

Consilier Contabilitate Explicată

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**



Salarii și contribuții – stat de salarii

J 1

Salarii și contribuții – stat de salarii

Stat de salarii și contribuții aferente	J 1.1/001
Monografia contabilă a tichetelor de masă	J 1.2/001
Indemnizația de deplasare (diurna)	J 1.3/001
Contribuții la fonduri de pensii facultative	J 1.4/001
Garanții de gestionare ale salariaților	J 1.5/001
Protecția angajatorului față de angajați	J 1.6/001
Avantaje în natură pentru salariați	J 1.7/001

Summary

Stat de salarii. Contribuții

Sunt considerate **venituri din salarii** toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.



Sumele primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire includ:

- > salariile de bază;
- > sporurile și adaosurile de orice fel;
- > indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, având aceeași natură;
- > recompensele și premiile de orice fel;
- > sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;
- > sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;
- > sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;
- > valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, voucherelor de vacanță, acordate potrivit legii;
- > orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor.



Reguli generale pentru:

a) Contabilitatea decontărilor cu personalul:

Cheltuielile cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de către angajator) reprezintă cheltuieli de exploatare care se organizează pe feluri de cheltuieli, după natura lor.

Pentru organizarea corectă a contabilității decontărilor cu personalul, trebuie reținute următoarele reguli:

- 1) drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, cu organizarea pe analitice, pentru fiecare persoană;
- 2) sumele datorate și neachitate personalului până la sfârșitul exercițiului financiar (concediile de odihnă și alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;
 - cotizația sindicală plătită în luna respectivă, dacă este cazul;
 - contribuțiile la fondurile de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, și cele la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro;
 - primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro;
- b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorate potrivit legii, pe fiecare loc de realizare a acestora.



În cazul veniturilor din salarii și/sau al diferențelor de venituri din salarii stabilite pentru perioade anterioare, conform legii, impozitul se calculează și se reține la data efectuării plății, în conformitate cu reglementările legale în vigoare privind veniturile realizate în afara funcției de bază la data plății, și se plătește până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit.

d) Contribuțiile sociale obligatorii

Contribuțiile sociale datorate de angajat și reținute la sursă de angajator sunt:

- 1) CAS – contribuția de asigurări sociale, care se calculează aplicând procentul de 25% asupra bazei lunare de calcul.

Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte.

Important!

În perioada 1 ianuarie 2019 – 31 decembrie 2028 inclusiv, pentru persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor realizate în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu angajatori care desfășoară activități în sectorul construcției și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal, cota contribuției de asigurări sociale se reduce cu 3,75 puncte procentuale.



- 2) CASS – contribuția de asigurări sociale de sănătate, care se calculează aplicând procentul de 10% asupra bazei lunare de calcul

Pe 4 aprilie 2019 se întocmește statul de lichidare pentru luna martie (stat care se înregistrează în contabilitate cu data de 31.03.2019), cunoscându-se următoarele:

- zile lucrătoare în luna martie 2019: 21
- Iulian Marinescu și Alexandru Ban au funcția de bază la societate și nicio persoană în întreținere;
- Alina Teodorescu nu are funcția de bază la societate și a prezentat pe 2 aprilie declarația pe proprie răspundere de mai jos:

DECLARAȚIE

Sub sancțiunile aplicate faptei de fals în declarații prevăzute de Legea nr. 286/2009 privind Codul penal, cu modificările și completările ulterioare, subsemnatul/subsemnata, **TEODORESCU ALINA**, cu domiciliul în , legitimat(a) cu B.I./C.I. seria AA nr. 123456, eliberată de DEPABBD la data 15.03.2013, CNP 1111111111111, declar pe propria răspundere următoarele:

În cursul lunii Martie anul 2019 am realizat venituri din salarii sau asimilate salariilor în baza a două sau mai multe contracte individuale de muncă, iar baza lunară de calcul cumulată aferentă acestora este cel puțin egală cu salariul minim brut pe țară.

