concedii, iar la momentul producerii riscului acesta să fie utilizat. Concediile neacumulate plătite (concediul pentru îngrijirea copilului, absențele compensate pentru îndeplinirea serviciului militar, executarea funcțiilor de martor în judecată etc.) nu se raportează în viitor, fiind recunoscute ca datorie și cheltuială în perioada în care se acordă concediul respectiv.

În RM, concediul de maternitate pentru persoanele angajate prin contract individual de muncă și pentru soțiile aflate în întreținerea soților salariați se calculează de către structurile teritoriale ale CNAS și se plătesc, prin intermediul prestatorilor de servicii de plată desemnați, prin cerere, de către beneficiari.

Indemnizația pentru concediul medical se calculează și se plătește la locul de muncă de bază conform prevederilor Legii nr. 289-XV din 22 iulie 2004 privind indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă și alte prestații de asigurări sociale. Începând cu anul 2013, plata indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă cauzată de boli obișnuite sau de accidente nelegate de muncă se efectuează după cum urmează:

- primele 5 zile calendaristice de incapacitate temporară de muncă se plătesc nemijlocit din mijloacele angajatorului, însă nu mai mult de 15 zile cumulative pe parcursul unui an calendaristic în cazul mai multor perioade de incapacitate temporară de muncă.

- începând cu a 6-a zi calendaristică a concediului medical, iar în cazul mai multor perioade de incapacitate de muncă – începând cu prima zi după expirarea celor 15 zile cumulative plătite din mijloacele angajatorului, indemnizația se plătește din mijloacele bugetului asigurărilor sociale de stat.

În astfel de condiții apare necesitatea de a constitui un provizion. Suntem de părerea că entitățile din RM, pentru a respecta legislația în vigoare, pot aplica prevederile prevăzute de IAS 19, astfel, pentru cele 5 zile achitate pe seama entității angajaților pentru incapacitate temporară de muncă, să se constituie un provizion. Suma provizionului va fi determinată din veniturile medii ale angajaților entității și va permite nivelarea cheltuielilor perioadei în cazul producerii riscului asigurat.

Având în vedere cele menționate, concediul de maternitate, de îngrijire a copilului, medical (începând cu a 6-a zi), se calculează din mijloacele bugetului asigurărilor sociale de stat,

din care motiv nu vor fi reflectate la costurile/cheltuielile perioadei curente ale entității. Acest fapt are ca urmare îmbunătățirea condițiilor de muncă ale angajaților, făcând ca angajatorii să-și minimizeze cheltuielile, totodată această situație poate duce la creșterea șomajului și a numărului de angajați care pleacă în concediu medical.

Veniturile postangajare se plătesc după încetarea activității angajatului. Acestea includ: pensiile, asigurările de viață și medicale posterioare angajării și alte beneficii de pensionare. Se disting două planuri de beneficii postangajare:

- pe baza planurilor de contribuții determinate: obligația legală sau implicită a întreprinderii este limitată la valoarea cu care se hotărăște să contribuie la fondul respectiv. Riscul actuarial (conform căruia activele investite vor fi insuficiente pentru a se ajunge la beneficiile așteptate) revine pe seama angajatului. O întreprindere recunoaște contribuțiile pe baza planului de contribuții determinate asupra cheltuielilor atunci când un angajat a prestat servicii în schimbul respectivelor drepturi. Dacă contribuțiile nu sunt plătite în termen de 12 luni după perioada contabilă în care au fost prestate serviciile, ele trebuie actualizate.

- pe baza planurilor de beneficii determinate: obligația entității este de a furniza actualilor și foștilor angajați beneficiile convenite. Riscul actuarial (conform căruia veniturile vor avea un cost mai mare decât cel prognozat) și riscul aferent investiției revin pe seama entității. În cazul acestei modalități entitatea va:

- determina valoarea actualizată a obligațiilor privind venitul stabilit și valoarea justă a oricăror active ale planului, cu suficientă regularitate, astfel încât valorile recunoscute în situațiile financiare să nu difere, semnificativ, de valorile care se vor stabili la data bilanțului;

- utiliza metoda factorului de credit proiectat pentru a evalua valoarea actualizată a obligațiilor sale privind venitul determinat și costul aferent serviciilor curente și anterioare. Această metodă stabilește că fiecare perioadă de serviciu dă naștere la o unitate suplimentară de beneficiu și măsoară separat fiecare unitate pentru a construi obligația finală;

- utiliza ipotezele imparțiale și reciproc compatibile referitoare la variabilele demografice (de exemplu: rata rotației și mortalitatea angajaților) și variabilele financiare (de exemplu: viitoarele creșteri de salarii și anumite modificări ale veniturilor);

- recunoaște ca datorie sau ca activ diferența dintre valoarea justă a oricăror active ale planului și valoarea contabilă a obligației privind beneficiul determinat.

În partea ce ține de alte venituri pe termen lung ale angajaților, IAS 19 cere să se constituie un provizion a cărui valoare nu trebuie să includă diferențe actuariale și de cost ale serviciilor trecute. Aceste venituri includ:

- absențele compensate pe termen lung, cum ar fi plecările după un serviciu îndelungat sau plecările pe termen lung cu și fără garantarea locului de muncă;
- jubileele sau alte beneficii pe termen lung;
- beneficiile pentru indisponibilitate pe termen lung;
- participarea la profit sau prime plătibile pe o durată de douăsprezece luni, sau mai mult, după terminarea perioadei în care angajații prestează serviciul în cauză; și
- compensații amânate plătite pe o durată de douăsprezece luni, sau mai mult, după finele perioadei în care sunt câștigate.

Suma recunoscută ca datorie pentru alte venituri pe termen lung ale angajaților trebuie să reprezinte totalul net al următoarelor valori:

valoarea actualizată a obligației privind venitul determinat – valoarea justă a activelor planului (dacă există).

Valoarea recunoscută ca obligație pentru beneficiile pe termen lung ale angajaților trebuie să fie totalul net al următoarelor valori:

valoarea actualizată a obligației privind venitul determinat la finalul perioadei de raportare – valoarea justă a activelor planului (dacă acesta există) la finele perioadei de raportare, în afara căruia obligațiile vor fi decontate în mod direct.

În RM, deși legislația în acest domeniu nu prevede anumite calcule ale altor venituri pe termen lung ale angajaților în baza metodelor actualizate, se vor avea în vedere actele normative, după cum urmează: CM, Legea privind sistemul public al asigurărilor sociale, cu modificările ulterioare, CF (mai ales capitolul ce ține de evidența impozitului pe venit). Deoarece aceste beneficii au un caracter mai mult financiar, ele urmează a fi impozitate. Ca urmare, trebuie analizat contextul legislativ dacă aceste elemente rămân a fi beneficii ale angajaților și ce statut au aceste sume pentru angajatori. Evaluarea obligațiilor ce rezultă din drepturile neutilizate la absențe compensate care continuă să se acumuleze ridică o serie de probleme, cum ar fi să se recunoască:

- în întregime dreptul neutilizat ca o datorie, pe baza că orice plăți viitoare se fac mai întâi din dreptul neutilizat și numai ulterior din dreptul care urmează să se acumuleze în perioadele următoare (o abordare FIFO);
- o datorie în măsura în care se anticipează că viitoarele plăți către întregul grup de angajați urmează să depășească viitoarele plăți care ar fi fost anticipate în lipsa caracteristicii de acumulare a drepturilor (o abordare LIFO la nivel de grup) sau

- o datorie în măsura în care se anticipează că viitoarele plăți către angajați luați individual urmează să depășească viitoarele plăți care ar fi fost anticipate în lipsa caracteristicilor de acumulare a drepturilor (o abordare LIFO la nivel individual).

Exemplul 1.5. La entitatea „Alfa” activează 100 de angajați, fiecare dispune de dreptul la 5 zile lucrătoare de concediu medical plătit pe an. Concediul medical neutilizat poate fi reportat doar în anul următor. Acest concediu este luat inițial din dreptul aferent anului în curs și apoi din soldul reportat din anul anterior. La 31 decembrie 2017 numărul mediu de zile neutilizate la care angajații au dreptul constituie 2 zile pe angajat. Entitatea anticipează, având la bază experiența anilor anteriori, că 92 de angajați vor lua cel mult 4 zile de concediu medical plătit în anul 2018, iar ceilalți 8 angajați vor lua, fiecare în medie, 6 zile și jumate.

Conform acestor date, în opinia noastră, sunt posibile 3 metode de recunoaștere a datoriei aferente dreptului neutilizat al indemnizației de concediu, respectând principiul delimitării costurilor și cheltuielilor pe perioade gestionare.

1. Recunoașterea datoriei în baza dreptului neutilizat:

Entitatea recunoaște o datorie egală cu valoarea neactualizată de 200 de zile de concediu medical (2 zile x 100 de angajați). Astfel se presupune că primele 200 de zile de concediu medical plătit rezultă din dreptul neutilizat. Provizionul la finele anului urmează a fi constituit în mărimea indemnizațiilor calculate pentru 200 de zile neutilizate.

2. Nerecunoașterea datoriei aferente dreptului neutilizat:

Entitatea nu recunoaște nicio datorie pentru că nu anticipează că zilele de concediu medical plătit datorate întregului grup de angajați vor depăși dreptul de 5 zile pentru fiecare angajat aferent anului 2018.

3. Recunoașterea unui provizion în mărimea valorii neactualizate aferentă zilelor în plus ale concediului medical:

Entitatea recunoaște o datorie egală cu valoarea neactualizată a indemnizațiilor pentru 12 zile de concediu medical (o zi și jumătate pentru fiecare din cei 8 angajați).

În opinia noastră, din aceste trei variante mai precisă, este a treia. Drept argument economic servește experiența entității de mai mulți ani care confirmă că fiecare angajat care nu s-a folosit de concediu medical va folosi aceste zile în mărime de o zi și jumătate pentru fiecare din cei 8 angajați, pentru care entitatea va constitui un provizion.

Indemnizația pentru concediul medical de lungă durată reprezintă o altă formă de venituri din categoria altor venituri pe termen lung. Mărimea acestui venit este recunoscută atunci când are loc evenimentul ce cauzează indisponibilitatea pe termen lung a angajatului, în condițiile când nivelul beneficiului este același pentru orice angajat cu indisponibilități, fără a ține cont de

anii de activitate ai personalului. Evaluarea obligației reflectă probabilitatea ca plata să fie efectuată pe parcursul duratei de timp a activității, iar dacă nivelul venitului depinde de durata de timp a serviciului, atunci obligația apare când serviciul este prestat.

Pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaților, o entitate trebuie să recunoască totalul net al următoarelor valori drept cheltuială sau drept venit, cu excepția cazului în care un alt standard prevede sau permite includerea lor în costul unui activ:

- a) costul serviciului curent
- b) costul dobânzii
- c) rentabilitatea preconizată a oricăror active ale planului precum și a oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ;
- d) câștigurile și pierderile actuariale, care trebuie să fie recunoscute imediat în totalitate;
- e) costurile serviciilor trecute, care trebuie recunoscute imediat în totalitate;
- f) efectul oricăror reduceri sau decontări.

O formă a altor venituri pe termen lung ale angajaților este indemnizația pentru invaliditate pe termen lung. Dacă mărimea venitului depinde de durata serviciului, obligația apare atunci când serviciul este prestat. Evaluarea acelei obligații reflectă probabilitatea ca plata să fie necesară, iar durata de timp pe care se preconizează va fi plătită. Dacă mărimea venitului este aceeași pentru orice angajat invalid, indiferent de anii de serviciu, costul preconizat al acestor venituri este recunoscut atunci când are loc evenimentul care cauzează o invaliditate pe termen lung.

Deși IAS 19 nu prevede prezentări de informații specifice altor beneficii pe termen lung ale angajaților, alte standarde pot impune prezentări de informații, de exemplu în cazul în care cheltuiala rezultată din astfel de beneficii este semnificativă, se impune prezentarea în conformitate cu IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, sau în conformitate cu IAS 24 „Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate”- entitatea prezintă informații despre alte beneficii pe termen lung ale angajaților pentru personalul de conducere.

O altă categorie de venituri sunt veniturile pentru încheierea contractului de muncă pentru care entitatea trebuie să recunoască veniturile pentru încheierea activității, atunci când aceasta este angajată printr-un plan oficial și detaliat de concediere, fără să existe posibilitatea de renunțare la planul respectiv. Veniturile pentru încheierea activității care sunt eligibile într-un termen mai mare de 12 luni după data bilanțului vor fi actualizate. Ca exemple de venituri pentru încheierea activității putem enumera: indemnizația pentru concediere, oferta făcută cu scopul de a încuraja plecarea voluntară în șomaj. Evenimentul care dă naștere unei obligații este mai degrabă un serviciu de încheiere a contractului decât un serviciu al angajatului. De aceea, o

entitate trebuie să recunoască veniturile pentru încheierea activității atunci când entitatea este angajată în mod demonstrativ, printr-un plan oficial detaliat:

- fie să încheie contractul de muncă al unui salariat sau al unui grup de salariați înainte de data normală de pensionare;
- fie să acorde venituri pentru încheierea ca rezultat al unei oferte făcute, cu scopul de a încuraja plecarea voluntară în șomaj.

Toate aceste elemente aferente beneficiilor pentru încheierea activității nu se pot recunoaște fără ca angajații săi să nu fi acceptat oferta pentru încheierea contractului de muncă. Trebuie precizat că desfacerea/încetarea contractului de muncă se poate realiza în mod voluntar, dacă angajatul acceptă un pachet de venituri oferit de întreprindere, fiind condiționat de plecare, fie că este vorba de plecare involuntară, dacă angajatorul decide desfacerea contractului de muncă înainte de pensionarea normală.

Exemplul 1.6. Încetarea unui contract de muncă voluntară. Entitatea „Lumina” are 25 de angajați pentru care, prin contractul colectiv de muncă, este stipulată o clauză care prevede că la vârsta de pensionare angajații să primească, în funcție de vechimea în muncă, următoarele plăți unice:

Până la 10 ani vechime – 3 500 de lei

Între 10 și 20 de ani – 6 500 de lei

Peste 20 de ani – 9 000 de lei

Vârsta de pensionare este de 65 de ani. Din cei 25 de angajați, niciunul nu are peste 60 de ani, fiecare având până la 10 ani vechime în câmpul muncii. Se preconizează că la pensionare 20 de angajați vor avea vechime în muncă, la entitatea „Lumina”, peste 20 de ani, iar 5 între 10 și 20 de ani vechime. Entitatea trebuie să recunoască drept datorie, ca urmare a acordării unor venituri la terminarea activității, în sumă de 212 500 de lei (20 de angajați x 9000 de lei + 5 angajați x 6 500 de lei). Astfel se va recunoaște un provizion pe parcursul activității angajaților, totodată, suntem de părerea că acest provizion trebuie actualizat la data bilanțului.

Entitatea este obligată în mod evident într-o încetare a contractului doar dacă aceasta are un plan oficial detaliat pentru terminarea contractului de muncă și nu are o posibilitate reală de abandonare a acestuia. Planul detaliat trebuie să includă cel puțin:

- locația, funcția și numărul aproximativ de angajați ale căror contracte de muncă urmează să fie terminate,
- veniturile pentru desfacerea contractului de muncă pentru fiecare nomenclator al meseriilor sau funcțiilor, și

- data la care planul va fi implementat. Implementarea trebuie să înceapă cât mai curând posibil și perioada de timp până la implementarea completă va fi de așa natură încât modificările semnificative ale planului să nu fie probabile.

Recunoașterea obligației ca urmare a asumării unor beneficii pentru încheierea contractului de muncă trebuie să aibă la bază un plan care face probabilă ieșirea de resurse prezentând venituri economice, dar totodată trebuie ca datoria să poată fi evaluată cu suficientă certitudine.

O entitate poate fi angajată, prin legislație, prin contract sau alte acorduri cu angajații sau reprezentanții lor, sau printr-o obligație implicită bazată pe practica de afaceri, obicei sau o dorință de a acționa echitabil, să facă plăți (sau să furnizeze alte beneficii) angajaților la încheierea perioadei de angajare. Veniturile pentru expirarea contractului de muncă reprezintă, în mod tipic, plăți unice, iar uneori pot include și:

- salariul până la finisarea contractului de muncă specificat în contract, dacă angajatul nu efectuează un serviciu suplimentar ce aduce venituri economice entității,
- mărimea pensiilor sau a altor tipuri de venituri postangajare, fie indirecte, printr-un plan de venituri ale angajaților, fie directe.

Veniturile pentru încheierea activității nu aduc beneficii economice viitoare entității, de aceea ele sunt recunoscute imediat ca o cheltuială/cost, în funcție de destinația muncii prestate de către fiecare angajat care își încheie activitatea.

Veniturile pentru încheierea activității apar ca rezultat al încetării, dar nu al prelungirii contractului de muncă. Entitatea este obligată să le treacă în evidență doar în situația când angajatul este concediat până ca acesta să iasă la pensie, sau în situația când angajatul este de acord să fie concediat în legătură cu reducerea statelor de personal. Entitatea își asumă responsabilitatea de a concedia angajații numai atunci când are la bază un argument concret după care se efectuează un plan de concediere, iar abaterea de la acest plan este imposibilă.

Dacă beneficiile pentru încetarea contractelor de muncă se achită pe o perioadă mai mare de 12 luni după data bilanțului, atunci aceste plăți se cer a fi actualizate.

Exemplul 1.7. Să presupunem că o entitate trebuie să concedieze o parte din lucrătorii săi, din cauza înregistrării pierderilor din activitate. Beneficiile pentru încheierea activității de muncă vor fi plătite în 4 părți, prima – la momentul concedierii, iar ultima peste 18 luni sau după fiecare 6 luni - o parte. Toate plățile trebuie actualizate, dacă ultima plată se efectuează în termene ce depășesc 12 luni de la data bilanțului. Costurile totale pentru plata veniturilor la încheierea contractelor de muncă au constituit 56 000 000 de lei. Valoarea actualizată a acestor

plăți constituie 53 000 000 de lei, la această sumă se constituie provizionul și se va întocmi formula contabilă

Debit „Cheltuieli cu personalul – reducerea cadrelor”, sumă care se va reflecta în situația de profit sau pierdere

Credit „Provizionul cu privire la reducerea personalului”, sumă care se va reflecta în bilanț.

Deși această variantă de înregistrare contabilă este prezentată în explicațiile aferente IAS, totuși ne exprimăm dezacordul cu acest mod, deoarece nu se respectă gradul de exigibilitate al pasivelor. Respectând acest grad, trebuie să se recunoască două tipuri de provizioane: unul – curent, al doilea – pe termen lung. Odată ce a fost înregistrat provizionul pe termen lung, urmează ca o parte din acesta să fie trecută anual în categoria celor pe termen scurt. Astfel se vor obține informații mai relevante, mai obiective privind prezentarea pasivelor în bilanțul entității pe baza respectării gradului de exigibilitate al acestora.

În opinia noastră, o problemă privitoare la recunoașterea datoriei față de personal reprezintă stabilirea datei la care aceasta urmează a fi recunoscută. Actualmente situația este următoarea: angajatul prestează o muncă timp de o lună, iar entitatea nu înregistrează datoria față de angajat, cu excepția finelui lunii gestionare. Iar activarea datoriei este efectuată în luna următoare sau în ultima zi a lunii gestionare. Astfel, angajatorul se folosește de munca angajatului o lună întreagă, fără a activa vreo datorie. Este o situație convenabilă numai pentru angajator. Sub acest aspect propunem să aplicăm practica unor țări civilizate, ca Japonia, Italia, SUA, unde salariul se calculează săptămânal, fiind transferat la bancă. Prin urmare, pe parcursul a trei săptămâni banca, la rândul său, calculează o dobândă cuvenită angajatului. Soluționarea practică a acestei probleme este cauzată de fiscalitate. Căci în această situație nu se știe salariul efectiv lunar pentru a reține impozitele. În acest scop propunem ca salariile calculate pentru primele trei săptămâni să fie transferate la bancă în mărime de 100%, iar din salariul lunar calculat pentru ultima săptămână să se efectueze reținerile aferente impozitelor pentru o lună și să fie transferată la bancă doar partea netă a venitului obținut.

Exemplul 1.8. Angajatul Vrabie I., care fabrică produse concrete, a câștigat un salariu pentru prima săptămână de 1 500 de lei, pentru cea de a doua – 1 200 de lei, pentru a treia – 1 400 de lei, pentru a patra – 1 600 de lei. Rata dobânzii stabilită de bancă e de 4% anual. În cazul dat entitatea va recunoaște datoria în fiecare săptămână și achitarea acesteia. Înregistrările contabile în primele trei săptămâni vor urma:

1. Înregistrarea datoriei la finele fiecărei săptămâni la sumele 1 500 de lei, 1 200 de lei, 1 400 de lei

Debit 811 „Activități de bază”

Credit 531 „, Datorii față de personal privind retribuirea muncii ”

2. Achitarea datoriei la finele fiecărei săptămâni la sumele 1 500 de lei, 1 200 de lei, 1 400 de lei

Debit 531 „, Datorii față de personal privind retribuirea muncii”

Credit 242 „, Conturi curente în monedă națională”

În ultima săptămână se întocmește calculul reținerilor din suma totală de 5 700 de lei. *La rândul său banca va calcula dobânda:*

–după prima săptămână – 1,15 lei [(1 500 de lei x 0,04)/365 de zile x 7 zile]

–după a doua săptămână – 4,14 lei [(2 700 de lei x 0,04)/365 de zile x 7 zile]

–după a treia săptămână – 9,44 lei [(4 100 de lei x 0,04)/365 de zile x 7 zile]

În total în trei săptămâni suma dobânzii va constitui 14,73 lei

Este posibilă și altă variantă, de exemplu să se transfere la bancă 90% din salariul calculat, totuși varianta I este mai convenabilă pentru angajat. Modul propus de calculare a salariului este mai apropiat de data prestării muncii de către angajat și prevede recunoașterea datoriei, respectiv achitarea acesteia în fiecare săptămână. Prin aplicarea acestei variante câștigă angajatul.

Menționăm că la nivel național recomandările cu privire la ținerea contabilității veniturilor personalului sunt prezentate în SNC „CPD”, compartimentul „Datorii calculate”. De necrezut, dar unei asemenea teme vaste, importante, cu multe semne de întrebare, i s-a acordat mai puțin de o pagină. În compartimentul menționat al SNC „CPD” sunt expuse unele componente ale datoriei față de personal și modul de contabilizare a acestei datorii. În compartimentul „Prezentarea informațiilor în situațiile financiare” se menționează că entitatea prezintă datoria față de personal la începutul și la finele perioadei de gestiune, ceea ce este insuficient. În acest standard lipsesc:

1. noțiunile privind

–veniturile (beneficiile) angajaților privite la general, inclusiv pe termen scurt și pe termen lung sau postangajare;

–planuri de pensii și tipurile acestora;

–veniturile (beneficiile) pentru încetarea contractelor de muncă înainte de termen și/sau în cazul acceptării de către angajat a plecării voluntare în șomaj;

–activele unui fond de venituri pe termen lung;

–câștigurile și pierderile acestui fond;

2. componența veniturilor angajaților și clasificarea acestora;

3. modul de recunoaștere a veniturilor angajaților și a datoriilor, respective, a costurilor și cheltuielilor;
4. absențele compensate pe termen lung;
5. veniturile (beneficiile) angajaților provenite din participarea la profit;
6. planurile nestatale de pensii;
7. veniturile (beneficiile) asigurate;
8. aplicarea metodei actuariale de evaluare a veniturilor postangajare;
9. modul de contabilizare a fiecărui tip de venituri ale angajaților pe termen scurt, lung sau postangajare;
10. prezentarea informațiilor privind veniturile angajaților în situațiile financiare.

Situația pare oarecum paradoxală, întrucât problemele expuse sunt umbrite din cauza lipsei acestui act normativ. Implementarea unui standard aparte în RM, care ar viza veniturile personalului, este absolut de necesară, iar aici s-ar impune experiența unor state care deja l-au aplicat, de exemplu România, încă din anul 2000. Astfel contabilitatea națională se va adapta la acest domeniu. În acest context propunem câteva căi de armonizare a contabilității veniturilor personalului cu cele internaționale:

1. *calea existentă* (bazată pe armonizarea SNC și IAS), care include armonizarea principiilor de evidență și prezentare a informației financiare, a metodelor, modalităților, procedurilor de evidență și întocmire a situațiilor financiare.

2. *calea formală* (bazată pe transformările mecanice ale SNC și IAS), care include determinarea coeficienților de calcul ținând seama de caracteristicile evaluării activelor, originalitatea metodologiei de evidență, bazată pe calcule suplimentare în tabele speciale, determinarea factorilor cu influență pozitivă și negativă asupra informației și a documentelor primare, fapt ce va conduce la eliminarea erorilor din situațiile financiare.

3. *calea propusă* (bazată pe reunificarea SNC, care urmează a fi elaborat, și IAS) care include păstrarea normelor și a specificului național privind contabilitatea în cadrul procesului de armonizare a principiilor de prezentare a situațiilor financiare în concordanță cu IAS și completarea reciprocă a metodelor și procedurilor de evidență și prezentare a informației, a normelor de unificare a formelor de prezentare a documentelor contabile.

În urma procedurii de comparare a standardului SNC „CPD” și IAS 19, putem remarca o serie de deosebiri.

Prima. În contabilitatea națională nu există o regulă generală de luare a deciziei privind recunoașterea obligației de a furniza o remunerație. Aceasta lipsește în SNC „CPD”. Cu toate acestea, nu se spune că lipsa unei <<imposibilități reale de a efectua plăți>> rămâne a fi o condiție

prealabilă pentru existența obligației de participării la profit, a obligației privind premiile și a obligațiilor apărute pentru încetarea contractului de muncă.

A doua. Normele naționale de contabilitate nu conțin poziții conform cărora scopul recunoașterii obligațiilor privind remunerațiile rămâne a fi respectarea principiului contabilității de angajamente, care prevede reflectarea corectă a veniturilor și cheltuielilor firmei. În ele nu este indicat că scopul recunoașterii obligației pentru concediile plătite sau prime diferă esențial de scopul reflectării provizionului pentru cheltuielile viitoare (în contabilitatea națională) legate de aceleași tipuri de remunerații.

A treia. Ca și în IAS 19, în normele naționale de contabilitate nu sunt definite regulile generale de recunoaștere a obligațiilor negarantate privind remunerațiile. Aici Lipsesc și anumite prevederi referitoare la recunoașterea obligației de înregistrare a unei remunerații negarantate la încheierea contractului de muncă. În schimb, IAS 19 ne dă posibilitatea de a rezuma sensul fiecărei situații descrise în standard la înțelegerea logică cu respectarea normelor generale de evidență.

A patra. Spre deosebire de contabilitatea națională, IAS 19 prevede două modalități de evidență a concediilor plătite: fie prin cumulare, fie fără cumulare. Aceste două condiții influențează alegerea metodei de recunoaștere a datoriei.

Precum s-a menționat, în RM din cauza lipsei unui standard național de reglementare a veniturilor personalului, normele naționale privind contabilitatea acestor venituri diferă esențial de cerințele prevăzute de IAS 19. Din acest motiv apar și unele divergențe în cazul prezentării informațiilor respective în situațiile financiare.

În primul rând, contabilitatea națională nu conține multe dintre obligațiile, din IAS 19, din acest motiv lipsesc unele componente ale veniturilor angajaților, cum ar fi: participarea la profit, obligațiile entității la expirarea termenului contractului de activitate a angajatului, concediile compensate acumulate și neacumulate, modul de recunoaștere și contabilizare a acestora, modul de formare a fondurilor de pensii, de recunoaștere a indemnizației concediului medical ca costuri și/sau cheltuieli etc.

În al doilea rând, evaluarea tuturor remunerațiilor prezentate anterior trebuie efectuată profesional, pentru reflectarea corectă a informației în situațiile financiare. De cele mai dese ori, pentru o evaluare corectă a unei obligații trebuie luate în calcul evaluările demografice, prognozele social-economice și alte prognoze caracteristice, care, cu regret, nu sunt răspândite în practica națională.

În al treilea rând, IAS 19 acordă o atenție deosebită problemelor contabilizării obligațiilor entității față de foștii angajați și formarea fondului de pensii pentru aceștia. Actualmente, în RM

această practică nu este cunoscută, deci și legislația cu privire la acest capitol mai este vagă. Astfel entitățile care au în practică asemenea situații, la evidența și calculul fondului de pensii pentru foștii angajați, se conduc după regulile stabilite de IAS 19.

Prin urmare, din caracteristicile practicii naționale și ale celei internaționale putem formula următoarele concluzii și propuneri.

Spre deosebire de IAS 19, standardul național de contabilitate trebuie să conțină cerințe atât pentru subiecții economici, cât și pentru contabilii care răspund de ținerea contabilității, documentarea operațiunilor economice, controlul privind îndeplinirea calitativă a obligațiilor înregistrate în contractul de muncă și eficacitatea sistemului de motivare cu privire la îndeplinirea muncii la cel mai înalt nivel. Trebuie stabilite deci principii clare de recunoaștere a datoriilor față de angajați, care au la bază un scop bine determinat.

Având în vedere că RM și-a asumat angajamentul de a armoniza legislația națională cu prevederile Directivelor UE, conform Legii privind implementarea acordului de asociere, în cazul când apar divergențe dintre IAS și Directive, se vor aplica prevederile Directivelor. La nivel european dirijarea contabilității se face în baza Directivelor care sunt obligatorii pentru țările membre ale UE. Directiva fundamentală a UE este cea de-a patra care a fost adoptată în anul 1978 și a fost înlocuită cu Directiva 2013/34/UE, și care se referă la raportarea financiară cuprinzând principiile de bază ale raportării financiare, obligă entitățile să țină contabilitatea conform sistemului de înregistrare dublă și să dezvăluie particularitățile propriei politici de contabilitate. De fapt, există două tipuri principale de standarde internaționale – mondiale și europene – care influențează în mod diferit formarea standardelor naționale. Totuși țările care vor să devină membre ale UE, cum e și cazul RM, trebuie să se orienteze mai întâi de toate după standardele europene.

Comisia Europeană acordă o deosebită atenție armonizării internaționale a contabilității, remarcând aportul în atingerea scopului concurenței echitabile și eficace de către țările UE. În acest context se lucrează pentru apropierea maximă a Directivelor contabile ale UE de Standardele Internaționale. În partea ce ține de veniturile personalului, prevederile IAS 19 sunt detaliate, iar problemele ce se pun prin prisma Directivei 2013/34/UE ar fi următoarele:

- eșalonarea câștigurilor actuariale;
- discountarea provizioanelor pentru beneficiile angajaților;
- luarea în calcul a viitoarelor creșteri salariale;
- evaluarea la valoarea reală a activelor planului.

În partea ce ține de eșalonarea câștigurilor actuariale există o incompatibilitate între Directive și IAS 19, deoarece eșalonarea câștigurilor actuariale ar contraveni Directivei, în care

se menționează că provizioanele nu pot depăși total sumele necesare. Totodată, procedura coridorului nu este obligatorie, ceea ce denotă faptul că entitățile se pot conforma atât Directivei, cât și IAS 19. Totuși, entitățile ar dori să folosească această procedură de eşalonare a câștigurilor actuariale, pentru a se alinia practicii internaționale, însă Directivele nu permit acest lucru.

Discontarea provizioanelor pentru beneficiile personalului este însă permisă de Directivă, mai mult ca atât, această practică se consideră a fi cea mai adecvată. Totodată, nici evaluarea la valoarea justă a activelor planului pentru determinarea obligației legate de planurile de pensii cu contribuții determinate conform IAS 19 nu este interzisă de Directivă.

Luarea în considerare a viitoarelor creșteri salariale reprezintă o altă problemă trecută prin prisma Directivei și a IAS 19. Spre exemplu, în Germania, este permisă includerea majorării salariale datorate inflației dacă rata dobânzii folosită pentru discontare reflectă inflația estimată, dar viitoarele majorări salariale datorate promovării nu pot fi incluse dacă nu s-a luat nicio decizie în acest sens. Totodată, în alte țări, precum Franța, Irlanda, Marea Britanie, modificările salariale, indiferent de tipul lor, sunt luate în considerare la evaluarea provizioanelor pentru beneficiile ulterioare desfacerii contractelor de muncă.

Cât privește evaluarea la valoarea reală a activelor planului, spre exemplu, în Marea Britanie și Irlanda, aceasta se face doar pentru evaluarea costului periodic privind schemele de beneficii ulterioare desfacerii contractului de muncă cu contribuții determinate și nu permite evaluarea activelor angajatului. În alte țări, precum Germania sau Suedia, entitățile pot contribui cu active la un fond separat, care ulterior pot fi utilizate pentru rambursări ale entității, pentru plata beneficiilor. Aceste active nu se supun definiției activelor din IAS 19, iar tratamentul câștigurilor sau pierderilor actuariale din IAS 19 nu se va aplica deoarece obligația pentru beneficiile de plan rămâne entității sponsorizatoare (fondului separat).

Totodată, menționăm faptul că procedura „coridorului”, din IAS 19, intră în conflict cu principiile de bază din Directiva 2013/34/UE, în care se menționează că toate pasivele previzibile și cheltuielile legate de un exercițiu financiar trebuie recunoscute în anul respectiv. IAS 19 nu solicită aplicarea procedurii coridorului, respectiv entitățile europene pot să se conformeze atât IAS 19, cât și Directivei, prin recunoașterea imediată în contul de profit sau de pierderi a tuturor câștigurilor sau pierderilor actuariale, atât cele din interiorul, cât și din exteriorul coridorului. Entitățile mai pot aplica orice metodă ce duce la înregistrarea rapidă a câștigurilor sau a pierderilor actuariale cu respectarea condițiilor din IAS 19.

De asemenea, menționăm că în cazul implementării unui standard de contabilitate trebuie să acordăm o atenție deosebită textului standardului național, care nu e necesar să fie identic cu cel internațional. Pentru standardul național se va întocmi un text accesibil țării noastre, cu

cuvinte clare, pe înțelesul specialiștilor. Principiul de bază care trebuie respectat la armonizarea standardelor naționale cu cele internaționale rămâne acela de a nu denatura conținutul categoriilor cu care operează contabilul (salariu, primă, bursă, impozit, alimente, taxe, mijloace bănești etc.), ceea ce va permite utilizatorilor interni de informație să înțeleagă importanța fiecărei plăți. Pentru utilizatorii externi de informație se va impune ideea unei contabilități transparente.

1.4. Concluzii și recomandări la capitolul 1

Pe baza celor expuse în acest capitol autorul a formulat următoarele concluzii:

1. Noțiunea de venit al personalului poate fi tratată sub diferite aspecte, cum ar fi:
 - conform teoriei economice, veniturile angajaților reprezintă materializarea relațiilor de muncă și, totodată, partea cea mai importantă de resurse, îndreptată spre consum, ca parte a venitului, ce depinde de prestarea muncii în colectiv, repartizată între membrii colectivului în funcție de cantitatea și calitatea muncii prestate de fiecare individ în parte;
 - din punctul de vedere al teoriei recompensării și asigurării vieții, venitul personalului reprezintă plăți pentru munca prestată, recompensele social-economice și diverse compensații.
2. Analizând diferite abordări cu privire la studiul esenței salariului, recompensei și venitului angajaților, ne permitem să le sistematizăm într-o relație ierarhică și să determinăm componența acestora. Recompensa reprezintă o componentă a veniturilor personalului sub formă materială, a cărei funcție de bază, în opinia noastră, este cea de stimulare, care permite entității să atragă, să mențină și să motiveze la muncă personal calificat.
3. Sistemul de remunerare a personalului nu asigură actualmente dezvoltarea entității în măsura respectivă, ca o structură complexă, care include motivarea și stimularea muncii, gata să rezolve problemele cu care se confruntă entitatea. Din aceste considerente forța aptă de muncă pleacă în străinătate, pentru satisfacerea cerințelor necesare existenței și creării condițiilor respective de viață.
4. În IAS 19, practic nu este prezentată definiția veniturilor angajaților cu componența acestor venituri, concomitent se menționează că atunci când un angajat a prestat un serviciu unei entități, aceasta recunoaște și venitul pe termen scurt, regulă cu care nu suntem de acord. În realitate munca se prestează zilnic, datoria se înregistrează la finele lunii gestionare, iar venitul real – la data achitării acestei datorii. Dacă vorbim despre venitul pe termen scurt înregistrat al angajatului, atunci acesta se recunoaște la data înregistrării datoriei.
5. Ne exprimăm dezacordul cu opiniile unor autori care afirmă că climatul de lucru, dezvoltarea, oportunitățile de carieră și performanță și recunoașterea elementelor acesteia în

înțelesul lor economic reprezintă componente ale veniturilor angajaților: în primul rând, ele nu pot fi exprimate valoric pentru a determina suma totală a veniturilor, în al doilea rând, se confundă primarul și secundarul și, respectiv, cauza și efectul – climatul, dezvoltarea angajaților și evoluarea performanței sunt rezultatele costului serviciilor suportate de către entitate și nu componente ale veniturilor angajaților.

6. În prevederile IAS 19 veniturile angajaților pe termen scurt sunt tratate ca și cum ar proveni exclusiv din prestarea muncii. Însă există și o altă parte a acestor venituri care nu sunt condiționate de munca prestată: salariile suplimentare nu sunt rezultatul muncii prestate, însă ele sunt prevăzute în legislația în vigoare, serviciile de transport oferite angajatului fără plata din partea acestuia, oferirea căminului angajatului fără plată, scutirea de la plata utilităților publice, acestea fiind achitate de angajator etc.

7. Începând cu anul 1998, în RM se realizează reforma contabilității naționale privind adaptarea ei la cea internațională. Aceasta însă nu se referă la contabilitatea veniturilor personalului. Este necesară, de asemenea soluționarea problemei cu privire la armonizarea caracteristicilor veniturilor personalului cu cerințele pieței concurențiale și a normelor internaționale de reglementare a relațiilor de muncă, inclusiv ale contabilității.

8. Cu regret, în IAS 19 lipsesc caracteristicile formelor și sistemelor de salarizare, precum și noțiunea acestora, deși în literatura străină ele sunt descrise pe larg. Aceste categorii urmează a fi tratate ca instrumente economice aplicate în evaluarea datoriilor, a costurilor (cheltuielilor) și, respectiv, a veniturilor personalului.

9. După ce am făcut o analiză comparativă între prevederile SNC „CPD” și ale IAS 19, putem menționa faptul că standardul internațional trebuie să servească drept exemplu pentru adoptarea unui standard național conformat la cerințele pieței RM, dar nicidecum copiat, fără a se lua în seamă specificul economiei naționale.

10. Noțiunea de venituri ale personalului, care include o mulțime de tipuri de plăți față de angajat, necesită reformularea acesteia având la nivel național o înțelegere îngustă.

11. Actualmente în IAS 19 lipsește modul de repartizare a sumei câștigate sub formă de participare la profit între angajați, luând în considerare și destinația muncii prestate de fiecare din ei. Considerăm că, în cazul adoptării unui SNC cu privire la veniturile personalului, trebuie să se includă această bază de repartizare a sumei totale a primei de participare la profit.

12. În scopul dezvoltării standardizării obiectivelor și a metodelor utilizate, este necesară implementarea unui sistem de control intern al veniturilor personalului, teoretic și economic argumentat pe un management științific bine verificat contribuind la reglementarea contabilității și respectarea normelor fiscalității în vigoare.

Cercetările efectuate permit formularea următoarelor propuneri referitoare la capitolul 1:

1. Veniturile personalului reprezintă 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. În componența veniturilor personalului trebuie să fie incluse costul serviciilor prestate gratuit de către entitate angajaților privind crearea unui climat deosebit ce depășesc normele organizării muncii și protecției acesteia, de dezvoltare a angajaților, de evaluare a capacităților în obținerea rezultatelor înalte.

3. Sistemul de remunerare a angajaților reprezintă 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.

4. Sistemul netarifar este rațional să fie inclus în forma de salarizare în acord. Drept argument în acest sens poate servi negocierea dintre angajator și angajați privind achitarea unei anumite sume determinate în baza rezultatului obținut de angajat (colectiv) și termenul executării sarcinii. Astfel forma de salarizare în acord va dispune de 5 sisteme, ultima fiind negociată în baza rezultatelor obținute. Dacă însă salariul netarifar este negociat de către părți fără a stabili rezultatul obținut, această salarizare va constitui o formă nouă de remunerare.

5. Orice entitate este rațional să-și elaboreze politici de remunerare în formă de regulament intern de salarizare care ar stimula gradul de calificare, competență și creativitate individuală a angajatului, precum și vechimea în câmpul muncii. Concedierea și angajarea lucrătorului la altă entitate urmează să prevadă situația în care acesta va fi nevoit să înceapă de la început.

6. Sistemele moderne de remunerare este rațional să fie examinate sub trei abordări:

a) conform principiilor de bază ale managementului personalului,

b) prin evaluarea activității anuale a angajatului,

c) prin evaluarea activității entității, a subdiviziunilor structurale și a fiecărui angajat în baza realizării obiectivelor propuse de entitate.

7. În cazul elaborării unui SNC privind veniturile personalului, acesta ar trebui completat cu următoarea sintagmă aferentă participațiilor la profit: suma câștigată de către angajați sub formă de participare la profit se repartizează între angajați conform salariului de bază, inclusiv primele respective, sau în baza timpului lucrat luând în considerare gradul de calificare a angajatului. Pentru recunoașterea sumelor din repartizare și contabilizarea acestora drept costuri

sau cheltuieli se propune să se ia în considerare destinația muncii prestate de către fiecare angajat în parte și principiul delimitării costurilor/cheltuielilor pe perioade gestionare.

8. Și sub aspect economic, și din punct de vedere juridic este necesară elaborarea unui standard separat care va trata unanim terminologia aferentă veniturilor personalului, modul de contabilizare a veniturilor personalului, va completa componența veniturilor cu veniturile din participarea angajaților la profit, dar cu stabilirea unor norme semnificative decât se întâlnesc în sursele bibliografice, care de fapt reprezintă o sumă simbolică, noțiunile privind veniturile angajaților pe termen scurt și postangajare, planurile nestatale și statale de pensii, veniturile pentru terminarea contractelor de muncă înainte de termen, activele unui fond de venituri pe termen lung, modul de recunoaștere a veniturilor angajaților, absențele compensate pe termen lung, aplicarea metodei actuariale de evaluare a veniturilor, modul de contabilizare a fiecărui tip de venit al personalului, prezentarea informațiilor aferente în situațiilor financiare.

9. Pentru a apropia momentul prestării muncii de către angajat de data recunoașterii datoriei entității față de angajat este rațional ca salariul să fie calculat și achitat săptămânal, acesta fiind transferat la bancă, așa cum se practică în SUA, Japonia și Italia. Această abordare reduce perioada dintre momentul prestării muncii și data recunoașterii datoriei care este în favoarea angajatului.

2. CONTABILITATEA VENITURILOR PE TERMEN SCURT ALE PERSONALULUI ȘI MODERNIZAREA ACESTEIA

2.1. Contabilitatea veniturilor personalului sub formă de salariu și căile de perfecționare a acesteia

Veniturile personalului pe termen scurt includ plățile efectuate în favoarea personalului pe parcursul a 12 luni după încheierea perioadei în care muncitorul a acordat servicii entității meritând remunerații. Acestea vor include: salariile și contribuțiile pentru asigurările sociale, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, concediile medicale, de îngrijire a copilului, concediul de sarcină și lăuzie, premiile, participațiile la profit. De asemenea aici intră remunerațiile sub formă nemonetară: deservirea medicală, asigurarea angajaților cu un loc de trai, costul transportului angajaților la locul de muncă tur-retur, costul hranei pentru angajați etc. (fig. 2.1.).

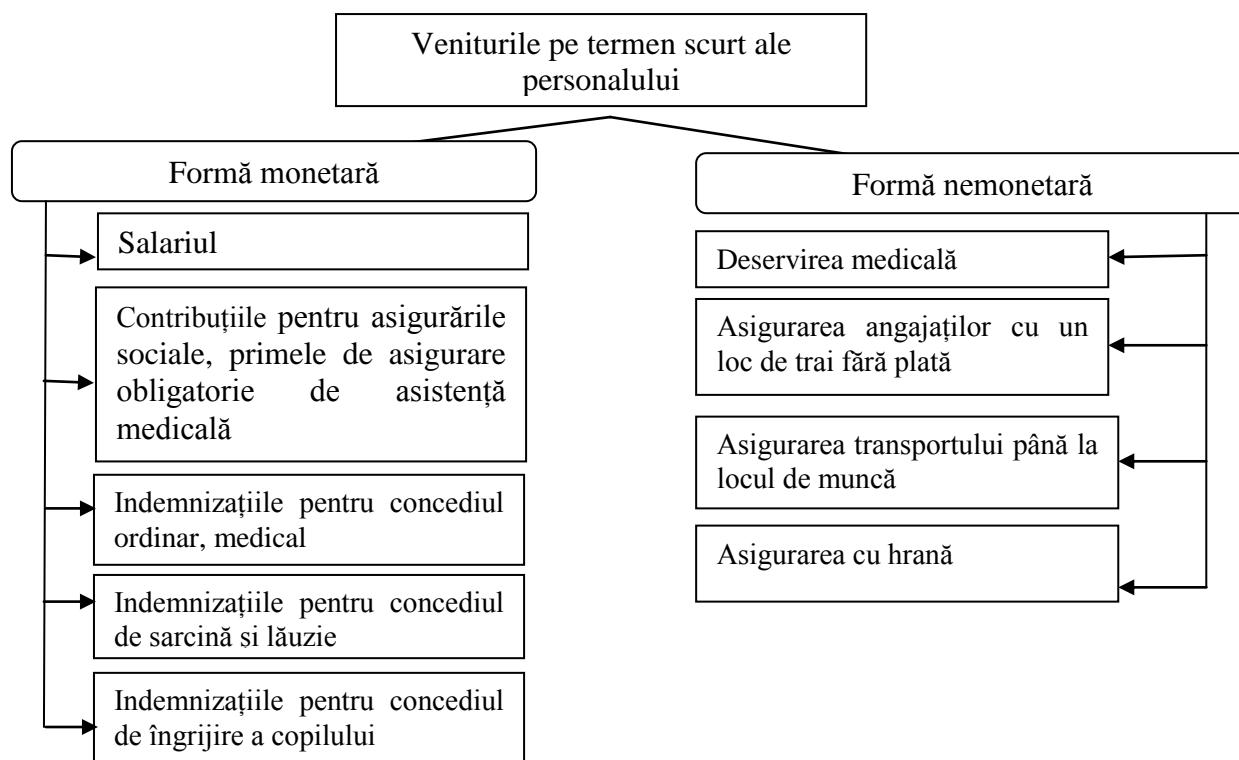


Fig. 2.1. Componența veniturilor pe termen scurt ale personalului

Sursa: elaborat de autor

Conform IAS 19, veniturile personalului includ atât plățile în favoarea angajaților, cât și cele în favoarea soțului/soției, copiilor, rudelor. Plățile sunt efectuate fie în formă monetară, fie prin echivalentul acestora în formă nemonetară (prin propunerea unor mărfuri, produse sau servicii). Având în vedere că standardul este adoptat la nivel internațional, acesta include toate aspectele posibile privind beneficiile angajaților, întâlnite în practica diferitelor țări și entități.

Cu regret, în RM nu s-a elaborat un standard separat dedicat contabilității veniturilor personalului similar celui internațional, IAS 19. În componența SNC „CPD” s-a găsit de cuviință să se includă articolele 52-59 aferente datoriei entității față de personal privind salariile și alte plăți – contribuțiile de asigurări sociale, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală, indemnizațiile privind concediile de odihnă, medicale și altele, ceea ce în mod evident este insuficient. Mai mult ca atât, prevederile acestor articole examinează modul de contabilizare a datoriilor entității față de personal și nu includ aspectul contabilității veniturilor angajaților, inclusiv participarea lor la profit etc.

Problemele contabilității veniturilor sub formă de salarii și rețineri aferente au fost tratate în măsura respectivă în lucrările unor savanți-economiști autohtoni: Țurcanu V., Nederița A., Tuhari T., Cușmăunsă R., Bucur V., Caraman S., Tostogan P., etc., precum și în lucrările unor savanți-economiști străini: Anderson H., Needles B., Foster G., Maslow A., etc.,(S.U.A.), Diaconu P., Ionașcu I., Feleagă N., Oprea C., etc.,(România), Adamciuk V., Balașova I., Ceaia V., Kuprianov E., Kapeliuk Z., Lafîpova O., Nikiforov G., Rozanova V., Veșciunova N., Suglobovîm A. ș.a.(Federația Rusă).

În linii generale, veniturile personalului pe termen scurt sunt incluse la costuri și cheltuieli curente ale perioadei de gestiune sau sunt reflectate în costurile bunurilor fabricate, serviciilor prestate, lucrărilor executate concomitent cu obligațiile înregistrate față de fiecare angajat. Un element caracteristic al veniturilor personalului pe termen scurt îl constituie faptul că valoarea acestora nu trebuie actualizată deoarece înregistrarea obligației și stingerea ei se efectuează pe parcursul unui an de gestiune și nu depășește această perioadă.

Obligativitatea entității pentru plata remunerațiilor salariaților are o bază juridică întărită prin contractul de muncă sau un alt tip de contract prin care angajatul prestează munca, iar angajatorul este obligat să remunereze această muncă.

Salariul personalului este format din: salariul de bază, sporuri, prime, adaosuri la salariu, alte drepturi. La orice entitate, elementul de baza al sistemului de remunerare îl constituie salariul de bază.

Termenul de salariu este de origine latină – *salarium*, care definea suma plătită soldaților pentru ca aceștia să-și permită achiziționarea sării pentru alimentație. Până în prezent termenul a suferit modificări esențiale, fiind definit ca: suma de bani primită de orice persoană angajată pentru contribuția acesteia la desfășurarea unei activități. Astfel, pentru munca prestată în baza unui contract încheiat între angajat și angajator, angajatul primește o contraprestație a efortului depus, exprimat în bani. Această tratare corespunde salariului de bază și nu salariului suplimentar. Doar pentru salariul suplimentar angajatul nu depune niciun efort.

Statul reglementează retribuirea muncii salariaților din entități, indiferent de tipul lor de proprietate și forma de organizare juridică, prin stabilirea mărimii salariului minim pe țară, a cuantumului minim garantat al salariului în sectorul real și a salariului tarifar pentru categoria I de salarizare a salariaților din sectorul bugetar, a altor norme și garanții de stat, prin stabilirea sistemului și condițiilor de salarizare a salariaților din instituțiile și organizațiile finanțate de la buget, prin reglarea fondurilor de salarizare a salariaților din întreprinderile monopoliste.

Cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real se stabilește de către Guvern după consultarea partenerilor sociali, fiind reexaminat anual, în funcție de creșterea sumară anuală a indicelui prețurilor de consum și de rata de creștere a productivității muncii la nivel național.

În sectorul bugetar, salariul tarifar pentru prima categorie de calificare se stabilește prin lege, în mărime egală sau care depășește cuantumul salariului minim pe țară. De cealaltă parte, în unele ramuri ale sectorului real, salariul minim este stabilit prin negociere, în convențiile colective la nivel sectorial, iar pentru salariații din unitățile cu autonomie financiară din ramurile respective – prin negociere, în contractul colectiv de muncă al entității, în mărime nu mai mică decât cuantumul stabilit de convenția colectivă la nivel sectorial.

Studiile denotă că calculul salariului trebuie să fie organizat luând în considerare următorii factori: creșterea randamentului muncii, îmbunătățirea normării timpului de muncă-utilizând tot timpul de muncă, fortificând disciplina de muncă, creșterea calității muncii, a serviciilor, a produselor. La organizarea evidenței operative a salariului, în cadrul unei entități, trebuie create condiții semnificative, care au ca obiectiv realizarea următoarelor acțiuni:

- corectitudinea distribuirii salariului calculat între costurile de producție și cheltuielile entității conform documentației primare verificate stringent;
- asigurarea unui control adecvat privind corectitudinea, periodicitatea și transparența calculului salariului în concordanță cu calitatea și cantitatea muncii prestate de fiecare angajat în parte al întreprinderii;
- determinarea corectă a reținerilor din salariu conform legislației în vigoare;
- executarea calculelor oportune privind plata salariului;
- întocmirea rapoartelor interne și a situațiilor financiare veridice și prezentarea acestora la timp utilizatorilor de informație.

Realizarea obiectivelor propuse înaintea contabilului cerințe privind pregătirea profesională adecvată atât la nivel teoretic, cât și practic. Afară de aceasta, specialistul contabil trebuie să aibă cunoștințe profunde privind actele normative ce reglementează procesul de activitate al entității.

Ca rezultat al relațiilor juridice dintre angajat și angajator, care reprezintă realizarea prevederilor CM al RM și a actelor legislative și normative în vigoare, între aceștia apar diferite tipuri de obligații.

Contabilitatea veniturilor personalului necesită o respectare strictă a legislației în vigoare și cunoașterea acesteia, a principiilor de calcul și de control, dar și organizarea rațională a circuitului documentar. Aceste cunoștințe și principii sunt necesare la întocmirea oricărui document legat de formarea salariului, calculul și plățile de stimulare a rezultatelor 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.

Decizia privind înregistrarea remunerațiilor pentru muncă în contabilitate se ia în baza informației, care nu doar relevă o eventuală prestare a muncii din partea angajatului, dar este și suficientă pentru a fi reflectată în contabilitate. Informația trebuie să interpreteze pe deplin operațiunile economice ale entității, care de fapt au condiționat apariția acestei informații.

Sub acest aspect, autorul a studiat modul de organizare a contabilității veniturilor personalului la următoarele entități: Editura „Cartier” SRL, „Montex-Gaz” SRL, „Anodilia” SRL, „GPP Accounting” SRL. S-au examinat factorii care determină modul de contabilizare a veniturilor personalului luând în considerare: structura entității, procesul tehnologic, centralizarea sau descentralizarea prelucrării documentelor, existența sau inexistența unui program complex aferent contabilității manageriale sau de acumulare a informațiilor privind costurile pe centre de responsabilitate etc. (anexa 9).

Studiile efectuate la entitățile menționate denotă necesitatea de a întocmi *Dispoziția privind evaluarea personalului* la nivel de departament în cadrul entității, pentru a îmbunătăți modul de contabilizare în etapa de calculare a salariilor. Pentru a fi cu adevărat benefică, această dispoziție trebuie să includă: instrucțiuni metodice generale, raportul de evaluare a rezultatelor obținute de fiecare angajat în urma activității sale și metodele de stimulare a personalului. Un alt aspect important îl reprezintă întocmirea corectă a fișei angajatului și includerea în aceasta a informației relevante privind luarea deciziilor (salariul, bonusurile, timpul de lucru).

Uneori un angajat este încadrat în câmpul muncii pe baza unui concurs pentru o funcție vacantă. În acest scop, în condițiile economiei de piață, în etapa de angajare, propunem să fie întocmite următoarele documente: *Fișa de concurs*, *Procesul-verbal al comisiei de concurs* și *Decizia de angajare* după rezultatele convorbirii. Setul de documente propus va permite structurarea informației prelucrate în contabilitate la determinarea remunerării angajaților. Aceasta va conduce la determinarea unei politici a entității cu privire la cadre, la salarii și, ca

urmare, va îmbunătăți calitatea administrării operative, va exclude angajarea unor cadre necalificate sau slab pregătite.

Potrivit prevederilor art.1 din CM al RM, salariatul este o persoană fizică care prestează o muncă conform unei anumite specialități, calificări sau într-o anumită funcție, în schimbul unui salariu, în baza contractului individual de muncă. Tipul angajării poate fi: de bază (cu prezența carnetului de muncă), prin cumul. Contractul individual de muncă se întocmește în două exemplare, care se semnează de către părți și i se atribuie numărul de ordine din registrul entității, aplicându-i-se ștampila pe ambele exemplare. Un exemplar al contractului se înmânează salariatului, iar celălalt se păstrează la angajator. Fiecare angajat are dosarul său personal, care este păstrat timp de 75 de ani, și în care pe lângă contractul de muncă se anexează și documente prevăzute de legislația în vigoare (copia buletinului de identitate, carnetul de muncă, copia diplomelor de studii ș.a.).

Perfectarea documentației primare nu ține de funcția contabilului în entitate, cu toate acestea, el trebuie să verifice riguros toate datele cu privire la personal, deoarece informația respectivă va fi utilizată la calculele ulterioare ale elementelor din componența venitului angajaților. Nerespectarea cerințelor aferente perfectării corecte a documentației duce la întocmirea eronată sau tardivă a rapoartelor contabile. Pentru a evita asemenea lacune, propunem întocmirea planului-grafic al circuitului documentar pe categorii de evidență în cadrul contabilității veniturului personalului („Salariul”, „Impozitul pe venit al persoanelor fizice”). Forma și obligativitatea întocmirii graficului privind circuitul documentar al cadrelor trebuie menționate în politicile contabile ale entității.

Întocmirea unui grafic documentar va asigura transparența în procesul de calcul și achitare a salariului, va contribui la creșterea eficacității administrative, la stabilirea interconexiunii informației din documentele respective.

Examinând perfectarea, prelucrarea și mișcarea documentelor, precum și completarea registrelor contabile, în entitățile menționate, propunem un algoritm - model al circuitului documentar privind calculul salariului în cadrul entității (anexa 10), reflectarea în registrele analitice și sintetice și raportarea informațiilor aferente în bilanțul entității.

Actualmente, în practica contabilității salariilor sunt utilizate câteva registre de evidență, pentru întocmirea cărora contabilul trebuie să utilizeze informațiile dintr-un registru în altul, ceea ce face să crească volumul de lucru. În scopul reducerii riscului de a introduce informații eronate și a timpului utilizat la întocmirea fiecărui raport, este necesar de a întocmi pentru fiecare angajat o fișă personală, care va include o listă de indicatori purtători de informație relevantă cu privire la salariu (anexa 11). Documentul propus va permite reducerea din sarcina contabilului și a

timpului de muncă rezervat verificărilor de rigoare, ceea ce va duce la delapidarea erorilor. Fișa în cauză va avea calitatea de document primar.

În prezent carnetele de muncă au fost anulate. Carnetul de muncă îi permite angajatului să țină evidența vechimii în muncă, pe parcursul întregii activități la diferite entități, care stă la baza calculării pensiei, a indemnizațiilor pentru concediul medical. Acest document poate servi ca document primar la entitate, ca sursă de informații importante pentru determinarea stagiului de muncă la calcularea concediilor medicale, pentru a evita problema trimiterii angajatului la entitățile în care a activat pentru a prezenta certificate, misiune uneori imposibilă mai ales în cazul în care entitățile în care a activat s-au lichidat. Totodată, Casa Teritorială de Asigurări Sociale și alte organe competente vor avea posibilitatea de a lua informația cu privire la vechimea în muncă și salariul angajatului din informația prezentată de către contabilitatea entității în dările de seamă.

