



**Ghid practico-metodic
privind particularitățile organizării managementului
financiar și contabilității în organizațiile necomerciale.**

Autori: A. Nederița, T. Prisacar

Chișinău, 2013

Acest ghid a fost elaborat grație sprijinului generos al poporului american, oferit prin intermediul Agenției SUA pentru Dezvoltare Internațională (USAID), în cadrul Programului Consolidarea Societății Civile în Moldova (MCSSP), implementat de FHI 360. Opiniile exprimate aparțin autorilor și nu reflectă în mod necesar poziția USAID, Guvernului SUA, FHI 360 sau ECNL.

Vrem să aducem sincere mulțumiri partenerilor noștri care au contribuit la elaborarea acestui Ghid:

Serghei Neicovcen (Centrul Național de Asistență și Informare a ONG-urilor din Moldova CONTACT), Anatol Beleac (FHI 360), contabilii și managerii financiari ai ONG-urilor care au participat la o serie de discuții ce au stat la baza versiunii preliminare a lucrării de față.

Drepturile de autor © 2013 aparțin Centrului European pentru Drept Necomercial (ECNL) și autorilor

USAID și FHI 360 au drepturi libere, neexclusive și irevocabile de a reproduce, publica sau autoriza pe alții să utilizeze Ghidul.

CUPRINS:

Introducere	12
Cuvânt înainte	14
Capitolul 1 Organizarea managementului financiar în organizațiile necomerciale	15
1.1. <i>Strategie financiară</i>	15
1.2. <i>Specificul strategiei financiare în ONG</i>	15
1.3. <i>Managementul financiar</i>	16
1.4. <i>Particularitățile managementului financiar în ONG</i>	16
1.5. <i>Relația managementului financiar cu contabilitatea</i>	16
1.6. <i>Două aspecte ale contabilității</i>	17
1.7. <i>Mecanismele financiare și rolul lor în exercitarea managementului financiar</i>	18
1.8. <i>Politica financiară</i>	18
1.9. <i>Structura Politicii financiare</i>	19
1.10. <i>Instrumentele managementului financiar</i>	19
Capitolul 2 Sistemul controlului intern (SCI)	22
2.1. <i>Conceptul și necesitatea SCI</i>	22
2.2. <i>Politica SCI</i>	23
2.3. <i>Cerințele de bază pentru un SCI</i>	24
2.4. <i>Cerințele față de un sistem de contabilitate</i>	24
2.5. <i>Mediul de control</i>	25
2.6. <i>Mijloacele de control</i>	26
2.7. <i>Proceduri de control</i>	26
2.8. <i>Tehnici de control</i>	27
2.9. <i>Documentarea SCI: Documentele statutare (de constituire) și altele</i>	28
2.10. <i>Documentarea SCI: Procesele-verbale (decizii) ale organelor de conducere și executive</i>	28
2.11. <i>Documente de evidență a membrilor organizației</i>	29
2.12. <i>Ordine și dispoziții</i>	29
2.13. <i>Documentele (de bază) aferente personalului</i>	30
2.14. <i>Documentele de drept civil</i>	31
2.15. <i>Documentele cu privire la procedurile de achiziții</i>	31
2.16. <i>Politica de contabilitate și Registrele contabile</i>	32
2.17. <i>Documentele justificative</i>	32
Capitolul 3 Documente primare justificative	33
3.1. <i>Rolul și funcțiile documentelor primare</i>	33
3.2. <i>Cerințele privind întocmirea documentelor primare</i>	33
3.3. <i>Unele reguli privind întocmirea documentelor</i>	34

3.4. Graficul de circulație a documentelor	34
3.5. Modul de corectare a erorilor în documente.....	35
3.6. Modul de păstrare, nimicire și arhivare a documentelor.....	35
3.7. Procedura de predare-primire a documentelor contabile în cazul eliberării din funcție a contabilului ..	36
Capitolul 4 Bugetarea.....	37
4.1. Funcțiile și rolul procesului de bugetare	37
4.2. Tipuri de bugete	38
4.3. Elaborarea bugetelor	39
4.3.1. Bugetele pe proiecte, programe	39
4.3.2. Bugetele pe proiecte, programe finanțate din surse combinate.....	40
4.3.3. Buget consolidat	40
4.4. Aspecte ale procesului de elaborare a bugetelor	41
4.5. Controlul asupra executării bugetelor	41
Capitolul 5 Rapoartele organizației necomerciale	42
5.1. Tipul rapoartelor.....	42
5.2. Semnarea rapoartelor	43
5.3. Cerințele de prezentare a rapoartelor.....	43
Capitolul 6 Politica de contabilitate	44
6.1. Ce reprezintă politica de contabilitate	44
6.2. Obligatoritatea politicii de contabilitate	44
6.3. Elementele de bază ale politicii de contabilitate.....	44
6.4. Anexele la politica de contabilitate	45
6.5. Structura politicii de contabilitate	45
6.6. Procedeele contabile pentru care actele normative prevăd o singură variantă de realizare	46
6.7. Aprobarea politicii de contabilitate	46
6.8. Modificarea politicii de contabilitate.....	46
6.9. Procedura modificării politicii de contabilitate.....	47
6.10. Completarea politicii de contabilitate în cazul apariției în cursul anului de gestiune a faptelor economice noi.....	47
6.11. Utilizatorii informației din politica de contabilitate	48
Capitolul 7 Responsabilitățile managerilor în procesul gestionării financiare	49
7.1. Competența managerului financiar.....	49
7.2. Responsabilitatea pentru conducerea strategică și tactică a activității.....	50
7.3. Răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară	50
7.4. Obligațiunile persoanelor responsabile pentru ținerea contabilității și raportarea financiară	50
7.5. Drepturile persoanelor responsabile pentru ținerea contabilității și raportarea financiară.....	51
7.6. Cine poate îndeplini funcțiile de ținere a contabilității.....	51

7.7. Condițiile succesului performanțelor financiare.....	51
7.8. Răspunderea pentru nerespectarea prevederilor legislației în domeniul gestionării financiare. Generalități. Actele normative principale.....	52
Capitolul 8 Relațiile de muncă.....	54
8.1. Baza normativă a organizării muncii. Noțiuni de bază.....	54
8.2. Categoriile de lucrători.....	54
8.3. Tipuri de contracte.....	55
8.4. Deosebirea contractelor de muncă de cele civile (de prestări servicii).....	55
8.5. Particularitățile contractelor de muncă în ONG.....	56
8.6. Contracte încheiate cu angajații de bază. Clauze principale.....	57
8.7. Contracte încheiate cu angajații prin cumul. Clauze principale.....	58
8.8. Contracte civile încheiate cu consultanții temporari.....	59
8.9. Contracte cu persoane atrase pentru participarea la diverse evenimente.....	59
8.10. Contracte cu persoane atrase pentru evaluarea proiectelor, efectuarea analizelor, elaborarea studiilor	60
8.11. Contracte cu voluntarii.....	61
8.12. Contracte cu membrii organului executiv colegial de conducere.....	61
8.13. Contracte cu nerezidenții.....	62
8.14. Contractele de muncă cu conducătorul (directorul executiv).....	63
8.15. În ce cazuri se încheie contracte (se prestează servicii) în baza patentei de întreprinzător.....	63
8.16. Forme și sisteme de remunerare a muncii.....	64
8.17. Tipuri de salarii.....	64
8.18. Pentru care scopuri se utilizează salariul mediu.....	65
8.19. Documente aferente relațiilor de muncă (lista).....	65
8.20. Evidența timpului de muncă pentru angajații de bază.....	67
8.21. Evidența timpului de muncă pentru angajații în baza contractelor civile.....	68
8.22. Documente pentru evidența și calcularea salariilor angajaților de bază, calculării onorariilor în baza contractelor civile.....	68
8.23. Documentarea și calcularea indemnizației de concediu.....	68
8.24. Concedii sociale prevăzute de legislația în vigoare.....	70
8.25. Documentarea și calcularea indemnizațiilor pentru incapacitatea temporară de muncă.....	71
8.26. Compensații pentru munca prestată în zilele de odihnă, de sărbătoare, nelucrătoare, pentru munca de noapte.....	73
8.27. Răspunderea pentru încălcarea legislației muncii și civile (aferentă contractelor de munca).....	73
8.28. Încălcarea legislației muncii, a legislației cu privire la securitatea și la igiena muncii.....	74
8.29. Încălcarea intenționată cu mai mult de 2 luni a termenului stabilit pentru plata salariilor.....	74
8.30. Prezentarea în instituția financiară a documentelor în vederea primirii de mijloace pentru retribuirea muncii fără documentul ce confirmă transferul contribuției de asigurări sociale.....	74

8.31. Eliberarea de către instituția financiară a mijloacelor pentru retribuirea muncii fără prezentarea documentului ce confirmă transferul contribuției de asigurări sociale	74
8.32. Eschivarea reprezentanților părților de la negocieri asupra încheierii, modificării sau completării contractului colectiv de muncă.....	74
Capitolul 9 Organizarea și ținerea contabilității.....	75
9.1. Reglementarea modulului de ținere a contabilității și de întocmire a rapoartelor financiare.....	75
9.2. Răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară	75
9.3. Obligativitatea ținerii contabilității și întocmirii rapoartelor financiare	75
9.4. Sistemele de ținere a contabilității	75
9.5. Modalitatea de selectare și de aplicare a sistemului contabil.....	76
9.6. Reguli la selectarea și aplicarea sistemului contabil.....	77
9.7. Modalitatea de aplicare a sistemului contabil în partidă simplă.....	77
9.8. Modalitatea de aplicare a sistemului contabil simplificat în partidă dublă.....	78
9.9. Modul de aplicare a sistemului contabil complet în partidă dublă.....	78
9.10. Elaborarea planului de conturi de lucru.....	79
9.11. Inventarierea elementelor contabile.....	80
9.12. Răspunderea pentru efectuarea inventarierii.....	80
9.13. Termenele efectuării inventarierii	80
9.14. Documentarea inventarierii	81
9.15. Contabilizarea rezultatelor inventarierii	81
9.16. Evaluarea și reflectarea lipsurilor și pierderilor din deteriorarea bunurilor.....	82
9.17. Calcularea mărimii prejudiciului material pentru acoperirea lipsurilor și pierderilor din deteriorarea bunurilor	82
9.18. Recuperarea prejudiciului material	83
9.19. Contabilizarea operațiunilor de recuperare benevolă a prejudiciului material.....	83
9.20. Contabilizarea operațiunilor aferente recuperării prejudiciului material prin instanța judecătorească.....	84
Capitolul 10 Contabilitatea faptelor economice	84
10.1. Ce reprezintă mijloacele cu destinație specială	84
10.2. Conturile contabile destinate pentru evidența mijloacelor cu destinație specială.....	85
10.3. Recunoașterea inițială a mijloacelor cu destinație specială	85
10.4. Contabilizarea operațiunilor de intrare a mijloacelor cu destinație specială în cazul aplicării contabilității de angajamente.....	85
10.5. Contabilizarea operațiunilor de intrare a mijloacelor cu destinație specială în cazul aplicării contabilității de casă.....	85
10.6. Direcțiile de utilizare a mijloacelor cu destinație specială.....	86
10.7. Contabilizarea mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru acoperirea (compensarea) cheltuielilor curente	86

<i>10.8. Contabilizarea mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru achiziționarea stocurilor și a altor active curente</i>	<i>86</i>
<i>10.9. Contabilizarea mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru fabricarea produselor</i>	<i>87</i>
<i>10.10. Contabilizarea mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru acordarea avansurilor</i>	<i>87</i>
<i>10.11. Contabilitatea mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru procurarea/crearea imobilizărilor necorporale și corporale</i>	<i>88</i>
<i>10.12. Contabilizarea operațiunilor de utilizare a mijloacelor cu destinație specială în cazul aplicării contabilității de casă</i>	<i>89</i>
<i>10.13. Înregistrarea operațiunilor de utilizare a mijloacelor cu destinație specială în fundații și alte organizații care acumulează și distribuie mijloace altor beneficiari</i>	<i>89</i>
<i>10.14. Contabilizarea diferențelor de curs valutar aferente mijloacelor cu destinație specială</i>	<i>90</i>
<i>10.15. Contabilizarea dobânzilor calculate de bănci pentru soldurile mijloacelor cu destinație specială la conturile bancare</i>	<i>90</i>
<i>10.16. Contabilizarea mijloacelor cu destinație specială neutilizate</i>	<i>90</i>
<i>10.17. Decontarea soldului mijloacelor cu destinație specială, neasigurat cu disponibilități bănești sau alte active, constatat în urma inventarierii</i>	<i>91</i>
<i>10.18. Componenta mijloacelor nepredestinate</i>	<i>91</i>
<i>10.19. Contabilizarea mijloacelor nepredestinate, primite sub formă de imobilizări</i>	<i>91</i>
<i>10.20. Contabilizarea mijloacelor nepredestinate primite sub formă de stocuri și alte active curente</i>	<i>92</i>
<i>10.21. Contabilizarea primirii mijloacelor nepredestinate sub formă de lucrări/servicii</i>	<i>92</i>
<i>10.22. Contabilizarea donațiilor anonime primite de la persoane fizice în cazul utilizării casetelor (lădițelor) pentru acumularea numerarului</i>	<i>92</i>
<i>10.23. Contabilizarea subvențiilor de stat primite pentru compensarea pierderilor perioadelor precedente .</i>	<i>92</i>
<i>10.24. Contabilizarea mijloacelor nepredestinate care ulterior au fost utilizate pentru procurarea (crearea) imobilizărilor</i>	<i>92</i>
<i>10.25. Componenta contribuțiilor fondatorilor și membrilor</i>	<i>93</i>
<i>10.26. Contabilizarea aporturilor inițiale ale fondatorilor</i>	<i>93</i>
<i>10.27. Modalitatea de recunoaștere a cotizațiilor fondatorilor și membrilor ONG-ului</i>	<i>93</i>
<i>10.28. Contabilizarea contribuțiilor fondatorilor și membrilor în cazul aplicării contabilității de angajamente</i>	<i>93</i>
<i>10.29. Contabilizarea contribuțiilor fondatorilor și membrilor ONG în cazul aplicării contabilității de casă</i>	<i>94</i>
<i>10.30. Ce reprezintă veniturile și cheltuielile ONG</i>	<i>94</i>
<i>10.31. Conturile contabile destinate pentru evidența veniturilor și cheltuielilor</i>	<i>95</i>
<i>10.32. Contabilizarea veniturilor și cheltuielilor din activitățile economice statutare</i>	<i>95</i>
<i>10.33. Recunoașterea și evaluarea veniturilor din activitățile economice statutare</i>	<i>95</i>
<i>10.34. Conturile contabile destinate pentru evidența veniturilor și cheltuielilor aferente activităților economice statutare</i>	<i>96</i>
<i>10.35. Contabilizarea veniturilor și cheltuielilor aferente activităților economice statutare</i>	<i>96</i>
<i>10.36. Componenta și modul de evidență a altor venituri și cheltuieli</i>	<i>96</i>

10.37. Contabilizarea altor venituri și cheltuieli.....	97
10.38. Modalitatea de închidere a conturilor de venituri și cheltuieli.....	98
10.39. Componenta imobilizărilor necorporale.....	98
10.40. Imobilizările corporale.....	98
10.41. Modalitatea de evaluare inițială a imobilizărilor necorporale și corporale.....	99
10.42. Evaluarea imobilizărilor ale căror valoare este exprimată în valută străină.....	99
10.43. Determinarea valorii de intrare a imobilizărilor primite cu titlul gratuit.....	100
10.44. Documentele justificative pentru contabilizarea imobilizărilor necorporale și corporale.....	100
10.45. Conturile contabile destinate pentru evidența imobilizărilor necorporale și corporale.....	100
10.46. Contabilizarea operațiunilor de achiziționare (primire/creare) a imobilizărilor pe seama mijloacelor cu destinație specială.....	101
10.47. Modalitatea de contabilizare a imobilizărilor primite pe seama mijloacelor nepredestinate.....	102
10.48. Contabilizarea imobilizărilor achiziționate (primite/crete) pentru a fi transmise altor beneficiari.....	102
10.49. Contabilizarea amortizării (uzurii) imobilizărilor necorporale și corporale.....	103
10.50. Contabilizarea operațiunilor de ieșire a imobilizărilor.....	103
10.51. Contabilitatea costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale.....	104
10.52. Componenta stocurilor.....	106
10.53. Documentele justificative pentru contabilizarea operațiunilor de intrare și de utilizare a stocurilor.....	106
10.54. Contabilizarea stocurilor și altor active curente procurate din contul mijloacelor cu destinație specială.....	106
10.55. Modalitatea contabilizării stocurilor intrate din contul mijloacelor nepredestinate și/sau din alte surse.....	107
10.56. Evaluarea și contabilizarea stocurilor (produselor) fabricate.....	107
10.57. Contabilizarea operațiunilor de ieșire a produselor.....	107
10.58. Contabilizarea rechizitelor de birou și formularelor de blanchete utilizate.....	108
10.59. Contabilizarea stocurilor primite cu titlul gratuit și destinate pentru scopuri de binefacere.....	108
10.60. Fondurile în ONG.....	108
10.61. Modalitatea de constituire, utilizare și contabilizare a fondului de imobilizări.....	109
10.62. Modalitatea de constituire, utilizare și contabilizare a fondului de autofinanțare.....	110
10.63. Modalitatea de constituire, utilizare și contabilizare a altor fonduri.....	110
Capitolul 11 Impozite și taxe, plăți obligatorii la buget. Facilități fiscale.....	111
11.1. În ce mod statul susține activitatea organizațiilor necomerciale.....	111
11.2. Noțiunea „sistem fiscal”.....	111
11.3. Structura și ce reglementează Codul fiscal.....	112
11.4. Sursele principale de finanțare a activității.....	112
11.5. Regulile de aplicare a tratatelor internaționale, care reglementează impozitarea.....	113
11.6. Ce elemente de bază se determină la stabilirea impozitelor și taxelor.....	113

11.7. Facilitățile fiscale pentru organizațiile non-profit (necomerciale).....	114
11.8. Facilitățile fiscale pentru organizațiile non-profit (necomerciale) prevăzute de legislația fiscală	114
11.9. Legătura între documentele primare și contabile ale organizației și modul de impozitare	114
11.10. Consecințele fiscale în cazul lipsei documentelor primare și contabile.....	115
11.11. Impozitul pe venitul (profitul) a persoanei juridice, obiectul și subiectul impunerii, cota impozitului	115
11.12. Facilități fiscale pentru ONG-uri, aferente impozitului pe venit (pe profit)	116
11.13. Obținerea dreptului la scutire de la plata impozitului pe venit.....	117
11.14. Consecințele nerespectării cerințelor pentru obținerea dreptului de scutire de plata impozitului pe venit.....	117
11.15. Impozitarea venitului obținut din activități economice, care reiese din scopurile statutare.....	117
11.16. Impozitarea venitului obținut din activități economice, care nu reiese din scopurile statutare	117
11.17. Aplicarea impozitului pe venit societăților comerciale, fondatori ai cărora sunt ONG	118
11.18. Impozitarea venitului la beneficiarii grantului acordat de fundațiile necomerciale în scopul realizării unor proiecte de utilitate publică	118
11.19. Impozitarea venitului obținut în urma fluctuației cursului valutar (venit din diferențele de curs)	118
11.20. Diferența dintre scutirea de impozit și scutirea de plata impozitului pe venit	118
11.21. Necesitatea prezentării Declarației cu privire la impozitul pe venit în cazul în care ONG activează numai din contul finanțării cu destinație specială sau venitul contabil este egal cu zero	119
11.22. Procedura generală de prezentare și întocmire a Declarației persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit	119
11.23. Calcularea uzurii în scopuri fiscale a mijloacelor fixe (imobilizărilor corporale) procurate (create) din contul mijloacelor cu destinație specială sau din contul mijloacelor nepredestinate (donate)	120
11.24. Calcularea uzurii în scopuri fiscale a mijloacelor fixe (imobilizărilor corporale) procurate (create) din contul venitului obținut din activități economice statutare	121
11.25. Calcularea uzurii în scopuri fiscale a mijloacelor fixe (imobilizărilor corporale) procurate (create) din contul venitului obținut din activități economice statutare în cazul în care ONG-ul este scutită de plata impozitului pe venit	121
11.26. Modalitatea de impozitare a venitului obținut în urma predării în locațiune a spațiilor temporar neutilizate	121
11.27. Modalitatea de impozitare a venitului obținut din diferențele de curs, aferente mijloacelor cu destinație specială.....	121
11.28. Baza normativă pentru impozitarea salariilor/onorariilor	122
11.29. Obiectul impunerii la calcularea și reținerea impozitului pe venit din salariu și alte remunerări	122
11.30. Dreptul la scutiri la calcularea și reținerea impozitului pe venit din salariu și alte remunerări.....	123
11.31. Cerere privind acordarea scutirilor	123
11.32. Modul de acordare a scutirilor	124
11.33. Modul de determinare a venitului impozabil și de calculare a impozitului pe venit	124
11.34. Calcularea și reținerea impozitului pe venit în baza contractului civil.....	127
11.35. Calcularea și reținerea contribuțiilor de asigurări sociale și medicale din salariu și din alte remunerări	127

11.36. Particularități la calcularea și reținerea impozitului pe venit și a contribuțiilor de asigurări sociale și medicale din salariu și din alte remunerări	128
11.36.1. Cumularea salariului lunar brut din mai multe proiecte.....	128
11.36.2. Prestarea serviciilor de către persoanele angajate în proiecte, în baza contractului civil.....	128
11.37. Temeiul legislativ de calculare și reținere a impozitului pe venit din remunerările efectuate în folosul nerezidentului(sub formă de salarii sau onorarii)	128
11.38. Impozitarea cetățeanului străin (cu drept de ședere permanentă în Republica Moldova), angajat în baza contractului individual de muncă	131
11.39. Impozitarea cetățeanului străin (cu drept de ședere temporară în Republica Moldova), angajat în baza contractului individual de muncă.....	132
11.40. Modul de atestare a venitului obținut de persoanele fizice și juridice rezidente antrenate în realizarea proiectelor de asistență tehnică	132
11.41. Înregistrarea ONG-ului în calitate de plătitor a taxei pe valoarea adăugată (TVA).....	134
11.42. Tratarea, în scopul impozitării cu TVA a ONG-ului, în calitate de subiect care desfășoară activitate de întreprinzător	134
11.43. Scutirea de TVA a ONG-urilor.....	135
11.44. ONG-urile și livrările cu aplicarea TVA la cota 0%.....	135
11.45. Impozitul pe bunurile imobiliare: subiectul, obiectul și cotele impunerii	137
11.46. Impozitul pe bunurile imobiliare. Modul de calcul	138
11.47. Termenele de prezentare a calculului și de achitare a impozitului	139
11.48. Înlesniri aferente impozitului pe bunurile imobiliare.....	139
11.49. Taxele locale	140
11.50. Aplicarea de către ONG-uri a taxelor locale de la posesorii unităților de transport	141
11.51. Aplicarea de către ONG-uri a taxei pentru parcaj	142
11.52. Aplicarea de către ONG-uri a taxei pentru unitățile stradale de comerț și/sau de prestare a serviciilor	142
11.53. Înlesniri la plata taxelor locale	143
11.54. Rapoartele și documentele de bază pentru evidența fiscală aferentă salarizării	143
11.55. Facilități pentru donatori și sponsori, rezidenți ai Republicii Moldova	144
Capitolul 12 Raspunderea pentru nerespectarea prevederilor legislației fiscale	144
12.1. Întocmirea incompletă și/sau neconformă a documentelor de evidență și/sau a dărilor de seamă fiscale	144
12.2. Folosirea blanchetelor de documente primare de un alt model decât cel stabilit prin act normativ în vigoare, precum și folosirea tipizatelor de documente primare plastografiate sau străine (inclusiv facturile fiscale).....	145
12.3. Încălcarea regulilor de păstrare și de evidență a blanchetelor de strictă evidență	145
12.4. Încălcarea regulilor de vânzare-cumpărare a blanchetelor de strictă evidență.....	145
12.5. Neasigurarea păstrării dărilor de seamă fiscale și/sau a documentelor de evidență și/sau a benzilor de control și/sau lipsa totală ori parțială a evidenței contabile, ceea ce face imposibilă efectuarea controlului fiscal.....	145

12.6. În cazul neindicării în factură și/sau în factura fiscală sau în cazul indicării eronate	145
12.7. Neprezentarea dării de seamă fiscale sau prezentarea tardivă a acesteia	145
12.8. Neprezentarea dării de seamă fiscale conform art. 92 alin. (3), (4) sau prezentarea dării de seama fiscale care conține informație neautentică	146
12.9. Neprezentarea documentului în termen de 10 zile după aplicarea amenzii	146
12.10. Neprezentarea facturii fiscale în termenele prevăzute la art.117 din Codul fiscal	146
12.11. În cazul micșorării (diminuării) venitului impozabil declarat de către contribuabilul care aplică cota zero la impozitul pe venit	146
12.12. Neprezentarea în termenul stabilit a declarațiilor privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii sau a declarațiilor privind evidența nominală a asiguraților, precum și a documentelor ce se referă la ținerea evidenței individuale.....	147
12.13. Folosirea unui cod personal de asigurare socială străin sau fals, precum și neincluderea codului personal de asigurare socială în declarația privind evidența nominală a asiguraților.....	147
12.14. Diminuarea impozitelor, taxelor prin prezentarea către organul fiscal a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice.....	147
12.15. Eschivarea de la calculul și de la plata impozitelor, taxelor, prin nerefectarea în evidență și, neprezentarea dărilor de seamă.....	147
12.16. Neplata sau plata incompletă a impozitului pe venit în rate	147
12.17. Nerespectarea ordinii și a modului de calculare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală	148
12.18. Neplata primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în termenul stabilit de legislație... 148	
12.19. Netransferarea, transferarea tardivă sau transferarea incompletă a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în cazul retribuirii muncii în expresie bănească sau în natură, pentru toate temeiurile și felurile de plăți, la care, conform legislației, se calculează primele menționate.....	148
12.20. Neprezentarea în termenul stabilit de legislație a dării de seamă privind calcularea și plata primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, a listelor de evidență nominală a persoanelor asigurate angajate, precum și a modificărilor survenite în liste.....	148
12.21. Neprezentarea în termenul stabilit de legislație a listelor de evidență nominală a persoanelor neangajate asigurate din contul bugetului de stat, precum și a modificărilor survenite în liste.....	148
12.22. Neînregistrarea în termenul stabilit de legislație a persoanelor juridice și fizice, altele decât cele înregistrate de către organul înregistrării de stat, a notarilor publici și a avocaților ca plătitori de prime de asigurare obligatorie de asistență medicală.....	149
12.23. Nerespectarea de către asigurat a termenului stabilit de actele normative în privința distribuirii către persoanele asigurate a polițelor de asigurare obligatorie de asistență medicală primite de la agențiile teritoriale ale Companiei Naționale de Asigurări în Medicină.....	149
12.24. Includerea de date false sau incomplete în declarațiile privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii sau în declarațiile privind evidența nominală a asiguraților.....	149
12.25. Netransferarea, transferarea tardivă sau transferarea incompletă a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, pentru toate temeiurile și felurile de plăți la care, conform legislației, se calculează contribuțiile menționate	149
12.26. Încălcarea regulilor de efectuare a plăților în numerar prevăzute de Banca Națională a Moldovei sau efectuarea ilegală a plăților în numerar și prin virament prin intermediari	149

<i>12.27. Exploatarea mașinilor de casă și control fără memorie fiscală, defectate, nesigilate, neînregistrate la organul fiscal</i>	<i>150</i>
<i>12.28. Deteriorarea sau distrugerea premeditată a mașinii de casă și control ori înlocuirea premeditată a memoriei fiscale sau a programului de aplicație al mașinii de casă și control</i>	<i>150</i>
<i>12.29. Degradarea, pierderea, nimicirea, lipsa registrului mașinii de casă și control, legalizat în modul stabilit pentru înregistrarea cronologică a datelor fiscale stocate în memoria fiscală ori completarea lui neregulată sau incompletă (inadecvată)</i>	<i>150</i>
<i>12.30. Efectuarea decontărilor cu consumatorii fără utilizarea mașinii de casă și control sau emiterea (perfectarea) bonului de casă (bonului de plată în cazurile prevăzute de actele normative) fără toate elementele obligatorii, sau emiterea bonului de casă de o valoare ce nu corespunde sumei achitate real, sau nepredarea premeditată a bonului de casă) consumatorului.....</i>	<i>150</i>
<i>12.31. Existența excedentului sau deficitului de mijloace bănești în caseta (sertarul) pentru bani a mașinii de casă și control sau în alt loc special destinat primirii și păstrării temporare a mijloacelor bănești din activitatea curentă, ce depășește o unitate convențională</i>	<i>150</i>
<i>12.32. Neimprimarea benzilor de control sau nimicirea lor până la expirarea termenului de păstrare (arhivare)</i>	<i>150</i>
<i>12.33. Lipsa la vedere a informației prin care se atenționează consumatorul despre obligativitatea de a prezenta bonul de casă la examinarea eventualelor reclamații</i>	<i>151</i>
<i>12.34. Degradarea, pierderea, nimicirea, lipsa cărții tehnice (pașaportului) sau a cartelei de înregistrare, sau a registrului de evidență a serviciilor de asistență tehnică pentru mașina de casă și control</i>	<i>151</i>
<i>12.35. Alte tipuri de încălcări fiscale</i>	<i>151</i>
<i>12.36. Încălcarea drepturilor, intereselor și obligațiilor contribuabilului sau ale unui alt participant la raporturile fiscale.....</i>	<i>152</i>
<i>12.37. Încălcarea termenului de remitere către contribuabil a avizului de plată a obligației fiscale în cazul când, conform legislației, autoritatea cu atribuții de administrare fiscală calculează impozit sau taxă.....</i>	<i>152</i>
<i>12.38. Suspendarea nelegitimă a operațiunilor la conturile bancare ale contribuabilului sau încasarea nelegitimă a mijloacelor bănești de pe conturile bancare ale contribuabililor; ridicarea nelegitimă de la contribuabili a mijloacelor bănești în numerar; urmărirea nelegitimă a altor bunuri ori a datoriilor debitoare ale contribuabilului; încălcarea modului, stabilit de legislație, de efectuare a compensării și/sau a restituirii sumelor ce constituie obligații fiscale plătite în plus ori a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite.....</i>	<i>152</i>
<i>12.39. Încălcarea termenelor de repatriere a mijloacelor materiale și a mijloacelor bănești</i>	<i>153</i>

Introducere

Prezenta lucrare reprezintă un Ghid practico-metodic în care sub aspect complex sunt expuse particularitățile organizării managementului financiar și contabilității în organizațiile necomerciale (ONG).

Ghidul este elaborat în baza actelor legislative și normative ce reglementează activitatea, contabilitatea și fiscalitatea ONG-urilor, conform situației din 1 ianuarie 2013. Lucrarea nu substituie actele normative sus-menționate, și constituie un suport metodic în care se explică prevederile actelor specificate și modul de aplicare a acestora în practică.

La utilizarea Ghidului trebuie luate în considerare eventualele modificări ale actelor legislative și normative. În acest scop, se recomandă a fi consultată ultima versiune a acestor acte care este plasată pe site-urile Parlamentului – www.parlament.md, Guvernului – www.gov.md, Ministerului Finanțelor – www.minfin.md, Inspectoratului Fiscal Principal de Stat – www.fisc.md.

Materialele Ghidului sunt prezentate sub formă de răspunsuri la întrebări, exemple și explicații, aferente situațiilor și faptelor economice specifice ONG-urilor.

Ghidul constă din 12 capitole, 38 anexe și glosar.

În capitolul 1, intitulat **“Organizarea managementului financiar în organizațiile necomerciale”**, sunt expuse particularitățile organizării managementului financiar, relația dintre acesta și contabilitate, precum și structura politicii financiare a ONG-urilor.

În capitolul 2, intitulat **“Sistemul de control intern”**, sunt prezentate cerințele față de sistemul de control intern, procedurile, tehnicile și documentele aferente acestui sistem.

Capitolul 3, intitulat **“Documente primare justificative”**, conține recomandări privind cerințele aferente întocmirii, utilizării, corectării și păstrării documentelor primare ale ONG-urilor. De asemenea, este expusă procedura de primire-predare a documentelor în cazul eliberării din funcție a contabilului.

În capitolul 4, intitulat **“Bugetarea”**, sunt analizate funcțiile procesului de bugetare, tipurile de bugete, modul de elaborare a bugetelor și de control al executării acestora.

Capitolul 5, intitulat **“Rapoartele organizației necomerciale”**, conține caracteristica și tipul rapoartelor care trebuie să fie întocmite de către ONG-uri, modul de semnare și de prezentare a acestor rapoarte.

În capitolul 6, intitulat **“Politica de contabilitate”**, sunt expuse cerințele și elementele de bază ale politicii de contabilitate, modul de elaborare, aprobare, modificare și dezvăluire a acesteia.

Capitolul 7, intitulat **“Responsabilitățile managerilor în procesul gestionării financiare”**, prezintă principalele responsabilități și drepturi ale managerilor în conducerea activității ONG-ului, precum și în domeniul contabilității, raportării financiare și aplicării actelor legislative și normative.

În capitolul 8, intitulat “**Relațiile de muncă**”, este caracterizată baza normativă a organizării muncii, sunt prezentate tipurile contractelor de muncă în cadrul ONG-urilor, modul de calculare a salariilor și indemnizațiilor prevăzute de legislația în vigoare.

Capitolul 9, intitulat “**Organizarea și ținerea contabilității**”, conține explicații aferente sistemelor de ținere a contabilității unui ONG, elaborării planului de conturi de lucru, efectuării inventarierii elementelor contabile și recuperării prejudiciului material.

În capitolul 10, intitulat “**Contabilitatea faptelor economice**”, este expus modul de contabilizare a mijloacelor cu destinație specială și nepredestinate, contribuțiilor fondatorilor și membrilor ONG-ului, veniturilor și cheltuielilor aferente activităților economice statutare, imobilizărilor necorporale și corporale, stocurilor și a altor fapte economice.

Capitolul 11, intitulat “**Impozite, taxe și plăți obligatorii la buget. Facilități fiscale**”, conține recomandări și explicații aferente particularităților impozitării ONG-urilor, modului de acordare a scutirilor, de calculare și achitare a diferitor impozite, taxe și plăți la bugetul public național

În capitolul 12, intitulat “**Răspunderea pentru nerespectarea prevederilor legislației fiscale**”, sunt prezentate și caracterizate principalele responsabilități ale unui ONG pentru respectarea normelor de ținere a contabilității, de utilizare a mașinilor de casă și control, de aplicare a legislației fiscale.

Anexele conțin modele de bugete, politici de contabilitate, formulare de documente primare și registre contabile, precum și extrase din diferite acte legislative și normative aferente activității ONG-ului.

Glosarul cuprinde definițiile noțiunilor de bază utilizate în managementul financiar, contabilitatea și fiscalitatea ONG-urilor.

Ghidul se adresează managerilor, contabililor, auditorilor și altor persoane cointeresate în organizarea managementului financiar, contabilității și fiscalității ONG-urilor.

Autorii Ghidului:

Alexandru Nederița, doctor habilitat în economie, profesor universitar, auditor.

Tatiana Prisacar, auditor, contabil certificat-practician.

Autorii vor fi recunoscători cititorilor pentru eventualele obiecții și sugestii care vor fi luate în considerare la actualizarea prezentului Ghid.

Cuvânt înainte

O entitate se creează pentru a atinge scopuri care nu pot fi realizate de persoane individuale. Forma juridică a entității este determinată de natura scopurilor formulate și particularitățile mediului în care acestea se vor realiza.

ONG-urile reprezintă entități, care se constituie și își desfășoară activitatea în interesul public sau în vederea satisfacerii intereselor particulare și corporative ale membrilor săi.

Pentru a realiza scopurile trasate și a răspunde la nevoile membrilor, beneficiarilor și clienților săi, orice entitate are nevoie de un management.

Managementul este un proces care cuprinde acțiuni independente, desfășurate de manageri pentru stabilirea și realizarea obiectivelor și strategiei organizației.

Managementul general stabilește politicile interne ale entității și asigură realizarea lor prin intermediul diverselor activități, care se grupează în 4 funcții principale: *previziunea, organizarea, coordonarea și controlul (vezi Glosarul)*. Prin intermediul realizării funcțiilor menționate se stabilesc obiectivele și strategiile entității și se integrează dezvoltarea tuturor componentelor de activitate.

Managementul financiar constă în atingerea următoarelor scopuri:

- stabilirea conexiunii între obiectivele financiare și politica financiară a entității (*politica financiară cuprinde criteriile, mijloacele și instrumentele folosite pentru evaluarea și măsurarea performanțelor obținute în rezultatul activităților îndeplinite*);
- planificarea și controlul activității prin prisma politicii financiare;
- crearea și implementarea unui sistem de comunicare între managerii nefinanțști și specialiștii din domeniul financiar-contabil, prin intermediul unui sistem propriu al raportării financiare și manageriale;
- crearea și menținerea unui sistem informațional (financiar-contabil), care decurge din faptele economice reale (colectarea, evaluarea, înregistrarea contabilă și prezentarea în rapoartele financiare);
- monitorizarea și analiza economică a indicatorilor și a performanțelor obținute;
- argumentarea și luarea de decizii financiare, legate de îndeplinirea obiectivelor propuse.

Pe primul plan al managementului financiar și, în particular, a contabilității în cadrul ONG-urilor, se află căutarea surselor de finanțare pentru desfășurarea activității și maximizarea veniturilor, prin intermediul gestionării eficiente a tuturor resurselor financiare și a patrimoniului în întregime.

Ca urmare a activităților sale, ONG-urile sunt responsabile în fața societății civile, a unor grupuri separate de cetățeni, sponsori, donatori, altor finanțatori. Organizarea unui management financiar eficient în cadrul unui ONG va contribui la atingerea cu succes a scopurilor statutare.

Capitolul 1

Organizarea managementului financiar în organizațiile necomerciale

1.1.Strategie financiară

Strategia financiară se bazează și este în directă legătură cu strategia globală a entității. Orice entitate reprezintă un sistem care inițiază fluxul de resurse pentru a le transforma în produse sau servicii, care fiind oferite și/sau realizate, asigură îndeplinirea obiectivelor-cheie a entității, definesc și justifică crearea acesteia.

Resursele financiare joacă un rol crucial în acest sens. La momentul creării entității și în primii ani de activitate, aspectul investițional al managementului financiar este prioritar. În viitor, prioritate a managementului financiar devine activitatea de prognozare (planificare) și analiză a resurselor financiare, gestionarea eficientă cu acestea și optimizarea finanțării activității curente.

Metodele de prognozare (de planificare), analiza și de gestionare eficientă a resurselor financiare, precum și metodele de optimizare a finanțării activității curente, depind de scopul creării entității, tipul activității, dimensiunea și structura acesteia, de alți factori.

1.2. Specificul strategiei financiare în ONG

Strategia financiară în organizațiile necomerciale urmează din specificul activității acestora și reprezintă un suport financiar pentru realizarea scopurilor statutare. Organizațiile necomerciale își aduc aportul la susținerea activităților comunităților locale (crearea de oportunități pentru întărirea spiritului comunitar, integrarea în societate a persoanelor cu dizabilități intelectuale, desfășurarea de activități de caritate, etc.), au putere de lobby, de influență sau de atragere a atenției și a interesului public asupra unor situații, programe sau proiecte republicane, internaționale, în sfera socială, politică sau economică.

În funcție de scopul creării, misiunea de bază, organizațiile necomerciale pot îndeplini sarcini complexe și aduce multe beneficii comunității locale și naționale în sferele sociale, economice, politice. Organele de conducere a unor asemenea organizații elaborează *Strategia financiară generală*, determină direcțiile concrete ale activității - ce programe, proiecte vor fi realizate *pe baza resurselor disponibile* și stabilesc sarcinile concrete din aceste direcții.

Resursele financiare sunt necesare ONG-urilor pentru asigurarea calității serviciilor oferite, obținerea unui sediu, organizarea de concursuri, expoziții, întreținerea și administrarea organizației, crearea paginii web și/sau blogului organizației, alte scopuri necesare. Problemele financiare afectează poziția financiară și durabilitatea organizației necomerciale, de aceea managerii unei asemenea organizații *trebuie să fie capabili să analizeze resursele disponibile pentru a stabili strategia și tactica utilizării lor și pentru a atrage resurse financiare suplimentare.* (*Anexa 1*)

1.3. Managementul financiar

Managementul financiar reprezintă un ansamblu de concepte, principii, metode, tehnici, instrumente și acțiuni pentru luarea deciziilor financiare și de investiții, în contextul strategiilor formulate.

1.4. Particularitățile managementului financiar în ONG

Obiectivele specifice managementului financiar în ONG-uri sunt:

- determinarea necesităților de surse financiare și fonduri;
- căutarea surselor de finanțare și gestionarea financiară a procesului de căutare;
- asigurarea gestionării eficiente cu mijloacelor financiare, materiale și fondurile obținute;
- elaborarea deciziilor financiare, care vizează consolidarea stabilității și independenței financiare a organizației în scopul asigurării activității statutare.

Managementul financiar în cadrul unui ONG, include următoarele procese principale:

- planificarea (bugetarea) surselor de finanțare și a cheltuielilor respective;
- colectarea și înregistrarea în sistemul financiar-contabil a informației financiare, care decurge din faptele economice reale (aspectele economice ale activităților desfășurate);
- formarea, evaluarea și înregistrarea elementelor contabile (active, datorii, fonduri, venituri, cheltuieli, rezultate) și prezentarea lor în rapoartele financiare. Formarea, în baza lor, a indicatorilor de performanță și analiza lor în scopul luării deciziilor financiare;
- proceduri de control.

, *Procedurilor de control se supun operațiunile:*

- cu mijloace bănești, inclusiv, de obținere și utilizare a fondurilor;
- de achiziționare/atragere și de utilizare a resurselor materiale;
- înregistrate în sistemul de contabilitate și de control a veridicității datelor generate de sistem.

Analiza riscurilor evaluarea raportului între venituri și riscuri aferente deficitului de resurse, cât și monitorizarea în permanență a eficienței procesului de gestionare financiară, sunt, de asemenea, funcții ale managementului financiar.

1.5. Relația managementului financiar cu contabilitatea

Managementul financiar are rolul de a face legătura între management și contabilitate. În special:

- în multe ONG-uri funcțiile managementului financiar și a contabilității sunt reunite și persoana, responsabilă de această funcție, nu va fi capabilă să gestioneze finanțele fără a avea cunoștințe de bază în domeniul contabilității și legislației care reglementează activitatea financiar-contabilă și fără a avea capacitatea de a organiza în mod optimal activitatea contabilității;
- majoritatea deciziilor de natură financiară (legate de utilizarea, gestionarea și urmărirea permanentă a folosirii mijloacelor financiare, precum și analiza și asigurarea necesarului de finanțe pentru perioada următoare), se iau în baza informațiilor obținute în sistemul contabil. În baza informațiilor financiar-contabile, managerul poate să evalueze și să administreze eficient resursele de care dispune entitatea (resurse financiare, materiale și umane) în vederea realizării obiectivelor și strategiilor stabilite pentru dezvoltarea și consolidarea activității entității. Prin urmare, persoana responsabilă de managementul financiar trebuie să înțeleagă logica de constituire a datelor inițiale, conținutul economic al indicatorilor din rapoartele financiare, să fie capabilă să analizeze acești indicatori și să ia în baza lor decizii financiare și de investiții. Rapoartele financiare emise de sistemul contabil reprezintă rezumatul tuturor tranzacțiilor și faptelor economice înregistrate într-o anumită perioadă de timp în activitatea organizației. Ele sunt produsul final al funcției contabile, oferind *celor interesați* posibilitatea de a aprecia rapid starea financiară a entității. *Bilanțul contabil* oferă cel mai clar și obiectiv tablou pentru a aprecia poziția financiară a organizației (disponibilitățile de active și sursele acestora) și a trage concluzii cu privire la eficiența politicii financiare.

1.6. Două aspecte ale contabilității

Contabilitatea în cadrul organizației este împărțită în două părți: *contabilitatea financiară* care cuprinde aspectele financiar-tehnologice de contabilitate și *contabilitatea managerială* - aspectele manageriale de contabilitate. Ambele categorii sunt strâns legate și interdependente.

Scopul contabilității financiare este pregătirea informației despre starea resurselor economice disponibile (poziției financiare a ONG-ului) și a surselor de formare a lor.

Aspectul financiar al contabilității realizează partea informațională a acesteia, în care scopul final este obținerea rapoartelor financiare (a bilanțului contabil și altor rapoarte financiare) și fiscale. A face *contabilitate financiară* înseamnă a prelucra zilnic, conform normelor legale în vigoare, documentele justificative pentru toate faptele economice și a le înregistra în borderouri și registre contabile sintetice și analitice: balanțe, situații financiar-contabile și declarații fiscale. Rapoartele financiare, generate de contabilitatea financiară sunt publice și destinate, în mare parte, utilizatorilor externi: fondatorilor; membrilor și beneficiarilor serviciilor ONG-ului; organelor publice de statistică și de monitorizare a activității, cât și celor de control; băncilor; partenerilor de programe/proiecte și alte activități; sponsorilor; donatorilor; etc. *Contabilitatea financiară reflectă "trecutul financiar"*.

Scopul contabilității manageriale este analiza situației financiare, primirea deciziilor și elaborarea de soluții financiare concrete, precum și controlul executării lor.

Contabilitatea managerială (contabilitatea de gestiune) constă în detalierea și analiza informației oferite de contabilitatea financiară și interpretarea acestei informații într-o formă accesibilă conducerii. În ONG-uri, acestea sunt informații vizând:

- bugetele și executarea lor;
- disponibilitățile bănești (analiza încasărilor și plăților de mijloace bănești);
- veniturile și cheltuielile în cazul desfășurării de către ONG a activităților economice;
- disponibilitățile de resurse materiale (analiza intrării și ieșirii de active și a destinației acestora);
- disponibilitățile de fonduri (analiza formării și utilizării fondurilor);
- planificarea plăților fiscale, etc.