Data

01.04.2020

Semnatura

Modul de calcul al salariilor pentru fiecare angajat în parte este următorul:

1) Iulian Marinescu

Salariu brut: 3.000 lei

Ore lucrate: 168

Salariu aferent timpului lucrat: 3.000 lei

CAS = 3.000 lei x 25% = 750 lei

CASS = 3.000 lei x 10% = 300 lei

Deducere personală = 195 lei

Venit bază de calcul pentru impozitul pe salarii = 3.000 – 750 – 300 – 195 = 1.755 lei

Impozit pe salariu = 1.755 lei x 10% = 176 lei (se rotunjește)

Salariu net = 3.000 – 750 – 300 – 176 = 1.774 lei

Avans încasat = 500 lei

Rest de plată = 1.274 lei

2) Alina Teodorescu

Salariu brut: 1.000 lei

Ore lucrate: 42

Salariu aferent timpului lucrat: 1.000 lei

! Deși salariul realizat este mai mic decât salariul minim pe economie, CAS și CASS se vor calcula la salariul realizat pentru că salariața a declarat că realizează în cursul aceleiași luni venituri din salarii sau asimilate salariilor în baza a două sau mai multe contracte individuale de muncă, iar baza lunară de calcul cumulată aferentă acestora este cel puțin egală cu salariul de bază minim brut pe țară.

CAS = 1.000 lei x 25% = 250 lei

CASS = 1.000 lei x 10% = 100 lei

Monografia contabilă a tichetelor de masă

Salariații din cadrul societăților comerciale, regiilor autonome și din sectorul bugetar, precum și din cadrul unităților cooperatiste și al celorlalte persoane juridice sau fizice care încadrează personal prin încheierea unui contract individual de muncă, denumite în continuare angajator, pot primi o alocație individuală de hrană, acordată sub forma tichetelor de masă.

Tichetele de masă sunt emise fie pe suport hârtie, fie pe suport electronic, sunt destinate exclusiv alocației individuale de hrană reglementate de prezenta lege și sunt suportate integral pe costuri de angajator.

Acordarea tichetelor de masă este reglementată de Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare și de H.G. nr. 1.045/2018 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare.

Sumele reprezentând costul imprimatelor în cazul tichetelor de masă pe suport hârtie, respectiv costul emiterii tichetelor de masă pe suport electronic, precum și costul suportului electronic sau al înlocuirii acestuia, contractate cu unitatea emitentă și primite de către angajator, se suportă de către angajatori din cheltuielile proprii.

Valoarea nominală înscrisă pe tichetul de masă pe suport hârtie, respectiv valoarea nominală a unui tichet de masă alimentată pe suport electronic, nu poate depăși valoarea de 15,18 lei. Valoarea nominală maximă a tichetelor de masă se indexează semestrial cu indicii prețurilor de consum, înregistrat la mărfurile alimentare, comunicat de Institutul Național de Statistică.

Valoarea de 15 lei este o valoare maximă. Angajatorul, împreună cu organizațiile sindicale legal constituite sau, acolo unde nu este constituit un sindicat, cu reprezentanții salariaților, stabilesc prin contractele colective de muncă clauze privind acordarea alocației individuale de hrană sub forma tichetelor de masă, precum și forma suportului acestora, respectiv suport electronic și/sau hârtie.

Angajatorii distribuie salariaților tichetele de masă pe suport hârtie lunar, în ultima decadă a fiecărei luni pentru luna următoare, cu respectarea strictă a prevederilor art. 5 alin. (2) din Legea nr. 142/1998, cu modificările și completările ulterioare, respectiv a faptului că se poate distribui un număr de tichete de masă corespunzător numărului de zile lucrătoare din luna pentru care se face distribuirea.

În cazul tichetelor de masă pe suport electronic, unitatea emitentă transferă salariaților valoarea nominală a tichetelor de masă pe suport electronic lunar, în ultima decadă a fiecărei luni pentru luna următoare, cu aceeași condiție: se transferă contravaloarea unui număr de tichete de masă corespunzător numărului de zile lucrătoare din luna pentru care se face distribuirea.

**tichete de
masă pe
suport
electronic**

Salariații beneficiază lunar de un număr de tichete de masă cel mult egal cu numărul de zile în care sunt prezenți la lucru în unitatea angajatorului, iar acest număr nu poate depăși numărul de zile lucrătoare.