Conform HG nr. 764 din 25.11.1992 privind aprobarea normelor pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a RM, pct.8, întreprinderile au dreptul să păstreze în casele lor numerar, pentru retribuirea muncii, plata contribuțiilor de asigurare socială, a burselor, a pensiilor, numai pe un termen de cel mult 3 zile lucrătoare, inclusiv ziua de primire a numerarului de la instituția bancară, cu excepția mijloacelor financiare destinate utilizării în activitățile speciale de investigații și extrădării persoanelor.

Când salariile sunt achitate din casieria entității, se va întocmi lista de plată a angajaților cu indicarea numelui, prenumelui, sumei achitate, semnăturii salariatului ce atestă încasarea mijloacelor bănești. Modalitatea de plată a salariilor poate fi organizată și prin intermediul cardurilor bancare. Guvernul a dat aviz pozitiv unei inițiative legislative care prevede achitarea salariului doar prin virament bancar, susținând această idee prin faptul că astfel se va reduce riscurile achitării salariilor „în plic”. Totuși, nu suntem de acord cu această inițiativă. Riscul achitării salariilor „în plic” trebuie redus prin educarea agentului economic, nu prin obligarea acestuia de a efectua plăți doar printr-un singur mod, prin intermediul băncilor comerciale. În această situație se pune întrebarea: „Dar care este riscul ca agentul economic să transfere pe conturile angajaților salariile oficiale și concomitent să achite „în plic” cealaltă parte din salariu, neoficială?”. Deci rezultatele unei asemenea inițiative nu se va încununa cu succes. Analizând modalitatea de plată a salariului conform CM al RM, entitatea va achita obligațiile față de angajați prin intermediul instituțiilor bancare sau oficiile poștale doar cu acordul scris al salariatului. Menționăm că cheltuielile privind aceste servicii trebuie achitate doar din contul entității, ceea ce majorează cheltuielile firmei.

Pentru evitarea achitării salariului „în plic” propunem o altă variantă: stabilirea unei legături între pensia ulterioară a angajatului și mărimea salariului calculat pe parcursul activității sale până la pensionare. De exemplu, din suma contribuțiilor pentru asigurările sociale 5-10% vor fi alocate individual în fondul de pensii. Această mărime se va lua în considerare la calcularea pensiei. Dacă, potrivit legislației, la pensionarea persoanei în baza actelor prezentate privind salariul se prevede o pensie în mărime de 40%, atunci urmează a fi calculată cota-parte a alocațiilor acumulate pe parcursul perioadei de activitate. De exemplu, un angajat beneficiază lunar de un salariu calculat în mărime de 5 000 de lei. Contribuțiile aferente fondului social calculate și achitate de angajator constituie 18%, din care 8% sunt îndreptate în fondul de pensii al salariatului. Totodată, salariatului i se rețin contribuțiile individuale de asigurări sociale în mărime de 6%. După 30 de ani suma contribuțiilor de 8% alocate de angajator în fondul de pensie al anagajatului va constitui 144 000 de lei ($5\,000 \text{ de lei} \times 0,08 \times 30 \text{ de ani}$). Astfel, dacă la pensionarea angajatului suma lunară constituie 5 000 de lei, iar conform normativului se alocă 40% sau 2000 de lei ($5\,000 \text{ de lei} \times 0,4$), atunci angajatul va avea dreptul la pensie în mărime de 2 400 de lei ($5\,000 \text{ de lei} \times 0,4 + (5000 \text{ de lei} \times 0,08)$). Astfel, angajatul va fi stimulat să renunțe la salariul „în plic” în schimbul unui pachet social complex, ce prevede un supliment la pensie.

CM al RM, art. 142, indică clar că salariul se plătește periodic, nemijlocit salariatului sau persoanei împuternicite de acesta, în baza unei procuri autentificate, la locul de muncă al salariatului, în zilele de lucru stabilite în contractul colectiv sau individual de muncă, dar nu mai rar decât:

- a) de două ori pe lună pentru salariații remunerați pe unitate de timp sau în acord;
- b) o dată pe lună pentru salariații remunerați în baza salariilor lunare ale funcției [15].

Prioritatea pentru entitate este achitarea salariilor, inclusiv în caz de insolvabilitate a acesteia, iar mijloacele pentru retribuirea muncii trebuie garantate prin venitul și patrimoniul angajatorului. Deci statul garantează protecția forței de muncă obligând angajatorul prin intermediul legislației în vigoare să-și onoreze obligațiile față de salariați în mod prioritar. Orice încălcare a legislației muncii atrage după sine pedepse stabilite de Guvern, de comun acord cu patronatele și sindicatele. O metodă universală de plată a salariilor, având în vedere atât respectarea intereselor angajatorului, cât și ale angajatului, nu există. Acest fapt a fost dovedit prin practica întâlnită la entitățile Editura „Cartier” SRL, „Montex-Gaz” SRL, „Anodilia” SRL, „GPP Accounting” SRL.

Entitățile menționate își formează fondul de plată a salariilor pornind de la strategiile proprii, doar că limitele acestuia se determină în funcție de munca salariaților, care tind mereu

spre creșterea sumei salariului, iar în consecință fondul de retribuire a muncii din cadrul entității nu coincide cu interesele financiare urmărite de angajați.

Este complicat să determini limita de sus și de jos a salariului, mai ales la entitățile private. Această situație a apărut din motiv că în niciun act normativ nu este stabilit costul unui serviciu pe care o persoană fizică îl prestează unei entități. De aceea propunem ca la formarea fondului de retribuire a muncii entitățile să utilizeze metoda evaluării postului, care îmbină totalitatea categoriilor de calificare și a coeficienților tarifari corespunzători. Această metodă permite conexiunea logică dintre plata muncii și strategiile de business, precum și rezolvarea problemei motivaționale a angajatului în cadrul pieței muncii. La entitățile private este rațional ca salariul minim să nu fie mai mic decât coșul minim de consum.

Autorul metodei de evaluare a posturilor, numită și metoda gradației, este Edward Hay. Conform acestei metode, se calculează ponderea fiecărui post în interiorul entității, iar suma salariilor este determinată în conformitate cu gradul atribuit funcției în dependență de tipul activității.

Deși la nivel național legislația oferă posibilitatea de a calcula salariul unui angajat potrivit funcției deținute în baza *rețelei tarifare* conform Hotărârii Guvernului nr. 743 din 11.06.2002, totuși această informație poartă un caracter de recomandare. Pentru a înlătura această lacună din legislație, propunem stabilirea rețelelor de salarizare diferențiate pe ramură de activitate cu respectarea *Clasificatorului ocupațiilor din RM CORM 006-14*. Elaborarea acestor rețele va reveni fiecărei structuri ierarhice – minister, departament etc. Și asta deoarece fiecare activitate își are specificul ei, iar în funcție de complexitatea muncii depuse de salariat se va calcula și un salariu pe potrivă. Pentru determinarea corectă a unei noi rețele de salarizare se vor lua în calcul datele statistice privind salariul pentru fiecare ramură și, desigur, nu se vor ignora opiniile sindicatelor și ale specialiștilor în domeniu.

Pentru stabilirea salariilor de funcție ale personalului încadrat în unități ce nu aplică sisteme de salarizare bazate pe Rețeaua tarifară unică de salarizare sunt recomandați coeficienții de multiplicitate. Diferențierea salariilor de funcție ale specialiștilor, conform categoriilor de calificare stabilite, și ale conducătorilor, conform ierarhiei, se efectuează de către entități de sine stătător, în limitele diapazonului stabilit pentru categoria respectivă de personal. Totodată, salariile de funcție concrete nu pot fi stabilite în mărimi mai mici decât cele calculate pentru categoriile respective de angajați, ținând seama de coeficienții de multiplicitate stabiliți pe limita inferioară a diapazonului și cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real.

Moment în RM sunt implementate diferite variante de evaluare a posturilor în funcție de complexitatea metodelor de calcul al fondului de retribuire și de nivelul de profesionalism al

specialistului contabil. Metoda pe care o propunem pentru implementare presupune parcurgerea câtorva etape:

1. clasarea funcțiilor după gradul de complexitate. Această etapă nu prevede calcule matematice și poate fi implementată de top-managerii companiei după o pregătire inițială a acestora,

2. elaborarea grilei interne a gradelor salariale, după ce posturile au fost evaluate,

3. elaborarea politicii de creștere salarială în interiorul sistemului de grade salariale.

Pentru a aplica o politică salarială, angajatorii vor analiza piața muncii. Anual BNS al RM publică mărimea salariilor din diferite sectoare de activitate, ceea ce le permite agenților economici să se orienteze pe piața muncii locale. La nivel internațional, pentru a obține informații cu privire la piața muncii, entitățile pot utiliza platforma *waigeindicator*, care înregistrează datele cu privire la salarii din diferite țări, așa cum mărimea salariului este diferențiată de la o țară la alta, după regiuni, raioane, tipuri de activitate ș.a.

Precum s-a menționat în capitolul anterior, entitatea va aproba sistemul de remunerare a muncii care să includă date cu privire la funcții, la salariile funcției, salariul tarifar, tarifele pentru muncă în condiții nefavorabile, sistemul de premiere.

Determinarea salariului, în funcție de forma de salarizare, este prezentată în anexa 12.

Pentru evidența timpului de muncă lucrat se utilizează documentul primar „Fișa de pontaj”, care se întocmește lunar și se aprobă de către conducătorul întreprinderii sau de altă persoană împuternicită.

Premierea angajaților se efectuează în modul și pentru indicii de premiere stabiliți în temeiul Ordinului conducătorului entității privind premiarea salariaților, elaborat de comun acord cu comitetele sindicale sau cu reprezentanții salariaților, dacă acestea există, și aprobat de conducătorul companiei. La întreprinderile de stat și cu capital majoritar de stat cuantumul premiilor plătite din fondul de salarizare nu va depăși 100 % din salariile tarifare și de funcție ale personalului, ținând cont de sporurile și suplimentele prevăzute de legislație.

Mărimea concretă a sporurilor de compensare pentru munca prestată în condiții nefavorabile se stabilește în funcție de greutate și nocivitate, în limitele negociate de partenerii sociali și aprobate prin convenția colectivă la nivel național și sectorial, dar nu mai mică de 25% din salariul minim pe țară pentru lucrări în condiții grele și nocive și nu mai mică de 50% din salariul minim pe țară pentru lucrări în condiții deosebit de grele și deosebit de nocive. Sporurile de compensare se plătesc pentru durata reală a muncii prestate în condiții nefavorabile.

Contabilul trebuie să fie foarte exigent la determinarea celei mai corecte și corespunzătoare forme de salarizare pentru angajații entității. La calculul salariilor pentru

angajații entității, Editura Cartier SRL, a cărei activitate de bază este editarea cărților, manualelor, broșurilor ș.a., utilizează atât metode tradiționale, cât și metode combinate de calcul al salariului, ceea ce permite ca angajații să fie în primul rând motivați și, totodată, permite reflectarea corectă a costurilor și/sau a cheltuielilor cu salariații fie la costul produselor fabricate, fie la cheltuielile perioadei.

Toți angajații editurii au fost divizați în trei departamente: editorial, difuzare și administrație. Astfel salariile personalului din departamentul:

- editorial sunt reflectate la contul 821 „Costuri indirecte de producție”, ca ulterior la sfârșitul lunii să fie repartizate în costul cărților editate în perioada de gestiune,

- difuzare – la contul 712 „Cheltuieli de distribuție”

- administrație – la contul 713 „Cheltuieli administrative ”

După conținutul economic, costurile departamentului editorial sunt costuri de bază, condiționate de procesul tehnologic. Însă datorită faptului că munca specialiștilor din acest departament pe parcursul lunii este legată de editarea mai multor lucrări literare, costurile în cauză devin repartizabile. În caz contrar salariile și toate celelalte costuri ale departamentului editorial ar trebui calculate pe fiecare lucrare separat, metoda cea mai precisă, însă care este imposibil de realizat. Astfel, după conținutul economic și tehnologic, costurile menționate nu sunt indirecte de producție fiindcă nu sunt legate de managementul tehnologiei în cadrul subdiviziunii și nici de deservirea mijloacelor fixe ale acesteia. Din acest motiv nu ar trebui aplicat contul 821 „Costuri indirecte de producție”, ci contul 824 „Alte costuri repartizabile” sau contul 811 „Activități de bază”, prin deschiderea unui cont analitic, ca exemplu 8112 „Salariul repartizabil”.

Veniturile curente ale personalului se diminuează cu suma reținerilor, care includ:

- rețineri fiscale (impozitul pe venit) – 7% pentru un venit mai puțin de 33 000 de lei anual și 18 % - mai mult de 33 000 de lei anual pentru perioada 01 ianuarie 2018 – 30 septembrie 2018, iar începând cu 01 octombrie impozitul pe venit este 12 %.

- rețineri sociale (primele de asigurare obligatorie de asistență medicală achitate de angajați în mărime de 4,5% din suma salariului calculat),

- contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii în mărime de 6% din suma salariului calculat),

- alte rețineri (datoriile debitoare față de angajați, pensiile alimentare, compensarea prejudiciului material, compensarea pierderilor depistate la inventariere, cotizații sindicale, rețineri cu titlu executoriu, etc.).

Conform CF, art. 12, *venitul impozabil* reprezintă venitul brut, inclusiv facilitățile acordate de angajator, obținut de contribuabil din toate sursele într-o anumită perioadă fiscală, cu excepția deducerilor și scutirilor, aferente acestui venit, la care are dreptul contribuabilul conform legislației fiscale. În anul 2018, pentru persoane fizice și întreprinzători individuali, suma totală a impozitului pe venit se determină utilizând două perioade de calcul, pentru 01 ianuarie 2018 – 30 septembrie 2018 și, respectiv, 01 octombrie 2018- 31 decembrie 2018. Astfel, în CF al RM sunt prevăzute două etape de impozitare corespunzătoare perioadelor menționate:

Etapa I (01.01.2018 – 30.09.2018)

- 7% din venitul anual impozabil ce nu depășește suma de 33000 lei;
- 18% din venitul anual impozabil ce depășește suma de 33000 lei;

Etapa a II-a (01.10.2018 – 31.12.2018)

- 12% din suma veniturii impozabil.

Fiecare salariat are dreptul la scutiri prezentate în anexa 13. Pentru a beneficia de scutiri, angajatul trebuie să depună o cerere privind acordarea scutirilor la impozitul pe venit reținut din salariu, în care va indica tipul scutirii cerute a fi oferite, totodată angajatul va anexa și documentele justificative ce-i conferă dreptul la scutirea respectivă. O nouă cerere de acordare a scutirilor se va prezenta în următoarele cazuri:

- obține dreptul la scutiri sau a decis să beneficieze de scutiri la care are dreptul, însă nu a beneficiat anterior,
- pierde dreptul sau renunță benevol la scutiri pentru soț (soție) ori la scutirile pentru persoanele întreținute,
 - obține sau pierde dreptul la scutirea personală majoră,
 - își scimbă datele de identitate.

În practică pot apărea cazuri când angajatul nu a utilizat suma scutirii pe parcursul anului fiscal, astfel această sumă se trece în contul scutirilor pentru următorul an fiscal, însă dacă suma scutirilor nefolosite este:

– mai mare decât suma salariului calculat și neachitat, se va utiliza suma în limitele ce nu depășesc mărimea salariului neachitat.

– mai mică decât suma salariului calculat și neachitat, se va utiliza suma în limitele totale a scutirilor nefolosite.

Pentru a determina suma impozitului pe venit ce urmează a fi reținută din venitul angajatului, se va determina inițial suma veniturii impozabil (Vimp.):

$$\mathbf{Vimp. = Vbrut - Sscutire - CAS - PAM + F} \quad \mathbf{(2.1)}$$

Vbrut – Venitul brut

Sscutire – suma scutirilor acordate angajatului

CAS – contribuția de asigurări sociale în valoare de 6% din venitul brut

PAM – primele de asigurare obligatorie de asistență medicală în valoare de 4,5% din venitul brut

F – facilități

Ulterior, după ce s-a determinat suma veniturii impozabil, se va determina suma impozitului pe venit, aplicând unul din procentele menționate anterior (7% sau 18% – pentru prima perioadă și 12 % – pentru a doua perioadă) la venitul impozabil. Respectiv cu această sumă a impozitului calculat, va fi diminuat venitul angajatului. Totuși, ne exprimăm dezacordul privind corectitudinea calculării veniturii impozabil și considerăm că ar fi mai corect să stabilim aceeași metodă de calcul ca în cazul persoanelor juridice, cu o singură cotă de impozitare, așa cum se procedează în Federația Rusă, prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor deductibile, iar procentul impozitului pe venit va fi același atât pentru persoanele juridice, cât și pentru cetățenii de rând. Dacă la prima vedere determinarea cheltuielilor deductibile poate deveni o problemă, atunci suma acestora poate fi calculată în momentul achitării, ieșirii surselor financiare pentru achitarea serviciilor de utilități publice, procurarea alimentelor, procurarea locuinței ș.a., cheltuieli care depășesc suma scutirilor stabilite de legislația în vigoare.

Considerăm că este nici logic și nici economic argumentată mărimea procentului impozitului pe venit pentru persoanele fizice. Sub pretextul de a facilita activitatea entităților, persoana fizică trebuie să achite impozitul până la 18%, deși ea nu are activitate de întreprinzător. Cu alte cuvinte, persoana fizică este mai tare supusă presiunilor fiscale decât persoana juridică, în condițiile în care unica sau principala lor sursă de existență este munca. În ceea ce privește procentul impozitului, și anume stabilirea unui procent unic atât pentru persoanele fizice, cât și pentru cele juridice, din analiza ultimelor date statistice reiese că un moldovean a câștigat lunar în medie pe parcursul trimestrului trei al anului 2018 un venit în sumă de 6 507,30 lei, deci, făcând niște calcule simple, aproape jumătate din venit (2 750 de lei) a fost impozitat cu 7% iar restul (3 757,30 lei) cu 18%. Astfel un cetățean al RM trebuie să achite în total un impozit pe venit lunar de aproximativ 870 de lei. Dacă s-ar aplica cota de 12%, persoanele fizice fiind puse în condiții egale cu cele juridice, ar trebui achitat un impozit în sumă de aproximativ 780 de lei sau cu 89 de lei mai puțin în fiecare lună, iar anual s-ar obține o sumă în mărime de 1 068 de lei pentru o persoană încadrată în câmpul muncii. Totuși, având în vedere că, începând cu 01 octombrie 2018, venitul impozabil al persoanelor fizice va fi impozitat cu un impozit pe venit de 12 %, problema a fost rezolvată doar parțial, deoarece, în opinia noastră persoanelor fizice ar trebui să li se permită să poată diminua venitul impozabil cu suma

cheltuielilor înregistrată pe parcursul anului, în cazul în care această persoană poate argumenta apariția cheltuielilor respective. Or, dacă persoanele fizice nu-și pot argumenta apariția cheltuielilor, ar trebui stabilită o cotă a impozitului pe venit de 4%, aplicată la venitul brut, ca și în cazul persoanelor juridice. Susținem deci ideea de a stabili o cotă unică a impozitului pe venit, deoarece aceasta este simplă în aplicare și nu permite persoanelor fizice să se eschiveze de la achitarea impozitelor. Dacă facem o analiză comparativă între țările din UE, atunci observăm că, de fapt, țările mai sărace aplică cota unică, pe când țările mai bogate aplică impozitarea pe trepte (anexa 13, tabelul A.13.2.). În cazul RM, aplicarea unei cote de impozitare, precum și majorarea sumei scutirilor, va permite reducerea sumei impozitului pe venit ce trebuie achitat statului și, totodată, va majora venitul persoanei fizice, fapt pentru care apreciem pozitiv această reformă.

În anexa 14 este ilustrat modul de contabilizare a salariilor calculate, a contribuțiilor și primelor aferente, precum și a impozitului pe venit aferent, și de achitare a salariului în baza unui exemplu concret.

Actualele sisteme de operare contabile prevăd calcularea automatizată a datelor cu privire la salarizare. Sistemele contabile trebuie adaptate legislației în vigoare. Un lucru important observat în urma investigațiilor este faptul că de cele mai dese ori nu se dă importanță calculului salariului mediu, care trebuie să corespundă Hotărârii Guvernului nr. 426 din 26.04.2004 privind aprobarea Modulului de calculare a salariului mediu. Mărimea salariului mediu este determinată pentru fiecare an de către Guvern, pentru anul 2018 a fost stabilit în valoare de 6 150 de lei lunar, prin HG nr. 54 din 17.01.2018 privind aprobarea cuantumului salariului mediu lunar pe economie, prognozat pentru anul 2018.

Acest indicator are o importanță evidentă sub aspect social, din punctul de vedere al aprecierii nivelului de trai al populației, al solvabilității cetățenilor RM etc. Conform art. 165 din CM al RM, salariul mediu include toate drepturile salariale, din care, conform legislației în vigoare, se calculează contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii. Salariul mediu se garantează salariaților în cazurile prevăzute de legislația în vigoare, de contractele colective și/sau cele individuale de muncă.

Salariul mediu se aplică la: plata indemnizației de eliberare din serviciu; plata salariului mediu lunar menținut pentru perioada căutării unui alt loc de muncă; plata indemnizației de concediu; plata compensației pentru concediul nefolosit și a concediilor de studii; plata pentru timpul îndeplinirii obligațiilor de stat sau obștești; plata pentru zilele de sărbătoare nelucrătoare, în cazul transferurilor și întreruperilor în muncă prevăzute de legislație; plata despăgubirii pentru perioada de absență forțată de la muncă a salariatului transferat sau eliberat nelegitim din serviciu; plata salariului mediu pe durata detașării în interes de serviciu sau a detașării la alt loc

de muncă; plata pentru timpul aflării la cursuri de formare profesională; plata salariului mediu în timpul efectuării controalelor medicale obligatorii; plata salariului mediu membrilor Comisiei Electorale Centrale, care nu activează permanent, pentru perioada în care sunt degrevați de atribuțiile de la locul de muncă de bază; în alte cazuri prevăzute de legislație, de convențiile și contractele colective și contractele individuale de muncă, când lucrătorilor li se garantează salariul mediu; plata ajutorului de șomaj.

Ultima fază a contabilității salariului personalului reprezintă controlul corectitudinii reflectării informațiilor aferente veniturilor angajaților.

O problemă ce ține de veniturile personalului reprezintă salariile cadrelor didactice. Vrem să atragem atenția asupra salariului mizer pe care-l ridică profesorii și a muncii enorme depuse de aceștia în educarea tinerelor generații. Salariile lunare ale cadrelor didactice și ale corpului profesoral din învățământul superior sunt determinate conform cuantumului stabilit în baza Legii nr. 355 din 23.12.2005 cu privire la sistemul de salarizare în sectorul bugetar.

Din anul 2014, salariile lunare prevăzute în Legea nr. 355-XVI din 23.12.2005 cu privire la sistemul de salarizare în sectorul bugetar sunt reexamine și se majorează anual, de la 01 septembrie, în funcție de creșterea procentuală a salariului mediu prognozat pe economia națională pentru anul gestionar față de salariul mediu al cadrelor didactice din învățământul real atins în trimestrul IV al anului precedent.

Pentru anul 2018, salariul mediu pe economia națională este stabilit în mărime de 6 150 de lei pe lună. În același timp, conform informației BNS, salariul mediu lunar al cadrelor didactice din instituțiile de învățământ preuniversitar în trimestrul IV al anului 2017 a constituit 4663,90 de lei. Prin urmare, pentru a atinge nivelul salariului mediu prognozat pe economie, salariile lunare ale cadrelor didactice stabilite trebuie să fie majorate cu 31,86 %.

Pentru cadrele didactice din instituțiile de învățământ superior cu autonomie financiară, salariul este calculat respectând HG nr. 195 din 13.03.2013 privind condițiile de salarizare.

În categoria respectivă intră instituția de învățământ superior care are studenți masteranzi, doctoranzi, postdoctoranzi, rezidenți, medici secundari clinici, cursanți în număr de:

- I – peste 9000 de persoane și dispun de unități de cercetare științifică;
- II – de la 3000 până la 9000 de persoane și au atins performanțe în domeniul cercetărilor științifice;
- III – de până la 3000 de persoane.

Considerăm că stabilirea salariului personalului cu grad științific în funcție de categoria instituției de învățământ superior este discriminantă, deoarece un conferențiar sau un profesor universitar poate avea salariu diferit. Salariul acestor persoane este discriminatoriu în raport cu

salariul unui taxator de troleibuz sau de autobuz, sau al unei cusătorese care are un salariu mult mai mare. Să comparăm cât timp și ce complexitate se cere pentru a pregăti un profesor universitar și, respectiv, un taxator de bilete de călătorie. Pentru înlăturarea acestei discriminări, se impune o revizuire a mărimii salariilor pentru persoanele cu grad științific. De exemplu în România salariul unui profesor universitar este de 5-6 ori mai mare decât salariul unui profesor universitar din RM.

În funcție de numărul de ore stabilit pentru fiecare din cadrele didactice, salariul de funcție se determină prin produsul normei calculate și salariului conform grilei. Spre exemplu, dacă unui profesor universitar i s-a stabilit 0,75 din norma didactică, atunci salariul lunar al acestuia va constitui 2782,50 de lei. Ceea ce este absolut nejustificat. Astfel se încalcă principiul de bază al salarizării – complexitatea muncii cu gradul ei de calificare și durata de instruire (pregătire) a cadrelor.

O altă componentă a venitului cadrelor didactice din învățământul superior este suplimentul primit pentru vechimea în muncă. Conform CM, perioada în care o persoană a muncit este considerată vechimea în muncă. O atare definiție ne dă o simplă informație cantitativă – câți ani a muncit o persoană de-a lungul vieții sale. Cu alte cuvinte, sporul lunar pentru vechime în muncă are mai mult un caracter stimulator și se determină în procente din salariul de funcție.

Pentru personalul didactic din unitățile de învățământ cu autonomie financiară, sporul calculat lunar în procente față de salariul tarifar pentru vechime în muncă nu diferă. Sporul pentru vechime în muncă se plătește cu începere de la data de 1 a lunii următoare celeia în care s-a întregit vechimea în muncă prevăzută la tranșa respectivă. Perioada de muncă pentru acordarea sporului de vechime în muncă se stabilește conform Regulamentului cu privire la modul de calculare a perioadei de muncă în vederea acordării sporului pentru vechime în muncă personalului din unitățile bugetare, salarizat în baza Rețelei tarifare unice, aprobată prin HG nr. 801 din 20 iulie 2007 (MO al RM, 2007, nr. 117-126, art. 889), cu completările ulterioare.

Deci din cele menționate rezultă că salariul unui profesor include salariul tarifar stabilit fie prin Legea nr. 355-XVI din 23.12.2005, dacă unitatea de învățământ este finanțată din bugetul de stat, fie de HG nr. 195 din 13.03.2013, dacă unitatea de învățământ se află la autofinanțare, și de vechimea în muncă stabilită pentru anii lucrați. Însă principalul constă în reexaminarea salariului de funcție în vederea majorării acestuia, care este în prezent cu mult mai mic decât cel mediu pe economia națională.

O problemă constituie determinarea sporului acordat pentru gradul științific. Conform legislației în vigoare, sporul pentru grad științific sau pentru titlul științifico-didactic se acordă

proporțional timpului lucrat în limitele duratei zilnice normale a timpului de muncă sau ale unei sarcini didactice și nu se majorează în cazul muncii prin cumul în afara orelor de program. Dacă pornim de la noțiunea de titlu științific, acesta reprezintă un titlu conferit, în condițiile legii, absolvenților învățământului superior care realizează o lucrare sau lucrări de cercetare substanțiale, în baza cărora sunt declarați doctori sau doctori habilitați în științe.

Titlurile științifice și științifico-didactice se conferă de către C.N.A.A. conform dezideratelor stipulate în art.27-34 ale *Regulamentului atestării cadrelor științifice și științifico-didactice de înaltă calificare (anexa 3, Codul cu privire la știință și inovare al RM)* și ale *Regulamentului* cu privire la funcționarea consiliilor științifice specializate și conferirea gradelor științifice și titlurilor științifice și științifico-didactice în RM, aprobat prin Hotărârea Comisiei de atestare a cadrelor științifice și științifico-didactice a Consiliului Național pentru Acreditare și Atestare din 25.11.2004 (proces-verbal nr.1) cu modificările și completările ulterioare (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 18.04.2008, nr.78-79, art.239 și Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 05.10.2010, nr. 194-196, art. 665, pag. 32-35).

Metoda de calcul al sporului lunar pentru titlul deținut în instituțiile de învățământ superior din RM, dă naștere la o discriminare între persoanele deținătoare de același titlu, dar al căror timp de lucru diferă. Titlul este acordat pe viață, deci propunem ca sporul pentru acest titlu să fie calculat în sumă fixă, fără a ține cont de timpul de lucru al deținătorului. Aportul și dedicația aduse științei nu pot fi calculate în orele care urmează a fi lucrate.

Cercetările științifice efectuate de cercetătorii științifici fac în sumă știința. Cercetarea științifică nu are nevoie decât să fie alimentată cu fonduri pentru salarii, echipament adecvat și infrastructură dezvoltată. Fondurile pentru salarii reprezintă, de fapt, investiția statului pe termen lung în dezvoltarea științifică, care la rândul ei este minoră în raport cu alte costuri sociale. Odată asigurată cu finanțare, cercetarea științifică nu trebuie influențată nici politic, nici birocratic, ci trebuie lăsată pe seama oamenilor de știință, a profesioniștilor, ca fiind singurii capabili să organizeze cercetarea științifică.

De o importanță majoră este factorul motivant al persoanelor care doresc să-și aducă aportul în știință și să mențină contingentul care deja, prin obținere de titluri științifice, continuă să contribuie în permanenta dezvoltare științifică. Pe lângă condițiile favorabile de avansare și dezvoltare în domeniul de formare, o modalitate clară de motivare a persoanelor dedicate științei este oferirea unui spor lunar la salariul de bază, al cărui calcul nu va implica timpul de muncă lucrat. Acesta este oferit fie în sumă fixă, fie în procent aplicat la salariul de bază pentru fiecare titlu obținut, determinat în condițiile legislației în vigoare, personalului științifico-didactic din

cadrul instituțiilor de învățământ superior care își desfășoară activitatea în domeniul în care a obținut acest titlu.

Așadar, în condițiile în care RM are nevoie de dezvoltare continuă în toate domeniile, pentru a genera în final dezvoltarea întregii societăți, este necesar a curăța toate sistemele de birocrație și politică, ce influențează negativ parcursul unei societăți moderne, pentru a-i motiva pe profesioniști, oamenii de știință să se implice continuu în dezvoltarea societății. Astfel acordarea unui spor decent, la salariul de bază, persoanelor care dețin titlu științific ar motiva dedicația continuă a acestora pentru știință, care la rândul ei necesită o dezvoltare permanentă.

Un element nou privind beneficiile angajaților îl reprezintă tichetele de masă, care au intrat în vigoare odată cu adoptarea Legii nr. 166 din 21.09.2017 cu privire la tichetele de masă și a Hotărârii de Guvern nr. 227 din 12.03.2018 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la modul de operare cu tichetele de masă. Acestea fac parte din categoria beneficiilor 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 a alocației individuale de hrană sub formă de tichete de masă.

Sușinăm această idee, având în vedere caracterul ei social. Astfel 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.

Conform legislației în vigoare, tichetele de masă pot fi oferite pe suport de hârtie sau electronic (card). Acestea sunt emise de un operator cu care angajatorul încheie un contract de colaborare, ulterior tichetele fiind oferite angajaților. Pentru determinarea numărului de tichete ce urmează a fi acordat entitatea va apela la una din următoarele metode de calcul:

- produsul dintre valoarea nominală a unui tichet de masă, stabilită de entitate, și numărul zilelor lucrate efectiv de acesta pe parcursul lunii precedente, și/sau
- numărul total de ore lucrate pe parcursul lunii precedente împărțit la opt, înmulțit cu valoarea nominală a tichetului acordat salariatului, în cazul în care angajatul își desfășoară munca în schimburi.

Pentru a dezvălui modul de calcul și contabilizare, vom apela la un exemplu elocvent.

Exemplul 2.1. Entitatea „Cartier” a încheiat un contract de acordare a tichetelor de masă cu operatorul B.C. „Moldova-Agroindbank” S.A. Conform ordinului conducătorului, entitatea „Cartier” acordă angajaților săi tichete de masă electronice cu o valoare nominală a unui tichet de 45 de lei.

Datele cu privire la zilele lucrate de angajații entității sunt prezentate în tabelul 2.1.:

Tabelul 2.1. Numărul zilelor lucrate efectiv de personalul entității „Cartier” în luna septembrie 2018

Numele, prenumele angajatului	Nr. de zile	
	lucrătoare (conform regimului de lucru de 5 zile pe săptămână)	lucrate de facto
Darii Marina	20	19
Coroban Vitalie	20	21
Lungu Nicolai	20	20
Sîrbu Ion	20	15
Tribusean Inga	20	10

Sursa: elaborat de autor

Având în vedere informația prezentată de entitatea „Cartier”, se va determina suma aferentă tichetelor de masă acordată angajaților (tabelul 2.2.).

Tabelul 2.2. Determinarea valorii tichetelor de masă în septembrie 2018

Numele, prenumele angajatului	Secția	Nr. de zile		Valoarea nominală a unui tichet de masă, lei	Valoarea totală aferentă tichetelor de masă, lei
		lucrătoare (conform regimului de lucru de 5 zile pe săptămână)	lucrate de facto		
Darii Marina	producție	20	19	45	855
Coroban Vitalie	producție	20	21	45	945
Lungu Nicolai	administrație	20	20	45	900
Sîrbu Ion	distribuire	20	15	45	675
Tribusean Inga	distribuire	20	10	45	450
Total					3 825

Sursa: elaborat de autor

Contabilizarea veniturilor personalului aferente tichetelor de masă, în luna octombrie 2018, se va efectua conform tabelului 2.3.:

Tabelul 2.3. Înregistrările contabile aferente tichetelor de masă la 01.10.2018

Nr. crt.	Conținutul economic al operațiunilor	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Debit	Credit
1.	Achitarea în avans a valorii nominale a tichetelor de masă	3 825	224	242
2.	Serviciile acordate de operator prevăzute de contract (comision)	38,25	713	242
3.	Recepționarea de la operator a valorii tichetelor de masă	3 825	246	521
4.	Înregistrarea costurilor/cheltuielilor aferente tichetelor de masă acordate angajaților			

	Darii Marina	855	811	
	Coroban Vitalie	945	811	
	Lungu Nicolai	900	713	
	Sîrbu Ion	675	712	
	Tribusean Inga	450	712	
	Total	3 825		532
5.	Oferirea tichetelor de masă angajaților prin transferarea valorii acestora la contul de card deținut de fiecare angajat	3 825	532	246
6.	Trecerea în cont a creanței și datoriei față de operatorul tichetelor de masă	3 825	521	224
În cazul în care tichetele de masă sunt acordate pe suport de hârtie și apare situația de deteriorare a acestora, atunci se vor reflecta următoarele înregistrări contabile				
7.	Restituirea tichetelor de masă deteriorate (să presupunem că au fost returnate către operator 5 tichete de masă)	225	234	246
8.	Stingerea creanței aferente valorii nominale a tichetelor de masă deteriorate, emise de operator și neutilizate	225	242	234

Sursa: elaborat de autor

Din contabilizarea operațiilor examinate derivă problema aferentă părții ce depășește valoarea nominală maximă admisă de legislație. Astfel, partea ce depășește limita stabilită urmează a fi impozitată pe principii generale. Totuși, odată plătite angajaților, trebuie stabilită categoria veniturilor din care ea face parte. Considerăm că acestea nu pot fi catalogate drept salariu pentru că nu sunt calculate punând la bază munca prestată, totodată nu pot fi beneficii ale angajaților pentru timpul nelucrat deoarece se acordă pentru zilele când angajatul efectiv a prestat munca. Considerăm că aceste plăți fac parte din categoria beneficiilor angajaților pe termen scurt pentru timpul lucrat, mai exact facilități acordate de angajator, din motiv că au la bază timpul lucrat de fiecare angajat, iar cauza acordării acestora este aceea de stimulare a angajaților.

Dacă vom utiliza datele din exemplul anterior doar cu condiția că entitatea „Cartier” acordă pentru fiecare zi lucrată în luna precedentă tichete de masă cu o valoare nominal de 50 de lei, se vor reflecta următoarele înregistrări contabile (tabelul 2.4.).

Tabelul 2.4. Înregistrările contabile aferente tichetelor de masă la 01.10.2018

Nr. crt.	Conținutul economic al operațiunilor	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			Debit	Credit
1.	Achitarea în avans a valorii nominale a tichetelor de masă	3825	224	242
2.	Achitarea serviciilor acordate de operator prevăzute de contract (comision)	38,25	713	242
3.	Recepționarea de la operator a valorii tichetelor de masă	3 825	246	521
4.	Înregistrarea costurilor/cheltuielilor aferente tichetelor de masă acordate angajaților			
	Darii Marina	855	811	
	Coroban Vitalie	945	811	

	Lungu Nicolai	900	713	
	Sîrbu Ion	675	712	
	Tribusean Inga	450	712	
	Total	3 825		532
5.	Oferirea tichetelor de masă angajaților prin transferarea valorii acestora în contul de card detinut de fiecare angajat	3825	532	246
6.	Trecerea în cont a creanței și datoriei față de operatorul tichetelor de masă	3 825	521	224
7.	Concomitent partea ce depășește valoarea nominală prevăzută de legislație va fi reflectată astfel: a) partea considerată drept facilități acordate de angajator			
	Darii Marina (5 x 19)	95	811	
	Coroban Vitalie (5 x 21)	105	811	
	Lungu Nicolai (5 x 20)	100	713	
	Sîrbu Ion (5 x 15)	75	712	
	Tribusean Inga (5 x 10)	50	712	
	Total	425		531
	b) calculul contribuțiilor de asigurare socială la facilitățile acordate în mărime de 18 %			
	Darii Marina (0,18 x 95)	17,10	811	
	Coroban Vitalie (0,18 x 105)	18,90	811	
	Lungu Nicolai (0,18 x 100)	18	713	
	Sîrbu Ion (0,18 x 75)	13,50	712	
	Tribusean Inga (0,18 x 50)	9	712	
	Total	76,5		533
	c) calculul primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală achitate de angajatori (4,5 %)			
	Darii Marina (0,045 x 95)	4,28	811	
	Coroban Vitalie (0,045 x 105)	4,73	811	
	Lungu Nicolai (0,045 x 100)	4,5	713	
	Sîrbu Ion (0,045 x 75)	3,38	712	
	Tribusean Inga (0,045 x 50)	2,25	712	
	Total	19,14		533
8.	Plăți acordate angajaților privind hrana în partea ce depășește valoarea nominală a tichetelor de masă			
	a) reținerea asigurării sociale de 6%			
	Darii Marina (0,06 x 95)	5,70	531	533
	Coroban Vitalie (0,06 x 105)	6,30	531	533
	Lungu Nicolai (0,06 x 100)	6,00	531	533
	Sîrbu Ion (0,06 x 75)	4,50	531	533
	Tribusean Inga (0,06 x 50)	3,00	531	533
	b) reținerea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală achitate de angajați			
	Darii Marina (0,045 x 95)	4,28	531	533
	Coroban Vitalie (0,045 x 105)	4,73	531	533
	Lungu Nicolai (0,045 x 100)	4,5	531	533
	Sîrbu Ion (0,045 x 75)	3,38	531	533
	Tribusean Inga (0,045 x 50)	2,25	531	533
	c) reținerea impozitului pe venit de 12%			
	Darii Marina [(95 - 5,70 - 4,28) x 0,12]	10,20	531	534
	Coroban Vitalie [(105 - 6,30 - 4,73) x 0,12]	11,28	531	534
	Lungu Nicolai [(100 - 6,00 - 4,50) x 0,12]	10,74	531	534
	Sîrbu Ion [(75 - 4,50 - 3,38) x 0,12]	8,05	531	534
	Tribusean Inga [(50 - 3,00 - 2,25) x 0,12]	5,37	531	534
9.	Transferul către operator a diferenței dintre valoarea			

	nominală a tichetelor de masă și partea ce depășește această valoare (74,82+82,69+78,76+59,07+39,38)	334,73	224	242
10.	Transferul pe contul de card al fiecărui angajat a diferenței dintre valoarea nominală a tichetelor de masă și partea ce depășește această valoare			
	Darii Marina (95 – 5,70 – 4,28 – 10,20)	74,82	531	224
	Coroban Vitalie (105 – 6,30 – 4,73 – 11,28)	82,69	531	224
	Lungu Nicolai (100 – 6,00 – 4,50 – 10,74)	78,76	531	224
	Sîrbu Ion (75 – 4,50 – 3,38 – 8,05)	59,07	531	224
	Tribusean Inga (50 – 3,00 – 2,25 – 5,37)	39,38	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, să fie distinctă, să ofere avantaje competitive din punctul de vedere al costurilor muncii prestate cu gradul de calificare.

2.2. Contabilitatea altor venituri pe termen scurt ale personalului pentru timpul de muncă nelucrat

Conform CM al RM, angajații entității au dreptul legal la recompense pentru timpul nelucrat. La baza calculului acestor beneficii stă salariul mediu determinat pentru fiecare persoană în parte în conformitate cu HG nr. 426 din 26.04.2004 privind aprobarea Modulului de calculare a salariului mediu. Astfel în HG menționată, atr. 5, sunt stabilite perioadele de decontare pentru calcularea salariului mediu. Reiese că pentru calculul salariului mediu se va utiliza suma salariului calculat pentru timpul lucrat, fără a include în calcul și perioada când angajatului i s-a menținut salariul mediu. În cazul în care angajatul nu are salariu pentru perioada vizată calculării, salariul mediu va fi determinat pornind de la suma salariului calculat pentru perioada anterioară în care s-a lucrat. Din categoriile de venituri ale personalului acordate pentru timpul nelucrat fac parte: concediul anual de odihnă, concediul medical, de sarcină și lăuzie, de maternitate, de îngrijire a copilului până la vârsta de 3 ani, concediul pentru angajații care au adoptat copii nou-născuți sau i-au luat sub tutelă, concediul pentru îngrijirea copilului bolnav, concediul de studii etc. Aceste venituri sunt completate de către autor cu costul serviciilor prestate angajaților privind transportul angajaților până la locul de muncă și de la locul de muncă acasă, costul serviciilor de utilități publice achitate de către angajator, serviciile pentru închirierea spațiului locativ de către angajator pentru angajații acestuia.

Întreprinderea poate să plătească angajaților săi beneficii pentru timpul absențelor de la serviciu, din diferite motive, inclusiv concediile de odihnă anuale și concediile medicale. Conform IAS 19, entitatea trebuie să recunoască costul previzional al beneficiilor pe termen scurt ale angajaților sub forma absențelor compensate. IAS 19 propune divizarea absențelor în:

- absențe compensate prin cumulare – absențele care se reportează și pot fi utilizate în perioadele viitoare dacă dreptul convenit în perioada actuală nu este utilizat în întregime (de exemplu, concediul anual de odihnă).

- absențe compensate fără cumulare sunt absențele pe care angajatul nu le poate reporta în viitor, dacă nu și-a folosit dreptul până la perioada specificată, ulterior nu poate beneficia de aceste beneficii.

Conform legislației RM, absențele nu se împart în cumulate și necumulate. Studiile efectuate denotă că în contabilizarea absențelor apar unele probleme în privința momentului de recunoaștere a indemnizației pentru concediu de odihnă când angajatul nu a lucrat în perioada necesară, determinării salariului mediu pe o zi.

Din categoria absențelor compensate prin cumulare, de obicei cele mai frecvente, sunt concediile de odihnă și cele medicale. Astfel, entitatea va recunoaște cheltuielile așteptate pentru plata beneficiilor ce țin de timpul nelucrat în funcție cu exercitarea serviciului de către angajat, ceea ce dă dreptul acestora să utilizeze viitoarele concedii de serviciu. Entitatea trebuie să evalueze cheltuielile viitoare aferente veniturilor cumulate privind absențele de serviciu ca o sumă suplimentară neactualizată pe care o datorează angajatului, pentru timpul nelucrat, cumulată la sfârșitul anului de gestiune. La data raportării entitatea va prezenta această sumă ca datorie curentă.

Exemplul 2.2. Angajaților entității „Decor” SRL, conform politicilor contabile, li se permite câte 6 zile plătite de concediu medical pe parcursul unui an. Dacă angajații vor utiliza mai puțin de 6 zile din acest concediu la care au dreptul, la sfârșitul anului, aceștia pot primi compensații sub formă monetară pentru zilele neutilizate. Lunar, entitatea va constitui provizion aferent concediilor medicale plătite calculat din salariul lunar al angajaților ce nu au prezentat certificatul medical. Constituirea provizionului privind concediile medicale plătite va fi reflectată prin următoarea înregistrare contabilă:

Debit 811 „Activități de bază”, 821 „Costuri indirecte de producție”, 712 „Cheltuieli de distribuire”, 713 „Cheltuieli administrative” etc.

Credit 538 „Provizioane curente”

Dacă vom analiza situația din exemplul de mai sus, atunci concediile medicale vor fi incluse în categoria celor cumulate, în cazul în care angajații nu au utilizat toate zilele de concediu pe parcursul unui an și le pot reporta la perioadele viitoare. Când angajatul pleacă din serviciu, lui nu i se va achita pentru zilele neutilizate de concediu suma acumulată ce va face ca concediul să fie inclus în categoria absențelor necumulate.

Dacă angajații prestează munca, astfel încât se va prelungi durata viitoarelor concedii plătite, în această situație se va recunoaște o obligație față de angajați. Aceasta are loc chiar și în cazurile concediilor compensate fără cumulare, dacă angajatul pleacă din serviciu până a utiliza dreptul la concediul compensat fără cumulare.

Suntem de părerea că entitatea poate să nu facă calcule detaliate aferente absențelor compensate prin cumulare dacă nu are obligații reale privind plata concediilor neutilizate. Spre exemplu, obligația privind plata concediilor medicale este reală numai în situația când concediul neutilizat poate fi privit ca concediu plătit. Modul de calcul și contabilizare a absențelor compensate prin cumulare este prezentat în anexele 15, 16, 18 în baza unui exemplu.

Entitatea trebuie să recunoască cheltuielile neacumulate pentru absențele de la serviciu plătite atunci când aceste absențe s-au produs (au avut loc). Totodată, entitatea trebuie să evalueze cheltuielile pentru absențele de serviciu neacumulate, suma neactualizată a salariului, plătit sau care urmează a fi plătit, pentru perioada absentării. Pe baza unui exemplu, în anexa 17, s-a prezentat modul de recunoaștere și contabilizare a cheltuielilor neacumulate pentru absențele de la serviciu plătite.

Pentru absențele compensate fără cumulare este specific faptul că acestea nu pot fi reportate pentru perioadele viitoare, iar odată ce angajatul nu a utilizat zilele de concediu, acesta pierde dreptul asupra lor. De exemplu: concediul de îngrijire a copilului până ca acesta să atingă vârsta de 3 ani, concediul pentru angajații care au adoptat copii nou-născuți sau i-au luat sub tutelă, concediul medical pentru îngrijirea copilului bolnav, concediul de studii, concediul suplimentar, concediul pentru serviciul militar, deplasări etc.

Entitatea nu va înregistra o obligație sau cheltuieli/costuri aferente concediului plătit fără cumulare decât în perioada în care survine nemijlocit concediul, deoarece munca prestată de angajați nu cauzează creșterea sumei remunerației.

Dacă vom utiliza informația din exemplul prezentat în anexa 17, doar cu condiția că zilele de concediu neutilizate în anul curent nu pot fi reportate la perioadele viitoare, va rezulta faptul că, la situația din 31.12.2018, entitatea nu va avea obligația de a achita concediul medical pentru toate zilele neutilizate ale acestui concediu pentru anul trecut.

Conform art. 112 din CM al RM, dreptul la concediu de odihnă anual plătit este garantat pentru toți salariații. Astfel orice salariat, care lucrează în baza unui contract de muncă, beneficiază de dreptul la concediu de odihnă anual, cu păstrarea locului de muncă și a salariului mediu. Concediul de odihnă se acordă salariaților cu scopul restabilirii forței de muncă și de odihnă a acestora, și este garantat o dată în fiecare an de lucru. De obicei, anul de lucru nu

coincide cu anul calendaristic, așa că indemnizațiile aferente se vor determina pornind de la data încheierii contractului de muncă (anexa 19).

Prin excepția salariaților din unele ramuri ale economiei naționale, durata minimă a concediului de odihnă este stabilită în mărime de 28 de zile calendaristice, fără zilele de sărbătoare nelucrătoare. După cum s-a menționat, pentru unele categorii de salariați, precum sunt cei din domeniul învățământului, al ocrotirii sănătății, serviciul public etc., pe baza legislației în vigoare, li se poate stabili o altă durată a concediului de odihnă, calculată, la fel, în zile calendaristice.

Pentru acordarea concediului de odihnă angajatul trebuie să depună o cerere în baza căreia va fi întocmit ordinul conducătorului privind acordarea concediului de odihnă. În acest mod se vor recunoaște costurile și cheltuielile aferente concediului de odihnă. Concediul de odihnă poate fi divizat în părți, însă, conform art. 115(5) din CM al RM, una dintre părți va avea o durată de cel puțin 14 zile calendaristice. Pentru a nu perturba activitatea entității, secția cadre, de comun acord cu angajații entității, ar trebui să întocmească un grafic al concediilor pentru anul viitor, aprobat prin ordinul conducătorului. Astfel, dacă excludem faptul apariției unor situații neprevăzute (concedierea angajaților-cheie, situație de faliment al firmei, îmbolnăvirea angajaților etc.), întreprinderea, având un plan al viitoarelor concedii, își poate planifica cu ușurință activitățile ulterioare.

Modul calculării indemnizațiilor aferente concediului de odihnă este stabilit de Guvern, în HG nr. 426 din 26.04.2004, și se plătește de către angajator cu cel puțin 3 zile calendaristice înainte de a pleca salariatul în concediu.

În baza unui exemplu concret din anexa 19, prezentăm modul de calcul și contabilizare a indemnizațiilor pentru concediul de odihnă.

La fel ca și în cazul retribuțiilor salariale, indemnizația concediului de odihnă va fi diminuată cu suma reținerilor, care includ:

- reținerile fiscale (impozitul pe venit)
- reținerile sociale (primele de asigurare obligatorie de asistență medicală achitate de angajați, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii)
- alte rețineri (datoriile debitoare față de angajați, pensiile alimentare, compensarea prejudiciului material, compensarea pierderilor depistate la inventariere, cotizații de membru al sindicatelor, rețineri cu titlu executoriu etc.).

Salariul mediu pentru indemnizația de concediu de odihnă se calculează pe o zi calendaristică, cu aplicarea perioadei de decontare de 3 luni. Salariul mediu pentru o zi calendaristică se calculează prin produsul salariului mediu pe o zi lucrătoare și raportul

numărului de zile lucrătoare din perioada de decontare, conform calendarului săptămânii de lucru stabilit la entitate, către numărul de zile calendaristice din aceeași perioadă, cu excepția zilelor de sărbătoare nelucrătoare menționate la art. 111 din CM. La rândul său, salariul mediu pentru o zi lucrătoare se obține prin raportul salariului pe 3 luni, în care se includ toate formele de câștig și compensații (p.3 HG nr. 426 din 26.04.2004), precum și salariul păstrat pe durata deplasărilor, la numărul zilelor efectiv lucrate în această perioadă (inclusiv prestațiile în zilele de odihnă și cele de sărbătoare). Dacă în vreuna din lunile perioadei de decontare de trei luni angajatul nu a lucrat și nu a avut câștig, luna (lunile) în cauză din perioada de decontare nu se exclud și nu se înlocuiește cu altă lună.

Această metodă denaturează mărimea indemnizațiilor, astfel, atunci când salariul mediu pe o zi este mai mare decât cel mediu anual, indemnizațiile sunt majorate neargumentat, iar când salariul mediu pe o zi este mai mic decât cel mediu anual, indemnizațiile sunt micșorate neargumentat. În prezent pentru calculul veniturilor aferente concediului de odihnă, excluzând cazurile de activitate sezonieră, se utilizează venitul înregistrat în ultimele trei luni premergătoare lunii în care angajatul beneficiază de concediu. Totuși, considerăm că mai corect ar fi să se ia în calcul și lunile pentru care angajatul pleacă în concediu, cu alte cuvinte, perioada care se încadrează de la concediul anterior până la concediul curent, dar nu mai mult de 12 luni premergătoare lunii de acordare a concediului de odihnă. Menționăm că în acest caz lunile luate în calcul trebuie să fie lucrate complet.

Analizând practica internațională, credem că beneficiile aferente concediului de odihnă ar trebui calculate ținându-se cont de următoarea regulă:

– pentru fiecare lună lucrată complet, salariatul are dreptul la 2,33 zile de odihnă

(28 de zile : 12 luni = 2,33 zile)

–suma indemnizației lunare pentru concediul de odihnă constituie

(2,33:28) x 100 x X, unde **X** – suma salariului calculat **(2.2.)**

–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, ca să nu fie perturbată ulterior activitatea entității.

Astfel, pentru evidența indemnizațiilor aferente concediului de odihnă, este necesar să fie întocmit un grafic al concediilor, care va include și informația cu privire la acordarea concediului efectiv.

Un avantaj al variantei prevăzute de IAS 19 este că suma totală a indemnizației de odihnă prevăzută în anul curent, chiar dacă concediul nu este utilizat, se recunoaște drept costuri sau cheltuieli. Astfel se respectă principiul delimitării costurilor/cheltuielilor în timp.

Exemplul 2.3. Să admitem că angajatul Lungu Nicolai a plecat în concediu anual de odihnă din data de 01 august 2018, conform graficului stabilit și cererii depuse. Deci, pentru a calcula indemnizația pentru concediul de odihnă, vom determina venitul înregistrat de angajat în perioada august 2017 – iulie 2018 (12 luni lucrate complet premergătoare lunii în care angajatul beneficiază de concediu). Venitul pentru perioada menționată a constituit 120 000 de lei. Calculul indemnizației pentru concediul de odihnă prevede:

1. determinarea venitului mediu pe o zi calendaristică

120 000 de lei : 12 luni : 29,4 zile = 340,13 lei

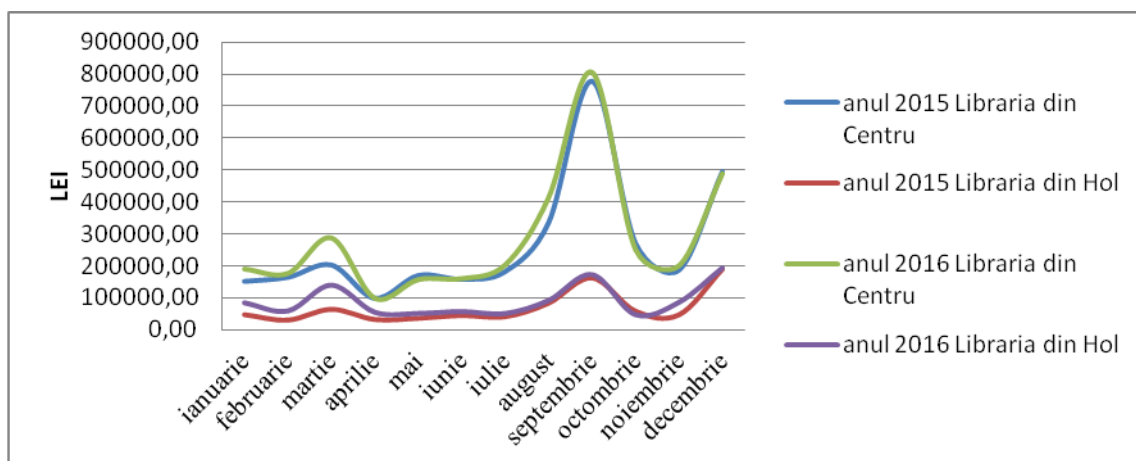
2. determinarea indemnizației concediului de odihnă

340,13 lei x 28 de zile = 9 524 de lei

Dacă angajatului îi revin 2,33 zile de concediu de odihnă pentru fiecare lună lucrată, atunci ar fi corect ca beneficiile pentru concediu să fie calculate având la bază venitul obținut pentru luna respectivă. De aici rezultă și logica deducției că, dacă concediul este acordat pentru un an de muncă, respectiv, calculul beneficiilor este rațional să fie efectuat în baza venitului mediu lunar al anului pentru care se acordă concediul. Totuși această regulă nu are un caracter strict.

În opinia noastră, durata perioadei care urmează a fi luată în calculul pentru determinarea indemnizației pentru concediul de odihnă trebuie să stimuleze interesele personale ale angajatului. Cu alte cuvinte, suma indemnizațiilor trebuie să fie calculată în baza salariului câștigat pentru ultimele 3 luni dacă volumul de producție sau de prestări de servicii este constant. În caz contrar, perioada de trei luni până la concediul de odihnă o considerăm economic neargumentată. Nu se va lua în considerare caracterul sezonier sau variabil al activității entității. De exemplu, la entitatea de fabricare a conservelor, de vinificație, de colectare, la unele magazine de marfă de sezon etc. La acestea și la alte entități perioada pusă la baza calculării salariului mediu per zi trebuie să constituie 12 luni.

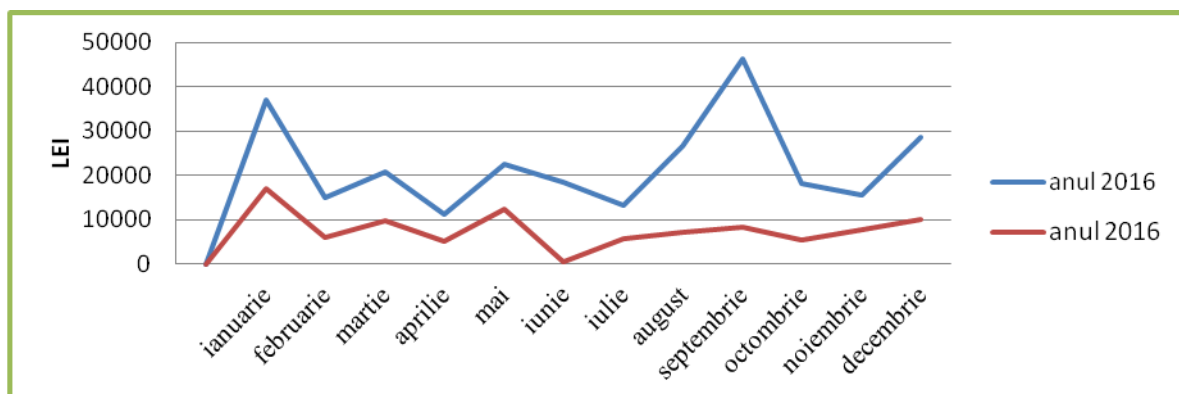
Editura Cartier SRL aplică această regulă pentru calculul indemnizației de concediu de odihnă în favoarea departamentului difuzare. Aceasta se întâmplă din motiv că baza de calcul, adică salariile librarilor, depinde de vânzările efectuate de ei per librărie, din care motiv ele sunt diferite de la o perioadă la alta. Dacă analizăm graficul vânzărilor înregistrate de librării pentru anul 2016, observăm că perioada ce include lunile august-octombrie este cea mai profitabilă, deci și salariile librarilor vor fi mai mari (grafic 2.1.).