Informațiile contabilității manageriale sunt adresate utilizatorilor interni ai organizației (membrii organului de conducere, direcției executive, echipei manageriale) și se pregătesc sub forma unor rapoarte interne, adaptate la cerințele informaționale interne de management. *Contabilitate managerială furnizează informații financiare pentru luarea deciziilor în viitor.*

1.7. Mecanismele financiare și rolul lor în exercitarea managementului financiar

Prin mecanisme financiare se înțelege tehnologia de lucru formată din metode și instrumente financiare. Un management financiar poate fi exercitat doar în cazul cunoașterii și utilizării mecanismelor financiare. Pentru a avea o pârghie corespunzătoare în scopul îndeplinirii funcțiilor de management financiar, de asemenea, pentru a permite managerilor să comunice și să colaboreze între ei, să aprecieze rezultatele obținute și să ia decizii pentru dezvoltarea viitoare a activității, este necesar de a formula mecanismele financiare (metodele și instrumentele) utilizate, în cadrul unei *Politici financiare* a entității.

1.8. Politica financiară

În fiecare organizație necomercială trebuie să existe o *Politică financiară* care, reieșind din obiectivele și sarcinile specifice activității, stabilește *obiective de natură managerial-financiară*, cum ar fi: elaborarea și argumentarea unui buget rațional de venituri și cheltuieli; întărirea gestiunii economico-financiare și îmbunătățirea generală a activității financiare; analiza și perfecționarea indicatorilor economico-financiar și de performanță, etc.

Pentru majoritatea ONG-urilor sunt specifice și relevante următoarele obiective *managerial-financiare*, care pot fi formulate în *Politica financiară*:

- gestionarea solvabilității (asigurarea unui nivel necesar al resurselor financiare);
- gestionarea activelor (distribuirea rațională și efectivă a resurselor financiare între diferite activități);
- realizarea unei Politici de contabilitate adecvate (evidența contabilă adecvată a faptelor economice și elaborarea rapoartelor financiare);
- gestionarea procesului decizional (analiza situației financiare și elaborarea în baza ei a deciziilor de strategie).

(Anexa I)

1.9. Structura Politicii financiare

Există unii factori principali, care adaugă particularități managementului financiar în cadrul activității ONG-urilor, și anume:

- orientarea activității nu la îmbogățirea proprietarilor, dar la atingerea obiectivelor social utile;
- dependența semnificativă de finanțatorii externi;
- asigurarea cerințelor de transparență financiară a activității.

Pentru a îndeplini cerințele de transparență și asigurare a stabilității financiare, acești factori se iau în considerație la elaborarea *Politicii financiare*, care poate cuprinde următoarele compartimente generale:

- obiectivele managerial-financiare ale entității;
- poziția managementului financiar în structura organizatorică a entității (crearea unei structuri organizaționale a ONG-ului, care ar permite primirea operativă și calitativă a informațiilor financiare pe toate domeniile de activitate: prognozarea și bugetarea; procurarea și utilizarea mijloacelor financiare și resurselor materiale; gestiunea fluxurilor financiare; evidența și controlul; analiza indicatorilor; estimarea rezultatelor și luarea deciziilor);
- metodologia aplicată în procesul exercitării funcțiilor de management (asigurarea managerilor financiari cu metodici și principii moderne și adecvate ale managementului financiar; pregătirea și creșterea profesională);
- elaborarea standardelor interne a contabilității manageriale: formulare de raportare, termene, funcțiile responsabile, sistemul informațional, circulația documentelor, etc.

Pentru a ajunge la interfața de gestionare a contabilității și de contabilitate, deosebit de important este ca principala sursă de informații financiare să fie datele contabile reale. (Anexa I)

1.10. Instrumentele managementului financiar

Direcțiile principale ale managementului financiar într-o organizație necomercială sunt:

- bugetarea;
- analiza financiară;
- contabilizarea faptelor economice și pregătirea rapoartelor financiare;
- organizarea finanțării prin împrumut de fonduri;
- plasarea de fonduri temporar libere;
- managementul investițiilor, distribuirea resurselor, strângerea de fonduri (fundraising, activitate cu scop de colectare a donațiilor, etc.);
- controlul executării bugetelor.

Metodele și instrumentele concrete ale managementului financiar decurg din obiectivele financiare formulate în Politica financiară a fiecărei entități. *Metodele și instrumentele de management financiar* (elementele componente ale mecanismului financiar) sunt adaptate, de obicei, corespunzător specificului de activitate al organizației necomerciale. Pentru majoritatea organizațiilor, managementul financiar include *activități financiare similare*, cum sunt:

- procurarea, distribuirea și utilizarea mijloacelor financiare și resurselor materiale, inclusiv activitățile aferente;
- culegerea, conservarea și transmiterea de informații despre aceste mijloace și resurse;
- colectarea, prelucrarea, înregistrarea și interpretarea datelor în vederea obținerii informației financiare;
- efectuarea controlului financiar în aceste domenii;
- elaborarea și luarea deciziilor financiare, inclusiv, repartizarea rezultatului obținut în cazul desfășurării activităților economice statutare;
- efectuarea operațiilor de corectare a deciziilor.

Managementul financiar și controlul acestor activități se efectuează prin intermediul *metodelor* specifice, care se grupează astfel:

- metode și instrumente necesare procurării, distribuirii și utilizării mijloacelor financiare și resurselor materiale;
- metode și instrumente necesare culegerii, conservării și transmiterii de informații;
- metode și instrumente necesare colectării, prelucrării, înregistrării și interpretării datelor;
- metode și instrumente necesare efectuării controlului financiar;
- metode și instrumente necesare pentru estimarea performanțelor activității;
- metode și instrumente ce se utilizează pentru elaborarea, luarea și realizarea deciziilor financiare;
- realizarea obiectivelor financiare.

Procesul managementului financiar în cadrul unui ONG nu este mai simplu, dar deseori mult mai dificil decât într-o entitate comercială. Aceasta se datorează faptului, că mecanismele financiare utilizate de un ONG, combină metodele și instrumentele general răspândite și aplicate ale managementului financiar cu cele specifice doar activității non-profit.

Instrumentele specifice ale managementului financiar utilizate în cadrul unui ONG sunt::

Planificarea financiară (previziunea), care cuprinde metode și instrumente necesare planificării. Aceasta se efectuează pe o perioadă concretă. De exemplu, pot fi efectuate estimări financiare pe termen mediu (1-3 ani) și lung (3-5 ani), estimări care vizează obiectivele strategice ale ONG-ului ce cuprind sursele de finanțare. Planificarea financiară este necesară pentru a determina venitul necesar (și cheltuielile aferente) pentru îndeplinirea obiectivelor statutare, în scopul coordonării pe o perioadă mai îndelungată a fluxului de mijloace bănești în cadrul organizației și ca suport de orientare în procesul căutării surselor de finanțare.

Bugetarea cuprinde metode și instrumente necesare procurării, distribuirii și utilizării mijloacelor financiare și resurselor materiale, care să asigure controlul financiar. Elaborarea bugetelor și a rapoartelor de control bugetar reprezintă un mod de previziune financiară și de control a finanțelor, prin care se stabilesc și se urmăresc obiectivele anuale ale entității. În special:

- bugetul exprimă în cifre activitatea organizației și direcțiile prioritare ale acesteia;
- controlul asupra bugetului permite: 1) scoaterea la iveală din timp a greșelilor admise la etapa planificării, devierilor între veniturile și cheltuielile reale și cele planificate; 2) luarea deciziilor operative întru corectarea planului.

Procesul de bugetare cuprinde elaborarea:

- bugetului centralizator al entității (bugetul de venituri și cheltuieli, bugetul de investiții, bugetul fluxului de mijloace bănești, etc.);
- bugetelor specifice pe activități, proiecte, programe separate (în cazul activităților economice: bugetul de vânzări, bugetul de marketing, bugetul de producție, bugetul de distribuție, bugetul de resurse umane, etc.);
- bugetelor pe tipuri de cheltuieli (bugetul cheltuielilor administrației generale, bugetul cheltuielilor de întreținere a organizației, etc.).

Bugetarea reprezintă unul din instrumentele de bază ale managementului financiar în ONG-uri. Controlul asupra bugetului reprezintă „centrul de greutate” al managementului financiar.

Gestionarea financiară a activelor cuprinde metode și instrumente necesare procurării, distribuirii și utilizării mijloacelor financiare și resurselor materiale. În cazul în care organizația necomercială creează și distribuie fonduri, inclusiv de active materiale (de exemplu, fundațiile, organizațiile de binefacere și filantropie), se elaborează politica managerial-financiară, care conține reguli și responsabilități aferente primirii, evaluării, distribuirii și transmiterii acestor fonduri beneficiarilor.

Politica de contabilitate cuprinde metode și instrumente necesare culegerii, conservării și transmiterii de informații; colectării, prelucrării, înregistrării și interpretării datelor; controlul financiar. Sistemul de evidență contabilă și raportare este orientat asupra controlului tuturor tranzacțiilor efectuate de organizația necomercială, iar prin intermediul rapoartelor financiare - asupra asigurării transparenței activității și imaginii ONG-ului.

Rapoartele financiare cuprind următoarele informații:

- activele și obligațiunile organizației la un moment dat (bilanțul);
- fluxul mijloacelor cu destinație specială (granturi, alte finanțări cu destinație specială), alte venituri și cheltuieli legate de activitatea statutară.

Evaluarea proiectelor cuprinde metode și instrumente necesare pentru estimarea și analiza rezultatelor, performanțelor activității, eficienței și eficacității proiectelor și programelor.

Aplicarea acestui instrument permite a evalua eficacitatea financiară a proiectelor și programelor realizate și planificate, ceea ce contribuie la preîntâmpinarea și evitarea cheltuielilor neraționale, neefective și luarea deciziilor negândite. În scopul creșterii eficienței economice a activităților de proiect, utilizării raționale a resurselor pe proiecte, gestionării eficiente a cheltuielilor de proiect, se aplică ca instrumente separate ale managementului financiar: bugetarea veniturilor și cheltuielilor pe proiecte; estimarea și analiza financiară a rezultatelor pe proiecte, asigurarea contabilității separate pe proiecte; bugetarea resurselor materiale pentru proiecte separate.

Estimări și analize financiare, elaborarea deciziilor cuprind metode și instrumente necesare pentru estimarea și analiza rezultatelor, performanțelor activității.

Estimarea performanțelor. Pentru dezvoltarea durabilă a organizației necomerciale este important a cunoaște performanțele anterioare ale activității, condițiile în care au fost obținute aceste rezultate, precum și obiectivele și strategiile viitoare, care vor sta la baza previziunilor financiare (pe termen lung, mediu și scurt). Pentru determinarea *performanțelor anterioare* ale organizației se aplică *tehnici de analiză economică (financiară)*, care se referă la analiza indicatorilor din rapoartele financiare și manageriale ale organizației. Analiza financiară (o parte componentă a managementului financiar) presupune studierea și analiza rapoartelor financiare, care îndeplinesc un șir de funcții. *Estimarea performanțelor viitoare* ale organizației necomerciale se efectuează cu ajutorul *tehnicilor de previziune financiară*, care se exprimă cu ajutorul sistemului de bugete ale ONG-ului (a rapoartelor de control bugetar) și se referă la deficitul/excedentul, solvabilitatea și echilibrul financiar al organizației.

Rapoarte de diagnostic financiar. Contabilitatea financiară emite rapoarte financiare. Contabilitatea managerială produce rapoarte manageriale. *Rapoartele financiare* asigură managerii ONG-ului cu informații privind poziția financiară, rezultatele activității, fluxul mijloacelor cu destinație specială primite și utilizate a organizației la o dată de gestiune stabilită. *Rapoartele manageriale* conțin analize, generalizări și estimări detaliate pentru operațiunile aferente activităților curente (în proces), alte informații relevante și necesare, în funcție de cerințele informaționale ale utilizatorilor acestora.

Capitolul 2

Sistemul controlului intern (SCI)

2.1. Conceptul și necesitatea SCI

Orice activitate în cadrul unei entități are loc în două sisteme:

- de operare (de organizare), creat pentru a atinge obiectivele stabilite;
- de control, care pătrunde sistemul de operare.

Faza finală a managementului general este de a organiza și efectua controlul. Acest control este specific și se exprimă în formularea obiectivelor (politicilor, standardelor, normelor), compararea rezultatelor cu planurile, stabilirea abaterilor de la indicatorii stabiliți și clarificarea motivelor acestor abateri, luarea măsurilor necesare pentru a corecta erorile sau pentru a remedia situațiile nedorite. În ansamblu, toate aceste acțiuni reprezintă proceduri ale

controlului intern. Orice organizație necomercială dispune de valori și acestea pot fi: informația, imaginea, activele materiale și nemateriale, personalul. Există diverse pericole care pot provoca pierderea acestor valori cu impact financiar al pierderii.

Factori care conduc la pericolul pierderii acestor valori pot fi următorii:

- orice activitate poate fi afectată de erori umane, care pot apărea ca urmare a neînțelegerii, concluziilor incorecte, neatenției, neglijenței sau oboselii;
- activitatea de muncă poate fi organizată ineficient, inclusiv în cazurile în care nu există o diviziune clară a responsabilităților și împuternicirilor, sau, o astfel de diviziune există, dar este anulată printr-o complicitate secretă între angajați și părțile interesate, în scopul de a înșela organizația;
- organizația dispune de anumite bunuri, procurate, primite cu titlu gratuit sau produse, care pot fi deteriorate, furate sau pierdute din alte motive.

Pentru a elimina/preveni riscul de pierdere a activelor, organizația trebuie să ia unele măsuri pentru protecția acestora.

(Anexa 3)

2.2. Politica SCI

Politica SCI este determinată de factorii în baza cărora se formează o structură a controlului intern și care sunt:

Organizarea:

- structură organizațională simplă;
- responsabilități clare în limita împuternicirilor;
- raportarea în fața conducerii superioare;
- delimitarea funcțiilor critice (incompatibile);
- posibilitatea reacției rapide în urma schimbării factorilor interni și externi;
- determinarea clară a rolului și responsabilității fiecărei direcții, secții;
- nivelul convenit de control asupra activității colaboratorilor și evaluarea periodică a rezultatului muncii lor.

Politicile:

- se aprobă la nivelul de conducere în conformitate cu scopurile și sarcinile organizației;
- se emit în formă scrisă;
- se aduc la cunoștința tuturor colaboratorilor;
- periodic se revizuiesc și se reînnoiesc, după necesitate.

Procedurile:

- asigură delimitarea funcțiilor critice (incompatibile);
- sunt maximal de simple și clare (inteligibile);
- nu se contrazic și nu se dublează;
- periodic se cercetează și se reînnoiesc, după necesitate.

Personalul:

- se asigură evaluarea calităților personale ale candidaților în perioada angajării la serviciu;
- cursuri și training-uri profesionale;
- sunt determinate clar rolurile și responsabilitățile fiecărui angajat.

Contabilitatea:

- este necesară pentru luarea deciziilor efective;
- se ține în funcție de sursele de finanțare, direcțiile de activitate;
- se ține în corespundere cu regulamentele, instrucțiunile și standardele de contabilitate.

Rapoartele:

- se întocmesc la termenele stabilite, în mod consecvent;
- sunt simple și accesibile utilizatorilor;
- se întocmesc în corespundere cu standardele de contabilitate;
- conțin informație exactă, veridică, utilă și amplă.

Bugetele:

- servesc drept instrument la planificare a activităților și surselor corespunzătoare de finanțare, pentru controlul și analiza executării bugetelor;
- contribuie la îmbunătățirea gestionării și coordonării activității.

Factorii menționați determină structura generală a politicii cu privire la sistemul de control intern al organizației. (*Anexa 3*)

2.3. Cerințele de bază pentru un SCI

Sunt stabilite cerințe de bază pentru un sistem de control intern. În cadrul organizației trebuie să existe:

- un sistem de contabilitate adecvat;
- un mediu de control;
- mijloacelor de control separate.

2.4. Cerințele față de un sistem de contabilitate

Un sistem adecvat de contabilitate trebuie să includă:

- politica de contabilitate și principiile fundamentale de ținere a contabilității;
- structura organizatorică a unității responsabile de contabilitate și întocmirea situațiilor financiare sau condiții adecvate pentru exercitarea acestor funcții de către o persoană responsabilă;
- responsabilități și împuterniciri repartizate între angajații implicați în ținerea contabilității și pregătirea rapoartelor financiare;
- un sistem organizat de formare, circulație și păstrare a documentelor care reflectă și justifică faptele (tranzacțiile) economice;
- un sistem de înregistrare a faptelor (tranzacțiilor) economice în registrele contabile, forme și metode de generalizare a datelor înregistrate;
- proceduri pentru întocmirea rapoartelor financiare periodice și veridice pe baza datelor contabile;

- utilizarea tehnologiilor informaționale în ținerea contabilității și pregătirii rapoartelor financiare;
- identificarea periodică a zonele critice în sistemul contabil, în cazul în care riscul de eroare sau denaturare a rapoartelor financiare este deosebit de mare;
- existența mijloacelor de control prevăzute în anumite domenii ale sistemului de contabilitate.

Sistemul de contabilitate trebuie să se conformeze actelor normative în vigoare în domeniu și se consideră eficace în cazul în care răspunde următoarelor cerințe:

- faptele economice (tranzacțiile) se reflectă în perioada în care au avut loc;
- faptele economice (tranzacțiile) se reflectă în sume corecte;
- faptele economice (tranzacțiile) în mod corespunzător și în conformitate cu reglementările în vigoare și politica de contabilitate se înregistrează în conturi contabile;
- sunt înregistrate toate detaliile semnificative aferente tranzacțiilor, care sunt esențiale pentru contabilitate și raportare;
- informația contabilă este protejată și este limitată posibilitatea de acces neautorizat la datele acesteia în scopuri de înșelare sau fraudă.

(Anexa 24)

2.5. Mediul de control

Mediul de control - presupune sensibilizarea (cunoașterea) și cuprinde acțiunile practice ale conducerii (managerilor) în vederea stabilirii și menținerii unui sistem de control intern.

Mediul de control include:

- stilul și principiile de bază ale managementului;
- structura organizatorică (organigrama);
- repartizarea responsabilităților și împuternicirilor;
- punerea în aplicare a unei politici a cadrelor (resurselor umane);
- proceduri de efectuare a contabilității financiare și de întocmire a rapoartelor financiare pentru utilizatori externi;
- proceduri de efectuare a contabilității manageriale (de gestiune) și de raportare pentru scopuri interne;
- conformarea activității în general, cerințelor legislației în vigoare.

Structura organizatorică a entității se consideră eficientă dacă asigură împărțirea responsabilităților astfel, ca funcțiile incompatibile să fie separate. Funcțiile unui angajat sunt incompatibile în cazul în care concentrarea lor la o singură persoană poate facilita comiterea erorilor și/sau admiterea neregulilor inconștiente sau intenționate și împiedică descoperirea unor astfel de erori și încălcări.

2.6. Mijloacele de control

Mijloacele de control al SCI trebuie să asigure atingerea următoarelor scopuri:

- faptele (tranzacțiile) economice înregistrate sunt fundamentate (argumentate) - *(aspectul valabilității)*;
- toate faptele (tranzacțiile) economice se efectuează cu aprobarea (permisiunea) corespunzătoare a conducerii, atât în general, cât și în cazuri specifice - *(aspect de autorizare)*;
- toate faptele (tranzacțiile) economice existente se înregistrează în contabilitate/se reflectă în rapoartele financiare - *(aspectul de exhaustivitate)*;
- toate faptele (tranzacțiile) economice sunt evaluate în sume corecte, în mod adecvat - *(aspect de evaluare)*;
- toate faptele (tranzacțiile) economice sunt corect clasificate și se înregistrează în conturile contabile corespunzătoare - *(aspect de clasificare)*;
- toate faptele (tranzacțiile) economice se înregistrează în perioada de timp respectivă, în conformitate cu politica de contabilitate a entității și oferă posibilitatea de a întocmi rapoarte financiare credibile - *(aspectul dimensiunii temporale)*;
- accesul la active este posibil doar cu aprobarea conducerii;
- corespunderea activelor înregistrate în contabilitatea cu activele efectiv disponibile este monitorizată și verificată de conducere la intervale de timp stabilite periodic, și, în cazul în care există diferențe (devieri), conducerea ia măsurile corespunzătoare.

2.7. Proceduri de control

SCI trebuie să conțină următoarele proceduri de control:

- verificarea exactității aritmetice a înregistrărilor;
- pregătirea, verificarea și aprobarea rezultatelor reconcilierilor;
- controlul ordinii de circulație și de aprobare a documentelor și existența pe acestea a mențiunilor managerilor responsabili privind autorizarea (permiterea) tranzacției;
- controlul programelor aplicate din mediul sistemelor informatice computerizate, de exemplu, prin stabilirea controlului asupra:
 - modificărilor în programele de calculator;
 - accesului la fișierele (bazele) de date;
 - prelucrării datelor;
- efectuarea, în conformitate cu procedurile stabilite a inventarierii periodice;
- compararea rezultatelor inventarierii a numerarului în casierie, a formularelor cu regim special, titlurilor de valoare, bunurilor materiale, a creanțelor și datoriiilor, în scopul asigurării conformității disponibilității (existenței) efective a elementelor inventariate cu înregistrările și datele din contabile;

- utilizarea în scopuri de control a informațiilor din surse din afara entității, compararea datelor interne cu sursele externe ale informațiilor;
- punerea în aplicare a măsurilor care vizează limitarea accesului fizic al persoanelor neautorizate la activele organizației, la sistemul de perfectare a documentelor și de înregistrări în contabilitate;
- studiul dinamicii indicatorilor economici, compararea indicatorilor planificați (bugetați) cu indicatorii real obținuți și determinarea cauzelor diferențelor semnificative.

(Anexa 17, Exemplul 1)

2.8. Tehnici de control

Tehnicile de control elaborate de management asigură fiabilitatea (siguranța) operațiunilor efectuate. În mod special, sistemul de control intern trebuie să includă tehnici care să asigure:

- testarea indicatorilor economici, de performanță și a etapelor de activitate;
- urmărirea și supravegherea circulației bunurilor aflate în posesie directă și a celor aflate la extrabilanț (păstrare, folosință, posesie temporară a bunurilor care nu aparțin organizației);
- urmărirea și supravegherea persoanelor (angajaților) cu răspundere materială și financiară;
- urmărirea și supravegherea asupra utilizării raționale a resurselor material și nemateriale;
- urmărirea și supravegherea activităților de comunicare cu partenerii, beneficiarii și clienții;
- păstrarea imaginii organizației.

Tehnici de bază ale controlului intern sunt:

- înțelegerea clară și definirea responsabilităților managerilor;
- controlul dreptului de acces la active;
- nivelul corespunzător de supraveghere a muncii subalternilor;
- asigurarea autorizării tuturor tranzacțiilor;
- asigurarea reflectării (înregistrării) în termenii stabiliți a tranzacției în documentele, registrele și rapoartele corespunzătoare;
- politicile, procedurile, tehnicile și instrucțiunile de activitate și de control sunt documentate și se execută;
- repartizarea responsabilităților (funcțiilor) critice (incompatibile);
- verificarea existenței fizice a activelor cu datele evidenței (efectuarea regulată a inventarierii activelor).

(Anexa 17, Exemplul 2)

2.9. Documentarea SCI: Documentele statutare (de constituire) și altele

Setul de documente poate cuprinde:

- Certificat de înregistrare de stat emis de Ministerul Justiției RM (sau actul de constituire emis de organul administrației publice locale);
- Extras din Registrul de stat al ONG-urilor;
- Statutul și/sau alte documente de constituire, înregistrate în mod corespunzător;
- Contract de asociere (ar putea fi în cazul creării parteneriatelor în asociere);
- Certificatele (notificările) de înregistrare în organul fiscal, Casa Națională de Asigurări Sociale și Compania Națională de Asigurări în Medicină, emise de autoritățile respective;
- Regulamentul cu privire la Comisia de revizie (de cenzori) (dacă este prevăzut în documentele de constituire), inclusiv, modelul raportului revizorului (cenzorului);
- Formatul raportului organului de conducere (dacă este prevăzut în documentele de constituire);
- Informații despre reședința organizației (inclusiv, contractul de locațiune sau de comodat, în cazul chiriei sau folosirii gratuite a localului).

2.10. Documentarea SCI: Procesele-verbale (decizii) ale organelor de conducere și executive

- Procese-verbale sau decizii privind instituirea organizației;
- Procese-verbale sau decizii cu privire la alegerea sau numirea organelor de conducere ale organizației;
- Procese-verbale sau decizii privind chestiunile sau tranzacțiile, care în temeiul statutului se referă la competența exclusivă a organului de conducere suprem (cum ar fi, de exemplu, stabilirea activităților prioritare, efectuarea tranzacțiilor financiare în mărimea care depășește limita stabilită, ș.a.);
- Procese-verbale sau decizii ale organului de conducere și/sau organelor executive privind alte chestiuni, aferente activității curente;
- Procese-verbale ale ședințelor (reuniunilor) organului de control și revizie al organizației (Comisiei de revizie (de Cenzori), în cazul existenței unui astfel de organism);
- Procesele-verbale ale reuniunilor Consiliului de Administrație (în cazul existenței unui astfel de organism);
- Procesele-verbale de creare a unităților (subdiviziunilor) structurale (de exemplu, înființarea filialelor, sucursalelor sau birourilor de reprezentanță al organizației).

Notă: Informațiile despre subdiviziuni, filiale și birouri ale organizației trebuie să fie înregistrate în organele fiscale.

2.11. Documente de evidență a membrilor organizației

- Regulamentul pentru membrii organizației (dacă este prevăzut în documentele de constituire);
- Cererile persoanelor fizice și/sau juridice pentru admiterea în calitate de membru al organizației;
- Cererile persoanelor fizice și/sau juridice pentru excluderea din membrii organizației;
- Procesul-verbal al organului de conducere al organizației autorizat (conform actelor de constituire) privind admiterea sau excluderea membrilor - persoane fizice și/ sau persoane juridice;
- Modelul biletului (adeverinței) de membru al organizației (dacă este prevăzut în documentele de constituire);
- Procesul-verbal al organului de conducere al organizației (conform actelor de constituire) autorizat privind aprobarea mărimii cotizațiilor de intrare și de membru și termenelor de plată a lor.

2.12. Ordine și dispoziții

- Cu privire la aprobarea Planului bugetar al organizației;
- Cu privire la aprobarea Politicii de contabilitate;
- Cu privire la aprobarea Politicii fiscale a organizației;
- Cu privire la aprobarea Nomenclatorului formularelor tipizate ale documentelor de evidență primară (poate fi aprobat ca anexă la Politica de contabilitate);
- Cu privire la aprobarea Nomenclatorului formularelor tipizate ale documentelor de evidență primară cu regim special (poate fi aprobat ca anexă la Politica de contabilitate);
- Cu privire la aprobarea ordinii de circulație a documentelor și a funcțiilor/persoanelor responsabile pentru acestea (poate fi aprobat ca anexă la Politica de contabilitate);
- Cu privire la aprobarea Ordinii și termenelor de efectuare a inventarierilor (inventarieri anuale, în legătură cu schimbarea persoanelor gestionare, a conducătorului, în cazul pierderi, furtului, calamităților naturale, etc.; alte aspecte legate de organizarea și efectuarea inventarierilor);
- Cu privire la aprobarea listei componenței comisiei de inventariere;
- Cu privire la aprobarea listei persoanelor care autorizează tranzacțiile financiare (inclusiv se aprobă modelul semnăturilor acestor persoane);
- Ordinea de sancționare (acceptare, autorizare) a operațiunilor în cadrul organizației;
- Cu privire la efectuarea cheltuielilor de reprezentanță;
- Cu privire la numirea în funcție a contabilului-șef și responsabililor pe sectoarele contabilității;
- Cu privire la numirea persoanelor cu răspundere materială și încheierea contractelor respective;

- Cu privire la aprobarea componenței comisiei pentru primirea donațiilor, ajutorului umanitar, activelor materiale transmise de persoane fizice și juridice cu titlu gratuit;
- Cu privire la aprobarea componenței comisiei pentru evaluarea și eliberarea câștigurilor în cadrul concursurilor organizate;
- Cu privire la aprobarea componenței comisiei pentru efectuarea donațiilor;
- Cu privire la aprobarea comisiei pentru procurarea, evaluarea și înstrăinarea mijloacelor fixe;
- Cu privire la aprobarea componenței comisiilor de casare și trecere la cheltuieli a activelor consumate, utilizate, donate;
- Cu privire la aprobarea componenței comisiei pentru primirea și evaluarea donațiilor filantropice;
- Cu privire la aprobarea Normelor de consum a combustibilului, normele de parcurs și exploatare a anvelopelor pentru mijloacele de transport auto.

2.13. Documentele (de bază) aferente personalului

- Regulamentul intern cu privire la personal (descrierea ordinii interne de muncă, condițiilor de remunerare, stimulare, sancționare, etc.);
- Statele de personal;
- Ordinul de aprobare a statelor de personal;
- Registrul de evidență a carnetelor de muncă;
- Registrul de evidență a foliilor carnetelor de muncă;
- Graficul concediilor;
- Ordine privind acordarea concediilor - formularul MR-6;
- Contractele de muncă cu personalul din cadrul organizației, obligațiunile de serviciu pentru fiecare post (funcție) conform statelor de personal;
- Ordine de încadrare – formularul MR-1;
- Ordine de transfer la altă muncă – formularul MR-5;
- Ordine de încetare a contractului de muncă - formularul MR-8;
- Ordine pe activitatea de bază;
- Cererile angajaților cu privire la acordarea concediului fără plată;
- Fișa personală a salariatului - formularul MR-2;
- Carnetele de muncă;
- Contractele de răspundere materială deplină;
- Registrul de înregistrare a ordinelor privind activitatea curentă;
- Registrul de evidență a ordinelor aferente personalului;
- Registrul de evidență a CIM;
- Tabele de pontaj - formularul MR-13;
- Ordinul de numire în funcție a contabilului-șef, în caz de absență în state a acestei funcții, ordinul privind atribuirea funcțiilor de ținere a contabilității conducătorului organizației sau unei companii de audit (de servicii contabile);
- Contractul de muncă cu directorul organizației (din partea organizației se semnează de un membru fondator sau membru al organului colectiv de conducere);

- Cu privire la executarea funcțiilor prin cumul;
- Stat de calcul și plată - formularul MR-49 (stat de calcul, formularul MR-51);
- Borderouri de calcul al salariilor;
- Politici administrative (de exemplu, regulamentul intern, regulamentul de etică și comportament, etc.) și financiare;
- Registrul de evidență a controalelor inspecțiilor muncii, formularele tipizate pentru evidența și remunerarea muncii (aprobat de către Departamentul de Statistică din RM);
- Ordin privind persoanele responsabile pentru evidența timpului de muncă acordat în cadrul proiectelor, programelor;
- Cu privire la delegarea în deplasare (pentru calculul salariului mediu pe perioada deplasării);
- Alte documente relevante (documente primare interne elaborate, care conțin date necesare pentru evidența timpului și volumului de lucru al angajaților, conform politicii de salarizare stabilite în entitate și specificului activității; borderoul lucrărilor îndeplinite; acte/rapoarte privind munca efectuată și primită de către persoana responsabilă de evidență. La elaborarea documentelor primare interne urmează să fie respectate cerințele legii contabilității față de documentele primare.

2.14. Documentele de drept civil

- Contractele civile cu contractori, prestatori de servicii și lucrări, acte privind recepționarea lucrărilor (prestarea serviciilor) aferente condițiilor contractuale îndeplinite (facturi de plată emise de executori, atunci când este cazul, copia facturii fiscale sau a facturii cu regim special, în cazul prestării serviciilor de către persoane juridice, acte de achiziție a serviciilor și/sau de achiziție a bunurilor de la persoane fizice – formulare cu regim special);
- Contractele pentru munca în bază de voluntariat;
- Contracte de locațiune a localurilor (inclusiv, acte de recepționare a serviciilor, facturi fiscale sau facturi de la persoanele juridice, acte de achiziție a serviciilor – formulare tipizate de documente cu regim special, în cazul chiriei de la persoane fizice);
- Contracte de locațiune a transportului auto (inclusiv, acte de recepționare a serviciilor, facturi fiscale sau facturi de la persoanele juridice, acte de achiziție a serviciilor – formulare tipizate de documente cu regim special, în cazul chiriei de la persoane fizice);
- Alte documente de drept civil.

2.15. Documentele cu privire la procedurile de achiziții

- Regulamentul intern cu privire la procedura de achiziții;
- Dosarul documentelor aferente licitațiilor organizate, inclusiv ofertele înaintate și răspunsurile primite, analizele și evaluările pieței de prețuri;
- Extrase din Contractele de grant privind condițiile achizițiilor de mărfuri și servicii;

- Acceptul în scris al finanțatorilor privind aprobarea furnizorilor selectați;
- Contractele civile cu furnizorii, prestatorii de servicii;
- Actele de recepționare a serviciilor/lucrărilor;
- Factura fiscală sau factura (pentru neplătitorii de TVA) care confirmă procurarea activelor/serviciilor/lucrărilor;
- Dispozițiile de plată, extrase din cont, care confirmă achitarea activelor achiziționate;
- Deconturi de avans cu anexarea documentelor care justifică procurarea și achitarea activelor (în cazul procurărilor prin intermediul titularilor de avans);
- Formularele tipizate interdepartamentale tipizate pentru evidența mijloacelor fixe, în care sunt înregistrate mijloacele fixe achiziționate (aprobată prin Hotărârea Departamentului de Statistică al RM nr.8 din 12.04.95):
 - MF-1: Proces-verbal (bon) de primire predare (mișcare) a mijloacelor fixe;
 - MF-2: Proces-verbal de recepție predare a obiectelor reparate, reconstruite, modernizate;
 - MF-3: Proces-verbal de casare a mijloacelor fixe;
 - MF-4: Proces-verbal de casare a mijloacelor de transport auto;
 - MF-6: Fișa de evidență a mijloacelor fixe;
 - MF-7: Lista fișelor mijloacelor fixe;
 - MF-8: Fișa de evidență a mișcării mijloacelor fixe;
 - MF-9: Inventar de mijloace fixe.
- Alte documente relevante procesului de achiziții.

2.16. Politica de contabilitate și Registrele contabile

- Politica de contabilitate, aprobată de organul de conducere (se elaborează de sine stătător, în baza prevederilor Legii contabilității și standardelor de contabilitate);
- Nomenclatorul registrelor contabile, aprobate prin Politica de contabilitate;
- Modelul (structura) registrelor contabile aplicate în organizație, aprobate prin Politica de contabilitate (se elaborează de sine stătător, pornind de la necesitățile informaționale ale entității, ținându-se cont de normele metodologice și cerințele Legii contabilității, inclusiv elementele obligatorii a registrelor contabile).

2.17. Documentele justificative

- Formulare tipizate ale documentelor de evidență primară (pentru evidența operațiunilor cu activele organizației, inclusiv, salarizarea personalului):
 - de evidență a utilajului pentru montare;
 - de evidență a mijloacelor fixe;
 - de evidență a obiectelor de mică valoare și scurtă durată;
 - de evidență a mărfurilor, altor valori materiale;
 - de evidență a lucrului transportului auto;

- de evidență a operațiunilor de casă;
- de evidență a muncii și remunerării acesteia;
- de evidență a organizării și rezultatelor inventarierii;
- Formulare tipizate ale documentelor de evidență primară cu regim special (pentru evidența operațiunilor cu activele organizației, inclusiv, salarizarea personalului):
 - de evidență a procurărilor;
 - de evidență a foilor de parcurs;
- Acte/procese verbale de casare/trecere la cheltuieli a activelor utilizate, consumate, donate, înstrăinate ;
- Graficul circulației documentelor primare.

(Anexele 23-35)

Capitolul 3

Documente primare justificative

3.1. Rolul și funcțiile documentelor primare

Conform art.19 din *Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007*, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare. Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este imposibil – nemijlocit, după efectuarea operațiunii sau după producerea evenimentului.

Entitatea trebuie să utilizeze formulare tipizate de documente primare, iar în lipsa formularelor tipizate sau dacă acestea nu satisfac necesitățile entității, entitatea elaborează și utilizează formulare de documente, aprobate de conducerea ei, cu condiția includerii în acestea a elementelor obligatorii, și anume:

- denumirea și numărul documentului;
- data întocmirii documentului;
- denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al entității în numele căreia este întocmit documentul;
- denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului, iar pentru persoanele fizice - codul personal;
- conținutul faptelor economice;
- etaloanele cantitative și valorice în care sunt exprimate faptele economice;
- funcția, numele, prenumele și semnătura, inclusiv digitală, a persoanelor responsabile de efectuarea și înregistrarea faptelor economice. (Anexele 23-35)

3.2. Cerințele privind întocmirea documentelor primare

În funcție de natura faptelor economice și a tehnologiei de prelucrare a informației, în documentele primare elaborate de sine stătător pot fi incluse elemente suplimentare. În documentele primare întocmite pentru necesitățile interne (contabilitate managerială) ale

entității, respectarea prevederilor referitoare la includerea elementelor obligatorii nu este obligatorie.

Documentele primare primite de entitate într-o limbă străină, alta decât cea engleză și rusă, vor fi traduse în limba de stat, cu expunerea tranzacției respective.

Documentele de casă, bancare și de decontare, datoriile financiare, comerciale și calculate pot fi semnate:

- unipersonal de conducătorul entității ori,
- de două persoane cu drept de semnătură: prima semnătură aparține conducătorului sau altei persoane împuternicite, a doua - contabilului-șef sau altei persoane împuternicite;
- unipersonal de conducătorul entității respective sau de alte persoane împuternicite, în lipsa funcției de contabil-șef.

Semnăturile pe documentele menționate, după caz, se confirmă prin aplicarea ștampilei entității respective. *(Anexele 23-35)*

3.3. Unele reguli privind întocmirea documentelor

Pentru operațiunile de export-import al activelor și serviciilor, drept documente primare pot fi utilizate documentele aplicate în practica internațională sau cele prevăzute de contract. Bonurile mașinilor de casă și control cu memorie fiscală sunt recunoscute drept documente primare ce confirmă procurarea activelor și prestarea serviciilor, cu condiția respectării cerințelor privind existența în acestea a elementelor obligatorii, prevăzute de Legea contabilității. Emiterea mai multor documente primare pentru unele și aceleași operațiuni se interzice, cu excepția cazurilor în care unul dintre documentele primare cu regim special este factura fiscală.

3.4. Graficul de circulație a documentelor

Documentele primare (justificative) stau la baza înregistrărilor în contabilitate și confirmă faptele economice care au avut loc. Pentru a asigura faptul, că toate tranzacțiile economice vor fi confirmate prin documentele primare corespunzătoare, că și contabilitatea se ține la zi (tranzacțiile se înregistrează în perioada în care au avut loc efectiv) și pentru a evita staționarea nejustificată a documentelor la unele persoane sau servicii, se elaborează Graficul de circulație a documentelor.

Graficul se aprobă concomitent cu politica de contabilitate sau printr-un ordin separat și se aduce la cunoștința persoanelor responsabile de întocmirea/primirea și prezentarea în contabilitate a documentelor primare corespunzătoare. La întocmirea graficului se iau în considerație regulile, regulamentele și instrucțiunile de utilizare a formularelor tipizate de documente, inclusiv a celor cu regim special.

Graficul de circulație a documentelor poate avea următoarea structură:

- denumirea documentelor;
- funcția (sau numele persoanelor concrete în organizații de dimensiuni mici) persoanei care poartă răspundere pentru întocmirea/primirea documentelor;
- data întocmirii și termenul stabilit pentru predarea documentelor în contabilitate;
- numărul de exemplare și destinația acestora;
- alte elemente care se vor aprecia ca fiind necesare.

3.5. Modul de corectare a erorilor în documente

Conform art.19 din *Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007* corectări în documentele primare care justifică operațiunile de casă, bancare, de livrare și achiziție a bunurilor economice și a serviciilor nu se admit. Documentele prin care s-au consemnat operațiunile menționate și care conțin erori se anulează, emițându-se în locul lor alte documente, întocmite corect. Potrivit art.42 din *Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007* corectări nestipulate în documentele primare și în registrele contabile nu se admit.

Corectarea înregistrărilor contabile eronate se confirmă prin notă contabilă. Nota contabilă se întocmește respectând condițiile de includere în aceasta a elementelor obligatorii, prevăzute de Legea contabilității. Data corectării erorilor contabile se consideră data întocmirii notei contabile. Data comiterii erorii contabile se consideră data întocmirii documentului primar la care se face referire în nota contabilă. În notele explicative la rapoartele financiare trebuie să fie prezentate explicații cu privire la erorile semnificative constatate în perioada de gestiune și impactul acestora asupra rapoartelor financiare. (*Anexa 26*)

3.6. Modul de păstrare, nimicire și arhivare a documentelor

În cursul anului, documentele financiar-contabile curente se păstrează în contabilitate și în responsabilitatea managerilor funcționali (după caz). Documentele pentru perioadele de gestiune anterioare, neutilizate curent, se păstrează în arhiva organizației, până la nimicirea lor sau până la predarea în Arhiva de Stat. La finele fiecărui an, documentele care au ieșit din circulația curentă, se înregistrează în registrul de arhiva al ONG-ului, se îndosariază și se transmit în arhiva organizației.

Legislația RM prevede, că organizațiile necomerciale, ca și alte entități juridice, sunt obligate să asigure acumularea, înregistrarea și păstrarea documentelor de arhivă. ONG-urile trebuie să respecte cerințele stabilite în Legea cu privire la Fondul de arhivă al Republicii Moldova nr.880-XII din 22.01.1992 și din *Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007* privind indicațiile, care reglementează gestionarea și transmiterea documentelor respective în Arhiva de Stat a RM.

Organizațiile necomerciale trebuie să respecte, de asemenea, cerințele de întocmire a listelor documentelor pregătite pentru arhivare, nimicirea lor, transmiterea la Arhiva de Stat a RM, în conformitate cu **Nomenclatorul documentelor tipizate și termenelor de păstrare a acestora** (în continuare - **Nomenclator**), aprobat la 03.12.1997, cu modificările operate la situația 01.09.2009. (*Anexa 31*)

3.7. Procedura de predare-primire a documentelor contabile în cazul eliberării din funcție a contabilului

Procesul-verbal (Actul) de primire-predare poate să includă următoarea informație:

- Data întocmirii;
- Caracteristici generale ale sistemului de organizare a contabilității (statele serviciului contabil, divizarea funcțiilor, existența fișelor de post, calificarea contabililor, existența și aplicarea formularelor tipizate de documente, a documentelor primare elaborate de sine stătător, asigurarea informațională și metodologică a contabilității, existența politicii de contabilitate, asigurarea contabilității cu un sistem automatizat (calculator, program specializat) de ținere a contabilității, gradul și modul de protecție a informației financiare, sistemul de ținere a contabilității, starea registrelor contabile, etc.);
- Starea contabilității mijloacelor bănești (starea casieriei, existența funcției de casier, efectuarea inventarierilor regulate a casieriei, condițiile de păstrare a numerarului și a titlurilor de valoare, starea documentelor de casă, rezultatul inventarierii casieriei și soldul numerarului în casierie la data transmiterii documentelor contabile, care se anexează la Act; se enumeră toate conturile deschise în bănci și se fixează soldurile la conturi, în baza extraselor de cont la data respectivă, verificarea dacă conturile nu sunt blocate, alte aspecte relevante);
- Starea contabilității decontărilor (existența tuturor extraselor bancare, a contractelor și altor documente aferente decontărilor, existența actelor de verificare cu clienții și furnizorii, fixarea informației la ce dată s-au efectuat reconcilierile, dacă au fost stabilite divergențe și cum s-au rezolvat; verificarea dacă s-a efectuat inventarierea decontărilor; evaluarea realității soldurilor la conturile de creanțe și datorii; existența datoriilor dubioase, existența actelor de verificare cu baza de date a organelor fiscale; existența creditelor bancare, a împrumuturilor și starea lor);
- Starea contabilității mijloacelor fixe, activelor nemateriale și a uzuri/amortizării acestora (verificarea dacă au fost supuse inventarierii; existența listei Mijloacelor fixe (imobilizări corporale) și Activelor nemateriale (imobilizări necorporale), borderourilor de calcul a uzurii/amortizării, utilizarea formularelor tipizate de evidență a Mijloacelor fixe; verificarea dacă Mijloacele fixe au fost supuse reparației și există documentele justificate privind reparațiile, dacă s-au contabilizat corect; dacă există persoane cu răspundere materială pentru aceste active și în ce mod au fost autorizate)
- Starea contabilității valorilor materiale curente (verificarea actelor de inventariere; existența persoanelor gestionare pentru activele materiale; verificarea faptului, dacă anterior au fost cazuri de furturi, lipsuri și ce măsuri s-au luat; dacă există evidența analitică a activelor materiale curente; dacă se aplică pentru evidență formularele tipizate, inclusiv elaborate de sine stătător);
- Starea decontărilor cu personalul, inclusiv salariile, decontările prin titularii de avans, alte operațiuni cu personalul (dacă există state de personal,

- documentele aferente evidenței muncii; datoriile privind salariile; starea decontărilor cu bugetul aferentă impozitelor și plăților reținute din salariu);
- Starea rapoartelor (se verifică existența tuturor rapoartelor cu mențiunile organelor abilitate de primire a lor);
 - Starea păstrării documentelor (se verifică dacă s-au asigurat condițiile de păstrare a documentelor, inclusiv pentru documentele cu regim special; starea fizică și modul de păstrare a documentelor; verificarea vechimii documentelor existente, dacă au fost controale fiscale și există actele cu rezultatul controalelor; modul de nimicire a documentelor cu termen expirat, etc.);
 - Nomenclatorul documentelor primare și registrelor contabile care se transmit (se verifică modul de păstrare și existența formularelor de documente cu regim special; se analizează și se menționează documentele care lipsesc);
 - Soldurile la conturile contabile verificate (este util a confirma la data primirii, predării documentelor soldurile la conturile mijloacelor bănești în casă, la conturi bancare, a debitorilor și creditorilor, cu personalul și a anexa documentele/descifrările de confirmare la actul de primire predare);
 - Este util a se asigura cu indicarea programului de contabilitate cu care lucrează contabilitatea, versiunea și vechimea programului, dacă a existat limitarea la accesul neautorizat în program; existența programului Client Bank, alte programe utilizate de serviciul contabil și evaluarea stării acestora;
 - Semnăturile (contabilului care predă și care primește documentele, membrilor comisiei de primire-predare sau a unui reprezentant al conducerii organizației). În caz de dezacord a unei părți, în actul respectiv se fac mențiuni privind motivul dezacordului și se pune semnătura persoanei respective.