În cazul în care salariatul utilizează într-o lună un număr de tichete de masă mai mare decât numărul de zile lucrate, stabilite potrivit art. 10, iar angajatorul nu a încasat de la salariat contravaloarea tichetelor utilizate și necuvenite, angajatorul acordă acestuia pentru luna următoare un număr de tichete de masă egal cu numărul de zile lucrătoare, diminuat cu numărul de tichete acordate pentru luna anterioară și necuvenite.

În cazul cumulului de funcții, tichetele de masă pot fi acordate numai de către angajatorii unde salariații în cauză își au funcția de bază, potrivit legii.

Salariatul încadrat cu contract de muncă cu timp parțial se bucură de drepturile salariaților cu normă întreagă, în condițiile prevăzute de lege și de contractele colective de muncă aplicabile, conform art. 106 alin. (1) din Codul muncii. Prin Legea nr. 165/2018 nu au fost prevăzute restricții legate de tipul contractului de muncă (normă întreagă sau fracțiune de normă). Prin urmare, un salariat cu fracțiune de normă poate beneficia de tichete de masă dacă are funcția de bază la angajatorul care acordă tichete.

În cazul în care nu se poate stabili funcția de bază, beneficiarul biletelor de valoare alege, în scris, angajatorul care îi va acorda biletele de valoare, având obligația de a transmite, în termen de maximum 10 zile lucrătoare, și către ceilalți angajatori opțiunea realizată.

Nu beneficiază de prevederile Legii nr. 165/1998, salariații care, potrivit unor dispoziții legale, au dreptul la masă gratuită, la diurnă, la indemnizație sau la alocație de hrană.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, conform art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii sunt considerate cheltuieli au deductibilitate limitată (1 tichet pentru fiecare zi lucrată efectiv la sediul angajatorului pentru funcția de bază).

**impozit
pe profit**

Tichete de masă acordate potrivit legii sunt considerate, din punctul de vedere al impozitului pe venit, avantaje de natură salarială, potrivit art. 76 alin. (3) lit. h) din Codul fiscal.

Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale tichetele de masă acordate potrivit legii, conform art. 142 lit. r) din Codul fiscal.

**contribuții
asigurări
sociale**

În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi și avantaje care, potrivit legislației în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (masă caldă, alimente antidot etc.), precum și alte drepturi acordate potrivit legii.

Cu ajutorul contului 5328 „Alte valori” se ține evidența tichetelor de masă, precum și a mișcării acestora.

Evidența tichetelor de masă, precum și a mișcării acestora se ține cu ajutorul contului 5328 „Alte valori”.

Contul 5328 „Alte valori” este un cont de activ.

În debitul contului 5328 „Alte valori” se înregistrează tichetele de masă achiziționate în contrapartidă cu 401 „Furnizori”, iar în creditul contului 5328 „Alte valori” se înre-

Indemnizația de deplasare (diurna)

Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil. Indemnizația de delegare este cunoscută sub denumirea de diurnă.

Potrivit art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, plafonul neimpozabil pentru indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului este de:

- în țară, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
- în străinătate, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Potrivit art. 76 alineatul (2) litera m) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și pentru indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, **astfel cum este prevăzut în raportul juridic, de către administratorii** stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, **de către directorii** care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, **de către membrii directoratului** de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, **precum și de către manageri**, în baza contractului de management prevăzut de lege, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

- în țară, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
- în străinătate, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Veniturile menționate sunt considerate asimilate salariilor.

Cheltuiala cu diurna este deductibilă integral, însă pentru suma ce depășește limita legală se va reține impozit pe veniturile din salarii, precum și toate contribuțiile sociale, datorate atât de către angajat, cât și de către angajator.

Nivelul legal pentru instituțiile publice ca bază de calcul pentru tratamentul fiscal al cheltuielilor cu diurna este prevăzut în următoarele acte normative:

- ▲ **pentru deplasările în țară:** Hotărârea Guvernului nr. 714/2018 din 13 septembrie 2018 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în interesul serviciului;





- ▲ **pentru deplasările în afara țării:** Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor articolului 4 din anexa la H.G. nr. 714/2018, indemnizația zilnică de delegare sau de detașare în țară este de 20 lei. Deci, suma maximă ce nu se va trata ca un venit asimilat salariilor pentru societățile comerciale este de 20 lei x 2,5 = 50 lei/zi).