Graficul 2.1. Încasări pe puncte comerciale la Editura Cartier SRL

Sursa: elaborat de autor

Astfel, dacă angajatul din acest departament pleacă în concediul de odihnă în perioada imediat următoare lunilor profitabile, iar ca bază de calcul va fi luată salariul mediu pe o zi din ultimele trei luni în care a înregistrat venituri mai mari, respectiv mărimea indemnizației de concediu de odihnă va fi calculată exagerat (grafic 2.2.).



Graficul 2.2. Remunerațiile librarilor în anul 2016 la Editura Cartier SRL

Sursa: elaborat de autor

Considerăm că este corect să se includă în baza de calcul salariul obținut pe toate cele 12 luni până în luna când angajatul pleacă în concediu. În acest sens, în anexa 20 prezentăm un exemplu de calcul al indemnizației concediului de odihnă în baza salariului mediu pe 12 luni și pe 3 luni. Astfel, în baza datelor prezentate, observăm că, în cazul calculării indemnizației pentru concediul de odihnă utilizând salariul pe ultimele trei luni, suma venitului angajatului este mai mic cu 221,37 lei (5 334,56 lei – 5 113,19 lei) decât în varianta calculării acestui indicator în baza a 12 luni. Deci este evidentă prejudicierea intereselor angajatului determinată de aplicarea metodei prevăzute de legislația în vigoare. În opinia noastră, aceasta poate fi aplicată pentru categoriile de personal cu salariu fix pe parcursul anului. Pentru toate celelalte categorii de personal, salarizați în acord, această metodă nu poate fi aplicată. Ea sau prejudiciază, sau

exagerează interesele categoriilor de personal menționate. Considerăm oportună respectarea principiilor contabile astfel încât să obținem mărimea indemnizației concediului de odihnă calculat veridic, obiectiv, pentru a corespunde intereselor angajaților, în măsura posibilităților ar trebui reflectate date cât mai exacte, ca într-un final să furnizăm informații corecte utilizatorilor interni și externi. Astfel în varianta propusă de autor se realizează una din caracteristicile calitative ale standardelor de contabilitate – prezentarea informației fidele, mai obiective, iar în a doua variantă informația aferentă indemnizațiilor pentru concediul de odihnă este mai puțin fidelă (obiectivă) sau în general poate să prejudicieze interesele personalului. Totodată, varianta a treia de calcul, conform zilelor de concediu de 2,33 lunare, este cea mai corectă, însă, cu regret, aceasta nu poate fi aplicată în contabilitate deoarece nu este prevăzută de cadrul legal al RM, diferența față de prima variantă e de 1 690,13 lei (7 024,69 de lei – 5 334,56 de lei), aceasta nefiind în favoarea angajatului.

Dreptul angajatului la concediul de odihnă apare în baza muncii depuse pe parcursul a 12 luni. Doar concediul este anual. Și în timpul URSS se proceda corect. În situația în care angajatul cere concediul integral pentru un an (28 de zile de concediu) fără a presta munca pe parcursul a 12 luni, nici logic, nici economic nu este argumentat. Entitatea trebuie să aibă dreptul la decizie: să acorde concediul doar pentru lunile lucrate complet sau să acorde concediul pentru toate 12 luni, reflectând în calcul suma achitată în avans. Astfel va fi respectat principiul prudenței.

Exemplul 2.4. Să presupunem că Covalschi Mihail, angajat al entității „Metropola”, a prezentat entității în luna iunie 2017 o cerere de concediu de odihnă pentru anul 2017 începând cu data 01 iulie 2017 până pe 28 iulie 2017, fiind angajat în cadrul entității din 01.11.2016. Datele aferente salariului câștigat sunt prezentate în tabelul de mai jos:

Tabel 2.5. Informație cu privire la veniturile încasate de angajat pentru perioada 2017

Lunile perioadei de calcul	Numărul de zile			Salariul calculat, lei
	calendaristice (cu excepția zilelor de sărbători)	lucratoare (conform regimului de lucru de 5 zile pe săptămână)	lucrate de facto	
Aprilie 2017	27	18	18	8500,00
Mai 2017	29	21	21	3980,00
Iunie 2017	30	22	22	5300,00
Total	86	61	61	17780,00

Sursa: elaborat de autor

În baza acestor date inițiale determinăm:

1. salariul mediu pentru o zi lucrătoare aferentă perioadei de calcul:

$$17\ 780,00 \text{ de lei} : 61 \text{ de zile} = 291,48 \text{ de lei}$$

2. numărul de zile lucrătoare din perioada de decontare, conform calendarului săptămânii de lucru stabilit la întreprindere, raportat la numărul de zile calendaristice din aceeași perioadă, cu excepția zilelor de sărbătoare nelucrătoare menționate la art.111 din CM

$$61 \text{ de zile} / 86 \text{ de zile} = 0,709302$$

3. salariul mediu pe o zi calendaristică:

$$0,0709302 \times 291,48 \text{ de lei} = 206,75 \text{ de lei}$$

4. suma indemnizației pentru concediul anual de odihnă:

$$206,75 \text{ lei} \times 28 \text{ de zile} = 5789 \text{ de lei}$$

Conform datelor din acest exemplu, suma indemnizației pentru concediul de odihnă în anul 2017 al angajatului Covalschi Mihail a constituit 5 789 de lei, din care suma de 3 859,33 de lei (5 789 de lei :12 luni x 8 luni) va constitui datoria entității față de angajat și va fi reflectată în creditul contului 531,, Datorii față de personal privind retribuirea muncii” în contrapartidă cu contul de cheltuieli și costuri. Diferența, în mărime de 1 929,67 de lei (5789 lei – 3859,33 lei) constituie creanță deoarece pentru perioada imediat următoare concediului angajatul încă nu a prestat munca, fapt pentru care nu apare dreptul asupra acestui venit, și deci trebuie reflectată în contul 226 „Creanțe ale personalului”.

Pentru acest exemplu propunem înregistrări contabile prezentate în anexa 21.

În acest exemplu, în opinia noastră, apare necesitatea respectării principiului delimitării în timp a costurilor și cheltuielilor pe perioade gestionare. Este vorba despre cheltuielile anticipate curente în mărime de 1 929,67 de lei. Considerăm că acest fapt este important la prezentarea unei informații fidele. Totodată, vrem să atragem atenția asupra respectării principiului prudenței privind reflectarea cheltuielilor în perioada în care acestea au avut loc. O asemenea rezolvare a problemei va permite determinarea corectă a datoriei față de angajat și urmărirea cu exactitate a perioadei de concediu pentru fiecare angajat în parte.

Propunem, de asemenea, ca indemnizația pentru concediul de odihnă să se calculeze în baza zilelor de lucru. Cu alte cuvinte, în 28 de zile calendaristice de odihnă sunt 24 de zile lucrătoare. Astfel calculul indemnizației de concediu de odihnă se va efectua pentru aceste 24 de zile lucrătoare. Asta deoarece concediul de odihnă este acordat angajatului pentru a-și recupera forțele în urma aportului adus la locul de muncă. Utilizând datele din exemplul anterior, dar aplicând calculul doar pentru zilele lucrătoare, vom obține următoarele rezultate:

1. salariul mediu pentru o zi lucrătoare aferentă perioadei de calcul:

$$17\,780,00 \text{ de lei} : 61 \text{ de zile} = 291,48 \text{ de lei}$$

2. suma indemnizației pentru concediul anual de odihnă:

$$291,48 \text{ de lei} \times 24 \text{ de zile} = 6995,41 \text{ de lei}$$

În urma calculelor efectuate, valoarea indemnizației pentru concediul de odihnă constituie 6995, 41 de lei, sau cu 1 206,41 lei mai mult decât suma indemnizației calculate conform legislației actuale.

Un alt element al veniturilor curente pentru timpul nelucrat îl constituie deplasările angajaților în interes de serviciu, care sunt reglementate de HG nr. 10 din 05.01.2012 cu privire la delegarea salariaților entităților din RM. Prin deplasare în interes de serviciu se înțelege împuternicirea angajatului, în baza ordinului conducătorului, privind executarea obligațiilor de muncă în afara locului de muncă permanent, pe un termen anumit, fără ca acesta să-și piardă locul de muncă de bază. În deplasare pot fi delegați nu numai angajații entității, dar și persoanele care au încheiat cu entitatea contracte de acordare a serviciilor.

Conform CM art. 174 (1), prin deplasare în interes de serviciu se înțelege delegarea salariatului, conform ordinului (dispoziție, decizie, hotărâre) angajatorului, pe un anumit termen, pentru executarea obligațiilor de muncă în afara locului de muncă permanent [15].

Nu vor fi considerate deplasări în interes de serviciu călătoriile de serviciu ale salariaților a căror activitate permanentă are caracter mobil, cum ar fi lucrările legate de arheologie, de geodezie, lucrările topografice de teren etc.

Veniturile angajaților aferente deplasărilor în interes de serviciu vor fi recunoscute în contabilitatea entității ca o datorie față de angajatul delegat și, respectiv, ca cheltuială, cu excepția cazului în care un alt IAS recomandă sau permite includerea beneficiilor în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, IAS 2 „Stocuri”, IAS 16 „Imobilizări corporale”, SNC „INC”). Pentru ca cheltuielile aferente deplasărilor angajaților delegați pe baza unei decizii a conducătorului, să fie recunoscute, acestea trebuie să realizeze anumite scopuri:

- a) încheierea și îndeplinirea contractelor, soluționarea altor probleme legate de procurarea, producerea și comercializarea bunurilor și de prestarea serviciilor;
- b) exercitarea funcției de control în problemele ce țin de specificul activității;
- c) efectuarea vizitelor oficiale, purtarea tratativelor, a consultărilor, pregătirea și încheierea convențiilor, acordurilor;
- d) realizarea schimburilor de experiență, a specializărilor, stagiilor, instruirilor;
- e) participarea la vânzări și expoziții, studierea pieței, realizarea de activități în domeniul cooperării economice și tehnico-științifice;
- f) participarea la sesiuni, simpozioane, conferințe, ședințe, congrese, manifestări științifice, culturale, artistice și sportive;
- g) primirea titlurilor, decorațiilor și premiilor decernate etc.;
- h) alte sarcini analogice.

Delegarea angajatului este efectuată de către conducător prin întocmirea ordinului conducătorului și a unui ordin de delegație din care nu trebuie să lipsească scopul, termenul delegării și țara unde acesta este delegat. Ulterior contabilul întocmește o Notă contabilă în care prezintă calculul cheltuielilor aferente deplasării. Calculul constă în determinarea costurilor/cheltuielilor privind diurna, transportul, cazarea și alte cheltuieli legate de deplasarea în interes de serviciu. Evaluarea acestor cheltuieli va fi determinată conform HG nr. 10 din 05.01.2012 cu privire la delegarea salariaților entităților din RM. În conformitate cu art. 176 (2) al CM, unitățile cu autonomie financiară pot stabili în contractul colectiv de muncă mărimi sporite ale acestor compensații.

Diurna, conform HG nr. 10 din 05.01.2012 cu privire la delegarea salariaților entităților din RM, reprezintă indemnizația zilnică, în moneda națională sau în valută străină, acordată în scopul compensării cheltuielilor suportate suplimentar de salariat în timpul delegării, pentru hrană, diferite servicii, inclusiv costul transportului pe teritoriul localității în care a fost delegat și alte cheltuieli.

Angajaților li se achită diurnele pentru fiecare zi de aflare în deplasare. Normele diurnelor diferă pe categorii de angajați, în funcție de posturile deținute, scopul și caracterul misiunii, conform anexei nr. 1 la HG nr. 10 din 05.01.2012 cu privire la delegarea salariaților entităților din RM. Mărimea diurnei este stabilită pentru fiecare țară în parte conform anexei nr. 2 a aceleiași hotărâri. Considerăm oportun ca mărimile diurnelor să fie revizuite cel puțin o dată pe an, de către organele competente, în scopul determinării valorii juste a cheltuielilor aferente având în vedere creșterea prețurilor și a inflației.

Cheltuielile de transport presupun totalitatea cheltuielilor de deplasare înregistrate de angajat pentru ca acesta să ajungă la locul de destinație, legate de utilizarea diferitelor tipuri de transport. Astfel salariatului delegat i se achită cheltuielile de transport tur-retur până la locul de destinație. Mijlocul de transport pus la dispoziția angajatului poate fi de tip aerian, feroviar, naval, transport public (cu excepția taximetrelor), la tarifele clasei econom, incluzând plata pentru asigurarea de stat a pasagerului la transport și pentru serviciul prestat la vânzarea preliminară a biletelor de călătorie. Tarifele business sunt acceptate doar pentru anumite categorii de angajați. Această restricție nu înseamnă că alte categorii de angajați din cadrul entității nu pot călători la clasa business, restricția se referă la deductibilitatea cheltuielilor în scopuri fiscale. Angajaților entității li se pot pune la dispoziție și mijloace de transport la tarifele clasei business, doar că diferența dintre aceste tarife și tarifele la clasa econom nu vor fi recunoscute în scopuri fiscale.

Cheltuielile privind cazarea de asemenea sunt reglementate de HG sus-menționată și diferă de la o țară la alta pe categorii de angajați.

Alte cheltuieli legate de delegarea angajaților includ:

- a) obținerea vizei, precum și a vizei de reședință în pașaport și alte taxe aferente obținerii acestora;
- b) comisioanele și taxele bancare pentru schimbarea valutei străine, la utilizarea cardului bancar sau a cecului de numerar în bancă în moneda corespunzătoare;
- c) telefaxuri, internet, convorbiri interurbane de serviciu cu entitatea care l-a delegat sau cu alte entități, ce țin de scopul delegării și care se compensează conform ordinului conducătorului;
- d) asigurarea medicală obligatorie în străinătate;
- e) taxele rutiere și alte cheltuieli specifice la plecarea salariatului cu un mijloc de transport auto, care nu este de uz public;
- f) transportul bagajelor;
- g) spezele pentru asistența medicală în condițiile și în cazurile stabilite de Ministerul Sănătății, cum ar fi vaccinarea și procurarea medicamentelor specifice țărilor și localităților cu o climă greu de suportat, spitalizarea și intervențiile chirurgicale, în caz de necesitate acută (pentru zilele de spitalizare diurna nu se acordă);
- h) cheltuielile în legătură cu decesul salariatului în străinătate și transportarea lui în patrie.

Reflectarea în contabilitatea entității a veniturilor angajaților legate de deplasarea angajatului depinde de scopul delegării, modalitatea delegării (cu acordarea avansului sau fără acordarea acestuia). Dacă angajatul a fost delegat pentru achiziționarea unor bunuri, în contabilitatea entității aceste cheltuieli vor fi reflectate în costul de achiziție a mărfurilor și materialelor procurate. Astfel, în cazul când angajatul nu a primit un avans înainte de a pleca în deplasare, se vor înregistra formulele contabile:

*Debit 112 „Imobilizări necorporale”, 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”,
123 „Mijloace fixe”, 211 „Materiale”, 217 „Mărfuri”, 811 „Activități de bază”,
821 „Costuri indirecte de producție”, 712 „Cheltuieli de distribuire”,
713 „Cheltuieli administrative” etc.*

Credit 532 „Datorii față de personal privind alte operațiuni”

–Achitarea datoriilor față de angajați privind cheltuielile și plățile efectuate fără acordarea avansului

Debit 532 „Datorii față de personal privind alte operațiuni”

Credit 241 „Casa”

Totodată, în practica entităților autohtone apar unele semne de întrebare în partea ce ține de detașarea angajaților peste hotarele țării, în cazul în care aceștia primesc un avans, și anume la reflectarea în contabilitate a soldului avansului nejustificat prin documente primare, care trebuie restituit entității. Problema se poate isca la diferențele de curs ce apar în legătură cu aplicarea cursurilor de schimb stabilite de BNM în monedă națională față de valuta în care a fost acordat avansul. Acest caz e legat de faptul că eliberarea avansului în valută se reflectă în contabilitate la cursul stabilit de BNM la data acordării acestuia; la primirea decontului de avans, soldul avansului nejustificat se contabilizează la cursul stabilit de BNM, de asemenea, la data eliberării avansului, iar la rambursarea de către salariat a soldului avansului nejustificat contabilizarea se efectuează la cursul stabilit de BNM la data rambursării acestuia. Pentru a clarifica această situație, vom apela la următorul exemplu:

Exemplul 2.5. În cadrul Editurii Cartier, în perioada 17-22 septembrie 2018, angajatul Emilian Galaicu-Păun a fost delegat la București, România, pentru a se întâlni cu niște autori străini în cadrul Salonului de Carte „Bookfest” din București. Conform ordinului conducătorului entității, la data de 14.09.2018, angajatului i s-a acordat un avans pentru acoperirea cheltuielilor de deplasare în sumă de 1400 de euro. În decontul de avans, prezentat în contabilitate la data de 24 septembrie 2018, au fost reflectate următoarele cheltuieli:

- *Cheltuieli de cazare – 650 de euro (130 de euro x 5 nopți);*
- *Diurna - 180 de euro (30 de euro x 6 zile);*
- *Cina – 60 de euro (10 euro x 6 zile);*
- *Achitarea serviciilor de taxi de la aeroportul București până la locul cazării – 50 de roni;*
- *Achitarea serviciilor de taxi până la aeroportul Chișinău – 150 de lei.*

Pentru biletele de avion s-a făcut un transfer de către entitate. Astfel, angajatul urma să restituie entității suma de 491,52 de euro. Angajatul a restituit avansul nejustificat la data de 01 octombrie 2018.

Cursul de schimb valutar stabilit de BNM constituie:

- *la data de 14 septembrie 2018 – 19,5115 lei/euro și 4,2063 lei/roni*
- *la data de 30 septembrie 2018 – 19,7618 lei/euro*
- *la data 01 octombrie 2018 – 19,5692 lei/euro*

Tabelul 2.6. Calculul și contabilizarea cheltuielilor pentru deplasare

Nr. crt.	Data	Conținutul economic al operațiunilor	Suma, lei	Corespondența conturilor	
				Debit	Credit
1.	14.09.2018	Acordarea avansului pentru deplasarea ulterioară (1400 de euro x 19,5115 lei)	27 316,10	226	241
2.	24.09.2018	Înregistrarea cheltuielilor de cazare: a) în limita normelor stabilite de Regulament (120 de euro x 5 nopți x 19,5115 lei)	11 706,90	713	226
		b) peste limita normei stabilite de Regulament (10 euro x 5 nopți x 19,5115 lei)	975,60	713	226
3.	24.09.2018	Înregistrarea cheltuielilor aferente diurnei: a) în limita normelor stabilite de Regulament (30 de euro x 6 zile x 19,5115 lei)	3512,07	713	226
4.	24.09.2018	Înregistrarea cheltuielilor pentru cină (60 de euro x 19,5115 lei)	1170,70	713	226
5.	24.09.2018	Cheltuieli de transport (150 de lei + 210,54 lei)	360,64	713	226
6.	30.09.2018	Reevaluarea soldului contului 226 (491,53 de euro x 19,7618 lei)-(491,53 de euro x 19,5115 lei)	123,03	226	622
7.	01.10.2018	Returnarea avansului neutilizat entității (491,52 de euro x 19,5692 lei)	9618,65	241	226
8.	01.10.2018	Reflectarea diferenței de curs valutar aferentă avansului neutilizat la data returnării acestuia de către angajat (491,53 de euro x 19,5692 lei)-(491,53 de euro x 19,7618 lei)	94,67	722	226

Sursa: elaborat de autor

La momentul returnării avansului, conform art.19 lit d) din CF și Hotărârii BNM nr. 269 din 24.11.2011, se va calcula dobânda, care reprezintă venit impozabil, din considerentul că angajatul nu a restituit la termen avansul nejustificat documentar, și se vor întocmi următoarele calcule: $28.09.2018 - 30.09.2018 - 491,53 \text{ de euro} \times 19,7618 \text{ lei} \times 10\% : 366 \text{ de zile} = 2,65 \text{ lei}$

În conformitate cu art. 10 pct. 5 din Legea nr. 845-XII din 3 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, numerarul neutilizat trebuie să fie restituit la casa întreprinderii cel târziu în 5 zile de la expirarea termenului de prezentare a raportului referitor la utilizarea lui, iar pentru nerestituirea acestuia în termen organele Serviciului Fiscal de Stat aplică o sancțiune în mărime de 10 % din suma nerestituită. Menționăm că Regulamentul cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova este emis de Guvern inclusiv pentru îndeplinirea prevederilor CF. Astfel, în cazul nerespectării cerințelor acestuia, există riscul ca toate cheltuielile aferente detașării să fie considerate de către organele abilitate cu funcții de control financiar-fiscal ca nedeductibile în scopuri fiscale.

2.3. Probleme legate de contabilitatea provizioanelor pentru plata concediilor

În prezentul subcapitol, sunt propuse spre examinare aspectele teoretice ce țin de noțiunea de provizion, necesitatea acestuia, modul de calcul și contabilizare a provizionului pentru plata concediilor de odihnă, atitudinea fiscală aferentă acestei probleme.

Studiile surselor bibliografice denotă lipsa unei definiții unice a provizionului privit la general, și respectiv, pentru fiecare caz de constituire. Astfel, conform DEI, provizionul reprezintă remunerația procentuală convenită celui care mijlocește o afacere comercială [17, p.748].

În ghidul practic Standarde Internaționale de Raportare Financiară, Heine Van Greuning, Darrel Scott și Simonet Terblanche spun că provizionul este o datorie cu moment de apariție sau valoare incertă. În prevederile IAS 37, definiția provizionului este formulată ca o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă. În indicațiile metodice privind particularitățile contabilității și prezentării informațiilor în situațiile financiare ale asociațiilor de economii și împrumut, provizionul reprezintă o alocație constituită pe seama cheltuielilor pentru acoperirea pierderilor potențiale din cauza nerambursării împrumutului acordat, sau a neachitării dobânzii calculate [141].

Savantul rus Galperin I.M. susține că provizionul reprezintă cheltuieli eventuale apărute în momentul întocmirii bilanțului contabil, a căror apariție poate fi considerată probabilă într-o măsură mai mică sau mai mare [98, p. 257].

În lucrarea „Implicațiile principiului prudenței asupra provizioanelor”, prof. univ. Țurcanu V. și Bîrcă A. consideră că provizioanele reprezintă cheltuieli (consumuri) probabile recunoscute în scopul constatării scăderii valorii elementelor de activ (provizioane pentru depreciere) sau al posibilelor creșteri ale datoriilor (provizioane pentru riscuri și cheltuieli) [77, p. 59].

Provizioanele, conform SNC „CPD”, reprezintă datorii cu exigibilitate sau valoare incertă. Singura diferență dintre datorie și provizion constă în faptul că valoarea datoriei trebuie estimată și achitată, provizionul, însă, nu urmează a fi achitat.

Analizând aceste definiții, menționăm că unii autori prezintă obiectul definiției ca o remunerație, alții ca o datorie sau o alocație pe seama costurilor sau chiar ca cheltuieli propriu-zise. Remunerația este plata pentru munca sau serviciul prestat și se referă doar la salarii. Însă provizionul se constituie nu numai pentru concedii. Datoria reprezintă obligația actuală a entității pentru faptele economice anterioare prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse, care încorporează beneficii economice. Alocația, conform DEX-ului, este o sumă acordată de stat sau de o instituție pentru un anumit scop [18 p. 29]. Din cele relatate reiese că

provizionul, privit la general, nu poate fi o remunerație deoarece nu este achitat imediat salariatului pentru munca depusă, și totodată nu poate fi o datorie deoarece nu există fapte economice anterioare care au generat apariția acestei datorii.

Să încercăm să ne clarificăm cu obiectul definiției „provizion”. Diferența de opinii ale unor autori legată de prezentarea provizionului ca o datorie sau o cheltuială (costuri) este condiționată de prezentarea unei imagini duble a activelor (costurilor sau cheltuielilor). Și anume prezentarea provizionului drept costuri sau cheltuială este prima parte a înregistrării elementelor de activ: majorarea costurilor sau a cheltuielilor determinate de constituirea provizioanelor respective. Această categorie de autori nu ia în considerare faptul că provizionul este element de pasiv și reprezintă sursa de finanțare a costurilor sau cheltuielilor. Autorii care consideră provizionul drept datorii imaginează în obiectul definiției acestora o datorie. Or, dacă aceștia s-ar fi întrebat: *cui devine datorie entitatea în cazul constituirii provizioanelor?*, răspunsul ar fi fost: *nimănui*. Și dacă entitatea nu devine datorie nimănui, cu atât mai mult că constituirea provizioanelor nu cere transferarea de numerar sau achitări de numerar, atunci, după natura lor caracteristică, provizioanele nu pot fi egalate cu datoriile. Deși provizionul, ca și datoria, devin o sursă de constituire (finanțare) a activelor, acestea în esență au caracteristici diferite.

În opinia noastră, provizionul poate fi definit ca o alocare pe seama costurilor și cheltuielilor în momentul recunoașterii acestora, dar care vor fi efectiv determinate de către faptele economice aferente care vor fi produse în perioadele viitoare. De exemplu, constituirea provizionului pentru plata indemnizațiilor concediilor de odihnă atunci când lucrătorul va pleca în concediul de odihnă. Sau, să presupunem că, începând cu luna ianuarie a anului gestionar, angajații entității prestează munca, iar concomitent în fața entității apare datoria de a aloca suma respectivă sub formă de provizion lunar. Prestarea muncii în cazul dat se consideră fapt economic trecut pentru recunoașterea costurilor/cheltuielilor condiționate de faptul economic produs – prestarea muncii. Or, constituirea provizionului pentru concediul de odihnă este determinată pentru faptul economic – plecarea în concediu. Indemnizațiile pentru concediu însă nu reprezintă element de venituri determinat de prestarea muncii. Atunci când lucrătorul pleacă în concediu de odihnă se produce faptul economic viitor, acesta la rândul său condiționează calcularea indemnizațiilor respective pe seama provizionului constituit anterior.

În opinia noastră, ar putea fi reflectate indemnizațiile pentru orice concediu (de odihnă, medical, pentru primele de participare la profit, de încheiere a contractului de muncă etc.) în cazul când acestea se referă la perioada gestionară, așa cum standardele cer respectarea principiului delimitării costurilor/cheltuielilor istoric (în timp). Considerăm că respectarea acestui principiu determină necesitatea constituirii fiecărui provizion în parte, indiferent de felul

(categoria) costurilor și/sau cheltuielilor. Există însă și o altă variantă de a calcula și a achita indemnizațiile fără a constitui provizioane – cu întreruperea activității entității. În acest caz se anunță această întrerupere și toți angajații pleacă simultan în concediu. Astfel nu apare necesitatea de a constitui provizioane pentru plata concediilor.

Prin urmare, provizionul pentru plata concediilor de odihnă reprezintă o alocare estimativă aferentă plăților viitoare pentru concediile de odihnă neutilizate. Această alocare reprezintă sursa de plată a concediilor, compensații pentru concediile neutilizate ale perioadelor precedente, care sunt constituite de angajator în perioada curentă pentru a fi utilizate în perioadele viitoare.

Conform SNC „CPD”, provizioanele se recunosc respectând simultan următoarele condiții:

1. există o obligație generată de un eveniment anterior;
2. este probabil ca o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice să fie necesară pentru onorarea obligației respective; și
3. poate fi realizată o estimare credibilă curentă a valorii obligației [69, p.118].

Astfel, avem o situație contradictorie: definiția provizionului prevede valoarea incertă a acestuia, iar criteriul de recunoaștere aferent – determinarea credibilă a valorii lui, sau două sintagme incompatibile. În consecință, este necesară soluționarea dilemei: dacă valoarea este credibil determinată, atunci ea, în definiție, nu poate fi incertă, sau dacă valoarea provizionului este incertă, ea nu poate fi credibil determinată. În ceea ce privește criteriile de recunoaștere, suntem de părerea că incertitudinea valorii provizionului are un caracter relativ, deoarece este vorba despre unul și același indicator – indemnizația concediului de odihnă privită după mărimea ei istorică – la momentul constituirii provizionului și la momentul plecării angajatului în concediu. Dacă entitatea întocmește graficul plecării în concediu a angajaților, oare nu este clară exigibilitatea acestui element de pasiv – provizion? Doar e știută din timp data plecării angajatului în concediu. Mai mult ca atât, această exigibilitate este bine determinată la începutul anului. În cazul când acest grafic lipsește, exigibilitatea capătă un caracter incert. Prin urmare, și exigibilitatea incertă din definiția provizionului poartă un caracter relativ, respectiv și întreaga definiție este relativă. Cu regret, cazul menționat nu este unicul din IFRS, conform cărora criteriul respectiv de recunoaștere a elementului contabil este prezentat ca parte integrantă a definiției acestuia.

Metodele aplicate pentru constituirea și utilizarea provizioanelor aferente concediilor de odihnă în contabilitate sunt diferite și se diferențiază de la structura acestora, procedeele de calcul, domeniul de aplicare, până la obținerea datelor și prezentarea lor în situațiile financiare,

de asemenea are importanță calitatea datelor, astfel ca, în final, utilizatorilor să li se prezinte informații corecte, utile și relevante, fără erori.

În partea ce ține de angajații entității, provizioanele se constituie pentru anumite cazuri, cum ar fi:

- recompensele personalului pentru rezultatele activității anuale,
- plata concediilor de odihnă (conform IAS 19, în cazul neutilizării concediului),
- pensii și alte obligații asemănătoare, pensionării înainte de a fi expirată durata de activitate a angajatului,
- plata concediului medical (când acesta nu este utilizat în anul curent),
- primele pentru participarea la profit,
- alte scopuri stabilite de legislație sau de conducerea entităților.

Conform CM, art. 112 alin. (1), concediul anual de odihnă plătit este garantat tuturor angajaților. Entitatea trebuie să asigure fiecărui salariat acordarea concediului anual de odihnă. El se acordă potrivit unui grafic întocmit, aprobat de conducerea entității și adus la cunoștință angajaților.

Angajații entităților, de regulă, pleacă în concediul anual în lunile de vară (iunie-august), ceea ce creează mari dificultăți în procesul de producție, iar ca acesta să nu fie întrerupt, de obicei, angajații care pleacă în concediu sunt înlocuiți cu alți lucrători. Entitatea este nevoită, în asemenea cazuri, să calculeze salariile personalului care înlocuiește persoanele plecate în concedii și, respectiv, sumele celor care au plecat în concediu, ceea ce face ca, într-un final, costul produselor și cheltuielile pentru perioada dată să fie mai mare decât în celelalte luni ale perioadei de gestiune. Reiese că, pentru lunile iunie-august, costul produselor fabricate va fi majorat artificial, în raport cu celelalte luni, ceea ce nu este corect. Grafic, creșterea costurilor de producție este prezentată în fig. A. 24.1., anexa 24.

Respectând principiile contabile privind uniformitatea, delimitarea costurilor/cheltuielilor în timp, pragul de semnificație și prudența, plata concediilor trebuie efectuată în mod uniform pe parcursul anului de gestiune, iar pentru aceasta, se va constitui un provizion pentru personalul entității. De aici rezultă că entitățile care au un gen de activitate sezonier, un proces tehnologic ce nu poate fi întrerupt sau au un număr impunător de muncitori, care participă la fabricarea produselor, prestarea serviciilor, trebuie să constituie provizioane pentru concediile de odihnă. În IAS 19 și alte standarde prioritatea aparține delimitării costurilor și cheltuielilor istoric (în timp). Propunem ca în standarde să se respecte același principii ca și în cazul cheltuielilor anticipate, pentru care se respectă principiul uniformității prin decontarea acestora la cheltuielile perioadei în aceeași sumă lunar pe parcursul anului. Suntem de părerea că această eroare trebuie corectată

în cazul provizioanelor constituite pentru plata concediilor de odihnă. Astfel, dacă s-ar respecta principiile enumerate anterior, graficul din fig. A. 24.1., anexa 24, ar arăta în felul prezentat în fig. A. 24.2., anexa 24.

În practică, totuși, apar mici devieri în atribuirea costurilor de producție pe luni gestionare.

La Editura Cartier, angajații care pleacă în concediu nu sunt înlocuiți, din acest motiv entitatea nu înregistrează cheltuieli suplimentare aferente înlocuirii. Totuși specificul activității entității lasă o amprentă în prezentarea grafică a costurilor pe parcursul perioadei gestionare (an), fig. A.24.3., anexa 24.

La contabilizarea provizioanelor pentru plata concediilor, entitățile se vor conduce de următoarele acte legislative și normative:

- Codul Muncii al Republicii Moldova, Cod nr. 154 din 28.03.2003 Publicat la 29.07.2003 în Monitorul Oficial nr. 159-162;
- Legea salarizării nr. 847-XV din 14.02.2002;
- Modul de calculare a salariului mediu, aprobat prin HG al RM nr. 426 din 26.04.2004;
- IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente” (pentru entitățile care vor aplica standardele internaționale de contabilitate);
- SNC „CPD”(cu regret, acest standard nu prevede provizioane pentru plata concediilor);
- Planul general de conturi contabile;
- CF.

IAS 19 nu prevede constituirea provizioanelor pentru plata concediilor, cu excepția celor neutilizate, în schimb se regăsește noțiunea de absențe compensate acumulate, care reprezintă absențele ce sunt reportate și pot fi folosite în perioadele viitoare, dacă nu se utilizează în întregime dreptul aferent perioadei curente. De aici rezultă că entitatea trebuie să determine suma ce urmează a fi achitată pentru plata absențelor cumulate ce vor fi utilizate în perioadele ulterioare.

În opinia noastră, constituirea oricărui provizion, inclusiv pentru plata concediilor de odihnă, economic se poate argumentat dacă acesta are menirea de a acoperi costurile sau cheltuielile condiționate de producerea unui fapt economic viitor – în cazul dat, plecarea angajaților în concediul de odihnă și calcularea indemnizațiilor aferente.

Spre deosebire de alte țări, de exemplu Federația Rusă, unde constituirea provizionului este obligatorie prin lege pentru entitățile mari, în RM constituirea provizionului se află la

discreția entității cu condiția că despre acest fapt se va menționa în politicile contabile ale entității.

În contabilitate, constituirea și utilizarea provizionului pentru concediile de odihnă ale personalului se ține în contul 538 „Provizioane curente”. Este necesar însă ca contabilitatea acestor provizioane să fie ținută pe tipuri de provizioane constituite de entitate prin deschiderea subconturilor contabile. Astfel, sumele provizioanelor constituite vor fi reflectate în creditul acestui cont în contrapartidă cu conturile de cheltuieli/costuri, în care se reflectă calculul salariului pentru categoria de salariați cărora li se calculează provizionul. Diminuarea provizionului se efectuează la suma efectivă a indemnizațiilor pentru concediul de odihnă atunci când acestea sunt calculate.

În opinia noastră, modul de contabilizare a provizioanelor pentru plata concediilor de odihnă poate fi realizat în una din următoarele variante:

1) constituirea provizioanelor numai pentru concediul neutilizat în anul gestionar curent, la finele acestuia, precum prevede IAS 19,

2) constituirea provizioanelor în fiecare lună a anului gestionar cu reflectarea indemnizațiilor pentru concediile neutilizate.

Constituirea și utilizarea provizionului pentru concediul de odihnă generează următoarele înregistrări contabile prezentate în anexa 23.

Studiile efectuate denotă că provizionul pentru plata concediilor poate fi constituit în ultima zi a:

1. fiecărei luni,
2. fiecărui trimestru,
3. anului gestionar.

Prima variantă este cea mai binevenită, deși pentru determinarea provizionului va fi depus un efort mai mare decât în celelalte variante. Ea reflectă situația creată și indemnizația calculată în modul cel mai precis, deoarece se ia în considerare venitul efectiv al angajatului pe fiecare lună. Suma indemnizației nici nu este majorată, nici diminuată. A doua variantă este similară celei dintâi, cu excepția faptului că suma indemnizației este calculată după terminarea fiecărui trimestru. Cea dea treia variantă va fi utilizată de către entitățile care prezintă utilizatorilor de informație doar rapoarte anuale. Astfel, de raționamentul contabilului vor depinde varianta aleasă pentru determinarea provizionului și perioada pentru care se vor întocmi calculele, fapt care va fi indicat în politicile contabile ale entității. Mărimea provizionului trebuie să acopere nu doar suma indemnizațiilor pentru concediile neutilizate, ci și suma contribuțiilor de asigurări sociale și suma primelor de asigurări medicale aferente indemnizațiilor de concediu.

Studiile efectuate și generalizarea rezultatelor acestora ne permit să evidențiem următoarele metode de determinare a sumei provizionului:

- 1. metoda constituirii provizionului în baza salariului mediu pe o zi efectiv pentru întregul personal;*
- 2. metoda constituirii provizionului în baza salariului mediu pe o zi planificat;*
- 3. metoda normativă de constituire a provizionului.*

În continuare, propunem spre examinare metodele de constituire și utilizare a provizioanelor pentru plata concediilor menționate mai sus.

Ținem să menționăm că entitățile Editura „Cartier” SRL, „Montex-Gaz” SRL, „Anodilia” SRL, „GPP Accounting” SRL, asupra cărora s-a efectuat studiul, nu constituie provizioane pentru plata concediilor, acesta fiind motivul pentru care vom apela la exemple elocvente.

- 1. Metoda constituirii provizionului în baza salariului mediu pe o zi efectiv pentru întregul personal.*

Conform acestei metode, suma provizionului poate fi determinată *pe fiecare angajat în parte sau pe categorii de angajați* cuprinzând tot personalul. Metoda în cauză este cea mai simplă dintre celelalte.

Provizionul, în cazul dat, va fi egal cu produsul dintre mărimea salariului mediu pe o zi efectiv și numărul de zile de concediu la data calculării, la care se va adăuga suma contribuțiilor de asigurări sociale și a primei obligatorii de asistență medicală, după relația:

$$PR = \overline{Sz} \times Nr.z + \{ [(\overline{Sz} \times Nr.z) \times 18\%] + [(\overline{Sz} \times Nr.z) \times 4,5\%] \} \quad (2.3.)$$

Unde:

PR – mărimea provizionului, lei,

\overline{Sz} – salariul mediu pe o zi, lei,

Nr.z – numărul de zile de concediu la data calculării provizionului, zile,

$[(\overline{Sz} \times Nr.z) \times 18\%]$ – calculul contribuțiilor de asigurări sociale, lei,

$[(\overline{Sz} \times Nr.z) \times 4,5\%]$ – calculul primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, lei.

Informația cu privire la numărul de zile neutilizate de concediu este furnizată de secția cadre. Salariul mediu pe o zi se calculează în baza prevederilor *Modului de calculare a salariului mediu, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 426 din 26.04.2004*. Modul de calcul și contabilizare a provizionului calculat conform metodei de constituire a provizionului în baza salariului mediu pe o zi efectiv pentru întregul personal este prezentat în baza unui exemplu în anexa 25. Calculele din această anexă vor genera următoarele înregistrări contabile:

Debit 811, „Activități de bază” – 9 003,75 de lei – la suma provizionului constituit pentru muncitorii care fabrică produse concrete.

Debit 821, „Costuri indirecte de producție” – 1 543,50 de lei – la suma provizionului pentru personalul tehnic și de ingineri.

Debit 713 „Cheltuieli administrative” – 3 344,25 de lei – la suma provizionului pentru personalul administrativ.

Credit 538 „ Provizioane curente” – 13 891,50 de lei – la suma totală a provizionului constituit.

Dezavantajul acestei metode este că suma provizionului constituit nu va coincide cu suma efectivă a indemnizațiilor pentru concediile de odihnă pe care entitatea le va calcula la momentul producerii faptului economic viitor, iar informațiile aferente nu sunt atât de precise și relevante. Doar suma salariului mediu pe o zi este media pentru diferite categorii de salariați: conducători de entitate, manageri, șefi de secție, muncitori etc.

În scopul înlăturării acestui inconvenient, propunem calculul provizionului pentru fiecare angajat în parte, utilizând salariul mediu pe o zi. Spre deosebire de varianta precedentă, această modalitate de calcul este mai corectă, deoarece se obțin informații mai exacte despre mărimea salariilor fiecărui angajat în parte. Pentru a determina valoarea provizionului, este necesar să se țină evidența zilelor de concediu pe fiecare angajat. Mărimea provizionului va fi determinată după formula:

$$PR = \sum Pra, \quad (2.4.)$$

$$PRa = \overline{Sz} \times Nr.z + \{[(\overline{Sz} \times Nr.z) \times 18\%] + [(\overline{Sz} \times Nr.z) \times 4,5\%]\} \quad (2.5.)$$

Unde:

PRa – suma provizionului pentru un singur angajat, lei,

PR – suma provizionului pentru indemnizațiile de concediu, lei,

\overline{Sz} – salariul mediu pe o zi, lei,

Nr.z – numărul de zile de concediu la finele lunii, zile,

$[(\overline{Sz} \times Nr.z) \times 18\%]$ – contribuțiile de asigurări sociale, lei,

$[(\overline{Sz} \times Nr.z) \times 4,5\%]$ – primele de asigurare obligatorie de asistență medicală, lei.

Pe parcursul perioadei de lucru, fiecărui angajat i se calculează numărul de zile de concediu ce nu au fost utilizate prin cumulare. Din acest motiv, logic ar fi să calculăm zilele cumulate de concediu pe fiecare angajat la finele perioadei de raportare, mai exact, la finele fiecărei luni, pentru a reflecta datele cât mai precis. Numărul de zile de concediu de odihnă la care are dreptul angajatul la finele fiecărei luni este egal cu 2,33 zile (28 : 12). Dacă entitatea va constitui provizion trimestrial, numărul zilelor de concediu neutilizat va fi de 7 zile (2,33 x 3).

Pentru categoriile de angajați care au dreptul la un concediu mai mare decât 28 de zile se va efectua un calcul aparte.

Deși această metodă reflectă informații mai exacte, totuși ea presupune un volum mai mare de muncă acordat calculelor care trebuie efectuate la finele fiecărei luni. Principala dificultate aici o constituie calculul salariului mediu pe o zi pentru fiecare angajat.

Dacă entitățile vor calcula provizionul la finele anului de gestiune pentru anul gestionar viitor, vor utiliza salariul mediu pe o zi determinat pentru fiecare muncitor pe parcursul unui an și numărul de zile de concediu la care au dreptul aceștia la data de 31 decembrie a anului expirat.

Pentru calculul provizionului după această metodă, vom utiliza Borderoul de calcul al provizionului reflectat în anexa 26, conform căruia, la finele primului trimestru, suma provizionului va fi egală cu 59 498,03 de lei. Metoda expusă o considerăm cea mai precisă și obiectivă. Ea este bazată pe personalizarea salariului mediu pe o zi efectiv.

Această modalitate de calcul poate fi efectuată și pe grupe de angajați. Modul de calcul rămâne cel prezentat anterior, cu excepția că muncitorii vor fi clasificați pe grupe.

2. Metoda constituirii provizionului în baza salariului mediu pe o zi planificat.

Salariul mediu pentru o zi mai poate fi utilizat pentru calculul provizionului printr-o altă metodă, doar că, de această dată, se va utiliza cel planificat. Pentru determinarea valorii provizionului, se vor parcurge următorii pași:

1. se va întocmi graficul privind concediile – la începutul perioadei de gestiune, se va întocmi lista angajaților care vor beneficia de concedii și care trebuie să conțină: numele, prenumele angajatului, subdiviziunea în care activează, numărul de zile acordate pentru concediu;

2. se determină salariul mediu pe o zi planificat – care este calculat prin raportul dintre suma totală a salariului planificat pentru perioada de gestiune la numărul de zile lucrătoare în perioada de gestiune. Salariul mediu pe o zi se determină în baza Hotărârii Guvernului Republicii Moldova nr. 426 din 26.04.2004 privind aprobarea Modulului de calculare a salariului mediu;

3. se calculează indemnizațiile pentru plata concediilor prin următoarea formulă: produsul salariului mediu pentru o zi planificat și a durată concediului angajatului, conform listei întocmite la începutul perioadei de gestiune;

4. se determină contribuțiile de asigurări sociale și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

5. se află raportul dintre suma plăților concediilor (inclusiv contribuțiile de asigurări sociale și primele obligatorii de asistență medicală) și suma salariilor angajaților pentru anul planificat;

6. se determină provizioanele pentru plata concediilor prin produsul salariilor calculate și al coeficientului determinat în etapa precedentă.

Modul de calcul și contabilizare a provizionului calculat conform metodei constituirii provizionului în baza salariului mediu pe o zi planificat pe fiecare angajat este prezentat în anexa 27.

Metoda examinată are dezavantajul că suma salariului mediu pe o zi este calculată:

- 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.

Din acest motiv pot apărea divergențe semnificative între indemnizațiile efective și cele calculate în baza datelor planificate. Avantajele acestei metode constau în respectarea uniformității privind reflectarea indemnizațiilor pentru concediul de odihnă, căreia, cu regret, nu i se acordă atenție în standard; corectitudinea indemnizațiilor și a provizionului constituit; respectarea principiului determinării costurilor/cheltuielilor istoric (în timp).

3. Metoda normativă de constituire a provizionului.

Conform acestei metode, suma provizionului este determinată în baza procentului din suma totală a fondului planificat de remunerare a angajaților entității. Ambii indicatori vor fi determinați în baza datelor anilor precedenți. Metoda prezentată este una simplă, iar entitatea trebuie să indice în politicile sale contabile procentul conform căruia va fi calculat provizionul. Totuși menționăm că aceasta nu este cea mai exactă metodă, ceea ce face ca la sfârșitul perioadei de gestiune entitatea să înregistreze corectările ce țin de provizionul determinat.

Modul de calcul și contabilizare a provizionului calculat conform metodei normative este prezentat în anexa 28, în baza unui exemplu, conform căruia, pentru anul 2017, entitatea „Alfa” SRL va constitui un provizion pentru plata concediilor în sumă de 1 045 451,42 de lei.

La finele anului de gestiune, entitatea va efectua inventarierea provizioanelor constituite, utilizate și neutilizate, conform Regulamentului privind inventarierea nr. 60 din 29.05.2012. Procesul inventarierii constă din întocmirea listei muncitorilor care nu au utilizat concediul, cu specificarea numărului de zile, apoi se va determina soldul provizionului la finele anului gestionar în funcție de metoda de calcul al provizionului aleasă de entitate și menționată în politicile contabile. Ulterior, se calculează:

– suma provizionului constituit, luând în considerare soldul acestuia la începutul și la finele anului gestionar,

– suma provizionului constituit și a celui utilizat pe parcursul anului gestionar, determinând diferența dintre ele și caracterul ei.

Verificarea se efectuează pe fiecare angajat sau grup de angajați.

Acestei metode îi sunt specifice aceleași dezavantaje ca și metodei precedente. Simplitatea acesteia de asemenea reprezintă un avantaj.

Dintre metodele examinate recomandăm entităților să aplice prima metodă.

În scopuri fiscale, provizionul pentru plata concediilor se va recunoaște conform art. 31 alin. (2) din CF, care menționează că nu se permite deducerea defalcărilor în fondurile de rezervă, cu excepția reducerilor pentru pierderi la active și la angajamente condiționale, pentru instituțiile financiare, efectuate conform alin. (3), și pentru pierderi la împrumuturi și dobânzile aferente (provizioane), pentru organizațiile de microfinanțare, efectuate conform alin. (4). La această regulă avem o obiecție: fiscalitatea nu face deosebire între provizioane și rezerve, cu toate că e timpul să nu confundăm aceste noțiuni. Suntem de părerea că această poziție este corectă, deoarece existența provizionului constituit reprezintă costuri și cheltuieli neefectuate. La determinarea provizionului efectiv constituit în scopuri fiscale, trebuie să se ia în considerare soldul acestuia la începutul și sfârșitul anului gestionar, deoarece în cazul recunoașterii costului produselor fabricate (serviciilor prestate) și a costului vânzărilor ca cheltuieli, modificarea soldului producției în curs de execuție la începutul și sfârșitul anului gestionar în scopuri fiscale se recunoaște. Conform SNC „CPD”, în cazul în care, pentru stingerea unei obligații, nu mai este probabilă o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice, provizionul se anulează prin decontare la venituri curente.

Provizioanele constituite pentru plata concediilor de odihnă se reflectă în *Anexa 2D la Declarația cu privire la impozitul pe venit pe perioada fiscală* (rândul 03014, coloana 2). Dacă vor fi utilizate datele din exemplul prezentat în anexa 27, această sumă va constitui 3 834 568,50 de lei. Concomitent, în rândul 03016 „*Alte cheltuieli legate de activitatea de întreprinzător deduse din fondurile de rezervă create pe parcursul anului fiscal*”, col. 3 din *Anexa 2D*, în scopuri fiscale, se recunosc provizioanele utilizate, care, conform exemplului, vor constitui suma de 3 290 265 de lei. În rândul 02019, din *Anexa 1D*, se va reflecta suma venitului recunoscut în contabilitatea financiară 446 357,37 de lei și nerecunoscut în scopuri fiscale (tabelul 2.7.).

Tabelul 2.7. Extras din anexele 1D și 2D la Declarația VEN12, anul 2018, lei

	Indicatori	Cod	Constatat în		Diferența
			contabilitatea financiară	scopuri fiscale	col. 3 – col. 2
	A	1	2	3	4
1D	Altele (de indicat)	02019	446 357,37	0	(446 357,37)
	Total	020	X	X	(446 357,37)
2D	Defalcări în fondurile de rezervă (CF, art. 31, alin. (2))	03014	3 834 568,50	0	(3 834 568,50)
	Alte cheltuieli legate de activitatea de întreprinzător deduse în evidența contribuabilului din fondurile de rezervă create pe parcursul anului fiscal (CF, art. 31, alin. (2))	03016		3 290 265	3 290 265
	Total	030	X	X	(544 303,50)

Sursa: Declarația VEN 12

Suma totală care nu va fi recunoscută în scopuri fiscale în cazul dat constituie 544 303,50 de lei (446 357,37 de lei + 3 834 568,50 de lei – 3 290 265 de lei), sau cu această sumă venitul impozabil va fi majorat.

Spre final, putem afirma că provizioanele reprezintă suma pe care entitatea urmează să o plătească, în mod normal, la data bilanțului pentru stingerea obligației. Necesitatea determinării exacte a sumei provizioanelor reprezintă un obiectiv major al entităților, așa cum informația aferentă acestora va fi reflectată în situațiile financiare pentru utilizatorii interni și externi.

Constituirea provizionului numai la sfârșitul anului pentru zilele de concediu neutilizate nu ia în considerare uniformitatea reflectării indemnizațiilor concediului în lunile în care ele se folosesc. Totodată, standardul respectă principiul uniformității în cazul cheltuielilor anticipate. De exemplu în cazul costurilor semnificative de reparație a mijloacelor în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” se cere includerea lor la cheltuieli anticipate, pentru a le reflecta în contabilitate în mod uniform (lunar), cu scopul de a evita neuniformitatea acestor costuri. Apare însă întrebarea de ce în unele cazuri în contabilitatea costurilor și cheltuielilor se impune respectarea principiului uniformității pe parcursul perioadei de gestiune, iar în cazul contabilizării indemnizațiilor concediilor de odihnă acesta nu se respectă. Credem că ar fi rațional ca acest principiu să fie respectat și în cazul indemnizațiilor concediului de odihnă. Acceptând această propunere, provizionul pentru plata concediului de odihnă este rațional să fie constituit lunar, personalizat în baza salariului mediu efectiv.

Provizioanele pentru plata concediilor de odihnă sunt argumentate economic. Ele sunt necesare pentru acoperirea costurilor/cheltuielilor care urmează să provină din producerea faptului economic viitor, să fie coordonate cu principiul prudenței și al pragului de semnificație, pentru a nu reflecta, în perioada concediilor de odihnă, sume semnificative de costuri cu personalul, respectiv, să fie coordonate și cu uniformitatea reflectării acestor costuri. Dacă nu vor

fi luate în considerare aceste elemente, cea mai simplă metodă și mai puțin costisitoare rezidă în constituirea provizioanelor pentru plata concediilor neutilizate la finele anului gestionar, care se trece 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.

În cazul prezentării situațiilor financiare o dată pe an s-ar putea accepta constituirea provizioanelor pentru plata indemnizațiilor concediului de odihnă numai pentru zilele concediului neutilizat în anul gestionar. Aceasta poate fi argumentat în baza principiului delimitării costurilor (cheltuielilor) istoric (în timp). Dacă însă comparăm prevederile altor standarde aferente realizării acestui principiu pentru cheltuielile anticipate, atunci la constituirea provizionului privind indemnizația concediului de odihnă în baza zilelor neutilizate ale concediului ar trebui să se țină seama de o evidentă contradicție între IAS 19 și alte standarde. Constituirea acestui provizion de către entitate nu este obligatorie, cu excepția celor pentru concediul neutilizat. Totuși, în cazul constituirii provizioanelor aferente, cea mai corectă metodă este cea în baza coeficientului calculat prin raportarea zilelor de concediu care se cuvin în fiecare lună la durata concediului, sau $2,33 : 28 = 0,08321$, și a salariului efectiv calculat lunar.

În scopuri fiscale, se propune concordarea prevederilor art. 31 alin. (2) din CF privind deducerea provizioanelor cu *anexele 1D și 2D din Declarația VEN12*. În *Anexa 2D*, de fapt, se recunosc doar provizioanele utilizate. De aceea ar fi necesar ca și în art. 31 alin. (2) din CF să se includă același conținut ca în *Anexa 2D*.

2.4. Concluzii și recomandări la capitolul 2

Generalizând materia expusă pot fi formulate următoarele concluzii:

1. Circuitul documentar cu privire la veniturile personalului în conformitate cu succesiunea perfectării documentelor, cu gruparea și prelucrarea acestora, reprezintă premisa evitării unor erori contabile. Contabilul va contabiliza veniturile angajaților astfel încât să asigure cu informație fidelă atât utilizatorii interni, cât și cei externi. În acest scop documentația existentă în acest sector al contabilității necesită perfecționare.

2. Regula prezentată în IAS 19, conform căreia suma achitată angajatului depășește datoria față de personal, iar suma depășirii se reflectă ca avans, este discutabilă și poartă un caracter relativ. Precum denotă practica entităților „Montex-Gaz” SRL, „Anodilia” SRL, avansul achitat angajatului așa și este tratat ca avans, fiind reflectat în diferite conturi de evidență a decontărilor cu personalul. Depășirea sumei achitate peste datoria înregistrată poate apărea în urma unor erori.

3. Pentru organizarea obiectivă a salarizării angajaților se va lua în considerare următorii factori: creșterea randamentului muncii, îmbunătățirea normării timpului de muncă, fortificarea disciplinei muncii, creșterea calității muncii, a produselor, a serviciilor.

4. În condițiile economiei de piață și de concurență, în activitatea entităților apare necesitatea de a angaja în câmpul muncii persoane cu un grad înalt de calificare pe bază de concurs. Aceasta dă posibilitatea de a selecta cei mai calificați lucrători în domeniul respectiv.

5. Actualmente se discută problema anulării carnetului de muncă și a eliminării fenomenului achitării salariului în plic. Ambele probleme țin nemijlocit de obținerea informațiilor cu privire la determinarea vechimii în câmpul muncii și calcularea pensiilor angajaților după expirarea termenului contractului de muncă.

6. Legislația în vigoare la nivel național oferă posibilitatea de a calcula salariul unui angajat conform funcției deținute în baza rețelei tarifare, însă deseori, din cauză că rețelele tarifare nu sunt revizuite, salariul nu corespunde cu cerințele de trai actuale. De aceea este binevenită ideea reexaminării rețelelor tarifare pe ramură, deoarece fiecare activitate își are specificul și complexitatea ei, iar remunerarea trebuie efectuată pe măsura așteptărilor angajaților care îndeplinesc aceste activități.

7. 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, prestări de servicii, salariile calculate sunt incluse la costuri indirecte de producție. Acestea, fiind însumate cu toate costurile indirecte de producție, sunt repartizate pe o bază stabilită de entitate. Astfel nu se ia în considerare faptul că salariile în cauză sunt condiționate de procesul tehnologic și nu de managementul acestuia în cadrul subdiviziunilor.

8. Ratele impozitului pe venit prevăzute în CF sunt stabilite în așa fel ca presiunea fiscală pentru persoanele fizice care n-au nicio activitate de întreprinzător să fie mai mare decât pentru persoanele juridice ce au activitate de întreprinzător. Este o situație ce nu poate fi argumentată nici social, nici economic, nici logic și prevede o impozitare parțială și a acelei părți de salariu care intră în componența coșului minim de consum. Astfel, întrucât se impozitează minimul de existență al cetățenilor, politica fiscală este reacționară. Nu se poate impozita acel venit care este necesar cetățeanului pentru a exista. O asemenea practică a existat până la 01 octombrie 2018.

9. Persoanele cu grad științific din instituțiile de învățământ superior sunt umilite material prin salariile lor mai mici ca salariile unor taxatori de troleibuz sau autobuz, nemaivorbind de salariile unor șoferi sau unor muncitori. Nu se iau în considerare timpul necesar pentru pregătirea unui lucrător cu grad științific, complexitatea acestui proces și a muncii prestate de specialiștii în cauză.

10. Conform practicii internaționale, entitatea planifică pentru fiecare angajat un număr de zile (5 sau 6 zile) pentru durata concediului medical. Dacă absența nu a avut loc, entitatea nu contabilizează nimic. Când absența s-a produs, suma indemnizațiilor se atribuie la costuri/cheltuieli în funcție de destinația muncii prestate. În RM, indemnizațiile menționate sunt contabilizate diferențiat: pentru primele 5 zile pe seama costurilor/cheltuielilor, iar pe durata ce depășește 5 zile, dar nu mai mult de 15 zile pe fiecare persoană – pe seama contribuțiilor de asigurări sociale.