Actul se întocmește în 2 exemplare, unul din care se aprobă de către conducător, altul rămâne la persoana care a transmis documentele financiare.

Notă: Despre faptul numirii contabilului nou se înștiințează în scris organul fiscal în care organizația se află la evidență. În cazul schimbării contabilului în perioada realizării proiectului, se anunță finanțatorul proiectului.

Capitolul 4

Bugetarea

4.1. Funcțiile și rolul procesului de bugetare

O organizație necomercială trebuie să-și organizeze activitatea în corespundere cu Bugetul (planul său bugetar). Bugetul poate fi considerat ca unul din instrumentele principale ale managementului financiar în cadrul unui ONG.

Orice entitate, inclusiv ONG-urile trebuie să-și coordoneze activitățile și resursele financiare, materiale și umane, care sunt implicate și utilizate în procesul activității. Procesul de planificare detaliată a activității unui ONG se finisează cu întocmirea unui Buget bilanțat a surselor de finanțare (veniturilor) și a cheltuielilor. Planificarea prin intermediul elaborării Bugetului (bugetelor) presupune formularea scopului, stabilirea activităților, care vor contribui

la realizarea acestui scop și planificarea necesarului de resurse pentru asigurarea procesului neîntrerupt de muncă.

Principalele funcții ale bugetării sunt:

- planificarea activităților, pentru a atinge obiectivele organizației;
- coordonarea activităților, inclusiv, la nivel operațional;
- coordonarea intereselor și funcțiilor personalului implicat;
- motivarea și stimularea managerilor pe proiecte și programe în atingerea obiectivelor pe centrele lor de responsabilitate;
- monitorizarea și controlul activităților în curs de desfășurare, asigurarea executării planurilor.

Bugetul are un rol principal în asigurarea unui echilibru financiar permanent între mijloacele financiare obținute din diverse surse de finanțare și cheltuielile necesare activităților planificate.

Concomitent, procesul bugetării contribuie la atingerea altor scopuri importante ale managementului financiar, cum sunt: eficientizarea cheltuielilor de proiect/program, reducerea (minimizarea) resurselor antrenate în activitățile economice statutare, inclusiv a costurilor serviciilor sau de producție (în scopul evitării deficitului și obținerii excedentului de venit), sporirea eficienței economice a activității în întregime.

Bugetele reprezintă, de asemenea, instrumente de bază pentru analiză și control în procesul evaluării indicatorilor și performanțelor, de asemenea, pentru evaluarea gradului de succes al managementului financiar.

Totodată, scopurile managementului financiar se vor atinge cu ajutorul procesului de bugetare doar în cazul în care organizația necomercială va îndeplini următoarele condiții:

- să fie formulate și fundamentate obiectivele financiare ale ONG-ului;
- organigrama entității să asigure o delimitare clară, simplă și transparentă a atribuțiilor, responsabilităților și competențelor (împuternicirilor) pentru fiecare unitate organizațională sau proces de activitate;
- sistemul informațional să asigure colectarea, transmiterea, înregistrarea și analiza operativă a datelor aferente tranzacțiilor efectuate și abaterilor de la nivelul previzionat al surselor de finanțare și a cheltuielilor respective;
- sistemul de circulație a documentelor primare și a contabilității generale și analitice să fie proiectat astfel, ca să permită determinarea cât mai fidelă a costurilor pe activități și contribuției de muncă a fiecărui manager la realizarea obiectivelor.

În lipsa asigurării condițiilor menționate, controlul execuției bugetului și analiza abaterilor de la indicatorii previzionați vor fi practic imposibil de realizat sau informația înregistrată și analizată cu întârziere își va pierde utilitatea pentru luarea deciziilor operative și eficiente.

(Anexa 2)

4.2. Tipuri de bugete

Bugetul reprezintă un plan detaliat al surselor de finanțare și al cheltuielilor, exprimat prin cifre. Bugetele, mai mult sau mai puțin detaliate, clasificate pe programe, proiecte, alte

activități statutare, pot fi elaborate în mod separat și, de asemenea, pot fi integrate într-un document unic. Bugete separate pot fi elaborate atâtea, câte programe sau proiecte realizează organizația și câte surse de finanțare a acestora există în perioada de gestiune (sunt situații când un program sau proiect se finanțează din mai multe surse financiare, în așa cazuri acestea se integrează într-un buget).

Un ONG poate să elaboreze:

- **bugete pe proiecte, programe** - în baza cererilor de finanțare, condițiilor contractelor de grant, contractelor cu autoritățile publice;
- **bugetele programelor de parteneriat** - în baza contractelor cu organizațiile partener, alte organizații, care cuprind programe și proiecte separate;
- **bugetul de venituri și cheltuieli** – în cazul activităților economice statutare;
- **bugetele consolidate** - care reunesc într-un document sursele de finanțare (venituri și cheltuieli) previzionate pentru toate activitățile planificate.

Bugetele pe proiecte/programe se elaborează pe o perioadă prevăzută pentru realizarea proiectului/programului, conform condițiilor contractelor de grant, contractelor de parteneriat, de acordare a subvențiilor, etc. Bugetul de venituri și cheltuieli, cât și bugetul consolidat se elaborează, de regulă, pentru o perioadă egală cu anul de gestiune.

Organizația necomercială poate elabora și **alte tipuri de bugete, de exemplu**, bugete detaliate până la nivelul resurselor planificate pentru activitățile respective, cum sunt:

- bugetul fluxului mijloacelor bănești (arată câte, când și pentru care proiecte sau servicii urmează să fie încasate și utilizate mijloacele financiare);
- bugetul mijloacelor fixe (procurarea transportului, utilajului scump, mobilei, etc., necesar pentru realizarea activităților);
- bugete operative, aferente achizițiilor/procurărilor de bunuri materiale; resurselor umane necesare; a cheltuielilor de întreținere a organizației; a cheltuielilor administrative.

Este rațional ca astfel de bugete să fie elaborate, cel mult, pe o perioadă de semestru sau mai mică.

Indiferent de perioada pentru care este elaborat bugetul, revizuirea și corectarea acestuia, în mod operativ, poate fi efectuată după necesitate, în orice moment cuprins în perioada bugetului.

De asemenea, bugetele organizației servesc suport informațional pentru elaborarea **Politicii de contabilitate**, în particular metodologiei de ținere a contabilității, în care se vor lua în considerație toate formele de finanțare și tipurile de cheltuieli specifice activității și care urmează să fie contabilizate conform regulilor speciale. (**Anexa 2**)

4.3. Elaborarea bugetelor

4.3.1. Bugetele pe proiecte, programe

Formatul și conținutul bugetelor pentru proiectele și programele realizate, de exemplu, în baza contractelor de grant, se stabilesc și se aprobă de către finanțatori și sunt anexate, de regulă, la contractele de grant respective. În aceste cazuri, ONG-ul participă la elaborarea

proiectului bugetului doar la etapa pregătirii și depunerii cererii de finanțare, dar decizia asupra bugetului final, respectiv a structurii și conținutului acestuia este luată de către finanțator.

Fiecare finanțator are cerințele sale proprii cu privire la formatul și structura bugetului. Bugetul proiectului/programului, în așa caz, se compune, în principal, din cheltuieli, deoarece venitul (suma grantului, sau subvenției, de exemplu) este deja definită de către finanțator și corespunde cu suma cheltuielilor bugetate. Acest buget, în ordinea cronologică este împărțit în etape, în conformitate cu programul de realizare a proiectului. Astfel de bugete includ numai acele cheltuieli pentru care a dat acordul finanțatorul (donatorul). Partea de venituri se completează la etapa pregătirii raportului financiar privind veniturile primite și cheltuielile efectuate, care, de asemenea, se întocmește conform formatului de raport stabilit de către finanțator.

4.3.2. Bugetele pe proiecte, programe finanțate din surse combinate

La elaborarea bugetelor proiectelor/programelor finanțate din surse combinate sau în cazul elaborării bugetului consolidat, ONG-ul poate utiliza orice format (structură) pentru elaborarea bugetului, care va satisface cerințele informaționale ale managerilor organizației, va asigura îndeplinirea de către acest document a funcțiilor sale și va contribui la atingerea obiectivelor financiare formulate.

În cazul elaborării bugetelor pe programe și proiecte separate, finanțate din sursele combinate, ONG-urile pot de sine stătător să determine câte programe/proiecte se vor realiza, conținutul lor, tipul articolelor de venituri (surselor de finanțare) și cheltuieli, precum și să planifice mărimea acestora în funcție de sursele financiare disponibile. Fiecare buget separat are termenul său de realizare, care se va lua în considerație în planul bugetar integrat.

4.3.3. Buget consolidat

La pregătirea bugetului consolidat al organizației, la început sunt planificate cheltuielile - pe lună, trimestru, an. De asemenea, planificarea acestor cheltuieli se va face separat pentru fiecare sursă de finanțare: proiect, program, etc. și separat pentru fiecare categorie de cheltuieli: administrative, de întreținere, etc. Observăm, deci, că la bază bugetului consolidat stau bugetele separate.

Mai târziu, se elaborează partea de venituri a bugetului consolidat, iarăși, pentru fiecare dintre proiectele și sursele de finanțare existente și planificate. În cele din urmă, cheltuielile și veniturile planificate pentru activitățile separate sunt agregate, rezumate și comparate.

Cheltuielile administrative și alte cheltuieli specifice ale organizației deseori sunt repartizate, fiind compensate din diferite proiecte. În astfel de cazuri se recomandă, ca în contabilitate, partea cheltuielilor administrative acoperite din contul cheltuielilor pentru alte proiecte, să fie reflectată la conturile cheltuielilor aferente programului sau proiectului respectiv.

La finalizarea procesului de proiectare a bugetului se determină deficitul sau excedentul. În cazul în care în proiectul bugetului se obține deficit bugetar, în rezultatul depășirii cheltuielilor necesare în raport cu mijloacele financiare (venituri) planificate, procesul de elaborare revine la acțiunile inițiale și bugetul se ajustează. Este irațional a elabora un buget al ONG-ului cu deficit planificat din start.

4.4. Aspecte ale procesului de elaborare a bugetelor

Bugetele se coordonează, după caz, cu finanțatorii, fondatorii, membrii organizației. Organele administrației publice participă la coordonarea bugetelor doar în cazurile în care au finanțat (cofinanțat) proiectele/programele respective. Bugetele elaborate justifică formal faptul, că direcțiile de utilizare a fondurilor și resurselor financiare ale ONG-ului sunt predestinate și conformate scopurilor statutare. Efectiv, acest fapt se demonstrează la etapa justificării prin documente primare a cheltuielilor și activităților reale. În cazul transferului/utilizării surselor de finanțare de la un program la altul, se operează și se aprobă modificările în bugetele respective. Dacă există finanțatori (cofinanțatori) oficiali de proiect, toate modificările de buget se coordonează cu aceștia în formă scrisă.

Bugetele pe proiecte/programe și bugetele consolidate pot varia foarte mult și sarcina planificării financiare constă în consolidarea bugetelor separate mai mici nu în mod mecanic, dar cu scopul reuniunii acestora și integrării în activitatea organizației. Integrarea acestor proiecte într-un scenariu comun permite a eficientiza procesul de planificare și asigurare a organizației în întregime și pe activități separate cu resursele necesare umane și materiale, luându-se în considerație termenele concrete de realizare a activităților în cadrul fiecărui program, proiect și necesarul de resurse pentru perioadele respective.

Un management performant își pune scopul de a bugeta în paralel și fluxul mijloacelor bănești, ceea ce asigură o coordonare a graficului de obținere a resurselor financiare și cantității lor cu graficul cheltuielilor preconizate și permite a evita situații de întrerupere a activităților din motivul lipsei mijloacelor financiare. Partea de venituri a bugetelor se elaborează ținând cont de posibilitățile și disponibilitățile financiare garantate a mijloacelor financiare.

La elaborarea părții de cheltuieli se aplică principiul prudenței și politica procurărilor/achizițiilor raționale, păstrându-se echilibrul între posibilitățile și necesitățile asigurării cu mijloace financiare și resursele *necesare*. (*Anexa 2*)

4.5. Controlul asupra executării bugetelor

Controlul asupra respectării și executării bugetelor reprezintă o funcție importantă a managementului financiar. Lipsa unui astfel de control în procesul de muncă poate provoca diferite situații, care pot aduce la complicații în activitatea ONG-ului sau amenință chiar realizarea unor programe sau proiecte concrete.

În baza Bugetului, managerii monitorizează etapele și cheltuielile activității ONG-ului în întregime, inclusiv, indicatorii bugetului pe activități concrete. În particular, se monitorizează:

- respectarea graficului și mărimii mijloacelor bănești încasate;
- respectarea programului (graficului) și volumului de cheltuieli, aferente proiectelor, programelor, altor activități separate, planificate;
- încasările și plățile (cheltuielile) neprevăzute;
- încasările sau plățile pentru servicii contractuale/de lucrări;
- plățile și cheltuielile, efectuate pentru a asigura buna funcționare a ONG-ului.

Controlul asupra executării bugetelor pe programe/proiecte, se face, de regulă, de către managerii acestor proiecte/programe, iar controlul asupra *Bugetului consolidat* al ONG-ului – de către conducătorul acestuia. Partea financiară, în ambele cazuri, este gestionată de

contabilul, directorul financiar sau altă persoană responsabilă de ținerea contabilității în entitate.

Controlul presupune monitorizarea permanentă a executării *Bugetului* (bugetelor), dar nu la sfârșitul anului de gestiune. Efectuarea controlului permanent asigură detectarea la timp a nerespectării *Bugetului* (bugetelor) și luarea măsurilor financiare rapide pentru a remedia situația: de exemplu, găsirea fondurilor suplimentare, reducerea cheltuielilor, transferarea economiilor de la o linie de cheltuieli la alta.

În procesul controlului se iau în considerare următorii factori: schimbările de prețuri la mărfuri și servicii, modificări în legislația fiscală, rata inflației, variația cursurilor valutare.

Se monitorizează în permanență coordonarea fluxurilor de mijloace bănești între proiecte, apariția cheltuielilor neprevăzute, detectarea erorilor și neregularităților, evaluarea riscului deficitului de personal competent implicat în realizarea activităților, respectarea graficului și/sau programului de realizare a activităților, alte aspecte.

Toate abaterile detectate se analizează și se iau măsuri pentru înlăturarea lor, se efectuează corectarea sau adaptarea la situația curentă a bugetelor. (*Anexa 2*)

Capitolul 5

Rapoartele organizației necomerciale

5.1. Tipul rapoartelor

Tipul rapoartelor care se întocmesc în cadrul unui ONG sunt:

- Rapoartele financiare anuale (*set complet*), care cuprind:
 - Bilanțul contabil;
 - Raportul de profit și pierdere;
 - Raportul privind fluxul mijloacelor bănești;
 - Raportul privind fluxul capitalului propriu;
 - Notele explicative, inclusiv anexele la Rapoartele financiare;
 - Informație privind fluxul mijloacelor cu destinație specială;
- Rapoartele financiare anuale (*set simplificat*), care cuprind:
 - Bilanțul contabil;
 - Raportul de profit și pierdere;
 - Notele explicative, inclusiv anexele la Rapoartele financiare;
 - Informație privind fluxul mijloacelor cu destinație specială;
- Raportul conducerii;
- Rapoartele de audit (în cazul în care s-au efectuat lucrări de audit);
- Rapoarte statistice (tipul rapoartelor, care trebuie prezentate se stabilește conform cerințelor organului de statistică, în funcție de dimensiunile entității și alte criterii);
- Rapoarte fiscale (tipul rapoartelor fiscale care trebuie prezentate se stabilește conform cerințelor Codului fiscal, pentru fiecare impozit în parte. Certificatul de utilitate publică, emis de către Comisia de certificare de pe lângă Ministerul Justiției al RM acordă facilități numai în cazul scutirii de impozitul pe venit al

organizației (pentru fundații și asociații). Pentru alte tipuri de ONG-uri scutirea de impozitul pe venit se acordă în baza certificatelor emise de organul fiscal abilitat);

- Raportul privind calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală (trimestrial);
- Declarația privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii (trimestrial);
- Declarațiile pentru persoanele asigurate (formularele REV-anuale);
- Alte rapoarte (de exemplu, diverse rapoarte manageriale, nomenclatorul, formatul și periodicitatea întocmirii cărora se stabilește și se aprobă în politica financiară a organizației sau prin intermediul sistemului de ordine). (*Anexa 8,9*)

5.2. Semnarea rapoartelor

Conform art. 36 din *Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007*, rapoartele financiare vor fi semnate până la momentul prezentării lor utilizatorilor, de către persoanele ce reprezintă conducerea ONG-ului, care, în organizațiile necomerciale pot fi:

- membrii organului executiv sau, ca alternativă, președintele consiliului executiv, în numele consiliului executiv, și președintele consiliului de conducere, în numele consiliului de conducere.

Dacă persoanele menționate:

- nu sunt capabile să semneze rapoartele financiare, la acestea se anexează o explicație a persoanelor care semnează rapoartele respective;
- refuză să semneze rapoartele financiare, la acestea se anexează o obiecție scrisă și semnată, cu indicarea motivului de refuz.

5.3. Cerințele de prezentare a rapoartelor

Conform art. 38 din *Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007*, ONG-urile prezintă rapoartele financiare adunării generale, Consiliului de conducere, finanțatorilor, în cazul solicitării, Serviciului informațional al rapoartelor financiare, altor autorități publice (organelor fiscale, etc.), instituțiilor financiare și utilizatori interesați, în baza legii și/sau acordului cu ONG.

Pentru ONG-urile care aplică sistemul contabil simplificat sau complet în partidă dublă, termenul limită de prezentare a rapoartelor financiare anuale proprii este în termen de 90 de zile următoare anului de gestiune. Termenul concret de prezentare a raportului financiar pentru fiecare ONG se stabilește de Serviciul informațional al rapoartelor financiare.

Data prezentării rapoartelor financiare se consideră data expedierii acestora prin poșta electronică sau data transmiterii efective Serviciului informațional al rapoartelor financiare și altor organe autorizate. (*Anexa 8, 9*)

Capitolul 6

Politica de contabilitate

6.1. Ce reprezintă politica de contabilitate

Politica de contabilitate reprezintă totalitatea conceptelor de bază, caracteristicilor calitative, regulilor, metodelor și procedurilor aprobate de conducerea entității, pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare (art. 3 din Legea contabilității).

Modul de elaborare a politicii de contabilitate este reglementat sub aspect general de Legea contabilității, SNC 1 „Politica de contabilitate”, Comentariile cu privire la aplicarea SNC 1 și Indicațiile metodice privind particularitățile ținerii contabilității în organizațiile necomerciale (*Indicațiile metodice*).

6.2. Obligatorietatea politicii de contabilitate

Conform art. 16 (1) din Legea contabilității și paragrafului 11 din Indicațiile metodice pentru ținerea contabilității, ONG-ul este obligat să elaboreze și să aplice politica de contabilitate proprie. Proiectul politicii de contabilitate poate fi elaborat de serviciul contabil, de către o organizație specializată sau firmă de audit.

6.3. Elementele de bază ale politicii de contabilitate

În conformitate cu paragraful 11 din Indicațiile metodice, politica de contabilitate a ONG-urilor trebuie să conțină următoarele elemente principale:

- genurile de activități statutare;
- structura surselor de finanțare;
- modul de organizare a contabilității;
- sistemul contabil utilizat;
- modul de întocmire și utilizare a documentelor primare și registrelor contabile;
- metodele de recunoaștere, evaluare și contabilizare a elementelor contabile, inclusiv, a celor specifice ONG:
 - mijloacelor cu destinație specială și a celor nepredestinate;
 - contribuțiilor fondatorilor și membrilor;
 - imobilizărilor necorporale și corporale, altor active pe termen lung, activelor curente, procurate (create) din contul surselor obținute din activități economice statutare;
 - imobilizărilor necorporale și corporale, stocurilor și a altor active curente primite cu titlu gratuit de la terți;
 - activelor primite în gestiune temporară;
 - activelor transferabile;
 - diferențelor de curs valutar și de sumă aferente tranzacțiilor efectuate din contul mijloacelor cu destinație specială;
 - mijloacelor nepredestinate;

- dobânzilor din investirea mijloacelor cu destinație specială;
- veniturilor și cheltuielilor;
- fondurilor ONG;
- procedeele elaborate de sine stătător, inclusiv modul de contabilizare a:
 - surselor de finanțare destinate acoperirii cheltuielilor administrative, de întreținere a ONG, de program și a altor cheltuieli;
 - surselor de autofinanțare utilizate pentru realizarea misiunilor speciale;
 - salariilor, impozitelor și taxelor calculate din diferite surse de finanțare, etc.;
- alte aspecte metodice și de organizare a contabilității.

(Anexa 4)

6.4. Anexe la politica de contabilitate

Conform paragrafului 11 din *Indicațiile metodice* la politica de contabilitate a ONG-ului pot fi anexate:

- formularele de documente primare și registre contabile elaborate de către ONG de sine stătător;
- lista funcțiilor persoanelor responsabile de întocmirea și semnarea documentelor primare și registrelor contabile;
- planul de conturi contabile de lucru;
- obiectele și termenele de efectuare a inventarierii;
- alte informații necesare care au impact asupra modului de contabilizare a faptelor economice (de exemplu, condițiile specifice ale donatorilor sau a prevederilor din actele normative care reglementează domeniul de activitate a ONG-ului privind utilizarea mijloacelor cu destinație specială, normele de consum al carburanților, normele de parcurs al anvelopelor, etc.).

Necesitatea anexării documentelor sus-menționate este condiționată de faptul că aceste documente trebuie să fie aprobate de către același organ ca și politica de contabilitate. (Anexa 4)

6.5. Structura politicii de contabilitate

Compartimentul 1 al politicii de contabilitate se elaborează în baza prevederilor **Legii contabilității** și a altor acte normative cu caracter general, cum ar fi: *Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, Regulamentul privind inventarierea, Planul de conturi, actele de constituire a organizației, etc.*

În acest compartiment urmează să fie indicate aspectele organizaționale și metodice ale contabilității, principalele din care se referă la *modul de ținere a contabilității, organul (persoana) responsabil(ă) de ținerea contabilității și raportarea financiară, sistemul contabil aplicat, modul de întocmire a documentelor primare și registrelor contabile, planul de conturi de lucru, modul de semnare a rapoartelor financiare, modalitatea de păstrare a documentelor contabile.*

Compartimentul 2 al politicii de contabilitate se elaborează în baza *Indicațiilor metodice, S.N.C., Comentariilor privind aplicarea S.N.C., Planului de conturi contabile* și a altor acte normative care stabilesc două sau mai multe procedee (metode) într-un domeniu (problemă) concret(ă). Procedura de elaborare a acestui compartiment constă în alegerea unui procedeu din cele propuse în fiecare standard de contabilitate, în fundamentarea procedurii alese, ținându-se cont de particularitățile activității organizației, și în acceptarea acestuia în calitate de bază pentru ținerea contabilitate și întocmirea rapoartelor financiare (art. 16 alin. (3) din *Legea contabilității*).

Compartimentul 3 al politicii de contabilitate se elaborează în cazul în care *Indicațiile metodice, S.N.C.* și alte acte normative nu stabilesc modul de contabilizare a unor fapte economice. Posibilitatea elaborării de către orice entitate, inclusiv ONG, a procedurilor contabile este prevăzută în art. 16 alin. (4) din *Legea contabilității*, conform căruia, dacă sistemul de reglementare normativă a contabilității nu stabilește metodele de ținere a contabilității referitor la o problemă concretă, entitatea este în drept să elaboreze metoda respectivă de sine stătător sau cu atragerea firmei de consultanță. (*Anexa 4*)

6.6. Procedeele contabile pentru care actele normative prevăd o singură variantă de realizare

În politica de contabilitate se recomandă să fie reflectate doar *procedeele (elementele) pentru care actele normative (Legea contabilității, S.N.C., Regulamentele, indicațiile metodice, instrucțiunile, etc.) prevăd diferite variante și procedee elaborate de către organizație de sine stătător*. Procedeele contabile cu o singură variantă de realizare nu se includ în politica de contabilitate, întrucât acestea sunt unice și obligatorii pentru utilizare. Drept exemplu de procedee cu o singură variantă pot servi componența și modul de formare a valorii de intrare a activelor pe termen lung și curente; modul de evidență a obiectelor de mică valoare și scurtă durată, etc. Pentru fiecare procedeu (metodă) de evidență este rezonabil să fie indicat actul normativ care a servit drept bază de selectare (elaborare) a elementului respectiv din politica de contabilitate. Un model de politica de contabilitate a ONG (asociație obștească) este prezentat în *Anexa 4*.

6.7. Aprobarea politicii de contabilitate

În conformitate cu paragraful 12 din *Indicațiile metodice* politica de contabilitate se aprobă pentru fiecare an de gestiune prin ordinul (dispoziția) conducătorului ONG-ului emis în baza hotărârii organului de conducere al acesteia. ONG-ul nou-creat aprobă politica sa de contabilitate până la prezentarea raportului financiar pentru prima perioadă de gestiune, dar nu mai târziu de 90 zile de la data înregistrării. (*Anexa 4*)

6.8. Modificarea politicii de contabilitate

Modificările politicii de contabilitate sunt posibile în cazurile reorganizării organizației; schimbării fondatorilor; modificărilor legislației în vigoare și sistemului de reglementare normativă a contabilității; elaborării noilor procedee contabile (paragraful 12 din S.N.C. 1).

6.9. Procedura modificării politicii de contabilitate

Modul de operare a modificărilor în politica de contabilitate este reglementat de prevederile paragrafului 12 din **S.N.C. 1 „Politica de contabilitate”**. În cele mai frecvente cazuri politica de contabilitate a ONG-ului se modifică ca urmare a schimbărilor actelor normative în domeniul contabilității. Modificarea politicii de contabilitate trebuie să fie fundamentată și perfectată prin acte de dispoziție (ordin, dispoziție, etc.) emise de conducătorul ONG-ului. În cazul în care în actele normative au fost operate modificări semnificative, ONG-ul poate să elaboreze și să aprobe politica de contabilitate în redacție nouă.

Astfel, în cazul în care norma modificată intră în vigoare în anul următor de gestiune, modificările respective trebuie să fie incluse în politica de contabilitate pentru anul următor și vor intra în vigoare începând cu data de 1 ianuarie a acestui an. În cazul în care norma modificată intră în vigoare la data publicării în *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, politica de contabilitate trebuie să fie modificată în cursul anului de gestiune. De exemplu, dacă modificările în actul normativ au fost publicate la 20 mai 2011, modificările în politica de contabilitate pot fi operate în această lună și vor intra în vigoare din data sus-menționată.

Dacă norma modificată trebuie să fie aplicată retroactiv, adică și pentru perioadele anterioare, aceasta trebuie să intre în vigoare din data indicată în actul normativ modificat. De exemplu, dacă norma modificată a fost publicată la 20 mai 2010, dar intră în vigoare la 1 ianuarie 2010, în politica de contabilitate trebuie să fie indicată data aplicării normei sus-menționate care este prevăzută în actul normativ.

De menționat că, potrivit paragrafului 21 din **Comentariile cu privire la aplicarea S.N.C. 1**, entitatea, inclusiv organizațiile neguvernamentale, trebuie să indice separat în *Notă explicativă* la rapoartele financiare modificările în politica de contabilitate introduse în anul de gestiune și cauzele apariției acestora, precum și să determine consecințele modificărilor în expresie valorică. (*Anexa 4, 18*)

6.10. Completarea politicii de contabilitate în cazul apariției în cursul anului de gestiune a faptelor economice noi

În cazul în care pe parcursul perioadei de gestiune au apărut fapte economice noi, politica de contabilitate a ONG-ului trebuie să fie completată cu procedeele (metodele) de evidență a acestor fapte. Astfel de situații pot apărea atunci când ONG-ul efectuează pentru prima dată tranzacții în valută străină, procură imobilizări corporale și necorporale, primește active curente pentru a le transmite altor beneficiari, etc.

În politica de contabilitate a ONG-ului trebuie să fie incluse procedeele (metodele) de evidență a faptelor economice noi cu indicarea datei intrării în vigoare. Completările în politica de contabilitate urmează să fie perfectate prin ordinul (dispoziția) conducătorului ONG-ului. În *Anexa 18, exemplul 3* este prezentat un model de Ordin cu privire la completările operate în politica de contabilitate.

6.11. Utilizatorii informației din politica de contabilitate

Conform paragrafului 18 din **Comentariile cu privire la aplicarea S.N.C. 1**, politica de contabilitate constituie o parte integrantă a rapoartelor financiare și trebuie să fie adusă la cunoștința tuturor categoriilor de utilizatori de informații contabile: acționari, investitori, creditori, personalul întreprinderii, organele fiscale și financiare, etc. Forma de prezentare a politicii de contabilitate este determinată de ONG.

Utilizatorilor de informații le poate fi prezentat fie ordinul privind politica de contabilitate, fie extrasele din acesta care reflectă procedeele și metodele principale utilizate la ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare. Însă, în orice caz, politica de contabilitate urmează să fie inclusă într-un capitol special al *Notei explicative* la raportul financiar anual.

Explicațiile la politica de contabilitate trebuie să fie clare, succinte și să nu dubleze informația conținută în alte compartimente ale raportului financiar anual. Prezentarea obligatorie a politicii de contabilitate altor autorități publice nu este prevăzută de actele normative. Totodată, politica de contabilitate poate fi solicitată de către reprezentanții organelor de control în procesul efectuării controalelor planificate.

În particular, ONG-urile pot fi trase la răspundere în următoarele cazuri (de regulă, pentru încălcarea regulilor de organizare și de ținere a contabilității, de întocmire și prezentare a rapoartelor financiare):

1. Persoanele vinovate de încălcarea legii contabilității, care se eschivează de la ținerea contabilității, aplică incorect standardele de contabilitate, precum și cele care falsifică premeditat documentele primare, registrele contabile, rapoartele financiare și anuale, sunt trase la răspundere disciplinară, materială, administrativă sau penală, după caz, conform legislației. (**art. 44, LC**).
2. Neîndeplinirea cerințelor legislației referitor la alegerea sistemului și formei de ținere a contabilității și la aplicarea politicii de contabilitate, precum și neasigurarea controlului asupra documentării faptelor economice și reflectării lor în contabilitate se sancționează cu amendă de la 15 la 25 de unități convenționale aplicată persoanei responsabile de organizarea unei astfel de evidențe sau control. (**art. 295, CC**)
3. Nerespectarea regulilor stabilite de legislație privind reflectarea în conturi și în registrele contabile a faptelor economice se sancționează cu amendă de la 5 la 10 unități convenționale aplicată persoanei fizice, cu amendă de la 15 la 25 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. (**art. 295, CC**)
4. Neîntocmirea documentelor primare și a documentelor primare cu regim special ori nerespectarea cerințelor de perfectare a acestora, perfectarea incompletă sau inadecvată a documentelor primare și a documentelor primare cu regim special ori prezentarea acestora în contabilitate cu întârziere se sancționează cu amendă de la 10 la 25 de unități convenționale aplicată persoanei responsabile de întocmirea, semnarea și prezentarea documentelor primare. (**art. 295, CC**)

5. Prezentarea în organul abilitat să colecteze rapoartele financiare a rapoartelor financiare care nu corespund formei stabilite de legislație sau care nu reflectă toate datele stabilite pentru această formă ori prezentarea incompletă sau cu date eronate a rapoartelor financiare, ori neprezentarea acestora în termenul stabilit de legislație, se sancționează cu amendă de la 5 la 10 unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. **(art. 295, CC)**
6. Neîndeplinirea premeditată, după expirarea termenului stabilit de legislație pentru prezentarea rapoartelor financiare, a dispoziției scrise a organului abilitat să colecteze rapoartele financiare privind prezentarea ei în termenul stabilit de acesta se sancționează cu amendă de la 10 la 20 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. **(art. 295, CC)**
7. Prezentarea în rapoartele financiare a unor indicatori eronați se sancționează cu amendă de la 10 la 20 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. **(art. 295, CC)**
8. Pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor contabile până la expirarea termenului de păstrare a lor, conform regulilor stabilite de Organul de Stat pentru Supravegherea și Administrarea Fondului Arhivistic al Republicii Moldova, sau nerestabilirea lor, conform legislației, în termen de până la 3 luni din momentul constatării faptului respectiv se sancționează cu amendă de la 10 la 15 unități convenționale aplicată persoanei fizice, cu amendă de la 20 la 30 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. **(art. 295, CC)**
9. Acțiunile săvârșite premeditat sau după aplicarea de sancțiuni pentru contravenții similare se sancționează cu amendă de la 50 la 70 de unități convenționale aplicată persoanei fizice, cu amendă de la 150 la 300 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. **(art. 295, CC)**

Capitolul 7

Responsabilitățile managerilor în procesul gestionării financiare

7.1. Competența managerului financiar

Managerul financiar al ONG-ului, trebuie să realizeze acțiuni concrete în **rezolvarea sarcinilor curente** ce revin activității financiare. Acestea pot fi: bugetarea financiară; urmărirea fluxului mijloacelor bănești (decontările fără numerar și la conturile curente) și ordonanțarea documentelor referitoare la încasări și plăți; înregistrarea, perfectarea și ordonarea documentelor primare justificative aferente procurării/utilizării/consumului de bunuri și servicii; calculul salariului; analiza și calcularea prețurilor și tarifelor la serviciile cu plată; analizele economice; contabilitatea zilnică a faptelor economice; pregătirea rapoartelor financiare și manageriale.

În orice moment, managerul financiar al unui ONG, ar trebui să știe sumele mijloacelor financiare necesare și așteptate în conturile curente. Urmărind și participând zilnic în procesul activității curente, el trebuie să fie sigur, că fondurile organizației sunt folosite eficient, predestinat și în termenele prevăzute de program. Pentru a lua decizii financiare, organul de conducere, direcția executivă a ONG-ului, utilizează recomandările managerului financiar, vizând întrebările ce țin de contabilitate, încasări și plăți, executarea bugetului, disponibilitatea și utilizarea resurselor materiale, relațiile bancare, relațiile cu finanțatorii, starea decontărilor cu bugetul public național (situația privind plata

impozitelor și taxelor), finanțările și statele de plată a salariilor, rapoartele financiare a entității și cele pentru finanțatori, etc.

7.2. Responsabilitatea pentru conducerea strategică și tactică a activității

Adunarea Generala, Consiliul de Administrație sau alt organ de conducere al organizației necomerciale, prevăzut în documentele de constituire, sunt responsabili pentru conducerea strategică a activității financiare, stabilind obiective și planuri financiare pe o perioadă mai lungă de timp. Conducerea tactică a activității financiare poate fi delegată de către organul suprem de conducere Direcției executive, Comitetelor sau Directorului executiv al ONG-ului, în funcție de competențele stabilite în documentele de constituire. La nivelul conducerii tactice se iau decizii, se stabilesc și se organizează tipuri de activități sau acțiuni (de exemplu, fundraising, proiecte, programe, alocații de stat, activitate economică, etc.) în privința obținerii de resurse financiare, utilizarea adecvată și predestinată a acestora, în vederea realizării obiectivelor formulate.

7.3. Răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară

Conform art. 13 din Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară revine conducerii sau organului executiv al entității. Organele supreme de conducere sunt indicate în actele de constituire ale ONG-ului. De regulă, o organizație necomercială este condusă de un Consiliu, căruia îi revine această responsabilitate. Totodată, în competența Consiliului ONG-ului poate fi emiterea deciziei privind delegarea responsabilității pentru ținerea contabilității și raportarea financiară direcției executive (sau directorului) entității. **(Anexa 5)**

7.4. Obligațiunile persoanelor responsabile pentru ținerea contabilității și raportarea financiară

Conform art. 13 din Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, persoanele responsabile pentru ținerea contabilității și raportarea financiară **sunt obligate:**

- să organizeze și să asigure ținerea contabilității în mod continuu din momentul înregistrării până la lichidarea entității;
- să asigure elaborarea și respectarea politicii de contabilitate în conformitate cu cerințele legii contabilității, ale S.I.R.F. și ale S.N.C.;
- să asigure elaborarea și aprobarea:
 - planului de conturi contabile de lucru al entității;
 - procedeele interne privind contabilitatea de gestiune;
 - formularelor documentelor primare și registrelor contabile, în cazul lipsei formularelor tipizate sau dacă acestea nu satisfac necesitățile entității;
 - regulilor circulației documentelor și tehnologiei de prelucrare a informației contabile;
- să asigure întocmirea și prezentarea oportună, completă și corectă a documentelor primare, a registrelor contabile conform regulilor stabilite de Ministerul Finanțelor, precum și integritatea și păstrarea acestora conform cerințelor Organului de Stat pentru Supravegherea și Administrarea Fondului Arhivistic al Republicii Moldova;

- să organizeze sistemul de control intern, inclusiv efectuarea inventarierii;
- să asigure documentarea faptelor economice ale entității și reflectarea acestora în contabilitate;
- să asigure respectarea actelor normative;
- să asigure întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare în conformitate cu legea contabilității și cu standardele de contabilitate.

7.5. Drepturile persoanelor responsabile pentru ținerea contabilității și raportarea financiară

Conform art. 13 din Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, persoanele responsabile pentru ținerea contabilității și raportarea financiară au dreptul:

- să numească și să elibereze din funcție contabilul-șef în baza contractului individual de muncă, în conformitate cu prevederile Codului muncii;
- să constituie secții (servicii) de contabilitate ca subdiviziuni interioare conduse de contabilul-șef (persoana împuternicită) care se subordonează nemijlocit conducătorului entității;
- să transmită ținerea contabilității unei organizații specializate sau firme de audit în bază contractuală;
- să aleagă sistemul și forma de ținere a contabilității;
- să stabilească reguli interne privind documentarea faptelor economice și graficul efectuării inventarierii.

7.6. Cine poate îndeplini funcțiile de ținere a contabilității

Legea contabilității (art.13) prevede mai multe opțiuni în vederea îndeplinirii funcțiilor de ținere a contabilității. Persoana responsabilă de ținerea contabilității poate:

- numi în funcție contabilul-șef în baza contractului individual de muncă;
- constitui secții sau servicii de contabilitate ca subdiviziuni interioare, conduse de contabilul-șef (persoana împuternicită) care se subordonează nemijlocit conducătorului entității;
- transmite ținerea contabilității unei organizații specializate sau firme de audit în bază contractuală;
- delega această funcție conducătorului entității (în cazul aplicării sistemul contabil în partidă simplă).

Sarcinile, funcțiile, atribuțiile de serviciu concrete privind ținerea contabilității se adaptează la cerințele strategiei financiare ale organizației necomerciale și se formulează în Regulamentul de organizare și funcționare a secției (serviciului) contabil și/sau în Fișa de post a contabilului-șef. Legea contabilității stabilește cerința pentru contabilul-șef al entității, care trebuie să aibă studii superioare sau medii de specialitate de profil.

7.7. Condițiile succesului performanțelor financiare

Succesul performanțelor financiare ale ONG-ului vor depinde, în primul rând, de:

- calitatea informației folosite pentru luarea deciziilor;
- competența și precizia cu care sunt interpretate elementele informaționale;
- gradul de modernitate a metodelor, procedeele și tehnicilor de calcul folosite în culegerea și prelucrarea datelor;
- calitatea recomandărilor oferite de managerul financiar, care este determinată atât de competența profesională, cât și de personalitatea acestuia;
- capacitatea conducerii de a înțelege, analiza informația financiară și a lua în baza ei decizii financiare, care, de asemenea, este determinată de nivelul de pregătire în domeniul financiar-contabil a persoanelor împuternicite pentru luarea deciziilor.

Complexitatea funcțiilor managerilor crește odată cu creșterea dimensiunilor organizației, respectiv, odată cu creșterea numărului de activități (atunci când sunt efectuate mai multe proiecte, iar pe lângă finanțarea externă se acordă, de exemplu, și servicii cu plată). Respectiv, cresc cerințele față de cunoștințele și experiența managerilor.

Pentru realizarea succesului performanțelor financiare și asigurarea deciziilor financiare eficiente, managerii împuterniciți pentru luarea deciziilor financiare trebuie să dispună de competență și cunoștințe în domeniile cadrului:

- general, care reglementează crearea și activitatea anumitor ONG;
- juridic (Codul civil);
- relațiilor de muncă (Codul muncii);
- fiscal (Codul fiscal);
- financiar-contabil (Legea contabilității).

(Anexa 36)

7.8. Răspunderea pentru nerespectarea prevederilor legislației în domeniul gestionării financiare. Generalități. Actele normative principale

În cazul încălcării prevederilor legislației în domeniul financiar-contabil și fiscal, organizațiile necomerciale sunt trase la răspundere disciplinară, materială, administrativă sau penală, după caz, în mod egal cu alte entități.

În conformitate cu **art.19 și 39 din Legea contabilității (LC)**, pentru încălcările admise sunt trase la răspundere persoanele care întocmesc și/sau semnează documentele primare și care răspund pentru întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare și anuale.

Potrivit **art. 231- 233 din Codul fiscal (CF)**, temeiul tragerii la răspundere pentru încălcare fiscală este însăși încălcarea fiscală. Este trasă la răspundere pentru încălcare fiscală organizația necomercială-persoană juridică, a cărei persoană cu funcție de răspundere a săvârșit o încălcare fiscală.

Conform **Codului fiscal** tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală înseamnă aplicarea de către organul fiscal, în condițiile prevăzute de legislația fiscală, a unor sancțiuni față de persoanele care au săvârșit încălcări fiscale. Acest fapt, nu exonerează persoana sancționată de obligația plății impozitului, taxei și/sau majorării de întârziere (penalității), stabilite de legislație, de asemenea, nu eliberează persoanele cu funcție de răspundere ale entității, de răspundere administrativă, penală sau de altă răspundere prevăzută de legislație.

Amenda, conform art.236 din CF este o sancțiune fiscală care consta în obligarea persoanei ce a săvârșit o încălcare fiscală de a plăti o sumă de bani. Amenda se aplică chiar dacă au fost aplicate sau nu alte sancțiuni fiscale ori plătite impozite, taxe, majorări de întârziere (penalități) calculate suplimentar la cele declarate sau nedeclarate. Amenda reprezintă o parte a obligației fiscale și se percepe în modul stabilit pentru impunerea fiscală.

Codul contravențional (CC) al Republicii Moldova nr. 218-XVI din 24.10.2008 determină faptele ce constituie contravenții și prevede procesul contravențional și sancțiunile contravenționale. Dacă în procesul aplicării sancțiunilor conform unui alt act normativ se constată că prevederile acestuia contravin principiilor stabilite de Codul contravențional, se aplică prevederile acestuia.

Amenda este una din sancțiunile contravenționale care poate fi aplicată față de organizația necomercială în cazul constatării săvârșirii acțiunii sau inacțiunii, care constituie contravenție.

Amenda, potrivit art.34 din CC se stabilește în unități convenționale, o unitate convențională fiind egală cu 20 de lei. Amenda se aplică persoanelor cu funcție de răspundere și persoanelor juridice – de la 10 la 500 de unități convenționale. Mărimea amenzii se reduce cu 50% în cazul, în care aceasta se achită în cel mult 72 de ore din momentul stabilirii ei.

Acte normative de respectat

Pentru asigurarea unei gestionări eficiente în cadrul managementului financiar, persoanele cu funcție de răspundere ale organizației necomerciale trebuie să cunoască și să respecte prevederile actelor normative cu caracter general, care sunt aplicabile în procesul managementului financiar și anume:

- Legislația care reglementează crearea și activitatea organizațiilor necomerciale neguvernamentale de diferit tip;
- Codul civil al RM nr.1107-XV din 06.06.02;
- Codul fiscal al RM (toate titlurile);
- Codul muncii RM nr.154-XV din 28.03.03;
- Codul Republicii Moldova cu privire la contravenții nr.218- XVI din 24.10.2008;
- Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007;
- HG RM cu privire la reglementarea activității Ministerului Finanțelor nr. 1265 din 14.11.2008;
- Bazele conceptuale de pregătire și prezentare a rapoartelor financiare (ord. MF RM nr.174 din 25.12.97);
- Legislația care reglementează crearea și activitatea organizațiilor necomerciale neguvernamentale de diferit tip;
- Codul civil al RM nr.1107-XV din 06.06.02;
- Codul fiscal al RM (toate titlurile);
- Codul muncii al RM nr.154-XV din 28.03.03;
- Codul Republicii Moldova cu privire la contravenții nr.218- XVI din 24.10.2008;
- Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007;
- HG RM cu privire la reglementarea activității Ministerului Finanțelor nr. 1265 din 14.11.2008;
- Bazele conceptuale de pregătire și prezentare a rapoartelor financiare (ord. MF RM nr.174 din 25.12.97);
- Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, ordinul Ministerului finanțelor nr. 158 din 06.12.2010;
- Standardele Naționale de Contabilitate;

- Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor, ordinul Ministerului finanțelor nr. nr.174 din 25.12.97.

Capitolul 8

Relațiile de muncă

8.1. Baza normativă a organizării muncii. Noțiuni de bază

În domeniul organizării muncii organizațiile non-profit se bazează pe aceeași legislație ca și entitățile comerciale. Baza normativă a organizării muncii o constituie legislația în domeniul salarizării și Codul civil al Republicii Moldova.

Legislația în domeniu salarizării se bazează pe Constituția Republicii Moldova și include următoarele acte normative principale:

- Codul muncii al Republicii Moldova, Legea nr. 154 din 28.03.2003;
- Legea salarizării nr. 847-XV din 14 februarie 2002;
- Legea nr. 1432/28.12.2000, cu privire la modul de stabilire și examinare a salariului minim;
- Alte legi, hotărâri ale Parlamentului, decrete ale Președintelui Republicii Moldova, hotărâri și dispoziții ale Guvernului, precum și alte acte normative privind salarizarea;
- Acte privind salarizarea emise de Ministerul Muncii, Protecției Sociale și Familiei, de alte autorități centrale de specialitate, în limita împuternicirilor delegate de Guvern;
- Actele autorităților publice locale;
- Contractele colective de muncă și convențiile colective;
- Tratatelor, acordurile, convențiile și alte acte internaționale la care Republica Moldova este parte;
- Actele autorităților publice locale;
- Actele normative la nivel de unitate (contractele individuale de muncă).