Pentru indemnizația de delegare în exteriorul țării, diurna legală se va alege din anexa 1 din H.G. nr. 518/1995 – Nivelul diurnelor și plafoanelor de cazare, în funcție de țara în care are loc delegația.

Suma maximă deductibilă pentru societățile comerciale va fi deci, pentru o delegație în Italia de exemplu, de $35 \text{ euro} \times 0,75 \times 1,15 \times 1,08 \times 1,074 \times 2,5 = 87,5 \text{ euro/zi}$.

Iată câteva reguli care trebuie aplicate la calcularea diurnei pentru:

1. delegațiile interne:

- pentru a se considera în delegație, salariatul trebuie să fie trimis într-o localitate aflată la o distanță de cel puțin 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă;
- numărul zilelor calendaristice în care persoana se află în delegație se socotește de la data și ora plecării până la data și ora înapoierii mijlocului de transport din și în localitatea unde își are locul permanent de muncă, considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de delegare;
- pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore.

delegație

2. delegațiile externe:

- perioada pentru care se acordă diurna în valută se determină în funcție de mijlocul de transport folosit avându-se în vedere:
 - momentul decolării avionului, la plecarea în străinătate, și momentul aterizării avionului, la sosirea în țară;
 - momentul trecerii cu trenul sau cu mijloacele auto prin punctele de trecere a frontierei de stat a României, atât la plecarea în străinătate, cât și la înapoierea în țară;
- pentru fracțiunile de timp care nu însumează 24 de ore, diurna se acordă astfel: 50% până la 12 ore și 100% pentru perioada care depășește 12 ore;
- în cazul în care masa se suportă de către partenerii externi sau este plătită de către angajator, angajatul beneficiază numai de 50% din diurnă.

Documentele justificative ce stau la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor ocazionate de delegațiile interne și externe și modul lor de completare sunt reglementate prin O.M.F.P. nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile. **Acestea sunt:**

- 1) Ordin de deplasare (delegație), cod 14-5-4;
- 2) Ordin de deplasare (delegație) în străinătate, cod 14-5-4/a;



Contabilitatea contribuțiilor la sistemul de asigurări facultative de sănătate și la sistemul de pensii private suportate de angajator/suportate de angajat

Asigurările de sănătate sunt reglementate de:

- **Legea nr. 95/2006** privind reforma în domeniul sănătății, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pensiile facultative sunt reglementate de:

- **Legea nr. 204/2006** privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare.

Din punct de vedere fiscal, atât regimul asigurărilor facultative de sănătate, cât și al pensiilor facultative este stabilit de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și de H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.



Potrivit Legii nr. 95/2006, angajatorii, persoane fizice sau juridice, pot să încheie contracte de asigurare voluntară de sănătate pentru angajații lor, individual sau în grup, acordate ca beneficii adiționale la drepturile salariale ale acestora, în scopul atragerii și stabilizării personalului angajat.

În cadrul asigurărilor voluntare de sănătate, raporturile dintre asigurat și asigurător, precum și drepturile și obligațiile acestora se stabilesc prin voința părților, sub forma pachetelor de servicii, și sunt menționate în contractul de asigurare voluntară de sănătate.

Legislația fiscală stabilește limite atât în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor efectuate de către angajator cu primele de asigurare voluntară de sănătate, cât și în ceea ce privește impozitarea contravalorii primelor de asigurare ca avantaje de natură salarială.

Din punctul de vedere al contractului încheiat, primele de asigurare pot fi suportate de către angajator sau de către angajat.

➤ **Deducerea cheltuielilor cu asigurările voluntare de sănătate la angajator**

angajator

Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, indiferent de regimul fiscal aplicabil acestora la nivelul persoanei fizice.



- venitul brut realizat în cursul lunii și contribuțiile sociale obligatorii aferente,
- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro;
- primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro.