11. Actualmente indemnizațiile pentru concediul de odihnă, excluzând cazurile privind activitatea sezonieră, se determină în baza salariului mediu pe o zi pe ultimele 3 luni. Astfel, atunci când salariul calculat pe ultimele 3 luni până la concediu este mai mic decât pe celelalte 9 luni lucrate interesele angajatului sunt lezate și, dimpotrivă, atunci când acest salariu pe ultimele 3 luni este mai mare decât pe celelalte 9 luni, suma indemnizației este exagerată neargumentat. Calculul indemnizației pentru concediul de odihnă în baza zilelor calendaristice diminuează neargumentat suma aferentă.

12. Sunt examinate diferite metode de constituire a provizionului pentru plata concediilor de odihnă, cu caracteristicile lor pozitive și negative. Însă nici în IAS 19, nici în SNC CPD nu se spune ce metodă trebuie să fie aplicată de către entitate. Mai mult ca atât, în SNC CPD nici nu se recurge la exemple cu privire la provizioanele pentru concediul de odihnă.

Cercetările efectuate ne permit să formulăm următoarele propuneri referitoare la capitolul 2:

1. Depășirea sumei achitate angajatului peste datoria entității față de acest angajat o considerăm o excepție, care poate avea loc din cauza unor erori. Din aceste considerente, nu este rațional ca în actul normativ cazul dat să fie transformat în regulă. Avansul reprezintă numerarul plătit anticipat în contul muncii care urmează să fie prestată de către angajat. Astfel, în cazul când suma calculată este mai mică decât suma achitată în favoarea angajatului, situație depistată la GPP Accounting SRL, trebuie să fie recunoscută drept eroare contabilă, pentru corectarea căreia se va întocmi o Notă contabilă în care se va explica de ce s-a ajuns la situația în cauză.

2. Salarizarea angajaților este rațional să fie organizată în baza următoarelor obiective:

– corectitudinea distribuirii salariilor după destinația prestării muncii pe costuri și cheltuieli,

– asigurarea unui control privind veridicitatea calculului salariilor, periodicitatea și transparența acestora,

– asigurarea calculului corect privind reținerile din salarii conform legislației în vigoare, în scopul determinării salariului net, ca parte componentă a veniturilor angajaților,

- întocmirea rapoartelor interne și a situațiilor financiare.

Realizarea acestor obiective este posibilă dacă se iau 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.

3. Considerăm rezonabilă întocmirea dispoziției privind evaluarea personalului la nivel de departament în scopul perfecționării salarizării angajaților. Această etapă poate include: instrucțiuni metodice generale, raportul de evaluare a rezultatelor obținute de fiecare angajat, metode de stimulare a muncii etc.

4. În scopul evaluării corecte a gradului de calificare al persoanelor în bază de concurs este rațional să fie întocmite *Fișa de concurs*, *Procesul-verbal al comisiei de concurs* și deci este bine să fie aplicat circuitul documentar privind calculul salariului. Datele acestor documente vor permite aprecierea gradului de calificare a angajatului și mărirea salariului pentru activitatea lui ulterioară. În scopul obținerii informațiilor necesare pentru determinarea vechimei în câmpul muncii a fiecărui angajat este rațional să fie păstrat acest document.

5. Evitarea achitării salariului în plic este posibilă, în opinia noastră, prin stabilirea unei conexiuni între pensia angajatului și salariul câștigat pe parcursul perioadei de activitate a acestuia. Este necesar ca angajatul să fie informat în mod obligatoriu. În acest scop se va stabili o rată procentuală din salariul câștigat care ar majora pensia angajatului. Suma respectivă va fi acumulată pe un cont de card, care poate fi verificat periodic de către angajator. Astfel fiecare lucrător va fi interesat de acumularea sumei respective pentru pensia ulterioară. O altă modalitate de a evita achitarea salariului în plic ține de transferul primei obligatorii de asistență medicală achitată de angajați într-un cont de card special, care va putea fi folosit de către angajat doar pentru procurarea 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. Astfel fiecare angajat va fi interesat de reflectarea documentară a salariului calculat.

6. Pentru formarea fondului de retribuire a muncii, mai ales la entitățile private, se va utiliza metoda evaluării postului, care îmbină totalitatea categoriilor de calificare și a coeficienților tarifari corespunzători. Ea ne permite să respectăm conexiunea dintre plata muncii și strategiile de business, precum și soluționarea problemei motivaționale a angajatului în cadrul pieței muncii.

7. În scopul înlăturării dificultăților ce apar în calculul salariilor în baza rețelei tarifare, este rațional să fie stabilite rețele de salarizare diferențiate pe ramură de activitate cu respectarea

clasificatorului ocupațiilor din RM, CORM 006-14. Astfel vor putea fi luate în considerare particularitățile activității personalului respectiv din sectorul dat și complexitatea muncii depuse de salariat. Drept punct de plecare în soluționarea acestei probleme reprezintă datele statistice aferente salariului din fiecare ramură, luând în considerare opinia sindicaliştilor și specialiștilor în domeniu.

8. 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, determinate de procesul tehnologic, reprezintă costuri de bază repartizabile și nu costuri indirecte de producție. Ele urmează a fi repartizate în baza numărului normativ de ore sau altui indicator analogic cazului în care dintr-un tip de materie primă sau material se produc două sau mai multe tipuri de produse.

9. Problema ratelor impozitului reținut la persoane fizice trebuie să fie soluționată punând la bază caracterul ei social. Metodologia fiscalității trebuie să prevadă în felul următor reținerea impozitului pe venit la persoanele fizice: din salariul calculat se va scădea minimul de existență reexaminat anual, al contribuțiilor de asigurare socială individuală și al primelor de asistență medicală achitată de salariați, iar la diferența obținută se va aplica rata impozitului. Această rată este rațional să fie constantă la fel ca și pentru persoanele juridice. 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. Ea prevedea reținerea impozitului pe venit la persoane fizice în modul expus mai sus. Această rată a fost propusă să fie constantă ca și pentru persoanele juridice. Susținem modificările din legislație intrate în vigoare la 01 octombrie 2018, privind modificarea sumei scutiilor de care poate beneficia persoana angajată și a ratei impozitului pe venit.

10. De revizuit mărimea salariului bugetar al persoanelor cu grad științific la instituțiile de învățământ superior în direcția majorării. A se vedea în acest sens, salariile acestei categorii de persoane din România, Ucraina, Federația Rusă, SUA, Franța, Marea Britanie etc., pentru a înlătura această umilire discriminatorie care nu prevede perioada de pregătire a cadrelor și complexitatea muncii prestate de către un profesor universitar, doctor habilitat în științe, persoană cu grad științific.

11. Indemnizațiile pentru concediul medical este rațional de a fi contabilizate conform IAS 19, fiind atribuite la costuri (cheltuieli) în funcție de destinația muncii prestate de salariat. Se va aplica practica conform căreia la suma indemnizațiilor pentru concediul medical ce depășește mărimea medie pe anul gestionar și aferentă concediului neutilizat se va constitui un provizion în baza principiului delimitării costurilor și cheltuielilor în timp.

12. Indemnizațiile pentru concediul de odihnă vor fi calculate în baza zilelor lucrătoare ale perioadei de concediu, iar salariul mediu pe o zi va fi determinat potrivit datelor pe ultimele 12 luni în baza salariului efectiv personalizat (al fiecărui angajat). Astfel se obțin informații fidele (obiective) privind indemnizațiile în cauză. În cazul dat angajatul este stimulat după meritele sale proprii (individuale).

13. Cea mai corectă variantă de constituire a provizioanelor pentru plata concediilor de odihnă presupune determinarea acestora în baza coeficientului obținut prin raportarea zilelor de odihnă ce se cuvin după fiecare lună lucrată la durata concediului de odihnă, acesta fiind aplicat la suma salariului efectiv. Pentru armonizarea SNC CPD cu prevederile IAS 19, este rațional de a completa cu exemplul respectiv care ar constitui metoda de calcul a provizioanelor pentru indemnizațiile concediilor de odihnă. În caz contrar, se încalcă principiul delimitării în timp a costurilor și cheltuielilor. 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 VENI2*. 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*.

3. PERFECȚIONAREA CONTABILITĂȚII VENITURILOR PE TERMEN LUNG ALE PERSONALULUI

3.1. Modul de determinare a veniturilor postangajare și de perfecționare a contabilității acestora

Veniturile postangajare includ: beneficii de retragere, cum ar fi pensiile și alte beneficii postangajare, cum ar fi asigurările de viață postangajare și asistența medicală postangajare. Una dintre problemele majore ale veniturilor angajaților o reprezintă veniturile sub formă de pensii acordate acestora, dar calculate și achitate de entitate prin formarea fondurilor private de pensii.

Schimbările înregistrate în economia modernă pun în prim-plan problemele legate de păstrarea și creșterea investițiilor în resursele umane ale entității. Managerii întreprinderilor trebuie să cunoască dacă investițiile făcute în personal vor contribui la stimularea și motivarea acestora pentru creșterea rezultatelor în muncă, dacă investiția companiei în personalul acesteia este efectuată sub formă monetară sau nemonetară, toate acestea având scopul de a constitui un personal stabil și activ și a asigura un proces durabil de muncă. O astfel de investiție reprezintă veniturile postangajare. Cu regret, în SNC „CPD” această problemă nu este rezolvată.

Conform IAS 19, veniturile postangajare reprezintă beneficiile angajaților (altele decât beneficiile pentru încetarea contractului de muncă și compensațiile sub forma participărilor la capitalurile proprii) care sunt plătibile după încetarea contractului de angajare.

Veniturile postangajare impun obligații față de angajator privind obligativitatea acestuia de a crea un fond privat de pensii la care să efectueze vărsăminte regulate de surse financiare, iar în cazul în care nu este prevăzută crearea unui fond privat de pensii, să efectueze vărsăminte regulate în fondurile private de pensii create de alte entități. Ulterior aceste vărsăminte sunt investite, pentru că odată ce angajatul a primit dreptul de a ieși la pensie, acesta să poată beneficia de asemenea plăți.

Dacă munca în cadrul unei entități le acordă salariaților dreptul la o compensație de pensie, atunci acest drept apare și se dezvoltă treptat pe parcursul activității fiecărui angajat, dat fiind faptul că fiecare an de vechime în muncă al angajatului prevede anumite obligații economice din partea entității către el. Această informație cu privire la viitoarele drepturi ale angajaților la pensie și obligațiile entității privind plățile aferente veniturilor postangajare se formează luându-se în calcul anumite tehnici și metode specifice, caracteristice pentru sistemul de evidență actuarial. Actualmente, termenul *actuarial* se utilizează tot mai des cu referire la sistemul de contabilitate managerială axat pe viitor.

Profesorul Cuter M.I. descrie evidența actuarială ca un tip aparte de contabilitate, în același timp, subliniind accentul pus de aceasta pe viitor, cu alte cuvinte, pregătirea informației

pentru evaluarea poziției financiare a entității pe termen lung, precum și pentru stabilirea valorii economice a entității [111, p.84-85]. Profesorul Rișar J. subliniază că evidența actuarială reprezintă un sistem ce furnizează informații cu privire la modificările valorii de piață a entității și îl definește ca un cont fondat pe baza fluxurilor de numerar viitoare actualizate ale capitalului investit [122, p.90-91]. În acest context, profesorul Kulikova L.I. explică faptul că valoarea actualizată a entității va putea fi definită în diferite perioade de timp în cadrul elementelor individuale de activ și pasiv ale entității [110]. Cercetătorul Șigaev A. I. consideră că scopul principal al contabilității actuariale ține de estimarea valorii economice create și a fluxurilor de numerar viitoare ale entității pentru a răspunde nevoilor investitorilor, creditorilor și altor participanți de pe piața de capital, precum și pentru gestionarea internă a entității [130, p.98].

În opinia cercetătorilor Cuter M.I. și Șigaev A.I. sfera de cuprindere a evidenței actuariale este fluxul de capital al entității [111, p.85, 130, p.98]. Astfel, pe baza celor menționate, putem spune că investițiile efectuate de entitate în forța de muncă rămân a fi obiect al evidenței actuariale, iar activele și obligațiile planurilor de pensii, veniturile postangajare și plățile în fondurile de pensii – obiecte ale contabilității și evaluării.

În opinia noastră, contabilitatea actuarială a veniturilor angajaților are ca scop evaluarea fluxului de plăți și a contribuțiilor la fondurile de pensii, luându-se în considerare diverși factori, ca inflația, șomajul, dinamica prețurilor la valorile mobiliare pentru formularea deciziilor administrative privind alocarea și utilizarea fondurilor de pensii pentru personalul entității. Informația generată de sistemul de contabilitate actuarială influențează direcția de determinare a politicii pentru veniturile angajaților din cadrul entității deoarece toate aspectele de gestionare a remunerațiilor au dinamica lor individuală. Cheltuielile viitoare legate de beneficiile angajaților nu pot rămâne neschimbate, acestea urmând a fi revizuite cu regularitate și modificate pornind de la schimbările apărute atât în mediul extern de funcționalitate a entității, cât și de la structura internă de remunerare, acceptând optimizarea cheltuielilor entității cu beneficiile angajaților. Așadar, contabilitatea actuarială a veniturilor postangajare rămâne a fi furnizorul de informație pentru atingerea scopurilor și obiectivelor propuse de gestionarea strategică a contabilității cheltuielilor aferente veniturilor postangajare ale personalului.

Dacă încercăm să formulăm definiția contabilității actuariale în baza informațiilor prezentate, atunci reiese că aceasta reprezintă o contabilitate bazată pe informații calculate pe termen lung, luându-se în considerare influența diverșilor factori (inflația, șomajul, evoluția prețurilor etc.) asupra evaluării valorii actualizate și prezentării acestora în situațiile financiare ale entității.

Termenii și metodele contabilității actuariale și de evaluare a pensiilor s-au format parcurgând câteva etape. Hannah L. și Chandar N. stipulează că primele abordări cu privire la contabilitatea pensiilor au început să apară în a doua jumătate a sec. XIX în cadrul companiilor de asigurări, al unor bănci și căi ferate din SUA și Marea Britanie [83, p.10-12, 80. p.206]. Pe atunci nu exista obligația de ieșire la pensie din cauza vârstei, iar angajații erau transferați cu timpul la munci mai puțin grele și mai puțin plătite. De aici a apărut necesitatea constituirii unui fond de pensii, care permitea asigurarea personalului companiei, iar acesta putea ieși la pensie fiind asigurate cu un venit suficient calculat în funcție de vechimea în muncă și venitul înregistrat la companie. Plata pensiei se făcea atât din sursele financiare ale angajatorului, cât și din așa-numitul cont de rezervă, constituit în baza vărsămintelor din reținerile din salariul personalului pe perioada prestării muncii. Sursele respective de finanțare erau investite în afara entității și doar fondatorul businessului le putea investi în propria entitate [83, p.10]. Aceste scheme sunt foarte asemănătoare cu cele actuale privind planurile de pensie cu plăți determinate, când entitatea, pe parcursul perioadei de activitate a angajatului, alocă contribuții într-un fond real sau virtual, iar ca urmare se vor achita alocațiile de pensie calculate ținând seama de vechimea în muncă și mărimea salariului.

La sfârșitul sec. al XIX-lea, contabilitatea pensiilor și achitarea acestora era foarte simplă așa cum disponibilitățile aferente asigurării cu pensie erau reale și se achitau pe o perioadă anumită. Uneori această sumă se majora pe seama investițiilor în valori mobiliare. În anul 1913, compania americană de telefonie și telegrafie AT&T a introdus sistemul de pensii *pay-as-you-go* (*PAYG*) – *plata rapidă*, care prevedea transferul din veniturile curente ale entității în fondul de pensii al angajaților. Precum menționează Chandar N., acesta era un fond virtual, contabilizat sub formă de rezervă formată din contul profitului companiei și salariile angajaților [80, p. 209-211]. Un astfel de beneficiu explică teoria mulțumirii conform căreia angajatorul plătea pensie angajatului la încheierea activității sale din proprie inițiativă – ca un fel de mulțumire față de angajații în vârstă pentru dedicare în serviciu. Totuși, nu întotdeauna plata pensiei a reprezentat un act de mulțumire, deoarece această schemă permitea, deasemenea, angajatorului să concedieze angajatul care nu făcea față responsabilităților înaintate, fără a provoca însă prin aceasta o dezaprobare publică. Cu toate acestea, o astfel de teorie a mulțumirii a fost supusă criticii din motiv că un asemenea act nu reprezintă altceva decât plata întârziată a salariului pentru care angajații trebuie să se decică de o parte din salariul prezent pentru a-și asigura un venit în viitor.

Primele precizări concrete referitoare la contabilitatea pensiilor au fost formulate în anul 1956 de către Institutul American de Certificare Publică a Contabililor (AICPA), care a publicat

Buletinul contabil nr. 47, „Contabilitatea cheltuielilor aferente planurilor de pensii” [85, p. 237]. Conform acestui document, remunerațiile sub formă de pensie se acumulau pe baza mărimii actuale și viitoare a salariului angajatului pe parcursul duratei sale de activitate în cadrul companiei. Acest sistem de creștere a fondurilor de pensii presupunea că angajatorul va utiliza metodele de calcul actuarial privind finanțarea programelor de pensii pentru determinarea cheltuielilor de pensii la momentul actual. Această abordare a fost aprobată de către Consiliul Principiilor de Contabilitate (APB) prin dispoziția nr. 8 „Contabilitatea cheltuielilor aferente planurilor de pensii”, publicată în anul 1966 [85, p. 237]. În acest document se acordă o atenție deosebită calculului vechimii în muncă a angajatului pentru perioadele anterioare în legătură cu modificările condițiilor de pensii în perioada curentă, după care vor fi calculate modificările aferente datoriilor întreprinderii sub formă de pensie. La alegerea metodei de evaluare actuarială criteriile trebuie să fie bazate pe raționalitate și sistematica aplicării, deoarece acestea reprezintă baza de calcul al mărimii reale a obligației entității aferente pensiei angajaților.

Tot în dispoziția APB, sunt abordate unele aspecte fundamentale ale evidenței veniturilor postangajare. În primul rând, era recomandat de a determina cheltuielile aferente pensiei la o dată anumită, atenționându-se că datoriile postangajare ale entității pot să difere de contribuțiile în fondul de pensie, însă fără a indica motivele acestei diferențe. În al doilea rând, aici se menționa importanța excluderii diferențelor dintre cheltuielile aferente asigurării cu pensie, iar pentru a nu apărea astfel de cheltuieli, se propunea o eșalonare a acestora pe perioade. În al treilea rând, în document se menționează diferența dintre planurile de pensii cu plăți determinate și planurile de pensie cu contribuții determinate și se propune diferite abordări ale acestor tipuri de planuri.

Dewhirst J.F. a fost primul care în anul 1971 a concluzionat că contabilitatea veniturilor postangajare nu avea o bază teoretică concretă [85, p. 237]. Acesta era de părerea că metodele actuariale de calcul aferente pensiilor trebuie să fie utilizate doar cu un anumit scop – pentru determinarea periodică a mărimii concrete a contribuțiilor ce trebuie vărsate în fondul de pensii, care cu timpul vor deveni suficiente pentru plata pensiilor. În opinia lui Dewhirst J.F., o astfel de repartizare putea să reflecte eficacitatea muncii angajatului, așa cum treptat angajații acumulează vechime în muncă, iar munca acestora devine mai eficientă, mult mai rațional ca contribuțiile la fondul de pensii să fie efectuate în ultimii ani de activitate ai angajatului, fapt cu care nu suntem de acord. Această idee a lui Dewhirst J.F. va fi numită mai târziu de Napier C. [86] schimb de pensie. Cu toate acestea, schimbul de pensie se făcea în baza unui contract încheiat între angajator și angajat, conform căruia angajatorul promitea achitarea pensiei în schimbul unei activități eficiente din partea angajatului.

În 1980, în urma cercetărilor efectuate de Archibald T.R., a fost întocmit „Raportul de evidență a cheltuielilor și obligațiilor”, reprezentând unul din cele mai importante rapoarte în practica actuarială destinată contabililor [78]. Acest raport îmbină reușit metodele actuariale de calcul, metodele de evaluare a fondurilor de pensii și de calcul al prognozelor salariale pentru sistemele de pensii cu planuri de beneficii determinate. Pentru contribuțiile la fondul de pensii se recomandă utilizarea metodei de evaluare a salariilor în perspectivă, în funcție de suma remunerației pentru muncă plătită pornind de la mărimea medie a beneficiilor pentru ultimii ani de activitate ai angajatului în cadrul întreprinderii [78, p.173].

Puțin mai târziu, în 1983, cercetătorul britanic Napier C. descrie, în lucrarea sa „Contabilitatea cheltuielilor pentru pensii” [86, p.114], metodele calculelor actuariale, determinând aspectele-cheie ce influențează formarea cheltuielilor pentru pensie:

- contribuțiile la fondul de pensie pentru o perioadă anumită de timp,
- stabilirea costului serviciilor trecute și actuale,
- creșterea drepturilor la pensie ale lucrătorilor odată cu trecerea anilor,
- calcularea drepturilor de pensie la o vârstă concretă a angajatului.

În 1998, IAS 19 este din nou revizuit și, începând cu 1 ianuarie 1999, acest standard este propus spre aplicare pentru situațiile financiare aferente perioadei începând cu 01 ianuarie 1999. Chiar și după această perioadă, IAS 19, a cunoscut nenumărate schimbări legate de cheltuielile cu pensiile.

Practica plăților de pensii constă în faptul că întreprinderea, în cadrul sistemului propriu de pensii, fonduri private de pensii, alocă regulat mijloace financiare câștigate de angajați pentru a asigura viitoarele lor pensii. Ulterior această structură (fond) își asumă funcția de asigurare a personalului cu pensie dacă aceștia au obținut dreptul la asemenea plăți, după următoare schemă, fig. 3.1.

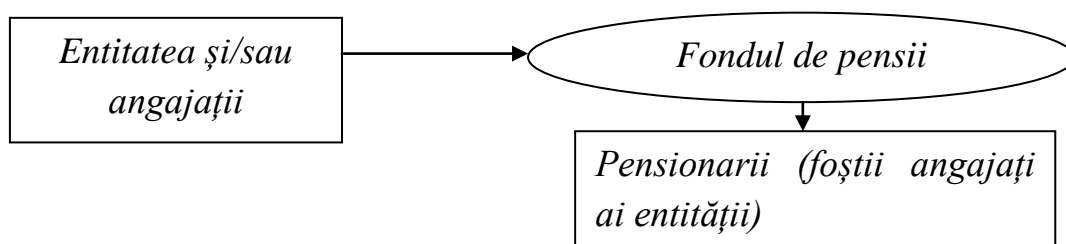


Fig. 3.1. Structura plăților pensiei

Sursa: elaborat de autor

Oricare ar fi sistemul de pensie și planurile de pensie, 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. Pentru determinarea indicatorilor și efectuarea calculului aferente planurilor de pensii, entitatea poate apela la serviciile specialiștilor - actuari.

Actuar, conform DEX-ului, este specialistul în calcule statistice privitoare la asigurări și, în general, la probleme financiare. Noțiunea de actuariat reprezintă totalitatea operațiilor și normelor pe baza cărora, folosind teoria probabilităților și statistica matematică, se efectuează calcule financiare (privitoare mai ales la asigurări) [18, pag. 10].

IAS 19 se referă la determinarea costurilor aferente pensiilor în situațiile financiare ale angajatorilor care au planuri de pensii. Prin urmare, IAS 26 completează IAS 19.

Scopul IAS 26 este de a stabili modul de prezentare a informației privind planurile de pensii. Acesta trebuie aplicat pentru raportarea planurilor de pensii, în cazul în care se întocmesc astfel de rapoarte. Planurile de pensii pot fi întâlnite, uneori, sub diferite denumiri, cum ar fi: „scheme de pensii”, „scheme de anuități” sau „scheme de beneficii aferente pensionării”. Acest standard consideră un plan de pensii ca pe o entitate raportare distinctă de angajatorii participanților la plan. Toate celelalte IAS aplică rapoarte referitoare la planurile de pensii, în măsura în care nu sunt înlocuite de prezentul standard. IAS 26 se referă la contabilizarea și raportarea efectuate de un plan de pensii în relație cu toți participanții, considerați ca un grup. Standardul nu prevede întocmirea rapoartelor referitoare la drepturile acestora la pensii către participanții individuali. El nu este utilizat și nu conține explicații asupra:

- plăților compensatorii în caz de concediere,
- contractelor de compensare amânate,
- plăților în urma plecărilor pe termen lung din serviciu,
- pensiilor speciale pentru pensionare înainte de limita de vârstă sau contribuțiile la șomaj,
- fondurilor de sănătate sau planurile de prime,
- contractelor guvernamentale pentru asigurările sociale.

Situațiile de criză din ultimii ani ce afectează majoritatea țărilor lumii fac ca acestea să reformeze economia implicând diferite modalități. Făcând parte din categoria țărilor sărace, RM se află într-o situație de căutare permanentă de reforme, în diferite sectoare, capabile printr-un mod sau altul să elimine riscurile de aprofundare a crizei. Sistemul de pensionare din RM se află în reformă încă din anul 1999, odată cu adoptarea Strategiei de reformare a asigurării cu pensii și a Legii privind pensiile de asigurări sociale de stat nr. 156-XIV din 14.10.1998. Actele menționate au fost completate apoi cu Legea RM privind sistemul public de asigurări sociale nr. 489-XIV din 08.07.1999 și Legea RM privind bugetul asigurărilor sociale de stat, care

reglementează mecanismul de calcul și plată a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, precum și aspectele specifice ce țin de venituri și cheltuieli. Astfel, din contul asigurărilor sociale de stat sunt prevăzute următoarele tipuri de pensii: pentru limită de vârstă, de invaliditate, pensie de urmaș, pensie specială, pensie anticipată pentru limită de vârstă. La 01.01.2018, conform datelor publicate de CNAS, pensia medie în RM constituie 1527,87 de lei.

După cum susține cercetătorul Petroia A., în privința aprecierii reformei de pensionare din cadrul RM, este dificilă menționarea a numeroaselor aspecte pozitive, din simplu motiv că acestea nu prea există [59, pag. 89].

În RM nu funcționează careva planuri nestatale de pensii sau modalități de a constitui fonduri de pensii în cadrul entității, conform legislației în vigoare. De aceea recomandăm aplicarea anumitor prevederi ale IAS 19 pentru modul de recunoaștere a cheltuielilor cu pensii, și IAS 26 pentru dezvăluirea informației aferente planurilor de pensii în conformitate cu prevederile IFRS și IAS. Acest lucru este necesar pentru generarea informațiilor cu privire la situația viitoare a surselor entității destinate pentru finanțarea schemelor de pensii ale angajaților. Această recomandare poate trezi interesul agenților economici, indiferent de genul de activitate, deoarece utilizarea metodelor și tehnicilor specifice contabilității actuariale, aplicate în conformitate cu IAS 19, permite reflectarea fluxului de numerar în vederea asigurării angajaților cu pensii, a procesului de acumulare și utilizare a acestuia, contribuind la dezvoltarea și adoptarea deciziilor manageriale de către administrația entității.

Conform IAS 19:

Planurile de venituri postangajare sunt acorduri oficiale sau neoficiale în baza cărora o entitate acordă unuia sau mai multor angajați venituri postangajare.

Planurile de contribuții determinate sunt planuri de venituri postangajare în baza cărora o entitate plătește contribuții fixe către o entitate separată (un fond) și nu are nicio obligație legală sau implicită de a plăti contribuții suplimentare dacă fondul nu deține suficiente active pentru a plăti toate beneficiile angajaților aferente serviciilor prestate de angajați în perioada curentă sau în perioadele anterioare.

Exemplul 3.1. Planuri cu contribuții determinate. Fondul nestatal de pensii „Zburătorul” recomandă persoanelor interesate planuri de pensie cu plăți fixe. Condițiile planului sunt următoarele: dacă angajatul entității va transfera lunar din salariu câte 6 % în contul personal de pensie, atunci și angajatorul va transfera în același cont 10% din salariul personalului. Menționăm că astfel de fonduri de pensii ar micșora riscul achitării salariului în plic, deoarece angajatul este interesat de reflectarea sumei totale a salariului oficial, astfel încât defalcările în fondul de pensii să fie mai mari, iar în final suma pensiei să crească.

Exemplul 3.2. Planuri cu contribuții determinate. Fondul nestatal de pensii „Zburătorul” recomandă persoanelor interesate planuri de pensii cu plăți fixe. Condițiile planului sunt următoarele: pentru fiecare an complet lucrat în cadrul entității „Primus”, pe lângă pensia primită din partea statului, angajatul are dreptul la pensie din fondul nestatal în mărime de 7% din salariul anual. Astfel entitatea „Primus” speră să crească motivația personalului. Acesta transferă câte 7% din salariile lunare ale angajaților în fondul nestatal de pensii „Zburătorul”. Potrivit celor relatate, angajații entității „Primus” vor primi pensii constituite din două părți: prima parte din fondul statal de pensii la care au contribuit din salariile lor, iar a doua sursă – din fondul nestatal de pensii „Zburătorul” la care a contribuit angajatorul transferând 7% din salariile lunare ale angajaților fără ca veniturile acestora să fie atinse.

Planurile de beneficii determinate sunt planuri de venituri postangajare, altele decât planurile de contribuții determinate.

Planurile cu mai mulți angajatori sunt planurile de contribuții determinate (altele decât planurile de stat) sau planurile de beneficii determinate (altele decât planurile de stat) care:

- pun în comun activele cu care contribuie diverse entități care nu se află sub control comun și
- folosesc acele active pentru a asigura beneficii angajaților mai multor entități, după principiul că atât nivelul contribuțiilor, cât și nivelul beneficiilor sunt determinate fără a se ține seama de identitatea entității care angajează personalul în cauză.

În contextul actual al economiei de piață, calculele actuariale sunt prevăzute pentru generarea informației financiare cu privire la perspectivele de dezvoltare și viitoarele rezultate ale activității companiei.

Așa cum cheltuielile entității privind angajații au dinamici individuale, informația generată de calculele actuariale va favoriza alegerea politicii necesare privind beneficiile angajaților. Cheltuielile viitoare trebuie supuse unei evaluări periodice. De aici rezultă faptul că calculele actuariale privind pensiile angajaților rămân a fi furnizorul de informație cu privire la luarea deciziilor strategice aferente cheltuielilor cu angajații din cadrul entității.

Având în vedere faptul că în RM entitățile nu cunosc practica privind constituirea unui fond de pensii privat destinat angajaților, ne-am propus să abordăm acest subiect. Entitățile, indiferent de domeniul lor de activitate, sunt supuse zilnic unor provocări legate de constituirea unui sistem strategic privind gestiunea rațională a cheltuielilor aferente veniturilor personalului, ceea ce permite, de altfel, formarea informației cu privire la mărimea și utilizarea mijloacelor financiare care au ca scop constituirea fondului de pensie în cadrul firmei.

Recomandăm în acest sens utilizarea prevederilor IAS 19 aferente reglementării modului de determinare și recunoaștere a cheltuielilor, concomitent și a datoriilor, cu privire la asigurarea de pensii a personalului și a IAS 26, care vine să completeze IAS 19, stipulând regulile de dezvăluire a informației cu privire la planurile de pensie în situațiile financiare ale entității. O astfel de abordare a evidenței planurilor de pensii poate trezi interes pentru entitățile din diferite domenii, deoarece exemplele specifice prezentate și modalitățile de calcul actuarial aplicate conform standardelor menționate permit reflectarea mijloacelor financiare destinate pentru asigurarea personalului cu pensii și urmărirea procesului de formare și utilizare a acestora.

Calcululele actuariale reprezintă totalitatea operațiunilor și normelor pe baza cărora, folosind metode statistice, matematice și economice, se efectuează calcule financiare cu privire, mai ales, la asigurări. Prin urmare, calculele actuariale prevăd determinarea surselor din care urmează a fi constituite pensiile pe o perioadă îndelungată. De regulă, ea cuprinde data din care angajatul este încadrat în serviciu până la data pensionării acestuia.

Studiile efectuate în acest domeniu ne permite să determinăm următoarele principii pentru efectuarea calculelor actuariale:

1. *posibilitatea și necesitatea modelării.* Evaluările actuariale aferente acoperirii planurilor de pensii, dar și plățile acestora se bazează pe reflectarea și depistarea corectă a surselor financiare luând în considerare diferiți factori – modificarea prețului valorilor mobiliare, inflația, șomajul, modificările în rândul cadrelor etc.;

2. *probabilitatea.* Evaluarea actuarială a unui model are un anumit grad de acceptabilitate a unui fapt sau a unui fenomen. Astfel chiar dacă planurile de pensii au fost determinate utilizând tehnici de calcul din matematica actuarială, totuși valoarea acestora va include un grad de incertitudine provocat de factorii externi;

3. *perspectiva.* Datorită exactității lor, calculele actuariale ne permit să determinăm suma planurilor de pensii la o anumită perioadă de timp, respectiv, entitatea are astfel posibilitatea să-și stabilească planurile de pensii viitoare și să-și constituie provizioanele aferente acestora;

4. *raționalitatea aplicării.* Evaluarea actuarială a planurilor de pensii trebuie argumentată clar și concret, evitând apariția unor erori. Ea constă în a demonstra dacă are sau nu are rost constituirea planului de pensii;

5. *periodicitatea.* Așa cum situațiile financiare trebuie să reflecte informații corecte, calculele actuariale trebuie efectuate cu regularitate, în aceleași perioade de timp.

Convențiile actuariale reprezintă cea mai bună estimare, efectuată de entitate, a variabilelor condiționate de factorii demografici și financiari, care tocmai că vor determina

cheltuielile definitive pentru asigurarea compensațiilor la terminarea activității de muncă. Există două tipuri de convenții actuariale:

- ❖ imparțiale, dacă acestea se fac cu un suficient grad de prudență,
- ❖ reciproc compatibile, atunci când acestea reflectă interconexiunea economică dintre așa factori ca inflația, ritmul creșterii salariului, venitul pe activele planului și taxele scontului. Suma totală a mijloacelor poate fi determinată doar în momentul ieșirii lucrătorului la pensie. Până a ieși lucrătorul la pensie, se iscă un grad de imprecizie, care apare din cauză că însăși formula de calcul este determinată de dependența funcțională a sumei asigurării cu pensie atât de mărimea salariului viitorului pensionar, cât și de alte variabile. Pentru a calcula suma asigurării cu pensie conform IAS 19, se utilizează următoarea formulă

$$P_t = X_s(V_p - V_y) * S_y \quad (3.1.)$$

Unde:

P_t – suma totală a pensiei pe un an concret lucrat, lei;

X_s – rata reținerii din salariu, în procente;

V_p – vârsta de pensie, ani;

V_y – vârsta de când lucrătorul are dreptul la pensie, ani;

S_y – suma salariului înainte de a ieși la pensie, lei.

Considerăm că o asemenea abordare este generală, care cuprinde metodele de estimare actuarială:

a) *a pensiei spre calculare,*

b) *a cheltuielilor planificate conform planului de pensii,* care urmează a fi recunoscute ca datorie pe termen lung.

Astfel, la utilizarea metodei *de estimare a pensiei spre calculare,* se iau în considerare numai volumul lucrărilor efectuate real și nivelul curent al salariului. La aplicarea metodei *de estimare a cheltuielilor planificate conform planului de pensii,* se iau în considerare volumul total de lucru prevăzut, pe care lucrătorul îl va îndeplini în decursul stagiului de muncă în companie și nivelul așteptat al salariului înainte ca asiguratul să iasă la pensie. Studiile denotă că asupra datoriei entității cu privire la plata pensiei influențează mărimea procentelor calculate la datoriile față de angajați privind pensiile.

În formula 3.1. nu este clar:

– vârsta de pensie în ani (**V_p**) și vârsta de când angajatul are dreptul la pensie. În acest sens se cere ca **V_p** să exprime vârsta de pensionare conform actului normativ, iar **V_y** – vârsta de când angajatul a fost angajat în câmpul muncii la entitatea dată.

–Suma salariului înainte de a ieși la pensie nu corespunde indicatorului Pt. Dacă calculăm pensia începând cu primul an de activitate Sy nu va exprima salariul înainte de a ieși la pensie, ci salariul annual, începând cu primul an de activitate a angajatului. Această formulăcorespunde condițiilor planului statal de pensii, ci nu celui nestatal.

Pornind de la cele relatate, datoria entității cu privire la pensia angajatului va fi reflectată în situațiile financiare la valoarea scontată care reprezintă valoarea până la scăderea activelor planului de pensii a viitoarelor plăți așteptate, necesare pentru îndeplinirea obligațiilor ce apar în legătură cu serviciile prestate de angajați în perioada curentă și în perioada trecută. Calculele respective pentru determinarea recompensei privind asigurarea cu pensie se întocmesc pentru fiecare angajat individual.

Calculul compensației de pensie *conform metodei de evaluare a pensiei* va fi întocmit prin aplicarea formulei:

$$Pt = Xs(Vp-Vy)*Sy*Ks \quad (3.2.)$$

Unde:

Ks – coeficientul de actualizare

Exemplul 3.3. Să presupunem că angajatul Lungu Nicolai, care activează la entitatea „Metropola”, este participant la schema de pensionare. Salariul calculat pentru ultimii săi ani de activitate constituie: 2013 – 45 000 de lei, 2014 – 50 000 de lei, 2015 – 48 000 de lei, 2016 – 54 000 de lei, 2017 – 60 000 de lei. Rata de actualizare este de 10 %. Calculul contribuțiilor pentru pensii se efectuează în mărime de 10 % din salarii.

Calculele respective în baza acestor date sunt prezentate în tabelul 3.1.

Tabelul 3.1. Calculul compensației de pensie conform metodei de evaluare a pensiei calculate pentru Lungu Nicolai pe perioada 2013-2017, lei

Anul de gestiune	Salariul, lei	Rata de actualizare, Ts, %	Coeficientul de actualizare, Ks	Procentul reținut din salariu, Xs	Vp-Vy	Suma totală a pensiei, Pt, lei
2013	45 000,00	10	0,683013	0,1	1	3 073,56
2014	50 000,00	10	0,751315	0,1	2	7 513,15
2015	48 000,00	10	0,826446	0,1	3	11 900,82
2016	54 000,00	10	0,909091	0,1	4	19 636,37
2017	60 000,00	10	1,00	0,1	5	30 000,00
Total	-	-	-	-	-	30 000,00

Sursa: elaborat de autor

Coeficientul de actualizare se determină astfel:

$$Ks = 1/(1+Ts)^{n-1} \quad (3.3.)$$

unde:

Ts – rata de actualizare

n – numărul de ani pentru care se calculează pensia.

De exemplu, pentru anul 2013, $K_s = 1/(1+0,1)^4 = 0,683013$

Suma veniturii angajatului sub formă de pensie constituie:

pentru anul 2013: $P_t = 0,1 \times 1 \times 45\ 000 \times [1/(1+0,1)^4] = 3\ 073,56$ de lei,

pentru anul 2014: $P_t = 0,1 \times 2 \times 50\ 000 \times [1/(1+0,1)^3] = 7\ 513,15$ de lei.

Pentru ceilalți ani suma pensiei se calculează în mod similar.

Conform datelor, suma totală a recompensei privind asigurarea cu pensie calculată prin metoda de evaluare a pensiei la finele anului 2017 va constitui 30 000 de lei.

Calculul compensației de pensie conform metodei cheltuielilor planificate calculate se va realiza parcurgând câteva etape. Utilizând datele din exemplul 3.3., vom efectua calculele conform metodei menționate.

Etapa 1) Determinăm valoarea serviciilor curente pentru fiecare an prin relația:

$$SC = X_s(N-n) * S_{n+1} * K_s, \quad (3.4.)$$

unde:

SC – valoarea serviciilor curente, lei;

N-n – diferența dintre perioada precedentă și cea curentă, ani;

S_{n+1} – suma cheltuielilor perioadei viitoare, lei;

T_s – rata de actualizare, procente

Calculele necesare sunt prezentate în tabelul 3.2.

Tabelul 3.2. Calculul valorii serviciilor curente pentru Lungu Nicolai, pe perioada 2013-2017, conform metodei cheltuielilor planificate etapa 1

Perioada	Suma cheltuielilor perioadei viitoare, S_{n+1} , lei	Rata de actualizare, T_s , %	Coefficientul de actualizare, K_s	Procentul din salariu, X_s %	Diferența dintre perioada precedentă și cea curentă, N-n, ani	Valoarea serviciilor curente SC, lei
2013	60 000,00	10	0,683013	10	1	4 098,08
2014	60 000,00	10	0,751315	10	1	4 507,89
2015	60 000,00	10	0,826446	10	1	4 958,68
2016	60 000,00	10	0,909091	10	1	5 454,55
2017	60 000,00	10	1,00	10	1	6 000
Total	-	-	-	-	-	25 019,20

Sursa: elaborat de autor

Valoarea serviciilor curente se determină astfel:

pentru anul 2013: $SC = 0,1 \times 1 \times 60\ 000 \times 0,683013 = 4\ 098,08$ de lei,

pentru anul 2014: $SC = 0,1 \times 1 \times 60\ 000 \times 0,751315 = 4\ 507,89$ de lei.

Pentru ceilalți ani valoarea serviciilor curente se calculează în mod similar.

Astfel valoarea serviciilor curente din anii 2013-2017 va constitui 25 019,20 lei.

Valoarea scontată a recompenselor privind planul de pensii o determinăm în tabelul 3.3.

Etapa 2) Determinăm componenta procentuală a valorii (CPS)

$$CPS_n = Ts * \sum SC_n \quad (3.5.)$$

al cărei calcul este prezentat în tabelul 3.3.

Tabelul 3.3. Calculul valorii scontate a recompensei privind planul de pensii pentru Lungu Nicolai pe perioada 2013-2017, lei

Perioada	Valoarea serviciilor curente (SC)	Componenta procentuală a valorii (CPS _n)	Recompense	
			privind valoarea scontată anuală	planificate cu total cumulativ privind valoarea scontată
1	2	3	4 = 2 + 3	5
2013	4 098,08	0 (0,10*0 = 0)	4 098,08	4 098,08
2014	4 507,89	409,81 (0,10*4098,08 = 409,81)	4 917,70	9 015,78
2015	4 958,68	901,58 (0,10*9015,78 = 901,58)	5 860,26	14 876,04
2016	5 454,55	1 487,60 (0,10*14876,04 = 1487,60)	6 942,15	21 818,19
2017	6 000	2 181,82 (0,10*21818,19 = 2181,82)	8 181,82	30 000,00
Total	-	4 980,81	30 000,00	30 000,00

Sursa: elaborat de autor

Etapa 3) Se determină suma profitului pe fondul de pensii și influența acesteia asupra cheltuielilor privind planul de pensii. Considerăm că constituirea provizioanelor în prezent va asigura în viitor executarea planului de pensii. Un calcul reușit al acestor cheltuieli va reduce chetuielile totale privind planul de pensii, mai ales în situația în care venitul investițional obținut este mai mare decât cel așteptat.

Să admitem că, conform Politicilor contabile ale entității „Metropola”, venitul scontat pentru anul 2014 va constitui 4 %, iar pentru anul 2015 – 7%. Venitul real pentru perioadele menționate a constituit 150 de lei și, respectiv, 1 200 de lei (tabelul 3.4.).

Tabelul 3.4. Determinarea profitului (pierderii) actuarial al entității „Metropola”

Elemente de profit (pierdere) actuarială	Perioada	
	2014	2015
Venitul actuarial așteptat, lei	163,92	631,10
Profitul (pierdere) actuarial, lei	13,92	(568,90)
Total cheltuieli privind planul de pensii, lei	4 767,70 (4507,89+409,81-163,92+13,92)	5 798,06 (4 958,68+901,58-631,10+568,90)

Sursa: elaborat de autor în baza calculelor din tabelul 3.3. și a condițiilor precedente

Venitul așteptat se determină în felul următor:

– pentru anul 2014 – 163,92 de lei = 4098,08 de lei x 0,04

Profitul (pierdere) actuarial constituie:

– pentru anul 2014 – 13,92 de lei = 163,92 de lei – 150 de lei

Pentru anul 2015, indicatorii respectivi se calculează în mod similar.

Profitul sau pierderea actuarială poate apărea ca rezultat al modificării fie a valorii scontate a planului de pensii, fie a valorii venitului așteptat în legătură cu planul de pensii.

Principalele motive ale recunoașterii profitului sau pierderii actuariale pot fi:

- circulația neprevăzută a personalului, ieșirea prematură la pensie sau decesul angajatului, premii sau costul serviciilor medicale
- schimbarea metodei de calcul al viitoarelor planuri de pensii
- modificarea calculului valorii scontate
- diferența dintre venitul real și cel așteptat din constituirea provizionului pentru planul de pensii.

Cu timpul veniturile și pierderile actuariale pot fi decontate reciproc. În acest fel, valoarea recompensei pentru pensie trebuie privită ca un diapazon (numit coridor) cât mai apropiat de valoarea reală a pensiilor. Entitatea poate să recunoască profitul sau pierderea actuarială care se integrează în acest diapazon, dar nu este obligată.

IAS 19 obligă entitățile să recunoască profitul sau pierderea actuarială care nu se integrează într-un diapazon mai mare de 10%. Cu alte cuvinte, entitatea trebuie să recunoască o proporție specificată a câștigurilor și pierderilor actuariale cumulate nete care depășesc mai mult de:

- 10% din valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat (înainte de scăderea activelor planului); și
- 10% din valoarea justă a oricăror active ale planului.

Proporția din câștigurile și pierderile actuariale ce trebuie recunoscute pentru fiecare plan de beneficii determinate este surplusul care depășește limita „coridorului” de 10% la data de raportare anterioară, împărțit la media previzională, a timpului de muncă rămas al angajaților participanți la plan.

Se permite, de asemenea, aplicarea metodelor sistematice de recunoaștere rapidă, presupunând că aceeași bază este aplicată atât câștigurilor, cât și pierderilor, iar baza este aplicată în mod consecvent de la o perioadă la alta. Asemenea metode permise includ recunoașterea imediată a tuturor câștigurilor și pierderilor actuariale.

Etapa 4) Se determină valoarea serviciilor prestate în trecut

Calculul acestor cheltuieli este necesar atunci când:

- angajatorul acordă dreptul la asigurare cu pensie pentru angajații care au lucrat la entitate până ca aceasta sa-și aprobe un plan de pensie,

- entitatea majorează nivelul pensiei calculate pentru perioadele trecute.

Să admitem că entitatea a aprobat pentru anul 2015 un alt plan de pensii, iar procentul calculării pensiei pentru acest an va constitui 20%. Astfel, pentru angajat se va schimba valoarea serviciilor curente pentru următorii ani.

Calcululele respective privind modificarea planului de pensii se prezintă în tabelul 3.5.

Tabelul 3.5. Calculul cheltuielilor privind planul de pensii pentru Lungu Nicolai pe perioada 2013-2017

Anul de gestiune	Valoarea serviciilor curente (SC), lei	Componenta procentuală a valorii (CPS _n), %	Venitul actuarial real, lei	Recompense privind valoarea scontată anuală, lei	Recompense planificate spre acumulare privind valoarea scontată, lei
2013	4 098,08	0		4 098,08	4 098,08
2014	4 507,89	409,81	150,00	4 767,70	8 865,78
2015	9 917,35	886,58	1 200,00	9 603,93	18 469,71
2016	10 909,09	1 876,97		12 786,15	31 255,77
2017	12 000,00	3 155,58		15 155,58	46 411,35
Total	41 432,41	6 328,94	(1350)	46 411,35	46411,35

Sursa: elaborat de autor în baza datelor din tabelul 3.3. și 3.4.

Propunem ca un plan de pensii constituit de entitate pentru angajații săi să fie 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”.

Conform calculelor efectuate, în contabilitatea entității se vor înregistra următoarele operațiuni (tabelul 3.6.):

Tabelul 3.6. Contabilizarea cheltuielilor privind pensia angajatului Lungu Nicolai pentru anii 2013-2017 la entitatea *Metropola*

Data	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Debit	Credit
31.12.2013	Recunoașterea cheltuielilor de remunerare a angajatului	4 908,5	713	428
31.12.2014	Recunoașterea cheltuielilor de remunerare a angajatului (4507,89+409,81)	4 917,70	713	428
31.12.2014	Reflectarea reducerii nivelului de cheltuieli privind recompensele de pensii în contul investirii	163,92	428	617
31.12.2014	Recunoașterea pierderilor actuariale	13,92	343	428
31.12.2015	Recunoașterea cheltuielilor de remunerare a angajatului (9917,35 + 886,58)	10 803,93	713	428
31.12.2015	Reflectarea reducerii nivelului de cheltuieli privind recompensele de pensii în contul investirii	631,10	428	617
31.12.2015	Recunoașterea profitului actuarial	568,90	428	343

31.12.2016	Recunoașterea cheltuielilor de remunerare a angajatului	12 786,15	713	428
31.12.2017	Recunoașterea cheltuielilor de remunerare a angajatului	15 155,58	713	428

Sursa: elaborat de autor

Totuși, pentru a analiza situația în ansamblu în cadrul unei entități privind constituirea și utilizarea unui plan privat de pensii, vom apela la următorul exemplu:

Exemplul 3.4. Entitatea „Metropola”, începând cu anul 2015, a elaborat un program de asigurare a pensiilor, cu beneficii determinate, pentru angajații acesteia după încheierea activității lor de angajare. Sunt cunoscute următoarele informații:

– suma salariilor totale ale entității pentru anul 2015 – 15 250 000 de lei, 2016 – 16 470 000 de lei, 2017 – 17 787 600 de lei, 2018 – 19 210 608 de lei;

– rata de actualizare – 10 %;

– contribuția pentru pensii se efectuează în mărime de 10 % din salarii.

Pensiile vor fi pasibile spre plată începând cu anul 2018. Totodată, respectând prevederile IAS 19, mărimea datoriei aferente planului de pensii se va calcula conform metodei factorului de credit proiectat, care recunoaște fiecare perioadă de timp ca dând naștere la o unitate suplimentară de beneficiu și evaluează separat fiecare unitate de beneficiu pentru a forma datoria finală. Pentru a determina suma datoriei la valoarea actualizată, la nivel de entitate, se vor efectua următoarele calcule.

Etapa 1) Determinăm valoarea serviciilor curente pentru fiecare an

Tabelul 3.7. Calculul compensației de pensii pentru angajații entității „Metropola”, pe perioada 2015-2018, conform metodei cheltuielilor planificate etapa 1, lei

Perioada	Suma cheltuielilor perioadei viitoare, S_{n+1} , lei	Rata de actualizare, T_s , %	Coefficientul de actualizare, K_s	Procentul din salariu, X_s	Diferența dintre perioada precedentă și cea curentă, $N-n$, ani	Valoarea serviciilor curente SC, lei
2015	15 250 000	10	0,751315	10	1	1 374 906
2016	16 470 000	10	0,826446	10	1	1 633 388
2017	17 787 600	10	0,909091	10	1	1 940 466
2018	19 210 608	10	1,00	10	1	2 305 273
Total	-	-	-	-	-	7 254 033

Sursa: elaborat de autor

Valoarea serviciilor curente se va determina în felul următor:

pentru anul 2015 – $SC = 0,1 \times 1 \times 15\,250\,000 \times 0,751315 = 1\,374\,906$ de lei,

pentru anul 2016 – $SC = 0,1 \times 1 \times 16\,470\,000 \times 0,826446 = 1\,633\,388$ de lei. Pentru ceilalți ani valoarea serviciilor curente se calculează în mod similar.

Etapa 2) Determinăm componenta procentuală a valorii (CPS)

$CPS_n = Ts * \sum SC_n$ al cărei calcul este prezentat în tabelul 3.3.

Tabelul 3.8. Calculul valorii actualizate a recompensei privind planul de pensii al entității „Metropola” pe perioada 2015-2018, lei

Perioada	Valoarea serviciilor curente (SC), lei	Componenta procentuală a valorii (CPS _n), lei	Recompense	
			privind valoarea scontată anuală, lei	planificate cu total cumulativ privind valoarea scontată, lei
2015	1 374 906	0 (0,10*0 = 0)	1 374 906	1 374 906
2016	1 633 388	137 491 (0,10*1 374 906 = 137 491)	1 770 879	3 145 785
2017	1 940 466	314 579 (0,10*3 145 785 = 314 579)	2 255 045	5 400 830
2018	2 305 273	540 083 (0,10*5 400 830 = 540 083)	2 845 356	8 246 186
Total	-	992 153	8 246 186	8 246 186

Sursa: elaborat de autor

Să presupunem că plata veniturilor postangajare a început în anul 2018, astfel modul de contabilizare și prezentare a informației aferente se va examina pentru această perioadă utilizând datele inițiale și datele situațiilor financiare pentru anul 2018.

Astfel entitatea „Metropola” a reflectat în bilanțul său la finele anului 2018 următoarea informație:

- valoarea actualizată a datoriei: la începutul anului 5 400 830 de lei, la sfârșitul anului 7 720 000 de lei;
- valoarea justă a activelor planului la începutul perioadei: 5 400 830 lei, iar la sfârșitul perioadei: 6 700 400 de lei;
- contribuții la fondul de pensii: 1 100 000 de lei;
- plăți în favoarea angajaților privind stingerea datoriei aferente pesiei: 750 000 de lei;
- venituri previzionate aferente modificării soldului activelor planului: 580 000 de lei.

Tabelul 3.9. Evaluarea profitului (pierderilor) actuariale aferente planului de pensii din anul 2018, lei

Indicatori	Active	Datorii
Valoarea justă la începutul perioadei	5 400 830	5 400 830
Datoria curentă		2 305 273
Cheltuieli privind dobânzile	580 000	540 083
Plata beneficiilor	350 000	(750 000)
Valoarea justă la sfârșitul perioadei	6 330 830	7 496 186
Cost efectiv	6 700 400	7 720 000
Câștig actuarial	369 570	223 814
Total	145 756	

Sursa: elaborat de autor

Valoarea justă la sfârșitul perioadei s-a determinat astfel:

- a activelor: 5 400 830 de lei + 580 000 de lei + 350 000 de lei = 6 330 830 de lei
- a datoriilor: 5 400 830 de lei + 2 305 273 de lei + 540 083 de lei – 750 000 de lei = 7 496 186 de lei

Câștigul actuarial s-a determinat astfel:

- pentru active: 6 700 400 de lei – 6 330 830 de lei = 369 570 de lei
- pentru datorii: 7 720 000 de lei – 7 496 186 de lei = 223 814 de lei
- total: 369 570 de lei – 223 814 de lei = 145 756 de lei (prin compensarea câștigurilor actuariale de la active și datorii)

În baza acestor informații vor fi generate următoarele înregistrări contabile (tabel 3.10.)

Tabelul 3.10. Contabilizarea cheltuielilor privind planul de pensii din cadrul entității „Metropola” la 31.12.2018

Nr. crt.	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			Debit	Credit
1.	Recunoașterea cheltuielilor de remunerare a angajaților (2 305 273 de lei + 223 814 de lei)	2 529 087	713	428/426
2.	Efectuarea contribuțiilor în activele planului	1 100 000	173	242
3.	Achitarea pensiilor	750 000	428/426	173
4.	Recunoașterea câștigurilor actuariale (369 570 de lei - 223 814 de lei)	145 756	173	343

Sursa: elaborat de autor

Entitățile trebuie să hotărască, în mod independent, dacă vor crea o entitate juridic separată de ea, unde vor fi transferate mijloacele bănești și, respectiv, de unde vor fi efectuate plățile privind beneficiile, deoarece această condiție are un impact asupra modului de evaluare a datoriilor privind beneficiile, astfel:

- la formarea unui fond separat (o entitate juridic separată de entitatea care efectuează vărsăminte în fond), propunem să fie utilizată metoda calculelor actuariale, cu alte cuvinte, metoda factorului de credit proiectat în combinație cu ipotezele actuariale;

- în lipsa unei entități juridice separate, se va aplica metoda factorului de credit proiectat.

O problemă apare în cazul reexaminării pensiilor persoanelor care după pensionare continuă să lucreze.

Pentru a avea rezultate reale în urma calculelor efectuate, entitatea trebuie să țină cont și de un șir de factori ca - inflația, rata rentabilității investiției. Astfel, calculele actuariale vin pentru a reduce din riscul greșelilor ce pot fi comise la calcularea planului de pensie pentru fiecare angajat în parte, mai ales în RM. Informația cu privire la datoriile planurilor de pensie trebuie dezvăluită în rapoartele financiare, mai exact, ar trebui introdusă o anexă la situațiile financiare, pentru o evidență mai strictă a acesteia.

Pentru planurile de pensii cu plăți stabilite, entitatea va trebui să dezvăluie următoarea informație:

- politica contabilă a entității cu privire la modul de recunoaștere a profitului sau pierderii actuariale;
- caracteristica generală a planului de pensii efectuat de entitate;
- detalierea articolelor activelor și ale datoriilor în bilanț;
- sumele incluse în estimarea valorii juste a activelor;
- detalierea schimbărilor mărimii nete a datoriilor pe perioada de gestiune reflectate în bilanț.

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.

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,
- mai mic de 15 ani – începând cu 1 ianuarie 2020.

Pensionarii care se încadrează în categoria celor cu drept de reexaminare a pensiei de la 1 ianuarie 2019 trebuie să depună o cerere la CNAS. Beneficiarii de pensii după 1 ianuarie 1999 au dreptul la reexaminarea pensiei pentru limită de vârstă începând cu 1 ianuarie 2021, eșalonat conform prevederilor legii.

Pensiile stabilite în perioada 1 ianuarie 1999 –1 ianuarie 2019 vor fi examinate în următoarele etape:

- în 2021 – pentru pensionarii care au un stagiul de cotizare de la 15 ani;
- în 2022 – de la 12 până la 15 ani;
- în 2023 – de la 10 până la 12 ani;
- în 2024 – de la 7 până la 10 ani;
- în 2025 – de la 5 până la 7 ani;
- în 2026 – de la 3 până la 5 ani;
- în 2027 – până la 3 ani;

Legea nr. 165 din 26 iulie 2018 are ca scop reducerea inechităților din sistemul de asigurări sociale și asigurarea unui sistem de pensionare echitabil, sustenabil, transparent, bazat pe principiul contributivității și egalității. În realitate ea nu este perfectă.

În primul rând nu este clar dacă această lege va fi în vigoare și după anul 2027 sau nu. Intuiția denotă că după anul 2027 trebuie de elaborat o altă lege sau de a fi modificată legea nr. 165.