(Anexele 36-38)

8.2. Categoriile de lucrători

Categoriile de lucrători care pot fi încadrați în muncă în cadrul unui ONG depind de scopurile statutare și specificul activității organizației. Aceștia pot fi salariați de bază și/sau persoane fizice, angajate în baza contractelor civile.

Salariați se consideră persoanele fizice, care prestează o muncă conform unei anumite specialități, calificări sau într-o anumită funcție, în schimbul unui salariu, în baza contractului individual de muncă. Lista specialităților și funcțiilor se conține în Clasificatorul profesiilor în Republica Moldova (<http://www.cnas.md/pageview.php?l=ro&idc=394&>). La aceste profesii se referă, de exemplu: personalul cu funcții de conducere (administrator, director executiv), juriștii, contabilii, analiticii, consultanții, lectorii, paznicii, conducătorii auto, etc.

La nivel de unitate, pentru toate categoriile de salariați în baza categoriilor de calificare sau a altor criterii se stabilesc: salariul de funcție (mărimea lunară a salariului de bază stabilită pentru conducători, specialiști și funcționari în dependență de funcția deținută, calificarea și specificul activității), salariul

tarifar (salariului de bază al salariatului pe unitate de timp (oră, zi, lună), și/sau, salariul netarifare (salarizare. În dependență de performanțele individuale și/sau colective și funcția deținută de salariat, conform prevederilor legii salarizării). În statele de personal pot fi incluse doar funcțiile, relevante activității organizației și incluse în Clasificatorul profesiilor. Funcțiile care sunt prevăzute de bugetele finanțatorilor, dar nu se regăsesc în Clasificatorul profesiilor (de exemplu - “director de proiect”, “coordonator de proiect” și altele), nu pot fi incluse în statele de personal și se indică în calitate de obligațiuni suplimentare în documentele respective (de exemplu, în anexele la contractele individuale de muncă).

În baza contractelor civile se angajează, de regulă, persoanele fizice, care vor îndeplini temporar, în cadrul unor proiecte, programe sau alte activități, funcții neprevăzute în statele de personal, sau în cazurile în care numărul personalului de bază nu este suficient pentru a realiza activitatea planificată.

8.3. Tipuri de contracte

Tipul contractelor de muncă aplicate în cadrul unui ONG depind de specificul activității, sursele de venit, termenul de executare a lucrărilor (serviciilor), de alte condiții. Spre exemplu, cu angajați de bază și cei care îndeplinesc munca prin cumul, pot fi încheiate contracte individuale de muncă pe un termen nelimitat, iar pentru îndeplinirea unor activități temporare, se încheie, de obicei, contracte civile de prestări servicii (sau de îndeplinire a lucrărilor).

Politica angajării personalului în cadrul unui ONG depinde în mare măsură și de sursele de finanțare. În cazul în care acestea sunt limitate, organizația nu dispune de resurse financiare suficiente pentru a întreține permanent un personal de bază. În așa cazuri personalul este implicat în realizarea activităților de proiect în baza unor contracte civile, pentru o perioadă care se limitează cu perioada proiectului. În cazul în care ONG-ul desfășoară activități economice statutare, personalul poate fi angajat și întreținut pe bază permanentă din contul veniturilor obținute în urma acestei activități. Legislația în vigoare admite în cadrul ONG-urilor activitate pe bază de voluntariat. În dependență de caz și de condițiile în care își desfășoară activitatea, organizațiile necomerciale pot încheia cu persoanele fizice următoarele tipuri de contracte:

- 1) contracte individuale de muncă (cu rezidenții și nerezidenții Republicii Moldova);
- 2) contracte civile de prestări servicii (cu rezidenții și nerezidenții Republicii Moldova);
- 3) contracte civile de prestări servicii (cu persoane fizice, care activează în baza patentei de întreprinzător);
- 4) contracte civile cu persoanele fizice, care prestează servicii sau îndeplinesc lucrări în bază de voluntariat;
- 5) alte tipuri de contracte civile cu persoane fizice (de exemplu, care prevăd reglementarea drepturilor de autor).

(Anexa 11)

8.4. Deosebirea contractelor de muncă de cele civile (de prestări servicii)

Contractele individuale de muncă sunt reglementate de legislația muncii, iar contractele de prestări servicii/îndeplinire a lucrărilor sunt reglementate de legislația civilă. Pentru ambele tipuri de contracte sunt comune următoarele caracteristici:

- se încheie în formă scrisă;

- în contracte se indică termenul valabilității acestuia;
- se indică mărimea salariului/remunerației și modul de efectuare a achitărilor cu salariatul sau persoana fizică angajată în baza contractului civil;
- se stabilește modul de introducere a modificărilor și completărilor în contractele respective;
- obligațiunile contractuale trebuie să fie îndeplinite strict de către părțile contractante (cu excepția prevederilor art. 936 din Codul civil);
- modul de calculare și reținere a impozitului pe venit, a contribuțiilor sociale și primelor medicale oblicatorii de stat este stabilit de Codul fiscal și actele normative care reglementează formarea și utilizarea bugetului asigurărilor sociale de stat și bugetul Fondului de asistență medicală de stat.

Alegerea corectă a tipului contractului (a contractului individual de muncă sau a contractului civil de prestări servicii) este actuală și importantă pentru ONG-uri, deoarece este legată strâns de posibilitățile financiare ale acesteia. În aceste cazuri trebuie să se țină cont, că contractele civile reglementează, în primul rând, drepturile și obligațiile părților vizând rezultatul final a serviciilor prestate sau lucrărilor îndeplinite. Contractul individual de muncă, reglementează însuși procesul de muncă și toate condițiile de exercitare a acestuia. Momentele cheie, de care trebuie să țină cont conducerea organizației, sunt:

- asupra persoanelor cu care s-a încheiat un contract individual de muncă se răsfrâng toate drepturile și obligațiile stabilite în Codul muncii, inclusiv, dreptul la concediu, la primirea compensațiilor în caz de incapacitate temporară de muncă, în legătură cu nașterea, alte riscuri sociale;
- nerezidenții trebuie să dispună de dreptul de ședere și de muncă în Republicii Moldova, confirmate prin documentele respective și eliberate de organele abilitate;
- există unele particularități de impozitare a veniturilor obținute în baza contractelor civile și a contractelor individuale de muncă.

(Anexa 13)

8.5. Particularitățile contractelor de muncă în ONG

Specificul de activitate a ONG-urilor determină și unele particularități la încheierea contractelor de muncă. Particularitățile sunt legate, în primul rând, de suficiența surselor de finanțare a activității, pentru a întreține un personal permanent sau a angaja persoane în cazul prestării serviciilor temporare. În cazul în care ONG-ul nu dispune de surse financiare de autofinanțare proprii (activitate economică statutară) și remunerarea lucrătorilor se efectuează din mijloacele acordate de către finanțatori și donatori, se recomandă a încheia contracte civile de prestări servicii cu persoanele implicate în proiecte sau activități temporare, și/sau în toate cazurile în care funcția (profesia) respectivă nu este parte a statelor de personal a entității (de exemplu, în cazul elaborării unui site, unui program, predarea și medierea în cadrul training-urilor și seminarelor, etc.).

Orice asociație obștească, religioasă sau o fundație - angajator, trebuie să încheie un contract individual de muncă cu persoana fizică care prestează în cadrul organizației o muncă conform unei anumite profesii, specialități sau funcții permanente. Codul muncii prevede opțiunea de încheiere a contractelor individuale de muncă pe durată determinată, conform art. 54 alin. (2), numai în vederea executării unor lucrări cu caracter temporar (pe o durată determinată, ce nu depășește 5 ani). Dacă în contractul individual de muncă nu este stipulată durata acestuia, contractul se consideră încheiat pe o durată nedeterminată. Încheierea unor astfel de contracte în cadrul unui ONG este determinată în legătură cu caracterul serviciilor (lucrărilor) și condițiile executării acestora, a intereselor angajatorului

și executorului. De exemplu, în cazul în care remunerarea muncii se efectuează din contul mijloacelor de grant (de proiect), este rațional a încheia cu persoana fizică un contract de muncă cu durată determinată, care se va rezilia concomitent cu data finisării activităților de proiect. În contractul în cauză se va indica perioada acțiunii contractului de muncă, egală sau mai scurtă decât perioada de realizare a proiectului de grant, cu referințe la prevederile art. 54-55 din Codul muncii și la clauzele respective ale contractului de grant. În particular, articolul 55 din Codul muncii prevede cazurile concrete când poate fi încheiat un contract de muncă cu durată determinată, de exemplu:

- cu conducătorul organizației, locțiitorul sau cu contabilul-șef;
- cu lucrătorii de creație;
- pentru perioada îndeplinirii unei anumite lucrări;
- cu lucrătorii asociațiilor religioase;
- în alte cazuri prevăzute de legislația în vigoare.

Pe lângă temeiurile generale prevăzute expres de legislația muncii, contractul individual de muncă încheiat cu salariatul unui ONG poate include și temeiuri suplimentare - clauze specifice activității organizațiilor non-profit (de exemplu, particularitățile regimului de muncă, a modulului și condițiilor remunerării muncii, suspendării activității și eliberării din serviciu, acordării garanțiilor și compensațiilor în caz de eliberare din serviciu, etc.). De exemplu, în contractele individuale de muncă sau în anexele la acestea, urmează a se indica, după caz, că sursa de plată a salariului o constituie mijloacele cu destinație specială, acordate de către diverși donatori și finanțatori și în legătură cu acest fapt, salariile și remunerațiile se stabilesc în mărimea și pe termenul stabilite în bugetele finanțatorilor și/sau în planul bugetar al organizației necomerciale și se limitează la mărimea bugetelor aprobate (cu indicarea concretă a proiectelor, perioadei de lucru în cadrul acestora, mărimii remunerației, altor condiții).

În ONG apare deseori necesitatea modificării contractului individual de muncă (de exemplu, apariția pe parcursul anului a unor finanțări suplimentare, proiecte și volume de muncă noi, respectiv, cu modificarea condițiilor de muncă și remunerare). Modificarea contractului individual de muncă se va considera orice schimbare sau completare ce se referă la: durata contractului; specificul muncii (schimbarea condițiilor de muncă sau introducerea clauzelor suplimentare); quantumul retribuției muncii; regimul de muncă și de odihnă; specialitatea, profesia, calificarea, funcția; caracterul înlesnirilor și modul lor de acordare dacă acestea sunt prevăzute în contract. În aceste cazuri, angajatorul este obligat să prevină despre aceasta salariatul, în formă scrisă, cu cel puțin 7 zile calendaristice înainte de operarea modificărilor.

Contractul individual de muncă nu poate fi modificat decât printr-un acord suplimentar semnat de părți, care se anexează la contract și este parte integrantă a acestuia.

8.6. Contracte încheiate cu angajații de bază. Clauze principale

Contractul individual de muncă - este înțelegerea dintre salariat și angajator, prin care salariatul se obligă să presteze o muncă pe o anumită specialitate, calificare sau funcție, să respecte regulamentul intern al unității, iar angajatorul se obligă să-i asigure condițiile de muncă prevăzute de Codul muncii, de alte acte normative ce conțin norme ale dreptului muncii, de contractul colectiv de muncă (dacă este încheiat la nivelul unității), precum și să achite la timp și integral salariul. Salariații angajați în baza contractului individual de muncă beneficiază de toate drepturile și garanțiile acordate de

prevederile Codului muncii. Orice asociație obștească, religioasă sau o fundație – angajator trebuie să încheie un contract individual de muncă cu persoana fizică, care prestează o muncă conform unei anumite profesii, specialități sau funcții și se supune reglementărilor interioare ale asociației respective. La stabilirea drepturilor și obligațiilor părților contractului individual de muncă stipulate în contract, se va ține cont de reglementările interioare ale asociației sau fundației, care nu contravin Constituției și actelor normative în vigoare în domeniul legislației muncii. Clauzele care trebuie să conțină un contract individual de muncă sunt prevăzute în art. 49 și 51 al Codului muncii. Contractul individual de muncă se încheie în formă scrisă. Contractul individual de muncă încheiat până la data intrării în vigoare a prezentului cod poate fi perfectat în formă scrisă numai cu acordul părților. Propunerea angajatorului privind perfectarea contractului individual de muncă în formă scrisă se aduce la cunoștința salariatului, sub semnătură, prin ordinul (dispoziția, decizia, hotărârea) angajatorului. Propunerea salariatului privind perfectarea contractului individual de muncă în formă scrisă se aduce la cunoștința angajatorului prin depunerea și înregistrarea cererii lui scrise. În cazul angajării fără respectarea formei scrise corespunzătoare, angajatorul este obligat, de asemenea, în baza procesului-verbal de control al inspectorului de muncă, să perfecteze contractul individual de muncă conform prevederilor Codului muncii. Regimul de muncă al salariaților din asociațiile obștești, religioase, se stabilește în corelație cu regimul îndeplinirii activităților prevăzute de reglementările interioare (regulamentul intern) ale acestora și ținându-se cont de durata normală a timpului de muncă și a timpului de odihnă prevăzută de legislația muncii. Un model de contract individual de muncă tipizat este prezentat în **Anexa 11**.

8.7. Contracte încheiate cu angajații prin cumul. Clauze principale

Contractul individual de muncă poate fi încheiat și cu angajații prin cumul. Clauzele care trebuie să conțină un contract individual de muncă încheiat cu angajații prin cumul nu se deosebesc de cele care trebuie să conțină în contractul individual de muncă cu angajații de bază. Munca prin cumul este reglementată de art. 267-274 din Codul muncii al Republicii Moldova. Munca prin cumul reprezintă îndeplinirea de către salariat, pe lângă munca de bază, a unei alte munci, permanente sau temporare, în afara orelor de program, în temeiul unui contract individual de muncă distinct.

Persoana fizică poate încheia contractele individuale de muncă prin cumul cu unul sau mai mulți angajatori, dacă aceasta nu contravine legislației în vigoare. Munca prin cumul poate fi prestată atât în cadrul aceleiași unități, cât și în alte unități. Pentru încheierea contractului individual de muncă prin cumul nu se cere consimțământul angajatorului de la locul de muncă de bază. În contractul individual de muncă se va indica, în mod obligatoriu, că munca respectivă se prestează prin cumul. Salariații angajați prin cumul beneficiază de aceleași drepturi și garanții ca și ceilalți salariați din unitatea respectivă. Particularitățile muncii prin cumul pentru unele categorii de salariați (muncitori, cadre didactice, personal medico-sanitar și farmaceutic, personal din sfera cercetare-dezvoltare, salariați din cultură, artă, sport, etc.) se stabilesc de Guvern. Conform art. 269 din Codul muncii, angajatorii, de comun acord cu reprezentanții salariaților, pot prevedea anumite restricții la prestarea muncii prin cumul numai pentru salariații cu anumite profesii, specialități și funcții, cu condiții și regim de muncă deosebite, a căror muncă prin cumul ar putea pune în pericol sănătatea sau securitatea procesului de producție. Persoana care se angajează prin cumul la o altă unitate este obligată să prezinte angajatorului buletinul de identitate sau un alt act de identitate.

La angajarea prin cumul într-o funcție sau profesie care necesită cunoștințe speciale, angajatorul are dreptul să solicite de la persoana respectivă prezentarea diplomei sau a altui document ce atestă studiile ori pregătirea profesională, iar la angajarea la lucrări cu condiții de muncă grele, vătămătoare

și/sau periculoase – și a certificatului medical. Durata concretă a timpului de muncă și a timpului de odihnă la locul de muncă prin cumul se stabilește în contractul individual de muncă, ținându-se cont de prevederile Codului muncii (titlul IV) și ale altor acte normative.

Salariații care prestează muncă prin cumul beneficiază de un concediu de odihnă anual, plătit conform funcției sau specialității cumulate, care se acordă concomitent cu concediul de odihnă anual de la locul de muncă de bază. Concediul pentru munca prin cumul se acordă conform duratei stabilite pentru funcția sau specialitatea respectivă la unitate, indiferent de durata concediului la locul de muncă de bază. Salariatul beneficiază de un concediu suplimentar neplătit în cazul în care durata concediului la locul de muncă prin cumul este mai mică decât cea de la locul de muncă de bază. Plata indemnizației de concediu sau a compensației pentru concediul nefolosit se efectuează pornindu-se de la salariul mediu pentru funcția sau specialitatea cumulată, determinat în modul stabilit de Guvern.

Pe lângă temeiurile generale de încetare a contractului individual de muncă, contractul încheiat cu salariatul care prestează muncă prin cumul poate înceta și în cazul încheierii unui contract individual de muncă cu o altă persoană care va exercita profesia, specialitatea sau funcția respectivă ca profesie, specialitate sau funcție de bază (art.86 alin.(1) lit. s)). Conform art. 274 din Codul muncii, la desfacerea contractului individual de muncă cu salariatul angajat prin cumul, în legătură cu lichidarea unității, cu reducerea numărului sau a statelor de personal sau în cazul încheierii unui contract individual de muncă cu o altă persoană care va exercita profesia (funcția) respectivă ca profesie (funcție) de bază, acestuia i se plătește o indemnizație de eliberare din serviciu în mărimea salariului său mediu lunar. (Anexa 11)

8.8.Contracte civile încheiate cu consultanții temporari

Pentru îndeplinirea serviciilor de consultare, ONG-ul poate să încheie contracte individuale de muncă pe un termen determinat sau să încheie contracte civile de prestări a serviciilor de consultare. Clauzele de bază a unui contract individual de muncă încheiat cu consultanții temporari nu se deosebesc de cele care trebuie să conțină în contractul individual de muncă (inclusiv, de cele încheiate cu angajații prin cumul). În caz de încheiere cu consultantul temporar a unui contract civil de prestări a serviciilor de consultare, acesta trebuie să conțină toate clauzele de bază prevăzute de Codul civil pentru acest tip de contract. Un model al contractului civil de prestări servicii (de consultanță) este prezentat în [Anexa 11](#).

8.9. Contracte cu persoane atrase pentru participarea la diverse evenimente

În cazul în care unele persoane sunt atrase în organizarea în cadrul ONG a diverselor evenimente concrete, cu acestea pot fi încheiate contracte civile de executare a unor funcții (prestarea anumitor servicii) în cadrul acestor evenimente. Clauzele de bază a unui astfel de contract trebuie să prevadă:

1. Numărul și data contractului;
2. Părțile contractului;
3. Numele, prenumele persoanei - prestator de servicii;
4. Adresa persoanei - prestator de servicii;
5. Codul personal al persoanei - prestator de servicii;
6. Numărul buletinului de identitate al persoanei - prestator de servicii;
7. Obiectul contractului (tipul și/sau volumul serviciilor/lucrărilor);
8. Durata îndeplinirii serviciului sau termenul de valabilitate a contractului;

9. Remunerarea persoanei - prestator de servicii (se indică suma brută pentru unitate de timp, sau de volum, care include toate impozitele și contribuțiile, cu excepția impozitelor achitate din contul angajatorului);
10. Drepturile și obligațiile părților;
11. Semnăturile părților.

În cazul în care valoarea (prețul) contractual este exprimat în valută străină, se indică condițiile de convertire a valutei în moneda națională (conform condițiilor finanțatorului, din contul mijloacelor căruia se achită remunerarea sau a altor condiții, stabilite de politica organizației și acordate de către părți).

8.10. Contracte cu persoane atrase pentru evaluarea proiectelor, efectuarea analizelor, elaborarea studiilor

Pentru îndeplinirea unor lucrări de evaluare a proiectelor, de efectuare a analizelor, de elaborare a studiilor, etc. ONG-ul poate să încheie contracte civile de prestări a serviciilor respective. Clauzele de bază a unui contract civil de prestări a serviciilor de evaluare a proiectelor, de efectuare a analizelor, de elaborare a studiilor trebuie să conțină toate clauzele de bază prevăzute de Codul civil pentru acest tip de contract (Anexa 13). Un model a contractului civil de prestări servicii (evaluarea proiectului) este prezentat în Anexa 11.

În cazul în care specificul activității organizației determină că unele funcții vor avea un caracter permanent, cu lucrătorii respective se încheie contracte individuale de muncă, conform regulilor generale, stabilite de legislația muncii. În practică, deseori, ONG-ul încheie contracte individuale de muncă sau contracte civile cu persoanele fizice cu privire la compunerea, scrierea sau elaborarea articolelor, cărților, broșurilor, îndrumărilor (ghidurilor) practice și metodice, etc. În scopul evitării conflictelor aferente apariției dreptului de autor, recomandăm, în cazul încheierii unor astfel de contracte, a ține cont de prevederile legislației care reglementează acest domeniu. Conform Legii cu privire la drepturile de autor (№ 293-XIII din 23.11.94) autorul lucrării dispune de dreptul de autor exclusiv asupra creației sale, care reiese din faptul creării acesteia, indiferent de faptul, dacă acest drept a fost sau nu înregistrat oficial. Totodată, legea prevede că autorul poate transmite drepturile de a folosi creația sa în baza încheierii unor contracte aferente dreptului de autor. Reieșind din acestea, orice utilizare a creației unui autor este posibilă doar cu acordul și coordonarea acestuia. Acordul sau coordonarea transmiterii dreptului material de autor pot fi realizate prin încheierea cu autorul a unui contract civil sau în contractul individual de muncă.

În cazul creării unei lucrări în condițiile exercitării obligațiilor de serviciu, care se realizează în baza unui contract individual de muncă, drepturile de autor morale asupra creației aparțin autorului, iar de dreptul de utilizare a creației aparține angajatorului pe o perioadă de 3 ani, dacă contractul nu stipulează altceva (art.18 din Legea nr. 293-XIII din 23.11.94). După expirarea acestui termen drepturile de autor materiale trec la autor. În cazul creării unei lucrări în baza contractului civil, toate drepturile (morale și materiale) vor aparține autorului, dacă în contract nu se vor stipula alte condiții speciale cu privire la transmiterea drepturilor de autor. Deci, în procesul încheierii contractelor cu persoanele fizice referitor la crearea unor lucrări, este necesar ca ONG-ul, în calitate de angajator, să țină cont de prevederile legislației în domeniul apariției și folosirii drepturilor de autor (inclusiv, asupra dreptului de a reproduce, multiplica, tirația, multiplica, a vinde, a înstrăina în alt mod) asupra lucrării și să încheie contractele în funcție de scopurile organizației și acordurile stabilite cu viitorii autori.

Vom menționa, că tipul contractului încheiat are influență și la modul remunerării și impozitării veniturilor obținute. Pentru a evita în viitor a situațiile legate de folosirea lucrărilor create, recomandăm a încheia concomitent (suplimentar) cu contractul individul de muncă sau contractul civil de prestări servicii și a unui contract civil cu privire la drepturile de autor, care să includă următoarele clauze importante: modul de utilizare a lucrării create de autor (cu indicarea drepturilor concrete transmise), termenul de folosire și teritoriul, mărimea și/sau modul de primire a onorariilor, ordinea și termenii de achitare a onorariilor, alte condiții, după caz. Este important, că prevederile acestui contract vor rămâne în vigoare și în cazul când contractele de muncă vor fi reziliate.

8.11. Contracte cu voluntarii

Pentru ONG este specifică atragerea voluntarilor în activitatea sa. Munca în bază de voluntariat se îndeplinește deseori de către unele persoane fizice cu titlu gratuit și fără perfectarea oficială a relațiilor de muncă. Prin art.7 din Codul muncii orice muncă nedeclarată, prestată de o persoană fizică pentru și sub autoritatea unui angajator este interzisă. Din această cerință reiese, că ONG urmează să încheie cu voluntarii contracte civile, în care sunt prevăzute drepturile, garanțiile și obligațiile atât a voluntarului, cât și ale beneficiarului serviciilor sau lucrărilor efectuate cu titlu gratuit.

Noțiunea de „voluntar” se conține în Lega 1420-XV din 31.10.2002 cu privire la filantropie și sponsorizare. Conform acestei definiții, voluntar este persoana fizică, care efectuează activitate filantropică sub formă de muncă acordată cu titlu gratuit, în interesul utilizatorilor sau a organizației filantropice. Cheltuielile aferente acestei activități (de exemplu, cheltuielile de deplasare, utilizarea diverselor materiale consumabile) pot fi suportate (achitate) de către organizația - beneficiarul serviciilor de voluntariat.

Conform aceleiași legi, activitate filantropică se consideră acordarea benevolă, dezinteresată, necondiționată a ajutorului financiar sau a serviciilor gratuite unei persoane sau unui grup de persoane, fără solicitarea în schimb a unei oarecare compensații, plăți, îndeplinirii unor obligațiuni și fără primirea unui oarecare profit. În cazul în care o persoană fizică efectuează în cadrul ONG o muncă cu titlu gratuit, perioada activității a depășit 5 zile și această muncă nu corespunde criteriilor activității filantropice, statutul de voluntar nu este justificat și organizația este obligată să încheie cu o astfel de persoană un contract individual de muncă, cu toate consecințele care reiese din acest contract. Sau, după caz, poate fi încheiat un contract civil de prestări servicii. De menționat, că toate cheltuielile adiționale muncii voluntarului în cadrul organizației, achitate de ultima, vor fi recunoscute numai în cazul legiferării serviciilor de voluntariat, cu alte cuvinte, numai în cazul încheierii contractului de voluntariat cu persoana fizică respectivă. Un model a contractului de voluntariat este prezentat în [Anexa 11](#).

8.12. Contracte cu membrii organului executiv colegial de conducere

Drepturile și obligațiunile membrilor organului executive de conducere al asociațiilor obștești, fundațiilor sunt prevăzute în documentele de constituire. Îndeplinirea obligațiunilor menționate nu reprezintă o muncă într-o anumită specialitate, calificare sau funcție, când este necesar a încheia un contract individual de muncă și, totodată, nu reprezintă activitate de prestare a serviciilor, pentru care trebuie încheiat un contract civil. Organizația nu este în drept să remunereze membrii organului de conducere pentru îndeplinirea de către aceștia a funcțiilor sale de conducere, doar cu excepția compensării cheltuielilor legate de participarea în activitatea acestui organ.

Contractele individuale de muncă și contractele civile se vor încheia în baza regulilor generale stabilite de legislația muncii și civilă, în particular. Astfel de contracte se vor încheia cu membrii organului executiv de conducere al organizației doar în cazurile în care aceștia vor îndeplini o anumită muncă pentru organizație, care nu este legată de obligațiunile sale în calitate de membru al organului de conducere și care nu intră în conflict de interese cu aceste obligațiuni.

Totodată, în legislația în vigoare și/sau documentele de constituire ale organizației pot fi prevăzute particularități de reglementare a muncii membrilor organului executiv colegial al unității, care activează în baza unui contract individual de muncă. În cazul în care un oarecare membru al organului executiv de conducere îndeplinește în cadrul organizației unele funcții legate de activitatea curentă, cu acesta urmează să fie încheiat un contract civil de prestări servicii sau un contract individual de muncă. Pentru îndeplinirea funcției de director executive se va încheia un contract individual de muncă. Contractul individual de muncă se încheie cu persoana fizică conform modelului stabilit și în conformitate cu legislația muncii. Contractul civil de prestări servicii trebuie să conțină următoarele clauze de bază:

1. Numărul și data contractului;
2. Părțile contractului;
3. Numele, prenumele persoanei fizice;
4. Adresa persoanei fizice, codul personal;
5. Numărul buletinului de identitate al membrului Consiliului de conducere;
6. Obiectul contractului;
7. Condițiile remunerării;
8. Drepturile și obligațiile părților;
9. Semnăturile părților.

Relațiile membrilor organului colegial de conducere al organizației cu organul executiv sunt determinate în documentele de constituire. Membrii organului colegial de conducere au obligațiunea asigurării respectării de către organizație a scopurilor statutare, iar organul executiv, reprezentat de conducătorul (directorul executiv) al organizației conduce cu activitatea curentă în această funcție, care, conform legislației muncii trebuie să fie remunerată.

8.13. Contracte cu nerezidenții

Organizația poate încheia contracte individuale de muncă și civile cu nerezidenții Republicii Moldova. Conform art. 46 din Codul muncii, parte a contractului individual de muncă pot fi și cetățenii străini și apatrizii, cu excepția cazurilor prevăzute de legislația în vigoare. Legalizarea activității de muncă pentru cetățenii nerezidenți ai Republicii Moldova și a persoanelor fără cetățenie se efectuează în baza Legii cu privire la migrație nr.1518 din 06.12.2002. Conform acestei legi, pentru desfășurarea activității de muncă, lucrătorul imigrant (lucrător imigrant - cetățean străin sau apatrid care are dreptul de a desfășura activitate de muncă pe teritoriul Republicii Moldova) este obligat să obțină la Ministerul Muncii, Protecției Sociale și Familiei permis de muncă. Permisul de muncă se eliberează numai după obținerea adeverinței de imigrant, eliberată de Ministerul Afacerilor Interne și, care, la rândul său, servește drept temei pentru eliberarea permisului de ședere permanentă sau temporară pe teritoriul Republicii Moldova.

Contractul individual de muncă se încheie cu persoana fizică conform modelului stabilit și în conformitate cu legislația muncii. Contractul civil de prestări servicii trebuie să conțină următoarele clauze de bază:

1. Numărul și data contractului;
2. Părțile contractului;
3. Numele, prenumele persoanei nerezidente;
4. Adresa persoanei nerezidente;
5. Codul personal al persoanei nerezidente;
6. Numărul buletinului de identitate sau a pașaportului persoanei nerezidente;
7. Obiectul contractului;
8. Remunerarea;
9. Drepturile și obligațiile părților;
10. Semnăturile părților.

(Anexa 11)

8.14. Contractele de muncă cu conducătorul (directorul executiv)

Conducător al unității (director executiv) este persoana fizică care, în conformitate cu legislația în vigoare sau documentele de constituire ale organizației, exercită atribuții de administrare respective, îndeplinind totodată funcțiile organului executiv. Împuternicirile și competența acestuia sunt prevăzute în documentele de constituire a organizației. Drepturile și obligațiile conducătorului entității în sfera raporturilor de muncă sunt reglementate de Codul civil, de alte acte normative și de contractul individual de muncă.

Contractul individual de muncă cu conducătorul unității se încheie pe durata indicată în documentele de constituire ale unității sau pe un termen stabilit în contract prin acordul părților. Legislația în vigoare sau documentele de constituire ale unității pot prevedea proceduri speciale ce vor preceda încheierea contractului individual de muncă cu conducătorul unității (de exemplu, organizarea concursului, alegerea sau numirea în funcție). Conducătorul unității nu poate să presteze muncă prin cumul la o altă unitate sau să cumuleze funcții la unitatea pe care o conduce, cu excepțiile prevăzute de legislația în vigoare.

Conducătorul unității nu poate să facă parte din organele care exercită supravegherea și controlul în unitatea pe care o conduce. Contractul individual de muncă cu conducătorul (directorul executiv) se semnează de către președintele organului colegial de conducere a organizației sau unul din membrii împuterniciți ai acestuia (sau de către fondatorii organizației).

8.15. În ce cazuri se încheie contracte (se prestează servicii) în baza patentei de întreprinzător

Contractele civile privind prestarea serviciilor în baza patentei de întreprinzător se încheie cu prestatorii serviciilor-persoane fizice, deținătorii acestui certificat. Patenta de întreprinzător este un certificat de stat nominativ, ce atestă dreptul titularului de patentă de a desfășura genul de activitate de întreprinzător indicat în ea în decursul unei anumite perioade de timp. Patenta este valabilă numai pentru titularul ei și nu poate fi transmisă altei persoane.

Conform Legii nr.93 din 15.07.1998 cu privire la patenta de întreprinzător, titularul patentei este obligat să respecte ordinea stabilită de desfășurare a activității indicate în patentă, să îndeplinească toate cerințele ce se referă la genul de activitate respective, să desfășoare activitatea numai pe teritoriul permis. Asupra titularului patentei nu se extind cerințele privind prezentarea dărilor de seamă financiare și statistice, ținerea evidenței contabile și financiare, efectuarea operațiilor de casă și decontărilor, precum și prevederile art. 90 din Codul fiscal. Activitatea (serviciul) efectuată în baza

patentei de întreprinzător este recunoscută numai pentru perioada valabilității patentei, indiferent de perioada achitării serviciilor și numai în cazul în care genul de activitate respectiv este inclus în Lista genurilor de activitate care pot fi realizate în baza patentei de întreprinzător (Anexa la Legea cu privire la patenta de întreprinzător „Cuantumul taxei lunare pentru patenta de întreprinzător”).

Pentru ONG este mai specific a contracta persoane fizice - titulari ai patentei de întreprinzător care prestează servicii de tipul „Întocmirea dărilor de seamă”, „Servicii dactilografice, inclusiv cu folosirea computerului”, precum și predarea și medierea diferitor discipline și alte genuri de activitate prevăzute în listă. În cazul încheierii contractului civil de prestări servicii în baza patentei de întreprinzător, la contract se anexează copia documentului de identitate și copia patentei de întreprinzător.

8.16. Forme și sisteme de remunerare a muncii

Art. 130 din Codului muncii prevede structura salariului, condițiile și sistemele de salarizare. 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.

În funcție de specificul activității și condițiile economice concrete, ONG-ul aplică, pentru organizarea salarizării, sistemul tarifar și sistemele netarifare de salarizare. Sistemul tarifar de salarizare reprezintă totalitatea normativelor care determină diferențierea salariului, în funcție de cantitatea, calitatea și condițiile de muncă și include rețelele tarifare, salariile tarifare, coeficienții tarifari, grilele de salarii ale funcției și îndrumările tarifare de calificare. Rețeaua tarifară la nivel de unitate se stabilește pentru muncitori sau pentru toate categoriile de salariați (muncitori, funcționari administrativi, specialiști și personal cu funcții de conducere) în baza categoriilor de calificare sau a altor criterii.

Sistemele netarifare de salarizare reprezintă modalități de diferențiere a salariilor în dependență de performanțele individuale și/sau colective și funcția deținută de salariat. Aprecierea performanțelor profesionale individuale ale salariatului se efectuează de către angajator. Stabilirea cuantumului salariului pentru fiecare salariat în cadrul sistemelor netarifare de salarizare se efectuează de către angajator. Drept limită minimă și garanție a statului servește cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real. Munca este retribuită pe unitate de timp sau în acord atât în sistemul tarifar, cât și în sistemele netarifare de salarizare.

8.17. Tipuri de salarii

În sistemul tarifar și sistemele netarifare salariul include salariul de bază (salariul tarifar, salariul funcției), salariul suplimentar (adaosurile și sporurile la salariul de bază) și alte plăți de stimulare și compensare. Salariul de bază se stabilește sub formă de salarii tarifare pentru muncitori (de exemplu, paznici, conducători auto) și salarii ale funcției pentru specialiști și conducători pentru munca executată în conformitate cu normele de muncă stabilite potrivit calificării, gradului de pregătire profesională și competenței salariatului, calității, gradului de răspundere pe care îl implică lucrările executate și complexității lor.

Salariul suplimentar reprezintă o recompensă pentru munca peste normele stabilite, pentru muncă eficientă și inventivitate și pentru condiții 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. Alte plăți de stimulare și compensare includ recompensele conform

rezultatelor activității anuale, premiile potrivit sistemelor și regulamentelor speciale, plățile de compensare, precum și alte plăți neprevăzute de legislație care nu contravin acestora. Adăsurile la salariu în ONG și/sau alte plăți de stimulare, se calculează și se achită în cazul în care organizația dispune de surse financiare pentru aceste scopuri, de exemplu, obține venituri din activități economice statutare.

În cazul activității din contul mijloacelor cu destinație specială, aceste mijloace trebuie să fie cheltuite strict conform destinației, în corespundere cu bugetele cheltuielilor aprobate. Conform Legii salarizării nr. 847 din 14.02.2002, sursele de plată a salariului pentru persoanele angajate în organizațiile obștești, se formează din mijloacele bănești constituite în conformitate cu prevederile statutelor lor. Tipurile de salarii, care pot fi aplicate în ONG se stabilesc în dependență de structura organizației, structura statelor de personal și de tipul contractelor de muncă încheiate. În particular, în ONG se vor aplica salarii tarifare de bază (salariul funcției) cu personalul de bază (muncitori, funcționari administrativi, specialiști) în baza categoriilor de calificare și se vor calcula onorarii persoanelor, care prestează servicii în baza contractelor civile de prestări a serviciilor.

8.18. Pentru care scopuri se utilizează salariul mediu

Salariul mediu se determină conform “Modului de calculare a salariului mediu”, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 426 din 26 aprilie 2004 și se aplică la calcularea plății:

- indemnizației de eliberare din serviciu;
- salariului mediu lunar menținut pentru perioada căutării unui alt loc de muncă;
- indemnizației de concediu;
- compensației pentru concediul nefolosit și a concediilor de studii;
- pentru timpul îndeplinirii obligațiilor de stat sau obștești;
- pentru zilele de sărbătoare nelucrătoare, în cazul transferurilor și întreruperilor în muncă prevăzute de legislație;
- despăgubirii pentru perioada de absență forțată de la muncă a salariatului transferat sau eliberat nelegitim din serviciu;
- salariului mediu pe durata deplasării în interes de serviciu sau a detașării la alt loc de muncă;
- pentru timpul aflării la cursuri de formare profesională;
- salariului mediu în timpul efectuării controalelor medicale obligatorii;
- 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;
- ajutorului de șomaj;
- în alte cazuri prevăzute de legislație, de convențiile și contractele colective și contractele individuale de muncă, când lucrătorilor li se garantează salariul mediu.

Salariul mediu pe economie se utilizează în cazurile reținerilor din salariu a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii și la calcularea indemnizațiilor pentru incapacitatea temporară de muncă.

8.19. Documente aferente relațiilor de muncă (lista)

Documente care justifică munca legală, mărimea stabilită a salariilor angajaților, a onorariilor experților și specialiștilor și servesc temei pentru calcularea și contabilizarea remunerărilor sunt următoarele:

- contractul individual de muncă (angajat permanent, cu carnet de muncă sau angajat prin cumul, fără carnet de muncă);
- contractele colective (sau contractele individuale de muncă), în care se fixează mărimea salariilor suplimentare și condițiile plății acestora în cazul finanțărilor cu destinație specială;
- ordinele de încadrare (formular tipizat MR-1), în baza cărora se determină data începerii calculării salariului și care conțin mărimea salariilor tarifare și de funcție;
- fișa personală (formularul tipizat MR-2);
- carnete de muncă, înscrierile în carnetul de muncă în baza ordinului de angajare;
- registrul de evidență a carnetelor de muncă;
- tabela de pontaj (formularul tipizat MR-13);
- alte documente, care confirmă timpul efectiv lucrat - documente primare interne elaborate, care conțin date necesare pentru evidența timpului și volumului de lucru al angajaților, conform politicii de salarizare stabilite în entitate și specificului activității (borderoul lucrărilor îndeplinite, acte/rapoarte privind munca efectuată și primită de către persoana responsabilă de evidență. La elaborarea documentelor primare interne urmează să fie respectate cerințele legii contabilității față de documentele primare;
- ordin privind persoanele responsabile pentru evidența timpului de muncă acordat în cadrul proiectelor;
- ordine de transfer la alt loc de muncă (MR-5), de acordare a concediilor (MR-6), de încetare a contractului de muncă (MR-8), alte ordine conform legislației muncii, (copiile se transmit în contabilitate);
- ordine, dispoziții adiționale la contractul individual de muncă, care indică și aprobă abaterile de la condițiile normale de muncă, particularități de salarizare în funcție de sursele de finanțare a activității, condițiile care necesită costuri suplimentare;
- graficul concediilor;
- deschiderea contului personal de calculare a salariului;
- documente, în baza cărora se fac plăți suplimentare și care se perfectează pentru angajatul respectiv: foaie/act privind munca suplimentară, foaie/act privind abaterile de la condițiile normale de muncă;
- stat de calcul și plată a salariului (formularul tipizat MR-49, registru analitic a decontărilor cu salariații),
- stat de calcul al salariului (MR-51) și lista de plată (MR-53) casă sau bancară (stat de calcul separat de lista de plată);
- dispoziții de plată de casă (plata salariului din casieria, cartea de casă, registrul de plată a salariului din casierie);
- dispoziții de plată bancare, care confirm plata salariului prin transfer la conturile personale în bancă;
- fișele personale de evidență a veniturilor (document fiscal);
- calculul impozitului pe venit din salariu și raportul aferent fiscal (IRV 9);
- calculul contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii de stat și raportul (BASS) aferent;
- calculul primelor de asigurare medicală obligatorie de stat și raportul (MED) aferent;
- registrele contabile aferente contabilității operațiunilor privind: retribuirea muncii, operațiunile de casă, bancare, impozitarea cu impozitul pe venit, reținerea contribuțiilor obligatorii de asigurare socială, a primelor obligatorii de asistență medicală, aferente altor rețineri din salarii /onorarii;
- contracte civile de prestări servicii cu experți locali, traineri, contabili, juriști, alți specialiști;

- acte de recepționare a serviciilor sau lucrărilor efectuate în baza contractelor civile sau a contractelor individuale de muncă pentru un lucru temporar.

Pentru evidența și documentarea faptelor economice aferente relațiilor de muncă, organizația poate să utilizeze formularele interdepartamentale tipizate ale documentelor de evidență primară elaborate pentru subiecții economici din Republica Moldova, aprobate prin hotărârea D.S. al Republicii Moldova. Totodată, structura și conținutul formularelor menționate pot fi modificate, completate, în scopul adaptării lor la specificul activității și la cerințele finanțatorilor. Lista și formatul (catalogul) documentelor și formularelor tipizate utilizate în cadrul organizației urmează să fie aprobate prin ordinul conducătorului sau în set (ca anexă) cu Politica de contabilitate.

8.20. Evidența timpului de muncă pentru angajații de bază

Timpul de muncă reprezintă timpul pe care salariatul, în conformitate cu regulamentul intern al unității, cu contractul individual și cu cel colectiv de muncă, îl folosește pentru îndeplinirea obligațiilor de muncă. Conform Codului muncii durata normală a timpului de muncă al salariaților din unități nu poate depăși 40 de ore pe săptămână. În capitolul 4 din Codul muncii sunt stabilite cerințele referitor la reglementarea timpului de muncă și odihnă, inclusiv, condițiile de muncă în zile de odihnă și de sărbătoare, în timp de noapte, muncă suplimentară, etc.

Tipul săptămânii de lucru, regimul de muncă – durata programului de muncă (al schimbului), timpul începerii și terminării lucrului, întreruperile, alternarea zilelor lucrătoare și nelucrătoare se stabilesc prin regulamentul intern al unității și prin contractul colectiv și/sau prin contractele individuale de muncă. Angajatorul poate stabili, cu acordul scris al salariatului, programe individualizate de muncă, cu un regim flexibil al timpului de muncă (dacă această posibilitate este prevăzută de regulamentul intern al unității sau de contractul colectiv ori de cel individual de muncă).

Pentru evidența timpului de muncă pentru toate categoriile salariaților de bază se utilizează *Tabela de pontaj* (document tipizat MR-13), care servește temei pentru controlul asupra respectării regimului de muncă de către salariați, pentru obținerea datelor despre timpul lucrat și pentru calcularea salariului. Angajatorul este obligat să țină, în modul stabilit, evidența timpului de muncă prestat efectiv de fiecare salariat, inclusiv a muncii suplimentare, a muncii prestate în zilele de repaus și în zilele de sărbătoare nelucrătoare.

În cadrul ONG-urilor există anumite particularități de evidență a timpului de muncă, una dintre care reiese din cerința finanțatorilor de a prezenta date concrete despre timpul efectiv lucrat de către fiecare persoană implicată în proiect. Pentru a soluționa eficient această cerință este necesar, încă la etapa planificării activității de proiect, de a planifica real și în mod corect timpul de lucru care va fi utilizat de către fiecare persoană implicată în realizarea proiectului. Această planificare trebuie efectuată reieșind din totalitatea activităților planificate pe parcursul perioadei respective, pentru a evita în viitor situații de nerespectare a prevederilor legislației muncii și a cerințelor finanțatorilor (munca cu încălcarea normelor stabilite și/sau denaturarea informației reale cu privire la timpul utilizat pentru fiecare proiect sau activitate). Toate particularitățile aferente regimului de muncă trebuie să fie descrise în regulamentul intern al entității și coordonat cu cerințele legislației și a finanțatorilor.

(Anexa 12)

8.21. Evidența timpului de muncă pentru angajații în baza contractelor civile

În cazul în care cu angajații ONG-ului sunt încheiate contracte civile de prestări a serviciilor/de îndeplinire a lucrărilor, evidența timpului de muncă pentru angajații în baza acestor contracte nu se efectuează, dar se ține la control îndeplinirea lucrărilor (serviciilor) conform condițiilor și termenilor stabilite.

Regulamentul intern al organizației, ținând cont și bazându-se pe cerințele speciale ale finanțatorilor, poate să includă opțiunea de a ține evidența timpului de muncă a persoanelor angajate în proiect în baza contractelor civile. În acest caz, persoana în cauză trebuie să fie informată, iar clauza respectivă introdusă în contractul civil. În acest caz, pentru evidența timpului lucrat, organizația poate utiliza formularul tipizat MR-13 „Tabela de pontaj” sau să elaboreze un formular intern, adaptat la condițiile proiectului și cerințele finanțatorului. (*Anexa 12*)

8.22. Documente pentru evidența și calcularea salariilor angajaților de bază, calculării onorariilor în baza contractelor civile

Pentru evidența și calcularea salariilor angajaților de bază, ONG-ul utilizează „Tabela de pontaj” (formularul tipizat MR-13), „Statul de calcul și plată a salariului” (formularul tipizat MR-49), sau separat, „Statul de calcul al salariului” (formularul tipizat MR-51) și „Lista de plată (formularul tipizat MR-53).