În cazul sumelor plătite direct de către angajat care are calitatea de participant la un fond de pensii facultative, pentru determinarea bazei de calcul al impozitului pe veniturile din salarii, contribuțiile la fondurile de pensii facultative efectuate către entități autorizate, stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, plățile se deduc din veniturile lunii în care s-a efectuat plata contribuției, în limita venitului realizat, pe baza documentelor justificative emise de fondul de pensii facultative.

Deducerea acestor contribuții se realizează numai pe baza documentelor privind calificarea fondurilor de pensii facultative respective, emise de Autoritatea de Supraveghere Financiară, la solicitarea angajatului.

Atenție!

Contravaloarea primelor de asigurare suportate de angajator pentru angajații proprii care depășesc plafonul de 400 euro anual constituie avantaj în bani.

Primele de asigurare ce sunt considerate avantaje sunt impuse prin cumularea cu veniturile de natură salarială ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare.



Important!

Primele de asigurare suportate pentru alți beneficiari decât salariații proprii, care nu au o relație generatoare de venituri salariale și asimilate salariilor cu suportatorul primelor de asigurare sunt impuse în conformitate cu prevederile **art. 114 din Codul fiscal**.

Contravaloarea contribuțiilor la un fond de pensii facultative suportate de angajator pentru angajații proprii, care depășesc plafoanele prevăzute constituie avantaje și se supun impozitării prin cumularea cu veniturile obținute în luna în care sunt plătite.

> Contribuțiile sociale

Art. 142 lit. s) din Codul fiscal prevede că nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale:

- contribuțiile la un fond de pensii facultative,
- primele de asigurare voluntară de sănătate suportate de angajator pentru angajații proprii, cu încadrarea în limitele menționate de 400 euro anual.

EXEMPLUL 1 – asigurări voluntare de sănătate suportate de angajator

O societate încheie un contract de asigurări voluntare de sănătate pentru salariații săi pentru anul 2019 ce prevede plata unei prime lunare de asigurare de 180 de lei/salariat.

Garanțiile de gestionare ale salariaților**Baza legală:**

Garanțiile gestionare ale salariaților sunt reglementate prin Legea nr. 22 din 18 noiembrie 1969 privind angajarea gestionarilor, constituirea de garanții și răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor agenților economici, autorităților sau instituțiilor publice. Această lege a fost modificată, atât prin Legea nr. 54 din 8 iulie 1994, cât și prin art. 24 al Legii nr. 187 din 24 octombrie 2012 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 286 din 17 iulie 2009 privind Codul penal.

Conform acestor reglementări, gestionarul este definit drept angajatul persoanei juridice prevăzute la art. 176 din Codul penal care are ca atribuții principale de serviciu primirea, păstrarea și eliberarea de bunuri aflate în administrarea, folosința sau deținerea, chiar temporară, a acesteia. Art. 176 denumit „Public” în Codul penal face trimitere la autorități publice, instituții publice sau alte persoane juridice care administrează sau exploatează bunurile proprietate publică.



Cu toate acestea, prevederile Legii nr. 22/1969 se aplică și persoanelor juridice cu capital privat. Astfel, prin contractul individual de muncă, angajatorul poate stabili obligații specifice, aferente activității de gestiune desfășurate de către angajat, în exercitarea atribuțiilor de serviciu.

În ceea ce privește angajarea răspunderii salariatului pentru pagubele produse angajatorului din sectorul privat, sunt aplicabile fie prevederile Legii nr. 53 din 24 ianuarie 2003, republicată, privind Codul muncii, fie prevederile Codului penal, dacă pagubele constituie infracțiuni.

Constituirea garanției în numerar. Quantum

Conform prevederilor art. 11 din Legea nr. 22/1969, garanția se constituie pe baza contractului încheiat în scris între angajat și angajator. Garanția gestionară se constituie, obligatoriu, în numerar.

Conform prevederilor art. 12 din același act normativ, garanția în numerar trebuie să fie de cel puțin un salariu și de cel mult trei salarii lunare ale gestionarului, dar fără a depăși valoarea bunurilor încredințate. În cazul unui gestionar retribuit pe bază de cotă procentuală, quantumul minim al garanției în numerar trebuie să fie echivalent cu câștigul mediu pe o lună, iar cel maxim să fie echivalent cu câștigul mediu pe 3 luni.