În al doilea rând care este baza de reexaminare a pensiei pentru pensionarii care au ieșit la pensie după 1 ianuarie 1999 și au activat la entitatea lor până la 3 ani: 1 an, 2 ani sau după 3 ani de lucru după pensionare. Se cere de indicat o cifră concretă.

În al treilea rând, nu este clar cu cât se prevede să fie majorată pensia pensionarilor care au activat în cadrul entității timp de 15 ani după pensionare, 12-15 ani și cei care au lucrat mai puțin de 3 ani. În mod egal? Dacă va fi așa, atunci problema se rezolvă oferind prioritate tehnicului și nu conținutului (sau proceului tehnic asupra conținutului economic). În cazul dat se cere diferențierea ratei de majorare a pensiei.

În al patrulea rând, este dificil de înțeles sintagma legii menționate: persoanele care activează sau au activat în câmpul muncii după realizarea dreptului la pensie pentru limită de vârstă vor beneficia de reexaminarea pensiei o singură dată cu condiția că pensia reexaminată va depăși cea stabilită. Să concretizăm, dacă un pensionar a activat 15 ani, lui i se va majora pensia o singură dată cu condiția că el va exista la data reexaminării, iar alt pensionar a activat 3 ani după care i s-a reexaminat pensia și după reexaminare mai activează încă 12 ani după ce nu se face nicio reexaminare. Unde este echitatea care o urmărește legea în cauză? Nu este clară nici rata de majorare a pensiei în cazul reexaminării. Se menționează în lege, că pensia medie a 2 500 de persoane va crește în anul 2019 de la 2 078 de lei la 4 770 de lei, sau de 2,33 ori, iar în anul 2020 – 5 500 de persoane vor beneficia de o creștere a pensiei de la 1 900 de lei la 3 765 de lei, sau de 1,98 ori. Deja este evidentă o diferențiere neargumentată economic.

În al cincilea rând, apare întrebarea pentru care parte a pensionarilor (se are în vedere vârsta) se prevede să fie reexaminată pensia dacă acestea au beneficiat de dreptul la pensie după 1 ianuarie 1999? Să admitem că angajatul respectiv a fost pensionat începând cu 1 ianuarie 2000, având vârsta de 60 de ani. Acesta a activat 15 ani, însă are dreptul la reexaminarea pensiei începând cu 2021, sau la vârsta de peste 80 de ani. Cine trăiește în RM la această vârstă? Pentru răspuns ne adresăm la anuarul statistic al RM [6, p.14], unde se menționează: în anul 2017 durata de viață medie a bărbaților constituie 68 de ani, iar al femeilor 76 de ani, numărul cetățenilor cu vârsta de 65-69 de ani este de 88 740 de persoane, cu vârsta de 80 de ani – 15 000 de persoane (femei – 10 000, bărbați – 5 000). Dacă luăm în considerare că numărul pensionarilor în RM este de 75 000 de persoane, atunci cei cu vârsta de 80 de ani constituie numai 2 % $[(15\ 000 : 75\ 000) \times 100]$. Rezultă că sintagma din legea în cauză precum că pensionarii care au activat 15 ani după beneficierea de dreptul la pensie și carea urmează să înainteze cererea pentru reexaminarea

acesteia, este adresată *sufletelor moarte* în mărime de 95 %. Luând în considerare că vârsta de pensionare pentru femei și bărbați este de 65 de ani, durata pe parcursul căreia se planifică să fie plătită pensia cu condiția că durata medie de vârstă constituie: pentru bărbați 3 ani (68 - 65), pentru femei 11 ani (76 - 65).

Indicatorii demografici menționați denotă necesitatea soluționării următoarelor probleme:

1. stabilirea argumentată a vârstei de pensionare a angajaților și duratei pe parcursul căreia persoanele pensionate vor beneficia de pensii;
2. modificările prevăzute în reforma aferentă pensiilor necesită două etape:
 - a. determinarea ratelor de reexaminare a pensiilor în anul de tranziție la reexaminarea pensiei stabilită persoanelor angajate,
 - b. stabilirea ratei de majorare a pensiilor persoanelor ce activează după anul de tranziție la reexaminarea pensiilor.

Prima problemă se propune să fie soluționată astfel: deoarece durata medie de viață a bărbaților este de 68 de ani, vârsta de pensionare este rațional să fie stabilită de 62 de ani, astfel, fiind majorată perioada pe parcursul căreia vor beneficia de pensie până la 6 ani. Pentru femei, conform datelor demografice, vârsta de pensionare trebuie să fie mai mare ca la bărbați, de exemplu de 65 de ani, durata pe parcursul căreia vor beneficia de pensie fiind de 11 ani (76-65), sau de aproape de două ori mai mare decât la bărbați.

A doua problemă, cazul a), poate fi soluționată în baza datelor indicate în Legea nr. 165 din 26 iulie 2018 într-o singură etapă fără a fi eşalonate până în anul 2027, stabilind anul de reexaminare 2019 (1 ianuarie). Dacă pensia a 2 500 de pensionari se prevede să crească după reexaminare de la 2 048 de lei până la 4 770 de lei, sau de 2,3 ori, cu condiția că aceste persoane au lucrat 15 ani după pensionare, atunci rata diferențiată de majorare a pensiei va constitui la 01 ianuarie 2019 pentru stagiul de cotizare de :

- 15 ani – 2,3 ori,
- 12 ani – 1,8 ori $[2,3 - (2,3 : 15 \times 3)]$, unde $3 = 15 - 12$
- 9 ani – 1,38 ori $[2,3 - (2,3 : 15 \times 6)]$,
- 6 ani – 0,92 ori $[2,3 - (2,3 : 15 \times 9)]$,
- 3 ani – 0,46 ori $[2,3 - (2,3 : 15 \times 12)]$,
- 1 an – 0,15 ori $[2,3 - (2,3 : 15 \times 14)]$.

A doua problemă, cazul b), este rațional să fie soluționată astfel: persoanele care activează după pensionare, începând cu 1 ianuarie 2020 au dreptul la reexaminarea pensiei pentru limită de vârstă pentru fiecare an lucrat. Rata anuală de majorare a pensiei se stabilește în

mărime de 3 sau 4 % pentru fiecare an lucrat după pensionare. O astfel de practică există și în alte țări. Drept bază de calcul se ia pensia indexată.

Este posibilă și altă variantă de reexaminare a pensiei stabilită. Pensia reexaminată anual se propune să fie determinată prin adunarea pensiei lunare din anul precedent cu alocarea lunară medie în fondul de pensii pentru anul precedent.

Exemplu 3.5. Pensionarului Lungu Nicolai i s-a stabilit pensia lunară în sumă de 2 500 de lei. Suma salariului mediu lunar pe primul an de activitate după pensionare a constituit 5 000 lei. Suma defalcată lunar în fondul de pensii este de 300 de lei ($5\ 000 \times 0,06$). Astfel suma pensiei după primul an de activitate a pensionarului Lungu Nicolai constituie 2 800 de lei ($2\ 500 + 300$).

Realizarea acestor propuneri contribuie la:

a) fundamentarea diferențiată a vârstei de pensionare pentru bărbați și femei în baza duratei medii de viață a acestor categorii,

b) efectuarea, la o singură dată, a tranziției la reexaminarea pensiei stabilite pentru toate persoanele care după pensionare prelungesc să activeze, luând în considerare stagiul de cotizare,

c) asigurarea unui sistem de pensii echitabil, sustenabil și transparent, economic argumentat și bazat pe principiul contributivității și egalității relative – luând în considerare aportul personal al fiecărui pensionar individual.

3.2. Modernizarea contabilității altor venituri pe termen lung ale personalului

Pe lângă veniturile postangajare în formă de pensii, IAS 19 prevede încă trei forme de plăți în favoarea angajatului

1) alte beneficii pe termen lung ale angajaților sunt beneficiile angajaților (altele decât beneficiile postangajare, beneficiile pentru încetarea contractului și compensațiile sub forma participărilor la capitalurile proprii) care nu sunt datorate în totalitate în termen de douăsprezece luni, după sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul în cauză;

2) beneficiile pentru încetarea contractului de muncă sunt beneficii ale angajaților ce se plătesc fie ca rezultat al:

(a) deciziei unei întreprinderi de a înceta contractul unui angajat înainte de data normală de pensionare; sau

(b) a deciziei unui angajat de a accepta în mod voluntar plecarea în șomaj în schimbul acelor beneficii;

3) compensațiile sub forma participațiilor la capitalurile proprii sunt beneficiile angajaților, în baza cărora fie: (a) angajații au dreptul să primească instrumente de capitaluri proprii emise de întreprindere (sau de societatea-mamă a acesteia); sau

b) valoarea obligației întreprinderii către angajați depinde de prețul viitor al instrumentelor de capitaluri proprii emise de întreprindere.

IAS 19 presupune că evaluările aferente altor venituri pe termen lung ale angajaților sunt mai puțin predispuse incertitudinii decât estimările efectuate în cadrul planurilor de pensii. Acesta este și motivul propunerii unei metode mai simple de evaluare, prin care profitul sau pierderile actuariale sunt recunoscute imediat, fără a trece testul coridorului. La fel, imediat, este recunoscut costul serviciilor anterioare. Menționăm că costul serviciilor anterioare duce la creșterea sau la micșorarea obligațiilor aferente altor venituri pe termen lung legate de serviciile primite de angajator din partea angajaților în perioada anterioară, dar înregistrate în perioada de raportare din cauza modificării mărimii plăților sau apariția unor noi plăți.

Datoria entității aferente altor venituri pe termen lung ale angajaților va fi reflectată la valoarea actualizată diminuată cu valoarea reală a activului planului la data de raportare, dacă există active destinate în mod direct pentru îndeplinirea acestor obligații. Dacă activele aferente altor venituri pe termen lung nu sunt finanțate, atunci datoria aferentă acestor beneficii va fi egală la data bilanțului cu valoarea actualizată totală a acestor datorii.

Să presupunem că fiecare angajat are dreptul la 5 zile lucrătoare de concediu medical plătit pentru fiecare an de activitate lucrat complet. Concediul neutilizat în anul curent poate fi utilizat pe parcursul următorilor 4 ani. În această situație concediul medical va fi clasat în categoria altor venituri pe termen lung ale angajaților și nu este considerat ca venit curent deoarece nu se așteaptă ca aceste drepturi să fie achitate în totalitate pe parcursul a 12 luni după încheierea perioadei în care angajatul a prestat munca.

O altă situație, să admitem că entitatea oferă 30 de zile calendaristice de concediu de odihnă angajaților care lucrează în cadrul entității pe parcursul a 5 ani în condiții nocive. Concediul neutilizat poate fi transferat pentru următorii 3 ani. În această situație, concediul de odihnă pentru această categorie de angajați va fi considerat ca alte venituri pe termen lung ale angajaților. Aceste concedii de odihnă nu pot fi considerate venituri curente ale angajaților deoarece nu se așteaptă ca concediul de odihnă plătit să fie utilizat pe parcursul a 12 luni după încheierea perioadei în care angajații au prestat munca.

Un alt exemplu poate servi următoarea situație: în conformitate cu planul de participare la profit, entitatea trebuie să achite o parte din profitul acumulat pe o perioadă de 5 ani acelor angajați care pe parcursul acestei perioade și-au exercitat activitatea în cadrul companiei. Planul

de participare la profit va fi trecut în categoria altor beneficii pe termen lung ale angajaților. Planul respectiv nu va fi clasat în categoria veniturilor curente ale angajaților, deoarece partea din profit nu este îndreptată spre plată în sumă totală pe parcursul a 12 luni după încheierea acelei perioade în care angajatul a prestat munca.

Analizând aceste situații, constatăm că apare necesitatea constituirii provizionului pe termen lung pentru acoperirea cheltuielilor/costurilor viitoare aferente altor venituri pe termen lung ale angajaților. Dacă aceste cheltuieli vor fi reflectate ca cheltuieli curente, atunci problema este soluționată parțial, pe jumătate, și anume provizionul va fi pe termen lung, iar cheltuielile – curente. Astfel, nu se respectă principiul concordanței și delimitării cheltuielilor pe perioade gestionare, pe când constituirea provizionului va duce la respectarea acestor principii. În această situație propunem ca la constituirea provizionului pe termen lung să fie reflectate și cheltuielile/costurile lunar. În cazul dat se propune să fie reflectate activele (costurile și/sau cheltuielile) în baza gradului de lichiditate, iar pasivele (provizioanele) - în baza gradului de exigibilitate. Înregistrările contabile aferente acestor situații vor fi următoarele:

1. Recunoașterea provizionului aferent altor datorii pe termen lung ale personalului

Debit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung”

Credit 426 „Provizioane pe termen lung”

Ulterior, când apare momentul producerii riscului (îmbolnăvirea angajatului), se vor întocmi următoarele formule contabile

2. Reclasificarea cheltuielilor anticipate pe termen lung

Debit 261 „Cheltuieli anticipate curente”

Credit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung”

3. Reclasificarea provizionului pe termen lung constituit anterior

Debit 426 „Provizioane pe termen lung”

Credit 538 „Provizioane curente”

4. Recunoașterea cheltuielilor/costurilor perioadei de raportare în funcție de destinația prestării muncii

Debit 712 „Cheltuieli de distribuire”, 713 „Cheltuieli administrative”, 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”, 811 „Activități de bază”, 812 „Activități auxiliare”, 821 „Costuri indirecte de producție” etc.

Credit 261 „Cheltuieli anticipate curente”

5. Recunoașterea datoriei privind remunerarea

Debit 538 „Provizioane curente”

Credit 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”

Din cele examinate anterior reiese că entitatea trebuie să recunoască suma altor venituri pe termen lung ale angajaților, care trebuie să reprezinte totalul net al următoarelor valori: [68]

valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat, la finalul perioadei de raportare – valoarea justă a activelor planului (dacă există) la finalul perioadei de raportare, din care obligațiile urmează să fie decontate direct. (3.6.)

Alte beneficii pe termen lung ale angajaților includ:

- absențe compensate pe termen lung, cum ar fi plecările după un serviciu îndelungat sau plecările pe termen lung cu și fără garantarea locului de muncă;
- indemnizații pentru concediul medical pe termen lung;
- participarea la profit sau prime plătibile pe o durată de 12 luni sau mai mult după terminarea perioadei în care angajații prestează serviciul în cauză;
- compensații amânate plătite pe o durată mai mare de 12 luni după terminarea perioadei în care acestea sunt câștigate.

Elementele de mai sus sunt urmărite de clauzele contractelor colective de muncă, respectiv, ale contractelor individuale de muncă. Într-un mediu prosper de afaceri, actele normative pot încuraja sau, din contra, descuraja includerea unor astfel de clauze.

Unele dintre avantajele de mai sus, cum ar fi dreptul unui angajat la viitoarele absențe motivate, se consideră că nu trebuie considerate drept obligație, fiind influențate de evenimentele anterioare, în special de serviciile prestate. Totuși, pentru angajații ce prestează o parte din aceste servicii, în mod corespunzător, trebuie recunoscute o parte din beneficii, spre exemplu, concediile medicale plătite.

Evaluarea altor venituri pe termen lung acordate salariaților este mult mai ușoară decât evaluarea veniturilor postangajare. Ca urmare, toate costurile pentru serviciile anterioare aferente unor asemenea venituri se recomandă să fie recunoscute imediat.

De exemplu, o formă de alt venit pe termen lung al angajaților este indemnizația pentru invaliditate pe termen lung. Dacă nivelul beneficiului depinde de durata serviciului, obligația apare atunci când serviciul este prestat angajatorului. Evaluarea acestei obligații trebuie să se bazeze pe probabilitatea că plata va fi necesară și că aceasta va fi achitată pe durata de timp pe care se preconizează. Dacă nivelul beneficiului este același pentru orice angajat invalid, indiferent de anii de serviciu, costul preconizat al acestor beneficii este recunoscut atunci când are loc evenimentul care cauzează o invaliditate pe termen lung.

Exemplul 3.5. În cadrul entității „Metropola”, în luna mai 2018 comisia medicală a constatat că unul dintre angajați din cadrul departamentului comercial necesită tratament de lungă durată, până la mijlocul anului 2020, iar pentru această perioadă salariatul se califică drept inapt de muncă. Conform politicilor contabile ale entității, această situație necesită

constituirea provizionului pentru cazuri de concediu medical pe termen lung. La ieșirea angajatului în concediu medical, entitatea a preconizat că pentru recuperarea acestuia va fi necesară suma de 55 000 de lei, cu o rată de actualizare de 10%.

Pentru a determina suma provizionului pentru fiecare an, entitatea va efectua următoarele calcule:

2018 –determinăm coeficientul de actualizare: $1/(1+0,1)^2$, astfel pentru anul 2018 acesta va constitui 0,8264.

Suma provizionului va constitui 45 452 de lei (55 000 de lei x 0,8264) și acesta va fi recunoscut în contabilitate în luna mai 2018 prin formula contabilă:

1. Constituirea provizionului pe termen lung:

Debit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – 45 452 de lei

Credit 426 „Provizioane pe termen lung” – 45 452 de lei

2. Reclasificarea cheltuielilor anticipate pe termen lung [(45 452 de lei / 2 ani x 12 luni) x 8 luni]

Debit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 15 150,67 de lei

Credit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – 15 150,67 de lei

3. Reclasificarea provizionului pe termen lung

Debit 426 „Provizioane pe termen lung” – 15 150,66 de lei

Credit 538 „Provizioane curente” – 15 150,66 de lei

4. Recunoașterea cheltuielilor perioadei de raportare lunar, timp de 8 luni (15 150,67 de lei / 8 luni)

Debit 712 „Cheltuieli de distribuire” – 1 893,83 de lei

Credit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 1 893,83 de lei

5. Recunoașterea venitului angajatului lunar aferent concediului medical

Debit 538 „Provizioane curente” – 1 893,83 de lei

Credit 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 1 893,83 de lei

Totodată, la 31.12.2018 se vor recunoaște cheltuielile condiționate de valoarea în timp a banilor. Cheltuielile condiționate de valoarea în timp a banilor vor fi determinate astfel: știind că valoarea provizionului în anul 2019 pentru acest an este 50 000 de lei (55 000 de lei x 0,9090), iar pentru anul 2018 este de 45 452 lei, atunci cheltuielile de finanțare vor constitui pentru anul 2018 – 4 548 de lei (50 000 de lei – 45 452 de lei), iar pentru anul 2019 – 5 000 de lei (55 000 de lei – 50 000 de lei).

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – 4 548 de lei

Credit 426 „Provizioane pe termen lung” – 4 548 de lei

Deși în RM legislația în acest domeniu nu a luat o formă definitivă și stabilă, totuși, în partea ce ține de alte venituri ale personalului pe termen lung, trebuie să avem în vedere câteva acte normative, cum ar fi: CM, Legea asigurărilor sociale cu toate modificările ulterioare, dar și CF al RM, cu normele de aplicare și modificările ulterioare, care fac precizări la astfel de venituri ale personalului.

Deoarece aceste venituri pe termen lung sunt considerate venituri în favoarea angajatului și de cele mai multe ori sunt de natură financiară, ele sunt impozitate. Ca urmare, trebuie văzut și analizat în contextul legislativ dacă aceste elemente rămân venituri pentru angajați și ce statut au aceste sume pentru angajatori.

Deși IAS 19 nu cere actualizări specifice altor venituri pe termen lung, alte standarde internaționale de contabilitate pot cere aceste actualizări, astfel dacă cheltuiala entității rezultată din alte venituri ale personalului pe termen lung, este de asemenea mărime, natură și incidență că actualizarea ei este relevantă pentru explicarea performanței întreprinderii pe durata perioadei (IAS 8). IAS 24 cere entității să prezinte informații despre alte venituri pe termen lung pentru personalul de conducere. Informațiile cerute expres prin intermediul acestui standard cu privire la alte beneficii pe termen lung nu vizează obligativitatea actualizării. Având în vedere acest aspect, în anexa 30 prezentăm informațiile menționate la situațiile financiare. De notat că suma datoriei entității „Metropola” față de angajați privind concediul medical care urmează a fi prezentată în situația financiară este determinată de faptul, dacă angajatul va utiliza concediul medical în anul ulterior sau va primi o compensare în loc de concediu medical. Astfel, în baza datelor din anexa 30, suma datoriei entității „Metropola” față de angajați privind concediul medical va constitui 2 500 000 de lei.

Un alt exemplu privind modul de determinare a altor venituri pe termen lung ale personalului este reflectat în anexa 31, unde prezentăm modalitatea de determinare și contabilizare a veniturilor pe termen lung ale personalului, în cazul respectiv fiind vorba despre alte venituri pe termen lung ale personalului, și anume indemnizațiile pentru concediile medicale, în baza unor date elocvente.

Precum s-a menționat, în componența altor beneficii pe termen lung se includ veniturile pentru încheierea contractului de muncă, deși, în opinia noastră, ar fi mai bine să fie numite venituri pentru încetarea sau desfacerea contractului de muncă. Întreprinderea poate fi obligată, potrivit legislației în vigoare sau conform contractelor încheiate între entitate și angajați (sau reprezentanții acestora), sau în legătură cu obligațiile pe care le are deja, să plătească venituri (indemnizații) angajaților la concedierea acestora. Astfel de plăți sunt numite, conform IAS 19, beneficii pentru încheierea contractului de muncă. CM al RM, art. 88, prevede astfel de plăți

[15], iar SNC „CPD”, cu regret, nu prevede asemenea beneficii. Considerăm că acest fapt este un gol semnificativ în actul normativ menționat.

Analizând prevederile IAS 19 și unele surse bibliografice, ne permitem să divizăm două variante în problema compensațiilor de concediere privind reducerea statelor de personal:

a) conform CM sau pe cale legislativă;

b) benevol (la dorința persoanelor respective în limita numărului care urmează a fi concediate).

Varianta a). Spre exemplu, în luna decembrie 2017, Editura Cartier SRL a anunțat public despre intenția de a închide una din librăriile sale, începând cu 01 iunie 2018. După acest anunț, apare obligația juridică de a plăti compensații privind reducerea statelor de personal, în mărime de 120 000 de lei, angajaților concediați. La situația din 31 decembrie 2017, entitatea înregistrează datoria privind plata veniturilor pentru încetarea contractelor de muncă în mărime de 120 000 de lei, drept datorie față de angajații care vor fi concediați din cauza reducerilor statelor de personal.

Să admitem aceeași situație, doar că entitatea nu are obligații juridice privind plata beneficiilor pentru desfacerea contractelor de muncă în favoarea angajaților care urmează a fi concediați, însă entitatea a ajuns la o înțelegere cu organele sindicale asupra faptului că va achita compensații de concediere în sumă de 120 000 de lei angajaților care își pierd locul de muncă în urma reducerilor statelor de personal. În această situație, entitatea va înregistra datoria privind plata beneficiilor pentru încetarea contractelor de muncă în mărime de 120 000 de lei față de angajații care vor fi concediați din cauza reducerilor statelor de personal la situația din 31 decembrie 2017.

Varianta b). Fie că în decembrie 2017, în scopul reducerii statelor de personal cu 5%, entitatea le-a propus angajaților care pleacă benevol în șomaj o compensație de concediere. Compensația propusă va fi egală cu un salariu anual de muncă. Astfel la 31 decembrie 2017, entitatea are obligația de a achita beneficiile pentru încheierea contractelor de muncă primilor 5% din angajații companiei care sunt de acord să plece din serviciu benevol până la 31 decembrie 2018. Se vor determina numărul angajaților care vor fi de acord să plece din serviciu benevol și mărimea datoriei entității față de aceștia pe grupe de muncitori.

Așa cum în situația desfacerii contractelor de muncă nu se prevede obținerea unor avantaje economice de către angajator, entitatea trebuie să le recunoască drept costuri/cheltuieli, iar datoria față de angajați drept compensație într-unul dintre momentele următoare, și anume acela care survine mai întâi:

a) momentul în care entitatea nu mai poate retrage oferta acestor venituri sau

b) momentul în care entitatea recunoaște costurile aferente unei restructurări care se încadrează în domeniul de aplicare a IAS 37 și implică plata de compensații pentru încetarea contractului de muncă.

Să presupunem că avem aceeași situație ca în exemplul menționat mai sus. Deci entitatea trebuie să recunoască concomitent costuri/cheltuieli în sumă de 120 000 de lei în situația de profit și pierdere la 31 decembrie 2017 și datoria sub formă de compensații față de angajații care vor fi concediați după închiderea librăriei. În contabilitatea Editurii Cartier SRL va genera formula contabilă: *recunoașterea datoriilor aferente beneficiilor pentru desfacerea contractelor de muncă, la 31 decembrie 2017:*

Debit 712 „Cheltuieli de distribuire“, 713 „Cheltuieli administrative“, 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională“, 811 „Activități de bază“, 812 „Activități auxiliare“, 821 „Costuri indirecte de producție“ etc. – 120 000 de lei (în funcție de destinația muncii prestate)

Credit 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 120 000 de lei

Entitatea va recunoaște veniturile angajaților pentru încheierea contractelor de muncă drept datorie și cheltuială doar atunci când apare:

- concedierea angajatului sau a unui grup de angajați până ca aceștia să atingă vârsta de pensionare;
- oferta făcută de entitate, cu scopul de a încuraja plecarea voluntară în șomaj.

În cazul compensațiilor pentru încetarea contractului de muncă ce se plătesc ca urmare a deciziei unui angajat de a accepta o ofertă de compensații în schimbul încetării contractului de muncă, când entitatea nu mai poate retrage o ofertă de compensații pentru încetarea contractului de muncă este unul dintre momentele următoare, și anume acela care survine mai întâi:

- a) angajatul acceptă oferta și
- b) o restricție (de exemplu, o cerință juridică, de reglementare, contractuală sau o restricție de alt tip) privind capacitatea entității de a-și retrage oferta produce efecte. Această situație ar interveni atunci când se face oferta, în cazul în care la momentul ofertei existau restricții.

În cazul compensațiilor pentru încetarea contractului de muncă ce se plătesc ca urmare a deciziei luate de către entitate, aceasta nu mai poate retrage oferta atunci când ea a comunicat angajaților vizați un plan de concediere care îndeplinește toate criteriile următoare:

- a) acțiunile necesare pentru a finaliza planul indică faptul că este puțin probabil să intervină modificări majore ale planului;

b) planul identifică numărul de salariați al căror contract urmează să fie reziliat, clasificarea postului lor sau a funcțiilor și locului lor de muncă (planul nu trebuie să identifice neapărat fiecare angajat în parte) și data de reziliere preconizată. Dacă nu va fi identificat corect numărul de angajați, se va determina incorect suma provizionului pentru plata veniturilor aferente angajaților;

c) planul stabilește suficient de detaliat compensațiile pentru încetarea contractului de muncă, pentru ca angajații să poată determina tipul și quantumul beneficiilor pe care le vor primi la încetarea activității lor.

Când o entitate recunoaște veniturile angajaților pentru încetarea contractului de muncă, ea poate, de asemenea, să contabilizeze o modificare a planului sau o reducere a altor venituri ale personalului.

Conform IAS 19, o entitate trebuie să evalueze compensațiile pentru încetarea contractului de muncă în momentul recunoașterii inițiale a acestora, să evalueze și să recunoască modificările ulterioare, în conformitate cu natura veniturilor pentru personal, cu condiția că, în cazul în care compensațiile pentru încetarea contractului de muncă reprezintă o creștere a veniturilor postangajare, entitatea trebuie să aplice dispozițiile privind beneficiile postangajare. Astfel:

a) în cazul în care compensațiile pentru încetarea contractului de muncă se preconizează să fie plătite integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei anuale de raportare în care este recunoscută compensația pentru încetarea contractului de muncă, entitatea urmează să aplice dispozițiile privind veniturile pe termen scurt ale angajaților;

b) când compensațiile pentru încetarea contractului de muncă nu se preconizează să fie plătite integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei anuale de raportare, entitatea trebuie să aplice dispozițiile privind alte beneficii pe termen lung ale angajaților.

Să admitem că Editura Cartier SRL a anunțat oficial în decembrie 2017 despre intenția acesteia de a închide, începând cu 01 aprilie 2018, una din librăriile sale. După informația făcută public, entitatea este obligată juridic să achite compensații de concediere angajaților care cad sub incidența reducerii statelor de personal. În decembrie 2017, entitatea a început negocierile cu oficiul forței de muncă și organele sindicale pentru a determina suma compensației ce urmează a fi achitată personalului care va fi redus. La situația din 31 decembrie 2017, entitatea a determinat suma ce urmează a fi achitată personalului care urmează a fi concediat începând cu 1 aprilie 2018 în valoare de 200 000 de lei. Astfel, la 31 decembrie 2017, entitatea va înregistra o datorie față de personal și costuri/cheltuieli pentru rezilierea contractelor de muncă în legătură cu sistarea activității librăriei în sumă de 200 000 de lei.

Dacă veniturile personalului aferente rezilierii contractelor de muncă vor fi achitate peste 12 luni după încheierea perioadei de gestiune, acestea vor fi evaluate la valoarea actualizată. Spre exemplu, avem aceeași situație ca și în exemplul anterior, doar că entitatea prevede stingerea acestor datorii la 30 iunie 2019. Conform politicilor de contabilitate ale entității, coeficientul de actualizare constituie 10 % pentru o perioadă de 18 luni încheiată pe 30 iunie 2019, totodată, entitatea prevede constituirea unui provizion pentru acoperirea cheltuielilor ulterioare legate de desfacerea contractelor de muncă cu personalul acesteia. În acest caz, entitatea va recunoaște, în situațiile financiare din 31 decembrie 2017, cheltuieli anticipate pe termen lung în sumă de 165 280 de lei $[200\ 000 \text{ de lei} \times 1/(1+0,1)^2]$. Pentru a determina suma provizionului pentru fiecare an, entitatea va efectua următoarele calcule:

Anul 2017 – se va determina coeficientul de actualizare: $1/(1+0,1)^2$, acesta va constitui 0,8264. Valoarea provizionului va constitui 165 280 de lei (200 000 de lei x 0,8264) și acesta va fi recunoscut în contabilitate în luna decembrie 2017 prin formula contabilă:

1. Recunoașterea cheltuielilor și datoriilor pe termen lung

Debit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – 165 280 de lei

Credit 426 „Provizioane pe termen lung” – 165 280 de lei

2. La 31 decembrie 2017. Reclasificarea cheltuielilor anticipate

Dedit 261 „Cheltuieli anticipate curente “ – 165 280 de lei

Credit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – 165 280 de lei

Cheltuielile condiționate de valoarea în timp a banilor vor fi determinate astfel :

știind că valoarea provizionului în anul 2019 pentru acest an este 181 820 de lei (200 000 de lei x 0,9091), iar pentru anul 2018 este de 165 280 de lei, atunci cheltuielile de finanțare vor constitui pentru anul 2018 – 16 540 de lei (181 820 de lei - 165 280 de lei), iar pentru anul 2019 – 18 180 de lei (200 000 de lei – 181 820 de lei).

3. La 31.12.2018. Recunoașterea cheltuielilor condiționate de valoarea în timp a banilor.

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – 16 540 de lei

Credit 426 „Provizioane pe termen lung” – 16 540 de lei

De menționat că IAS 19 nu impune prezentarea unor informații specifice privind compensațiile pentru rezilierea contractului de muncă, însă IAS 24 prevede ca o entitate să prezinte informații referitoare la beneficiile angajaților pentru personalul-cheie din conducere. Cu regret, standardul nu concretizează care este componența personalului-cheie de conducere. IAS 1, la rândul său, prevede prezentări de informații ce țin de cheltuielile aferente beneficiilor angajaților. Suntem de părerea că orice entitate care înregistrează astfel de cheltuieli trebuie să

specifice informația aferentă caracterului pe care îl poartă fiecare cheltuială în politicile sale contabile, iar în situațiile financiare să dezvăluie această informație, precum și suma cheltuielilor și mărirea provizionului aferent acestor cheltuieli la data raportării. În cazul în care lipsesc surse demne de încredere cu privire la numărul de angajați care vor pleca benevol în șomaj, apar datorii contingente, deci va fi binevenită constituirea provizioanelor, iar întreprinderea va prezenta informația aferentă acestora și a datoriilor contingente.

O altă categorie de venituri ale personalului o reprezintă compensațiile sub forma participațiilor la capitalurile proprii. Acest tip de compensații apare în a doua jumătate a secolului al XX-lea, în cadrul întreprinderilor europene. În acest mod se dorea creșterea motivațională a personalului-cheie și de conducere, iar achitarea nu era efectuată sub formă de premii, ci sub forma unor acțiuni simple. Astfel de acțiuni erau emise sub forma unor bonusuri, care nu necesitau achitarea valorii acestora din partea angajatului. Efectiv, entitatea doar emite niște certificate suplimentare, care dau dreptul deținătorului la un număr concret de acțiuni și le transmite managerilor. La baza acestor decizii stau câteva argumente:

- managerii devin proprietari ai entității la care sunt angajați, ridicând eficacitatea, asta deoarece un angajat simplu nu va fi interesat de creșterea profitului,
- acest tip de beneficii nu are caracter monetar și nu costă entitatea nimic, ca situația cu primele când compania trebuie să achite acest tip de venituri ale personalului,
- un asemenea tip de contribuție are ca scop creșterea stării financiare a deținătorului, așa cum entitatea nu are cheltuieli cu bonusurile ce trebuiau achitate managerilor,
- entitatea, în asemenea, situații nu achită impozite, așa cum nu sunt înregistrate cheltuieli monetare legate de activitatea personalului (aceasta depinde de regimul fiscal din cadrul țării).
- reprezintă o modalitate de stimulare a salariaților (în special a managerilor), care trebuie să obțină performanțe pentru a intra în posesia instrumentelor de capital;
- poate fi considerată o modalitate de fidelizare, ținând cont că angajatul, de regulă, trebuie să petreacă o perioadă, conform condițiilor înaintate de angajator, în entitate pentru a avea dreptul la astfel de venituri.

Totuși, judecând asupra problemei privind eficacitatea muncii managerilor, apare o dilemă, oare dintr-un om leneș poți face unul harnic. Probabil răspunsul va coincide cu viziunile mai multor persoane: mai curând nu decât da. Cel mai probabil ne putem aștepta la situația inversă, când managerii vor aștepta câștigarea unor acțiuni pe care ulterior le vor vinde sau vor încasa venituri, iar eficacitatea personalului vizat nu va crește.

Pentru a evita anumite dispute ce țin de veniturile angajaților sub formă de participații la capitalurile proprii, IASB a emis, în anul 2004, IFRS 2 „Plăți pe bază de acțiuni”, un standard ce vine să reglementeze probleme legate de evaluarea, recunoașterea și contabilizarea plăților pe bază de acțiuni. Tot în 2004, FASB a revizuit SFAS 123, standard care de asemenea se refera la plăți pe bază de acțiuni. Prin tranzacții decontate în acțiuni se înțelege o tranzacție care presupune transferul de instrumente de capital în schimbul unor servicii sau bunuri primite, sau transferul unei sume de numerar, sumă ce depinde de valoarea unor instrumente de numerar.

Deși în RM practica tranzacțiilor pe bază de instrumente de capital nu este dezvoltată, putem remarca totuși un început timid, dar cu potențial de creștere în ceea ce privește acordarea de instrumente de capital angajaților proprii (acțiuni sau opțiuni), precum și stimulente salariale de natura stock-options plan. Aceste beneficii salariale intră în sfera IFRS.

Conform IFRS 2, entitatea va recunoaște bunurile sau serviciile primite sau achiziționate într-o tranzacție cu plată pe bază de acțiuni. Astfel entitatea trebuie să recunoască o creștere corespunzătoare în capitalurile proprii dacă bunurile sau serviciile au fost primite în cadrul tranzacției cu plata pe bază de acțiuni, sau o datorie dacă bunurile sau serviciile au fost achiziționate în cadrul unei tranzacții cu plată pe bază de acțiuni decontate în numerar.

În cazul acestor beneficii apare problema evaluării corecte. De cele mai dese ori programele de premiere sunt calculate pentru câțiva ani sub formă de opțiuni pentru conducerea entității. Aceste opțiuni nu au valoare de intrare, iar valoarea lor reală va depinde de modificarea instrumentului de bază (acțiuni obișnuite primite de managerii companiei). Cu toate acestea, situațiile financiare trebuie întocmite anual. În cadrul tranzacțiilor cu membrii personalului, principiul propus de standard este cel al evaluării indirecte. Aceasta presupune estimarea numărului de instrumente emise, atribuibile la termen, adică numărul de instrumente pentru care entitatea se așteaptă să fie achiziționate, apoi să fie măsurate la valoarea lor justă, la data atribuirii. Un exemplu în acest sens este prezentat în anexa 33, prin care s-a propus modul de calcul și contabilizare a veniturilor personalului sub formă de participații la capitalul social al entității. În astfel de cazuri urmează de contabilizat:

1. majorarea capitalului social, dar la valoarea nominală a acțiunilor emise care se oferă fără plată;
2. recunoașterea cheltuielilor anticipate pe termen lung în baza respectării gradului de lichiditate a activelor;
3. recunoașterea cheltuielilor anticipate curente în baza respectării aceluiași principiu;
4. recunoașterea cheltuielilor financiare curente;
5. reflectarea diferenței dintre valoarea nominală și cea estimativă a acțiunilor.

IFRS 2 consideră că doar în puține cazuri entitatea nu poate estima credibil valoarea justă a instrumentelor de capital acordate la data evaluării. Doar în această situație entitatea va evalua instrumentele de capital propriu la valoarea intrinsecă (proprie), stabilită la data la care entitatea obține serviciul din partea salariaților și reestimată ulterior la fiecare dată de raportare și la data decontării finale. Orice modificare în valoarea intrinsecă va fi recunoscută în contul de profit și pierdere.

În ceea ce privește tranzacțiile pe baza participațiilor la capitaluri cu plăți sub formă de mijloace bănești, entitatea trebuie să evalueze serviciile și obligațiile primite la valoarea justă a acestora. Până la stingerea datoriei totale, entitatea trebuie să evalueze la valoarea justă a datoriei la finele fiecărei perioade de gestiune și la data stingerii acestora, recunoscând orice modificare a valorii în situația de profit și pierdere. În anexa 34 este prezentat un exemplu prin care autorul propune modul de calcul și de contabilizare a veniturilor personalului sub formă de participații la capitalul social ale entității, analogic cu exemplul prezentat în anexa 33, dar cu condițiile modificate aferente obținerii de către angajați a dreptului asupra acțiunilor entității.

Pentru tranzacțiile cu plata bazată pe acțiuni în care termenii contractului oferă entității sau terței părți posibilitatea de a deconta în numerar (sau alte active) sau prin emisiunea de instrumente de capital, entitatea trebuie să contabilizeze acea tranzacție, sau componentele tranzacției, ca o tranzacție cu plata bazată pe acțiuni decontată în numerar. Aceasta se realizează dacă entitatea a angajat o datorie pentru a deconta în numerar sau alte active, sau ca o tranzacție cu plata bazată pe acțiuni decontată prin capitalul social dacă, și în măsura în care, o astfel de datorie nu a fost angajată.

Când entitatea a acordat salariatului dreptul de a alege dacă tranzacția cu plata bazată pe acțiuni este decontată în numerar sau prin emiterea unor instrumente de capital, entitatea a acordat un instrument financiar compus, care include o componentă de datorie (dreptul angajatului de a solicita plata în numerar) și o componentă de capital social (dreptul angajatului de a solicita decontarea cu instrumente de capital social, altele decât numerar). Un exemplu în acest sens este propus de către autor în anexa 35, unde prezentăm modul de contabilizare a unor astfel de operațiuni.

Dacă un angajat primește opțiuni pe acțiuni condiționate de performanță și rămâne angajat până la obținerea performanței respective, iar perioada de obținere a beneficiilor depinde de realizarea condiției, entitatea presupune că serviciile de prestat de către angajat vor fi primite de-a lungul perioadei de a fi îndreptățit la beneficii. Entitatea estimează durata de acordare a beneficiilor la data acordării acestora, având la bază probabilitatea realizării condițiilor de performanță.

Pe de altă parte ar, putea exista criterii de performanță care trebuie îndeplinite înainte de exercitare, cum ar fi obținerea unei creșteri a profitului de către entitate sau a prețului acțiunii entității. Condiția de performanță este utilizată în special în cazul opțiunilor acordate managerilor și asigură acționarii că aceștia vor face tot posibilul ca societatea să obțină profit.

3.3. Probleme ce țin de formarea indicatorilor privind veniturile personalului și dezvăluirea informațiilor respective în situațiile financiare

Conform IAS 19, o entitate prezintă informații privind veniturile angajaților în cazul când mărimea, influența și importanța acestor venituri sunt semnificative pentru activitatea ei pe durata perioadei de gestiune. În caz de incertitudine în legătură cu numărul de angajați care vor accepta veniturile pentru desfacerea contractului de muncă, entitatea trebuie să recunoască o datorie contingentă. Această datorie este prezentată în situațiile financiare dacă probabilitatea ei este semnificativă. De aici apar neclarități privind clasarea sumei acestor venituri ca esențiale sau neesențiale și ceea ce înseamnă în general o sumă esențială pentru entitate. Cu regret, în IAS nu este stipulat cum se determină esențialitatea datoriilor aferente personalului, inclusiv și a celei contingente. Din acest motiv, propunem ca entitatea, în politicile sale contabile, să stipuleze de sine stătător pragul de semnificație a acestui indicator.

În practica RM noțiunea de *venituri ale personalului* a fost cunoscută după inițierea unor transformări socioeconomice profunde, legate de internaționalizarea sistemului de relații dintre angajat și angajator. Ca rezultat, în situațiile financiare ale entității nu sunt prezentate informații detaliate privind indicatorii aferenți calculului, achitării veniturilor personalului, reținerile din aceste venituri, precum și conformitatea entității privind respectarea legislației muncii în vigoare, respectarea normelor contabile, dar și corectitudinea prezentării informațiilor aferente beneficiilor menționate în situațiile financiare.

În SNC „CPD”, compartimentul „Datorii calculate”, se prevede ca în situațiile financiare să fie prezentată suma datoriilor entității la începutul și la finele anului de gestiune, mai mult nicio informație.

Precum denotă studiile, dezvăluirea informației privind veniturile angajaților, în conformitate cu IAS 19, trebuie să conțină:

- standardul de formare a informației privind veniturile angajaților în contabilitatea angajatorului,
- formele 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-ne pe principiul periodicității plăților, cu divizarea acestor plăți în beneficii curente și beneficii pe termen lung. Tabelul beneficiilor pe termen scurt va conține informații privind structura și formele de remunerații, plățile sociale aferente concediilor de boală plătite, concediul ordinar de odihnă, asigurarea medicală a personalului, beneficiile pe termen scurt ale angajaților sub formă nemonetară (tabelul A.36.1. din anexa 36).

Așa cum rezultă din anexa 36, în notele informative și în anexele la situațiile financiare, considerăm oportun că trebuie prezentată informația aferentă veniturilor pe termen scurt ale angajaților, incluzând 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.

În Bilanțul entității, beneficiile pe termen scurt ale angajaților (indemnizațiile, salariile și contribuțiile la asigurările sociale, concediul de odihnă anual plătit și concediul medical plătit, participările la profit și primele de plătit în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul în cauză, participațiile la capitalul social) sunt recunoscute ca datorie, după deducerea oricărei valori deja plătite, atunci când angajatul a prestat un serviciu către entitate în timpul unei perioade de gestiune. Dacă valoarea deja plătită depășește valoarea neactualizată a beneficiilor, entitatea trebuie să recunoască acel exces ca activ în măsura în care plata anticipată va conduce, de exemplu, la o reducere a plăților viitoare sau la o rambursare de numerar. În practica contabilității această sumă provine din erori comise de contabil atunci când suma achitată este mai mare decât suma calculată.

Calculul datoriilor față de angajați se reflectă la cheltuielile perioadei sau poate fi reflectat în costul produselor fabricate, serviciilor prestate, lucrărilor executate. Valoarea veniturilor pe termen scurt ale angajaților nu necesită actualizare.

Informația aferentă veniturilor pe termen lung ale angajaților propunem să fie dezvăluită în note aparte, care să conțină: calculul datoriilor pe termen lung ale angajaților, fondul privat de pensii aferent veniturilor postangajare, compensațiile aferente absențelor remunerate pe termen lung, precum concediile pentru vechime în serviciu; jubilee sau alte beneficii legate de vechimea în serviciu, precum și indemnizațiile pentru invaliditate pe termen lung și compensații pentru încetarea contractului de muncă (anexa 36).

O astfel de dezvăluire detaliată a indicatorilor aferenți veniturilor personalului va contribui la creșterea încrederii utilizatorilor de informație, atât a celor interni cât și a celor

externi. Concomitent, aceasta va reprezenta o realizare practică a cerințelor IAS 19 și 26, care constă în prezentarea oricărui element al contabilității acestui domeniu. Entitatea va întocmi politici contabile care vor corespunde reglementărilor contabile, aprobând formele de prezentare a notelor explicative, a anexelor situațiilor financiare și a registrelor analitice, în care se vor prezenta toate formele de remunerare, de plăți și alte beneficii ale angajaților, datorate de angajator în schimbul muncii prestate de angajat.

Conform IAS 19, veniturile pe termen scurt ale personalului sunt beneficii ale angajaților (altele decât beneficiile pentru încheierea contractului de muncă și compensațiile sub forma participațiilor la capitalul social) care sunt datorate, în totalitate, în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul în cauză. Veniturile curente ale angajaților includ salariul, primele și bonusurile, indemnizațiile pentru concediile medicale plătite, pentru concediile de odihnă și alte beneficii nemonetare. Evaluarea și evidența acestora nu necesită anumite calcule actuariale, aceste plăți nu trebuie actualizate.

Veniturile pe termen lung ale personalului sunt plăți privind încheierea perioadei de activitate: pensiile, asigurările de viață postangajare și asistența medicală postangajare, compensații sub forma participațiilor la capitalul social, alte beneficii pe termen lung. Acestea fiind elementele de bază care se propun a fi urmărite în evidența veniturilor curente și pe termen lung ale personalului.

În contabilitatea veniturilor curente ale personalului se recunoaște concomitent și datoria respectivă a entității imediat ce are loc prestarea muncii de către angajat. În situația financiară ele vor fi prezentate ca cheltuieli și datorii. Orice achitări efectuate anterior în favoarea angajatului până la prestarea muncii vor fi recunoscute ca avansuri și luate în calcul la determinarea datoriei entității față de personal. Veniturile curente ale personalului nu vor fi supuse calculelor actuariale, așa cum acestea sunt înregistrate și achitate în aceeași perioadă în care s-a produs evenimentul economic. Contabilitatea datoriei față de personal va fi realizată în corespondență cu înregistrarea cheltuielilor/costurilor perioadei. Un neajuns semnificativ al contabilității naționale îl reprezintă lipsa conceptului de absențe acumulate și neacumulate. Potrivit reglementărilor înaintate de IAS 19, în acest context, se impune introducerea în practica contabilității RM a noțiunilor privind „absențele compensate acumulate” și „absențele compensate neacumulate”. Considerăm că necesitatea aplicării acestor categorii este evidentă din simplu motiv că ele sunt două tipuri de absențe diferite. Astfel dacă raportăm aceste noțiuni la contextul economic național respectiv, atunci absențele compensate prin cumulare vor fi recunoscute în momentul când angajatul a primit dreptul la concediu. În contabilitate acest

concediu va fi reflectat în funcție de perioada pentru care a fost acordat. Dacă indemnizațiile de concediu sunt calculate pentru perioada curentă, ele vor fi reflectate astfel:

Debit 811 „Activități de bază”, 812 „Activități auxiliare”, 821 „Costuri indirecte de producție, 712 „Cheltuieli de distribuire”, 713 „Cheltuieli administrative” etc.

Credit 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”.

Atunci când concediul este acordat pentru perioadele precedente, suma indemnizațiilor aferente anilor precedenți va fi reflectată în contabilitate drept casare din contul absențelor compensate prin acumulare. Cu alte cuvinte, suma indemnizațiilor privind concediile compensate prin acumulare reflectă, de fapt, dreptul ulterior al personalului la concediu. Acest tip de absențe trebuie recunoscute ca datorie a entității pentru serviciile de muncă primite din partea personalului.

Acest drept apare chiar și în cazul concediilor compensate neacumulate. Datoria va fi evaluată la suma pe care urmează să o achităm angajatului pentru concediul neutilizat, acumulată la data bilanțului.

Conceptul de absențe cu compensare prin acumulare este întâlnit în reglementările internaționale ale contabilității. Totuși, după cum s-a menționat în capitolul II, în RM nu este întâlnită practica calculării provizioanelor pentru absențele compensate prin acumulare, pe parcursul anului calendaristic. Practica de constituire a provizioanelor pentru achitarea concediilor, întâlnită la entitățile din RM nu poate fi asemănată cu normele stabilite în IAS 19 și IAS 37. Varianta națională de *provizion pentru plata concediilor* reprezintă un instrument de bugetare financiară. Acesta are ca scop nivelarea costului produselor fabricate, lucrărilor executate, serviciilor prestate prin atribuirea unei cote-părți din provizion lunar în așa fel ca în cazul lunilor de vară, când majoritatea angajaților pleacă în concediu, să nu crească brusc costurile. Dacă entitatea utilizează acest mecanism de constituire a provizioanelor pentru concediile de odihnă, atunci aceste sume aferente compensațiilor fără cumulare nu trebuie reflectate în situațiile financiare dacă acestea sunt întocmite în conformitate cu IAS.

Un alt element al beneficiilor curente ale angajaților sunt primele. Dacă contabilitatea acestora se efectuează în conformitate cu IAS 19, atunci acestora li se va acorda o atenție deosebită în scopul menținerii și creșterii prestigiului entității. Ele urmează a fi reflectate ca datorii curente și urmează a fi contabilizate la fel ca salariile. Datoriile curente aferente primelor vor fi recunoscute doar atunci când există o bază justificativă, în cazul respectiv - ordinul conducătorului. Așa cum o mare parte din prime trebuie reflectate ca datorii în bilanțul entității la finele perioadei de gestiune, este rațional să le delimităm într-o categorie aparte. Mărimea

acestor prime și modul plăților trebuie cunoscute din timp, până la data întocmirii declarațiilor pentru perioada de gestiune, concomitent cu realizarea condițiilor suplimentare:

- metoda de calcul a primelor permite determinarea valorii acestora până la întocmirea ordinului;

- primele reprezintă o practică frecventă în cadrul entității.

O problemă în prezentarea informațiilor sunt pensiile. În conformitate cu IAS 19, evidența planurilor de pensii trebuie organizată având la bază un regulament specific. Conform abordărilor internaționale, planurile de pensii se clasifică în statale și nestatale (cu contribuții determinate și cu plăți determinate). În IAS, planurile de pensii sunt identificate ca planuri cu contribuții determinate și planuri cu beneficii determinate ținând seama de toate circumstanțele, aprobate sau nu juridic, dar înregistrate în practica economică.

Planurile statale de pensii sunt considerate ca planuri de pensii cu contribuții determinate. Aceasta reiese din faptul că angajatorul nu are datorii față de angajat, în afară de plățile datorate la fondul statal de pensii. Conform IAS 19, în cazul planurilor de contribuții determinate, o întreprindere plătește contribuții fixe unei entități separate (un fond) și nu va avea nicio obligație legală sau implicită de a plăti contribuții suplimentare dacă fondul nu conține suficiente active pentru a plăti toate beneficiile angajaților raportate la serviciile acestora pe perioade curente și anterioare. Standardul cere unei întreprinderi să recunoască contribuțiile la un plan de contribuții determinate atunci când un angajat a prestat servicii în schimbul acelor contribuții. Riscurile privind achitarea viitoarelor pensii îi revine angajatului, iar angajatorul nu poate garanta nici plăți fixe, nici plata pensiilor minime în favoarea personalului.

Evidența planurilor de pensii cu contribuții determinate se realizează concomitent cu contabilizarea salariului. Deci contribuțiile sunt recunoscute în bilanț ca datorie a entității imediat după înregistrarea muncii prestate. Toate avansurile înregistrate în contabilitate față de fondul de asigurare vor fi luate în calcul la determinarea datoriei aferente pensiilor. Creanțele vor fi reflectate în activul bilanțului. Datoriile curente nu vor fi actualizate și vor fi reflectate în corespondență cu conturile de cheltuieli/costuri, unde au fost înregistrate și cheltuielile privind retribuirea muncii din care s-au determinat contribuțiile la fondul de pensii.

Toate celelalte planuri de beneficii postangajare sunt planuri de beneficii determinate. Acestea pot fi nefinanțate sau parțial, ori în totalitate finanțate. În cazul în care entitatea își asumă responsabilitatea constituirii unui fond propriu de pensii pentru angajații acesteia, ea trebuie să-și asume și toate riscurile actuariale și investiționale. După cum s-a menționat în lucrarea de față, *calculele actuariale* reprezintă totalitatea operațiunilor și normelor pe baza

căroră, folosind metode statistice, matematice și economice, se efectuează calcule financiare, în mod special cu privire la asigurări.

Planurile cu mai mulți angajatori sunt planuri de contribuții determinate (altele decât planurile de stat) sau planuri de beneficii determinate (altele decât planurile de stat) care:

(a) pun în comun activele cu care au contribuit diferite întreprinderi care nu se află sub control comun; și

(b) folosesc acele active pentru a asigura beneficii angajaților mai multor întreprinderi, bazându-se pe faptul că atât contribuția, cât și nivelurile beneficiului sunt determinate fără a se ține seama de identitatea întreprinderii care angajează personalul în cauză. Dacă ne orientăm după practica internațională, atunci întreprinderea trebuie să clasifice un plan cu mai mulți angajatori ca un plan de contribuții determinate sau un plan de beneficii determinate, sub incidența clauzelor planului (incluzând orice obligație implicită ce depășește clauzele oficiale). Acolo unde un plan cu mai mulți angajatori este un plan de beneficii determinate, o întreprindere trebuie:

a) să contabilizeze partea ce îi revine din obligația privind beneficiul determinat din activele planului și din costul asociat planului la fel ca pentru orice alt plan de beneficii determinate; și

b) să prezinte informațiile cerute conform IAS 19.

Când nu sunt disponibile informații suficiente pentru a folosi contabilizarea beneficiului determinat pentru un plan cu mai mulți angajatori, care este un plan de beneficii determinate, o întreprindere trebuie:

– să contabilizeze planul ca și cum ar fi fost un plan de contribuții determinate

– să prezinte faptul că planul este un plan de beneficii determinate, motivul pentru care nu sunt disponibile suficiente informații pentru a permite întreprinderii să contabilizeze planul ca pe un plan de beneficii determinate; și

– în măsura în care un surplus sau un deficit în plan poate afecta valoarea contribuțiilor viitoare, să prezinte suplimentar orice informație disponibilă cu privire la acel surplus sau deficit, baza folosită, pentru a determina acel surplus sau deficit, implicațiile, dacă există vreuna, pentru companie.

Luând în considerare complicațiile întâlnite în evidența planurilor de pensii cu beneficii determinate, apare necesitatea delimitării acestora într-un paragraf aparte în situațiile financiare. Planurile cu contribuții determinate se deosebesc de planurile cu beneficii determinate prin faptul actualizărilor viitoarelor plăți și posibilității apariției profitului sau pierderii actuariale. În legătură cu aceasta propunem următorul algoritm de contabilizare:

- întocmirea unor calcule actuariale corecte ale planurilor de pensii;
- suma totală a datoriilor planului se actualizează utilizând metoda prognozei unității convenționale;
- determinarea sumei totale a activului planului;
- determinarea sumelor aferente profitului sau pierderii actuariale;
- determinarea profitului (pierderii) acumulate la încheierea unui plan;
- determinarea valorii serviciilor precedente în cazul modificărilor înregistrate în planul actual.

La nivel național se propune elaborarea și aplicarea unor norme cu caracter metodologic care vor reglementa conținutul și procedurile de calcul actuarial. În RM legislația cu privire la actuariat este vagă, ceea ce face ca actuarul să aplice metode după nivelul său de profesionalism fără a purta răspundere pentru rezultatele din evaluare. Rezolvarea acestei probleme la nivel național le va da entităților posibilitatea să treacă la relații cu fondurile nestatale de pensii, să utilizeze calcule actuariale efectuate de specialiști calificați, ceea ce le va permite să determine fondul de rezervă aferent pensiilor care poate fi investit, având o bază economico - juridică justificată.

Informațiile cu privire la alte venituri pe termen lung ale personalului pot fi prezentate într-o secțiune separată din cadrul situațiilor financiare ale entității. Ele vor include: plățile în urma plecărilor pe termen lung din serviciu cu/sau fără garantarea păstrării postului respectiv, plata privind jubileele sau alte beneficii ce decurg din servicii pe termen lung, plăți pe perioada unor indisponibilități pe termen lung și, dacă sunt plătibile douăsprezece luni sau mai mult după încheierea perioadei, participarea la profit, planurile de prime și compensații amânate. IAS 19 cere o metodă mai simplă de contabilizare pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaților decât pentru beneficiile postangajare, și anume prin faptul că câștigurile și pierderile actuariale și costul serviciilor anterioare sunt recunoscute imediat. În bilanțul entității, este rațional să recunoaștem: datoria aferentă planului de pensii, valoarea actualizată a datoriilor la data bilanțului, suma profitului actuarial, valoarea serviciilor ulterioare, valoarea reală a activelor fondului la data bilanțului. Suma recunoscută ca drept obligație privind alte beneficii pe termen lung trebuie să fie egală cu:

- a) valoarea actualizată a obligației privind beneficiile determinate la data întocmirii situațiilor financiare;
- b) minus valoarea justă a activelor planului la data întocmirii situațiilor financiare care sunt destinate pentru stingerea datoriilor (îndeplinirea obligațiilor).

Contabilitatea, din cadrul oricărei entități, trebuie să respecte principiile clare și corecte pentru a prezenta informațiile necesare, fără erori, pentru luarea unor decizii. Acest fapt va fi posibil dacă se vor respecta condițiile de dezvoltare a informației din standardele de contabilitate.

Regula ce stă la baza întocmirii situațiilor financiare presupune asigurarea acestora cu informații corecte, concrete și de calitate, fapt ce va contribui la luarea unor decizii obiective de către managerii entității și utilizatorii externi. Astfel, de la specialistul contabil se cere:

- înregistrarea la timp a circumstanțelor care au dus la formarea activelor și datoriilor contingente,
- să determine valoarea estimată a obligațiilor.

În acest scop propunem să se verifice diversele procese și obligații, înregistrate în conturile de evidență, să fie evaluate și trecute în categoria celor evaluate. Fără aceste etape indicatorii din situațiile financiare vor fi lipsiți de încredere.