Statul de calcul și plată servește pentru calcularea și eliberarea salariului tuturor categoriilor de salariați, se întocmește de către contabil într-un singur exemplar în baza fișelor personale ale salariaților. Calcularea salariului se efectuează în baza datelor din tabela de pontaj, alte documente relevante, de exemplu, după caz, în baza ordinului conducătorului cu privire la aprobarea cuantumului salariilor pentru luna curentă, etc. Statul de calcul (MR-51) se utilizează pentru calcularea salariilor tuturor categoriilor de salariați fără ținerea evidenței fișelor personale, se întocmește de către contabil într-un singur exemplar. În acest caz listele de plată se întocmesc separat. În multe ONG-uri sunt aplicate formulare aferente evidenței muncii, calculării și achitării salariului, elaborate de sine stătător sau recomandate de către finanțatori. De asemenea, pot fi aplicate variante combinate a formularelor. În *Anexa 12* sunt prezentate exemple de formulare, fișe de salarizare, aplicate în unele ONG-uri.

Pentru evidența și calcularea onorariilor în baza contractelor civile, ONG-ul utilizează contractul civil (contractul de prestare a serviciilor) și actul de recepționare (predare-primire a serviciilor/lucrărilor). În cazurile de achitare a salariului/onorariului în rate se utilizează „Fișa de salarizare”. În *Anexa 11* sunt prezentate modele de Contract de Prestare a Serviciilor, Anexă la Contractul de Prestare a Serviciilor, Act de primire-predare a serviciilor, Fișa de salarizare preliminară (*Anexa 12*), care sunt aplicate în unele ONG-uri.

8.23. Documentarea și calcularea indemnizației de concediu

Art. 112 din Codul muncii prevede că orice salariat care lucrează în baza unui contract individual de muncă beneficiază de dreptul la concediu de odihnă anual, care este garantat pentru toți salariații. Conform art. 113 din Codul muncii, tuturor salariaților li se acordă anual un concediu de odihnă plătit, cu o durată minimă de 28 de zile calendaristice, cu excepția zilelor de sărbătoare nelucrătoare. Concediul de odihnă anual se acordă salariatului în temeiul ordinului (dispoziției, deciziei, hotărârii) emis de angajator cu privire la acordarea concediului de odihnă anual. Calcularea

indemnizației de concediu anual se efectuează conform “Modului de calculare a salariului mediu”, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 426 din 26 aprilie 2004 (HG 426/26.04.04).

În salariul mediu, care se ia drept bază pentru calculul indemnizației de concediu se includ tipurile de plăți aferente retribuirii muncii și compensațiile prevăzute în p. 3. din HG 426/26.04.04. Pentru calcularea salariului mediu, care se ia drept bază la determinarea mărimii indemnizației de concediu se iau în calcul 3 luni calendaristice de lucru premergătoare evenimentului de care depinde plata respectivă (de la data de 01 până la data de 01). Pentru salariații care au lucrat în unitatea respectivă mai puțin de 3 luni, perioada de decontare se stabilește reieșind din timpul efectiv lucrat. La determinarea salariului mediu se aplică următoarele normative de timp:

- 29,4 zile - numărul mediu de zile calendaristice pe lună;
- 25,4 zile - numărul mediu de zile lucrătoare pe lună (cu săptămâna de lucru de 6 zile);
- 21,1 zile - numărul mediu de zile lucrătoare pe lună (cu săptămâna de lucru de 5 zile);
- 16,9 zile - numărul mediu de zile lucrătoare pe lună (cu săptămâna de lucru de 4 zile);
- 69 ore - numărul mediu de ore lucrătoare pe lună (cu durata săptămânală normală a timpului de muncă de 40 ore);
- 148 ore - numărul mediu de ore lucrătoare pe lună (cu durata săptămânală redusă a timpului de muncă de 35 ore);
- 126,8 ore - numărul mediu de ore lucrătoare pe lună (în cazul duratei săptămânale reduse a timpului de muncă de 30 ore).

Salariul mediu pentru concediu de odihnă anual se calculează pe o zi calendaristică. Conform p. 10. din HG 426/26.04.04, în cazul aplicării perioadei de decontare de 3 luni, salariul mediu se calculează:

- 1) pe o zi lucrătoare - prin împărțirea salariului pe 3 luni, în care se includ toate formele de câștig și compensații, specificate la pct. 3 al HG 426/26.04.04, 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);
- 2) pe o zi calendaristică - prin înmulțirea salariului mediu pe o zi lucrătoare, calculat conform subpunctului 1), al p.10 din HG 426/26.04.04, cu coeficientul egal cu 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 în art.111 din Codul muncii;
- 3) pe oră - prin împărțirea salariului pe 3 luni, specificat la subpunctul 1) al p. 10 din HG 426/26.04.04, la numărul de ore efectiv lucrate în perioada respectivă (inclusiv cele lucrate supra program).

La calcularea salariului mediu în modul prevăzut la subpunctele 1), 2) și 3) din p.10 al HG 426/26.04.04, nu se iau în calcul zilele (orele) în care angajatul nu a lucrat la organizație, cu excepția absențelor imputabile angajatului, precum și sumele bănești plătite pentru aceste zile (ore). Dacă în careva 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.

În cazul aplicării perioadei de decontare de 3 luni, premiile plătite cu o periodicitate mai mare de 3 luni, dar care nu depășește 12 luni (recompensa în baza rezultatelor activității anuale, indemnizațiile

anuale pentru vechime în muncă, alte premii specificate la punctul 3 al p.10 din HG 426/26.04.04, se calculează în mărime de 1/12 din suma real calculată pentru 12 luni până la luna pentru care se plătește salariul mediu. Suma obținută, precum și 1/3 din suma premiilor trimestriale calculate în una din cele 3 luni ale perioadei de decontare, se împarte la, respectiv, 29,4 zile - în cazul determinării salariului mediu pe o zi calendaristică, 25,4 zile, 21,1 zile sau 16,9 zile - în cazul determinării salariului mediu pe o zi lucrătoare, ori la 169 ore (respectiv, 148 ore sau 126,8 ore - în cazul duratei săptămânale reduse a timpului de muncă), iar rezultatul se însumează, respectiv, la salariul mediu pe zi sau pe oră. Premiile plătite lunar, la calcularea salariului mediu, se includ în mărime deplină în câștigul lunilor în care au fost calculate conform actelor de decontare.

În cazurile în care, în lunile cuprinse în perioada de decontare, au fost calculate premii pentru două trimestre în calculul salariului mediu va fi inclus premiul pentru ultimul trimestru, iar dacă în perioada de decontare nu s-au calculat premii trimestriale - premiul pentru trimestrul premergător perioadei de decontare. Dacă, însă, premiul trimestrial nu a intrat în perioada de decontare, dar a fost calculat până la data determinării salariului mediu, el va fi inclus în calculul salariului mediu.

Suma totală a salariului mediu care urmează să fie plătită lucrătorului se determină la plata indemnizației de concediu sau a compensației pentru concediul nefolosit - prin înmulțirea salariului mediu pe o zi calendaristică, calculat în modul prevăzut mai sus la numărul zilelor de concediu exprimat în zile calendaristice.

8.24. Concedii sociale prevăzute de legislația în vigoare

Concediile sociale pentru angajații entităților, inclusiv, pentru angajații din ONG, sunt prevăzute în Codul muncii și în alte acte legislative și normative. În particular, Codul muncii prevede următoarele tipuri de concedii sociale (art.123-127):

- Concediul medical plătit;
- Concediul de maternitate și concediul parțial plătit pentru îngrijirea copilului;
- Alipirea concediului de odihnă anual la concediul de maternitate și la concediul pentru îngrijirea copilului;
- Concediul suplimentar neplătit pentru îngrijirea copilului în vârstă de la 3 la 6 ani;
- Concediile pentru salariații care au adoptat copii nou-născuți sau i-au luat sub tutelă.

Modul de stabilire, calculare și achitare a acestor concedii sociale este prevăzut în Legea nr. 289 din 22.07.2004 privind indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă și alte prestații de asigurări sociale și Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 108 din 03.02.2005 privind aprobarea Regulamentului cu privire la condițiile de stabilire a modului de calcul și de plată a indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă și altor prestații de asigurări sociale.

Concediul medical plătit se acordă tuturor salariaților și ucenicilor în baza certificatului medical eliberat potrivit legislației în vigoare. Modul de stabilire, calculare și achitare a indemnizațiilor din bugetul asigurărilor sociale de stat în legătură cu concediul medical este prevăzut de legislația în vigoare. Femeilor salariate și ucenicilor, precum și soțiilor aflate la întreținerea salariaților, li se acordă un concediu de maternitate ce include concediul prenatal cu o durată de 70 de zile calendaristice și concediul postnatal cu o durată de 56 de zile calendaristice (în cazul nașterilor complicate sau nașterii a doi sau mai mulți copii – 70 de zile calendaristice), plătinându-li-se pentru această perioadă indemnizații. În baza unei cereri scrise, femeilor salariate și ucenicilor, precum și soțiilor aflate la întreținerea salariaților, după expirarea concediului de maternitate, li se acordă un concediu parțial

plătit pentru îngrijirea copilului până la vârsta de 3 ani, cu achitarea indemnizației din bugetul asigurărilor sociale de stat.

Concediul parțial plătit pentru îngrijirea copilului poate fi folosit integral sau pe părți în orice timp, până când copilul va împlini vârsta de 3 ani. Acest concediu se include în vechimea în muncă, inclusiv în vechimea în muncă specială și în stagiul de cotizare. Concediul parțial plătit pentru îngrijirea copilului poate fi folosit opțional, în baza unei cereri scrise, și de tatăl copilului, bunică, bunel sau altă rudă care se ocupă nemijlocit de îngrijirea copilului, precum și de tutore.

Femeii, în baza unei cereri scrise, i se poate acorda concediul de odihnă anual înainte de concediul de maternitate, sau imediat după el, sau după terminarea concediului pentru îngrijirea copilului. Concediul de odihnă anual li se acordă, în baza unei cereri scrise, după terminarea concediului pentru îngrijirea copilului. Salariații care au adoptat copii nou-născuți sau i-au luat sub tutelă pot folosi, în baza unei cereri scrise, concediul de odihnă anual după terminarea oricăruia din concediile acordate. Concediile de odihnă anuale, li se acordă salariaților indiferent de vechimea în muncă în unitatea respectivă.

În afară de concediul de maternitate și concediul parțial plătit pentru îngrijirea copilului până la vârsta de 3 ani, femeii, i se acordă, în baza unei cereri scrise, un concediu suplimentar neplătit pentru îngrijirea copilului în vârstă de la 3 la 6 ani, cu menținerea locului de muncă (a funcției).

În baza unei cereri scrise, în timpul aflării în concediul suplimentar neplătit pentru îngrijirea copilului, femeia poate să lucreze în condițiile timpului de muncă parțial sau la domiciliu. Perioada concediului suplimentar neplătit se include în vechimea în muncă, inclusiv în vechimea în muncă specială, dacă contractul individual de muncă nu a fost suspendat conform art. 78 alin. (1) lit. a din Codul muncii. Perioada concediului suplimentar neplătit nu se include în vechimea în muncă ce dă dreptul la următorul concediu de odihnă anual plătit, precum și în stagiul de cotizare potrivit legii.

Salariatului care a adoptat un copil nou-născut nemijlocit din maternitate sau l-a luat sub tutelă i se acordă un concediu plătit pe o perioadă ce începe din ziua adopției (luării sub tutelă) și până la expirarea a 56 de zile calendaristice din ziua nașterii copilului (în caz de adopție a doi sau mai mulți copii concomitent – 70 de zile calendaristice) și, în baza unei cereri scrise, un concediu parțial plătit pentru îngrijirea copilului până la vârsta de 3 ani. Indemnizațiile pentru concediile menționate se plătesc din bugetul asigurărilor sociale de stat. Salariatului care a adoptat un copil nou-născut nemijlocit din maternitate sau l-a luat sub tutelă i se acordă, în baza unei cereri scrise, un concediu suplimentar neplătit pentru îngrijirea copilului în vârstă de la 3 la 6 ani.

8.25. Documentarea și calcularea indemnizațiilor pentru incapacitatea temporară de muncă

Calcularea indemnizațiilor pentru incapacitatea temporară de muncă se efectuează în conformitate cu prevederile Legii nr. 289 din 22.07.2004 privind indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă și alte prestații de asigurări sociale (Legea 289/ 22.07.2004 și Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 108 din 03.02.2005 privind aprobarea Regulamentului cu privire la condițiile de stabilire, modul de calcul și de plată a indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă și altor prestații de asigurări sociale (HG 105/03.02.2005).

Stabilirea, calcularea și plata indemnizațiilor se efectuează de către entitatea în care își desfășoară activitatea de bază angajatul (unde se păstrează carnetul de muncă) prin contract individual

de muncă. Dreptul la indemnizație pentru incapacitate temporară de muncă se confirmă prin certificatul concediului medical, eliberat în modul aprobat de Guvern (art. 8 din Legea 289/ 22.07.2004 și p. 10 din HG 105/03.02.2005). Baza de calcul a indemnizațiilor de asigurări sociale conform art. 7 din Legea 289/ 22.07.2004 o constituie venitul mediu lunar realizat în ultimele 6 luni calendaristice premergătoare lunii producerii riscului asigurat, venit din care au fost calculate contribuțiile individuale de asigurări sociale. Baza de calcul nu poate depăși suma a 5 salarii medii lunare pe economie prognozate pe anul respectiv.

În cazul în care lunile luate în calcul sunt lucrate incomplet din motive întemeiate, la determinarea bazei de calcul se ia în considerare venitul asigurat din lunile calendaristice lucrate complet în perioada respectivă. Dacă asiguratul a lucrat mai puțin de 6 luni, baza de calcul este venitul mediu lunar asigurat, realizat în lunile calendaristice lucrate integral, iar în cazul când a realizat un stagiu de cotizare mai mic de o lună calendaristică, se ia în considerare venitul asigurat din zilele lucrate. În cazul lipsei motivate a venitului asigurat în ultimele 6 luni calendaristice premergătoare lunii în care s-a produs riscul asigurat, baza de calcul este salariul tarifar sau salariul de funcție al beneficiarului.

Baza de calcul a indemnizației de maternitate, acordat soției aflate la întreținerea soțului salariat, este venitul mediu lunar asigurat al soțului. Conform art. 13 din Legea 289/ 22.07.2004 cuantumul lunar al indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă se stabilește diferențiat, în funcție de durata stagiului de cotizare, după cum urmează:

- a) 60% din baza de calcul stabilită conform art.7 - în cazul unui stagiu de cotizare de până la 5 ani;
- b) 70% din baza de calcul stabilită conform art.7 - în cazul unui stagiu de cotizare cuprins între 5 și 8 ani;
- c) 90% din baza de calcul stabilită conform art.7 - în cazul unui stagiu de cotizare de peste 8 ani. Cuantumul indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă cauzată de tuberculoză, SIDA sau de cancer de orice tip este de 100% din baza de calcul.

Art. 4 din Legea 289/ 22.07.2004 prevede următoarele sursele de finanțare a prestațiilor de asigurări sociale: 1) bugetul asigurărilor sociale de stat și 2) mijloacele financiare ale angajatorului. Plata indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă cauzată de boli obișnuite sau de accidente nelegate de muncă, se efectuează în modul următor:

- prima zi calendaristică de incapacitate temporară de muncă se suportă din contul persoanei asigurate;
- a doua, a treia și a patra zi calendaristică de incapacitate temporară de muncă se plătește din mijloacele financiare ale angajatorului;
- începând cu a cincea zi calendaristică de incapacitate temporară de muncă, indemnizația se plătește din mijloacele bugetului asigurărilor sociale de stat.

Plata indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă cauzată de tuberculoză, de SIDA, de cancer de orice tip sau de apariția riscului de întrerupere a sarcinii, precum și plata indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă femeilor gravide care se află la evidență în instituțiile medico-sanitare, se efectuează integral de la bugetul asigurărilor sociale de stat, începând cu prima zi calendaristică de incapacitate temporară de muncă. Pentru calcularea indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă se întocmește un Proces-verbal la care se anexează certificatul de concediu medical. În baza acestora documente se calculează indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă.

8.26. Compensații pentru munca prestată în zilele de odihnă, de sărbătoare, nelucrătoare, pentru munca de noapte

Salariile lucrătorilor unui ONG se plătesc preponderent din contul mijloacelor cu destinație specială strict alocate pentru anumite tipuri de cheltuieli și în limitele stabilite în bugetele respective. Astfel, compensarea muncii prestate în timp de noapte, supra orelor stabilite de legislație, în zile de odihnă și/sau de sărbătoare, se efectuează doar în cazurile în care aceste condiții de muncă sunt necesare și prevăzute în activitățile programelor sau proiectelor concrete. În alte cazuri, plata unor astfel de compensații în cadrul ONG-ului nu se efectuează.

Pentru situațiile în care ONG-ul realizează activități în cadrul cărora are loc munca în condiții speciale, Codul muncii și alte acte legislative prevăd compensarea acesteia. (Art. 158, 159 din Codul muncii). Dacă scopurile și sarcinile statutare ale ONG-ului și specificul activității care reiese din acestea prevăd condiții speciale de muncă a lucrătorilor pe o perioadă mai îndelungată, este necesar a introduce modul de retribuire a muncii prestate în condiții speciale în regulamentul intern al organizației, inclusiv, modul de retribuire a muncii prestate în zilele de repaus și în cele de sărbătoare nelucrătoare, munca în timp de noapte. De exemplu, pentru lucrătorii de creație, concertistică, sport, precum și pentru alte persoane care participă la crearea și/sau la interpretarea unor opere de artă, modul de retribuire a muncii în zilele de odihnă și de sărbătoare poate fi stabilit în regulamentul intern al ONG-ului sau în contractul individual de muncă. La fel, această modalitate poate fi aplicată în cadrul ONG-ului care se ocupă de protejarea drepturilor și îngrijirea unor categorii speciale de beneficiari (copii bolnavi, bătrâni și alte categorii de beneficiari), acordându-le, de exemplu, adăpost temporar în localuri special amenajate și finanțate din contul mijloacelor donatorilor.

Asupra persoanelor fizice care prestează servicii sau lucrează în cadrul unui ONG în baza contractului individual de muncă, garanțiile de compensare a muncii în condiții speciale nu se extind, prin urmare, condițiile de remunerare în aceste cazuri trebuie specificate în clauzele contractului civil de prestări servicii.

8.27. Răspunderea pentru încălcarea legislației muncii și civile (afărentă contractelor de muncă)

Codul muncii prevede răspunderea pentru încălcarea legislației muncii și civile (afărentă contractelor de muncă).

Art. 44. - persoanele vinovate de încălcarea sau neexecutarea clauzelor contractului colectiv de muncă ori ale convenției colective poartă răspundere în conformitate cu legislația în vigoare.

Art. 94 - persoanele vinovate de încălcarea normelor privind obținerea, păstrarea, prelucrarea și protecția datelor personale ale salariatului poartă răspundere conform legislației în vigoare.

Art. 146 - prevede răspunderea pentru neachitarea la timp a salariului. În cazurile în care la conturile curente și de decontare ale unităților există mijloacele respective și documentele necesare în vederea primirii banilor pentru plata salariilor au fost prezentate în termen, iar băncile nu asigură clientela cu numerar, acestea plătesc, din contul mijloacelor proprii, o penalitate în mărime de 0,2 la sută din suma datorată, pentru fiecare zi de întârziere. Persoanele cu funcție de răspundere din bănci, autorități publice și unități, vinovate de neachitarea la timp a salariilor, poartă răspundere materială, disciplinară, administrativă și penală, în condițiile legii.

Art. 331 - prevede răspunderea materială a angajatorului pentru prejudiciul cauzat salariatului. Angajatorul care, în urma îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor sale prevăzute de contractul individual de muncă, a cauzat un prejudiciu material salariatului repară acest prejudiciu integral. Mărimea prejudiciului material se calculează conform prețurilor de piață existente în localitatea respectivă la data reparării prejudiciului, conform datelor statistice. Prin acordul părților, prejudiciul material poate fi reparat în natură.

8.28. Încălcarea legislației muncii, a legislației cu privire la securitatea și la igiena muncii

Încălcarea legislației muncii, a legislației cu privire la securitatea și la igiena muncii, a altor norme de protecție a muncii se sancționează cu amendă de la 50 la 75 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere, cu amendă de la 80 la 120 de unități convenționale aplicată persoanei juridice. (art. 55, CC)

8.29. Încălcarea intenționată cu mai mult de 2 luni a termenului stabilit pentru plata salariilor

Încălcarea intenționată cu mai mult de 2 luni a termenului stabilit pentru plata salariilor, achitarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, precum și pentru efectuarea altor plăți cu caracter permanent, stabilite prin legislație, se sancționează cu amendă de la 100 la 200 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere, cu amendă de la 200 la 300 de unități convenționale aplicată persoanei juridice. (art. 57, CC)

8.30. Prezentarea în instituția financiară a documentelor în vederea primirii de mijloace pentru retribuirea muncii fără documentul ce confirmă transferul contribuției de asigurări sociale

Prezentarea în instituția financiară a documentelor în vederea primirii de mijloace pentru retribuirea muncii fără documentul ce confirmă transferul contribuției de asigurări sociale se sancționează cu amendă de la 15 la 25 de unități convenționale aplicată persoanei juridice. (art. 296, CC)

8.31. Eliberarea de către instituția financiară a mijloacelor pentru retribuirea muncii fără prezentarea documentului ce confirmă transferul contribuției de asigurări sociale

Eliberarea de către instituția financiară contribuabilului din sistemul public de asigurări sociale a mijloacelor pentru retribuirea muncii fără ca acesta să prezinte, în modul stabilit de legislație, documentul ce confirmă transferul contribuției de asigurări sociale se sancționează cu amendă de la 15 la 250 de unități convenționale aplicată persoanei juridice. (art. 296, CC)

8.32. Eschivarea reprezentanților părților de la negocieri asupra încheierii, modificării sau completării contractului colectiv de muncă

Eschivarea reprezentanților părților de la negocieri asupra încheierii, modificării sau completării contractului colectiv de muncă sau încălcarea termenului de negocieri, neasigurarea activității comisiei în vederea încheierii în termen a contractului colectiv de muncă se sancționează cu amendă

de la 20 la 30 de unități convenționale. Refuzul neîntemeiat al angajatorului de a încheia contract colectiv de muncă se sancționează cu amendă de la 40 la 50 de unități convenționale. (art. 59,60 CC).

Capitolul 9

Organizarea și ținerea contabilității

9.1. Reglementarea modului de ținere a contabilității și de întocmire a rapoartelor financiare

Contabilitatea și raportarea financiară în ONG este reglementată de următoarele acte normative de bază:

- Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007;
- Standardele Naționale de contabilitate (SNC);
- Comentariile privind aplicarea SNC;
- Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25.12.1997;
- Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în ONG, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 158 din 06.12.2010.

9.2. Răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară

În conformitatea cu paragraful 7 din **Indicațiile metodice** răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară o poartă conducerea (organul executiv) al ONG.

9.3. Obligativitatea ținerii contabilității și întocmirii rapoartelor financiare

În conformitate cu art. 2 din **Legea contabilității** ONG-ul reprezintă o entitate care este obligată să țină contabilitatea, indiferent de tipul acesteia. Astfel, ONG-ul trebuie să:

- elaboreze și să aplice politica de contabilitate proprie;
- utilizeze unul din sistemele contabile în conformitate cu criteriile stabilite în art. 15 din Legea contabilității;
- efectueze toate etapele ciclului contabil care cuprind:
 - întocmirea documentelor primare și centralizatoare;
 - evaluarea și recunoașterea elementelor contabile;
 - reflectarea informațiilor în conturile contabile;
 - întocmirea registrelor contabile;
 - inventarierea elementelor contabile;
 - întocmirea bilanței de verificare, a Cărții mari și a rapoartelor financiare (art. 18 din Legea contabilității).

9.4. Sistemele de ținere a contabilității

Conform paragrafului 6 din **Indicațiile metodice**, ONG-ul aplică unul din sistemele contabile de ținere a contabilității și de prezentare a rapoartelor financiare în conformitate cu criteriile stabilite în

Legea contabilității. Sistemul contabil se alege de către fiecare entitate de sine stătător, pornind de la necesitățile informaționale proprii și criteriile stabilite în art. 15 din **Legea contabilității** (tabelul 2).

Potrivit art. 15 alin. (1) din **Legea contabilității**, sistemul contabil corespunzător poate fi aplicat de către entitate în cazul în care aceasta nu depășește limitele a două din trei criterii pentru perioada de gestiune precedentă. În acest context criteriul „Totalul veniturilor din vânzări” nu trebuie să fie luat în considerare, deoarece acest indicator nu reflectă particularitățile activității și nu este specific pentru ONG.

Criteriile de aplicare a sistemelor contabile

Nr. crt.	Denumirea criteriului	Sistemul contabil		
		în partidă simplă	simplificat în partidă dublă	complet în partidă dublă
1	2	3	4	5
1.	Totalul veniturilor din vânzări	Cel mult 3 milioane de lei	Cel mult 15 milioane de lei	Entitățile care nu cad sub incidența criteriilor din col. 3 și 4
2.	Valoarea de bilanț a activelor pe termen lung	Cel mult 1 milion de lei	x	
3.	Totalul bilanțului contabil	x	Cel mult 6 milioane de lei	
4.	Numărul mediu scriptic al personalului în perioada de gestiune	Cel mult 9 persoane	Cel mult 49 de persoane	

9.5. Modalitatea de selectare și de aplicare a sistemului contabil

La selectarea și aplicarea sistemului contabil este necesar să se acorde atenție următoarelor aspecte principale:

- ONG-ul nou-creat aplică unul din sistemele de ținere a contabilității în conformitate cu datele din planul bugetar și cu politica de contabilitate aprobată (art. 15 alin. (3) din Legea contabilității);
- ONG-ul care are dreptul să utilizeze sistemul contabil în partidă simplă poate aplica sistemul simplificat sau complet în partidă dublă, iar ONG-ul care are dreptul să utilizeze sistemul simplificat în partidă dublă – sistemul complet în partidă dublă (art. 15 alin. (4) din Legea contabilității);
- ONG-ul care aplică sistemul contabil în partidă simplă sau simplificat în partidă dublă va fi obligat să schimbe sistemul contabil în cazul în care va depăși, în decursul a 2 ani consecutivi, limitele criteriilor prevăzute pentru sistemele contabile respective (art. 15 alin. (5) din Legea contabilității);
- Sistemul contabil selectat de către ONG trebuie să asigure:
 - contabilizarea tuturor elementelor contabile care cuprind mijloacele cu destinație specială;
 - contribuțiile fondatorilor și membrilor;
 - activele pe termen lung și curente primite sau procurate (create) din contul mijloacelor cu destinație specială;

- creanțele beneficiarilor de mijloace cu destinație specială;
- datoriile față de beneficiarii de mijloace cu destinație specială;
- veniturile și cheltuielile din activitățile economice statutare;
- alte fapte economice specifice ONG;
- evidența separată a surselor de finanțare și a cheltuielilor efectuate din contul acestora;
- controlul utilizării conform destinației mijloacelor primite;
- obținerea informațiilor necesare pentru verificarea executării planului bugetar al organizației;
- înregistrarea separată în contabilitate a activelor intrate din diferite surse de finanțare;
- întocmirea rapoartelor financiare și de alt gen pentru fondatori, donatori, membrii organizației, autoritățile publice și în alte scopuri.

9.6. Reguli la selectarea și aplicarea sistemului contabil

Indiferent de sistemul contabil aplicat, ONG-ul este obligat:

- să contabilizeze faptele economice în baza documentelor primare și centralizatoare (art. 19 alin. (1) din **Legea contabilității**);
- să reflecte datele din documentele primare în registrele contabile (art. 23 alin. (1) din **Legea contabilității**);
- să contabilizeze mijloacele bănești în conformitate cu **Hotărârea Guvernului Republicii Moldova privind aprobarea Normelor pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a Republicii Moldova nr. 764 din 25.11.1992**, regulamentele Băncii Naționale a Moldovei și alte acte normative;
- să țină evidența decontărilor cu angajații, alți debitori și creditori în conformitate cu legislația în vigoare;
- să calculeze impozitele și taxele, să întocmească și să prezinte organelor fiscale declarațiile și rapoartele conform prevederilor legislației fiscale în vigoare;
- să păstreze pe suport de hârtie sau în formă electronică documentele contabile care includ documentele primare, registrele contabile, rapoartele financiare și alte documente aferente organizării și ținerii contabilității (art. 43 alin. (1) din **Legea contabilității**).

9.7. Modalitatea de aplicare a sistemului contabil în partidă simplă

În conformitate cu art. 3 (1) din **Legea contabilității** sistemul contabil în partidă simplă constă în reflectarea unilaterală a faptelor economice utilizând înregistrarea în partidă simplă, conform metodei „intrare-ieșire”. La aplicarea acestui sistem ONG-ul este obligat să întocmească documente primare, registre contabile, rapoarte statistice și declarații fiscale (privind impozitul pe venit, TVA, etc.). Utilizarea conturilor contabile și întocmirea rapoartelor financiare în cadrul acestui sistem nu este obligatorie. În cadrul unui ONG, care aplică sistemul contabil în partidă simplă, contabilitatea poate fi ținută nemijlocit de conducătorul organizației (art. 13 alin. (6) din **Legea contabilității**).

Modul de ținere a contabilității în partidă simplă este reglementat de **S.N.C. 62 „Contabilitatea în partidă simplă”**, aprobat prin **Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 104 din 27.11.2002**. Acest standard prevede întocmirea unui șir de registre care nu reflectă particularitățile

ONG-urilor. În particular, **S.N.C. 62** recomandă întocmirea registrelor de evidență bazate pe contabilitatea de angajamente, ceea ce nu este aplicabil pentru toate elementele contabile ale unui ONG. Astfel, unele elemente contabile ale acestor organizații, cum ar fi mijloacele cu destinație specială, contribuțiile membrilor și fondatorilor, trebuie să fie recunoscute preponderent în baza contabilității de casă, adică pe măsura încasării/plății mijloacelor bănești și/sau a compensărilor în altă formă (art. 3 alin. (1) din **Legea contabilității**).

În toate cazurile la elaborarea registrelor contabile se va ține cont de necesitățile informaționale proprii, normele metodologice și elementele obligatorii ale registrului contabil, care, conform art. 23 alin. (4) din **Legea contabilității**, cuprind denumirea registrului; denumirea entității care a întocmit registrul; data începerii și finisării ținerii registrului și/sau perioada pentru care se întocmește acesta; data efectuării faptelor economice, grupate în ordine cronologică și/sau sistemică; etaloanele de evidență a faptelor economice; funcția, numele, prenumele și semnăturile persoanelor responsabile de întocmirea registrului.

Registrul de evidență a mijloacelor cu destinație specială este destinat pentru evidența mijloacelor primite și utilizate în scopul realizării unor măsuri speciale (de exemplu, pentru procurarea/crearea anumitor bunuri sau finanțarea unor proiecte/programe concrete). Acest registru se recomandă să fie întocmit, de regulă, în baza contabilității de casă cu respectarea următoarelor cerințe de bază:

- 1) mijloacele cu destinație specială trebuie recunoscute și reflectate în registru la data încasării efective a mijloacelor bănești în conturile curente sau în casierie sau primirii bunurilor și/sau a drepturilor patrimoniale;
- 2) utilizarea mijloacelor trebuie să fie reflectată în registru după achitarea efectivă a activelor/serviciilor procurate din contul acestora. (*Anexa 6*)

9.8. Modalitatea de aplicare a sistemului contabil simplificat în partidă dublă

În conformitate cu art. 3 alin. (1) din **Legea contabilității**, sistemul contabil simplificat în partidă dublă reprezintă sistemul contabil ce prevede reflectarea faptelor economice în baza dublei înregistrări, cu aplicarea variantelor simplificate ale planului de conturi contabile, registrelor contabile și rapoartelor financiare.

Modul de ținere a contabilității conform sistemului contabil simplificat este reglementat de S.N.C. 4 „Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 32 din 03.03.2000.

Formularele Registrului-jurnal și Borderourilor de evidență a operațiunilor economice sunt anexate la **S.N.C. 4**. Totodată, aceste formulare pot fi modificate de către ONG, în funcție de particularitățile activității desfășurate și necesitățile informaționale proprii. (*Anexa 20, Exemplul 7, 8*)

9.9. Modul de aplicare a sistemului contabil complet în partidă dublă

În conformitate cu art. 3 alin. (1) din **Legea contabilității**, sistemul contabil complet în partidă dublă reprezintă sistemul contabil ce prevede reflectarea faptelor economice în baza dublei înregistrări, cu aplicarea planului de conturi contabile, întocmirea registrelor contabile și rapoartelor financiare. Acest sistem este obligatoriu pentru toate entitățile, inclusiv ONG-urile care nu se încadrează în limitele prevăzute pentru sistemele contabile în partidă simplă și simplificat în partidă dublă și/sau care se referă la entitățile indicate în art. 15 alin. (2) din **Legea contabilității**. Totodată, sistemul contabil

complet poate fi utilizat în conformitate cu politica de contabilitate, adică în bază benevolă de către toate ONG-urile, indiferent de totalul bilanțului contabil și numărul scriptic al personalului în perioada de gestiune.

Actualmente, sistemul contabil complet se aplică de către majoritatea ONG-urilor. Aceasta se explică prin faptul că programele de contabilitate sunt elaborate preponderent pentru sistemul contabil sus-menționat.

La aplicarea sistemului contabil complet ONG-ul trebuie să efectueze toate etapele ciclului contabil, inclusiv să întocmească rapoarte financiare complete care, conform **art. 29 alin. (4) din Legea contabilității**, cuprind bilanțul contabil; raportul de profit și pierdere; raportul privind fluxul mijloacelor bănești; raportul privind fluxul capitalului propriu; notele explicative, inclusiv anexele la rapoartele financiare. *(Anexa 6, 20)*

9.10. Elaborarea planului de conturi de lucru

În conformitate cu art. 22 alin. (3) din **Legea contabilității** și paragraful 9 din **Indicațiile metodice**, ONG-ul poate să elaboreze în baza **Planului de conturi contabile**, aprobat de Ministerul Finanțelor, planul de conturi de lucru. Acest plan trebuie să cuprindă conturile sintetice, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența elementelor contabile ale ONG-ului.

La elaborarea planului de conturi de lucru este necesar să se țină cont de prevederile compartimentului 1 „Dispoziții generale” al **Planului general de conturi contabile** și să se acorde atenție următoarelor aspecte:

- ONG-ul este obligat să utilizeze numai conturile sintetice din clasele 1–7 ale **Planului general de conturi contabile**;
- conturile sintetice din clasele 8-9 și subconturile tuturor claselor prevăzute de **Planul general de conturi contabile** au un caracter de recomandare și se aplică, după caz, pornind de la particularitățile activității ONG-ului, cerințele privind prezentarea informațiilor în rapoartele acesteia, precum și în scopuri de analiză și control;
- ONG-ul poate să introducă de sine stătător subconturi suplimentare pentru contabilitatea financiară (clasele 1–7), precum și conturi sintetice și subconturi pentru contabilitatea de gestiune (clasa 8) și cea extrabilanțieră (clasa 9) în conformitate cu necesitățile ei informaționale, fără dublarea și denaturarea Planului general de conturi contabile în vigoare;
- planul de conturi de lucru trebuie să asigure evidența elementelor contabile pe surse de finanțare ale ONG-ului (mijloace cu destinație specială, mijloace nepredestinate, contribuții ale fondatorilor și membrilor, mijloace rezultate din activitățile economice statutare, etc.) și direcții de utilizare a acestora, precum și colectarea informațiilor necesare pentru determinarea indicatorilor din rapoartele financiare;
- la elaborarea planului de conturi de lucru ONG-ul poate să utilizeze nomenclatorul subconturilor prezentat în anexa nr. 1 la Indicațiile metodice;
- în planul de conturi de lucru trebuie să fie incluse doar conturile, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența faptelor economice care au avut loc în perioada de gestiune precedentă sau în cazul probabilității apariției acestora în perioada de gestiune următoare;
- planul de conturi de lucru trebuie să fie aprobat de către conducerea (organul executiv) ONG-ului și se recomandă să fie anexat la politica de contabilitate a acesteia.

În **Anexa 7** este prezentat Nomenclatorul conturilor sintetice și al subconturilor necesare pentru evidența elementelor contabile specifice în ONG-uri.

9.11. Inventarierea elementelor contabile

În conformitate cu art. 24 din **Legea contabilității** și paragraful 10 din **Indicațiile metodice** ONG-ul are obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și pasiv, cel puțin o dată pe an pe parcursul desfășurării activității sale, în cazul reorganizării sau încetării activității, precum și în situațiile prevăzute de **Regulamentul privind inventarierea**.

Conform paragrafului 6 din regulamentul menționat în afară de situațiile stipulate mai sus, ONG-ul este obligat să efectueze inventarierea elementelor patrimoniale este obligatorie în următoarele cazuri:

- la începutul activității;
- din inițiativa conducătorului;
- în caz de înlocuire a gestionarului - în ziua predării-preluării gestiunii;
- în caz de furturi, delapidări, sustrageri sau abuzuri, precum și în caz de deteriorări ale bunurilor - imediat după depistarea acestora;
- în caz de incendii sau calamități naturale (inundații, cutremure de pământ, etc.) - imediat după stingerea incendiilor sau după încetarea calamității naturale;
- la reevaluarea mijloacelor fixe, stocurilor de mărfuri și materiale, etc.;
- în cazul modificării prețurilor;
- în baza hotărârii organelor de control, în cazul efectuării unui control sau în baza hotărârii altor organe prevăzute de lege;
- în cazul când sunt indici, precum că există lipsuri sau plusuri care pot fi stabilite cu certitudine numai prin inventariere.

(Anexa 10)

9.12. Răspunderea pentru efectuarea inventarierii

Răspunderea pentru corectitudinea și oportunitatea efectuării inventarierii o poartă conducerea ONG-ului care este obligată să asigure condițiile necesare pentru exercitarea controlului complet și exact al existenței bunurilor în termenele stabilite (§ 27 din **Regulamentul privind inventarierea**).

Inventarierea reprezintă un procedeu de control important și obligatoriu pentru toate entitățile. De menționat că unele entități nu acordă atenția cuvenită inventarierii. Aceasta se exprimă prin întocmirea neglijentă a documentelor și registrelor de inventariere, nerespectarea modului de efectuare a inventarierii. Ca urmare, rezultatele inventarierii pot fi considerate nevalabile.

9.13. Termenele efectuării inventarierii

Inventarierea patrimoniului unui ONG se efectuează de către o comisie numită de către conducătorul ONG-ului, în a cărei componente pot fi incluși angajați ai organizației și persoane independente, cum ar fi reprezentanți ai autorităților publice locale sau auditori. Obiectele și termenele de efectuare a inventarierii se stabilesc de către conducerea ONG-ului.

9.14. Documentarea inventarierii

Modul de documentare a inventarierii și formularele de documente sunt prevăzute de Regulamentul privind inventarierea. Astfel, cu ocazia inventarierii patrimoniului ONG-ului trebuie să se întocmească următoarele documente de bază:

- liste de inventariere;
- procesul-verbal al comisiei de inventariere;
- balanțe de verificare;
- procese-verbale de primire-predare a activelor pe termen lung (imobilizărilor necorporale, imobilizărilor în curs de execuție, terenurilor, mijloacelor fixe, resurselor naturale, titlurilor de valoare, etc.);
- bonuri de intrare a stocurilor;
- note contabile.

9.15. Contabilizarea rezultatelor inventarierii

Rezultatele inventarierii bunurilor trebuie să fie reflectate în contabilitate în luna în care aceasta s-a terminat și luată în calcul la determinarea indicatorilor din rapoartele financiare anuale. În conformitate cu paragraful 107 din **Regulamentul privind inventarierea**, rezultatele inventarierii bunurilor se reglementează în felul următor:

- plusurile de bunuri și diferențele de sumă (valorice) obținute în urma compensării lipsurilor cu plusuri se înregistrează la majorarea veniturilor;
- lipsurile de bunuri se trec la cheltuielile perioadei;
- lipsurile de bunuri care depășesc normele perisabilității naturale, precum și prejudiciile cauzate de deteriorarea lor, se recuperează de către persoanele vinovate, în mărimea și modul stabilit de legislația în vigoare;
- în cazul când nu sunt stabilite persoanele vinovate, pierderile cauzate de deteriorarea bunurilor sau lipsurile care depășesc normele perisabilității naturale se trec la cheltuielile perioadei.

Formularele listelor de inventariere, proceselor-verbale, balanțelor de verificare și a altor documente privind inventarierea sunt aprobate prin Ordinul comun al Departamentului Statistică și Sociologie nr. 15 din 18.02.2000 și Ministerului Finanțelor nr. 24 din 21.02.2000. Aceste formulare sunt prezentate în anexele la Regulamentul privind inventarierea, au un caracter de recomandare și, în conformitate cu paragraful 118 din regulamentul specificat, pot fi adaptate la cerințele fiecărei entități.

Plusurile de bunuri constatate cu ocazia inventarierii se evaluează în felul următor:

- plusurile de active pe termen lung și curente (imobilizări necorporale și corporale, stocuri, etc.) – la valoarea lor de piață la data când plusurile au fost constatate;
- plusurile de mijloace și documente bănești – la suma nominală.

Plusurile de imobilizări necorporale și corporale se înregistrează ca majorare a fondurilor ONG cu întocmirea următoarelor formule contabile:

- debit unul din conturile – **111, 112, 121, 123**;

- credit contul **342**.

Plusurile de stocuri și alte active curente constatate cu ocazia inventarierii se recunosc ca venituri curente cu întocmirea următoarei formule contabile:

- debit unul din conturile – **211, 213, 216, 241, 246**;
- credit contul **612**.

9.16. Evaluarea și reflectarea lipsurilor și pierderilor din deteriorarea bunurilor

Lipsurile și pierderile din deteriorarea bunurilor se evaluează în felul următor:

- pentru imobilizările necorporale și corporale lipsă sau deteriorate complet - la valoarea de bilanț a acestora (valoarea de intrare/reevaluată diminuată cu sumele uzurii, amortizării, epuizării calculate);
- pentru stocurile de mărfuri și materiale lipsă sau deteriorate complet - la valoarea de bilanț (costul efectiv, valoarea de intrare sau valoarea realizabilă netă);
- pentru bunurile deteriorate parțial - la suma pierderilor efective stabilite de comisia de inventariere sau experții independenți.

Lipsurile și pierderile din deteriorarea imobilizărilor corporale și necorporale trebuie să fie decontate la diminuarea fondurilor ONG-ului. În acest caz urmează să fie întocmite următoarele formule contabile:

1) la valoarea de bilanț a imobilizărilor constatate lipsă și a sumei pierderilor de deteriorarea acestora:

- debit contul **342**;
- credit unul din conturile – **111, 112, 121, 123**.

2) la suma amortizării (uzurii) acumulate a imobilizărilor necorporale și corporale:

- debit unul din conturile – **113, 124**,
- credit unul din conturile – **111, 123**.

Lipsurile și pierderile din deteriorarea stocurilor și a altor active curente se recunosc ca cheltuieli curente. În acest caz trebuie întocmite următoarele formule contabile:

- debit contul **714**;
- credit unul din conturile – **211, 213, 215, 216, 241, 246**.

9.17. Calcularea mărimii prejudiciului material pentru acoperirea lipsurilor și pierderilor din deteriorarea bunurilor

Sumele lipsurilor și pierderilor din deteriorarea bunurilor peste limitele normelor perisabilității naturale constatate cu ocazia inventarierii trebuie recuperate de către persoanele vinovate. Modul de

determinare și de recuperare a prejudiciului material este stabilit în articolele **333-347 din Codul muncii**.

La calcularea și recuperarea sumelor prejudiciului material este necesar să se acorde atenție următoarelor aspecte:

- Mărimea prejudiciului material se determină conform pierderilor reale, calculate în baza datelor contabile (art. 341 alin. (1) din Codul muncii). Suma prejudiciului privind lipsurile (deteriorările) de mijloace fixe se calculează ținând cont de gradul de uzură a acestora (art. 341 alin. (2) din Codul muncii), iar lipsurile (deteriorările) altor bunuri - în baza prețurilor din localitatea respectivă la data cauzării prejudiciului, conform datelor statistice (art. 341 alin. (3) din Codul muncii);
- Persoana vinovată este obligată să recupereze integral prejudiciul din lipsurile și pierderile bunurilor numai în cazul în care ea poartă răspundere materială deplină (art. 337 din Codul muncii). În celelalte cazuri de la persoana vinovată poate fi reținută suma care nu depășește salariul mediu lunar al acesteia (art. 336 din Codul muncii);
- Recuperarea de către salariatul vinovat a sumei prejudiciului material cauzat care nu depășește salariul mediu lunar al acestuia se efectuează prin ordinul (dispoziția, decizia, hotărârea) angajatorului, care trebuie să fie emis în termen de cel mult o lună din ziua stabilirii mărimii prejudiciului (art. 344 alin. (1) din Codul muncii).

Veniturile obținute ca urmare a compensării daunei materiale cauzate, în partea în care compensația acordată nu depășește dauna materială cauzată, nu se includ în venitul impozabil (art. 20 lit. z6) din Codul fiscal).

9.18. Recuperarea prejudiciului material

Prejudiciul material poate fi recuperat benevol sau forțat (prin instanța judecătorească). Recuperarea prejudiciului material poate fi efectuată prin:

- încasarea mijloacelor bănești în casierie sau în conturile curente ale entității;
- reținerea din salariu;
-
- transmiterea bunurilor echivalente entității sau reparația celor deteriorate.

9.19. Contabilizarea operațiunilor de recuperare benevolă a prejudiciului material

În conformitate cu art. **343 alin. (1) din Codul muncii** salariatul vinovat de cauzare angajatorului a unui prejudiciu material îl poate recupera benevol, integral sau parțial. Se permite recuperarea prejudiciului material cu achitarea în rate dacă salariatul și angajatorul au ajuns la un acord în acest sens. În acest caz, salariatul prezintă angajatorului un angajament scris privind recuperarea benevolă a prejudiciului, cu indicarea termenelor concrete de achitare. Dacă salariatul care și-a asumat acest angajament a încetat raporturile de muncă cu angajatorul, datoria neachitată se restituie în modul stabilit de legislația în vigoare (**art. 343 alin. (2) din Codul muncii**).

Recuperarea benevolă a prejudiciului material se efectuează în baza acordului dintre entitate și persoana vinovată. În acest caz, entitatea trebuie să emită o Decizie de recuperare (anexa 12 la Regulamentul privind inventarierea), iar persoana vinovată - să întocmească un Angajament de plată (anexa 13 la Regulamentul privind inventarierea).