Modalitatea de reținere a garanției

Garanția în numerar se reține în rate lunare de 1/10, fie din salariul lunar, fie din câștigul mediu pe o lună, după caz. În eventualitatea în care rata nu poate fi reținută din cauza altor rețineri, suma respectivă trebuie depusă, în numerar, de către gestionarul salariat. Aceste aspecte sunt reglementate prin art. 13 din Legea nr. 22/1969.

Atenție!

Pentru angajații temporari sau sezonieri pot fi stabilite rate mai mari decât 1/10. De asemenea, angajatorul poate solicita depunerea garanției integrale în numerar, la momentul încredințării gestiunii.

Depunerea în contul bancar a garanției reținute

Garanția reținută în numerar trebuie depusă la Casa de Economii și Consemnațiuni sau la bănci, într-un cont special, în favoarea angajatorului. Dacă suma se depune la CEC, garanția se înscrie într-un carnet emis pe numele gestionarului, dar care se păstrează în casieria angajatorului.

Pentru garanția depusă, se acordă o dobândă anuală, care nu poate fi mai mică decât dobânda acordată pentru depozitele la termen pe un an, aspect reglementat prin art. 15 din Legea nr. 22/1969.

La încetarea contractului de muncă, angajatorul restituie persoanei fizice carnetul CEC emis pe numele său.

Monografia contabilă a garanției reținute în numerar**Exemplu:**

Societatea Roroconf angajează în luna martie 2017, cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, un vânzător căruia i-a încredințat întreaga gestiune a magazinului de vânzare cu amănuntul a confecțiilor obținute din producția proprie.

Prin contractul încheiat, se stabilește o garanție gestionară la nivelul sumei de 5.000 lei, reprezentând valoarea a două salarii brute, salariul brut lunar fiind de 2.500 lei. Lunar, prin statul de salarii, se reține, în numerar, suma de 500 lei care se depune de către casier într-un cont bancar distinct, pentru garanții gestionare, conform contractului încheiat cu banca.

Conform contractului încheiat de către angajator cu banca, în baza extraselor de cont bancar, societatea Roroconf înregistrează dobânda plătită de bancă pentru sumele depuse și comisoanele retrase de bancă pentru gestionarea contului.

În luna aprilie 2019, prin acordul la înțelegerea părților, are loc încetarea raporturilor de muncă cu vânzătorul angajat și încheierea contractului individual de muncă începând cu data de 1 mai 2019. După efectuarea inventarierii gestiunii urmare căreia nu se constată lipsuri cantitative, societatea Roroconf comunică băncii încetarea raporturilor de muncă a angajatului său, notificând concomitent persoanei fizice și dreptul acesteia de a prelua din contul bancar suma de 4.964 lei, reprezentând contravaloarea garanției gestionare reținute din salariu în intervalul martie 2017 – martie 2019, în sumă de 5.000 lei, modificată cu:

- reținerea comisionului lunar de gestionare a contului bancar: 48 lei (24 luni x 2 lei/lună = 48 lei);
- acordarea dobânzii lunare: 12 lei (24 luni x 0,5 lei/lună = 12 lei).

Protecția angajatorului față de angajați

Angajatorul este obligat să își protejeze angajații conform prevederilor **Legii nr. 319 din 14 iulie 2006, Legea securității și sănătății în muncă**, prin care s-a abrogat Legea nr. 90 din 12 iulie 1996 Legea protecției muncii. Normele de aplicare a Legii nr. 319/2006 sunt adoptate prin H.G. nr. 1.425 din 11 octombrie 2006.

Legea are ca scop instituirea de măsuri privind promovarea îmbunătățirii securității și sănătății în muncă a lucrătorilor, prin:

- prevenirea riscurilor profesionale;
- protecția sănătății;
- securitatea lucrătorilor.