În acest context, în 2010 au fost publicate comentariile cu privire la modificarea metodei de evaluare a datoriilor nefinanciare în conformitate cu IAS 37, care afectează mărimea provizioanelor constituite de entitate. Mărimea acestora este determinată la valoarea curentă, pentru care entitatea poate asigura plata acestora în momentul stingerii obligației. Provizioanele vor fi revizuite cu prilejul fiecărui bilanț și ajustate, pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care nu mai este probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficiile economice, pentru stingerea unei obligații, provizionul trebuie anulat recunoscând venitul aferent.

În cadrul procesului de evaluare, contabilul trebuie să fie informat despre caracteristicile obiectului de evidență. Spre exemplu, dacă datoria a fost recunoscută în scopul primirii de servicii, al executării unor lucrări, atunci valoarea obligației va fi determinată în mărimea sumei, care va fi plătită angajatului pentru serviciile prestate, reieșind din valoarea de piață a acestora. Totodată, în practică valoarea de piață a acestor servicii se determină foarte greu. De aceea propunem de a utiliza valoarea reieșind din sumele necesare a fi plătite angajatului, ce include costurile și cheltuielile de bază, incluzând beneficiul care urmează a fi primit de către angajator – angajatului pentru munca depusă.

Deși IAS 19 nu conține anumite reguli cu privire la dezvoltarea informației aferente altor beneficii pe termen lung ale angajaților, totuși considerăm că tabelul „*Beneficii pe termen lung ale personalului*” trebuie să conțină informații cu privire la aceste tipuri de beneficii pentru care angajații au prestat munca, iar onorarea totală a acestor obligații nu este prevăzută pe parcursul a douăsprezece luni, cum ar fi: plăți în urma plecărilor pe termen lung din serviciu cu sau fără

garantarea păstrării postului respectiv, jubilee sau alte beneficii ce decurg din servicii pe termen lung, beneficii pentru perioade cu indisponibilități pe termen lung și, dacă nu sunt plătibile în totalitate în termen de douăsprezece luni după încheierea perioadei, participări la profit, planuri de prime și compensații amânate.

O altă categorie din veniturile angajaților pe termen lung sunt beneficiile pentru rezilierea contractului de muncă. Pentru această categorie, considerăm că entitatea trebuie să dezvăluie tipurile de beneficii pe care le oferă în cazul încetării contractelor de muncă, politicile de contabilitate aferente acestor tipuri de venituri, suma datoriei și mărimea fondului la data bilanțului. În cazurile de incertitudine cauzate de numărul de angajați care vor accepta încetarea contractelor de muncă, apare o datorie contingentă. Entitatea va constitui un fond de rezervă pentru astfel de situații, iar informația cu privire la acest fond va fi prezentată în situațiile financiare ale entității.

Entitatea poate prezenta în bilanț informația privind beneficiile pentru încetarea contractului de muncă în felul ilustrat în anexa 37. Aceste date sunt determinate în baza evidenței analitice a provizioanelor pe termen lung și pe termen scurt, totodată, la ele poate fi anexată lista angajaților pentru care se constituie provizioane.

Pe lângă anexele și informația prezentată în situația financiară, suntem de părerea că entitatea trebuie să întocmească și o notă explicativă, în care ar fi oportun să se includă informația ca exemplu:

„Notă informativă aferentă situațiilor financiare din 2018

Datoriile aferente veniturilor pentru încheierea contractului de muncă conform propunerilor făcute colectivului de muncitori apar la angajații trecuți peste 55 de ani și care pleacă din serviciu din inițiativă proprie. În conformitate cu propunerea înaintată de entitate, angajații care corespund cerințelor menționate și care pleacă din serviciu din proprie inițiativă până la data de 01 iulie 2019 vor beneficia de venituri provenite din încetarea contractului de muncă în mărime de un salariu anual. Datoriile aferente veniturilor pentru încheierea contractului de muncă din proprie inițiativă vor fi achitate în iulie 2019. Pentru astfel de plăți, entitatea nu va constitui provizion.”

În privința plăților bazate pe acțiuni, informația va fi prezentată conform IFRS 2 „Plăți bazate pe acțiuni”. În opinia noastră entitatea trebuie să dezvăluie informațiile, astfel încât utilizatorii acestei informații să înțeleagă caracterul și mărimea plăților bazate pe acțiuni înregistrate într-o perioadă de gestiune. În acest sens, conform IFRS 2, pentru prezentarea caracterului și a mărimii acestor tipuri de plăți, entitatea va dezvălui următoarele informații:

a) descrierea fiecărui tip de contract cu plata bazată pe acțiuni care a existat în orice moment în timpul perioadei, inclusiv termenii generali și condițiile fiecărui contract, cum ar fi cerințele acestuia pentru a fi îndreptățit la beneficii, perioada maximă de acordare a opțiunilor și metoda de decontare (numerar sau capital social). O entitate cu tipuri de contracte cu plata bazată pe acțiuni similare poate cumula această informație doar dacă nu este necesară prezentarea separată a fiecărui contract;

b) numărul și valoarea justă a acțiunilor pentru fiecare din următoarele grupe:

- 1) în circulație la începutul perioadei,
- 2) acordate în timpul perioadei,
- 3) anulate în timpul perioadei,
- 4) exercitate în timpul perioadei,
- 5) expirate în timpul perioadei,
- 6) în circulație la finele perioadei,
- 7) exercitabile la finele perioadei;

c) pentru acțiuni exercitate în timpul perioadei – media ponderată a prețului acțiunilor la data exercitării. Dacă opțiunile au fost exercitate pe o bază obișnuită în timpul perioadei, entitatea poate să prezinte media ponderată a prețului acțiunilor în timpul perioadei;

d) pentru acțiuni aflate în circulație la finele perioadei – valoarea justă și media ponderată a duratei de viață rămasă contractuală.

Dacă entitatea se pomenește în situația în care nu poate prezenta informația conform cerințelor cerute de IFRS 2, atunci aceasta va prezenta informații suplimentare ce vor satisface cerințele înaintate de utilizatorii de informație. O asemenea situație autorul o prezintă în anexa 38.

Din calculele prezentate în anexa 38 se observă că în funcție de metoda pe care o va alege entitatea, pentru plata primelor sub formă de instrumente de capital, sumele reflectate la cheltuielile perioadei vor fi diferite. Astfel informația indicată în situațiile financiare și prezentată utilizatorilor va fi diferită.

În cazul în care entitatea a reevaluat valoarea justă a acțiunilor pe parcursul perioadei de gestiune, informația trebuie prezentată incluzând și felul în care a fost efectuată această reevaluare, spre exemplu dacă a fost sau nu comparată cu valoarea de piață a acțiunilor. Când entitatea nu poate determina credibil valoarea acțiunilor, atunci se dezvăluie informația ce confirmă faptele care au stat la baza acestei incertitudini. Credem că este oportun ca entitatea să prezinte utilizatorilor de informații date care le permit acestora să înțeleagă cum a influențat plățile pe bază de acțiuni rezultatul financiar al entității.

Totuși, articolul 51 din IFRS 2 cere entităților să prezinte următoarele informații aferente plăților pe bază de acțiuni:

1) cheltuiala totală recunoscută din tranzacția cu plata bazată pe acțiuni în care bunurile sau serviciile primite nu se califică drept active și astfel au fost recunoscute imediat ca o cheltuială, inclusiv prezentarea separată a porțiunii cheltuielii totale care apare din tranzacțiile contabilizate ca tranzacții cu plata bazată pe acțiuni decontate prin capital social;

2) pentru datoriile care apar din tranzacțiile bazate cu plata pe acțiuni:

a) valoarea contabilă totală a acestora la finele perioadei;

b) valoarea contabilă totală intrinsecă la finele perioadei a datoriilor pentru care dreptul terței părți de a încasa numerar sau alte active s-a realizat până la finele perioadei (de exemplu dreptul de apreciere a acțiunilor care aduc beneficii).

Informația aferentă plăților pe bază de acțiuni este prezentată schematic în anexa 39.

Având în vedere că în situațiile financiare prezentate actualmente de entitățile din RM Biroului Național de Statistică, prevăzute de SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, nu sunt prevăzute anexe care să conțină informația cu privire la beneficiile angajaților, considerăm că ar fi oportună dezvăluirea informației aferente prin întocmirea *tabelului „Beneficiile angajaților”*. Tabelul recomandat, ce detaliază informația privind beneficiile pe termen scurt și lung ale angajaților, poate fi prezentat într-o anexă suplimentară, spre exemplu, anexa 10 la situațiile financiare, într-o notă informativă privind relațiile cu angajații. Scopul acestei anexe este de a dezvălui informația cu privire la plățile pe termen scurt și lung în favoarea angajaților, precum și remunerațiile nemonetare în favoarea angajaților, planurile de pensii ș.a.

Pentru a asigura procesul de raportare a contabilității veniturilor personalului în conformitate cu legislația în vigoare și a reglementărilor din RM și IAS 19 se propune utilizarea registrelor de evidență, care reflectă toată informația aferentă remunerațiilor, deoarece actuala formă de prezentare nu include toată informația necesară cu privire la veniturile personalului. IAS 19 stabilește procedura de evidență a tuturor tipurilor de remunerații și compensații financiare, plătite angajatului, pe când regulile de contabilizare din RM – numai modul de contabilizare a datoriilor față de personal și a defalcărilor în fondurile de asigurări obligatorii. În ambele situații apare problema evaluării obligației. Pentru armonizarea acestei situații propunem întocmirea unor norme de evidență a venitului personalului prezentate în anexa 40.

Nota informativă privind relațiile cu personalul, elaborată și propusă de autor (anexa 41), reprezintă o informație bogată referitoare la situațiile financiare. Aceasta dezvăluie informația detaliată cu referire la veniturile angajaților în conformitate cu IAS și va permite creșterea nivelului de încredere a contabilității veniturilor personalului. Totodată și utilizatorii interni de

informație vor putea analiza în detaliu scopul fiecărei plăți, motivându-i într-un fel sau altul în sensul creșterii calității muncii.

O astfel de prezentare a informației privind beneficiile angajaților va contribui și la faptul înțelegerii de către utilizatorii externi a situației din cadrul entității ce ține de personalul acesteia. Astfel, Serviciul Fiscal va avea informația cu privire la beneficiile nemonetare, la plățile efectuate în folosul angajatului și impozitele aferente acestor plăți. Prin urmare, dezvăluirea informației cu privire la beneficiile angajaților servește drept mijloc de orientare mai abilă a angajatorului în lupta pentru cadrele calificate pe piața muncii.

Aplicarea *Notei de informare*, propuse în anexa 41, cu privire la veniturile personalului în RM, va contribui la dezvăluirea unei informații mai ample, mai analitice, relevante și oportune la situațiile financiare și, totodată, va permite întocmirea rapoartelor referitoare la angajații entității, în conformitate cu prevederile IAS 19.

3.4. Concluzii și recomandări la capitolul 3

Sinteza materialelor expuse în capitolul 3 ne permite să formulăm următoarele concluzii:

1. Pe parcursul unei perioade de peste 100 de ani, cercetătorii în domeniul contabilității au constatat necesitatea unei contabilități bazate pe calcule actuariale. Aceasta se referă la determinarea și contabilizarea pensiilor pentru angajați pe o perioadă îndelungată, fiind numită în mod diferit: contabilitatea planurilor de pensii, sisteme de pensii sau pensiilor de asigurare.

2. Contabilitatea actuarială reprezintă o evidență bazată pe informații calculate pe termen lung, luându-se în considerare influența diverșilor factori (inflația, șomajul, evoluția prețurilor, durata de pensionare, rata mortalității etc.) în evaluarea valorii actualizate și prezentarea acesteia în situațiile financiare ale entității.

3. Calculele actuariale prevăd respectarea următoarelor principii: posibilitatea și necesitatea modelării, probabilitatea, perspectiva, raționalitatea aplicării; periodicitatea în scopul determinării pensiilor după expirarea termenului de activitate al angajatului și cheltuielile aferente. Calculele sunt efectuate conform prevederilor IAS 19 (modul de recunoaștere a cheltuielilor cu pensii) și IAS 26 referitoare la dezvăluirea informațiilor aferente. Nu este clar din ce cauză aceste două standarde care se referă la unul și același segment de contabilitate (contabilitatea veniturilor angajaților și prezentarea informațiilor aferente în situațiile financiare) sunt prezentate separat.

4. În IAS 19 se prevede o gamă largă de beneficii ale angajaților pe termen lung, cum ar fi *pensiile pe 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, plățile achitate în cazul jubileelor sau alte beneficii pe termen lung, compensațiile amânate, indemnizațiile pentru reducerea statelor de personal, precum și modul de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor aferente. Sub acest aspect prezintă interes situația 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.

5. Modul de calcul și de contabilizare a veniturilor angajaților sub formă de participare la capitalul social, expus în IAS 19, presupune două variante: după fiecare an gestionar sau după un număr de ani stabiliți de către entitate. Rezultă că pentru unul și același angajat entitatea oferă unul și același număr de acțiuni anual pe parcursul perioadei stabilite de entitate, iar venitul și modul de contabilizare sunt diferite. Respectiv cheltuielile aferente se recunosc în părți proporționale numărului de ani din perioada stabilită, situație dificil de acceptat.

6. În prevederile SNC „CPD”, compartimentul „Datorii calculate”, lipsește modul de dezvăluire a informațiilor aferente datoriilor față de personal și a provizioanelor la începutul și sfârșitul anului de gestiune, majorarea și diminuarea provizioanelor aferente și decontarea lor la venituri. Această situație nu satisface cerințele utilizatorilor de informații interni și externi, deși în baza indicatorilor despre angajați când acestea corespund caracteristicilor calitative se iau deciziile aferente de către utilizatori.

Recomandările aferente capitolului 3 sunt următoarele:

1. În scopul respectării principiilor de contabilitate și a caracteristicilor calitative ale informațiilor recomandăm prezentarea corectă a informației în stuațiile financiare cu privire la veniturile personalului pe termen scurt și pe termen lung. Lipsa acestor informații sau prezentarea lor incorectă fac imposibilă luarea unor decizii de către utilizatorii interni și externi.

2. 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. Astfel, informația trebuie prezentată detaliat după forme, tipuri și structura de plată a salariului, a primelor, a indemnizațiilor pentru concediile medicale plătite, a concediilor de odihnă, asigurarea medicală a personalului, alte remunerații monetare sau nemonetare. Astfel se asigură o informație fidelă, amplă și utilă în procesul decizional.

3. S-a elaborat și s-a fundamentat necesitatea aplicării Notei informative, prezentată în anexa 41, în practica contabilizării veniturilor personalului în RM. Ea va contribui la dezvăluirea unei informații mai ample, mai analitice, relevante și oportune în situațiile financiare și, totodată, va permite întocmirea bilanțului și rapoartelor interne în ceea ce ține de angajații entității, în concordanță cu prevederile IAS 19.

4. 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 amplu, cu caracteristici mai profunde, care este rațional să fie reflectate în anexele 36-43 elaborate și propuse de autor. Informațiile din aceste anexe reflectă veniturile curente și pe termen lung (pe tipuri și componența lor) ale personalului, caracteristicile datoriilor și creanțelor contingente, ale veniturilor pentru încetarea contractelor de muncă, suma provizioanelor pe termen lung și a celor curente, veniturilor aferente plăților bazate pe acțiuni cu caracteristicile lor aferente, 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. Volumul acestor informații cu gradul lor analitic și calitativ poate soluționa diverse probleme în evaluarea situației privind veniturile personalului, prognozarea și bugetarea costurilor și cheltuielilor unei entități.

5. Luând în considerare că IAS 26 conține dezvăluirea informațiilor aferente veniturilor personalului, iar IAS 19 – noțiuni privind veniturile angajaților, componența acestor venituri, modul de determinare și contabilizare a acestora, este rațional ca acestea să fie unificate într-un singur standard, deoarece obiectul de studiu pentru ambele standarde este același.

6. În condițiile RM aplicarea prevederilor IAS 19 ce țin de asigurarea angajaților cu pensii prin intermediul fondurilor (planurilor) nestatale de pensii în prezent este dificilă și riscantă, deoarece nu sunt create condițiile ce vor asigura desfășurarea activității acestor fonduri (planuri) nestatale de pensii. Dacă vor fi îmbunătățite condițiile economice, social-politice, financiare, s-ar putea încerca de a asigura angajații la pensionarea lor prin varianta planurilor nestatale de pensii. Totuși, în condițiile asigurării publice cu pensii prin CNAS, propunem aplicarea unui calcul actuarial, o cotă 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.

7. 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.

8. Pentru a înlătura neajunsurile aferente determinării și contabilizării participațiilor la capitalul social al angajaților se impune înregistrarea cotei în capitalul social 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 în baza livrării – drept cheltuieli curente. Deoarece acțiunile se oferă fără plată, acestea trebuie să fie recunoscute și contabilizate drept cheltuieli financiare. În acest context în standardul care urmează a fi elaborat vor fi incluse varianta de obținere a acțiunilor de către angajați contra plată, și modul de contabilizare a 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 acestuia (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

În limba română

1. Barbăcioru I.C. Teoria probabilității și statistică matematică www.utgjiu.ro/math/cbarbacioru/book/.../c07.pdf (vizitat la 09.06.2013)
2. Barry, J., Epstein, Jermakowicz Eva, K.. *IFRS 2007: Interpretarea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate și Raportare Financiară*, București: Editura BMT Publishing House, 2007. 1295 p. ISBN 978-9738-737-167
3. Bogdan V. Armonizarea contabilă internațională, Colecția Biblioteca de Contabilitate, București: Editura Economică, 2004. 446 p. ISBN 973-709-087-X
4. Bogdan V. Bazele contabilității contemporane, Editura Universității din Oradea, 2005. 355. ISBN 973-613-886-0
5. Breviar Statistic. Moldova în Cifre, 2017. Chișinău: Biroul Național de Statistică, 2017. 96 p. http://www.statistica.md/public/files/publicatii_electronice/Moldova_in_cifre/2016/Moldova_cifre_rom_rus_2016.pdf (vizitat 25.04.2017)
6. Breviar Statistic. Moldova în Cifre, 2017. Chișinău: Biroul Național de Statistică, 2017. 115 p. http://www.statistica.md/public/files/publicatii_electronice/Moldova_in_cifre/2017/Moldova_in_cifre_2017.pdf (vizitat 31.01.2019)
7. Bucur V. Modificarea provizioanelor pentru reparația mijloacelor fixe și contabilizarea acestora. În: Contabilitate și audit, 2008, nr. 4, p. 67-74.
8. Bucur V. Contabilitatea provizioanelor pentru plata concediilor. În: Contabilitate și audit, 2009, nr. 11. p. 18-23 <http://contabilitate.md/?mod=article&id=3519> (vizitat 20.07.2015)
9. Bucur V., Ursu T. Probleme actuale privind determinarea și contabilizarea indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă. În: Simpozionul științific al tinerilor cercetători, (28-29 apr. 2012), Ed. a 10-a. - Chișinău, 2012. - P. 18-22. ISBN 978-9975-75-618-1.
10. Bucur V. Probleme ale contabilității activelor nemateriale și materiale pe termen lung. Referat științific. Chișinău: 2005. p. 13.
11. Bucur V. Unele aspecte ale Standardelor Internaționale de contabilitate în direcția dezvoltării caracterului științific al contabilității. În: Problemele contabilității în contextul integrării europene: Conferință internațională din 10-11.11.2009. Chișinău: 2010. p. 22-26.
12. Caraman S., Cușmăunsă R. *Contabilitatea managerială*. Note de curs. Chișinău: Tipografia Centrală, 2015. 188 p. ISBN 978-9975-53-454-3
13. Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107-XV din 06.06.2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 22.06.2002, nr. 82-86
14. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997 www.fisc.md (vizitat 08.08.2017)

15. Codul muncii al Republicii Moldova, Cod nr. 154 din 28.03.2003. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 29.07.2003, nr. 159-162 <http://lex.justice.md/md/326757/>
16. Constituția Republicii Moldova din 29.07.1994. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 12.08.1994, nr. 1 http://lex.justice.md/document_rom.php?id=44B9F30E:7AC17731
17. Dicționar enciclopedic, Cartier 2008, 825 p.
18. Dicționarul explicativ al limbii române, Academia Română, Institutul de Lingvistică „Iorgu Iordan”, ediția a II-a, Univers Enciclopedic, București, 1996, 1192 p.
19. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 <http://www.justice.gov.md/file/Centrul%20de%20armonizare%20a%20legislatiei/Baza%20de%20date/Materiale%202014/Legislatie/32013L0034.pdf> (vizitat 30.09.2018)
20. Feleagă L., Feleagă N. Contabilitatea financiară. O abordare europeană și internațională. Vol. II, București: Editura Info Mega, 2007. 330 p.
21. Feleagă L., Feleagă N. Contabilitatea financiară. O abordare europeană și internațională. Ediția a II-a, Vol. II, București: Editura Economica, 2007. 312 p. ISBN 978-973-709-337-0
22. Feleagă L., Feleagă N. Provocările contabilității internaționale, la cumpăna dintre milenii. Modele de evaluare și investiții materiale. București: Editura Economica, 2004. 240 p. ISBN 973-709-017-9
23. Feleagă L., Feleagă N. Reformă după reformă: contabilitatea din România în fața unei noi provocări. Volumul I – Eseuri și analiza standardelor IAS-IFRS. București: Editura Economica, 2005. 240 p. ISBN 973-709-095-0
24. Feleagă N. Sisteme contabile comparate. Volumul II – partea 1: Normele contabile internaționale. București: Editura Economica, 2000. 360 p. ISBN 973-590-156-0
25. Feleagă N. Sisteme contabile comparate. Volumul III – partea a 2-a: Normele contabile internaționale. București: Editura Economica, 2000. 256 p. ISBN 973-590-298-2
26. Feleagă N. Contabilitate aprofundată. București: Editura Economica, 1996. 416 p. ISBN 973-9198-36-8
27. Feleagă N., Ionașcu I. Tratat de contabilitate financiară. Vol. I. București: Editura Economica, 1998. 504 p. ISBN 973-590-050-5
28. Feleagă N., Ionașcu I. Tratat de contabilitate financiară. Vol. II. București: Editura Economica, 1998. 824 p. ISBN 973-590-075-0
29. Frecăuțanu A., Chișlaru A., Bulgaru V. Contabilitatea financiară aprofundată. Chișinău: Print – Caro, 2011. 673 p.

30. Frecăuțanu A., Chișlaru A. Perfecționarea sistemului contabil din Republica Moldova: Experiențe, Probleme, Perspective. În: Știința Agricolă, 2013, nr. 1(15), p. 121-122 <https://sa.uasm.md/index.php/sa/article/view/230/232> (vizitat 14.10.2016)
31. Ghid pentru înțelegerea și aplicarea IAS 19,, Beneficiile angajaților”. București: Editura CECCAR, 2004. <http://www.scribub.com/economie/contabilitate/Referentialul-contabil-Standard83864.php> (vizitat la 15.10.2016)
32. Graur A., Bucur V. Contabilitatea impozitelor. Chișinău: Ed. Departamentul Editorial - Poligrafic al ASEM, 2016. – 613 p. ISBN 978-9975-75-830-7
33. Grigoroii L., Lazări L. (colectiv de autori). Contabilitatea Întreprinderii. Chișinău: Cartier, 2016. 508 p. ISBN 978-9975-79-703-0
34. 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.
35. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la aprobarea unor regulamente nr. 77 din 30.01.2008. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 12.02.2008, nr. 32-33.
36. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova pentru aprobarea Regulamentului privind modul de organizare a normării muncii în ramurile economiei naționale nr. 98 din 04.02.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 08.02.2013, nr. 27-30.
37. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real nr. 165 din 09.03.2010. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 12.03.2010, nr. 73-76.
38. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova privind aprobarea Modulului de calculare a salariului mediu nr. 426 din 26.04.2004. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 07.05.2004, nr. 35.
39. 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.
40. Legea pentru modificarea unor acte legislative nr. 165 din 26.07.2018. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 24.08.2018, nr. 333-335.
41. Legea contabilității și raportării financiare. nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 05.01.2018, nr. 1-6.
42. 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.
43. Legea cu privire la sistemul de salarizare în sectorul bugetar. Nr. 355 din 23.12.2005. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 03.03.2006, nr. 35-38/148.

44. 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.
45. Legea privind modul de stabilire și reexaminare a salariului minim. Nr. 1432 din 28.12.2000. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 27.02.2001, nr. 21-24.
46. Legea cu privire la mărimea, 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.
47. Legea salarizării. Nr. 847 din 14.02.2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 11.04.2002, nr. 50-52.
48. Legea privind indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă și alte prestații de asigurări sociale. Nr. 289-XV din 22. 07.2004. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 10.09.2004, nr. 168-170.
49. Maslow Abraham H. Motivație și personalitatea, traducere de Andreea Răsuceanu. București: editura –TREI, 2007, p. 495 ISBN: 978-973-707-905-3 <http://www.edituratrei.ro/carte/abraham-h-maslow-motivatie-si-personalitate/2066/>
50. Marx K., Engels F. Manifestul Partidului Comunist. București: Editura Politică, 1962 https://www.marxists.org/romana/m-e/desc/Marx_Engels_Manifestul_Partidului_Comunist.pdf (vizitat la 07.07.2017)
51. Marx K., Engels F. Opere alese în două volume, ediția a 3-a, vol. 1. București: Editura Politică, 1966. p. 348-396 <https://www.marxists.org/romana/m-e/1865/salariu-pret-profit/index.htm> (vizitat la 12.07.2017)
52. Mathis Robert L., Nica Panaite C., Rusu Costache. Managementul resurselor umane. București: Editura Economica, 1997. p.472 ISBN 973-919-8767
53. Mircea M-C. Armonizare și convergență contabilă pe plan internațional. Iași: Editura PAN EUROPE, 2006. 183 p. ISBN 978-973-8483-22-4-657(100)
54. Minu M. Contabilitatea ca instrument de putere. București: Editura Economica, 2002. 384 p. ISBN 973-590-646-5
55. Nedeiță A., Bucur V. Contabilitatea financiară, Ediția a II-a, Chișinău: ACAP, 2003. 640 p. ISBN 9975-9702-1-4
56. Nedeiță A. Corespondența conturilor contabile. Chișinău: 2007. 640 p. ISBN 978-9975-9546-4-8
57. Nedeiță A. Direcții prioritare de perfecționare a cadrului normativ al contabilității în Republica Moldova. În: Contabilitate și audit, 2008, nr. 8, p. 71-77.

58. Nedeiriță A. Aspecte generale privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate. În: Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări : Conferința Științifică Internațională din 05.04.2013. Chișinău: ASEM, 2013, p. 13-16. ISBN 978-9975-4242-7-1. http://ase.md/files/catedre/cae/conf/conf_aprilie_2013.pdf (vizitat 20.12.2016)
59. Petroia A., Reforma de pensionare în Republica Moldova: avantaje și dezavantaje. În: Economica, 2012, nr. 1(79), p.85
60. Recomandări privind tranzația de la Standardele Naționale de Contabilitate la Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 69 din 17.09.2009. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 09.10.2009, nr. 153-154/693.
61. Recomandări metodice privind tranzația la noile Standardele Naționale de Contabilitate și modificarea și completarea ordinelor nr. 118 și 119 din 06.08.2013, aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 166 din 28.11.2013. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 13.12.2013, nr. 291-296.
62. Smith A. Avuția Națiunilor, traducere din engleză de Monica Mitarcă. București: Editura Publica, 2011. p. 408. ISBN 978-973-1931-78-4 <https://docslide.us/documents/adam-smith-avuția-natiunilorpdf.html>
63. Stan Alexandrina-Mirela, Recompensarea – factor strategic al motivării personalului în turism. În: Economica, 2012, nr. 1(79), p.67.
64. Standardul Internațional de Contabilitate 19 „Beneficiile angajaților” <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book> (vizitat la 15.01.2018)
65. Standardul Internațional de Contabilitate 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente” <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book> (vizitat la 15.01.2018)
66. Standardul Internațional de Contabilitate 24 „Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate”. <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book> (vizitat la 15.01.2018)
67. Standardul Internațional de Contabilitate 1 „Prezentarea situațiilor financiare” <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book> (vizitat la 15.01.2018)
68. Standardul Internațional de Raportare Financiară 2 „Plata pe bază de acțiuni” <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book> (vizitat la 15.01.2018)
69. Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii”. În Monitorul Oficial al RM, 22.10.2013, nr. 233-237.

70. Ștahovschi A., Frecăuțeanu A., Chișlaru A. Contabilitatea financiară și de gestiune. Chișinău: UASM, 2010, 353 p. ISBN 978-9975-4098-1-0
71. Tabără N., Horomnea E., Mircea M.-C. Contabilitate internațională. Iași: TIPO Moldova, 2010. 576 p. ISBN 978-973-168-051-4
72. Tuhari T. Problemele predării – învățării în contextul noilor reglementări contabile. În: Oportunități de dezvoltare a contabilității, auditului și finanțelor aliniate noilor reglementări contabile: Conferință științifico - practică națională din 12.09.2014. Chișinău: UCCM, 2015. 166 p. ISBN 978-9975-81-005-0 <http://www.uccm.md/ro/images/stories/2015/manif-stiinte/19-10-2015/CONFERINTA-TUHARI-2.pdf> (vizitat 20.12.2016)
73. Țurcanu V., Golocialova I., Ștahovschi A. Contabilitatea internațională. Chișinău: ASEM, 2008, 274 p. ISBN 978-9975-75-418-7
74. Țurcanu V., Golocialova I. Situații financiare consolidate. Chișinău: ASEM, 2012. –190 p. ISBN 978-9975-75-591-7
75. Țurcanu V., Bajerean E. Bazele contabilității. Chișinău: Tipografia Centrală, 2004, 268 p. ISBN 9975-78-278-7
76. Țurcanu V. Factorii care influențează conținutul situațiilor financiare. În: Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări : Conferința Științifică Internațională din 05.04.2013. Chișinău: ASEM, 2013, p. 17-19. ISBN 978-9975-4242-7-1. http://ase.md/files/catedre/cae/conf/conf_aprilie_2013.pdf (vizitat 20.12.2016)
77. Țurcanu V., Bîrcă A. Implicațiile principiului prudenței asupra provizioanelor. În: Economica, 2006, nr. 3(55), p.59-63.

În limba engleză

78. Archibald T.R. Accounting for Pension Costs and Liabilities (A Recon-ciliation of Accounting and Funding Practices) / T.R. Archibald. – Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants, 1980.
79. Armstrong M. A Handbook of Human Resource Management Practice, 10 th edition, Kogan Page London and Philadelphia, 2006, 957 p.
80. Chandar N. The development of actuarial-based pension accounting at the Bell System, 1913-40 / N Chandar, P.J. Miranti // Accounting History. 2007. – Vol. 2, 205–234 p.
81. De Roode. Pensions as Wages / A.De Roode // American Eco-nomic Review. 1913. – Vol. June, 287–295 p.
82. Dewhirst J.F. A conceptual approach to pension accounting / J.F. Dewhirst // The Accounting Review. 1971 – Vol. Aprilie, 365–373 p.

83. Hannah L. *Inventing Retirement: The Development of Occupational Pensions in Britain* / L. Hannah // Cambridge: CUP, 1986, 216 p.
84. Malthus T. *An essay on the principle of population*, printed for J. Johnson in St. Paul's Church yard, an. 1798, 134 p. <http://www.esp.org/books/malthus/population/malthus.pdf>
85. Napier C. *The logic of pension accounting* / C. Napier // *Accounting and Business Research*. 2009. – Vol. 39. - №3, 231–249 p.
86. . Napier C.J. *Accounting for the Cost of Pensions* / C. J. Napier – London: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1983.
87. Robbin S. P. *Organizational Behavior Concepts, Controversies and Applications*, Prentice Hall, Inc., 1993, 572 p.
88. Rogers S., Marcotte S. *TOTAL REWARDS*, Third Edition, WorldatWork Press, 2010, p.6, www.worldatwork.org
89. Stone M.E. *The pension accounting myth* / M.E. Stone // *Accounting Historians Journal*. 1984. – 11 (2), 19–38 p.

În limba rusă

90. Адамчук, В.В., Ромашов О.В., Сорокина М.Е. *Экономика и социология труда: Учебник*. Москва: ЮНИТИ, 2000. - с. 407. ISBN 5-238-00042-1
91. Азрилияна А.Н.(Под ред.). *Большой экономический словарь*. 4-е изд., доп. и перераб. Москва: Институт новой экономики, 1999. – с. 1248.
92. Балашов Ю.К. *Мотивация и стимулирование персонала: основы построения системы стимулирования* . În: *Кадры предприятия*, 2003, №5. – с. 52–58.
93. Бодяко, А.В. *Разработка положения по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам»*. În: *Материалы 14-й Всероссийской научно-практической конференции*, ГУУ, 28-29 октября 2009 г.- с. 205-209.
94. Бухалков М.И. *Совершенствование организации оплаты труда персонала на предприятиях*. În: *Нормирование и оплата труда в промышленности*. Москва, 2012. – № 11, с. 11-17.
95. Вещунова Н.Л. *Бухгалтерский учет*– Изд. 3-е. Москва: Издательство „Финансы и статистика”, 2006, с. 632. ISBN 978-5-279-03147-4 2
96. Вадан О. Кайдзен. Особенности применения. În: журнал «Бизнес Энтропия» – <http://bizentropy.biz/articles/83-osobennosti-ispolzovaniyakajdzen.html> (vizitat la 12.07.2017)
97. Владимирова, Л. П. *Прогнозирование и планирование в условиях рынка. Учебное пособие* / Л.П. Владимирова. Москва: Дашков и К., 2006. ISBN 5-94798-963-8

98. ГАЛЬПЕРИН, Яков Маркович Очерки теории баланса. По лекциям, читанным в Тифлисском счетном институте. Тифлис: Государственные курсы промышленно-экономических наук и административной техники, 1930., 342 с.
99. Гибсон Дж. Организации поведение, структура, процессы, Пер. с англ. - 8-е изд. Москва: ИНФРА-М, 2000. - XXVI, 662 с.
100. Дашкова Е.С. Современные системы вознаграждения персонала : монография / Е.С. Дашкова. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2010. – 112 с.
101. Дряхлов Н. Системы мотивации персонала в Западной Европе и США /Н. Дряхлов, Е Куприянов // Проблемы теории и практики управления, 2002. – № 2.– с. 83-88.
http://www.cfin.ru/management/people/motivation_sys.shtml (vizitat la 04.05.2016)
102. Джон В. Ньюстром, Дэвис К. Организационное поведение, Пер.с англ. Е. Бугаевой, В. Вольского, Санкт-Петербург: Питер, 2000, 448 с. ISBN 5-8046-0099-0
103. Егоршин, А.П. Сценарии развития высшего образования в России. Москва: Высшее образование в России, 2006. № 5. с. 21-26
104. Интернет-проект Информационного Агентства Финмаркет RusBonds – pagina de acces: <http://www.rusbonds.ru/cmncorp.asp>
105. Капелюк, З.А. Организация, нормирование и оплата труда на предприятиях торговли и общественного питания: Учебное пособие. Москва: Омега-Л, 2006. – с. 224
106. Карташова Л.В. Организационное поведение : учебник. Москва: ИНФРА – М, 2003. – 220 с. <http://www.twirpx.com/file/30479/> (vizitat la 01.02.2016)
107. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. Петрозаводск : Петроком, 1993. – 308 с.
108. Керимов, В.Э. Бухгалтерский учет: учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп. Москва: Дашков и К, 2008. с. 681. ISBN 5911310686
109. Кибанова А.Я. Управление персоналом организации : учебник. Под редакцией д.э.н., профессора А.Я. КИБАНОВА. Москва: ИНФРА-М 2005, с. 638 ISBN 5-16-002273-2
110. Куликова Л.И. Дисконтированная стоимость как метод оценки активов и обязательств при формировании актуарного баланса. Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. 2009. – № 3. – с. 50–55.
111. Кутер, М. И. Введение в бухгалтерский учет : учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2013. - 512 с. ISBN 978-5-93491-475-3
112. Лютенс Ф. Организационное поведение. Пер. с англ. – 7-го изд. Москва: ИНФРА-М, 1999. – 692 с. ISBN 5-86225-899-X

113. Маркс, К. Капитал. Критика политической экономии/ пер. И.И. Скворцова-Степанова. Москва: Политиздат, 1978, - с. 648.
114. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Учеб. пособие. Москва: Дело, 1992. – 720 с
115. Мескон М.Х. Основы менеджмента : учеб. пособие / М.Х. Мескон, Ф.Хедоури. Москва: Дело, 1992. – С. 360-376. ISBN 5-8459-1060-9
116. Милкович, Дж. Т., Ньюман Дж. М. Система вознаграждений и методы стимулирования персонала. tradus din engleză - Москва: Вершина. – 2005. – с. 743. ISBN 5-94696-084-9
117. Ожегов С.И. Словарь русского языка / С.И. Ожегов. Москва: Русский язык. – 1978. – 716 с. ISBN: 5-86532-008 <http://ozhegov.info/slovar/?q=%D1%81&pg=1756&ind=Y> (vizitat la 07.07.2015)
118. Приголовко Г.А. Вознаграждение персонала в свете концепции управления человеческими ресурсами. Менеджмент в России и зарубежом. – №1, 2008. с. 108.
119. Приголовко Г.А. Современное понятие вознаграждения персонала как снятие «оплаты труда». Экономическая и философская газета. Москва, 2006. – № 25-26.
120. Розанова В.А. Психология управления: Учеб. пособие. – М.: Интел-Синтез, 1999. – 352 с. ISBN 5-87057-121-9 <http://spb100.narod.ru/new/psihologiya/rozanova.pdf> (vizitat la 15.05.2015)
121. Рикардо Д. Начало политической экономии и налогового обложения: Антология экономической классики. Москва: Эконом, Ключ, 1993. 475 с.
122. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика : пер. с фр. / под ред. Я. В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 2000. с. 160.
123. Саакян, А.К., Зайцев Г.Г., Лашманова Н.В. Управление персоналом в организации. - СПб.: Питер, 2002. 176 с.
124. Федченко А.А. Современные подходы к выбору систем оплаты труда в организации / А.А. Федченко. – Нормирование и оплата труда в промышленности.– М., 2009. – № 10. – С. 12-19. ISSN: 2074-8728
125. Федченко А.А. Гибкие системы оплаты труда: возможности и перспективы / А.А. Федченко. – Нормирование и оплата труда в промышленности. – М., 2010. – № 3. – С. 15-19. ISSN: 2074-8728
126. Цуркану В., Голочалова И. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. Кишинэу: Типография Централэ, 2014. 480 с. ISBN: 978-9975-53-282-2
127. Чая В.Т. Бухгалтерский учет / В.Т. Чая, О.В. Латыпова. Москва: КноРус, 2007. 496 с.

- 128.Шекшня С.В. Управление персоналом современной организации : учеб.-практ. пособие (изд. 3-е, перераб. и доп.). Москва: ЗАО «Бизнес-школа«Интел-Синтез», 2007. 318 с. ISBN 5-87057-317-3 http://www.studmed.ru/shekshnya-sv-upravlenie-personalom-sovremennoy-organizacii_9027af218a6.html (vizitat la 07.07.2015)
- 129.Шекшня С.В. Управление персоналом современной организации : учеб.-практ. пособие (изд. 5-е, перераб. и доп.). Москва: ЗАО «Бизнес-школа«Интел-Синтез», 2002. 368 с.
<http://uchebник-online.com/126/760.html>
- 130.Шигаев А.И. Учетно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления коммерческими организациями: дис. д-ра эконом. наук. Казань, 2011.

Surse electronice

131. www.worldatwork.org
132. <http://www.esp.org/books/malthus/population/malthus.pdf>
133. <http://www.monographies.ru/ru/book/section?id=3738>
134. www.wikipedia.ro
135. http://fptl.ru/files/management/kibanov_ypravlenie-personalom.pdf
136. <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175823287357&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>
137. http://library.asue.am/cgi-bin/koha/opac-search.pl?&limit=su-to%3A%D0%91%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B9%20%D1%83%D1%87%D0%B5%D1%82&offset=40&sort_by=title_za
138. <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=92801>
139. <http://znanium.com/catalog.php?item=booksearch&code=%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D0%BD%D0%BE%D1%82%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D0%B9%20%D0%BF%D0%BE%D0%B8%D1%81%D0%BA...>
140. http://artlib.osu.ru/Docs/new/rosstat_08_08.pdf
141. <http://lex.justice.md/md/368538/>
142. <http://teoraeco.blogspot.md/2010/09/salariul.html>
143. <http://www.mmuncii.ro/pub/imagemanager/images/file/Domenii/Relatii%20bilaterale-organizatii/Conventii-OIM/95.pdf>
144. https://books.google.md/books?id=THa2M91b938C&pg=PA100&lpg=PA100&dq=porter,+adams+maslow+management&source=bl&ots=ivm_4nw9GO&sig=3Y5MKPtgQH7vhw7m6AflC6U4Zgs&hl=ro-MD&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=porter%2C%20adams%20maslow%20management&f=false
145. https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/Razvitie%20gosudarstvennogo%20regulirovania%20oplati%20truda.pdf
146. <https://www.scribd.com/document/348415011/Recompense-Acordate-Salaria%C8%9Bilor-Tema-1>
147. <https://dexonline.ro/definitie/recompensa>

ANEXE

Etapele evoluției noțiunii de venituri ale personalului

Perioada	Descrierea perioadei
până în anul 1890	Se caracterizează prin faptul că încă nu existau cercetări științifice asupra acestei teme, iar una din necesitățile de bază ale angajaților era remunerarea acestora sub formă monetară.
anii 1890-1920	Perioada în care s-au pus bazele științifice ale organizării muncii bazate pe specializarea, mecanizarea, standardizarea muncii. Cercetătorii care au activat în această perioadă fac parte din școala clasică. Reprezentanți de seamă ai acestei școli sunt: H. Fayol, G. Barth, H. Gantt, Frank și Lillian Gilbreth, E. Filene, H. Koontz, C. O'Donnel, iar cel care a pus bazele acestei școli este F.W. Taylor, considerat fondatorul științei managementului, care în lucrarea sa "The Principles of Scientific Management", publicată în anul 1911, arată că „sistemul managementului științific implică o revoluție completă a stării de spirit a muncitorilor și în același timp revoluție a stării de spirit a celor care sunt de partea conducerii”. Apar, în faza incipientă, formele de salarizare pe unitate de timp și în acord.
anii 1920-1950	În această perioadă sunt analizate formele de organizare a muncii în colective. Apare noțiunea de venituri ale angajaților, acestea fiind orientate spre motivarea colectivului de muncă în scopul creșterii productivității muncii per organizație. Totodată se fac cercetări și asupra climatului de lucru din cadrul entității. Această perioadă, începând cu anul 1930, a intrat în istorie sub denumirea de școala (curentul) sociologică (behavioristă, comportistă), fiind reprezentată de D.Mc. Gregor, E. Mayo, Ch. Arghiris, O. Gélilier, H. Maslow și se caracterizează prin situarea resurselor umane ale entității pe primul plan în procesul de management, stabilind un set de principii, reguli și metode care să asigure valorificarea superioară a potențialului uman. Caracteristica dominantă studiilor comportiste este utilizarea conceptelor și metodelor sociologice și psihologice, cum ar fi: sistemul de valori, comportament individual și organizațional, aptitudini, personalitate, caracter, temperament, leadership, cultura organizațională, sociograma, studiul grupurilor, dinamica de grup etc.
anii 1950-1990	În această etapă sunt cercetate activ teoriile motivaționale ale personalului. Veniturile angajaților erau determinate nu numai în baza rezultatelor curente ale personalului dar și de în baza rezultatului obținut de entitate la finele perioadei de gestiune. Angajații erau motivați spre creșterea în cariera profesională, creșterea calității muncii și a profesionalismului. Se pune accent pe îmbunătățirea climatului psihologic în cadrul entității, introducerea unor noi forme nestandarde de remunerare, oferind posibilitatea personalului de a participa la luarea deciziilor ce vizează întreprinderea. Această perioadă este caracterizată prin apariția unor noi paradigme în management, a controlului calitativ, a teoriilor de control administrativ. Apare IAS 19, care inițial era orientat spre veniturile angajaților sub formă de pensii. Printre personalitățile care și-au adus aportul în știință pot fi menționate: L. Porter, F. Herzberg, S. Adams, A. Maslow, K. Lawler etc.
începând cu anii 1990 până în prezent	Perioada de după 1990 se caracterizează ca una de avânt mai ales prin computerizarea muncilor dificile și intelectuale. Cresc cerințele înaintate personalului privind dezvoltarea intelectuală a acestora, sporesc investițiile în forța de muncă, astfel încât angajatorul înțelege că forța de muncă reprezintă un element-cheie în activitatea entității. Se dezvoltă cultura corporativă, activitatea virtuală și inovațională, căi de determinare a potențialului fiecărui angajat.

Sursa: elaborat de autor în baza *Packianathan Chelladurai, Human Resource Management in Sport and Recreation, second edition, printed for Human Kinetics in USA, 2006, [pag 99-107] ISBN 0-7360-5588-6*

https://books.google.md/books?id=THa2M91b938C&pg=PA100&lpg=PA100&dq=porter,+ada+ms+maslow+management&source=bl&ots=ivm_4nw9GO&sig=3Y5MKPtgQH7vhw7m6AFLC6U4Zgs&hl=ro-MD&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=porter%2C%20adams%20maslow%20management&f=false (accesat la 11.07.2017) [144]

Tabelul A.2.1. Viziunea diferitor cercetători față de noțiunea de „salariu”

Autorul	Viziunea autorului
Convenția nr. 95/1949 privind protecția salariului	În sensul prezentei convenții, termenul salariu înseamnă, oricare i-ar fi denumirea sau modul de calcul, remunerarea sau câștigurile susceptibile de a fi evaluate în bani și stabilite prin acordul părților sau de către legislația națională, pe care cel care angajează le datorează unui lucrător în baza unui contract de muncă, scris sau verbal, fie pentru munca efectuată sau care urmează a fi efectuată, fie pentru serviciile prestate sau care urmează a fi prestate. [143]
Smith A.	Singurul venit care se bazează pe munca proprie a beneficiarilor săi. Salariul este prețul muncii pe care lucrătorul o vinde capitalistului. Acesta reprezintă o mărime variabilă în timp, determinată de necesitatea asigurării mijloacelor de subsistență necesare muncitorului și familiei sale. Smith consideră că există două tipuri de salarii: nominal și real, și susține că salariile mari sunt o dovadă a prosperității societății și nu un stimulent pentru muncitori de a lucra mai bine. „răsplată naturală” a muncii, care se compune din „produsul muncii”, privind nediferențiat atât pe micul producător independent, cât și pe muncitorul angajat la capitalist.[142]
Ricardo D.	Prețul de piață al muncii este acel preț care se plătește real pentru muncă în condițiile unor relații libere între cerere și ofertă: munca este bine plătită atunci când se resimte o insuficiență de specialiști și are o valoare mai scăzută atunci când există un surplus de muncitori.[121, p.449]
Marx K.	Prețurile mărfurilor sunt determinate sau reglate de salarii [51]. Salariul reprezintă totalul mijloacelor de trai necesare pentru a-l menține pe muncitor în viață ca muncitor.[50, p.27]
Keynes J.	Salariul apare printre altele, ca element al vectorului prețurilor, al cărui nivel de echilibru este căutat ca determinant al condițiilor de anulare a cererii nete pe ansamblul piețelor. Salariul este o componentă esențială a venitului gospodăriilor familiale, care exercită o influență pozitivă asupra nivelului cererii.[107, p.216]
Rofe A	Pentru întreprindere salariul reprezintă cheltuială pe care aceasta tinde să o minimizeze pe fiecare unitate de produs prin diferite căi: printre care împovărarea efectivă a angajatului pe parcursul zilei sau prin creșterea nivelului de automatizare, și astfel vor crește și cantitatea de produse fabricate. Ca parte a costului de producție, salariul trebuie să asigure rezultatul muncii din partea angajaților, sporind astfel nivelul lui de activitate. Această funcție a salariului este numită funcția de stimulare. [84]
Adamciuk V.V.	Salariul, ca element component al venitului angajatului, este formă economică de realizare a dreptului propriu la munca prestată de salariat. Privit din punctul de vedere al angajatorului, cumpărător de resurse de muncă pentru utilizare ca factor de producere, salariul reprezintă unul din elementele-cheie ale costului de producție[90, p. 70].
Suglovovîm A.E.	descrie fondul de salarizare – ca fiind fondul autorizat al entității, care, include suma generală de mijloace sub formă monetară și naturală, distribuit între angajații acestei unități în conformitate cu cantitatea și calitatea muncii lor, și deasemenea sumele pentru garanții, compensații, legate de condițiile muncii. [93, p. 205]

Ceaia V.T. și Latîpova O.V	descriu salariul ca o categorie economică, ce exprimă în formă monetară o parte din venitul național, care se distribuie pe fiecare muncitor, și intră în consumul lui personal. [127, p. 320]
Kapeliuk Z.A.	este de părerea că salariul depinde direct de calificarea salariatului, complexitatea, cantitatea, calitatea și condițiile de muncă, precum și de plățile compensatorii și stimulente.[105, p.101]
Saakian A.K.	menționează că salariul este venitul personal al muncitorilor, primit pentru munca depusă în dependență de cantitatea și calitatea rezultatelor obținute, fie individuale fie colective, determinat după normele și standardele stabilite de organele competente.[123]
Kerimov V	este de părerea că salariul este direct legat de rezultat, munca angajatului poate deveni motivația principală la determinarea rezultatului. Pentru angajat acesta reprezintă sursa principală de venit, iar pentru angajator acesta reprezintă cheltuieli de producție pe care tinde să le minimizeze.[108, p. 247]
Merkulov N.N. și Zaharcenko N.V.	Salariul reprezintă o parte din sistemul de remunerare pentru muncă, unul din instrumentele ce influențează eficacitatea muncii angajatului. [145, p. 37]
Codul Muncii al RM	Salariul reprezintă orice recompensă sau câștig evaluat în bani, plătit salariatului de către angajator în temeiul contractului individual de muncă, pentru munca prestată sau care urmează a fi prestată. [15]
Dicționar enciclopedic	Sumă de bani pe care o primește (regulat) cineva pentru munca depusă (în mod permanent); leafă. [17, p. 825]
Legea salarizării nr. 847 din 14.02.2002	Orice recompensă sau câștig evaluat în bani, plătit angajaților de către angajator sau de organul împuternicit de acesta, în temeiul contractului individual de muncă, pentru munca executată sau ce urmează a fi executată[47]

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.2.2. Viziunea diferitor cercetători asupra noțiunii de „recompensă”

Autorul	Viziunea autorului
Dicționar explicativ al limbii române	Retribuție, plată, remunerare. Acțiunea de a remunera și rezultatul ei [18, p. 914].
Dicționar economic	Remunerarea reprezintă venitul în formă monetară sau naturală, pe care angajatorul trebuie să-i ofere angajatului pentru muncă, fără a deduce impozitele și alte rețineri [91].
Robert L. Mathis, Panaite C. Nica, Costache Rusu	Recompensa reprezintă totalitatea veniturilor, materiale și bănești, a înlesnirilor și avantajelor prezente și viitoare determinate direct sau indirect de calitatea de angajat și de activitatea desfășurată de acesta. [52, p. 216]
Armstrong M.	Recompensa include în sine elemente atât financiare cit și nefinanciare, nemateriale, tradiționale. Spre exemplu, luarea deciziei de a avansa pe scara profesională, motivația interioară, care în final asigură neîntreruperea procesului muncii, calitatea vieții profesionale menținută de entitate [79, p.625].

continuare tabelul A.2.2.

Vladimirova L.P.	Consideră că remunerarea reprezintă plata angajatorului în formă naturală sau monetară, care formează venitul curent al angajatului, inclusiv plățile sociale, medicale, în caz de accident ș.a., deasemenea costul mărfurilor și serviciilor, care asigură reproducerea muncii angajatului, și care duce la satisfacția fizică și morală a sa și a familiei sale.[97]
Buhalkov M.I.	Reprezintă prețul forței de muncă, plătită de angajator pentru munca persoanei angajate. [94, p.11]
Stan A-M.	Recompensarea angajatului reprezintă totalitatea veniturilor materiale și bănești, a înlesnirilor și avantajelor prezente și viitoare, determinate, direct sau indirect, de calitatea de angajat și de activitatea desfășurată de acesta.[63, p. 67]

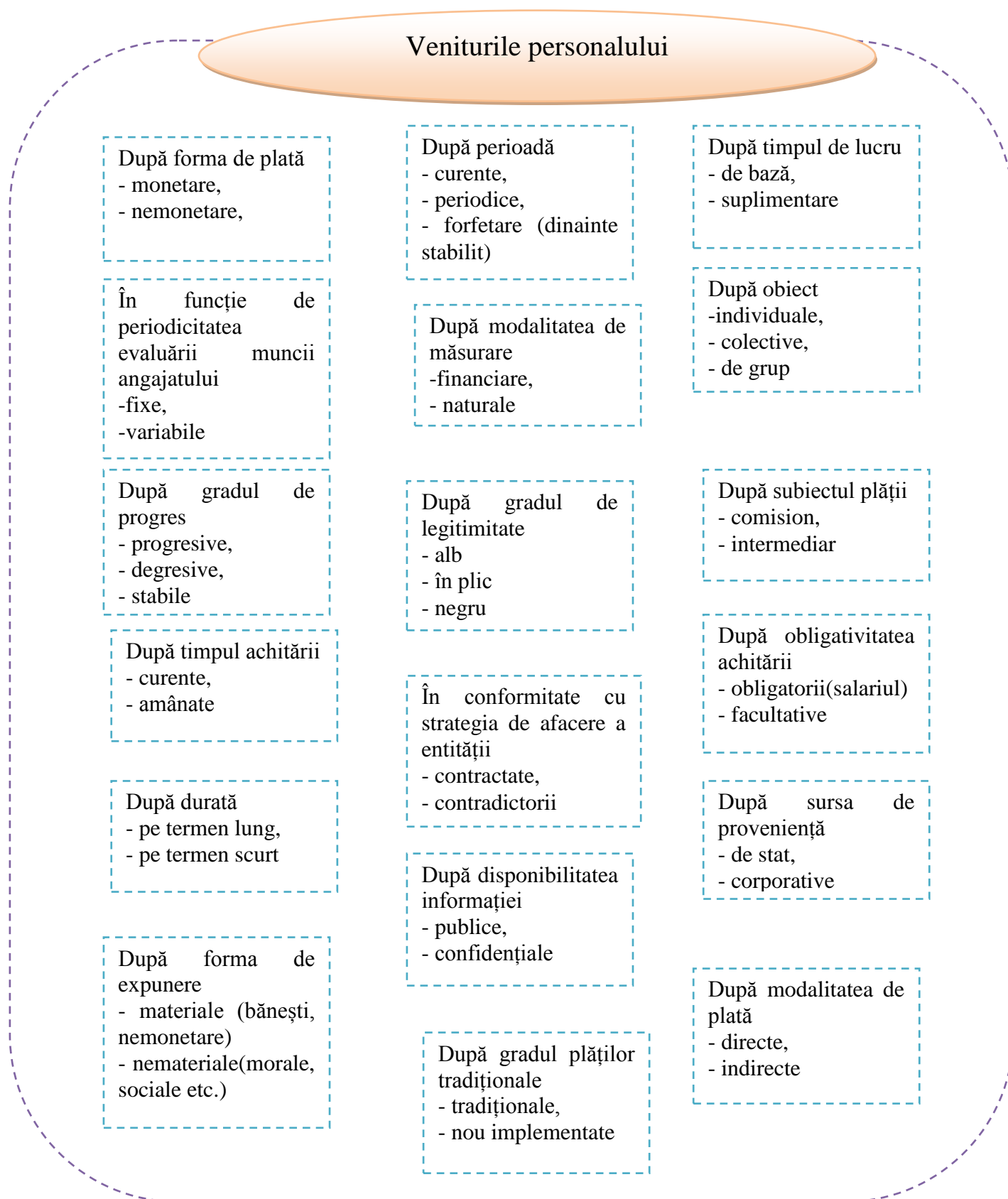
Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.2.3.Viziunea diferitor cercetători asupra noțiunii de „venituri ale personalului”

Autorul	Viziunea autorului
IAS 19	Beneficiile angajaților sunt toate formele de contraprestații acordate de o întreprindere în schimbul serviciului prestat de angajați [64].
Mescon M	Tot ce se consideră a fi de preț pentru om. Cu toate acestea se pune accent pe faptul că valorile oamenilor sunt diferite, specifice, respectiv și veniturile vor fi percepute diferit [115, p. 361].
Egorșin A.P.	este de părerea că veniturile angajaților reprezintă prețul pentru forța de muncă, corespunzător costului de mărfuri și servicii, care asigură reproducerea muncii, satisfacția morală și spirituală a cerințelor angajatului și a familiei acestuia [103, pag. 21-26].
Prigolovko G.A.	beneficiile angajaților reprezintă defapt o recunoaștere corectă și adecvată a angajaților, contribuția lor reală și social economică în cadrul entității, în societate și în ei înșiși [119, 118, p. 108].
Ojegov S.I.	Plata pentru muncă, pentru serviciu [117].
Șekșnia S.V.	Tot ce primește angajatul de la entitate pentru munca sa [129, p.204].
Kuprianov E. și Driahlova N.	Remunerarea angajaților sub formă materială și nematerială, pe care entitatea le utilizează pentru a satisface angajatul în privința muncii și care corespund dorințelor personalului la serviciu [101, p. 85].
Dașkova E.S.	Formă de recunoaștere a muncii reale și potențiale depuse de angajat în dezvoltarea entității și perfecțiunea societății și a individului [100, p. 27].
Kartașova L.V.	Reacția externă la comportamentul persoanei, exprimată prin faptul că persoana achiziționează ceva, sau pierde ceva, ceva reușește sau nu în rezultatul îndeplinirii unor acțiuni de acesta [106, p.86].