Contabilitatea decontărilor cu salariații privind recuperarea benevolă a prejudiciului material se ține cu ajutorul contului **227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului"**, subcontul **"Creanțe pe termen scurt privind recuperarea daunei materiale"**.

Modul de contabilizare a lipsurilor de bunuri și a operațiunilor de recuperare a prejudiciului material este examinat în *Anexa 19, Exemplul 5*.

9.20. Contabilizarea operațiunilor aferente recuperării prejudiciului material prin instanța judecătorească

Conform art. 344 alin. (2) din **Codul muncii** recuperarea prejudiciului material prin instanța judecătorească se efectuează în cazurile în care persoana vinovată nu-și recunoaște vina și suma care urmează a fi reținută depășește salariul mediu lunar al acesteia sau a fost omis termenul de o lună prevăzut pentru emiterea ordinului de recuperare a prejudiciului material.

Până la luarea deciziei de către instanța judecătorească, entitatea poate să reflecte creanțele contingente (previzibile) privind recuperarea prejudiciului material în contul extrabilanțier (**varianta I**) sau în contul contabilității financiare (**varianta II**).

Modul de evidență a creanțelor contingente privind recuperarea prejudiciului material se alege de fiecare entitate de sine stătător și se reflectă în politica de contabilitate a acesteia.

În cazul utilizării **variantei I**, evidența creanțelor contingente se ține cu ajutorul contului extrabilanțier **946 "Creanțe contingente"**, iar a **variantei II** - cu ajutorul contului 227, subcontul "Creanțe contingente pe termen scurt privind recuperarea prejudiciului material".

În continuare vom examina modul de contabilizare a operațiunilor de recuperare a prejudiciului material prin instanța de judecată (cu utilizarea contului extrabilanțier **946**) în baza următorului exemplu. În cazul în care instanța judecătorească nu recunoaște vina persoanei gestionare, în contabilitate se înregistrează doar decontarea sumei creanțelor contingente din creditul contului 946. (*Anexa 19, Exemplul 6*).

Capitolul 10

Contabilitatea faptelor economice

(*Anexa 21*)

10.1. Ce reprezintă mijloacele cu destinație specială

În conformitate cu paragraful 4 din Indicațiile metodice, mijloacele cu destinație specială cuprind active și servicii primite, sau care urmează să fie primite de către ONG sub formă de subvenții, granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, contribuții ale fondatorilor și membrilor, alte finanțări și încasări, sau mijloace și fonduri proprii ale căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale (procurarea/crearea anumitor active sau finanțarea unor programe/proiecte concrete, etc.).

10.2. Conturile contabile destinate pentru evidența mijloacelor cu destinație specială

Potrivit anexei 1 din **Indicațiile metodice**, mijloacele cu destinație trebuie contabilizate în contul **423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”** – în cazul în care termenul de utilizare este mai mare de un an sau în contul **539 „Alte datorii pe termen scurt”** – dacă termenul de utilizare a mijloacelor nu depășește un an. La conturile **423** și **539** pot fi prevăzute următoarele subconturi:

- „Finanțări cu destinație speciala din buget”;
- „Granturi”;
- „Asistență financiară și tehnică”;
- „Donații”;
- „Contribuții ale fondatorilor și membrilor organizației”;
- „Alte finanțări și încasări cu destinație specială”.

10.3. Recunoașterea inițială a mijloacelor cu destinație specială

Conform paragrafului 15 din **Indicațiile metodice**, recunoașterea inițială a mijloacelor cu destinație specială se efectuează în baza contabilității de angajamente sau contabilității de casă în conformitate cu politica de contabilitate. Potrivit art. 3 alin. (1) din **Legea contabilității** nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 și paragrafului 4 din **Indicațiile metodice**, contabilitatea de angajamente este o bază de contabilizare, conform căreia elementele contabile sunt recunoscute pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății mijloacelor bănești sau compensării în altă formă, iar contabilitatea de casă – o bază de contabilizare, conform căreia elementele contabile sunt recunoscute pe măsura încasării/plății mijloacelor bănești sau compensării în altă formă.

10.4. Contabilizarea operațiunilor de intrare a mijloacelor cu destinație specială în cazul aplicării contabilității de angajamente

În conformitate cu paragraful 17 din **Indicațiile metodice**, la aplicarea contabilității de angajamente mijloacele cu destinație specială ce urmează să fie primite se înregistrează inițial ca majorare concomitentă a creanțelor și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau scurt cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – **134, 229,**
- credit unul din conturile – **423, 539.**
-

Intrarea efectivă a mijloacelor cu destinație specială se înregistrează ca majorare a activelor primite și diminuare a creanțelor. În acest caz trebuie să fie întocmită formula contabilă:

- debit unul din conturile – 242, 243, 111, 112, 121, 122, 123, 211, 213, 252 etc.;
- credit unul din conturile – 134, 229.

(Anexa 21, Exemplul 13)

10.5. Contabilizarea operațiunilor de intrare a mijloacelor cu destinație specială în cazul aplicării contabilității de casă

Conform paragrafului 18 din **Indicațiile metodice**, în cazul aplicării contabilității de casă mijloacele cu destinație specială în formă monetară se recunosc în momentul încasării lor, iar cele în formă

nemonetară în momentul primirii lor și se înregistrează ca majorare concomitentă a activelor respective (de exemplu, mijloace bănești, stocuri, imobilizări necorporale și corporale, etc.) și a finanțării și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau scurt cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – 242, 243, 111, 112, 121, 122, 123, 211, 213, 252 etc.;
- credit unul din conturile – 423, 539.

(Anexa 20, Exemplul 8)

10.6. Direcțiile de utilizare a mijloacelor cu destinație specială

Mijloacele cu destinație specială pot fi utilizate pentru:

- a) acoperirea (compensarea) cheltuielilor curente;
- b) achiziționarea (fabricarea) stocurilor și a altor active curente;
- c) procurarea/crearea imobilizărilor necorporale și corporale (§ 20 din **Indicațiile metodice**).

10.7. Contabilizarea mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru acoperirea (compensarea) cheltuielilor curente

Conform paragrafului 21 din **Indicațiile metodice**, în cazul aplicării contabilității de angajamente utilizarea mijloacelor cu destinație specială pentru acoperirea cheltuielilor curente se înregistrează ca:

- a) majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a datoriilor cu întocmirea formulei contabile:
 - debit unul din conturile – 713, 714;
 - credit conturile – 227, 521, 531, 532, 533, 539, etc.;
- b) ca diminuare a finanțării și încasărilor cu destinație specială și majorare a veniturilor curente cu întocmirea formulei contabile:
 - debit unul din conturile – 423, 539;
 - credit contul 612.
 -

Pentru înregistrarea operațiunilor se utilizează registrele contabile a conturilor contabile respective.

(Anexa 21, Exemplul 9, 12,13, 14)

10.8. Contabilizarea mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru achiziționarea stocurilor și a altor active curente

În conformitate cu paragraful 22 din **Indicațiile metodice**, la aplicarea contabilității de angajamente, utilizarea mijloacelor cu destinație specială pentru achiziționarea (fabricarea) stocurilor și a altor active curente se înregistrează ca diminuare a finanțării și încasărilor cu destinație specială și majorare a:

veniturilor curente – în valoarea stocurilor utilizate cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – 423, 539;
- credit contul 612;

veniturilor anticipate – în valoarea stocurilor neutilizate cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – 423, 539;
- credit contul 515.

Pe măsura utilizării stocurilor achiziționate din contul mijloacelor cu destinație specială trebuie să fie întocmite următoarele formule contabile:

- 1) la costul efectiv a stocurilor și altor active curente utilizate pentru realizarea misiunilor speciale:
 - debit unul din conturile – 713, 714;
 - credit conturile – 211, 213, 214, 252;
- 2) la suma veniturilor curente în mărimea costului stocurilor și altor active curente utilizate:
 - debit contul 515;
 - credit contul 612.

În conformitate cu politica de contabilitate, ONG-ul poate înregistra finanțările și încasările cu destinație specială aferente stocurilor și avansurilor acordate la venituri anticipate în sumă totală. În acest caz, pe măsura utilizării stocurilor și altor active curente, veniturile anticipate se vor deconta la veniturile curente. *(Anexa 21, Exemplul 9, 12,13, 14)*

10.9. Contabilizarea mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru fabricarea produselor

În cazul utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru fabricarea produselor urmează să fie întocmite următoarele formule contabile:

- 1) la suma costurilor aferente fabricării produselor:
 - debit contul **811**;
 - credit conturile – **211, 213, 214, 227, 521, 531, 532, 533, 539** etc.;
- 2) la costul efectiv al produselor fabricate:
 - debit contul **216**;
 - credit contul **811**;
- 3) suma mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru fabricarea produselor:
 - debit unul din conturile – **423, 539**;
 - credit contul **515**;
- 4) la costul produselor ieșite (transmise cu titlul gratuit, vândute, etc.):
 - debit contul **714**;
 - credit contul **216**;
- 5) la suma veniturilor curente în mărimea costului produselor ieșite:
 - debit contul **515**;
 - credit contul **612**.

(Anexa 21, Exemplul 16)

10.10. Contabilizarea mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru acordarea avansurilor

Conform paragrafului 22 din **Indicațiile metodice**, la utilizarea mijloacelor cu destinație specială pentru acordarea avansurilor trebuie să fie întocmite următoarele formule contabile:

- 1) la suma avansurilor acordate pentru procurarea activelor și/sau serviciilor:
 - debit contul **224**;
 - credit unul din conturile – **241, 242, 243**;
- 2) la suma mijloacelor cu destinație specială aferente avansurilor acordate:
 - debit unul din conturile – **423, 539**;
 - credit contul **515**;
- 3) la suma avansurilor decontate în contul stingerii datoriilor față de furnizori:
 - debit unul din conturile – **521, 539**;
 - credit contul **224**;
- 4) la suma veniturilor curente în mărimea avansurilor decontate:
 - debit contul **515**;
 - credit contul **612**.

(Anexa 21, Exemplul 13)

10.11. Contabilitatea mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru procurarea/crearea immobilizărilor necorporale și corporale

Conform contabilității de angajamente, mijloacele cu destinație specială primite sub formă de immobilizări necorporale și corporale sau utilizate pentru procurarea/crearea a astfel de immobilizări se înregistrează ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a fondului de immobilizări (§ 23 din Indicațiile metodice). În acest caz trebuie să fie întocmite următoarele formule contabile:

- 1) la valoarea immobilizărilor necorporale și corporale primite pentru realizarea unor misiuni speciale:
 - debit unul din conturile – **111, 112, 121, 122, 123**;
 - credit unul din conturile – **229, 423, 539**;
- 2) la valoarea immobilizărilor necorporale și corporale achiziționate din contul mijloacelor cu destinație specială:
 - debit unul din conturile – **111, 112, 121, 122, 123**;
 - credit unul din conturile – **521, 532, 539**;
- 3) la suma costurilor de achiziționare/creare și pregătire a immobilizărilor pentru utilizarea predestinată acoperite din contul mijloacelor cu destinație specială:
 - debit unul din conturile – **112, 121, 122**;
 - credit conturile – **211, 213, 214, 227, 521, 531, 532, 533, 539**, etc.;
- 4) la valoarea de intrare a immobilizărilor necorporale și mijloacelor fixe transmise în exploatare:
 - debit contul **111** sau contul **123**;
 - credit contul **112** sau contul **121**;
- 5) la suma mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru procurarea/crearea și pregătirea immobilizărilor necorporale și corporale pentru utilizarea predestinată:
 - debit unul din conturile – **423, 539**;
 - credit contul **342**, subcontul 3421.

(Anexa 21, Exemplul 10)

10.12. Contabilizarea operațiunilor de utilizare a mijloacelor cu destinație specială în cazul aplicării contabilității de casă

În conformitate cu paragraful 24 din **Indicațiile metodice** la aplicarea contabilității de casă, utilizarea mijloacelor cu destinație specială se recunoaște pe măsura achitării datoriilor aferente cheltuielilor suportate, activelor și serviciilor procurate și se reflectă prin următoarele formule contabile:

1) la suma cheltuielilor achitate de ONG:

- debit unul din conturile – **713, 714;**
- credit unul din conturile – **241, 242, 243;**

2) la suma mijloacelor cu destinație specială aferentă cheltuielilor achitate:

- debit unul din conturile – **423, 539;**
- credit contul **612.**

10.13. Înregistrarea operațiunilor de utilizare a mijloacelor cu destinație specială în fundații și alte organizații care acumulează și distribuie mijloace altor beneficiari

În conformitate cu paragraful 26 din Indicațiile metodice, fundațiile și alte ONG care acumulează și distribuie mijloace cu destinație specială altor beneficiari, înregistrează utilizarea acestor mijloace în următorul mod:

a) acumularea/primirea mijloacelor cu destinație specială ca majorare concomitentă a mijloacelor bănești, creanțelor și/sau a altor active și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială cu întocmirea următoarelor formule contabile:

- debit unul din conturile – **241, 242, 243, 252, 229;**
- credit unul din conturile – **423, 539;**

b) transferarea/transmiterea mijloacelor bănești și/sau a altor active beneficiarilor – ca majorare a creanțelor și diminuare a mijloacelor bănești și/sau a altor active cu întocmirea formulei contabile:

- debit contul **229;**
- credit unul din conturile – **241, 242, 243, 252;**

c) decontarea mijloacelor cu destinație specială transferate/transmise beneficiarilor – ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorarea datoriilor cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – **423, 539;**
- credit contul **539;**

d) decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente mijloacelor cu destinație specială utilizate și confirmate prin rapoartele beneficiarilor – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor cu întocmirea formulei contabile:

- debit contul **539;**
- credit contul **229.**

10.14. Contabilizarea diferențelor de curs valutar aferente mijloacelor cu destinație specială

Potrivit paragrafului 27 din Indicațiile metodice, diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile aferente mijloacelor cu destinație specială se contabilizează ca majorare sau diminuare a mijloacelor valutare în casierie și la conturile bancare, inclusiv depozite, a creanțelor și datoriiilor în valută străină și majorare sau diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială. Aceste diferențe se contabilizează la data efectuării tranzacției și întocmirii raportului financiar și se reflectă prin următoarele formule contabile:

- 1) la suma diferențelor favorabile de curs valutar:
 - debit unul din conturile – **224, 227, 229, 241, 243, 521, 539**, etc.;
 - credit unul din conturile – **423, 539**;
- 2) la suma diferențelor nefavorabile de curs valutar:
 - debit unul din conturile – **423, 539**;
 - credit unul din conturile – **224, 227, 229, 241, 243, 521, 539**, etc.

10.15. Contabilizarea dobânzilor calculate de bănci pentru soldurile mijloacelor cu destinație specială la conturile bancare

Dobânzile calculate de bancă pentru soldurile mijloacelor cu destinație specială la conturile curente și de depozit în valută națională și străină se recunosc ca majorare concomitentă a mijloacelor bănești în conturile curente în valută națională și străină și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau scurt (§ 28 din Indicațiile metodice) cu întocmirea următoarei formule contabile:

- debit unul din conturile – **242, 243**;
- credit unul din conturile – **423, 539**.

10.16. Contabilizarea mijloacelor cu destinație specială neutilizate

Mijloacele cu destinație specială neutilizate apar în cazul utilizării incomplete a mijloacelor încasate, din motivul sistării proiectelor (programelor) sau după finalizarea acestora, când suma mijloacelor primite depășește suma mijloacelor utilizate. Conform paragrafului 29 din Indicațiile metodice cu acordul finanțatorului aceste mijloace pot fi rambursate, redirectionate la cofinanțarea altor proiecte (programe) sau decontate la venituri curente.

Potrivit paragrafului 30 din Indicațiile metodice, rambursarea mijloacelor neutilizate se înregistrează ca diminuare concomitentă a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau scurt și a mijloacelor bănești cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – **423, 539**;
- credit unul din conturile – **242, 243**.

Redirecționarea mijloacelor se înregistrează ca și corespondență internă între subconturile conturilor sintetice de evidență a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – **423, 539**;
- credit unul din conturile – **423, 539**.

Decontarea mijloacelor neutilizate la veniturile curente se înregistrează ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau scurt și majorarea veniturilor curente cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – **423, 539**;
- credit contul **612**.

10.17. Decontarea soldului mijloacelor cu destinație specială, neasigurat cu disponibilități bănești sau alte active, constatat în urma inventarierii

Soldul mijloacelor cu destinație specială, neasigurat cu disponibilități bănești sau alte active, constatat în urma inventarierii trebuie decontat la venituri curente prin formula contabilă:

- debit unul din conturile – **423, 539**;
- credit contul **612**.

10.18. Componenta mijloacelor nepredestinate

Conform paragrafului 4 din **Indicațiile metodice**, mijloacele nepredestinate cuprind activele și serviciile primite sau care urmează să fie primite de către ONG, a căror utilizare nu este condiționată inițial de realizarea unor misiuni speciale.

În particular, acestea pot fi mijloacele necondiționate, care sunt primite (obținute) sub formă de:

- donații (cadouri, ajutoare) de la persoane fizice, organizații, fondatori și membri ai ONG-ului;
- cotizații de intrare și de membru;
- solduri ale mijloacelor cu destinație specială neutilizate rămase la dispoziția ONG-ului;
- ajutor financiar, inclusiv de la buget;
- subvenții de stat pentru a compensa pierderile perioadelor precedente;
- alte mijloace.

În categoria mijloacelor nepredestinate pot fi incluse, de asemenea, mijloacele primite de ONG, pentru care:

- nu există o oarecare bază de distribuire a veniturilor pe perioade;
- nu sunt stabilite careva cheltuieli specifice care urmează să fie acoperite;
- sunt stabilite condiții de compensare a pierderilor perioadelor precedente.

10.19. Contabilizarea mijloacelor nepredestinate, primite sub formă de imobilizări

Conform paragrafului 31 alin. (a) din Indicațiile metodice, mijloacele nepredestinate primite sub formă de imobilizări se înregistrează ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale și corporale și a fondului de imobilizări cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – 111, 112, 121, 122, 123;
- credit contul 342, subcontul 3421.

10.20. Contabilizarea mijloacelor nepredestinate primite sub formă de stocuri și alte active curente

În conformitate cu paragraful 31 alin. (b) din **Indicațiile metodice**, mijloacele nepredestinate primite sub formă de mijloace bănești, stocuri sau alte active curente se înregistrează ca majorare concomitentă a activelor respective și a veniturilor curente cu întocmirea următoarelor formule contabile:

- debit unul din conturile – 241, 242, 243, 211, 213, 252;
- credit contul 612.

10.21. Contabilizarea primirii mijloacelor nepredestinate sub formă de lucrări/servicii

În cazul primirii mijloacelor nepredestinate sub formă de lucrări/servicii trebuie întocmită următoare formulă contabilă:

- debit unul din conturile – 713, 714;
- credit contul 612.

10.22. Contabilizarea donațiilor anonime primite de la persoane fizice în cazul utilizării casetelor (lădițelor) pentru acumularea numerarului

Primirea donațiilor anonime nepredestinate sub formă de numerar trebuie reflectate prin următoarea formulă contabilă:

- debit contul 241;
- credit contul 612.

10.23. Contabilizarea subvențiilor de stat primite pentru compensarea pierderilor perioadelor precedente

Subvențiile de stat primite pentru compensarea pierderilor precedente trebuie înregistrate prin formula contabilă

- debit contul 242;
- credit contul 612.

10.24. Contabilizarea mijloacelor nepredestinate care ulterior au fost utilizate pentru procurarea (crearea) imobilizărilor

Conform paragrafului 31 alin. (b) din **Indicațiile metodice**, mijloacele nepredestinate care inițial au fost decontate la venituri curente și utilizate ulterior pentru procurarea/crearea imobilizărilor necorporale și corporale se înregistrează ca majorare simultană a cheltuielilor curente și a fondului de imobilizări. În acest caz se întocmește formula contabilă:

- debit contul 714;
- credit contul 342, subcontul 3421.

10.25. Componenta contribuțiilor fondatorilor și membrilor

În conformitate cu paragraful 4 din **Indicațiile metodice**, contribuțiile fondatorilor și membrilor ONG cuprind:

- aporturile inițiale ale fondatorilor, inclusiv aporturile fondatorilor fundațiilor;
- cotizațiile (taxele) de intrare și de membru;
- alte contribuții (donații condiționate sau necondiționate) acordate ONG de către fondatorii sau membrii acesteia.

Contabilitatea contribuțiilor fondatorilor și membrilor ONG se ține în funcție de tipul acestora, metoda de contabilitate aplicată (de casă sau de angajamente), forma primirii (imobilizări, mijloace bănești, stocuri, servicii, alte active).

10.26. Contabilizarea aporturilor inițiale ale fondatorilor

Aporturile inițiale ale fondatorilor organizației necomerciale depuse conform legislației se înregistrează în baza contabilității de casă - ca majorare concomitentă a mijloacelor bănești, imobilizărilor necorporale și corporale, stocurilor și a altor fonduri ale organizației necomerciale (§ 33 din **Indicațiile metodice**). În acest caz trebuie întocmită următoarea formulă contabilă:

- debit unul din conturile – **241, 242, 243, 111, 112, 121, 122, 123, 211, 213, 252, 713, 714**;
- credit contul **342**, subcontul 3423 „Alte fonduri”.

Indiferent de destinația stabilită, cuantumul, periodicitatea și ordinea achitării cotizațiilor (taxelor) de intrare și de membru sunt stabilite atât în documentele de constituire, cât și în deciziile, hotărârile, procesele-verbale ale consiliului de conducere și/sau direcției executive ale organizației.

10.27. Modalitatea de recunoaștere a cotizațiilor fondatorilor și membrilor ONG-ului

Conform paragrafului 33 din Indicațiile metodice, cotizațiile și alte contribuții ale fondatorilor și ale membrilor organizației necomerciale (donații, sponsorizări, subvenții, etc.) se reflectă conform contabilității de angajamente sau contabilității de casă în funcție de destinația lor (pentru realizarea unor misiuni speciale sau în alte scopuri).

10.28. Contabilizarea contribuțiilor fondatorilor și membrilor în cazul aplicării contabilității de angajamente

În conformitate cu paragraful 34 din Indicațiile metodice, la aplicarea contabilității de angajamente cotizațiile și alte contribuții destinate realizării unor misiuni speciale se înregistrează inițial ca majorare concomitentă a creanțelor și a finanțărilor cu destinație specială pe termen lung sau scurt. În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

1) la suma contribuțiilor calculate care sunt destinate realizării unor misiuni speciale:

- debit contul **229**;
- credit unul din conturile – **423, 539**.

2) la suma contribuțiilor primite efectiv și destinate realizării unor misiuni speciale:

- debit unul din conturile – **241, 242, 243, 111, 112, 121, 122, 123, 211, 213, 252, 713, 714;**
- credit contul **229**.

Cotizațiile și alte contribuții, a căror utilizare nu este condiționată de realizarea unor misiuni speciale, se reflectă ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente cu întocmirea următoarelor formule contabile:

1) la calcularea contribuțiilor necondiționate:

- debit contul **229;**
- credit contul **612**.

2) la intrarea efectivă a contribuțiilor necondiționate:

- debit unul din conturile – **241, 242, 243, 111, 112, 121, 122, 123, 211, 213, 252, 713, 714;**
- credit contul **229**.

10.29. Contabilizarea contribuțiilor fondatorilor și membrilor ONG în cazul aplicării contabilității de casă

Conform paragrafului 36 din **Indicațiile metodice**, în cazul aplicării contabilității de casă cotizațiile și alte contribuții ale fondatorilor și ale membrilor organizației necomerciale primite pentru realizarea unor misiuni speciale se înregistrează ca majorare concomitentă a mijloacelor bănești sau a altor active și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau scurt. În acest caz trebuie întocmită următoarea formulă contabilă:

- debit unul din conturile – **111, 112, 121, 122, 123;**
- credit contul **342**, subcontul 3423 „Alte fonduri”.

Cotizațiile și alte contribuții primite sub formă de mijloace bănești, stocuri sau alte active curente se înregistrează ca majorare concomitentă a activelor respective și a veniturilor curente cu întocmirea formule contabile:

- debit unul din conturile – **241, 242, 243, 123, 211, 213, 252, 713, 714;**
- credit contul **342**, subcontul 3423 „Alte fonduri”.

10.30. Ce reprezintă veniturile și cheltuielile ONG

În conformitate cu paragraful 4 din **Indicațiile metodice**, veniturile ONG pot fi obținute din utilizarea mijloacelor cu destinație specială, intrarea mijloacelor nepredestinate și contribuțiilor fondatorilor și membrilor, precum și din alte activități statutare, inclusiv economice, iar cheltuielile apar în procesul realizării activităților statutare, inclusiv a misiunilor speciale și activităților economice.

În funcție de sursa de finanțare, veniturile și cheltuielile ONG pot fi convențional divizate în următoarele grupe:

- venituri și cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială;

- venituri și cheltuieli aferente mijloacelor nepredestinate;
- venituri și cheltuieli aferente contribuțiilor fondatorilor și membrilor ONG;
- venituri și cheltuieli din activități economice statutare;
- alte venituri și cheltuieli.

10.31. Conturile contabile destinate pentru evidența veniturilor și cheltuielilor

ONG trebuie să contabilizeze veniturile și cheltuielile în conturile din clasele 6 „Venituri” și 7 „Cheltuieli” ale **Planului de conturi al activității economico-financiare a întreprinderilor**. Conturile de evidență a veniturilor sunt conturi de pasiv. În creditul acestor conturi se reflectă pe parcursul anului de gestiune cu total cumulativ suma veniturilor recunoscute în conformitate cu prevederile **Indicațiilor metodice** și **S.N.C.**, iar în debit – decontarea la finele anului de gestiune a veniturilor acumulate la rezultatul financiar total.

Conturile de evidență a cheltuielilor sunt conturi de activ. În debitul acestor conturi se reflectă pe parcursul anului de gestiune cu total cumulativ suma cheltuielilor recunoscute, iar în credit – decontarea la finele anului de gestiune a cheltuielilor acumulate la rezultatul financiar total.

În Anexa 7 sunt prezentate conturile sintetice și subconturile recomandate pentru evidența veniturilor și cheltuielilor ONG.

10.32. Contabilizarea veniturilor și cheltuielilor din activitățile economice statutare

Veniturile și cheltuielile aferente activităților economice statutare sunt generate de diverse activități ale ONG permise de legislația în vigoare cum ar fi:

- a) organizarea lecțiilor, expozițiilor, licitațiilor, acțiunilor de acumulare a fondurilor, sportive și a altor acțiuni ce corespund obiectivelor statutare ale organizației;
- b) activitatea de producție, care se consideră producerea și desfacerea mărfurilor, prestarea serviciilor – activitate care corespunde obiectivului de creare a organizației necomerciale și este prevăzută în documentele de constituire a organizației;
- c) prestarea unor servicii de importanță socială în domeniile învățământului, științei, culturii, sănătății, precum și de apărare a drepturilor omului, de la răspândirea cunoștințelor, acordarea ajutorului social, lichidarea urmărilor calamităților naturale, protejarea mediului și de la alte activități de importanță socială, care nu contravin legislației și obiectivelor statutare ale organizației necomerciale;
- d) activități de investiții, financiare și de alt gen, prevăzute în actele de constituire.

10.33. Recunoașterea și evaluarea veniturilor din activitățile economice statutare

Conform paragrafului 40 din **Indicațiile metodice**, veniturile și cheltuielile aferente activităților economice statutare se înregistrează conform contabilității de angajamente, în baza regulilor generale, stabilite de standardele de contabilitate.

Veniturile din activitățile economice statutare se evaluează la valoarea de vânzare a bunurilor comercializate (utilizate) sau serviciilor prestate, iar cheltuielile – la costul acestor active și/sau servicii.

10.34. Conturile contabile destinate pentru evidența veniturilor și cheltuielilor aferente activităților economice statutare

Pentru evidența veniturilor din activități economice statutare sunt destinate următoarele conturi:

- **611 „Venituri din vânzări”**, subcontul „Venituri din activități economice statutare” la care pot fi deschise conturi analitice pe tipuri de produse vândute și servicii prestate;
- **621 „Venituri din activitatea de investiții”**;
- **622 „Venituri din activitatea financiară”**.

Cheltuielile aferente activităților economice statutare se recomandă să fie contabilizate în următoarele conturi:

- **711 „Costul vânzărilor”**, subcontul „Cheltuieli aferente activităților economice statutare” la care pot fi deschise conturi analitice în mod similar ca pentru evidența veniturilor din aceste activități;
- **713 „Cheltuieli generale și administrative”**;
- **721 „Cheltuieli ale activității de investiții”**;
- **722 „Cheltuieli ale activității financiare”**.

10.35. Contabilizarea veniturilor și cheltuielilor aferente activităților economice statutare

În cursul anului de gestiune, veniturile și cheltuielile aferente activităților economice statutare trebuie înregistrate prin următoarele formule contabile:

1) la suma cheltuielilor aferente activităților economice (costul activelor vândute, serviciilor prestate, etc.):

- debit unul din conturile – **711, 713, 714**;
- credit unul din conturile – **211, 213, 214, 216, 227, 241, 242, 243, 521, 531, 532, 533, 539**, etc.;

3) la suma veniturilor obținute din activități economice:

- debit unul din conturile – **221, 229**;
- credit unul din conturile – **611, 612**;

4) la suma veniturilor sub formă de dobânzi și dividende neprevăzute în bugetul ONG:

- debit contul **228**;
- credit contul **621**.

(Anexa 21, Exemplul 15)

10.36. Componenta și modul de evidență a altor venituri și cheltuieli

Alte venituri și cheltuieli ale ONG cuprind:

- plusurile și pierderile identificate în urma inventarierii;
- datoriile și creanțele decontate în contabilitate în legătură cu expirarea termenelor de prescripție;
- venituri și cheltuieli obținute în rezultatul vânzării activelor nefolosite;
- venituri din predarea în locațiune pe bază neregulată a activelor ONG;
- diferențe de curs valutar și de sumă cu excepția celor aferente mijloacelor cu destinație specială;
- alte venituri și cheltuieli, care nu sunt legate de misiuni speciale sau activități economice statutare concrete.

Pentru evidența veniturilor și cheltuielilor enumerate, de asemenea urmează să fie organizată o evidență analitică separată. În aceste scopuri se recomandă utilizarea conturilor **714 “Alte cheltuieli operaționale”**, subcontul „Cheltuieli aferente altor activități statutare” și **612 “Alte venituri operaționale”**, subcontul „Venituri aferente altor activități statutare”.

10.37. Contabilizarea altor venitor și cheltuieli

În cazul înregistrării altor venituri și cheltuieli trebuie întocmite următoarele formule contabile:

1) la valoarea plusurilor de active curente constatate cu ocazia inventarierii:

- debit unul din conturile – **211, 213, 216, 241, 252**, etc.;
- credit contul **612**;

2) la valoarea de bilanț a lipsurilor de active constatate cu ocazia inventarierii:

- debit contul **714**;
- credit unul din conturile – **211, 213, 216, 241, 252**, etc.;

3) la suma datoriilor decontate în legătură cu expirarea termenului de prescripție:

- debit unul din conturile – **521, 531, 532, 539**, etc.;
- credit contul **612**;

4) la suma creanțelor decontate în legătură cu expirarea termenului de prescripție:

- debit contul **714**;
- credit unul din conturile – **221, 227, 228, 229**, etc.;

5) la suma veniturilor aferente activelor transmise în locațiune:

- debit contul **229**;
- credit contul **612**.

6) la suma cheltuielilor aferente activelor transmise în locațiune:

- debit contul **714**;
- credit unul din conturile – **211, 213, 227, 521, 532, 539**, etc.;

7) la suma diferențelor favorabile de curs valutar și de sumă aferente mijloacelor nepredestinate și activităților economice statutare:

- debit unul din conturile – **221, 227, 228, 229, 521, 532, 539;**
- credit unul din conturile – **612, 622;**

8) la suma diferențelor nefavorabile de curs valutar și de sumă aferente mijloacelor nepredestinate și activităților economice statutare:

- debit unul din conturile – **714, 722;**
- credit unul din conturile – **221, 227, 228, 229, 521, 532, 539.**

10.38. Modalitatea de închidere a conturilor de venituri și cheltuieli

Conturile de venituri și cheltuieli se închid la finele anului de gestiune cu contul **351 „Rezultatul financiar total”**. Potrivit paragrafului 41 din **Indicațiile metodice**, rezultatul activității ONG (excedentul sau deficitul) se decontează la majorarea sau diminuarea fondului de autofinanțare a ONG (respectiv în creditul sau debitul contului **342**, subcontul 3422 „Fondul de autofinanțare”). În acest caz trebuie întocmite următoarele formule contabile:

1) la suma veniturilor decontate la rezultatul financiar total:

- debit contul **351;**
- credit unul din conturile – **611, 612, 621, 622;**

2) la suma cheltuielilor decontate la rezultatul financiar total:

- debit unul din conturile – **711, 713, 714, 721, 722;**
- credit contul **351;**

3) la suma excedentului anului de gestiune:

- debit contul **351;**
- credit contul **342**, subcontul 3422 „Fondul de autofinanțare”;

4) la suma deficitului anului de gestiune:

- debit contul **342**, subcontul 3422 „Fondul de autofinanțare”;
- credit contul **351.**

10.39. Componenta imobilizărilor necorporale

Imobilizările necorporale cuprind programele informatice, drepturile de autor, licențele și alte active nebănești utilizate în activitatea ONG. Modul de contabilizare a imobilizărilor necorporale este reglementat de **SNC 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”**. Pentru evidența acestor imobilizări sunt destinate conturile **111, 112 și 113.**

10.40. Imobilizările corporale

Imobilizările corporale reprezintă activele materiale care corespund următoarelor condiții:

1. sunt destinate pentru utilizare în activitatea statutară a ONG-ului pe o perioadă mai mare de un an;
2. valoarea individuală depășește limita stabilită de legislație (actualmente - 6 000 lei);
3. nu sunt destinate vânzării sau donării altor utilizatori;
4. sunt controlate de organizație, adică se află în proprietatea acesteia și/sau sunt luate în leasing financiar.

Imobilizările corporale cuprind terenurile și mijloacele fixe (calculatoare, inventar, mijloace de transport, clădiri, etc.) utilizate în activitatea ONG-ului.

Modul de contabilizare a imobilizărilor corporale este reglementat de **SNC 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”**. Pentru evidența acestor imobilizări sunt destinate conturile **121, 122, 123 și 124**.

10.41. Modalitatea de evaluare inițială a imobilizărilor necorporale și corporale

Imobilizările necorporale și corporale se evaluează inițial la valoarea de intrare (costul inițial) care include valoarea de procurare (contractuală) și costurile legate de achiziționarea și pregătirea imobilizării activului pentru utilizarea prestabilită.

În conformitate cu paragraful 46 din **Indicațiile metodice**, costurile de achiziționarea și de pregătire a activului pentru utilizare prestabilită în cadrul realizării misiunilor speciale se includ în valoarea de intrare a acestuia doar în cazul în care acestea sunt suportate pe seama mijloacelor cu destinație specială. În caz contrar, aceste costuri nu se includ în valoarea de intrare a activului și sunt înregistrate drept cheltuieli curente.

10.42. Evaluarea imobilizărilor ale căror valoare este exprimată în valută străină

Imobilizările ale căror valoare este exprimată în valută străină se înregistrează în bilanț în baza prevederilor paragrafelor 13–15 din **S.N.C. 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”**, potrivit cărora aceste imobilizări se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, în moneda națională a Republicii Moldova, cu aplicarea cursului de schimb valutar la data efectuării tranzacției. Aceasta poate fi data trecerii dreptului de proprietate asupra activului în cazul procurării, indicată în contract sau în alt document (de exemplu, în acte de donație, procese-verbale de primire-predare și în alte documente, care confirmă transmiterea dreptului de proprietate sau de folosință și destinația acestora) sau data includerii în bilanț a activului procurat. Ulterior, valoarea de intrare a acestor imobilizări nu se mai recalculează, iar valoarea de bilanț se determină în conformitate cu prevederile **S.N.C.16 „Active materiale pe termen lung” și Indicațiilor metodice. (Anexa 21, Exemplul 11)**

10.43. Determinarea valorii de intrare a imobilizărilor primite cu titlul gratuit

Modul de evaluare a imobilizărilor primite cu titlul gratuit este reglementat de paragrafele 44-45 din **Indicațiile metodice**. Aceste imobilizări indiferent de destinația lor, se evaluează la valoarea de intrare, care se determină în baza actelor de donație, proceselor-verbale de primire - predare și a altor documente, care confirmă transmiterea dreptului de proprietate sau de folosință și destinația acestora.

Valoarea de intrare a activelor primite în folosință temporară sau cu scopul transmiterii lor ulterioare unor categorii de beneficiari stabiliți, se evaluează de către o comisie independentă conform documentelor de însoțire sau în baza:

- prețului donatorului - în cazul în care bunurile sunt produse de către acesta;
- valorii juste a activului determinate în conformitate cu prevederile actelor normative în vigoare – în cazul în care donatorul a procurat bunurile în scopul donației sau când valoarea acestora nu este indicată în documentele de primire;
- valorii în vamă stabilite conform prevederilor legale - în cazul primirii activului din străinătate, când valoarea nu este indicată în documentele donatorilor străini;
- valorii determinate în altă bază rațională – în cazul primirii activelor foste în folosință când valoarea acestora nu este indicată în documentele de primire.

10.44. Documentele justificative pentru contabilizarea imobilizărilor necorporale și corporale

Înregistrarea la intrări a imobilizărilor, indiferent de sursa sau modul lor de procurare, trebuie să se bazeze pe documente justificative întocmite în modul corespunzător (facturi, facturi fiscale, conosamente, alte documente relevante). Punerea în funcțiune a imobilizărilor trebuie să se efectueze în baza procesului-verbal de primire-predare (mișcare) a mijloacelor fixe (formularul tipizat nr. MF-1) pentru imobilizări corporale și formularul similar, elaborat de sine stătător de către ONG – pentru imobilizări necorporale. În baza procesului-verbal nr. MF-1 se întocmește fișa de evidență a mijloacelor fixe (formularul tipizat nr. MF-6), care, la rândul său, se înregistrează în lista fișelor mijloacelor fixe (formularul tipizat nr. MF-7) sau în registrul de inventar. *(Anexa 35)*

10.45. Conturile contabile destinate pentru evidența imobilizărilor necorporale și corporale

Potrivit anexei nr. 1 la **Indicațiile metodice**, evidența imobilizărilor necorporale și corporale și a uzurii (amortizării) acestora poate fi ținută cu ajutorul conturilor și subconturilor care sunt prezentate în următorul tabel:

Nomenclatorul conturilor și subconturilor de evidență a imobilizărilor necorporale și corporale

Numărul și denumirea contului sintetic	Numărul și denumirea subcontului
111 „Active nemateriale”	1111 „Imobilizări necorporale aferente activităților economice statutare” 1112 „Imobilizări necorporale aferente fondurilor”
112 „Active nemateriale în curs de execuție”	1121 „Imobilizări necorporale în curs de execuție aferente activităților economice statutare” 1122 „Imobilizări necorporale în curs de execuție aferente fondurilor”
113 „Amortizarea activelor nemateriale”	1131 „Amortizarea imobilizărilor necorporale aferente activităților economice statutare” 1132 „Amortizarea imobilizărilor necorporale aferente fondurilor”
121 „Active în curs de execuție”	1131 „Imobilizări corporale în curs de execuție aferente activităților economice statutare” 1132 „Imobilizări corporale în curs de execuție aferente fondurilor”
122 „Terenuri”	1221 „Terenuri aferente activității economice statutare” 1222 „Terenuri aferente fondurilor”
123 „Mijloace fixe”	1231 „Imobilizări corporale aferente activităților economice statutare” 1232 „Imobilizări corporale aferente fondurilor”
124 „Uzura mijloacelor fixe”	1241 „Uzura imobilizărilor corporale aferente activităților economice statutare” 1242 „Uzura imobilizărilor corporale aferente fondurilor”
342 „Subvenții”	3421 „Fondul de imobilizări” 3423 „Alte fonduri”
926 „Active care nu aparțin organizației necomerciale”	9261 „Active primite în custodie” 9262 „Active primite în folosință temporară” 9263 „Active destinate transmiterii cu titlu gratuit altor beneficiari”

La conturile sintetice de evidență a imobilizărilor pot fi deschise conturi analitice, conform structurii activelor deținute și ținând cont de necesitățile informaționale.

10.46. Contabilizarea operațiunilor de achiziționare (primire/creare) a imobilizărilor pe seama mijloacelor cu destinație specială

La achiziționarea (primirea/crearea) imobilizărilor necorporale și corporale pe seama mijloacelor cu destinație specială trebuie să fie întocmite următoarele formule contabile:

1) la valoarea de procurare (contractuală) a imobilizărilor necorporale și corporale primite ca mijloace cu destinație specială:

- debit unul din conturile – **111, 112, 121, 123;**
- credit unul din conturile – **423, 539;**

2) la suma costurilor de achiziționare/creare și de pregătire a imobilizărilor pentru realizarea misiunilor speciale:

- debit unul din conturile – **112, 121**;
- credit unul din conturile – **211, 213, 214, 227, 521, 531, 532, 533, 539**, etc.;

3) la valoarea de intrare a imobilizărilor procurate/create pe seama mijloacelor cu destinație specială puse în funcțiune:

- debit contul **111** sau contul **123**;
- credit contul **112** sau contul **121**;

4) la suma mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru procurarea/crearea imobilizărilor sau primite sub formă de imobilizări:

- debit unul din conturile – **423, 539**;
- credit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”.

(Anexa 21, Exemplul 10, 11)

10.47. Modalitatea de contabilizare a imobilizărilor primite pe seama mijloacelor nepredestinate

La primirea imobilizărilor corporale și necorporale pe seama mijloacelor nepredestinate trebuie să fie întocmite următoarele formule contabile:

1) la valoarea contractuală a imobilizărilor necorporale și corporale primite ca mijloace nepredestinate:

- debit unul din conturile – **111, 112, 121, 123**;
- credit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;

2) la valoarea aporturilor inițiale ale fondatorilor primite sub formă de imobilizări necorporale și corporale:

- debit unul din conturile – **111, 112, 121, 123**;
- credit contul **342**, subcontul 3423 „Alte fonduri”;

4) la suma mijloacelor nepredestinate decontate inițial la venituri curente și utilizate ulterior pentru procurarea/crearea imobilizărilor necorporale și corporale:

- debit contul **714**;
- credit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”.

10.48. Contabilizarea imobilizărilor achiziționate (primite/create) pentru a fi transmise altor beneficiari

Potrivit paragrafului 43 din **Indicațiile metodice**, imobilizările achiziționate (primite/create) pentru a fi transmise ulterior altor beneficiari (persoane vulnerabile, case de îngrijire medicală a bătrânilor,

orfelinate, etc.) se înregistrează ca active în Bilanțul contabil doar în cazul respectării criteriilor de recunoaștere stabilite de standardele de contabilitate.

În acest caz, activele respective nu vor fi înregistrate în conturile de evidență a imobilizărilor, ci într-un cont special, deschis anume în aceste scopuri, de exemplu, în contul **252 „Alte active circulante”**, la care pot fi deschise subconturile necesare. În alte cazuri, în care, de exemplu, imobilizările au fost primite sub formă de donații filantropice și sunt destinate transmiterii altor beneficiari, acestea trebuie să se înregistreze în contul extrabilanțier **926 „Active care nu aparțin organizației necomerciale”**, în subconturile relevante destinației lor.

Dacă astfel de operațiuni sunt caracteristice ONG-ului, modul de contabilizare a lor trebuie să fie stabilit în politica de contabilitate. În particular, politica de contabilitate va specifica categoriile activelor ONG-ului, precum și conturile contabile, în care acestea se vor contabiliza.

10.49. Contabilizarea amortizării (uzurii) imobilizărilor necorporale și corporale

Amortizarea/uzura imobilizărilor necorporale și corporale se contabilizează în funcție de sursa de intrare a acestora (mijloace cu destinație specială și nepredestinate, resurse proprii, etc.).

În conformitate cu paragraful 49 din **Indicațiile metodice**, calcularea amortizării/uzurii imobilizărilor intrate din contul mijloacelor cu destinație specială și a celor nepredestinate se înregistrează ca diminuare a fondului de imobilizări și majorare a amortizării/uzurii acumulate. În acest caz se întocmește formula contabilă:

- debit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;
- credit unul din conturile – **113, 124**.

Potrivit paragrafului 50 din **Indicațiile metodice**, calcularea amortizării/uzurii imobilizărilor procurate din contul mijloacelor rezultate din activități economice statutare se înregistrează ca majorare concomitentă a consumurilor și/sau cheltuielilor curente și a amortizării/uzurii calculate cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – **713, 714, 811**, etc.;
- credit unul din conturile – **113, 124**.

Indiferent de sursa de procurare a imobilizărilor amortizarea/uzura acestora se calculează începând cu luna următoare lunii punerii în funcțiune și se încheie cu luna următoare lunii de ieșirii a imobilizărilor sau la expirarea termenului de funcționare utilă. (*Anexa 21, Exemplul 10,11*)

10.50. Contabilizarea operațiunilor de ieșire a imobilizărilor

Modul de contabilizare a operațiunilor de ieșire a imobilizărilor corporale și necorporale este reglementat de paragrafele 54-58 din **Indicațiile metodice**.

Contabilitatea ieșirii imobilizărilor este condiționată de sursa de intrare și cauza ieșirii acestora (casării/lichidării – în cazul amortizării/uzurii fizice și/sau morale, transmiterii cu titlul gratuit, vânzării, altor operațiuni).

Casarea imobilizărilor ca urmare a amortizării/uzurii totale se înregistrează ca diminuare concomitentă a amortizării/uzurii acumulate și a valorii activului cu întocmirea formulei contabile:

- debit contul **113** sau contul **124**;
- credit contul **111** sau contul **123**.