La art. 5 din Legea nr. 319/2006 se regăsesc următoarele definiții utile pentru aplicarea prevederilor legislației contabile și fiscale:

- **lucrător** = persoana angajată de către un angajator, inclusiv studenții, elevii în perioada efectuării stagiului de practică, ucenicii și alți participanți la procesul de muncă, cu excepția persoanelor care prestează activități casnice;
- **angajator** = persoana fizică sau juridică ce se află în raporturi de muncă ori de serviciu cu lucrătorul și care are responsabilitatea întreprinderii și/sau unității.



Din punct de vedere fiscal, cheltuielile pentru asigurarea protecției și securității în muncă, înregistrate în evidența contabilă, sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal:

- dacă **angajatorul este persoană fizică**, caz în care sunt aplicabile prevederile art. 68 „Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate” alin. (5) lit. m): „Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: ... m) cheltuieli pentru asigurarea securității și sănătății în muncă, potrivit legii;”
- dacă **angajatorul este persoană juridică**, caz în care sunt aplicabile prevederile art. 25 „Cheltuieli” alin. (1): „Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare” coroborate cu cele de la pct. 13 alin. (2) lit. a) din normele de aplicare a acestui articol: „În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal și cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare. De exemplu: a) cheltuielile efectuate pentru securitate și sănătate în muncă, potrivit legii;”.



Pentru angajat, nu reprezintă venituri impozabile contravaloarea următoarelor bunuri primite de la angajator, în mod gratuit, conform legislației în vigoare:

- > echipamentul individual de protecție împotriva factorilor de risc care pot interveni în procesul muncii;
- > echipamentul individual de lucru utilizat în timpul procesului muncii pentru a-i proteja îmbrăcămintea și încălțăminte;

individual se negociază acordarea gratuită a echipamentului individual de lucru, operațiunea nu reprezintă livrare de bunuri, chiar dacă angajatorul respectiv exercită dreptul de deducere a sumei TVA deductibile aferente achiziției acestora.

Exemplu:

Societatea Expertconstruct care are ca obiect de activitate construcțiile civile achiziționează, în luna martie 2019, 15 buc. opritoare de cădere cu alunecare pe suport de ancorare rigid, cu scopul dotării fiecărui muncitor cu echipamentul individual de protecție impus de legislația în vigoare. Echipamentul se acordă gratuit fiecărui muncitor la începerea lucrărilor de construcție la mare înălțime.

Valoarea totală a achiziției este în sumă totală de 2.499 lei (140 lei x 15 buc.) x 19% = 2.100 lei x 19% = 2.100 lei + 399 lei = 2.499 lei, din care:

- bază de impozitare TVA: 2.100 lei;
- TVA: 399 lei.

Pentru îndeplinirea obligațiilor contabile și fiscale aferente lunii martie 2019, societatea Expertconstruct efectuează următoarele înregistrări contabile:

- > achiziția echipamentului de protecție în valoare totală de 2.100 lei:

%	=	401	2.499 lei
303		„Furnizori”	2.100 lei
„Materiale de natura obiectelor de inventar”			
4426			399 lei
„TVA deductibilă”			

Pentru TVA deductibilă în sumă de 399 lei, societatea exercită, integral, dreptul de deducere deoarece dovedește că achiziția efectuată este destinată realizării de operațiuni taxabile. Factura primită de la furnizor se evidențiază în jurnalul pentru cumpărări și valoarea acesteia se raportează atât prin decontul de TVA cod 300, la rândul 22 „Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%, altele decât cele de la rd. 25”, cât și prin declarația informativă cod 394, în cartușul C, alocat tranzacțiilor efectuate cu persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA (partener tip 1).

- > plata facturii furnizorului:

401	=	5121	2.499 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- > înregistrarea pe cheltuieli a echipamentelor de protecție acordate, integral, în mod gratuit:

603.01	=	303	480 lei
„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” (analitic angajator)		„Materiale de natura obiectelor de inventar”	

Avantajele în natură ale salariaților

Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de angajat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.

Avantajele în natură cuprind, potrivit definiției din Codul fiscal:

- utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii sau închiriat de la o terță persoană, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanța dus-întors de la domiciliu sau reședință la locul de muncă/locul desfășurării activității;
- cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit ori la un preț mai mic decât prețul pieței,
- împrumuturi nerambursabile, anularea unei creanțe a angajatorului asupra angajatului;
- abonamentele și costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, în scop personal;
- permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal;
- primele de asigurare plătite de către suportator pentru angajații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii și asimilate salariilor, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii;
- tichetele cadou acordate potrivit legii.