Sursa: elaborat de autor

Clasificarea tipurilor de venituri ale personalului



Sursa: elaborat de autor

Abordări științifice privind sistemul de remunerare

<i>Sistemul de remunerare și categoriile economice</i>	<i>Abordări științifice și concepțiile economice</i>	<i>Determinarea sistemului de remunerare</i>	<i>Avantajele și dezavantajele concepțiilor abordate</i>
Sistemul de remunerare a angajaților și salariul de bază	În perioada economiei centralizate, în RM (ca și în țările CSI) noțiunea de remunerație practic nu se utiliza, dar exista, în schimb, sistemul administrativ de control cu privire la plata muncii salariaților	Sistemul de remunerare a personalului era privit ca un adaos suplimentar la salariul de bază	Dezvăluirea unilaterală a conținutului sistemului de remunerare a personalului (drept compensații sau adaosuri), justificat clar, și anume – sistemul de remunerare, în această abordare, este definit ca compensații din partea angajatorului în favoarea salariaților în schimbul muncii prestate.
Sistemul de remunerare a personalului și sistemul de compensații ale personalului	Experți ca S.V. Șekșnia ș.a., definesc sistemul de remunerare al personalului ca un sistem de compensații plătite pentru munca angajatului [129]. La baza acestei idei stă explicația că fiecare angajat cere compensații în locul muncii prestate.	Termenul de sistem de remunerare și sistem de compensații a personalului au acelaș sens.	
Sistemul de remunerare a personalului și promovarea muncii	Autorii B. Milner și E.Kuprianov definesc sistemul de remunerare a personalului atât ca o promovare materială cât și nematerială a angajatului, utilizate de angajatori pentru a demonstra angajatului că așteptările acestora sunt satisfăcute [101, p.85]	Sistemul de remunerare a personalului este principalul instrument de promovare a personalului	
Sistemul de remunerare a personalului și valoarea acestuia pentru angajați	Având în vedere concepția lui M.Meskona, sistemul de remunerare trebuie să stimuleze personalul în direcția creșterii productivității [114.,p.360]	Sistemul de remunerare a personalului este principalul instrument de promovare a personalului	Această abordare, pune accentul pe faptul că preferințele persoanelor sunt diferite (specifice) deci și valoarea remunerațiilor va fi diferită
Sistemul de remunerare și motivația	În opinia lui G.S. Nikiforov și a V.A.Rozanova sistemul de remunerare este ceva valoros, reprezentând factorul de bază ce stimulează angajatul la muncă [120, p.156]	Sistemul de remunerare este privit ca instrument de motivare a personalului, care satisface necesitățile personalului.	Această abordare nu prezintă alte elemente de motivare.
Sistemul de remunerare al personalului și așteptările angajaților	După părerea lui I.K.Balașova, sistemul de remunerare al personalului trebuie să conțină la bază o abordare individuală pentru fiecare angajat, iar în prim-plan trebuie luate în calcul așteptările și valorile acestora. De aici pornind, remunerațiile reprezintă în sine așteptările din partea salariaților. [92, p. 53]	Sistemul de remunerare a angajaților este utilizat ca instrument de satisfacere a așteptărilor și valorilor pe care pun accentul angajații unei entități.	Această abordare a sistemului de remunerații reflectă doar aspectele psihologice individuale ale fiecărui angajat în parte.
Sistemul de remunerare al angajaților și comportamentul salariaților	Cercetătorii din sfera managementului și controlul resurselor umane ca F.Liutens, D. Boddi ș.a., definesc sistemul de remunerații ca instrument de administrare asupra activității personalului.[112, p. 233]	Sistemul de remunerare al personalului este bazat pe elemente ca – necesități, motivație, remunerație.	Abordarea respectivă a sistemului de remunerare confirmă faptul că salariatul trebuie să dețină un comportament necesar și adecvat așteptărilor firmei.

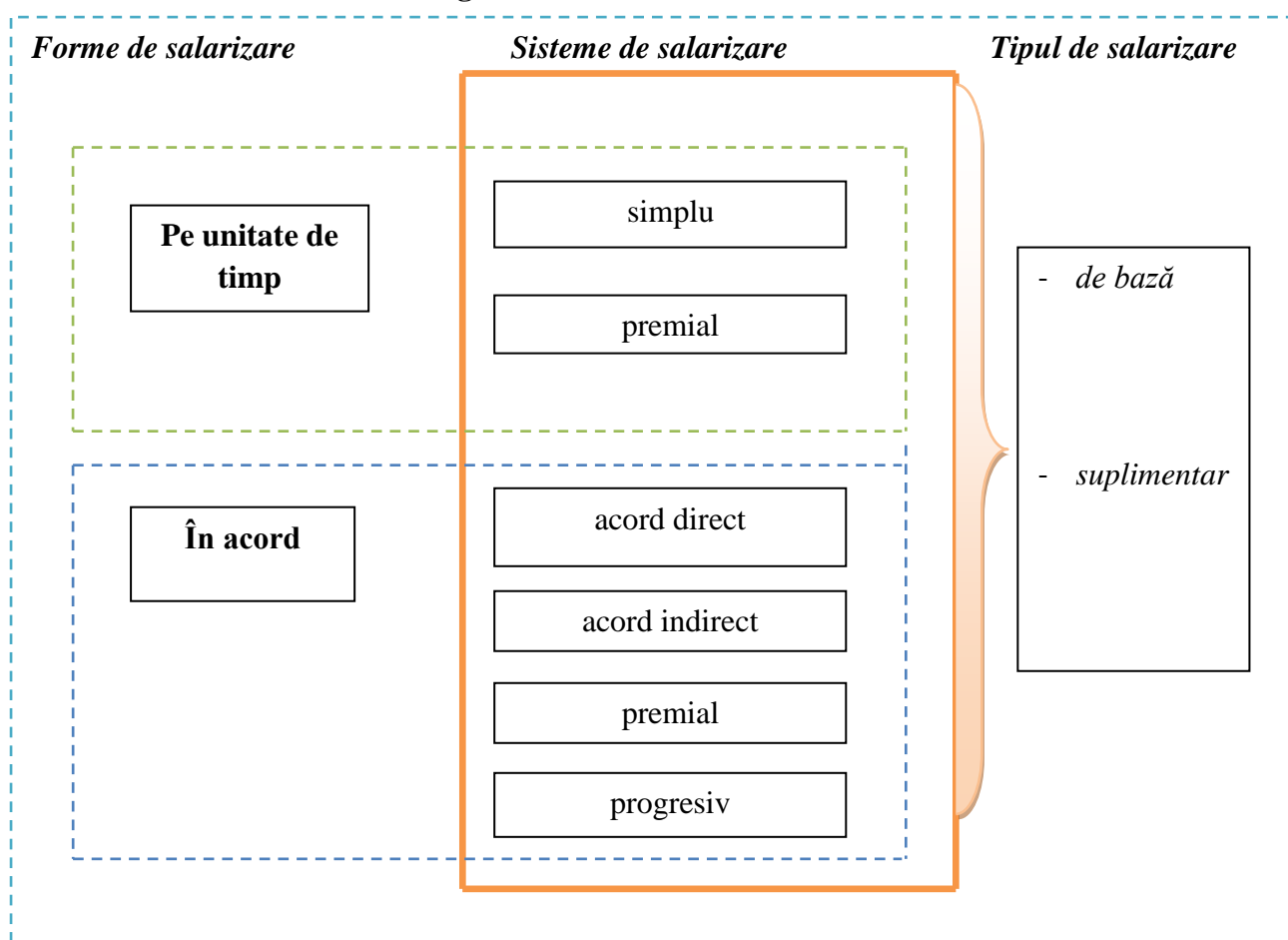
Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.5.1. Caracteristica sistemelor de remunerare

Sistemul de remunerare	Partea constantă	Partea variabilă
în acord	acord direct, acord indirect, acord progresiv, acord cu garantarea minimumului	acord premial (pentru rezultate calitative), plăți suplimentare și adaosuri la tariful pe oră în funcție de rezultatele muncii angajatului și ale entității în general
în regie	sistemul simplu (pe oră, lunar), salariul funcției	sistemul premial de salarizare pe unitate de timp, plăți suplimentare și adaosuri la salariu în funcție de rezultatele muncii angajatului și ale entității în general
flexibil	suma contractuală, suma forfetară, plata în dependență de nivelul de calificare	comisionul din vânzări, plata utilizând ratele de remunerare a muncii etc.

Sursa: elaborate de autor

Figura A.5.1. Sistemul de remunerare



Sursa: adaptat de autor după Cușmăunsă R. și Caraman S. [12]

Avantajele și dezavantajele diferitor forme și sisteme de remunerare

Forma/sistemul	Caracteristica	Avantaje	Dezavantaje
sisteme de remunerare tarifară	Aceste sisteme sunt întâlnite cel mai des. Remunerarea se face la tarife prestabilite , pe oră sau pe săptămână, și în general nu variază în funcție de efortul depus sau de rezultatele obținute.	Conducerea organizației exercită controlul asupra producției, iar angajații beneficiază de câștiguri previzibile	Unii lucrători sunt tentați să-și încetinească ritmul de activitate dacă nu există niciun element direct de stimulare, dar totul depinde în acest caz de calitatea supervizării.
sistemul în acord	Aici vorbim de sisteme care pun remunerarea în raport direct cu producția sau efortul depus și se prestează cel mai bine la activități manuale care presupun operațiuni repetitive în cadrul unui ciclu de timp relativ scurt.	Angajații pot fi motivați să depună eforturi suplimentare și astfel se pot realiza volume superioare de producție	Tariful fixat pe bucată poate face adesea obiectul unor dispute; efortul productiv este la mâna fiecărui angajat în parte; nivelul calității are uneori de suferit din cauza eforturilor intense de realizare a unor cantități mai mari de producție.
sistemul mixt de remunerare	Îmbină atât remunerarea pe unitate de timp, cât și în funcție de efortul depus	Asigură creșterea nivelului de venituri ale personalului și de menținere a costurilor salariale la un anumit nivel	Există riscul de încetinire a ritmului de activitate așa cum angajații din start sunt asigurați cu un anumit nivel al salariului.
sistemul după rezultate în baza indicatorilor-cheie de performanță	Remunerarea este determinată în raport cu indicatorii cheie de performanță	Motivarea personalului la atingerea scopului de lucru, - optimizarea cheltuielilor companiei cu remunerarea personalului, - transparența, înțelegerea și corectitudinea sistemului, ceea ce contribuie la menținerea cadrelor calificate în entitate	Complexitatea sistemului creat, - aplicabilitatea în practică, - colectarea și prelucrarea indicatorilor, - creșterea numărului dărilor de seamă, - cheltuieli de deservire tehnică a sistemului
varianta alternativă	Remunerarea este determinată în raport cu gradul de calificare al angajatului	Este simplă în aplicare, nu necesită calcule sofisticate pentru determinarea venitului personalului	Pot apărea erori la determinarea gradului de calificare al personalului și respectiv la determinarea venitului personalului

Sursa: elaborat de autor

Veniturile personalului conform IAS 19

<i>Beneficiile angajaților</i>	sunt toate formele de contraprestații acordate de o entitate în schimbul serviciului prestat de angajați sau pentru încetarea contractului de muncă.
<i>Beneficiile pe termen scurt ale angajaților</i>	sunt beneficiile angajaților (altele decât compensațiile pentru încetarea contractului de muncă) care se așteaptă să fie plătite integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei de raportare anuală în care angajații prestează serviciul în cauză.
<i>Beneficiile postangajare</i>	sunt beneficiile angajaților (altele decât compensațiile pentru încetarea contractului de muncă și beneficiile pe termen scurt ale angajaților) care sunt plătibile după terminarea contractului de muncă.
<i>Alte beneficii pe termen lung ale angajaților</i>	sunt toate beneficiile angajaților, altele decât beneficiile pe termen scurt ale angajaților, beneficiile postangajare și compensațiile pentru încetarea contractului de muncă.
<i>Compensațiile pentru încetarea contractului de muncă</i>	sunt beneficiile angajaților furnizate în schimbul încetării contractului de angajare al unui angajat ca urmare: <ul style="list-style-type: none"> a) fie a deciziei unei entități de a desface contractul de muncă al unui angajat înainte de data normală de pensionare, b) fie a deciziei unui angajat de a accepta o ofertă de beneficii în schimbul încetării contractului de muncă.

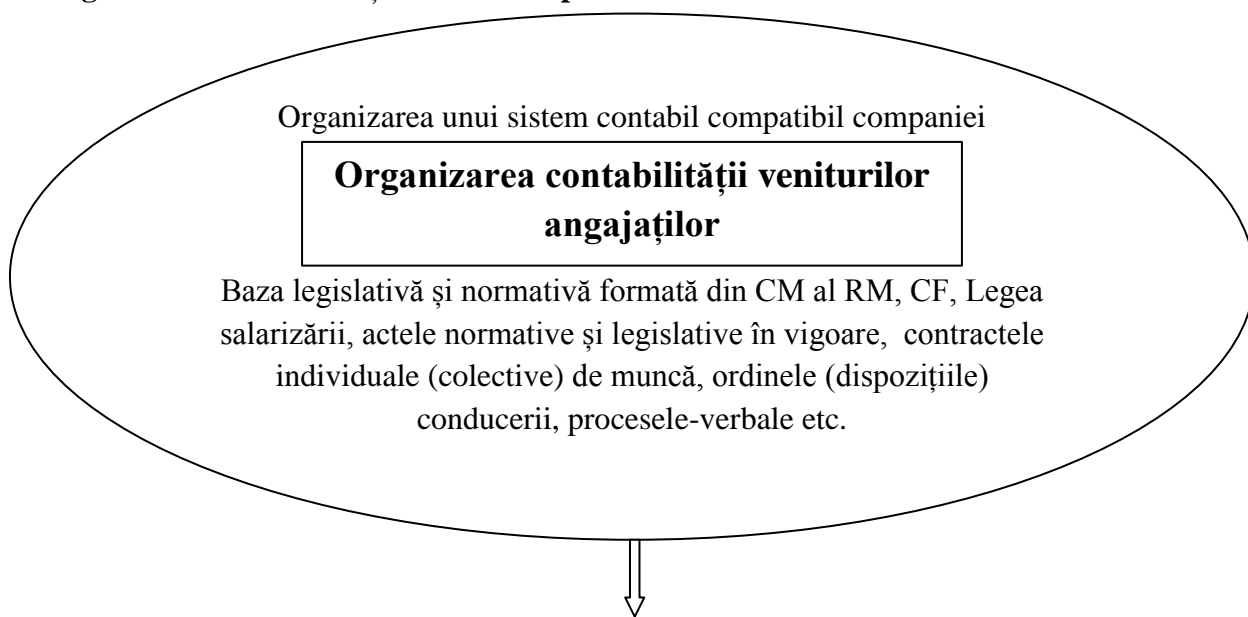
Sursa: elaborat de autor în baza IAS 19

Componența și formele veniturilor personalului

Tipul de remunerare	Formele de prezentare	Descrierea
<i>beneficii pe termen scurt ale angajaților</i>	monetar	salariul, contribuții de asigurări sociale, concediul anual plătit, concediul de boală, participații la profit, prime etc.
	nemonetar	servicii medicale, asigurarea cu loc de trai, asigurarea cu transport de serviciu, asigurarea cu produse sau mărfuri fie oferite gratis, fie oferite cu o reducere etc.
<i>beneficii pentru încetarea contractului de muncă</i>	monetar/nemonetar	se plătesc la concedierea la cerere sau din cauza reducerii de personal, sau se plătesc la încetarea contractului de muncă până la ieșirea la pensie.
<i>beneficii postangajare</i>	monetar	pensii, asigurarea de viață, asigurarea medicală etc.
<i>alte beneficii pe termen lung ale angajaților</i>	monetar	concediu plătit pentru angajații care au o vechime mare de muncă, concediu de creație plătit, prestații de invaliditate, participații la profit, prime etc.
	nemonetar	pentru angajații care sunt în drept de a primi instrumente financiare emise fie de însăși entitate sau de entitatea-mamă.

Sursa: elaborat de autor

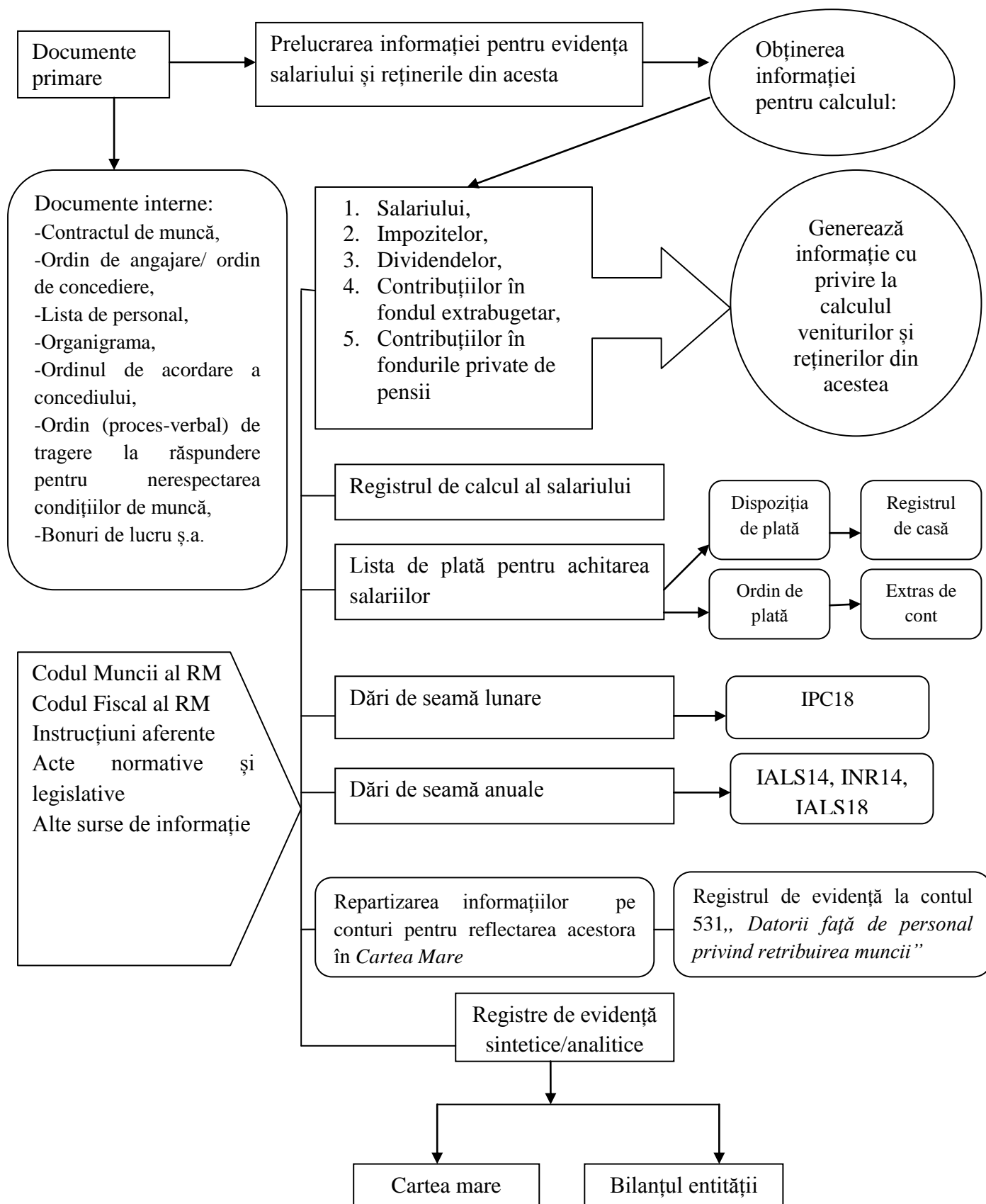
Organizarea contabilității veniturilor personalului în cadrul Editurii Cartier SRL



Politicile contabile, ordinele privind primele, privind delegarea	<i>Organigrama entității</i> . Necesară a fi adoptată la începutul fiecărui an și modificată odată cu schimbările legislative sau din cadrul entității.
Calculul obligațiilor față de angajați	Tabelul de pontaj privind timpul de muncă
Reflectarea operațiunilor aferente în contabilitate	Registrul de evidență a datoriilor și a plăților efectuate în favoarea angajaților
Ordinul privind plata muncii	Situațiile financiare

Sursa: elaborat de autor în baza datelor Editurii Cartier SRL

Circuitul documentar privind calculul veniturilor personalului



Sursa: elaborat de autor

Indicatori recomandați a fi utilizați la întocmirea fișei personale

Indicatori	Informație utilizată în fișa personală	Informație utilizată în documentele de plată	Indicatori utilizați în scopuri fiscale
Nume, prenume	X	X	X
Număr tabel	X		
Departament	X		
Funcția	X	X	X
IDNP, seria și nr. buletinului de identitate	X	X	X
Codul CPAS	X		X
Nr. poliței de asigurare medicală	X		X
Venituri, total:	X	X	X
venituri pe termen scurt	X		
venituri pe termen lung	X		
Venituri supuse impozitării	X		X
Impozite reținute	X	X	X
Total rețineri	X	X	X
Perioada reținerii	X		X
Datoria entității față de angajat	X		X
Creanța angajatului	X		X
Spre plată	X	X	X
Venit impozabil	X		X
Scutiri, inclusiv: personală personală majoră pentru soț/ soție pentru persoanele întreținute	X	X	X
Impozit pe venit achitat	X	X	X
Domiciliu	X	X	X
Țara de reședință	X	X	X
Rezident/nerezident	X	X	X
Schimbarea funcției	X		X
Telefon	X		
Persoana responsabilă de întocmire	X	X	X

Semnul „X” – exprimă necesitatea introducerii informației respective în fișa personală, documentele de plată sau scopuri fiscale

Sursa: elaborat de autor

Calculul salariului

Sistem de salarizare	Formula de calcul	Comentarii
Forma de salarizare în regie		
Simple	$salariul = \text{tarif pe oră} * \text{nr. de ore lucrate}$	Presupune retribuirea muncii în funcție de timpul efectiv lucrat și salariul tarifar pe o unitate de timp corespunzătoare categoriei tarifare respective
Premial	$salariu = \text{salariul tarifar lunar} + \text{suma premiilor stabilite în \% față de salariul tarifar}$	Partea de bază a salariului se calculează conform regiei simple, iar partea suplimentară – conform cotei primei, care poate fi diferențiată în funcție de criteriile alese.
Forma de salarizare în acord		
Acord direct	$Salariul = \text{tarif pe unitate de produs} * \text{nr. de unități efectiv fabricate}$	Prevede calcularea salariului doar în funcție de cantitatea de bunuri produse sau de numărul de operațiuni executate
Acord indirect	$Salariul = \text{tariful indirect} * Q^{1)}$ unde $\text{tariful indirect} = (\text{salariul tarifar pe oră} * \text{nr. de ore pe tură}) : (\text{norma de producție pe tură a muncitorilor direct productivi} * \text{nr. de obiecte servite})$	Se utilizează pentru remunerarea muncii muncitorilor auxiliari (lăcătuși, mecanici, sudori, reglari etc.), care îngrijesc locurile în care activează muncitorii de bază. Conform acestui sistem, salariul se determină în % față de salariul muncitorilor de bază sau se stabilește un salariu fix lunar, ce se modifică în funcție de îndeplinirea normelor de producție. Neajunsul său principal este că nu există o legătură directă între mărimea salariului și eforturile depuse de angajați auxiliari, drept consecință avem demotivarea muncitorilor auxiliari.
Acord premial	$salariul = \text{salariul tarifar calculat conform acordului direct} + \text{prima}$	Partea de bază a salariului se calculează conform acordului direct, partea suplimentară se stabilește cu ajutorul cotei primei, care poate varia în funcție de criteriile calitative și cantitative alese.
Acord progresiv	$salariul = \text{salariul tarifar calculat conform acordului direct} + \text{sporul}$, unde $\text{sporul} = (\text{salariul tarifar calculat conform acordului direct} : \text{procentul de îndeplinire a normei de muncă}) * \text{procentul de supraîndeplinire a normei de muncă} * \text{coeficientul de majorare a salariului}$	Partea de bază a salariului se calculează conform acordului direct, partea suplimentară – în funcție de gradul de îndeplinire a normelor de muncă prin aplicarea coeficienților de majorare, care pot fi diferențiați.
Forma de salarizare mixtă		
Îmbină elementele formei de salarizare în acord și regie. Salariul tarifar de bază se calculează după timpul lucrat, salariul tarifar suplimentar – în funcție de îndeplinirea normei de producție și al altor indicatori caracteristici pentru acord.		

1) Q – exprimă volumul de produse fabricate sau de servicii prestate

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.13.1. Scutirile la care au dreptul angajații entității pentru anul 2018

Tipul scutirii	Suma scutirii, lei		Dreptul la scutire	Simbolul
	01.01.2018-30.09.2018.	01.10.201-31.12.2018		
Personală	11 280	24 000	Fiecare contribuabil (persoană fizică rezidentă) are dreptul la o scutire personală	P
Personală majoră	16 800	30 000	<ul style="list-style-type: none"> - s-a îmbolnăvit și a suferit de boala actinică provocată de consecințele avariei de la C.A.E. Ciornobâl; - este persoană cu dizabilități și s-a stabilit că dizabilitatea sa este în legătură cauzală cu avaria de la C.A.E. Ciornobâl; - este părintele sau soția (soțul) unui participant căzut sau dat dispărut în acțiunile de luptă pentru apărarea integrității teritoriale și a independenței Republicii Moldova, precum și în acțiunile de luptă din Republica Afghanistan; - este persoană cu dizabilități ca urmare a participării la acțiunile de luptă pentru apărarea integrității teritoriale și a independenței Republicii Moldova, precum și în acțiunile de luptă din Republica Afghanistan; - este persoană cu dizabilități de pe urma războiului, persoană cu dizabilități în urma unei afecțiuni congenitale sau din copilărie, persoană cu dizabilități severe și accentuate; - este pensionar-victimă a represiunilor politice, ulterior reabilitată. 	M
Scutirea acordată soției (soțului)/ Scutirea majoră acordată soției (soțului)	11 280 sau 16 800	11 280 sau 18 000	<p>Persoana fizică rezidentă aflată în relații de căsătorie are dreptul la o scutire suplimentară în sumă de 11 280 lei anual, cu condiția că soția (soțul) nu beneficiază de scutire personală.</p> <p>Persoana fizică rezidentă aflată în relații de căsătorie cu orice persoană specificată la art.33 alin.(2) al CF, are dreptul la o scutire suplimentară în sumă de 16 800 de lei (18 000 de lei) anual, cu condiția că soția (soțul) nu beneficiază de scutire personală.</p>	S
Scutiri pentru persoanele întreținute / persoanele întreținute, majoră	2 520 sau 11 280	3 000 sau 18 000	<p>Contribuabilul (persoană fizică rezidentă) are dreptul la o scutire în sumă de 2 520 de lei anual pentru fiecare persoană întreținută, cu excepția persoanelor cu dizabilități în urma unei afecțiuni congenitale sau din copilărie pentru care scutirea constituie 11 280 de lei anual.</p> <p>În înțelesul prezentului titlu, <i>persoană întreținută</i> este persoana care întrunește toate cerințele de mai jos:</p> <p>a) este un ascendent sau descendent al contribuabilului sau al soției (soțului) contribuabilului (părinții sau copiii, inclusiv înfietorii și înfiații) ori persoană cu dizabilități în urma unei afecțiuni congenitale sau din copilărie rudă de gradul doi în linie colaterală;</p>	P1 (de exemplu, doi copii – P2)

			<p>b) are un venit ce nu depășește suma de 11280 lei anual.</p> <p>Curatorul minorilor în vîrstă de la 14 pînă la 18 ani și tutorele legal au dreptul la o scutire suplimentară în mărimea specificată la alin.(1), în funcție de caz, pentru fiecare persoană aflată sub tutelă și/sau curatelă, care întrunește cerințele specificate la alin.(2) lit.b).</p>	
--	--	--	---	--

Sursa : elaborat de autor

Notă: scutirile se vor aplica din luna următoare lunii în care au apărut circumstanțele necesare pentru exercitarea dreptului specificat în acestea:

P – personală,

M – majoră,

S – pentru soț/soție,

P₁, P₂ – pentru persoanele întreținute (cifra arată numărul de persoane întreținute)

Tabelul A13.2. Cota impozitului pe venit în diferite țări

Nr. d/o	Țara	Caracteristica sistemului de impozitare a veniturilor personalului
1.	<i>Republica Moldova</i>	<p>Cota unică – 12%, după scăderea deducerilor legale (din 01 octombrie 2018)</p> <p>Cota progresivă: 7 % pînă la 33 000 de lei 18 % - peste 33000 de lei (pentru perioada 01.01.2018 – 30.09.2018)</p>
2.	<i>România</i>	Cota unică – 10%, după scăderea deducerilor legale
3.	<i>Ungaria</i>	Cota unică – 16%, după scăderea deducerilor legale
4.	<i>Bulgaria</i>	Cota unică – 10%, după scăderea deducerilor legale
5.	<i>Federația Rusă</i>	Cota unică – 13%, după scăderea deducerilor legale
6.	<i>Ucraina</i>	Cota unică – 18%, după scăderea deducerilor legale
7.	<i>Polonia</i>	<p>Cota progresivă: 0% – pînă la 722 de euro 18% – de la 723 de euro – 20 000 de euro 32% – de la 20 001 de euro</p>
8.	<i>Italia</i>	<p>Cota progresivă: 23% – pînă la 15 000 euro 27% – de la 15 001 de euro -28 000 de euro 38% – de la 28 001 de euro – 55 000 de euro 41% – de la 55 001 de euro – 75 000 de euro 43% – peste 75 001 de euro</p>
9.	<i>Germania</i>	<p>Cota progresivă: 14% peste 9 000 de euro pentru celebri și 18 000 de euro pentru familii 42% – peste 54 058 de euro pentru celebri și 108 116 de euro pentru familii 45% – peste 256 304 de euro pentru celebri și 512 608 de euro pentru familii.</p> <p>Nu se impozitează veniturile angajaților în caz că aceștia sunt celibatari care realizează mai puțin de 9 000 de euro anual și cuplurile care realizează mai puțin de 18 000 de euro.</p>

Sursa: elaborat de autor

Modul de contabilizare a operațiunilor aferente salariului

La 31 octombrie 2017, Editura Cartier SRL a calculat personalului următoarele remunerații:

departamentul administrativ – 14780 de lei

departamentul editorial – 8130 de lei

departamentul difuzare – 22920 de lei, din care salariul constituie 8520 de lei, iar prima – 14400 de lei

Calculul salariului este efectuat luând în considerare organigrama întreprinderii, a contractelor individuale de muncă, a tabelului de pontaj. Pentru departamentul difuzare salariul este format din două componente: salariul de bază și prima. Prima se determină conform procentului stabilit în contractele de muncă ale librarilor din venitul din vânzări obținut pe librărie la finele lunii. Pentru luna octombrie Librăria din Centru a înregistrat venit în sumă de 251 006,60 de lei, iar Librăria din Hol – 46 972,45 de lei. Ponderea primei stabilite pentru Librăria din Centru este de 2% pentru fiecare din cei doi librari angajați, iar pentru singurul librar angajat la Librăria din Hol – de 4,5%. În rezultat a fost determinată mărimea primei pentru librarul angajat la Librăria din Hol de 2 110,00 lei (46 972,45 de lei x 4,5 %) și mărimea primei pentru librării angajați în cadrul Librăriei din Centru 10 040,00 de lei (251 006,60 de lei x 4%) (câte 5 020,00 de lei pentru fiecare librar). Directorului comercial i s-a calculat primă conform contractului de muncă, potrivit căruia, dacă vânzările depășesc suma de 250 000 de lei prima constituie 1 500 de lei. Șoferului companiei, de asemenea i se calculează primă în mărime de 0.25% din vânzările totale pe toate punctele comerciale.

La 31 octombrie 2017, Editura Cartier va înregistra următoarele operațiuni economice:

Nr.crt.	Conținutul economic al operațiunilor	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			Debit	Credit
1.	Calcularea salariului specialiștilor din departamentul administrativ	14780	713	531
2.	Calcularea salariului specialiștilor din departamentul editorial	8130	821	531
3.	Calcularea salariului și a primei specialiștilor din departamentul difuzare	22920	712	531
Concomitent cu calculul salariului vor fi calculate contribuțiile de asigurări sociale și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală.				
4.	Înregistrarea contribuțiilor de asigurări sociale (14 780 x 0,23) și a primelor de asigurare obligatori de asistență medicală (14 780 x 0,045) pentru lucrătorii din departamentul administrativ	3399,40	713	533
		665,10	713	533
5.	Înregistrarea contribuțiilor de asigurări sociale (8 130 x 0,23) și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală (8 130 x 0,045) pentru specialiștii din departamentul editorial	1869,90	821	533
		365,85	821	533
6.	Înregistrarea contribuțiilor de asigurări sociale (22 920 x 0,23) și a	5271,60	712	533

	primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală (22 920 x 0,045) pentru departamentul difuzare	1031,40	712	533
La 18 noiembrie 2017, entitatea își onorează obligația față de angajați, plata este efectuată din casieria întreprinderii.				
7.	Se reflectă achitarea datoriei față de angajați	33078	531	241
8.	Reținerile efectuate din salariu în favoarea statului:			
	Impozitul pe venit din salariu	7939,85	531	534
	Primele de asigurare obligatorie de asistență medicală achitate de angajat în mărime de 4,5 %	2062,35	531	533
	Contribuții de asigurare socială achitate de angajat în mărime de 6 %	2749,80	531	533
9.	Tot la 18 noiembrie 2017 Editura Cartier SRL își onorează obligația fiscală față de bugetul de stat prin achitarea impozitelor după cum urmează			
	– Impozitul pe venit din salariu	7939,85	534	242
	– Primele de asigurare obligatorie de asistență medicală achitate de angajat în mărime de 4,5 % și	2062,35	533	242
	de angajator în mărime de 4,5 %	2062,35	533	242
	– Contribuții de asigurare socială achitate de angajat și de angajator în mărime de 6 % din salariu și respectiv de 23% la salariul calculat	2749,80	533	242
		10540,90	533	242

Pentru determinarea venitului impozabil, a sumei scutirilor, a numărului de luni de la începutul perioadei de când lucrătorul se consideră angajat și a impozitului pe venit ce urmează a fi reținut, pentru fiecare lucrător angajat se deschide o Fișă personală de evidență a veniturilor sub formă de salariu și alte plăți efectuate de patron în folosul angajatului, precum și a impozitului pe venit reținut din aceste plăți.

Până la data de 25 a lunii ulterioare după luna calculării salariului, entitatea are obligația de a prezenta dările de seamă lunare aferente veniturilor personalului, formularul IPC18, iar până la 25 ianuarie ulterior anului de raportare – darea de seamă anuală IALS14.

Sursa: elaborat de autor

Modul de calcul și contabilizare a operațiunilor aferente absențelor compensate prin cumulare

Conform politicilor contabile ale entității „Metropola”, fiecare angajat are dreptul la 5 zile lucrătoare de concediu medical plătit pe parcursul unui an. Concediul neutilizat poate fi amânat numai pentru un an înainte. Concediul medical, în anul curent, va fi utilizat inițial pe seama concediului medical neutilizat pentru anul trecut, dar reportat la perioada viitoare, iar ulterior se vor utiliza zilele din concediul medical curent (după metoda FIFO).

Conform situației din 01 ianuarie 2017, datoria entității „Metropola” privind plata concediilor medicale (reflectate la datorii curente) a fost evaluată la suma de 3 000 de lei.

Datoria entității privind plata concediilor medicale la sfârșitul anului 2017 se prezintă în tabelul A.15.1.

Tabelul A.15.1.

Datoria entității privind plata concediilor medicale neutilizate la sfârșitul anului 2017

Angajatul	Salariul mediu pentru o zi de muncă în anul 2017, lei	Zile cumulate de concediu medical la 01.01.2017, zile	Zile de concediu medical în anul 2017, zile	Zile utilizate de concediu medical în 2017, zile	Majorarea salariului din 01.01.2018, %
Pagu Mariana	300	4	5	4	4
Lungu Nicolai	200	2	5	9	3
Erizanu Maria	350	0	5	4,5	3
Filip Ion	400	3,5	5	6	6
Corjan Alina	170	2	5	3	7

Sursa: elaborat de autor

La situația din 31.12.2017, datoria entității privind plata concediului medical va constitui 3 527,85 de lei.

Pagu Mariana: [300 de lei (salariul mediu pentru o zi de muncă pentru anul 2017) x 4% (majorarea salariului din 01.01.2018) + 300 de lei (salariul mediu pentru o zi de muncă pentru anul 2017)] x 5 (Zile cumulate de concediu medical la 01.01.2018) = 1 560 de lei

Lungu Nicolai: 0

Erizanu Maria: (350 de lei x 3% + 350 de lei) x 0,5 zile = 180,25 de lei

Filip Ion: (400 de lei x 6% + 400 de lei) x 2,5 zile = 1 060 de lei

Corjan Alina: (170 de lei x 7% + 170 de lei) x 4 zile = 727,60 de lei

În cazul în care entitatea nu ar fi atribuit indemnizațiile pentru concediul medical cumulat în anul 2016 în contul datoriilor pentru plata concediilor medicale, datoria pentru plata acestor concedii ale angajaților la situația din 31.12.2017 poate fi recunoscută prin următoarea înregistrare contabilă:

Debit 712 „Cheltuieli de distribuire“, 713 „Cheltuieli administrative“, 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională“, 811 „Activități de bază“, 812 „Activități auxiliare“, 821 „Costuri indirecte de producție“ etc. – 527,85 de lei (în funcție de destinația muncii prestate)

Credit 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii“ – 527,85 de lei (3527,85 de lei (datorii curente pentru plata concediilor medicale la 31.12.2017) – 3000 de lei (datorii curente pentru plata concediilor medicale la 01.01.2017)).

Sursa: elaborat de autor

Modul de calcul și contabilizare a operațiunilor aferente absențelor compensate prin cumulare

În baza condițiilor exemplului din anexa 15, doar să admitem că angajatul nu a utilizat zilele pentru concediul medical, însă a beneficiat de plata pentru acest concediu pe parcursul a 12 luni în care el și-a exercitat activitatea. Entitatea achită angajatului compensația pentru concediul neutilizat în ultima zi a anului următor în care angajatul și-a exercitat activitatea în cadrul entității.

La 31.12.2017, entitatea va achita angajatului *Pagu Mariana* o compensație în mărime de 300,00 de lei. (300 de lei (salariul mediu pentru o zi de muncă pentru anul 2017) x 1 zi (zile de concediu medical, dreptul asupra cărora angajatul a primit în anul 2016, dar care nu a fost utilizat pe parcursul anului 2017))

Astfel la 31.12.2017, entitatea va înregistra următoarele operațiuni.

Dacă entitatea nu ar reporta concediul cumulat în 2016 în contul datoriilor privind plata concediilor medicale, atunci datoria entității, în anul 2017, privind plata concediilor medicale la situația din 31.12.2017 poate fi recunoscută utilizând următoarele înregistrări contabile:

Stingerea datoriei curente aferente concediului medical calculat pentru perioada 2016 dar neutilizat până la 31.12.2017

Debit 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 300,00 de lei

Credit 241 „Casa”, 242 „Conturi curente în monedă națională” – 300,00 de lei

Recunoașterea creșterii numărului de zile acumulate de concediu medical

Debit 712 „Cheltuieli de distribuire”, 713 „Cheltuieli administrative”, 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”, 811 „Activități de bază”, 812 „Activități auxiliare”, 821 „Costuri indirecte de producție” etc. – 827,85 de lei (în dependență de destinația muncii prestate)

Credit 538 „Provizioane curente” – 827,85 de lei (3527,85 de lei (datorii curente pentru plata concediilor medicale la 31.12.2017) – 2700 de lei).

Sursa: elaborat de autor

Recunoașterea cheltuielilor neacumulate pentru absențele de la serviciu plătite

La entitatea „Metropola” activează 30 de angajați, fiecare având dreptul la 5 zile lucrătoare de concediu medical plătite pentru fiecare an. Zilele de concediu neutilizate pot fi reportate pentru anul viitor. Concediul medical va fi utilizat inițial pe seama zilelor atribuite anului curent și ulterior din zilele rămase neutilizate din anul precedent. La data de 30.12.2017, în medie fiecare angajat n-a folosit 2 zile de concediu medical.

Având la bază practica entității din anii trecuți, se presupune că în anul 2018 – 18 angajați vor utiliza nu mai mult de 5 zile, iar ceilalți 12 angajați vor utiliza în medie câte 6 zile de concediu medical.

Entitatea prognozează că va achita suplimentar pentru 18 zile de concediu medical neutilizat acumulat la situația din 31.12.2018 (1,5 x 12 lucrători). În această situație entitatea va recunoaște datoria egală cu suma indemnizațiilor pentru 18 zile de concediu medical plătit.

Sursa: elaborat de autor

Modul de calcul și contabilizare a absențelor compensate prin cumulare

Fiecare dintre angajații entității „Metropola” are dreptul la 25 de zile lucrătoare de concediu. Angajații beneficiază de plăți pentru toate zilele de concediu, dreptul asupra cărora apare în luna următoare încheierii anului calendaristic. Beneficiile pentru asemenea tip de concediu vor fi calculate în baza salariului anului trecut.

La situația din 01.01.2017, datoria entității pentru plata concediului, dreptul asupra căruia apare la sfârșitul anului 2016, a fost evaluată la suma de 5 500 de lei.

La situația din 31.12.2017, entitatea va avea următoarea informație:

Datoria entității aferentă concediului de serviciu

Angajatul	Salariul mediu pentru o zi de muncă după tariful stabilit în anul 2016, lei	Zile de concediu de serviciu dreptul asupra cărora apare la 01.01.2017, zile	Zile de concediu de serviciu utilizat în anul 2017, zile	Majorarea salariului începând cu 01.01.2018, %
Pagu Mariana	180	2	20	5
Lungu Nicolai	500	0	25	2
Erizanu Maria	340	1	22	3
Filip Ion	200	3	25	3,5
Corjan Alina	190	1	21	4

Sursa: elaborat de autor

La 31 ianuarie 2017, entitatea va achita angajaților săi beneficii pentru concediul de serviciu în mărime de 1490 de lei. (360 de lei + 340 de lei + 600 de lei + 190 de lei)

Pagu Mariana: 180 de lei (salariul mediu pentru o zi de muncă după tariful stabilit în 2016) x 2 zile (absențe neacumulate dreptul asupra cărora apare la 31.12.2016) = 360 de lei

Lungu Nicolai: 0 lei

Erizanu Maria: 340 de lei x 1 zile = 340 de lei

Filip Ion: 200 de lei x 3 zile = 600 de lei

Corjan Alina : 190 de lei x 1 zile = 190 de lei

La 31.01.2017, entitatea va reflecta onorarea obligației față de angajați pentru concediul de serviciu neutilizat în felul următor:

Debit 531, „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 1 490,00 de lei

Credit 241, „Casa” sau 242 „Conturi curente în monedă națională” – 1 490,00 de lei

La 31.12.2017, datoria entității privind beneficiile angajaților pentru concediul de serviciu va constitui: 2786,00 de lei (945 de lei + 1050,60 de lei +790,40 de lei)

Pagu Mariana: [180 de lei (salariul mediu pentru o zi de muncă după tariful stabilit în 2016) x 5 % (majorarea salariului din 01.01.2018) + 180 de lei (salariul mediu pentru o zi de muncă după tariful stabilit în 2016)] x 5 (Zile de concediu de serviciu neutilizate în 2017) = 945 de lei

Lungu Nicolai: (500 de lei x 2 % + 500 de lei) x 0 zile = 0 lei

Erizanu Maria: (340 de lei x 3 % + 340 de lei) x 3 zile = 1 050,60 de lei

Filip Ion: (200 de lei x 3,5 % + 200 de lei) x 0 zile = 0 lei

Corjan Alina: (190 de lei x 4 % + 190 de lei) x 4 zile = 790,40 de lei

La 31 decembrie 2017, entitatea va reflecta beneficiile angajaților pentru zilele nefolosite de concediu de serviciu în felul următor:

Debit 712 „Cheltuieli de distribuire“, 713 „Cheltuieli administrative“, 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională“, 811„Activități de bază“, 812„Activități auxiliare“, 821„Costuri indirecte de producție“ etc. – 2786,00 de lei (în funcție de destinația muncii prestate)

Credit 538 „Provizioane curente” –2 786,00 de lei

Sursa: elaborat de autor

Modul de calcul și contabilizare a indemnizației de concediu de odihnă

Conform cererii angajatei Editurii Cartier SRL, Darii Marina, concediul de odihnă este acordat pe un termen de 28 de zile calendaristice, începând cu 1 noiembrie 2016. Suma salariului său pentru toate zilele lucrate în ultimele trei luni constituie 24 600 de lei.

În baza acestor date entitatea calculează:

1. *suma salariului calculat pentru ultimele trei luni premergătoare lunii în care a fost acordat concediul, numărul de zile calendaristice și numărul de zile lucrătoare aferente acestor luni sunt prezentate în tabelul următor:*

Informație cu privire la venitul înregistrat

Lunile perioadei de calcul	Numărul de zile:			Salariul calculat, lei
	calendaristice (cu excepția zilelor de sărbători)	lucrătoare (conform regimului de lucru de 5 zile pe săptămână)	efectiv lucrate	
August 2016	29	22	22	8200,00
Septembrie 2016	30	22	22	8200,00
Octombrie 2016	30	20	20	8200,00
Total	89	64	64	24600,00

Sursa: elaborat de autor

2. *salariul mediu pentru o zi lucrătoare aferentă perioadei de calcul:*

$$24\ 600 \text{ de lei} : 64 \text{ de zile} = 384,375 \text{ de lei}$$

3. *raportul dintre numărul de zile lucrătoare din perioada de decontare, conform calendarului săptămânii de lucru stabilit la întreprindere, și numărul de zile calendaristice din aceeași perioadă, cu excepția zilelor de sărbătoare nelucrătoare menționate la art.111 din CM*

$$64 \text{ de zile} / 89 \text{ de zile} = 0,7191$$

4. *salariul mediu pentru o zi calendaristică:*

$$0,7191 \times 384,38 \text{ de lei} = 276,40 \text{ de lei}$$

5. *suma indemnizației pentru concediul anual de odihnă:*

$$276,40 \text{ de lei} \times 28 \text{ de zile} = 7739,20 \text{ de lei}$$

În baza calculelor se reflectă următoarele înregistrări contabile aferente indemnizațiilor concediului de odihnă

Debit 713 „Cheltuieli administrative “ – 7 739,20 de lei

Credit 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 7 739,20 de lei

Calcularea contribuțiilor de asigurări sociale și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente concediului angajatului din departamentul administrativ

Debit 713 „Cheltuieli administrative” la suma totală a contribuțiilor și primelor de asigurare socială și medicală – 2 128,28 de lei

Credit 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” la suma contribuției de asigurare socială – 1 780,02 de lei

Credit 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”, la suma primelor de asigurare medicală – 348,26 de lei

Editura Cartier SRL, și-a onorat obligația față de angajat și a achitat datoria aferentă concediului de odihnă cu trei zile calendaristice înainte de a pleca angajatul în concediu.

Se reflectă reținerea impozitului pe venit din venitul angajatului

Debit 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 749,19 de lei

Credit 5342 „Datorii privind impozitul pe venit din salariu” – 749,19 de lei

Prima de asigurare obligatorie de asistență medicală achitată de angajat în mărime de 4,5 %

Debit 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 348,26 de lei

Credit 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” – 348,26 de lei

Contribuții de asigurare socială achitate de angajat în mărime de 6 %

Debit 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 464,35 de lei

Credit 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” – 464,35 de lei

Stingerea datoriei față de angajat (7 739,20 – 749,19 – 348,26 – 464,35)

Debit 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 6 177,40 de lei

Credit 241 „Casa” – 6177,40 de lei

Sursa: elaborat de autor în baza datelor Editurii Cartier SRL

Modul de calcul și contabilizare a indemnizației de concediu de odihnă

La cererea angajatei Pagu Mariana, acesteia i s-a acordat concediu anual de odihnă începând cu 01 iunie 2016 până pe 28 iunie 2016. Editura Cartier SRL dispune de următoarele date aferente angajatei (tabel A.20.1).

Tabel A.20.1.

Informație cu privire la veniturile încasate de angajat pentru perioada 2015-2016

Lunile perioadei de calcul	Nr. de zile			Salariul calculat, lei
	calendaristice (cu excepția zilelor de sărbători)	lucrătoare (conform regimului de lucru de 5 zile pe săptămână)	lucrate de facto	
Iulie 2015	31	23	23	3960,00
August 2015	28	19	19	4770,00
Septembrie 2015	30	22	22	7260,00
Octombrie 2015	30	21	22	4630,00
Noiembrie 2015	30	21	21	4110,00
Decembrie 2015	30	22	22	2960,00
Ianuarie 2016	28	18	18	13360,00
Februarie 2016	29	21	21	4610,00
Martie 2016	30	22	22	7690,00
Aprilie 2016	30	21	21	3920,00
Mai 2016	28	20	20	4460,00
Iunie 2016				
Total	324	230	231	61 730,00

Sursa: elaborat de autor în baza datelor Editurii Cartier SRL

Pentru a determina suma indemnizației de concediu de odihnă se calculează:

1. *salariul mediu pe o zi lucrătoare aferentă perioadei de calcul:*

$$61\ 730 \text{ de lei} : 231 \text{ de zile} = 267,23 \text{ de lei}$$

2. *raportul numărului de zile lucrătoare din perioada de decontare, conform calendarului săptămânii de lucru stabilit la întreprindere către numărul de zile calendaristice din aceeași perioadă, cu excepția zilelor de sărbătoare nelucrătoare menționate la art.111 din CM*

$$231 \text{ de zile} / 324 \text{ de zile} = 0,71296$$

3. *salariul mediu pentru o zi calendaristică:*

$$0,71296 \times 267,23 \text{ de lei} = 190,52 \text{ de lei}$$

4. *suma indemnizației pentru concediul anual de odihnă:*

$$190,52 \text{ de lei} \times 28 \text{ de zile} = 5334,56 \text{ de lei}$$

Vom efectua, pentru comparație, calculul indemnizației de concediu pentru angajatul Pagu Mariana, dar utilizând ca bază de calcul salariul calculat pentru ultimele trei luni premergătoare lunii pentru care s-a acordat concediul.

Informație cu privire la veniturile încasate de angajat pentru perioada 2016

Lunile perioadei de calcul	Nr. de zile			Salariul calculat, lei
	calendaristice (cu excepția zilelor de sărbători)	lucrătoare (conform regimului de lucru de 5 zile pe săptămână)	lucrate de facto	
Martie 2016	30	22	22	7690,00
Aprilie 2016	30	21	21	3920,00
Mai 2016	28	20	20	4460,00
Total	88	63	63	16070,00

Sursa: elaborat de autor în baza datelor Editurii Cartier SRL

Pentru a determina suma indemnizației de concediu de odihnă calculăm:

1. *salariul mediu pentru o zi lucrătoare aferentă perioadei de calcul:*

$$16\,070,00 \text{ de lei} : 63 \text{ de zile} = 255,08 \text{ de lei}$$

2. *raportul numărului de zile lucrătoare din perioada de decontare, conform calendarului săptămânii de lucru stabilit la întreprindere, către numărul de zile calendaristice din aceeași perioadă, cu excepția zilelor de sărbătoare nelucrătoare menționate la art.111 din CM*

$$63 \text{ de zile} / 88 \text{ de zile} = 0,71591$$

3. *salariul mediu pentru o zi calendaristică:*

$$0,71591 \times 255,08 \text{ de lei} = 182,61 \text{ de lei}$$

4. *suma indemnizației pentru concediul anual de odihnă:*

$$182,61 \text{ de lei} \times 28 \text{ de zile} = 5\,113,19 \text{ de lei}$$

în baza datelor prezentate, observăm că în cazul calculării indemnizației pentru concediul de odihnă utilizând salariul pe ultimele trei luni, suma venitului angajatei este mai mică cu 221,37 de lei (5 334,56 – 5 113,19) decât în varianta calculării acestui indicator în baza a 12 luni. Considerăm oportună respectarea principiilor contabile, astfel încât în măsura posibilităților de reflectat date cât mai exacte ca într-un final să furnizăm informații corecte utilizatorilor atât interni, cât și externi. Astfel în varianta când concediul de odihnă este calculat luând ca bază de calcul venitul angajatului pentru anul care i se oferă acest concediu, se realizează una din caracteristicile calitative ale Standardelor de contabilitate – prezentarea informației fidele, mai obiective, iar în a doua variantă, informația aferentă indemnizațiilor pentru concediu de odihnă este mai puțin fidelă (obiectivă).

Considerăm că e mai corect de a calcula indemnizația pentru concediul de odihnă în baza lunilor pentru care angajatul pleacă în concediu, cu alte cuvinte, perioada care se încadrează de la concediul anterior până la concediul curent, dar nu mai mult de 12 luni premergătoare lunii de acordare a concediului de odihnă. Menționăm că în acest caz lunile luate în calcul trebuie să fie lucrate complet, iar pentru fiecare lună lucrată complet angajatul are dreptul la 2,33 zile de concediu de odihnă. Pentru aceasta se vor întocmi următoarele calcule

Tabel A.20.3.

Calculul indemnizațiilor de concediu de odihnă anual al angajatei Pagu Mariana, în anul 2015-2016, conform zilelor de concediu de 2,33 zile lunar

Lunile perioadei de calcul	Salariul calculat, lei	Numărul de zile efectiv lucrate	Salariul mediu pe o zi lucrată	Zile de concediu după fiecare lună lucrată	Suma indemnizației, lei
Iulie 2015	3960,00	23	172,17	2,33	401,16
August 2015	4770,00	19	251,05	2,33	584,95
Septembrie 2015	7260,00	22	330,00	2,33	768,90
Octombrie 2015	4630,00	22	210,45	2,33	490,35
Noiembrie 2015	4110,00	21	195,71	2,33	456,00
Decembrie 2015	2960,00	22	134,55	2,33	313,50
Ianuarie 2016	13360,00	18	742,22	2,33	1729,37
Februarie 2016	4610,00	21	219,52	2,33	511,48
Martie 2016	7690,00	22	349,55	2,33	814,45
Aprilie 2016	3920,00	21	186,67	2,33	434,94
Mai 2016	4460,00	20	223,00	2,33	519,59
Total	61 730,00	231			7 024,69

Sursa: elaborat de autor în baza datelor Editurii Cartier SRL

Înregistrările contabile aferente indemnizației pentru concediul de odihnă anual al angajatului Covalschi Mihail, când acesta nu a lucrat 12 luni:

Nr. crt.	Conținutul economic al operațiunilor	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Debit	Credit
1.	27.06.2017 <i>Înregistrarea indemnizației pentru concediul de odihnă pentru perioada în care angajatul a obținut dreptul asupra concediului</i>	3 191,32	713	531
2.	27.06.2017 <i>Înregistrarea indemnizației pentru concediul de odihnă pentru perioada în care angajatul urmează să obțină acest drept</i>	2 279,51	261	541
3.	27.06.2017 <i>Înregistrarea</i> - <i>contribuțiilor de asigurări sociale (5 470,83 x 0,23)</i> - <i>primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente indemnizațiilor acestui concediu (5 470,83 x 0,045)</i> - <i>total</i>	1 258,29 246,19 1 504,48		533.1 533.2
4.	27.06.2017 <i>Reținerile efectuate la plata indemnizației de concediu de odihnă pentru perioada pentru care angajatul a obținut dreptul asupra concediului, total, inclusiv:</i> - <i>contribuțiilor de asigurări sociale (3 191,32 x 0,06)</i> - <i>primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente indemnizațiilor acestui concediu (3 191,32 x 0,045)</i> - <i>impozitul pe venit</i>	589,77 191,48 143,61 254,68	531	533.1 533.2 534.2
5.	27.06.2017 <i>Reținerea efectuată la plata indemnizației de concediu de odihnă pentru perioada în care urmează să obțină acest drept, total, inclusiv:</i> - <i>contribuțiilor de asigurări sociale (2 279,51 x 0,06)</i> - <i>primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente indemnizațiilor acestui concediu (2 279,51 x 0,045)</i> - <i>impozitul pe venit</i>	421,27 136,77 102,58 181,92	226	533.1 533.2 534.2
6.	27.06.2017 <i>Achitarea indemnizației concediului de odihnă</i> - <i>pentru partea în care angajatul are dreptul asupra indemnizației</i> - <i>pentru partea aferentă perioadei nelucrate</i>	2601,55 1858,24	531 226	241 241

continuare tabel anexa 21

7.	<i>La finele fiecărei luni, din iulie până în decembrie, entitatea va reflecta cheltuielile aferente indemnizației de concediu de odihnă , lunar câte 379,92 de lei, total 2 279,51 de lei</i>	2279,51	713	261
8.	<i>La finele fiecărei luni, din iulie până în decembrie, entitatea va reflecta casarea datoriei preliminate din contul creanțelor anterior înregistrate pe măsură ce apare dreptul angajatului la indemnizație de concediu de odihnă</i>	2279,51	541	226

Sursa: elaborat de autor

Centralizatorul documentelor aferente deplasărilor

Denumire document	Specificații
Ordin cu privire la deplasare	Ordinul este întocmit de către directorul companiei, sau oricare altă persoană împuternicită, prin care delegea un angajat al entității (sau mai mulți) cu privire la deplasarea acestuia pe motiv de serviciu. Este important ca în ordin să fie menționat scopul delegării, persoanele delegate, locul delegării, termenul delegării. Ordinul este adus la cunoștință persoanei delegate, contabilului și șefului de departament.
Ordin de deplasare	Scopul întocmirii acestui document este pentru a justifica efectuarea deplasării. Acest document conține informații cu privire la persoana delegată, perioada când este delegată, scopul deplasării și locul deplasării, precum și ziua plecării și ziua întoarcerii, care se autentifică prin ștampilă atât de instituția unde s-a deplasat, cât și de instituția care l-a delegat. În cazul când angajatul este delegat în câteva localități, datele cu privire la sosire și plecare se fac aparte pentru fiecare loc de deplasare.
Decont de avans	Decontul de avans se întocmește de către contabilitatea companiei în baza documentelor prezentate de delegat respectând legislația în vigoare. Acest document va conține informație aferentă cheltuielilor de delegare, suma ce urmează a fi achitată persoanei delegate cu anexarea documentelor justificative.
Nota contabilă	Nota contabilă este întocmită de contabilitatea întreprinderii. Conform acestui document, contabilul prezintă calculele cheltuielilor de delegare (cazarea, transportul, diurnele, alte cheltuieli) și formulele contabile aferente acestor cheltuieli. Tot în acest document ar fi bine să se indice suma cheltuielilor efectuate în limita legislației și peste limită. Menționăm că pentru calcule se va utiliza Hotărârea Guvernului nr. 10 din 05.01.2012 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la delegarea salariilor entităților din Republica Moldova, iar cheltuielile înregistrate peste limită nu vor fi permise spre deducere în scopuri fiscale.
Alte documente	În funcție de organizarea contabilității în cadrul companiei pot fi întocmite și alte documente care sunt aprobate de conducerea entității și prezentate în politica de contabilitate a firmei.