Casarea imobilizărilor înainte de expirarea duratei de funcționare utilă a acestora, precum și la transmiterea cu titlul gratuit a lor se înregistrează:

a) ca diminuare concomitentă a amortizării/uzurii și a valorii imobilizărilor – în mărimea amortizării/uzurii acumulate cu întocmirea formulei contabile:

- debit contul **113** sau contul **124**;
- credit contul **111** sau contul **123**;

b) ca diminuare concomitentă a fondului de imobilizări și a valorii imobilizărilor – în mărimea valorii de bilanț a imobilizărilor cu întocmirea formulei contabile:

- debit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;
- credit contul **111** sau contul **123**.

Bunurile obținute din casarea imobilizărilor se evaluează la valoarea realizabilă netă și se reflectă ca majorare concomitentă a stocurilor și a veniturilor curente prin formula contabilă:

- debit contul **211**;
- credit contul **612**.

Valoarea de vânzare a imobilizărilor aferente fondului de imobilizări se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor/mijloacelor bănești și a veniturilor curente cu întocmirea formulei contabile:

- debit contul **229, 241, 242**;
- credit contul **612**.

(Anexa 21, Exemplul 10)

10.51. Contabilitatea costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale

Costurile ulterioare se contabilizează conform normelor generale prevăzute în standardele de contabilitate și în paragrafele 52–53 din **Indicațiile metodice**. Aceste costuri sunt suportate pentru îmbunătățirea caracteristicilor tehnice ale mijloacelor fixe sau pentru a majora beneficiile economice estimate inițial. Ele includ costurile de modernizare, reconstrucție, echipament și utilaj suplimentar, precum și alte lucrări legate de ameliorării stării imobilizărilor.

Costurile ulterioare pot fi capitalizate adică atribuite la majorarea valorii de bilanț a imobilizărilor în cazul în care au contribuit la majorarea termenului de funcționare utilă și/sau la creșterea productivității/capacității imobilizărilor.

Dacă aceste condiții nu se respectă, costurile ulterioare sunt recunoscute drept cheltuieli curente.

Primirea-predarea activelor imobilizate reconstruite/modernizare se justifică prin procesul-verbal de primire-predare a obiectelor reparate, reconstruite și modernizate (formularul tipizat nr. MF-2), cu o notă de referință la lucrările terminate în fișa de evidență a mijloacelor fixe nr. MF-6.

Contabilitatea costurilor ulterioare este condiționată de sursa de acoperire a acestora (mijloace cu destinație specială și nepredestinate, fond de autofinanțare, etc.).

În cazul acoperirii costurilor ulterioare acoperite pe seama mijloacelor cu destinație specială și a celor nepredestinate trebuie să fie întocmite următoarele formule contabile:

1) la suma totală a costurilor ulterioare suportate efectiv:

- debit contul **121**;
- credit unul din conturile – **211, 213, 214, 521, 531, 533, 539**, etc.;

2) la suma costurilor ulterioare capitalizate:

- debit contul **123**;
- credit contul **121**;

4) la suma mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru acoperirea costurilor ulterioare:

- debit unul din conturile – **423, 539**;
- credit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;

5) la suma costurilor ulterioare necapitalizate în cazul nerespectării cerințelor prevăzute de paragraful 53 din **Indicațiile metodice**:

- debit contul **714**;
- credit contul **121**.

Costurile ulterioare acoperite pe seama fondului de finanțare se reflectă prin următoarele formule contabile:

1) la suma totală a costurilor ulterioare suportate efectiv:

- debit contul **342**, subcontul 3422 „Fondul de autofinanțare”;
- credit unul din conturile – **211, 213, 214, 521, 531, 533, 539**, etc.;

2) la suma costurilor ulterioare capitalizate:

- debit contul **123**;
- credit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”.

Costurile ulterioare acoperite pe seama mijloacelor obținute din activități economice statutare curente se contabilizează în același mod ca și în societățile comerciale.

10.52. Componenta stocurilor

Stocurile cuprind materiale pentru fabricare produselor, rechizite de birou, combustibil, piese de schimb, materiale pentru seminare, obiecte de mică valoare și scurtă durată și alte active destinate utilizării în activitatea ONG-ului.

Contabilitatea stocurilor trebuie să asigure reflectarea separată a acestora pe surse de intrare (mijloace cu destinație specială și nepredestinate, resurse proprii, etc.) și pe direcții de utilizare (realizarea misiunilor speciale, necesități administrative, de oficiu). Pentru evidența stocurilor sunt destinate conturile **211, 213, 214, 216**.

10.53. Documentele justificative pentru contabilizarea operațiunilor de intrare și de utilizare a stocurilor

Toate stocurilor indiferent de sursa de procurare trebuie înregistrate în baza documentelor justificative și atribuite unor persoane gestionare concrete. Dacă stocurile sunt procurate în baza unui document (de exemplu, factura, factura fiscală), dar din diferite surse de finanțare pe aceste documente trebuie de făcut însemnările corespunzătoare.

Utilizarea stocurilor se contabilizează în baza proceselor-verbale (actelor) de casare care trebuie să fie semnate de către comisie și aprobate de conducătorul ONG cu indicarea obligatorie a direcției (scopului) utilizării (pentru necesități de oficiu, realizarea misiunilor speciale, etc.). (*Anexa 32,33*)

10.54. Contabilizarea stocurilor și altor active curente procurate din contul mijloacelor cu destinație specială

În conformitate cu paragraful 61 din **Indicațiile metodice**, stocurile și alte active curente primite sau achiziționate din contul mijloacelor cu destinație specială și utilizate pentru realizarea unor misiuni speciale se înregistrează în modul următor:

a) primirea stocurilor - ca majorare concomitentă a stocurilor și finanțărilor și încasărilor cu destinație specială cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – **211, 213**;
- credit unul din conturile – **423, 539**;

b) achiziționarea stocurilor din contul mijloacelor cu destinație specială – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – **211, 213**;
- credit unul din conturile – **521, 539**;

c) utilizarea stocurilor – ca majorare a consumurilor și/sau cheltuielilor curente și diminuare a costului stocurilor utilizate cu întocmirea formulei contabile:

- debit unul din conturile – **713, 714, 811**;
- credit unul din conturile – **211, 213, 214**;

c) decontarea mijloacelor cu destinație specială aferente stocurilor:

- utilizate – prin formula contabilă:
 - debit unul din conturile – **423, 539** sau contul **515**;
 - credit contul **612**;
- neutilizate – prin formula contabilă:
 - debit unul din conturile – **423, 539**;
 - credit contul **515**.

(Anexa 21, Exemplul 9, 12)

10.55. Modalitatea contabilizării stocurilor intrate din contul mijloacelor nepredestinate și/sau din alte surse

Potrivit paragraful 62 din **Indicațiile metodice**, stocurile intrate din contul mijloacelor nepredestinate și/sau din alte surse se înregistrează ca majorare concomitentă a stocurilor și a veniturilor curente prin formula contabilă:

- debit unul din conturile – **211, 213**;
- credit contul **612**.

10.56. Evaluarea și contabilizarea stocurilor (produselor) fabricate

Produsele fabricate în cadrul ONG trebuie evaluate la costul efectiv care cuprinde valoarea materialelor consumate, salariile calculate, contribuțiile privind asigurările sociale și primele de asistență medicală și alte costuri aferente fabricării acestor produse. Costurile aferente fabricării produselor trebuie înregistrate în contul **811**. Pe măsura depozitării produselor fabricate costul efectiv al acestora trebuie înregistrat prin formula contabilă:

- debit contul **216**;
- credit contul **811**;

(Anexa 21, Exemplul 16)

10.57. Contabilizarea operațiunilor de ieșire a produselor

La ieșirea produselor (transmiterea cu titlul gratuit, vânzarea, etc.) trebuie decontat costul acestora și înregistrat veniturile aferente cu întocmirea următoarelor formule contabile:

1) la costul efectiv a produselor vândute sau transmise cu titlul gratuit:

- debit unul din conturile – **711, 714**;
- credit contul **216**;

2) la valoarea de vânzare a produselor comercializate:

- debit unul din conturile – **221, 229**;
- credit contul **612**;

3) la suma mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru fabricare produselor:

- debit contul **515**;
- credit contul **612**.

(Anexa 21, Exemplul 16)

10.58. Contabilizarea rechizitelor de birou și formularelor de blanchete utilizate

În conformitate cu politica de contabilitate rechizitele de birou și formularele de blanchete pot fi decontate nemijlocit la cheltuielile curente fără înregistrarea prealabilă în conturile de evidență a stocurilor. În acest caz trebuie întocmită formula contabilă:

- debit unul din conturile – **713, 714**;
- credit unul din conturile – **521, 539**.

(Anexa 21, Exemplul 9,12)

10.59. Contabilizarea stocurilor primite cu titlul gratuit și destinate pentru scopuri de binefacere

Contabilitatea stocurilor primite cu titlul gratuit și destinate pentru scopuri de binefacere este condiționată de locul desfășurării activității de binefacere. Stocurile primite în scopuri de binefacere care sunt destinate transmiterii altor persoane juridice și fizice trebuie înregistrate într-un cont extrabilanțier cum ar fi: **921 „Valori în mărfuri și materiale primite în custodie”** sau **926 „Valori materiale destinate pentru scopuri de binefacere”**.

În cazul în care acțiunile de binefacere sunt desfășurate nemijlocit în cadrul ONG, de exemplu, alimentarea persoanelor vulnerabile, adăpostul temporar al persoanelor supuse violenței în familie, activitatea cu copiii în ateliere special utilizate, etc., stocurile primite gratuit trebuie înregistrate în contul **252 „Alte active”** la care pot fi deschise următoarele subconturi 2521 „Produse alimentare”, 2522 „Mijloace gospodărești și detergenți”, 2523 „Îmbrăcăminte și încălțăminte”, 2524 „Inventar sportiv și cu destinație culturală”, 2525 „Inventar gospodăresc”, etc.

Stocurile intrate și utilizate în scopuri de binefacere în cadrul ONG trebuie înregistrate prin următoarele formule contabile:

1) la valoarea stocurilor primite cu titlul gratuit:

- debit contul **252**;
- credit unul din conturile – **423, 539, 612**.

2) la valoarea stocurilor utilizate:

- debit contul **714**;
- credit contul **252**.

10.60. Fondurile în ONG

În conformitate 63 din **Indicațiile metodice**, fondurile ONG cuprind:

- fondul de imobilizări;

- fondul de autofinanțare;
- alte fonduri.

Pentru evidența fondurilor este destinat contul **342**.

10.61. Modalitatea de constituire, utilizare și contabilizare a fondului de imobilizări

Potrivit paragrafului 64 din **Indicațiile metodice**, fondul de imobilizări cuprinde finanțările și încasările cu destinație specială și mijloacele nepredestinate aferente imobilizărilor necorporale și corporale procurate/create, precum și costurile ulterioare capitalizate.

Constituirea (majorarea) fondului de imobilizări se înregistrează în cazul decontării finanțărilor și încasărilor cu destinație specială, primirii mijloacelor nepredestinate sub formă de imobilizări, sau utilizării ulterioare a acestor mijloace pentru procurarea/crearea imobilizărilor. În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

1) la suma mijloacelor cu destinație specială utilizate pentru procurarea/crearea imobilizărilor necorporale și corporale și acoperirea costurilor ulterioare:

- debit unul din conturile – **423, 539**;
- credit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;

2) la suma mijloacelor nepredestinate primite sub forma imobilizărilor necorporale și corporale:

- debit unul din conturile – **111, 112, 121, 122, 123**;
- credit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;

4) la suma costurilor ulterioare capitalizate compensate pe seama mijloacelor nepredestinate:

- debit contul **123**;
- credit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;

5) la suma mijloacelor nepredestinate decontate inițial la venituri curente și utilizate ulterior pentru procurarea/crearea imobilizărilor necorporale și corporale:

- debit contul **714**;
- credit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”.

Diminuarea fondului de imobilizări se reflectă pe măsura calculării amortizării/uzurii și ieșirii imobilizărilor prin următoarele formule contabile:

1) la suma amortizării/uzurii imobilizărilor necorporale și corporale ieșite:

- debit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;
- credit unul din conturile – **113, 124**;

2) la valoarea de bilanț a imobilizărilor necorporale și corporale ieșite:

- debit contul **342**, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;
- credit unul din conturile – **113, 124**.

(Anexa 21, Exemplul 10,11)

10.62. Modalitatea de constituire, utilizare și contabilizare a fondului de autofinanțare

În conformitate cu paragraful 65 din **Indicațiile metodice**, fondul de autofinanțare se constituie din rezultatul (excedentul sau deficitul) activităților statutare, inclusiv celor economice cu întocmirea următoarelor formule contabile:

1) la suma excedentului aferent activităților statutare:

- debit contul **351**;
- credit contul **342**, subcontul 3422 „Fondul de autofinanțare”;

2) la suma deficitului aferent activităților statutare:

- debit contul **342**, subcontul 3422 „Fondul de autofinanțare”;
- credit contul **351**.

Fondul de autofinanțare poate fi utilizat pentru finanțarea misiunilor speciale și în alte scopuri stabilite de organul de conducere al ONG-ului.

Utilizarea fondului de autofinanțare pentru:

- cofinanțarea misiunilor speciale se înregistrează – ca diminuare a fondului de autofinanțare și majorare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială cu întocmirea formulei contabile:
 - debit contul **342**, subcontul 3422 „Fondul de autofinanțare”;
 - credit unul din conturile – **423, 539**;
- acoperirea altor cheltuieli curente – ca diminuare a fondului de autofinanțare și majorarea datoriilor sau diminuarea mijloacelor bănești cu întocmirea formulei contabile:
 - debit contul **342**, subcontul 3422 „Fondul de autofinanțare”;
 - credit unul din conturile – **521, 531, 533, 539, 242**, etc.

10.63. Modalitatea de constituire, utilizare și contabilizare a altor fonduri

Potrivit paragrafului 66 din **Indicațiile metodice**, alte fonduri cuprind aporturile inițiale ale fondatorilor fundațiilor, contribuțiilor fondatorilor și membrilor ONG-ului și alte surse aferente mijloacelor restricționate pentru utilizare. Majorarea și micșorarea altor fonduri se înregistrează în funcție de destinația acestora conform deciziei organului de conducere a ONG-ului.

Constituirea altor fonduri se reflectă prin următoarele formule contabile:

1) la aporturile inițiale ale fondatorilor fundațiilor:

- debit unul din conturile – **111, 112, 121, 122, 123, 211, 213, 252, 241, 242, 243, 713, 714**;

- credit contul **342**, subcontul 3423 „Alte fonduri”;

2) la valoarea contribuțiilor necondiționate ale fondatorilor și membrilor ONG primite sub formă de imobilizări necorporale și corporale:

- debit unul din conturile – **111, 112, 121, 122, 123**;
- credit contul **342**, subcontul 3423 „Alte fonduri”.

Utilizarea altor fonduri se reflectă prin formula contabilă:

- debit contul **342**, subcontul 3423 „Alte fonduri”;
- credit unul din conturile – **521, 531, 533, 539, 242**, etc..

Capitolul 11

Impozite și taxe, plăți obligatorii la buget. Facilități fiscale

11.1. În ce mod statul susține activitatea organizațiilor necomerciale

Susținerea activității organizațiilor necomerciale se exercită prin următoarele căi:

- elaborarea unei baze juridice legislative pentru ONG;
- acordarea facilităților fiscale și diverselor înlesniri ONG-ilor cu statut de utilitate publică;
- finanțarea directă a activității ONG-ilor în cazul proiectelor de importanță majoră pentru societatea civilă;
- elaborarea unor standarde de contabilitate și raportare financiară pentru ONG-uri;
- susținerea și stimularea, inclusiv fiscală, a donatorilor ONG-urilor;
- permiterea desfășurării de către ONG-uri a activităților economice statutare, pentru acumularea resurselor financiare;
- colaborarea structurilor de stat cu ONG-urile, inclusiv atragerea lor în procesul legislativ.

11.2. Noțiunea „sistem fiscal”

Sistemul fiscal al Republicii Moldova reprezintă totalitatea impozitelor și taxelor, a principiilor, formelor și metodelor de stabilire, modificare și anulare a acestora, precum și totalitatea măsurilor ce asigură achitarea lor și este reglementat de legislație. Legislația fiscală cuprinde Codul fiscal (Legea nr. 1163-XIII din 24.04.97) și alte acte normative adoptate în conformitate cu acesta (actele normative adoptate de către Guvern, Ministerul Finanțelor, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat și Serviciul Vamal de pe lângă Ministerul Finanțelor, de alte autorități de specialitate ale administrației publice centrale, precum și de către autoritățile administrației publice locale, în temeiul și pentru executarea prevederilor Codului fiscal).

În cazul apariției unor discrepanțe între actele normative adoptate în conformitate cu Codul fiscal, se aplică prevederile codului. Impozitarea se efectuează numai în baza prevederilor Codului fiscal și a actelor normative, publicate în mod oficial, și care sunt în vigoare pe perioada stabilită pentru achitarea

impozitelor și taxelor. Interpretarea (explicarea) prevederilor Codului fiscal și a altor acte normative adoptate în conformitate cu acesta este de competența autorității care le-a adoptat dacă actul respectiv nu prevede altfel. Orice interpretare (explicare) urmează a fi publicată în mod oficial.

11.3. Structura și ce reglementează Codul fiscal

Codul fiscal include următoarele titluri:

- Titlul I. Dispoziții Generale;
- Titlul II. Impozitul pe Venit;
- Titlul III. Taxa pe Valoarea Adăugată (TVA);
- Titlul IV. Accizele;
- Titlul V. Administrarea Fiscală;
- Titlul VI. Impozitul pe Bunurile Imobiliare;
- Titlul VII. Taxele locale;
- Titlul VIII. Taxele pentru resursele naturale;
- Titlul IX. Taxele rutiere.

Codul fiscal stabilește și reglementează:

- principiile generale ale impozitării în Republica Moldova;
- statutul juridic al contribuabililor, al organelor fiscale și al altor participanți la relațiile reglementate de legislația fiscală;
- principiile de determinare a obiectului impunerii, principiile evidenței veniturilor și cheltuielilor deduse;
- modul și condițiile de tragere la răspundere pentru încălcarea legislației fiscale, precum și modul de contestare a acțiunilor organelor fiscale și ale persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora;
- relațiile ce țin de executarea obligațiilor fiscale în ceea ce privește impozitele și taxele generale de stat, stabilind, de asemenea, principiile generale de determinare și percepere a impozitelor și taxelor locale.

11.4. Sursele principale de finanțare a activității

Statul, prin intermediul legislativ, acordă ONG-ilor dreptul de a-și exercita misiunea statutară în perspectivă îndelungată, în mod transparent și în colaborare cu structurile de guvernare. Legislația în vigoare prevede următoarele surse principale de finanțare a activității ONG-ilor:

- donațiile de binefacere și filantropice de la persoane fizice și juridice, rezidenți și nerezidenți;
- prin intermediul acordării facilităților fiscale;
- veniturile din activități economice statutare (vânzarea regulată a mărfurilor și serviciilor, care sunt strâns legate de scopurile statutare);
- facilități fiscale la impozitarea activităților economice statutare;
- venituri din investiții;
- subvenții, granturi de stat;
- susținerea și promovarea aportului persoanelor care acordă servicii pentru ONG-uri în bază de voluntariat;

- oferirea pentru exploatare în scopuri statutare a imobilului-proprietate a statului, neutilizat;
- permiterea de a fonda societăți comerciale.

11.5. Regulele de aplicare a tratatelor internaționale, care reglementează impozitarea

Dacă un tratat internațional care reglementează impozitarea sau include norme care reglementează impozitarea, la care Republica Moldova este parte, stipulează alte reguli și prevederi decât cele prevăzute de legislația fiscală, se aplică regulile și prevederile tratatului internațional. Prevederile tratatelor internaționale prevalează asupra legislației fiscale din Republica Moldova, iar în cazul în care sunt cote diferite de impozitare în tratatele internaționale și în legislația fiscală din Republica Moldova, se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

Pentru interpretarea prevederilor tratatelor internaționale încheiate de Republica Moldova cu alte state se utilizează Comentariile la Modelul Convenției pentru evitarea dublei impunerii a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică. Pentru aplicarea prevederilor tratatelor internaționale, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, până la data achitării venitului, un certificat de rezidență eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență (în modul stabilit în art.79 din Codul fiscal).

11.6. Ce elemente de bază se determină la stabilirea impozitelor și taxelor

La stabilirea impozitelor și taxelor se determină următoarele elemente:

- obiectul impunerii – materia impozabilă;
- subiectul impunerii (contribuabilul) – persoană care, conform legislației fiscale, este obligată să calculeze și/sau să achite la buget orice impozite și taxe, penalitățile și amenzile respective;
- sursa de plată a impozitului sau taxei – sursa din care se achită impozitul sau taxa;
- unitatea de impunere – unitatea de măsură care exprimă dimensiunea obiectului impozabil;
- cota (cotele) de impunere – quantumul unitar al impozitului sau taxei în raport cu obiectul impozabil;
- termenul de achitare a impozitelor sau taxelor – perioada în decursul căreia contribuabilul este obligat să achite impozitul sau taxa sub formă de interval de timp sau zi fixă a plății;
- facilitățile (înlesnirile) fiscale – elemente de care se ține seama la estimarea obiectului impozabil, la determinarea quantumului impozitului sau taxei, precum și la încasarea acestuia, sub formă de:
 - scutire parțială sau totală de impozit sau taxă;
 - scutire parțială sau totală de plata impozitelor sau taxelor;
 - cote reduse ale impozitelor sau taxelor;
 - reducerea obiectului impozabil;
 - amânări ale termenului de achitare a impozitelor sau taxelor;
 - eșalonări ale obligației fiscale.

Nu se consideră facilități (înlesniri) fiscale următoarele scutiri, specificate în Codul fiscal:

- scutirile personale;
- scutirile acordate soției (soțului);

- scutirile pentru persoanele întreținute;
- cota zero la aplicarea TVA.

Contribuabilul are dreptul la facilități fiscale numai în perioada fiscală în care au fost îndeplinite toate condițiile pentru aplicarea facilității.

11.7. Facilitățile fiscale pentru organizațiile non-profit (necomerciale)

Legislația care reglementează activitatea organizațiilor necomerciale conține unele prevederi referitor la posibilitatea beneficiii de facilități fiscale și de alte înlesniri din partea statului, inclusiv, din partea autorităților administrației publice locale. Totodată, aceste prevederi nu se concretizează, dar se face referință (trimitere) la legislația fiscală în vigoare.

De exemplu, conform legii cu privire la asociațiile obștești nr.837-XIII din 17.05.1996 (art.36) este prevăzut că deținerea de către asociație a Certificatului de utilitate publică servește drept temei pentru scutirea totală sau parțială de unele impozite și plăți obligatorii la buget. Analogice prevederi sunt expuse pentru fundațiile necomerciale, în art.19 din Legea cu privire la fundații, nr. 581-III din 30.07.1999. Conform art. 21-22 a Legii cu privire la filantropie și sponsorizare nr.1420-XV din 31.10.2002, persoanele care desfășoară activitate de filantropie sau sponsorizare, confirmată documentar, au dreptul la facilități fiscale în corespundere cu legislație fiscală. Acordarea facilităților fiscale cu referință și în corespundere cu legislația fiscală este și pentru organizațiile sindicale, în Legea nr.1129-XIV din 7.07.2000 (art. 28).

Astfel, ONG-ul pot să beneficieze de facilități fiscale numai în măsura și în condițiile prevăzute concret în Codul fiscal și alte acte normative adoptate în conformitate cu acesta.

11.8. Facilitățile fiscale pentru organizațiile non-profit (necomerciale) prevăzute de legislația fiscală

Legislația fiscală, Codul fiscal, nu stabilesc un oarecare regim general și special de facilități fiscale pentru ONG-uri. Totodată, în diferite titluri și articole ale Codului fiscal, există unele prevederi separate, în care sunt prevăzute anumite facilități fiscale, scutiri de impozitare, acordate organizațiilor necomerciale sau aplicate în condițiile desfășurării unor anumite genuri de activități necomerciale.

Dreptul de a beneficia de facilități fiscale depinde de următorii factori:

- respectarea scopurilor statutare, în cadrul desfășurării activității;
- tipul surselor de finanțare a activității și direcția utilizării acestor venituri;
- respectarea anumitor cerințe speciale, stabilite în prevederile Codului fiscal;
- utilizarea obiectului impunerii (de exemplu, a imobilului aflat la bilanțul organizației) în scopuri necomerciale;
- alți factori.

11.9. Legătura între documentele primare și contabile ale organizației și modul de impozitare

Există o legătură directă între informația pregătită de către serviciul financiar-contabil și modul de impozitare. Conform art. 5 din Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007, datele contabilității,

corectate conform regulilor Codului fiscal, servesc temei pentru determinarea obligațiilor fiscale. În cerința menționată nu se fac careva excepții pentru ONG-uri. Particularitățile ținerii contabilității în ONG-uri sunt stabilite în **Indicațiile metodice** cu privire la particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin ordinul Ministrului Finanțelor nr.158 din 06.12.2010.

11.10. Consecințele fiscale în cazul lipsei documentelor primare și contabile

Codul fiscal prevede (art.189) „Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de evidență contabilă ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, organul fiscal calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective”. Metodele și sursele indirecte de estimare a sumei obligației fiscale pentru persoanele juridice sunt enumerate în art.225 din Codul fiscal.

Concomitent, în baza art. 257 din Codul fiscal, pentru încălcarea regulilor de ținere a evidenței contabile și a evidenței în scopuri fiscale se vor aplica următoarele sancțiuni:

- pentru folosirea blanchetelor de documente primare de un alt model decât cel stabilit prin act normativ în vigoare, precum și folosirea tipizatelor de documente primare plastografiate sau străine (inclusiv facturile fiscale) se sancționează cu amendă egală cu suma operațiunilor economice înscrise în astfel de documente;
- neasigurarea păstrării dărilor de seamă fiscale și/sau a documentelor de evidență și/sau a benzilor de control și/sau lipsa totală ori parțială a evidenței contabile, ceea ce face imposibilă efectuarea controlului fiscal, se sancționează cu amendă de 50 000 de lei, cu calcularea impozitelor și taxelor respective conform art.189 din Codul fiscal.

11.11. Impozitul pe venitul (profitul) a persoanei juridice, obiectul și subiectul impunerii, cota impozitului

Impozitul pe venitul persoanei juridice este un impozit direct și se achită de către posesorul venitului. În cazul persoanei juridice este vorba de profitul obținut de aceasta în rezultatul activității economice. Rolul de bază al acestui impozit constituie impozitarea profitului asociațiilor la nivelul entității. În mod separat, fiecare asociat se impozitează cu impozitul pe venit la mărimea creșterii de capital ce le revine personal (de exemplu, dividendele). Conform Codului fiscal:

- subiecți ai impunerii sunt persoanele juridice care desfășoară activitate de întreprinzător, care, pe parcursul perioadei fiscale, obțin venit din orice surse aflate în Republica Moldova, precum și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova;

- obiect al impunerii îl constituie venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, precum și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova (cu excepția deducerilor la care au dreptul), obținut de persoanele juridice care desfășoară activitate de întreprinzător.

Activitate de întreprinzător, afacere (business), conform prevederilor codului, este orice activitate conform legislației (cu excepția muncii efectuate în baza contractului (acordului) de muncă), desfășurată de către o persoană, având drept scop obținerea venitului, sau, în urma desfășurării căreia, indiferent de scopul activității, se obține venit.

În cazul ONG-ului, venitul se obține în urma desfășurării activităților economice prevăzute de statut (conform Codului civil) și în cazul primirii donațiilor necondiționate. Mijloacele de grant, ajutoarele de asistență tehnică, alte mijloace asemănătoare, primite în scopul realizării unor programe sau proiecte, nu reprezintă venituri și se consideră mijloace cu destinație specială.

Cota impozitului pe venit pentru persoanele juridice constituie, în prezent 12% din venitul impozabil. Venitul impozabil se determină în modul stabilit de Guvern.

Pentru persoanele juridice – subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii, care se încadrează în condițiile prevăzute în cap.7 din Codul fiscal, cota impozitului pe venit constituie 3% din suma venitului din activitatea operațională obținut în perioada fiscală de declarare. ONG-urile nu sunt subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii, deci, nu se încadrează în condițiile prevăzute în cap.7 din Codul fiscal.

11.12. Facilități fiscale pentru ONG-uri, aferente impozitului pe venit (pe profit)

Facilitățile fiscale pentru ONG-uri, aferente impozitului pe venit sunt stabilite în art. 52 din Codul fiscal. Organizațiilor necomerciale li se acordă scutire de la plata impozitului pe venit în cazul în care se vor respecta următoarele cerințe:

- organizația este înregistrată sau creată în conformitate cu legislația și desfășoară activitate în corespundere cu obiectivele prevăzute în statut, în regulament sau într-un alt document de constituire;
- în statut, în regulament sau într-un alt document de constituire este indicată interdicția privind distribuirea mijloacelor cu destinație specială, a altor mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară sau a proprietății între fondatori și membri ai organizației sau între angajații ei, inclusiv în procesul reorganizării și lichidării organizației;
- mijloacele cu destinație specială, alte mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară, proprietatea organizației sunt utilizate în scopurile prevăzute de statut, de regulament sau de alt document de constituire;
- mijloacele cu destinație specială, alte mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară, proprietatea organizației nu se folosesc în interesul unui fondator sau membru al organizației ori în interesul unui angajat;
- organizația nu susține partidele politice, blocurile electorale sau candidații la funcții în cadrul autorităților publice și nu folosesc mijloacele cu destinație specială, alte mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară sau din proprietate pentru finanțarea acestora (aceste restricții nu se extind asupra partidelor și altor organizații social-politice).

Totodată, conform art. 53 din Codul fiscal se scutesc de plata impozitului întreprinderile create pentru realizarea scopurilor statutare ale societăților orbilor, surzilor și invalizilor și conform art. 53 se scutesc de impozitul pe venit organizațiile sindicale și patronale.

11.13. Obținerea dreptului la scutire de la plata impozitului pe venit

Dreptul la scutirea de plata impozitului pe venit se realizează prin cererea depusă de către organizația necomercială la organul teritorial al Serviciului Fiscal de Stat. Perioada de scutire începe cu perioada fiscală de la data înregistrării organizației necomerciale, dacă cererea privind scutirea de plata impozitului pe venit a fost depusă până la data de 31 decembrie a anului fiscal de gestiune. Modelul cererii privind scutirea de plata impozitului pe venit se elaborează de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat și se aprobă de Ministerul Finanțelor.

11.14. Consecințele nerespectării cerințelor pentru obținerea dreptului de scutire de plata impozitului pe venit

Dacă nu sunt respectate cerințele menționate, organizația necomercială urmează a fi supusă impozitării în modul general stabilit. Organizațiile necomerciale care utilizează contrar destinației mijloacele cu destinație specială sau folosesc proprietatea, alte mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară în scopuri neprevăzute în statut, în regulament sau în alt document de constituire vor calcula și achita impozitul pe venit la cota stabilită pentru subiecții impunerii – persoane juridice, din suma utilizată contrar destinației.

11.15. Impozitarea venitului obținut din activități economice, care reiese din scopurile statutare

Codul civil prevede că organizațiile necomerciale pot desfășura orice activitate care nu contravine legii (art.187), precum și activitate economică, care reiese nemijlocit din scopurile statutare (art.188). În art.52 din Codul fiscal, de asemenea, este prevăzută ca o condiție pentru acordarea scutirii de plata impozitului pe venit desfășurarea activității în corespundere cu obiectivele prevăzute în statut, în regulament sau într-un alt document de constituire. Dacă aceste cerințe ale Codului civil și fiscal se respectă, veniturile rezultate din activitățile economice nu reprezintă obiect al impunerii cu impozitul pe venit.

11.16. Impozitarea venitului obținut din activități economice, care nu reiese din scopurile statutare

Conform art. 52 din Codul fiscal, una din cerințele obligatorii de respectat, pentru obținerea scutirii de impozitul pe venit, este desfășurarea activității în corespundere cu obiectivele prevăzute în statut, în regulament sau într-un alt document de constituire. În cazul în care organizația necomercială desfășoară o activitate, sau a efectuat o operațiune economică care nu corespund scopurilor statutare, acesta va fi obligată să:

- contabilizeze separat veniturile și cheltuielile pentru aceste activități (operațiuni);
- determine rezultatul financiar aferent acestora;
- corecteze venitul contabil (financiar) conform cerințelor fiscale, determinând venitul impozabil;
- calculeze din venitul impozabil și să achite impozitul pe venit.

11.17. Aplicarea impozitului pe venit societăților comerciale, fondatori ai cărora sunt ONG

Prevederile în vigoare ale Codului fiscal nu conțin careva facilități aferente impozitului pe venit pentru asemenea societăți. Deci, până la efectuarea transferului mijloacelor bănești fondatorului – organizație necomercială, profitul obținut de societate va fi în prealabil impozitat pe baze generale.

11.18. Impozitarea venitului la beneficiarii grantului acordat de fundațiile necomerciale în scopul realizării unor proiecte de utilitate publică

Facilități speciale pentru asemenea cazuri, legislația fiscală nu prevede. Totodată, în cazul în care o fundație necomercială acordă un grant, de exemplu, unei societăți comerciale, în scopul realizării unui proiect de utilitate publică, societatea urmează să reflecte în contabilitate mijloacele respective ca mijloace cu destinație specială și să le utilizeze strict conform destinației.

În astfel de cazuri, societatea va îndeplini condițiile donatorului, efectuând activități și cheltuieli pentru realizarea proiectului, în rezultatul cărora nu poate fi obținut un oarecare rezultat financiar (venit impozabil). Veniturile primite (mijloacele cu destinație specială primite) trebuie să fie egale cu cheltuielile suportate. În cazul în care mijloacele cu destinație nu vor fi utilizate integral, soldul neutilizat și nerambursat donatorului va fi supus impozitării pe baze generale.

11.19. Impozitarea venitului obținut în urma fluctuației cursului valutar (venit din diferențele de curs)

Conform **Indicațiilor metodice** cu privire la particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin ordinul Ministrului Finanțelor nr.158 din 06.12.2010 (au intrat în vigoare din 01.01.2011), venitul aferent dobânzilor și venitul aferent diferențelor de curs valutar se recunoaște și se înregistrează în contabilitate ca majorare a finanțărilor cu destinație specială, în legătură cu care provin. De exemplu, organizația necomercială a depus la contul de depozit mijloace de grant, care temporar nu se utilizează. Dobânzile obținute în legătură cu acest depozit se vor considera mijloace cu destinație specială și nu se vor înregistra ca venituri din dobânzi, dar se vor contabiliza la conturile mijloacelor cu destinație specială.

Analogic, venitul din diferența de curs obținut în rezultatul existenței soldului neutilizat al unui grant la contul curent, de asemenea va fi recunoscut în contabilitate nu ca venit, dar ca majorare a soldului mijloacelor cu destinație specială. Concomitent cu acesta, dacă organizația necomercială va respecta condiția art. 52 din Codul fiscal „mijloacele cu destinație specială, alte mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară, proprietatea organizației sunt utilizate în scopurile prevăzute de statut, de regulament sau de alt document de constituire”, aceste venituri nu se vor impozita cu impozitul pe venit.

11.20. Diferența dintre scutirea de impozit și scutirea de plata impozitului pe venit

În art. 6 (g) din Codul fiscal „scutirea de impozit” și „scutirea de plata impozitului” sunt diferite tipuri de facilități (înlesniri) fiscale. Articolul 52 din Codul fiscal prevede scutirea organizațiilor necomerciale de plata impozitului pe venit. Acest fapt înseamnă, că indiferent dacă a respectat sau nu,

organizația urmează să efectueze integral procesul determinării venitului impozabil, întocmind Declarația cu privire la impozitul pe venit.

După întocmirea Declarației, determinarea venitului impozabil și a impozitului pe venit, după caz, organizația necomercială îndeplinește Anexa 3.3.D „Suma facilităților acordate din suma calculată a impozitului pe venit” și transferă aici suma impozitului pe venit scutit de impozitare din rândul 130 „Suma facilităților acordate din suma calculată a impozitului pe venit (anexa 3.3D)” al Declarației. În acest mod, având suma impozitului pe venit calculată, obligațiunea privind plata acestuia nu există. Respectiv, în rândul 150 ”Suma impozitului pe venit în perioada fiscală curentă, exceptând facilitățile fiscale (rând. 120 – rând. 130)” și 190 ”Total impozitul pe venit spre plată (rând. 150 – rând. 160 – rând. 180)” al declarației, suma impozitului pe venit pentru ONG care a respectat condițiile art.52, va fi egală cu 0.

11.21. Necesitatea prezentării Declarației cu privire la impozitul pe venit în cazul în care ONG activează numai din contul finanțării cu destinație specială sau venitul contabil este egal cu zero

În cazul în care entitatea activează numai din contul finanțării cu destinație specială sau venitul contabil este egal cu zero, ONG-ul este obligat să prezinte Declarația cu privire la impozitul pe venit. Condițiile, în care Declarația persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit trebuie să fie întocmită și prezentată la organul fiscal teritorial, sunt stabilite în art. 83 din Codul fiscal, fără careva excepții pentru organizații necomerciale sau cele scutite de plata impozitului.

11.22. Procedura generală de prezentare și întocmire a Declarației persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit

1. În corespundere cu art.83, (4) din Codul fiscal, Declarația persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit se întocmește și se prezintă conform procedurii stabilite de Guvern, potrivit formularului de dare de seamă aprobat și se prezintă Serviciului fiscal de stat nu mai târziu de 31 martie a anului, care urmează anului fiscal de gestiune. Excepție fac cazurile când ONG-ul își întrerupe activitatea în timpul anului fiscal. În acest caz, este necesar a informa despre aceasta organul teritorial fiscal în decurs de 25 zile după întreruperea activității și a prezenta Declarația cu privire la impozitul pe venit în decurs de 60 zile de la aceeași dată.
2. Temei pentru îndeplinirea Declarației servesc datele contabilității, reflectate în situațiile financiare anuale. Modul de recunoaștere și reflectare a veniturilor și cheltuielilor financiare, în organizațiile necomerciale, este prevăzut în Indicațiile metodice cu privire la particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin ordinul Ministrului Finanțelor nr.158 din 06.12.2010.
3. Organizațiile necomerciale îndeplinesc formularul tipizat al dării de seamă fiscale VEN08 ”Declarația cu privire la impozitul pe venit pe perioada fiscal”, Anexa 1 la Hotărârea de Guvern nr. 498 din 29.12. 2008. Modul de completare a Declarației este descris în Anexa 2 la hotărârea menționată.
4. Organizația necomercială reflectă indicatorii respectivi în Declarație: în rândul 0101- Suma totală a veniturilor constatate conform datelor contabilității financiare (suma clasei VI “Venituri”); în rândul 0102 - Suma totală a cheltuielilor constatate conform datelor contabilității financiare (suma clasei VII “Cheltuieli”); în rândul 010 – Profitul (pierderi) obținut în perioada gestionară până la impozitare (rândul 0101 - rândul 0102). În continuare, se

produc ajustările (corectările) necesare, conform cerințelor Codului fiscal și se determină venitul impozabil.

5. Organizația necomercială care s-a finanțat pe parcursul anului fiscal numai din contul mijloacelor cu destinație specială (de exemplu, granturi) și nu a desfășurat activități economice, nu va efectua careva ajustări a veniturilor și cheltuielilor în Declarație, aferente mijloacelor cu destinație specială utilizate. În rândul 0101 - „Suma totală a veniturilor constatate conform datelor contabilității financiare (suma clasei VI “Venituri”)”, în rândul 0102 - „Suma totală a cheltuielilor constatate conform datelor contabilității financiare (suma clasei VII “Cheltuieli”)” și în rândul 010 - „Profitul (pierderi) obținut în perioada gestionară până la impozitare (rândul 0101 – rândul 0102)” se indică sumele respective, conform datelor contabilității și în continuare nu se produc nici un fel de ajustări. De regulă, suma în rândul 010 al Declarației trebuie să fie egală cu 0, deoarece sumele veniturilor și cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială sunt egale. Respectiv, sumele indicate în rândurile 070 și 090 ale Declarației la fel vor fi egale cu 0. Excepție vor fi cazurile, când organizația a utilizat mijloacele cu destinație specială pentru alte scopuri, de exemplu, a plătit amenzi la buget din contul mijloacelor de grant. Aceste cheltuieli nu vor fi recunoscute în scopuri fiscale și se vor ajusta în Declarație.
6. Dacă organizația necomercială a desfășurat pe parcursul anului fiscal și activități economice, rezultatul din rândul 010 al Declarației se va ajusta, după caz, atât veniturile (rândul 020), cât și cheltuielile (rândul 030), conform prevederilor Codului fiscal. Nota explicativă privind modul de completare a Declarației cu privire la impozitul pe venit este expusă în Anexa nr. 3 la Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 240 din 30 decembrie 2004. Se vor indica, de asemenea, sumele venitului impozabil (în rândurile 070, 090), sau suma pierderilor fiscale (în rândul 100). Suma impozitului pe venit calculat, până la aplicarea facilităților (rândul 130) se va indica în rândul 120. Respectiv, în rândul 150 și 190 ale Declarației se va indica suma impozitului pe venit determinată ținând-se cont de suma facilității acordate (suma impozitului pe venit scutită de plată). (*Anexa 22, Exemplul 18*)

11.23. Calcularea uzurii în scopuri fiscale a mijloacelor fixe (imobilizărilor corporale) procurate (create) din contul mijloacelor cu destinație specială sau din contul mijloacelor nepredestinate (donate)

Conform Indicațiilor metodice/158, uzura mijloacelor fixe (imobilizărilor corporale) procurate din contul mijloacelor cu destinație specială nu se reflectă la cheltuielile organizației, dar se atribuie direct la fondul de imobilizări, deci, nu exercită nici o influență asupra rezultatului financiar al perioadei de gestiune. Respectiv, acest indicator nu participă la determinarea venitului impozabil, calcularea uzurii în scopuri fiscale nu se efectuează și careva corectări ale cheltuielilor în Declarația cu privire la impozitul pe venit nu se produc.

Suplimentar la aceasta, p. 3 din Regulamentul privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale aprobat prin Hotărârea Guvernului Nr. 289 din 14.03.2007 prevede că uzura în scopuri fiscale nu se calculează pentru orice mijloace fixe procurate (create) în calitate de donație sau cu titlu gratuit.

11.24. Calcularea uzurii în scopuri fiscale a mijloacelor fixe (imobilizărilor corporale) procurate (create) din contul venitului obținut din activități economice statutare

ONG-ul care nu are la bilanț mijloacelor fixe (imobilizărilor corporale) procurate din contul veniturilor obținute în urma desfășurării activităților economice statutare, calculează uzura lor în contabilitate și o raportează la cheltuielile perioadei. Totodată, conform art. 26 din Codul fiscal, se calculează uzura în scopuri fiscale numai pentru mijloacele fixe utilizate în scopuri de întreprinzător. Respectiv, pentru ONG, care respectă cerințele Codului fiscal și utilizează mijloacele fixe doar în scopuri statutare necomerciale, nu există teme de calculare a uzurii în scopuri fiscale.

11.25. Calcularea uzurii în scopuri fiscale a mijloacelor fixe (imobilizărilor corporale) procurate (create) din contul venitului obținut din activități economice statutare în cazul în care ONG-ul este scutită de plata impozitului pe venit

Răspunsul este analogic explicației la întrebarea 208.

11.26. Modalitatea de impozitare a venitului obținut în urma predării în locațiune a spațiilor temporar neutilizate

Unele ONG-uri dispun în proprietatea sa de spații care temporar nu se utilizează. Pentru a obține surse financiare suplimentare, aceste încăperi sunt predate în locațiune altor persoane fizice sau juridice.

Sunt oare impozabile veniturile obținute, aferente locațiunii? Conform art.52, una din condițiile stabilite pentru obținerea dreptului de scutire de plata impozitului pe venit este utilizarea strict în scopurile prevăzute de statut, de regulament sau de alt document de constituire a mijloacelor cu destinație specială, altor mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară, a proprietății organizației. Dacă mijloacele bănești obținute în rezultatul predării spațiilor în locațiune vor fi utilizate ulterior strict în scopuri statutare, acestea nu vor fi tratate ca venituri de întreprinzător, care urmează să fie ajustate în declarație și supuse impozitării.

11.27. Modalitatea de impozitare a venitului obținut din diferențele de curs, aferente mijloacelor cu destinație specială

Deseori la conturile bancare ale ONG-ilor apar diferențe de curs valutare pozitive și negative, aferente soldurilor de mijloace bănești în valută, neutilizate sau aferente dobânzilor, care s-au obținut în rezultatul depunerii la conturile de depozit a mijloacelor de grant temporar neutilizate. Conform p. 27 din Indicațiile metodice/158, diferențele de curs pozitive și negative, care apar ca rezultat al recunoașterii/primirii și utilizării mijloacelor predestinate, exprimate în valută străină, se reflectă în contabilitate ca majorare sau micșorare a mijloacelor cu destinație specială. Analogic, p.28 din Indicațiile metodice/158 stabilește că dobânzile aferente mijloacelor cu destinație specială se înregistrează în contabilitate ca majorare a soldului mijloacelor cu destinație specială.

Cu alte cuvinte, pentru că diferențele de curs valutar și dobânzile care provin în legătură cu mijloacele cu destinație special nu se înregistrează în contabilitate la venituri și cheltuieli, aceste diferențe nu

influențează asupra rezultatului financiar contabil și nu participă la determinarea venitului impozabil în scopuri fiscale.

11.28. Baza normativă pentru impozitarea salariilor/onorariilor

Baza normativă pentru impozitarea salariilor se constituie, în principal, din următoarele acte:

- Codul fiscal al Republicii Moldova (nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997);
- Codul muncii al Republicii Moldova (nr. 154- XV din 28 martie 2003);
- Codul civil al Republicii Moldova (nr.1107-XV din 6 iunie 2002);
- Legea privind sistemul public de asigurări sociale (Nr. 489 din 08.07.1999);
- Legea bugetului asigurărilor sociale de stat (pe anul curent);
- Legea cu privire la asigurarea obligatorie de asistență medicală (Nr. 1585 din 27.02.1998);
- Legea bugetului asigurărilor medicale (pe anul curent);
- Regulamentul cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului și a formularelor ce atestă reținerea impozitului pe venit la sursa de plată (HG Nr. 10 din 19.01.2010);
- Privind aprobarea formularelor aferente activității și veniturilor nerezidenților, precum și modului de completare a acestora (HG nr. 1395 din 08.12.2008);
- Contractele de grant, de asistență tehnică, alte contracte cu finanțatorii și bugetele respective aprobate, Planul bugetar al ONG-ului (pe anul curent).