Impozitarea avantajelor

Avantajele în bani și echivalentul în lei al avantajelor în natură sunt impozabile, indiferent de forma organizatorică a entității care le acordă.

Regula generală în ceea ce privește impozitarea avantajelor în natură este aceea că acestea se evaluează potrivit regulilor stabilite prin normele de aplicare a Codului fiscal și sunt avute în vedere la stabilirea venitului impozabil.

**impozitarea
avantajelor
în natură**

Evaluarea avantajelor în natură

Veniturile în natură, precum și avantajele în natură primite cu titlu gratuit sunt evaluate la prețul pieței, la locul și data acordării avantajului. Avantajele primite cu plata parțială sunt evaluate ca diferență între:

- prețul pieței la locul și data acordării avantajului și
- suma reprezentând plata parțială.

1) Utilizarea în scop personal a autoturismelor

Potrivit prevederilor pct. 12 alin. (5) lit. a) din Normele de aplicare a Codului fiscal date în aplicarea art. 76 alin. (3) din Codul fiscal, evaluarea folosinței cu titlu gratuit a vehiculului se face aplicându-se, lunar, un procent de 1,7% la valoarea de intrare a acestuia.

În cazul în care vehiculul este închiriat de la o terță persoană, avantajul este evaluat la nivelul chiriei.

**Atenție!**

Este vorba de valoarea cumulată a cheltuielilor cu chiria, nu chiria lunară.

În cazul unui autoturism cu folosință mixtă, avantajul în natură se determină proporțional cu numărul de kilometri parcurși în interes personal, din totalul kilometrilor parcurși.

Fac excepție avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile în cotă de 50% conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul fiscal, acestea fiind venituri neimpozabile la nivelul persoanei fizice beneficiare.

La evaluarea avantajului folosirii în scop personal a vehiculului din patrimoniul angajatorului cu folosință mixtă, pus la dispoziție unui angajat, nu se iau în considerare distanța dus-întors de la domiciliu sau reședință la locul de muncă/locul desfășurării activității, precum și cheltuielile efectuate pentru realizarea sarcinilor de serviciu.

Prin urmare, în cazul autoturismelor **folosite numai în scop personal**, evaluarea folosinței cu titlu gratuit a vehiculului se face aplicându-se un procent de 1,7% pentru fiecare lună, fie la valoarea de intrare a acestuia, fie la valoarea chiriei datorate.

În cazul bunurilor **cu folosință mixtă**, evaluarea avantajului se face aplicându-se un procent de 1,7% pentru fiecare lună, la valoarea de intrare a autoturismului proporțional cu numărul de kilometri parcurși în interes personal din totalul kilometrilor, fără a lua în considerare distanța dus-întors de la domiciliu la locul de muncă, precum și cheltuielile efectuate pentru realizarea sarcinilor de serviciu, în măsura în care societatea deduce integral cheltuielile aferente autoturismelor.

**Important!**

Dacă societatea deduce 50% din cheltuielile aferente autoturismelor, avantajul nu este impozabil la salariat.

Această prevedere este stipulată la art. 76 alin. (4) litera Ț) din Codul fiscal și, punându-se problema deductibilității, se aplică numai plătitorilor de impozit pe profit și pe venit (PFA, ÎI. etc.), NU și microîntreprinderilor.

Contribuțiile sociale**contribuții
sociale**

Art. 142 din Codul fiscal prevede că nu se cuprind în baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale avantajele primite în legătură cu o activitate dependentă cum sunt utilizarea în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile în cotă de 50%. În schimb, avantajele aferente utilizării în scop personal a unui autoturism pentru care cheltuielile sunt deduse integral de către angajator, se cumulează cu veniturile obținute de salariat și fac parte din baza asupra careia se calculează CAS.

În mod similar, se procedează și în cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate, dar numai în situația în care cheltuielile la nivelul societății sunt integral deductibile.