Sursa: elaborat de autor

Modul de contabilizare a provizionului pentru plata concediilor de odihnă

Conținutul operației	Conturi corespondente		Descriere
	debit	credit	
1. Constituirea provizionului	811 „Activități de bază“	538 „Provizioane curente”	La suma provizioanelor aferente plății concediilor constituite pentru muncitorii care participă în mod direct la fabricarea produselor, prestarea serviciilor, executarea lucrărilor în activitatea de bază.
	812 „Activități auxiliare“	538 „Provizioane curente”	La suma provizioanelor aferente plății concediilor constituite pentru muncitorii care prestează munca în activitățile auxiliare.
	821 „Costuri indirecte de producție“	538 „Provizioane curente”	La suma provizioanelor aferente plății concediilor constituite pentru personalul tehnic și de ingineri (șeful secției, reglari, tehnologi, mecanici, ingineri etc.) al secției.
	121, 123, 712, 713, 714	538 „Provizioane curente”	În funcție de destinația muncii prestate de către muncitori
2. Reflectarea plăților concediului de odihnă în luna acordării concediului	538 „Provizioane curente”	531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii “	La suma indemnizațiilor pentru concediul efectiv calculat când angajații pleacă în concediul de odihnă.
	538 „Provizioane curente”	533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale“	La suma contribuțiilor de asigurări sociale și asistență medicală aferentă indemnizațiilor calculate (pentru primele de asigurare medicală în cazul în care calculul și plata concediilor are loc în luna calculării).
	538 „Provizioane curente”	541 „Datorii preliminate“	La suma primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, în cazul în care plata și calculul indemnizațiilor pentru concediu au loc în luni diferite.
3. Achitarea sumelor plății pentru concediu, după ce au fost efectuate reținerea impozitelor	531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii “	241 „Casa” 242 „Conturi curente în monedă națională”	La suma achitării indemnizațiilor pentru concediu.

Sursa: elaborat de autor

Evoluția costului de producție pe parcursul unui an fără constituirea provizionului

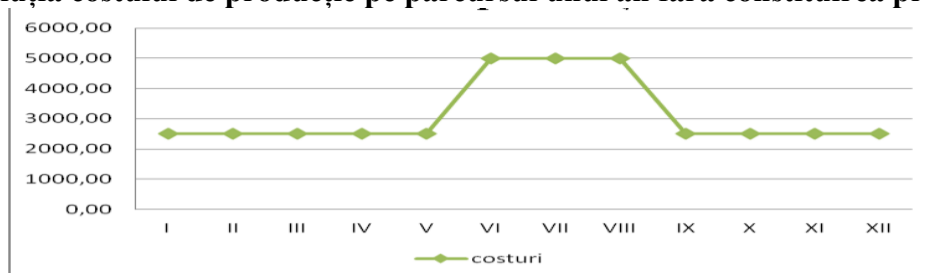


Fig. A.24.1. *Evoluția costurilor de producție pe parcursul unui an fără constituirea provizionului la Editura Cartier SRL, lei*

Sursa: elaborat de autor

Evoluția costurilor de producție pe parcursul unui an cu constituirea provizionului pentru concediul de odihnă



Fig. A.24.2. *Evoluția costurilor de producție pe parcursul unui an cu constituirea provizionului pentru concediul de odihnă, lei*

Sursa: elaborat de autor

Indemnizațiile de concediu de odihnă la Editura Cartier, anul 2017

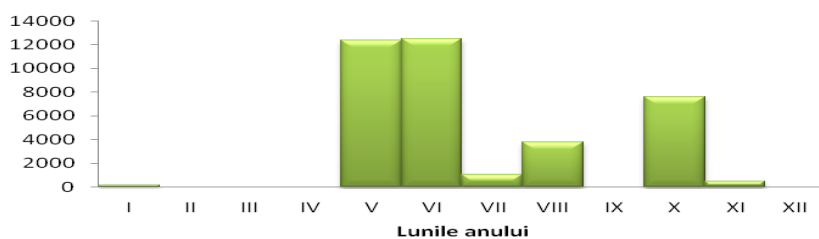


Fig. A.24.3. *Indemnizațiile de concediu de odihnă la Editura Cartier în 2017, lei*

Sursa: elaborat de autor în baza datelor contabilității entității Cartier

Modul de calcul și contabilizare a provizionului calculat conform metodei salariului mediu pe o zi efectiv pentru întregul personal

Entitatea „Metropola” SRL, în politicile sale contabile, a menționat că, la finele fiecărui trimestru, constituie provizion pentru concediile plătibile, iar metoda de calcul al provizionului este cea în baza salariului mediu pe zi pentru întregul personal. Conform datelor furnizate de specialiștii din secția cadre, la 01 ianuarie 2019, concedii neutilizate pentru anul 2018 nu există. Deci, la 01.01.2019, provizionul neutilizat al perioadei precedente pentru concedii va fi egal cu zero. La 31.03.2019, numărul total de zile de concediu neutilizat în primul trimestru al acestui an a constituit:

- 35 de zile de concediu pentru muncitorii din activitatea de bază
- 6 zile de concediu pentru muncitorii ce deserveșc subdiviziunile,
- 13 zile de concediu pentru personalul administrativ al entității.

Salariul mediu pe o zi, pentru perioada 01.01.2019-31.03.2019, a constituit 210 lei.

Conform datelor inițiale, se întocmesc următoarele calcule:

- Suma indemnizației pentru concediul de odihnă neutilizat, la 31.03.2019, va constitui: *11 340 de lei (54 de zile x 210 lei)*
- Contribuțiile de asigurări sociale: *2 041,20 de lei (11 340 de lei x 0,18)*
- Primele de asigurare obligatorie de asistență medicală: *510,30 de lei (11 340 de lei x 0,045)*
- Suma provizionului la 31.03.2016: *13 891,50 de lei (11 340 de lei + 2 041,20 de lei + 510,30 de lei)*

Înregistrările contabile vor genera la data de 31.03.2019 astfel:

Debit 811 „Activități de bază” – 9 003,75 de lei - la suma provizionului constituit pentru muncitorii ce fabrică produse concrete.

Debit 821 „Costuri indirect de producție” – 1 543,50 de lei – la suma provizionului pentru personalul tehnic și de ingineri.

Debit 713 „Cheltuieli administrative” – 3 344,25 de lei - la suma provizionului pentru personalul administrativ.

Credit 538 „ Provizioane curente” – 13 891,50 de lei – la suma totală a provizionului constituit.

Sursa: elaborat de autor

Borderou de calculul al provizionului pentru primul trimestru al anului 2019

Nr. crt.	Numele/ Prenumele angajatului	Perioada (luna)	Salariul mediu pe o zi, lei	Numărul zile de concediu neutilizate	Calcul provizion:		
					Suma salarilor, lei	contribuții de asigurări sociale (18%) și prima obligatorie de asistență medicală(4,5%), lei	TOTAL, lei
1	2	3	4	5	6=4*5	7 = 6*0,225	8=6+7
1.	Cazacu Ion	Ianuarie	309,00	9	2 781,00	625,73	3 406,73
		Februarie	412,00	12	4 944,00	1 112,40	6 056,40
		Martie	356,00	15	5 340,00	1 201,50	6 541,50
2.	Cojocari Mihail	Ianuarie	226,00	2	452,00	101,70	553,70
		Februarie	389,00	4	1 684,37	378,98	2 063,35
		Martie	349,00	7	2 324,34	522,98	2 847,32
3.	Lungu Elena	Ianuarie	489,00	15	7 335,00	1 650,38	8 985,38
		Februarie	250,00	17	4 332,50	974,70	5 307,20
		Martie	378,00	20	7 431,48	1 672,08	9 103,56
4.	Sîrghi Aurelia	Ianuarie	321,00	8	2 568,00	577,80	3 145,80
		Februarie	545,00	10	5 629,85	1 266,72	6 896,57
		Martie	296,00	13	3 747,36	843,16	4 590,52
Total provizion constituit pentru luna			Ianuarie (3 406,73 + 553,70 + 8 985,38 + 3 145,80)				16 091,61
			Februarie (6 056,40 + 2 063,35 + 5 307,20 + 6 896,57)				20 323,52
			Martie (6 541,50 + 2 847,32 + 9 103,56 + 4 590,52)				23 082,90

Sursa: elaborat de autor

Modul de calcul și contabilizare a provizionului calculat în baza salariului mediu pe o zi planificat

Entitatea „Metropola” SRL a planificat pentru anul 2018 un fond de salarizare pentru muncitorii din secția de bază în sumă de 26 789 000 de lei.

Totalul zilelor lucrătoare pentru această perioadă va constitui – 100 500. Numărul de zile de concediu al angajaților constituie 11 200. La finele anului 2018, s-a constatat că efectiv s-au lucrat 100 789 de zile, salariul fiind calculat în sumă de 2 6985 000 de lei. Zile de concediu neutilizate pentru anul 2018 – 400 de zile. Pentru prima lună a anului 2018, salariile calculate au constituit 2 250 600 de lei, iar suma efectivă a plății concediilor anuale – 3 290 265 de lei. Soldul provizionului pentru plata concediilor, la începutul anului 2018, constituie 38 600 lei.

Conform acestor date inițiale, se întocmesc următoarele calcule:

- 1) salariul mediu planificat pe o zi = 266,56 de lei (26 789 000 de lei / 100 500 de zile),
- 2) suma indemnizațiilor pentru concediile anului 2018 = 2 985 440,80 de lei (266,56 de lei x 11 200 de zile),
- 3) contribuții de asigurări sociale = 686 651,38 de lei (2 985 440,80 de lei x0,23),
- 4) primele de asigurare obligatorie de asistență medicală = 134 344,84 de lei (2 985 440,80 de lei x 0,045),
- 5) suma totală a indemnizațiilor pentru concedii inclusiv contribuțiile și primele aferente = 3 806 437,02 de lei (2 985 440,80 de lei+686 651,38 de lei+134 344,84 de lei),
- 6) raportul dintre suma indemnizațiilor pentru concediile de odihnă și fondul salarial planificat = 0,1421 (3 806 437,02 de lei/ 26 789 000 de lei),
- 7) provizionul pentru plata concediilor în luna ianuarie 2018 = 319 810 de lei (2 250 600 de lei x 0,1421),
- 8) suma provizionului constituit în anul 2018 = 3 834 568,50 de lei (26 985 000 de lei x 0,1421),
- 9) soldul provizionului la finele anului de gestiune = 136 546, 13 de lei {[26 985 000 de lei/100 789 de zile x 400 de zile]+[(26 985 000 de lei/100 789 de zile x 400 de zile) * 0,275]}.

Aceste calcule generează următoarele înregistrări contabile:

Înregistrările contabile aferente constituirii și utilizării provizionului pentru plata concediilor de odihnă la entitatea Metropola, lei:

Nr. crt.	Conținutul economic al operațiunilor	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			Debit	Credit
1.	Ianuarie 2018. Calculul salariului pentru muncitorii din activitatea de bază	2250600	811	531

2.	<i>Ianuarie 2018. Calculul contribuțiilor pentru :</i> - asigurările sociale - prima de asigurare obligatorie de asistență medicală	517638 101277	811 811	533 541
3.	<i>Ianuarie 2018. Constituirea provizionului pentru plata concediilor muncitorilor din activitatea de bază</i> Pe parcursul lunilor februarie – decembrie ale anului 2018, entitatea va constitui provizion în acest scop în sumă de 3514758,50 de lei, total pentru anul 2018 suma provizionului va constitui 3834568,50 de lei. <i>În funcție de destinația muncii prestate de către muncitori, la constituirea provizionului, se vor debita conturile 121,712, 713, 812, 821 etc.</i>	319810	811	538
4.	<i>Ianuarie-Decembrie 2018. Calcularea indemnizațiilor pentru concediile de odihnă în lunile acordării concediilor muncitorilor la suma totală de 3 290 265 de lei, inclusiv:</i> la suma indemnizațiilor plătite la suma contribuțiilor de asigurări sociale la suma primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală	3290265 2580600 593538 116127	538	531 533 541
5.	După efectuarea inventarierii, s-a depistat că provizionul constituit efectiv a depășit provizionul utilizat. Se atribuie excedentul provizionului constituit în plus la venit (1.Se calculează provizionul constituit, luând în considerare soldul acestuia la începutul și la finele anului de gestiune 3 736 622,37 de lei = 38 600 de lei +3 834 568,50 de lei -136 546,13 de lei 2. Se compară provizionul constituit cu cel utilizat pe parcursul anului gestionar determinând diferența: 446 357,37 de lei = 3 736 622,37 de lei – 3 290 265 de lei)	446357,37	538	612

Sursa: elaborat de autor

Modul de calcul și contabilizare a provizionului conform metodei normative de constituire a provizionului

În politicile contabile ale entității „Alfa” SRL se menționează că constituirea provizionului pentru anul 2017 se va efectua având la bază metoda normativă, iar procentul provizionului în suma fondului de remunerare constituie 11,3%. Alături sub forma unui tabel, vom prezenta datele cu privire la calculul provizionului pentru fiecare lună a perioadei de gestiune.

Calculul provizionului pentru plata concediilor la entitatea Alfa în anul 2017, lei

Perioada	Fondul de remunerare	Suma provizionului inclusiv		
		Indemnizațiile	Contribuții de asigurări sociale și prima obligatorie de asistență medicală	Total
1	2	3=2*0,113	4=3*0,275	5=3+4
Ianuarie	736900,00	83269,70	22899,17	106168,87
Februarie	562000,00	63506,00	17464,15	80970,15
Martie	698000,00	78874,00	21690,35	100564,35
Aprilie	598000,00	67574,00	18582,85	86156,85
Mai	436000,00	49268,00	13548,70	62816,70
Iunie	545600,00	61652,80	16954,52	78607,32
Iulie	497000,00	56161,00	15444,28	71605,28
August	395200,00	44657,60	12280,84	56938,44
Septembrie	678000,00	76614,00	21068,85	97682,85
Octombrie	679000,00	76727,00	21099,93	97826,93
Noiembrie	574600,00	64929,80	17855,70	82785,50
Decembrie	856000,00	96728,00	26600,20	123328,20
TOTAL	7256300,00	819961,90	225489,52	1045451,42

Sursa: elaborat de autor

**Beneficiari de pensii și alocații sociale de stat, aflați în evidența Casei Naționale de
Asigurări Sociale la situația de 01.10.2018**

Categoriile de beneficiari	Numărul beneficiarilor (persoane)	Mărimea medie a prestației (lei)
Pensii în total	708 761	1 663,18
<i>inclusiv:</i>		
– pensii pentru limită de vârstă	530 895	1 590,80
– pensii de dizabilitate	125 524	1 244,76
– pensii de urmaș	11 852	832,85
– pensii pentru vechime în muncă	62	836,55
– pensii unor categorii de angajați din aviația civilă	571	8 206,51
– pensii participanților la lichidarea avariei de la Ciornobâl	1 758	3 270,40
– pensii militarilor în termen și membrilor lor de familie	789	1 499,10
– pensii unor angajați din domeniul culturii	29	1 229,37
– pensii anticipate pentru limită de vârstă	7 721	2 971,56
– alte categorii de pensionari	29 560	4 515,58

Sursa: elaborat în baza datelor <http://date.gov.md/ckan/dataset/5308-beneficiarii-de-pensii-alocatii-sociale-de-stat-si-indemnizatii-adresate-famiilor-cu-copii-afla>

Prezentarea informației aferente veniturilor pe termen lung ale personalului

Entitatea „Metropola”, înainte de încheierea anului de gestiune, prezintă și pune în aplicare planul de plăți ale concediilor medicale. Să presupunem că la finele anului valoarea actualizată a datoriei conform planului constituie 3 500 000 de lei. Entitatea a achitat doar 200 000 de lei din 3 500 000 de lei pe parcursul anului de gestiune. Valoarea asigurată a concediilor medicale constituie 1 000 000 de lei. Sumele menționate vor fi reflectate în situațiile financiare astfel

Reflectarea informației în situațiile financiare, lei

	<i>Situațiile financiare</i>	<i>Suma, lei</i>
Cheltuieli cu personalul (alte beneficii pe termen lung ale personalului)	Situația de profit și pierdere	200 000
Mijloace financiare	Bilanț, Situația fluxurilor de numerar	200 000
Cheltuieli cu personalul (alte beneficii pe termen lung ale personalului)	Situația de profit și pierdere	2 500 000
Datorii pe termen lung față de angajați	Bilanț	(1 000 000)
Provizion aferent datoriilor pe termen lung față de angajați	Bilanț	3 500 000

Sursa: elaborat de autor

Modul de determinare a altor venituri pe termen lung ale personalului

Să admitem că fiecare angajat din cadrul entității Editura Cartier SRL are dreptul la 5 zile lucrătoare pentru concediu medical plătit pentru fiecare an de activitate. Concediul neutilizat în anul gestionar poate fi utilizat pe parcursul a doi ani ulteriori. Concediul medical se ia inițial pe seama concediului neutilizat și atribuit perioadelor viitoare (după metoda FIFO). Potrivit experienței din anii precedenți, entitatea se așteaptă ca concediile medicale să fie utilizate în medie spre mijlocul anului.

La 31 decembrie 2016, rata de actualizare constituia 5 % pentru 6 luni, 8% pentru 18 luni, 18 % pentru o perioadă de 24 de luni.

Tabel A.31.1.

Date inițiale cunoscute de entitate la 31 decembrie 2016

Angajatul	Salariul mediu pentru 1 zi lucrătoare, lei	Zile cumulate de concediu medical la 31 decembrie 2016, zile	Zile de concediu medical care se așteaptă a fi utilizate în anul 2017, zile	Zile de concediu medical care se așteaptă a fi utilizate în anul 2018, zile	Creșterea așteptată a salariului începând cu 01 ianuarie al fiecărui an, %
1	2	3	4	5	6
Darii Marina	190	1	6	5	3
Cojocaru Mircea	320	6	5	5	2
Tribusean Inga	250	9	4	4	2
Coroban Vitalie	410	0	8	8	4

Sursa: elaborat de autor

Pentru determinarea sumei datoriei entității privind plata concediilor medicale la 31.12.2016, se vor efectua următoarele calculele:

Angajatul Darii Marina: 186,38 de lei (compensația, preconizată a fi achitată în anul 2017) [190 de lei (salariul pentru o zi lucrătoare în anul 2016) x 1,03 (creșterea așteptată a salariului) x 1 (zile de concediu medical, cumulate la situația din 31.12.2016, care se așteaptă a fi utilizate în anul 2017) = 195,70 de lei, 195,70 de lei : 1,05 (coeficientul de actualizare) = 186,38 de lei]

Angajatul Cojocaru Mircea: 1554,29 lei (compensația, preconizată a fi achitată în anul 2017) (320 de lei x 1,02 x 5 zile = 1 632,00 de lei, 1 632,00 de lei : 1,05 = 1 554,29 de lei]

Angajatul Cojocaru Mircea: 308,27 de lei (compensația, preconizată a fi achitată în anul 2018) [320 de lei (salariul pentru o zi lucrătoare în anul 2016) x 1,0404 (creșterea așteptată a salariului) x 1 (zile de concediu medical, cumulate la situația din 31.12.2016, care se așteaptă a fi utilizate în anul 2018) = 332,93 de lei, 332,93 de lei : 1,08 (coeficientul de actualizare) = 308,27 de lei]

Angajatul Tribusean Inga: 971,43 lei (compensația, preconizată a fi achitată în anul 2017) (250 de lei x 1,02 x 4 = 1 020,00 de lei, 1 020,00 de lei : 1,05 = 971,43 de lei)

Angajatul Tribusean Inga: 963,33 de lei (compensația, preconizată a fi achitată în anul 2018) (250 de lei x 1,0404 x 4 = 1 040,40 de lei, 1 040,40 de lei : 1,08 = 963,33 de lei)

Angajatul Coroban Vitalie: 0 lei, deoarece angajatul a utilizat toate zilele de concediu medical.

La 31 decembrie 2016, datoria entității privind plata concediilor medicale constituie 3 983,70 de lei (186,38 de lei angajatul Darii Marina + 1 862,56 de lei angajatul Cojocaru Mircea + 1 934,76 de lei angajatul Tribusean Inga)

Să presupunem aceeași situație ca în exemplul anterior, doar că angajatul va primi compensația pentru concediul medical plătit care nu a fost utilizat pe parcursul a 24 de luni după încheierea perioadei de gestiune în care angajatul și-a exercitat activitatea.

La situația din 31 decembrie 2016, datoria entității privind plata concediilor medicale constituie: 4 204,12 de lei (186,38 de lei angajatul Darii Marina + 1 862,56 de lei angajatul Cojocaru Mircea + 2 155,18 de lei angajatul Tribusean Inga)

Angajatul Darii Marina: 186,38 de lei (compensația, preconizată a fi achitată în anul 2017) [190 de lei (salariul pentru o zi lucrătoare în anul 2016) x 1,03 (creșterea așteptată a salariului) x 1 (zile de concediu de boală, cumulate la situația din 31.12.2016, care se așteaptă a fi utilizate în anul 2017) = 195,70 de lei, 195,70 lei : 1,05 (coeficientul de actualizare) = 186,38 de lei]

Angajatul Cojocaru Mircea: 1 554,29 de lei (compensația, preconizată a fi achitată în anul 2017) (320 de lei x 1,02 x 5 = 1 632,00 de lei, 1 632,00 de lei : 1,05 = 1 554,29 de lei)

Angajatul Cojocaru Mircea: 308,27 de lei (compensația, preconizată a fi achitată în anul 2018) [320 de lei (salariul pentru o zi lucrătoare în anul 2016) x 1,0404 (creșterea așteptată a salariului) x 1 (zile de concediu de boală, cumulate la situația din 31.12.2016, care se așteaptă a

fii utilizate în anul 2018) = 332,93 de lei, 332,93 de lei : 1,08 (coeficientul de actualizare) = 308,27 de lei]

Angajatul Tribusean Inga: 971,43 de lei (compensația, preconizată a fi achitată în anul 2017) (250 de lei x 1,02 x 4 = 1 020,00 de lei, 1 020,00 lei : 1,05 = 971,43 de lei)

Angajatul Tribusean Inga: 963,33 de lei (compensația, preconizată a fi achitată în anul 2018) (250 de lei x 1,0404 x 4 = 1 040,40 de lei, 1 040,40 de lei : 1,08 = 963,33 de lei)

Angajatul Tribusean Inga: 220,42 de lei (compensația, preconizată a fi achitată în anul 2018) [250 de lei (salariul pentru o zi lucrătoare în anul 2016) x 1,0404 (creșterea așteptată a salariului) x 1 (zile de concediu de boală, cumulate la situația din 31.12.2016, care se așteaptă a fi utilizate în anul 2018) = 260,10 de lei, 260,10 de lei : 1,18 (coeficientul de actualizare) = 220,42 de lei]

Angajatul Coroban Vitalie: 0 lei, deoarece angajatul a utilizat toate zilele de concediu de boală.

Considerăm oportună constituirea provizioanelor pentru plata indemnizațiilor pentru incapacitate de muncă. Astfel se vor înregistra următoarele formule contabile:

1. Constituirea provizionului

Debit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – 4 204,12 de lei

Credit 426 „Provizioane pe termen lung” – 4 204,12 de lei

Când apare momentul producerii riscului (îmbolnăvirea angajatului), spre exemplu s-a îmbolnăvit angajatul din departamentul administrativ - Tribusean Inga , se vor întocmi următoarele formule contabile

2. Reclasificarea cheltuielilor anticipate (transferarea cheltuielilor anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente)

Dedit 261 „Cheltuieli anticipate curente “ – 220,42 de lei

Credit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – 220,42 de lei

3. Reclasificarea provizionului

Debit 426 „Provizioane pe termen lung” – 220,42 de lei

Credit 538 „Provizioane curente” – 220,42 de lei

4. Recunoașterea cheltuielilor perioadei de raportare

Debit 713 „Cheltuieli administrative” – 220,42 de lei

Credit 261 „Cheltuieli anticipate curente “ -220,42 de lei

5. Recunoașterea datoriei privind remunerarea

Debit 538 „Provizioane curente” – 220,42 de lei

Credit 531, „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 220,42 de lei

Dacă entitatea menționează în Politicile sale contabile că nu constituie provizion pentru astfel de indemnizații, atunci pentru contabilizarea acestora va utiliza contul 428, „Alte datorii pe termen lung” din Planul general de conturi contabile, deschizând un subcont, spre exemplu 428.3 „Indemnizații pentru concediu medical”. Astfel înregistrările contabile vor fi următoarele:

1. Recunoașterea inițială a datoriilor pe termen lung față de angajați privind indemnizațiile pentru concediu medical

Debit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – 4 204,12 de lei

Credit 428 „Alte datorii pe termen lung” – 4 204,12 de lei

Când s-a produs riscul anterior preconizat (îmbolnăvirea angajatului), spre exemplu s-a îmbolnăvit angajatul Tribusean Inga, care face parte din departamentul administrativ, se vor întocmi următoarele formule contabile

2. Reclasificarea cheltuielilor anticipate

Dedit 261 „Cheltuieli anticipate curente “ – 220,42 de lei

Credit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – 220,42 de lei

3. Recunoașterea cheltuielilor perioadei de raportare

Debit 712, 713, 714, 811, 812, 821 etc. – 220,42 de lei

Credit 261 „Cheltuieli anticipate curente “ -220,42 de lei

4. Recunoașterea datoriei privind remunerarea

Debit 428 „Alte datorii pe termen lung” – 220,42 de lei

Credit 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 220,42 de lei

❖ *Rata de actualizare reprezintă rata rentabilității folosită pentru a converti o sumă de bani, care trebuie plătită sau primită în viitor, în valoarea ei actualizată (sau prezentă).*

Condiții de concediere a personalului

CM al RM, art. 88 ,, (1) *Angajatorul este în drept să concedieze salariații de la unitate în legătură cu lichidarea acesteia ori în legătură cu reducerea numărului sau a statelor de personal (art. 86 alin.(1) lit.b) și c)) doar cu condiția că:*

a) *va emite un ordin (dispoziție, decizie, hotărîre), motivat din punct de vedere juridic sau economic, cu privire la lichidarea unității ori reducerea numărului sau a statelor de personal;*

b) *va emite un ordin (dispoziție, decizie, hotărîre) cu privire la preavizarea, sub semnătură, a salariaților cu 2 luni înainte de lichidarea unității ori de reducerea numărului sau a statelor de personal. În caz de reducere a numărului sau a statelor de personal, vor fi preavizate numai persoanele ale căror locuri de muncă urmează a fi reduse;*

c) *o dată cu preavizarea în legătură cu reducerea numărului sau a statelor de personal, va propune în scris salariatului preavizat un alt loc de muncă (funcție) în cadrul unității respective (cu condiția că astfel de loc de muncă (funcție) există la unitate, iar salariatul preavizat întrunește cerințele necesare pentru suplinirea acestuia);*

d) *va reduce, în primul rînd, locurile de muncă vacante;*

e) *va desface contractul individual de muncă în primul rînd cu salariații angajați prin cumul;*

f) *va acorda salariatului ce urmează a fi concediat o zi lucrătoare pe săptămîină cu menținerea salariului mediu pentru căutarea unui alt loc de muncă;*

g) *va prezenta, în modul stabilit, cu 2 luni înainte de concediere, agenției pentru ocuparea forței de muncă informațiile privind persoanele ce urmează a fi disponibilizate;*

h) *se va adresa organului sindical în vederea obținerii acordului pentru concediere, în modul prevăzut de prezentul cod;*

i) *în cazul în care reorganizarea sau lichidarea unității presupune reducerea în masă a locurilor de muncă, va informa în scris, cu cel puțin 3 luni înainte, despre acest lucru organele sindicale din unitatea și ramura respectivă și va iniția negocieri în vederea respectării drepturilor și intereselor salariaților. Criteriile vizînd reducerea în masă a locurilor de muncă se stabilesc prin convențiile colective.*

(2) *În cazul în care, după expirarea termenului de preavizare de 2 luni, nu a fost emis ordinul (dispoziția, decizia, hotărîrea) de concediere a salariatului, această procedură nu poate fi repetată în cadrul aceluiași an calendaristic. În termenul de preavizare nu se include perioada aflării salariatului în concediul anual de odihnă, în concediul de studii și în concediul medical.*

(3) *Locul de muncă redus nu poate fi restabilit în statele unității pe parcursul anului calendaristic în care a avut loc concedierea salariatului care l-a ocupat.*

(4) *În caz de lichidare a unității, angajatorul este obligat să respecte procedura de concediere prevăzută la alin.(1) lit. a), b), f), g) și i.)”*

Sursa: CM al RM

Modul de determinare a veniturilor personalului sub formă de participații la capitalul social

La 01 ianuarie 2017, Alfa S.A. prevede acordarea fără plată a 100 de acțiuni pentru fiecare din cei 25 de angajați. Pentru a beneficia de acțiunile entității, angajatul trebuie să muncească la entitate încă 5 ani. Conform informațiilor prezentate de entitate, valoarea nominală a fiecărei acțiuni constituie 15 lei, iar în jur de 10% din personalul entității vor demisiona pe parcursul a 5 ani și vor pierde dreptul la acțiuni.

În baza acestor condiții entitatea întocmește următoarele calcule:

Calculul veniturilor angajaților sub formă de participații la capitalul social

Anul	Calculul	Cheltuielile perioadei, lei	Cheltuielile totale, lei
1	2	3	4
1.	2 500 de acțiuni x 0,9 x 15 lei x 1/5	6 750	6 750
2.	2 500 de acțiuni x 0,9 x 15 lei x 2/5 – 6 750 de lei	6 750	13 500
3.	2 500 de acțiuni x 0,9 x 15 lei x 3/5 – 13 500 de lei	6 750	20 250
4.	2 500 de acțiuni x 0,9 x 15 lei x 4/5 – 20 250 de lei	6 750	27 000
5.	2 500 de acțiuni x 0,9 x 15 lei x 5/5 – 27 000 de lei	6 750	33 750

Acest exemplu reprezintă, de fapt, o situație simplă de obținere a compensațiilor sub formă de acțiuni, fără a face anumite evaluări. Propunem pentru acest exemplu următoarele înregistrări contabile:

Înregistrarea valorii acțiunilor emise, dar care vor fi oferite peste 5 ani

Debit 313 „Capital nevărsat” – 33 750 de lei

Credit 311 „Capital social” – 33 750 de lei

Înregistrarea cheltuielilor anticipate pe termen lung la momentul emiterii acțiunilor

Debit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – 33 750 de lei

Credit 313 „Capital nevărsat” – 33 750 de lei

Alocarea, la 01 ianuarie 2017, a 1/5 părți din cheltuielile anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente

Debit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 6 750 de lei

Credit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – 6 750 de lei

La finele fiecărui an de gestiune, entitatea va reflecta în contabilitate următoarea înregistrare:

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – 6 750 de lei

Credit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 6 750 de lei

Sursa: elaborat de autor

Modul de determinare a veniturilor personalului sub formă de participații la capitalul social

Alfa S.A., la 01 ianuarie 2017, oferă câte 100 de acțiuni fiecăruia din cei 25 de angajați. Pentru a obține dreptul asupra acțiunilor emise, angajatul trebuie să lucreze în cadrul companiei încă 5 ani. Valoarea nominală a unei acțiuni constituie 15 lei.

Entitatea presupune că unul din angajați va pleca din serviciu pe parcursul primului an, iar după 5 ani, conform prognozelor entității, se așteaptă o reducere de personal de 15%. Pe parcursul celui de-al doilea an încă 2 angajați au demisionat și entitatea revizuieste procentul concedierilor de la 15 % la 13%. În anul trei, încă un angajat a plecat din serviciu, în anul 4 – 1 angajat, iar în anul 5 – 1 angajat. În total 6 angajați își vor pierde dreptul de a obține acțiunile entității.



În baza acestor date entitatea va efectua următoarele calcule:

Determinarea veniturilor angajaților sub formă de participații la capitalul social

Anul	Calculul	Cheltuielile perioadei, lei	Cheltuielile totale, lei
1	2	3	4
1.	<i>2500 de acțiuni x 0,96 x 15 lei x 1/5</i>	6 375	6 375
2.	<i>2500 de acțiuni x 0,87 x 15 lei x 2/5 – 6 375 de lei</i>	6 675	13 050
3.	<i>2500 de acțiuni x 0,87 x 15 lei x 3/5 – 13 050 de lei</i>	6 525	19 575
4.	<i>2500 de acțiuni x 0,87 x 15 lei x 4/5 – 19 575 de lei</i>	6 525	26 100
5.	<i>1900 de acțiuni x 15 lei x 5/5 – 26 100 de lei</i>	2 400	28 500

Precum rezultă din calcul, numărul de angajați care vor pleca din serviciu în anul 1- 4 nu are legătură directă cu calcularea cheltuielilor perioadei pentru acești ani, dar rămâne a fi un indicator de care entitatea va ține cont la evaluarea compensației în favoarea angajaților rămași după o perioadă de 5 ani.

În acest context, entitatea nu trebuie să reflecte careva obligații în favoarea angajaților care au demisionat înainte de 5 ani. În general, IFRS 2 cere să nu se reflecte nicio cheltuială aferentă personalului care nu a respectat condițiile înaintate pentru obținerea dreptului la acțiunile firmei.

Din datele prezentate generează următoarele înregistrări contabile:

Primul an:

1. Înregistrarea valorii acțiunilor emise în primul an, până la revizuirea procentului de concedieri, dar care vor fi oferite peste 5 ani (6 375 de lei x 5 ani)

Debit 313 „Capital nevărsat” – 31 875 de lei

Credit 311 „Capital social “ – 31 875 de lei

2. *Înregistrarea cheltuielilor anticipate pe termen lung la momentul emiterii acțiunilor*

Debit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – 31 875 de lei

Credit 313 „Capital nevărsat “ – 31 875 de lei

3. *Alocarea, la finele fiecărui an, a 1/5 părți din cheltuielile anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente*

Debit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 6 375 de lei

Credit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung “ – 6 375 de lei

4. *La finele fiecărui an de gestiune, entitatea va reflecta în contabilitate următoarea înregistrare:*

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – 6 375 de lei

Credit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 6 375 de lei

Al doilea an:

5. *Înregistrarea valorii acțiunilor emise în al doilea an, după revizuirea procentului de concedieri, dar care vor fi oferite peste 4 ani, unde (3 375) de lei = 28 500 de lei - 31 875 de lei*

Debit 313 „Capital nevărsat” – (3 375) de lei

Credit 311 „Capital social“ – (3 375) de lei

6. *Corectarea cheltuielilor anticipate pe termen lung după revizuirea procentului concedierilor*

Debit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – (3 375) de lei

Credit 313 „Capital nevărsat“ – (3 375) de lei

7. *La finele anului 2, transferarea cheltuielilor anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente*

Debit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 6 675 de lei

Credit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung“ – 6 675 de lei

8. *La finele anului 2 – recunoașterea cheltuielilor financiare curente:*

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – 6 675 de lei

Credit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 6 675 de lei

Anul trei

9. *La finele anului 3, transferarea cheltuielilor anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente*

Debit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 6 525 de lei

Credit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung“ – 6 525 de lei

10. *La finele anului 3 de gestiune – recunoașterea cheltuielilor financiare curente:*

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – 6 525 de lei

Credit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 6 525 de lei

Anul patru

11. *La finele anului 4, transferarea cheltuielilor anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente*

Debit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 6 525 de lei

Credit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung “ – 6 525 de lei

12. *La finele anului 4 de gestiune – recunoașterea cheltuielilor financiare curente:*

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – 6 525 de lei

Credit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 6 525 de lei

Anul cinci

13. *La finele anului 5, transferarea cheltuielilor anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente*

Debit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 2 400 de lei

Credit 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” – 2 400 de lei

14. *La finele anului 5 de gestiune – recunoașterea cheltuielilor financiare curente:*

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – 2 400 lei

Credit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 2 400 lei

Tranzacții cu plata bazată pe acțiuni

Personalul unei entități, care a dobândit dreptul de a primi prime, poate alege modalitatea de plată a acestora, fie în formă monetară egală cu valoarea nominală a 100 de acțiuni ale companiei, sau fie în formă de acțiuni în număr de 100 de unități. Valoarea nominală a unei acțiuni este de 50 de lei. Entitatea trebuie să reflecte datorii în valoare de 5 000 de lei pentru fiecare angajat care are dreptul de a primi prime.

În baza acestor date generează înregistrarea contabilă:

Debit 712 „Cheltuieli de distribuire“, 713 „Cheltuieli administrative“, 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională“, 811 „Activități de bază“, 812 „Activități auxiliare“, 821 „Costuri indirecte de producție“ etc. – 5 000 de lei (în funcție de destinația muncii prestate)

Credit 538 „Provizioane curente” – 5 000 de lei

Dacă dreptul de a alege forma de plată rămâne la discreția entității, atunci trebuie de determinat dacă nu au apărut careva obligații de plată a mijloacelor financiare. Dacă obligația a apărut, atunci entitatea trebuie să o recunoască.

Să presupunem că în cadrul acestui exemplu firma hotărăște de sine stătător forma de rambursare a primelor angajaților. În acest caz, entitatea nu are obligația de a achita primele în formă monetară. Compania va reflecta prima ca parte componentă a capitalului.

Debit 712 „Cheltuieli de distribuire“, 713 „Cheltuieli administrative“, 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională“, 811 „Activități de bază“, 812 „Activități auxiliare“, 821 „Costuri indirecte de producție“ etc. – 5 000 de lei (în funcție de destinația muncii prestate)

Credit 311 „Capital social“ – 5 000 de lei

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.36.1. Dezvăluirea informației în 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 care 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 „ <i>Veniturile curente privind salariile, primele, concediile de odihnă</i> ”
	Plăți aferente concediilor medicale, prestații de asigurări sociale	Tabelul „ <i>Plăți aferente asigurărilor sociale</i> ”
	Asigurarea medicală facultativă a personalului	Tabelul „ <i>Asigurarea medicală a personalului</i> ”
	Alte beneficii curente sub formă nemonetară	Tabelul „ <i>Venituri curente nemonetare</i> ”
IAS 26	Veniturile aferente personalului-cheie de conducere al entității	Tabelul „ <i>Beneficiile personalului cheie de conducere</i> ”

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.36.2. Dezvăluirea informației în 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 care permite dezvăluirea informației
IAS 19	Prezentarea informațiilor privind cheltuielile legate de veniturile 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 beneficiilor postangajare	Tabelul „ <i>Venituri postangajare</i> ”
	Plăți aferente asigurărilor de viață postangajare și asistenței medicale postangajare	Tabelul „ <i>Asigurările de viață postangajare și asistența medicală postangajare</i> ”
	Plățile aferente compensațiilor sub forma participațiilor la capitalurile proprii	Tabelul „ <i>Compensațiile sub forma participațiilor la capitalurile proprii</i> ”
	Alte beneficii pe termen lung ale angajaților	Tabelul „ <i>Alte venituri pe termen lung ale angajaților</i> ”
IAS 26	Dezvăluirea informației privind beneficiile aferente personalului-cheie de conducere	Tabelul „ <i>Veniturile personalului cheie de conducere</i> ”

Sursa: elaborat de autor

**Modul de prezentare a informației aferente veniturilor pentru încetarea contractului
de muncă**

Tabel A.37.1.

Extras din bilanțul entității la situația din 31 decembrie 2017, lei

<i>Datorii</i>	<i>Rd</i>	<i>Anul 2016</i>	<i>Anul 2017</i>
<i>Datorii pe termen lung</i>			
<i>Provizion pe termen lung aferent veniturilor personalului</i>		40 000	35 000
<i>Alte datorii pe termen lung</i>			
<i>Datorii pe termen scurt</i>			
<i>Provizioane aferente veniturilor personalului</i>		20 000	15 000

Sursa: elaborat de autor

Tabel A.37.2.

Extras din anexa la situația financiară a entității pentru perioada de gestiune 2017, lei

<i>Indicatori</i>	<i>Anul 2016</i>	<i>Anul 2017</i>
<i>Beneficiile pentru încheierea contractului de muncă</i>	60 000	-
...		
<i>Total beneficiile pentru încheierea contractului de muncă</i>	60 000	50 000

Sursa: elaborat de autor

Informațiile aferente veniturilor privind plățile bazate pe acțiuni

Entitatea Metropola utilizează planul de premiere pentru angajații care activează fără întreruperi oferindu-le 600 de acțiuni fără anumite condiții. Se prevăd două variante :

1. Dreptul asupra celor 600 de acțiuni se acordă doar după 3 ani.
2. Dreptul asupra a 100 de acțiuni revine după finisarea primului an, la 200 de acțiuni după 2 ani și la celelalte 300 de acțiuni după încheierea celui de-al treilea an.

Valoarea justă a acțiunilor transmise după primul an constituie 150 de lei, după al doilea an 125 lei, după al treilea an 115 lei.

Prima variantă de acordare a dreptului după trei ani:

Tabelul A.38.1.

Calculul valorii acțiunilor conform primei variante

Anul	Calculul	Cheltuielile perioadei, lei	Cheltuieli cumulative, lei
1	600 de acțiuni x 115 lei x 1/3	23 000	23 000
2	600 de acțiuni x 115 lei x 2/3 – 23 000 de lei	23 000	46 000
3	600 de acțiuni x 115 lei x 3/3 – 46 000 de lei	23 000	69 000

Sursa: elaborat de autor

A doua variantă de acordare a dreptului după fiecare an:

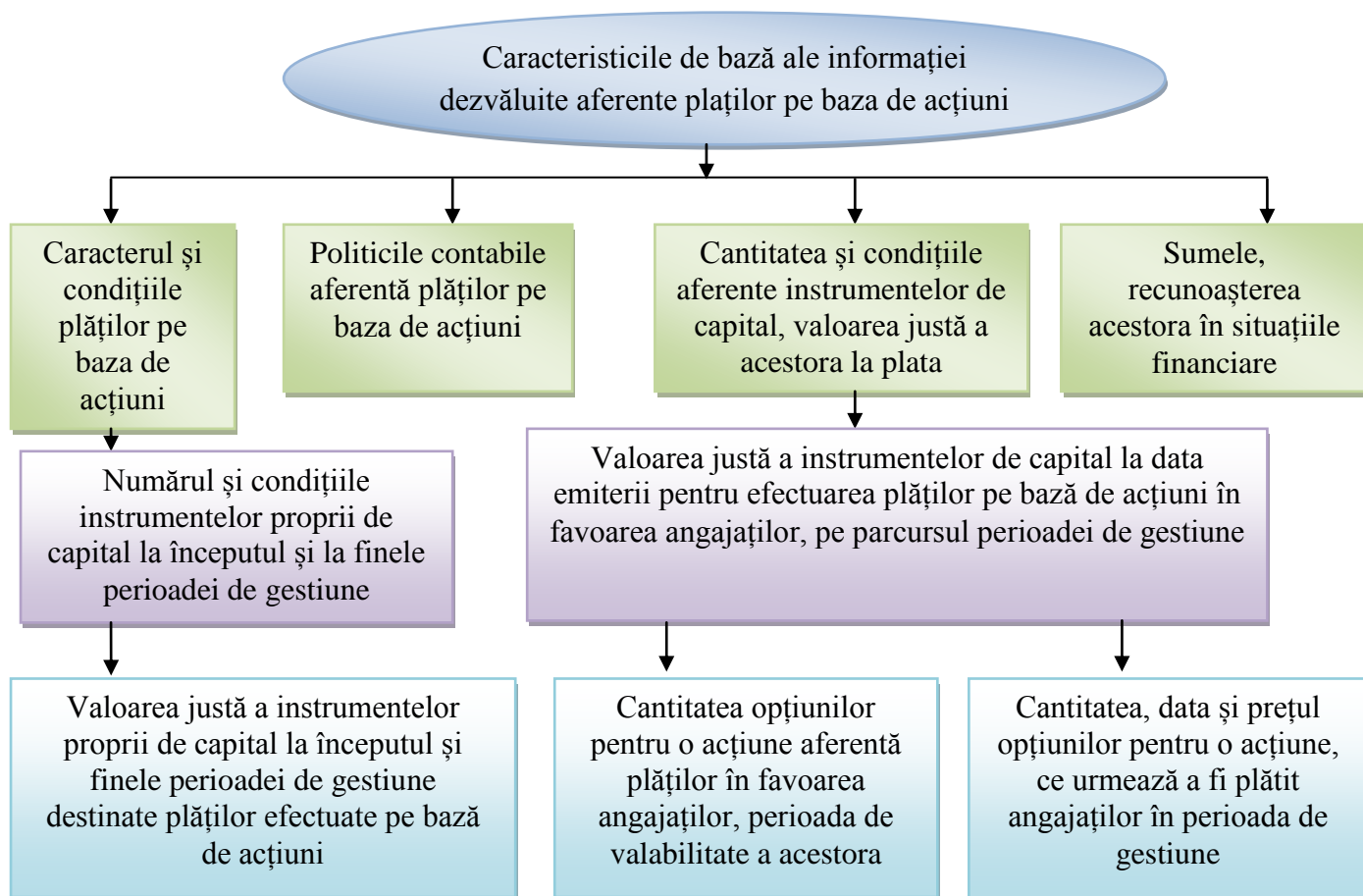
Tabelul A.38.2.

Calculul valorii acțiunilor conform variantei a doua

Anul	Calculul	Cheltuielile perioadei, lei	Cheltuieli cumulative, lei
1	(100 de acțiuni x 150 de lei) + (200 de acțiuni x 125 de lei x 1/2) + (300 de acțiuni x 115 de lei x 1/3)	39 000	39 000
2	(100 de acțiuni x 150 de lei) + (200 de acțiuni x 125 de lei x 2/2) + (300 de acțiuni x 115 de lei x 2/3) – 39 000 de lei	24 000	63 000
3	(100 de acțiuni x 150 de lei) + (200 de acțiuni x 125 de lei x 2/2) + (300 de acțiuni x 115 de lei x 3/3) – 63 000 de lei	11 500	74 500

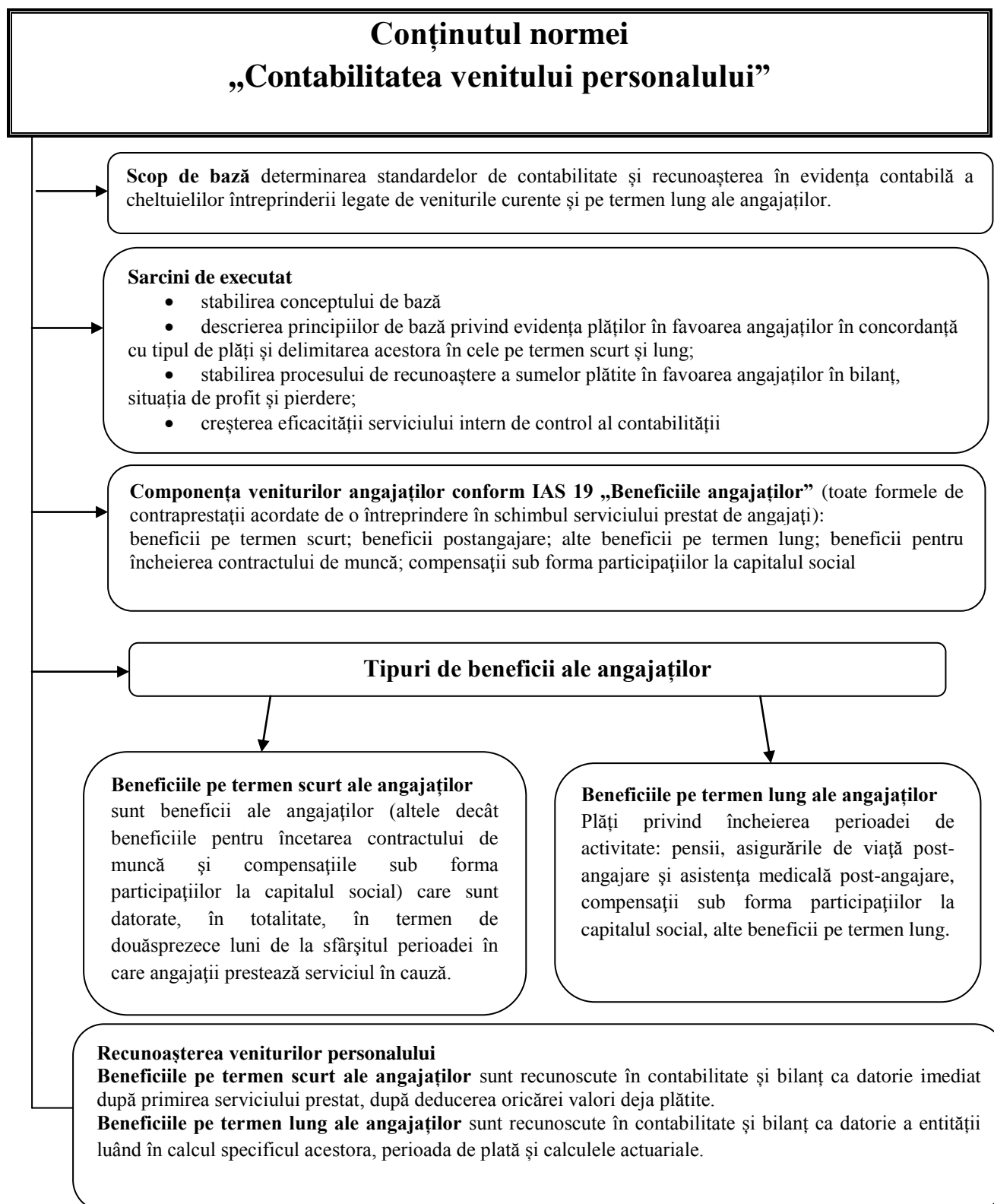
Sursa: elaborat de autor

Caracteristicile de bază ale informației dezvăluite aferente plăților pe bază de acțiuni



Sursa: elaborat de autor

Propuneri de implementare a normei de contabilizare privind veniturile personalului



Sursa: elaborat de autor

Notă informativă privind relațiile cu personalul

A. Beneficii pe termen scurt ale angajaților

Indicatori	Cod rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	Majorări	Diminuări	Sold la sfârșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5	6
Beneficii pe termen scurt ale angajaților – total	010				
Remunerații sub formă de salariu	020				
-prime : - pentru rezultate în muncă - după rezultatele perioadei de gestiune - Altele					
Absențe compensate prin cumulare	030				
Absențe compensate fără cumulare	040				
Contribuții la asigurări, total	050				
Plata concediilor medicale	060				
Contribuții la asigurări sociale	070				
Prime de asigurări medicale	080				
Remunerații nemonetare, total	090				
Cursuri de perfecționare	100				
Bilete de odihnă	110				
Transport pentru angajați	120				
Tichete de masă	130				
Orar independent de muncă	140				

B. Beneficii pe termen lung ale angajaților

B1. Planuri de pensii

Indicatori	Cod rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	Majorări	Diminuări	Sold la sfârșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5	6
Fonduri statale de pensii	150				
Fonduri nestatale de pensii, inclusiv:	150				
-asigurări de viață al salariaților concediați	170				
-asigurări medicale al salariaților concediați	180				
	190				
	200				

B2. Alte beneficii pe termen lung ale angajaților

Indicatori	Cod rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	Intrări/ majorări	Ieșiri/ diminuări	Sold la sfârșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5	6
Alte beneficii pe termen lung ale angajaților, total	210				
Absențe compensate pe termen lung,	220				
Concediile pentru vechime în serviciu	230				
Jubilee sau alte beneficii legate de vechimea în serviciu	240				
Indemnizații pentru invaliditate pe termen lung	250				
Participarea la profit sau prime plătibile	260				
Compensații amânate plătite în termen de douăsprezece luni	270				
Alte beneficii plătibile în termen de mai mult de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul aferent	280				

Sursa: elaborat de autor

E d i t u r a

CARTIER

Str. București nr. 68, Chișinău, Republica Moldova, MD 2012.
 Tel./fax: 022 20 34 91, tel.: 022 20 34 90, 022 24 01 95.
 E-mail: cartier@cartier.md
 www.cartier.md

Act de implementare

a rezultatelor cercetărilor științifice ale tezei de doctor
 în științe economice cu tema „Contabilitatea veniturilor personalului și perfecționarea acesteia”

Prezentul act de implementare confirmă faptul că Editura CARTIER SRL acceptă recomandările bazate pe cercetările științifice înaintate de dna. Anna Cebotari în practica entității. Din recomandările aplicate, cele mai importante sunt:

- implementarea unui sistem motivațional în politica entității față de personal;
- elaborarea politicilor de contabilitate pentru personalului entității privind modul de determinare și contabilizare a veniturilor personalului;
- aprobarea algoritmului aferent circuitului documentar al veniturilor personalului în cadrul entității;
- elaborarea și implementarea unor formulare noi de documente de lucru și a propunerii de utilizare a acestora în cadrul contabilității;
- perfecționarea modului de determinare a timpului de lucru și a venitului calculat și îndreptat spre plată angajaților;
- elaborarea unor formulare speciale pentru angajații entității cu caracter informativ, ce permit acestora să înțeleagă procedura de determinare a venitului personalului, suma impozitelor reținute și îndreptate spre plată, numărul de zile de concediu la care are dreptul personalul entității;
- implementarea unor noțiuni noi în practica entității privind contabilitatea veniturilor personalului.

Menționăm faptul că recomandările inițiate de dna. Anna Cebotari au contribuit la micșorarea timpului de lucru acordat de către contabil pentru determinarea, contabilizarea, verificarea informației aferentă veniturilor personalului și totodată au dispărut disputele dintre personalul entității și contabil.

Susținem inițiativa doctorandei de a se elabora, în RM, un standard de contabilitate ce reglementează veniturile personalului în conformitate cu practicile internaționale.

Suntem convinși că recomandările menționate și aplicate în practica entității noastre vor contribui la perfecționarea contabilității veniturilor personalului din cadrul entității.

Gheorghe Erizanu,
 director



Act de implementare
a rezultatelor cercetărilor științifice ale tezei de doctor
în științe economice cu tema „ Contabilitatea veniturilor personalului și perfecționarea acesteia”
la Montex-Gaz SRL
(adresă: mun. Chișinău, str. Studenților, 7/3)

Montex-Gaz SRL, acceptă spre aplicare recomandările elaborate de către dna Anna Cebotari,
ca rezultat al investigației științifice efectuate:

- Modul de determinare a recompenselor;
- Modul de determinare a timpului de lucru și a venitului îndreptat spre plată angajaților;
- Inițiativa de a elabora un standard de contabilitate ce reglementează veniturile personalului;
- Perfecționarea contabilității veniturilor personalului;
- Perfecționarea contabilității veniturilor postangajare.

Recomandările menționate vor contribui la perfecționarea contabilității veniturilor
personalului în conformitate cu practicile internaționale.

Mereacre Dan,
director



GPP Accounting SRL

e/f 1017600033537

mun. Chișinău, str-la 1, Aerodromului 4

Act de implementare

*a rezultatelor cercetărilor științifice ale tezei de doctor
în științe economice cu tema „Contabilitatea veniturilor personalului și perfecționarea acesteia”*

Prin prezentul act se confirmă implementarea în practica entității GPP Accounting SRL a următoarelor recomandări, bazate pe cercetările științifice efectuate de către dna Anna Cebotari:

- modul de determinare a timpului de lucru și a venitului îndreptat spre plată angajaților;
- elaborarea unor formulare noi de documente de lucru și a propunerii de utilizare a acestora în cadrul contabilității
- implementarea unor politici contabile aferente veniturilor personalului privind modul de determinare și contabilizare a acestora;
- inițiativa de a modifica unele aspecte contradictorii din legislația națională și adaptarea acesteia la normele de contabilizare internațională;
- implementarea unor noțiuni noi în practica națională privind contabilitatea veniturilor postangajare.

Susținem inițiativa d-nei Anna Cebotari privind elaborarea un standard de contabilitate ce reglementează veniturile personalului în conformitate cu practicile internaționale, iar recomandările menționate vor contribui la perfecționarea contabilității veniturilor personalului în cadrul entității noastre.

Placinta Olga,
administrator
Placinta



Act de implementare
a rezultatelor cercetărilor științifice ale tezei de doctor
în științe economice cu tema „ Contabilitatea veniturilor personalului și perfecționarea acesteia”
la Anodilia SRL
(adresă: mun. Chișinău, str. Petru Movilă, 23/9)

Anodilia SRL, acceptă spre aplicare recomandările elaborate de către dna Anna Cebotari, ca rezultat al investigației științifice efectuate:

- Modul de determinare a recompenselor;
- Modul de determinare a timpului de lucru și a venitului îndreptat spre plată angajaților;
- Inițiativa de a elabora un standard de contabilitate ce reglementează veniturile personalului;
- Perfecționarea contabilității veniturilor personalului;
- Perfecționarea contabilității veniturilor postangajare.

Recomandările menționate vor contribui la perfecționarea contabilității veniturilor personalului în conformitate cu practicile internaționale.

Drăguțanu Otilia,
director



DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII

Subsemnata, Anna Cebotari, declar pe răspunderea personală că materialele prezentate în teza de doctorat în științe economice sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Cebotari Anna

02.04.2019



CV al autorului

Cebotari (Lungu) Anna, 08 august 1989
Republica Moldova, r. Anenii Noi, s. Roșcani

Studiile (incomplete, medii, medii speciale, superioare, militare etc.) superioare

Denumirea instituției de învățământ și sediul ei	Facultatea (secția)	Anul înmatriculării	Anul absolvirii	Specialitatea deținută	Numărul, seria diplomei (certificatul de studiu) și anul eliberării lui
ASEM	Contabilitate	2008	2011	Contabilitate	ALII 000058720, eliberată în a. 2011
ASEM	Contabilitate	2011	2013	Contabilitate și audit	AMP 000012657, eliberată în a. 2013

Lucru prestat de la începutul activității de muncă

Data, luna, anul		Funcția, postul, statutul etc. (indicați instituția, organizația, întreprindere, ministerul, departamentul)	Adresa organizației, întreprinderii
intrării în funcție	demisiei		
2011	prezent	Contabil șef, Editura „Cartier” SRL	Str. București, 68, of. 543, MD-2012, mun. Chișinău
2012	2013	Profesor, Colegiul Național de Comerț al ASEM	Str. Banulescu-Bodoni 61, MD-2005, mun. Chișinău
2013	2014	Contabil, „Priminfo-Grup” SRL	Str. Banulescu-Bodoni 59, MD-2005, mun. Chișinău
2017	prezent	Profesor, Colegiul Național de Comerț al ASEM	Str. Banulescu-Bodoni 61, MD-2005, mun. Chișinău

Domeniul de activitate științifică – contabilitate.

Lucrări științifice publicate – 8 publicații.

Date de contact: mun. Chișinău, str. București 68,

tel: 69363532

email: annalungu@cartier.md