11.29. Obiectul impunerii la calcularea și reținerea impozitului pe venit din salariu și alte remunerări

Modul de calculare și reținere a impozitului pe venit din salariu și alte remunerări este reglementat de titlul II al Codului fiscal și Regulamentul cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului (în continuare – Regulament nr.10/109.01.2010), aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 10 din 19 ianuarie 2010.

Patronul, care plătește angajatului salariu (inclusiv primele și facilitățile acordate), este obligat să calculeze, ținând cont de scutirile solicitate de angajat, să rețină din aceste plăți și să transfere la buget un impozit, conform modului stabilit.

Conform p. 3 din Regulamentul nr.10/109.01.2010, obiect al impunerii la sursa de plată pentru angajați este venitul sub formă monetară și/sau nemonetară îndreptat spre achitare în folosul lor sub formă de salarii (inclusiv prime și facilități), exceptând scutirile și deducerile la care au dreptul salariații, precum și venitul îndreptat spre achitare sub formă de alte surse de venit impozabile, indicate în art.18 al Codului fiscal. Impozitul pe venit urmează a fi reținut din veniturile angajaților calculate și îndreptate spre achitare sub orice formă: salarii, sporuri la salariu, prime (inclusiv cu ocazia jubileelor, sărbătorilor, etc.), recompense, onorarii, comisioane, retribuții, ajutoare materiale și alte achitări în folosul angajatului, cu excepția surselor de venit neimpozabile stipulate în art. 20 din Cod. Venitul evaluat în valută străină se recalculează în valută națională la cursul de schimb oficial al Băncii Naționale a Moldovei la data achitării lui. *(Anexa 21, Exemplul 17)*

11.30. Dreptul la scutiri la calcularea și reținerea impozitului pe venit din salariu și alte remunerări

Scutirile la care are dreptul contribuabilul se acordă la locul de muncă de bază a lucrătorilor rezidenți ai Republicii Moldova. Locul de muncă de bază se consideră întreprinderea (inclusiv întreprinderea individuală și gospodăria țărănească (de fermier)), instituția, organizația la care, conform legislației în vigoare, se ține evidența carnetului de muncă al lucrătorului. Fiecare lucrător are dreptul la una din scutirile personale prevăzute la alin. (1) și (2) art. 33 din Codul fiscal. Persoana fizică rezidentă aflată în relații de căsătorie are dreptul la o scutire suplimentară în mărimea indicatorului prevăzut la art. 34 din Codul fiscal.

Lucrătorul are dreptul la scutire pentru persoanele întreținute ce constituie indicatorul expus la alin. (1) art. 35 din Cod pentru fiecare persoană întreținută, cu excepția invalizilor din copilărie, pentru care scutirea constituie indicatorul prevăzut la alin. (1) art. 33 din Codul fiscal. Persoana întreținută se consideră persoana care întrunește toate cerințele stipulate la alin. (2) art. 35 din Codul fiscal. Pentru îndeplinirea condiției stipulate la lit. d) alin. (2) art. 35 din Codul fiscal se va ține cont de toate veniturile impozabile și neimpozabile obținute de persoana întreținută.

11.31. Cerere privind acordarea scutirilor

În scopul determinării mărimii și categoriei scutirii, care urmează a fi acordată lucrătorului, ultimul, nu mai târziu de data stabilită pentru începerea lucrului în calitate de angajat, trebuie să prezinte patronului o cerere privind acordarea scutirilor (în continuare – cerere), la care are dreptul, anexând la ea documentele ce certifică acest drept. Lucrătorul care nu-și schimbă locul de muncă nu este obligat să prezinte anual patronului cererea și copiile (extrasele) din documentele corespunzătoare, cu excepția cazurilor când angajatul obține dreptul la scutiri suplimentare sau pierde dreptul la careva scutiri.

Copiile (extrasele) documentelor lucrătorului prezentate anterior se compară de către patron până la începutul fiecărui an fiscal cu originalele, cu scopul de a verifica dacă nu au intervenit careva schimbări în acestea. Fără a depune cererea, anual, angajatul trebuie să prezinte documentele ce sunt cu termen de valabilitate limitat, spre exemplu: certificatul de confirmare pentru persoanele care își fac studiile la instituțiile de învățământ, confirmarea soției (soțului) privind transmiterea scutirii, conform art. 34 din Codul fiscal, etc.

În cazurile în care lucrătorul n-a prezentat cererea sau n-a indicat corect în Cererea prezentată careva scutiri la care pretinde, n-a anexat la cerere documentele justificative, precum și în cazurile în care își retrage cererea, acesta se consideră ca lucrător ce nu pretinde la scutiri, iar patronul calculează și reține impozitul din veniturile îndreptate spre achitare fără acordarea scutirilor.

Dacă pe parcursul anului fiscal se schimbă suma scutirilor la care are dreptul lucrătorul, sau intervin careva modificări în datele generale privind angajatul (modificarea numelui, codului fiscal, domiciliului, etc.), acesta este obligat să prezinte patronului, în termen de 10 zile de la data când a avut loc schimbarea, o nouă cerere semnată de el, anexând la ea documentele justificative corespunzătoare. Noua cerere se prezintă pe parcursul anului fiscal în cazurile în care lucrătorul: a) obține dreptul la scutiri sau a decis să beneficieze de scutirile la care are dreptul, însă de care nu a beneficiat până la prezentarea cererii noi; b) pierde dreptul (sau renunță benevol) la scutirea pentru soț (soție) sau scutirile pentru persoanele întreținute; c) obține (sau pierde) dreptul la scutirea personală majoră prevăzută la alin. (2) art.33 din Codul fiscal; d) schimbă numele sau și/sau codul fiscal; e) schimbă

domiciliul. Noua cerere depusă de lucrător trebuie să conțină informația referitoare la scutirile la care s-a păstrat dreptul, precum și informația referitoare la scutirile suplimentare la care a obținut dreptul.

Dacă lucrătorul pierde integral dreptul la scutiri, din motivul că a pierdut statutul de rezident, el este obligat să prezinte patronului, în termen de 10 zile de la data când au avut loc aceste schimbări, o cerere în formă liberă, în care va solicita neacordarea pe viitor a scutirilor respective. Această cerere se depune și în cazurile în care lucrătorul renunță benevol la toate scutirile. Prezentarea cu bună știință în cerere și în documentele care confirmă dreptul la scutiri a unor informații false sau care induc în eroare atrage după sine răspunderea în conformitate cu legislația în vigoare.

11.32. Modul de acordare a scutirilor

În toate cazurile scutirile se acordă sau se anulează din luna următoare, după luna în care este depusă (retrasă) cererea. Lucrătorul care nu și-a folosit în anul fiscal precedent scutirile la care a avut dreptul, din cauza neachitării de către patron a salariului, aceste scutiri se acordă la data achitării restanțelor la salariu.

Suma scutirilor nefolosite pe parcursul anului fiscal se trec în contul scutirilor pentru următorul an fiscal în următorul mod: dacă suma scutirilor nefolosite este mai mare decât suma salariului calculat și neachitat – în limitele ce nu depășesc mărimea salariului neachitat; dacă suma scutirilor nefolosite este mai mică decât suma salariului calculat și neachitat – în limitele sumei totale a scutirilor nefolosite. Trecerea scutirilor nefolosite dintr-un an în altul se efectuează numai în baza confirmării prezentate de către angajat, ce atestă faptul că scutirea nu a fost utilizată.

În cazul în care suma totală a scutirilor folosite pe parcursul anului fiscal gestionar la locul de muncă de bază și celor trecute, în baza cererii angajatului, în contul anului fiscal următor celui de gestiune este mai mică decât suma scutirilor la care contribuabilul are dreptul conform legislației, atunci el poate beneficia de restul sumei scutirii în baza declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit depuse pentru anul respectiv, dacă obține alte venituri decât cele primite la locul de muncă de bază.

11.33. Modul determinării venitului impozabil și de calculare a impozitului pe venit

Impozitul pe venit la sursa de plată se calculează și se reține la momentul îndreptării venitului spre plată din venitul impozabil, determinat ca diferența dintre venitul obținut de lucrător sub formă de salarii (inclusiv prime, facilitate, etc.) și suma scutirilor acordate și deducerilor. Cotele impozitului pe venit sunt stabilite la lit. a) art. 15 din Codul fiscal. Suma totală a impozitului pe venit se determină pentru anul fiscal 2012 pentru persoanele fizice și întreprinzători individuali în mărime de:

- 7 % din venitul anual impozabil ce nu depășește suma de 25 200 lei;
- 18 % din venitul anual impozabil ce depășește suma de 25 200 lei.

Lucrătorul are dreptul să ceară ca patronul să rețină din plățile achitate în folosul lui impozitul la cota maximală stabilită la lit. a) art. 15 din Codul fiscal. Această cerință trebuie să fie confirmată prin cererea angajatului, perfectată pe numele patronului în formă arbitrară în care urmează a fi indicată perioada pe parcursul căreia se solicită reținerea impozitului pe venit la cota maximală (din data angajării la serviciu, în cazul în care lucrătorul este angajat pe parcursul anului, în care se efectuează reținerea corespunzătoare, de la începutul anului fiscal, din data prezentării cererii, sau din altă dată, indicată în cerere).

În cazul în care o astfel de cerere se depune de către angajat pe parcursul anului fiscal, însă în ea se solicită reținerea impozitului pe venit la cota maximală și de la începutul perioadei fiscale, patronul efectuează recalculul corespunzător al impozitului pe venit pentru toată perioada indicată. Determinarea venitului impozabil și calcularea impozitului pe venit ce urmează a fi reținut la sursa de plată, se efectuează prin metoda cumulativă de la începutul anului fiscal sau în cazurile în care lucrătorul s-a angajat pe parcursul anului fiscal curent – de la data angajării. Determinarea scutirilor, acordate lucrătorului, se efectuează prin metoda cumulativă de la începutul anului fiscal sau în cazurile în care lucrătorul s-a angajat pe parcursul anului fiscal curent – din luna următoare după luna în care a fost depusă cererea privind acordarea scutirilor.

Numărul de luni în anul fiscal, pe parcursul cărora lucrătorul se consideră angajat, în scopul impozitării, se determină:

- a) în cazurile în care lucrătorul este angajat din anul fiscal precedent – începând cu luna ianuarie;
- b) în cazurile în care lucrătorul s-a angajat pe parcursul anului fiscal – începând cu luna în care el s-a angajat.

Luna pe parcursul căreia lucrătorul se eliberează, se ia în considerare la determinarea numărului de luni în anul fiscal pe parcursul cărora lucrătorul este angajat. În scopul determinării impozitului pe venit din toate sursele de venit impozabil patronul deschide pentru fiecare angajat al său fișa personală de evidență a veniturilor sub formă de salariu și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului pe anul gestionar, precum și a impozitului pe venit reținut din aceste plăți (în continuare – fișa personală).

Fișa personală se completează de către patron anual de la începutul fiecărui an fiscal sau, în cazul în care lucrătorul s-a angajat la serviciu pe parcursul anului fiscal – de la data angajării. Fișa personală va conține, în mod obligatoriu, următoarele elemente:

- a) denumirea completă a patronului și codul fiscal al acestuia;
- b) numele și prenumele angajatului și codul fiscal al acestuia;
- c) domiciliul angajatului;
- d) data angajării lucrătorului la serviciu;
- e) data concedierii lucrătorului;
- f) suma totală a scutirilor nefolosite în anul precedent;
- g) suma restanței la plățile salariale pentru anul precedent;
- h) suma scutirilor aferentă fiecărei luni a anului curent;
- i) suma totală a scutirilor acordate în anul curent;
- j) suma totală a scutirilor nefolosite în anul curent;
- l) data și luna efectuării plății curente în folosul angajatului;
- m) suma venitului îndreptat spre achitare sau spre plățile efectuate în folosul angajatului în luna curentă;

n) suma venitului îndreptat spre plată lucrătorului de la data angajării lui și până la momentul plății curente, inclusiv, calculată prin metoda cumulativă de la începutul anului;

o) suma venitului cumulativ de la care se determină primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

p) suma primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, permisă deducerii conform alin. (6) art. 36 din Codul fiscal;

q) suma venitului cumulativ de la care se determină contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat obligatorii;

r) suma contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, permisă deducerii conform alin. (7) art. 36 din Codul fiscal;

s) suma venitului impozabil de la data angajării și până la momentul achitării curente, inclusiv, calculat prin metoda cumulativă;

t) suma impozitului, calculat din venitul impozabil de la data angajării și până la momentul achitării curente inclusiv;

u) suma impozitului aferent reținerii (rambursării) din (la) plata curentă a venitului lucrătorului.

În fișa personală venitul impozabil și suma impozitului calculat din el pe parcursul anului fiscal gestionar se reflectă în colonițele respective numai în lei, fără bani, iar ultima înscriere în aceste colonițe se efectuează în lei și bani. În cazul în care pe parcursul lunii sau în aceeași zi patronul achită angajatului câteva tipuri de plăți salariale, inclusiv plăți în avans, în fișa personală fiecare plată se indică separat, cu acordarea scutirii care revine lunii respective, respectând metoda cumulativă. Acordarea scutirilor și calcularea impozitului pe venit se efectuează de către patron lunar prin metoda cumulativă, indiferent de faptul dacă a fost sau nu achitat venit în luna gestionară.

La efectuarea plăților angajatului, după eliberarea lui din serviciu, pe parcursul anului fiscal în care acesta a fost eliberat, indiferent pentru ce perioadă are loc calcularea acestora, suma impozitului pe venit se calculează prin metoda cumulativă, ținând cont de numărul de luni, pe parcursul cărora acesta s-a considerat angajat și de suma totală a scutirilor, care urmau a fi acordate până la eliberare. În cazul eliberării angajatului din serviciu și achitării restanței la plățile salariale în anul fiscal următor celui în care el a fost eliberat din serviciu, impozitul pe venit se calculează și se reține, ținând cont de suma scutirilor nefolosite (dacă acestea există) pe parcursul perioadei în care el se consideră angajat.

Scutirile nefolosite se trec în anul următor numai în baza confirmării depuse de angajat și conform modului stabilit. Impozitul pe venit se calculează reieșind din cotele de impozitare stabilite pentru perioada respectivă în care are loc achitarea venitului (fără repartizare la numărul de luni). În scopul determinării venitului impozabil și respectiv impozitului pe venit ce urmează a fi reținut la sursa de plată, patronul trebuie să deschidă la începutul anului, următor celui în care angajatul s-a eliberat din serviciu, pentru această Fișa personală.

La efectuarea achitărilor în urma eliberării nelegitime a angajatului din serviciu și restabilirii lui ulterioare la serviciu, conform hotărârii instanței de judecată, prin care patronul este obligat să achite angajatului plăți pentru perioada unei astfel de concedieri, lucrătorul este în drept să beneficieze de scutirile solicitate până la concediere, fără prezentarea cererii(lor) respective, cu condiția că pe parcursul perioadei respective el n-a beneficiat de scutiri în baza declarației persoanei fizice cu privire

la impozitul pe venit sau în alt mod. În cazul în care angajatul intenționează să-și modifice (anuleze) categoria scutirilor pe perioada respectivă, atunci el trebuie să prezinte o nouă cerere pentru acel an fiscal (sau perioada fiscală) în care au parvenit careva modificări. Responsabilitatea pentru prezentarea intenționată a informației neautentice privind scutirile se asumă angajatului.

11.34. Calcularea și reținerea impozitului pe venit în baza contractului civil

În cazul în care serviciile sunt prestate de persoana fizică în baza unei convenții civile, fără a fi încheiat cu acesta contractul individual de muncă și când corespunde la două sau mai multe caracteristici care îl definesc ca lucrător salariat, plățile achitate acestuia se consideră plăți salariale din care se reține impozitul pe venit în baza art. 88 din Codul fiscal, conform cotelor stabilite la lit. a) art. 15, fără a fi divizat în funcție de numărul de luni în care se achită pentru serviciile respective. Achitarea impozitelor reținute la sursa de plată, precum și prezentarea către organele fiscale și contribuabili a documentelor privind plățile și/sau impozitele reținute se efectuează conform prevederilor art. 92 din Codul fiscal.

11.35. Calcularea și reținerea contribuțiilor de asigurări sociale și medicale din salariu și din alte remunerări

Modul de calculare și reținere a contribuțiilor de asigurări sociale din salariu și alte remunerări este reglementat de Legea nr. 489 din 08.07.1999 privind sistemul public de asigurări sociale și Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul respectiv. Pentru anul 2012, conform art. 5 din Legea nr. 270 din 23.12.2011, contribuția individuală de asigurări sociale de stat obligatorii datorată de salariații asigurați, angajați prin contract individual de muncă sau prin alte contracte în vederea îndeplinirii de lucrări sau prestării de servicii, de către persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau sunt numite în cadrul autorităților executive, de judecători, de procurori, de avocații parlamentari, se stabilește în mărime de 6% din salariul lunar și din celelalte recompense.

Baza anuală de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale de stat obligatorii nu va depăși suma a 5 salarii medii lunare prognozate pe economie înmulțită la 12. Salariul mediu lunar prognozat pe economie se aprobă anual de Guvern. Cuantumul salariului mediu lunar pe economie, prognozat pentru anul 2012 este stabilit conform Hotărârii Guvernului nr. 868 din 22.11.2011 în mărime de 3 550 lei. Angajatorul, la fel va calcula și achita la bugetul de asigurări sociale de stat conform tarifelor stabilite pentru persoanele angajate prin contract individual de muncă ori prin alte contracte în vederea executării de lucrări sau prestării de servicii. Pentru anul 2012 acest tarif este stabilit în mărime de 23% aplicate la fondul de salarizare și la alte recompense. Se consideră recompensă orice sumă plătită de angajator angajatului său (în folosul lui) pentru lucrări sau servicii, cu excepția drepturilor și veniturilor la care nu se calculează contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii.

Calcularea și reținerea contribuțiilor de asigurări sociale, medicale din salariu și alte remunerări sunt reglementat de Legea nr. 1593 din 26.12.2002 cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și Legea fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pe anul respective. Conform art. 4 din Legea nr. 271 din 23.12.2011 fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pe anul 2012 prima de asigurare obligatorie de asistență medicală calculată în formă procentuală în raport cu salariul și cu alte recompense pentru categoriile de plătitori prevăzute în anexa nr. 1 la Legea nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală se stabilește la 7,0% (câte 3,5% pentru fiecare categorie, respectiv pentru angajat și angajator).

11.36. Particularități la calcularea și reținerea impozitului pe venit și a contribuțiilor de asigurări sociale și medicale din salariu și din alte remunerări

În cadrul unui ONG există unele particularități de calculare și reținere a impozitului pe venit, a contribuțiilor de asigurări sociale și primelor medicale.

11.36.1. Cumularea salariului lunar brut din mai multe proiecte

În cazul implicării angajatului concomitent în mai multe proiecte, salariul lunar total se compune din salariile bugetate pentru fiecare proiect în parte, mărimea cărora este aprobată de către finanțator sau prin ordinul conducătorului entității. În scopul determinării corecte a impozitului pe venit, în fișa personală de evidență a veniturilor a angajatului, se introduce suma totală lunară a salariilor din toate proiectele, din care se determină venitul impozabil lunar și se calculează impozitul pe venit aferent.

Ulterior, în scopul raportării finanțatorilor, suma totală a impozitului pe venit determinată în fișa personală de evidență a veniturilor se repartizează proporțional cuantumulului salariilor pe proiecte separate și se transferă la buget din conturile mijloacelor bănești. La fel se procedează cu suma totală a contribuțiilor de asigurări sociale și medicale, reținute din salariu.

11.36.2. Prestarea serviciilor de către persoanele angajate în proiecte, în baza contractului civil

În cazul prestării, apar situații, când persoana fizică efectuează lucrul în mod discret, de exemplu, odată în 2-3 luni, conform necesităților de proiect, dar în baza unui contract civil, încheiat pe toată perioada proiectului. Venitul impozabil, în astfel de situații, se determină în baza actului de recepționare a lucrărilor, în care este indicată mărimea onorariului pentru volumul de muncă îndeplinit, indiferent pentru ce perioadă s-a prezentat darea de seamă. Cota impozitului pe venit, se va aplica la suma calculată în procesul-verbal de recepționare a lucrului și îndreptată spre plată. Analogic, din aceeași sumă se vor reține și contribuțiile de asigurări sociale obligatorii de stat și primele de asigurări medicale.

11.37. Temeiul legislativ de calculare și reținere a impozitului pe venit din remunerările efectuate în folosul nerezidentului (sub formă de salarii sau onorarii)

Temei legislativ de calculare și reținere a impozitului pe venit din remunerările achitate în folosul nerezidentului îl constituie Codul fiscal și alte acte normative elaborate în legătură cu acesta. Prevederile concrete din Codul fiscal, care se referă la impozitarea nerezidentului cu impozitul pe venit se conțin în următoarele articole:

Art.4 din Codul fiscal

Dacă un tratat internațional care reglementează impozitarea sau cuprinde norme care reglementează impozitarea, la care Republica Moldova este parte, stipulează alte reguli și prevederi decât cele specificate în legislația fiscală, se aplică regulile și prevederile tratatului internațional.

Art. 13. Subiecții impunerii

Subiecți ai impunerii sunt: 1) persoanele fizice rezidente cetățeni străini și apatrizi care desfășoară activitate pe teritoriul Republicii Moldova și obțin venit din orice surse aflate în Republica Moldova și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea lor în Republica Moldova, cu excepția venitului din investiții și financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, 2) persoanele fizice nerezidente care nu desfășoară activitate de întreprinzător pe teritoriul Republicii Moldova și pe parcursul perioadei fiscale obțin venituri conform capitolului 11 din prezentul titlu.

Art. 14. Obiectul impunerii

Obiect al impunerii îl constituie: venitul din orice surse aflate în Republica Moldova și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova, cu excepția venitului din investiții și financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, obținut de persoanele fizice rezidente cetățeni străini și apatrizi care desfășoară activitate pe teritoriul Republicii Moldova, 2) venitul obținut în Republica Moldova de persoanele fizice nerezidente care nu desfășoară activitate de întreprinzător pe teritoriul Republicii Moldova.

Art. 70. Divizarea surselor de venit ale nerezidenților

La determinarea venitului impozabil al nerezidenților se va ține cont numai de venitul obținut în Republica Moldova, venit obținut din activități de întreprinzător sau din munca prin contract (acord) de muncă. Se va permite deducerea numai a acelor cheltuieli, care vizează direct venitul supus impunerii în Republica Moldova.

Art. 71. Venituri ale nerezidenților obținute în Republica Moldova

Venituri ale nerezidenților – persoane fizice, obținute în Republica Moldova se consideră:

- veniturile obținute din activitatea desfășurată conform contractului (acordului) de muncă sau din cea desfășurată în baza altor contracte cu caracter civil, inclusiv onorariile conducătorilor, fondatorilor sau membrilor consiliului de administrație și/sau alte plăți primite de membrii organelor de conducere ale persoanei juridice rezidente, indiferent de locul exercitării efective a obligațiilor administrative încredințate acestor persoane (lit. n));
- veniturile sub formă de facilități, specificate la articolul 19, acordate de patron (beneficiar) persoanelor fizice nerezidente (lit. o);
- veniturile obținute de către oamenii de artă, cum ar fi artiștii de teatru, de circ, de cinema, de radio, de televiziune, muzicienii și artiștii plastici sau sportivii, indiferent de faptul cui i se efectuează plățile (lit. q));
- veniturile obținute din acordarea serviciilor profesionale (lit. r)).

Art. 73. Reguli de impozitare a veniturilor nerezidenților care nu desfășoară activitate în Republica Moldova printr-o reprezentanță permanentă

Veniturile persoanelor fizice nerezidente, specificate la art.71, care nu țin de o reprezentanță permanentă în Republica Moldova urmează a fi supuse impunerii la sursa de plată potrivit art.91, fără dreptul la deduceri, cu excepția veniturilor menționate la art.71 lit. n) și o), care urmează a fi supuse impozitării la sursa de plată în modul prevăzut la art. 88, fără dreptul la deduceri și/sau scutiri aferente acestor venituri. Impozitul pe venit la sursa de plată se reține de la nerezidenți indiferent de forma și locul achitării venitului.

Art.74 prevede cazurile în care nerezidentul urmează să calculeze și să achite impozitul pe venit de sine stătător și să informeze organul fiscal despre activitatea sa.



In scopul executării prevederilor art.74 alin.(4) și art.76 alin.(5) din titlul II al Codului fiscal nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997 prin Hotărârea Guvernului privind aprobarea formulelor aferente activității și veniturilor nerezidenților, precum și modului de completare a acestora nr. 1395 din 08.12.2008 se aprobă:

- 1) formularul-tip Forma NER 08 „Declarația nerezidentului cu privire la impozitul pe venit” și modul de completare a Declarației nerezidentului cu privire la impozitul pe venit;
- 2) formularul-tip Forma NERRAP 08 „Raportul privind activitatea desfășurată de reprezentanța nerezidentului” și modul de completare a Raportului privind activitatea desfășurată de reprezentanța nerezidentului.

Art.79 prevede că persoana fizică nerezidentă care prezintă declarația cu privire la impozitul pe venit are dreptul la trecerea în cont a impozitelor reținute din salariul său în conformitate cu art. 88.

Art. 79. Prevederi speciale privind tratatele internaționale

Prevederile tratatelor internaționale, care reglementează impozitarea prevalează asupra legislației fiscale din Republica Moldova, iar în cazul în care sunt cote diferite de impozitare în tratatele internaționale și în legislația fiscală din Republica Moldova, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Pentru interpretarea prevederilor tratatelor internaționale încheiate de Republica Moldova cu alte state se utilizează Comentariile la Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Pentru aplicarea prevederilor tratatelor internaționale, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, până la data achitării venitului, un certificat de rezidență eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență. Certificatul de rezidență emis într-o limbă străină se prezintă plătitorului de venit cu traducere în limba de stat, cu excepția celui emis în limba engleză sau în limba rusă. Certificatul de rezidență se prezintă în original pentru fiecare perioadă fiscală în care se achită venitul, indiferent de numărul, regularitatea plăților și de tipul venitului achitat. În cazul în care certificatul de rezidență nu a fost prezentat pentru perioada fiscală respectivă, se vor aplica prevederile legislației fiscale din Republica Moldova. În cazul în care impozitul a fost reținut la sursă înainte de prezentarea certificatului de rezidență, suma impozitului reținut în plus pe parcursul anului este restituită plătitorului de venit sau nerezidentului, la cererea nerezidentului, în termenul de prescripție stabilit de legislația fiscală din Republica Moldova. Condițiile concrete de restituire a impozitului reținut în plus sunt stabilite în art. 79.



În scopul executării prevederilor art.79 din Codul fiscal prin Hotărârea Guvernului cu privire la aprobarea formelor tipizate ce atestă rezidența și impozitul pe venit achitat de către nerezidenți în Republica Moldova nr. 9 din 19.01.2010 s-au aprobat formularele-tip necesare pentru obținerea certificatului privind atestarea impozitului pe venit achitat în Republica Moldova, conform Convenției (Acordului) pentru evitarea dublei impuneri.

Art.88. Reținerea impozitului din salariu

Fiecare patron care plătește lucrătorului – nerezident salarriu (inclusiv primele și facilitățile acordate) este obligat să calculeze (fără dreptul la scutiri conform art.73) și să rețină din aceste plăți un impozit, determinat conform modului stabilit de Guvern. Dacă o persoană fizică care nu desfășoară activitate de întreprinzător prestează servicii și/sau lucrări (de exemplu, nerezidentul prestează servicii organizației

în baza unui contract civil de prestări servicii), venitul ei este considerat de patron drept salariu din care se reține impozitul conform cotelor prevăzute la art. 15 lit. a), pentru persoane fizice în mărime de:

- 7% din venitul anual impozabil ce nu depășește suma de 25 200 lei;
- 18% din venitul anual impozabil ce depășește suma de 25 200 lei.

Lucrătorul are dreptul să ceară ca patronul să rețină din plăți impozitul la cota de 18%.

Art. 91. Reținerile din veniturile nerezidentului

Orice persoană care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător, orice reprezentanță conform art. 5 pct. 20) din Codul fiscal, reprezentanță permanentă, instituție, organizație, inclusiv orice autoritate publică și instituție publică, reține și achită un impozit în mărime de 12% din plățile direcționate spre achitare nerezidentului aferente veniturilor de la art. 71 (lit. q), r)). Prevederile nu se aplică veniturilor obținute sub formă de salariu din care se efectuează rețineri conform art. 88 din Codul fiscal.

Art. 92. Achitarea impozitelor reținute la sursa de plată și prezentarea către organele fiscale și contribuabili a documentelor privind plățile și/sau impozitele reținute

Impozitul reținut de la nerezidenți conform art. 88, 91 se achită la buget de către persoana care a efectuat reținerea în termen de o lună de la încheierea lunii în care au fost efectuate plățile. Dărilor de seamă fiscale privind veniturile achitate și impozitul pe venit reținut la sursa de plată se prezintă de către plătitorii veniturilor organului fiscal teritorial în termen de o lună de la încheierea lunii în care au fost efectuate plățile.

Persoanele care sunt obligate să rețină impozitul în conformitate cu art. 88, 91 vor prezenta organului fiscal teritorial, în termen de o lună de la încheierea anului fiscal, o dare de seamă, în care vor indica numele și prenumele (denumirea), adresa și codul fiscal al persoanei fizice sau juridice în folosul căreia au fost efectuate plățile, precum și suma totală a plății și a impozitului pe venit reținut. Până la 1 martie al anului fiscal imediat următor celui în care au fost efectuate plățile, entitatea care a reținut impozitul este obligată să prezinte beneficiarului acestor plăți informații privind tipul venitului achitat, suma acestuia și suma impozitului reținut, în cazul reținerii. Guvernul stabilește lista și forma documentelor solicitate, precum și modul de completare a acestora.

ONG va calcula și reținere impozitul pe venit din veniturile efectuate în folosul nerezidenților conform prevederilor Codului fiscal descrise mai sus cu întocmirea dării de seamă fiscale privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta (formularul IRV 09) pentru luna raportată și Nota de informare privind impozitul reținut din sursele de venit altele decât salariul achitate persoanelor nerezidente. forma INR 09.

11.38. Impozitarea cetățeanului străin (cu drept de ședere permanentă în Republica Moldova), angajat în baza contractului individual de muncă

Cetățeanul străin sau apatrid care s-a stabilit cu trai permanent în Republica Moldova, dispune de adeverință de imigrant, permis de ședere și de muncă pe bază permanentă și care s-a angajat în organizație în baza unui contract individual de muncă, se va impozita în modul analogic, aplicat salariaților cetățeni ai țării.

Din definițiile de „rezident” și „nerezident” al Republicii Moldova menționate în art. 5 din Codul fiscal reiese că cetățenii străini, care s-au stabilit cu trai permanent în Republica Moldova, în scopul impozitării cu impozitul pe venit sunt tratați ca rezidenți ai Moldovei, respectiv, modul de impozitarea a salariilor acestora va fi analogic modului stabilit pentru rezidenții Moldovei.

Referitor la contribuțiile de asigurări sociale obligatorii de stat se stabilește că persoanele fizice, stabilite cu trai permanent în Republica Moldova, sunt supuse asigurării sociale obligatorii pentru a obține toate drepturile care previn, limitează sau înlătură riscurile sociale (art.1 din Legea nr. 489) În același mod, art. 9 din Legea nr. 1585 prevede că cetățeanul străin sau apatridul care are reședință permanentă în Republica Moldova și este salariat în baza contractului individual de muncă, este supus asigurării medicale obligatorii, în aceleași condiții ca și cetățenii Moldovei.

11.39. Impozitarea cetățeanului străin (cu drept de ședere temporară în Republica Moldova), angajat în baza contractului individual de muncă

La încheierea cu cetățeanul străin, care are drept de ședere temporară în Republica Moldova, a unui contract individual de muncă, urmează a se ține cont de următoarele reguli.

◆ Cetățeanul străin are dreptul de muncă temporară, dar se află pe teritoriul Moldovei pe o perioadă mai scurtă de 183 zile, ceea ce nu permite ca acesta să fie calificat ca rezident al Moldovei. În aceste condiții impozitul pe venit se va reține conform prevederilor stabilite în art. 71 (lit.n și o); 73 (4) și 88 din Codul fiscal. În art.71 se determină tipul venitului iar art. 73 (4) prevede impozitarea venitului analogic venitului salariaților, dar fără dreptul la scutirile prevăzute în art. 33, 34-35 din Codul fiscal.

Conform art. 15 din Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, nerezidenții care desfășoară în Moldova o activitate în baza contractului individual de muncă nu se impozitează în Republica Moldova, dar în țara nerezidentului, dacă se îndeplinesc concomitent următoarele condiții:

- 1) nerezidentul se află în Moldova pe o perioadă ce nu depășește 183 zile în orice interval de 12 luni;
- 2) salariul i se achită de către un patron, care nu este rezident al Moldovei;
- 3) salariul care i se achită nu reprezintă cheltuieli a unei reprezentanțe permanente a patronului, aflate în Republica Moldova.

Acest drept se va realiza doar în cazul respectării concomitente a condițiilor menționate, a existenței convenției respective de evitare a dublei impozitări cu țara nerezidentului și în baza certificatului, care confirmă locul de reședință a nerezidentului în țara respectivă.

◆ Dacă cetățeanul străin are dreptul de muncă temporară, dar se află pe teritoriul Moldovei pe o perioadă mai mare de 183 zile, fiind angajat în baza unui contract individual de muncă acesta se va impozita cu impozitul pe venit conform art. 88, analogic salariaților – rezidenți ai Moldovei, inclusiv, cu dreptul la scutiri din venitul impozabil.

11.40. Modul de atestare a venitului obținut de persoanele fizice și juridice rezidente antrenate în realizarea proiectelor de asistență tehnică

În cazul în care ONG-ul este antrenat în realizarea unui proiect de asistență tehnică, aceasta poate beneficia de scutiri la impozitul pe venit conform **Hotărârii Guvernului Nr. 246 din 08.04.2010 cu**

privire la modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrările de mărfuri, servicii efectuate pe teritoriul țării și de acordare a facilităților fiscale și vamale pentru proiectele de asistență tehnică și investițională în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte.

Prin această hotărâre, în particular, se aprobă - Lista proiectelor de asistență tehnică în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale, pentru aplicarea scutirilor la impozitul pe venit, accize, taxe vamale, precum și aplicarea cotei zero a TVA pentru mărfurile și serviciile destinate acestora și **Regulamentul privind modul de atestare a venitului obținut de persoanele fizice și juridice rezidente antrenate în realizarea proiectelor de asistență tehnică (în continuare - Regulament).**

Pentru a beneficia de scutirea la impozitul pe venit, trebuie depusă solicitarea de înregistrare a proiectului/programului și de includere a acestuia în Lista aprobată a proiectelor/programelor prin această hotărâre a Guvernului. Condițiile de solicitare a înregistrării și documentele care urmează să fie prezentate pentru înregistrarea proiectului sau programului sunt indicate în anexă la hotărâre. Cancelaria de Stat ține evidența asistenței tehnice externe acordate Republicii Moldova prin înregistrarea proiectelor/programelor în Registrul de evidență a asistenței tehnice externe, în mod cronologic și sistematic, în baza informației prezentate de către donator, recipient sau beneficiar.

Conform **Regulamentului**, se stabilește modul de atestare a venitului obținut de persoanele fizice și juridice rezidente antrenate în realizarea proiectelor de asistență tehnică conform prevederilor Codului fiscal:

- alin. (1) art. 4 „Dacă un tratat internațional care reglementează impozitarea sau cuprinde norme care reglementează impozitarea, la care Republica Moldova este parte, stipulează alte reguli și prevederi decât cele specificate în legislația fiscală, se aplică regulile și prevederile tratatului internațional”;
- alin. (3) art. 54 „Venitul angajaților rezidenți care activează în cadrul tratatelor internaționale menționate se impozitează în modul general stabilit, dacă tratatul internațional nu prevede altfel. Lista tratatelor internaționale privind asistența tehnică, la care Republica Moldova este parte și proiectele de asistență tehnică se aprobă de Guvern.

Pentru proiectele de asistență tehnică care cad sub incidența acordurilor internaționale la care Republica Moldova este parte, lista proiectelor în derulare prevăzute în anexa 1 la HG **Nr. 246 din 08.04.2010** servește drept bază pentru aplicarea scutirilor de impozite pe venitul persoanelor fizice și juridice rezidente care activează în cadrul proiectelor de asistență tehnică, în cazul în care tratatul internațional prevede scutirea venitului de impozit pe venit. Aceste prevederi se aplică și în cazul contractării și subcontractării lucrărilor/serviciilor în cadrul proiectelor de asistență tehnică, în cazul în care tratatul internațional prevede scutirea venitului de impozit pe venit.

Scutirea de impozitul pe venit pentru persoanele care activează în cadrul proiectelor de asistență tehnică și obțin venit în cadrul acestora se atestă în baza următoarelor documente confirmative:

- lista proiectelor, aprobată de Guvern, în care este indicat proiectul care cade sub incidența tratatelor internaționale, pentru aplicarea scutirilor la impozitul pe venit;
- scrisoarea emisă pe blanchetă oficială de către donator, recipient sau beneficiar, în care va fi indicat subiectul căruia i se va efectua livrarea și în care se va face trimitere la

proiectul de asistență tehnică respectiv, specificat în anexele nr. m1 și nr. 2 la HG Nr. 246 din 08.04.2010.

11.41. Înregistrarea ONG-ului în calitate de plătitor a taxei pe valoarea adăugată (TVA)

Codul fiscal nu prevede facilități speciale pentru organizațiile necomerciale privind scutirea acestora de plata TVA. Condițiile de înregistrare în calitate de plătitor a TVA sunt generale pentru toți agenții economici. În Codul fiscal se stabilesc scutiri de TVA a anumitor livrări de mărfuri, alte active, servicii, lucrări, anumite activități, și/sau activitățile efectuate în anumite condiții, fără o careva referință specială la forma organizatorico-juridică a entităților.

Conform art. 94 din Codul fiscal subiecții impozabili cu TVA sunt persoanele care sunt înregistrate sau trebuie să fie înregistrate în conformitate cu prevederile art.112. Acest articol, la rândul său, prevede că obligațiunea de a se înregistra în calitate de plătitor a TVA o are subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător, dacă el, într-o oricare perioadă de 12 luni consecutive, a efectuat livrări de mărfuri, servicii în sumă ce depășește 600 000 lei, cu excepția livrărilor scutite de TVA. De asemenea, subiecții impozabili se consideră persoanele juridice care importă mărfuri și servicii, indiferent de faptul dacă sunt sau nu sunt înregistrate în conformitate cu art. 112. În acest sens, careva excepții pentru ONG-uri nu sunt specificate.

Obiectele impozabile sunt stabilite prin art. 95 din Codul fiscal - livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova și importul mărfurilor și serviciilor în Republica Moldova. Livrările de mărfuri și servicii efectuate în cadrul activităților desfășurate de ONG, nu sunt indicate ca obiecte neimpozabile.

11.42. Tratarea, în scopul impozitării cu TVA a ONG-ului, în calitate de subiect care desfășoară activitate de întreprinzător

Stabilind subiecții și obiectul impozitării cu TVA, în art. 94, 95 și 112 din Codul fiscal se pune accentul pe obligațiunea de a se înregistra în calitate de plătitor a TVA a subiecților, care desfășoară activitate de întreprinzător și obiectul impunerii sunt livrările de mărfuri, servicii de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător. În art. 5 din Codul fiscal se stabilește noțiunea de „Activitate de întreprinzător”, care trebuie să fie aplicată în scopuri fiscale – „Activitate de întreprinzător afacere (business) – orice activitate conform legislației, cu excepția muncii efectuate în baza contractului (acordului) de muncă, desfășurată de către o persoană, având drept scop obținerea venitului sau, în urma desfășurării căreia, indiferent de scopul activității, se obține venit”.

În practică, în prezent, faptul că ONG-ul nu desfășoară „de facto” activitate de întreprinzător este ignorată de către organele fiscale și multe ONG, care au depășit plafonul stabilit al „livrărilor” (care, de fapt, după destinația lor sunt mijloace speciale) s-au înregistrat în calitate de plătitori ai TVA. Drept criteriu se ia definiția activității de întreprinzător din Codul fiscal, care se bazează pe noțiunea de „venit”. În acest caz, recomandăm ONG-lor să asigure respectarea normelor Indicațiilor metodice cu privire la particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale și să reflecte mijloacele bănești ale organizației corespunzător destinației lor – ca mijloace cu destinație specială pentru realizarea programelor, proiectelor și altor activități statutare. De asemenea, recomandăm, în situația

când apare obligațiunea conform condițiilor Codului fiscal de a înregistra ONG-ul în calitate de plătitor de TVA, a investiga acest aspect din nou și a obține un răspuns oficial în scris de la organul fiscal abilitat, precum că ONG-ul este obligat să se înregistreze.

11.43. Scutirea de TVA a ONG-urilor

Codul fiscal nu prevede scutiri speciale de plata TVA pentru organizațiile necomerciale. Totodată, în art. 103 al Codului fiscal sunt enumerate tipurile de livrări, care sunt scutite în general de aplicarea și plata TVA. Printre aceste tipuri de livrări, multe sunt specifice și activităților desfășurate de către organizațiile necomerciale.

În particular, art. 103 prevede scutire de TVA pentru următoarele livrări, specifice și ONG-ilor: serviciile de instruire a copiilor și adolescenților în cercuri, secții, studiouri; serviciile prestate copiilor și adolescenților cu folosirea instalațiilor sportive; serviciile legate de întreținerea copiilor în instituții preșcolare; serviciile de pregătire și perfecționare a cadrelor; serviciile legate de îngrijirea bolnavilor și bătrânilor, precum și mărfurile, din contul organizațiilor de binefacere, destinate pregătirii pachetelor pentru bătrânii nevoiași și distribuite lor gratuit; serviciile medicale, cu excepția celor cosmetice; articolele și aparatele ortopedice și de protezare (poziția tarifară 9021); biletele de tratament (inclusiv cele fără cazare) și de odihnă în stațiunile balneoclimaterice, pachetele de servicii turistice; mijloacele tehnice, inclusiv transportul auto, folosit exclusiv în scopuri legate de profilaxia invalidității și reabilitarea invalizilor; produsele de fabricație proprie ale cantinelor care aparțin altor instituții și organizații din sfera social-culturală finanțate, parțial sau în întregime, de la buget, precum și ale cantinelor specializate în alimentarea bătrânilor nevoiași din contul organizațiilor de binefacere; serviciile de înhumare și incinerare a corpurilor umane sau animale și activități conexe: pregătirea cadavrelor către înhumare sau incinerare, îmbălsămarea și servicii oferite de întreprinderile de pompe funebre; închirierea încăperilor în saloanele pentru răposați; închirierea sau vânzarea locurilor de veci; întreținerea mormintelor; amenajarea și întreținerea cimitirelor; transportarea cadavrelor; ritualurile și ceremoniile efectuate de organizațiile religioase; organizarea funeraliilor și ceremoniilor de incinerare; confecționarea și/sau livrarea sicriilor, coroanelor.

TVA nu se aplică: mărfurilor și serviciilor importate sau procurate pe teritoriul Republicii Moldova de către organizațiile necomerciale care corespund cerințelor art. 52, în scop de construire a instituțiilor de asistență socială, precum și mărfurilor și serviciilor importate sau procurate pe teritoriul Republicii Moldova de către aceste organizații necomerciale pentru necesitățile instituțiilor menționate. TVA nu se aplică mărfurilor importate de către persoane juridice în scopuri necomerciale dacă valoarea în vamă a acestor mărfuri nu depășește suma de 100 de euro. În cazul în care valoarea în vamă a mărfurilor depășește limita neimpozabilă indicată, TVA se calculează pornind de la valoarea mărfurilor în vamă, iar limita neimpozabilă menționată nu micșorează valoarea impozabilă a acestora.

11.44. ONG-urile și livrările cu aplicarea TVA la cota 0%

Conform art. 104 din Codul fiscal, organizațiile necomerciale pot beneficia de livrări impozabile la cota 0%, obținute de la furnizorii mărfurilor, serviciilor și destinate proiectelor de asistență tehnică, realizate pe teritoriul Republicii Moldova de către organizațiile internaționale și țările donatoare în limita tratatelor la care aceasta este parte.

Lista tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte, lista proiectelor de asistență tehnică, lista împrumuturilor și granturilor acordate Guvernului sau acordate cu garanție de stat, din contul împrumuturilor acordate de organisme financiare internaționale (inclusiv din cota-parte a

Guvernului), din contul granturilor acordate instituțiilor finanțate de la buget, precum și modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrarea pe teritoriul țării a mărfurilor, serviciilor destinate proiectelor respective se stabilesc de Guvern. În particular, în cazul în care ONG este antrenată în realizarea unui proiect de asistență tehnică, aceasta poate beneficia de aplicarea cotei zero a TVA pentru mărfurile și serviciile destinate acestora, conform Hotărârii Guvernului Nr. 246 din 08.04.2010 cu privire la modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrările de mărfuri, servicii efectuate pe teritoriul țării și de acordare a facilităților fiscale și vamale pentru proiectele de asistență tehnică și investițională în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte. **(Anexa 38)**

Prin această hotărâre se aprobă, inclusiv, Lista proiectelor de asistență tehnică în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale, pentru aplicarea scutirilor la impozitul pe venit, accize, taxe vamale, precum și aplicarea cotei zero a TVA pentru mărfurile și serviciile destinate acestora; și Regulamentul privind modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrarea pe teritoriul țării a mărfurilor și serviciilor destinate proiectelor de asistență tehnică și proiectelor de asistență investițională, precum și la importul serviciilor destinate acestora (Anexa 3 la HG nr.246 din 08.04.2010).

De asemenea, în baza acestei hotărâri, Serviciul Vamal, în conformitate cu legislația vamală și fiscală, va vâmui mărfurile importate (inclusiv prin intermediari, în baza licitației), destinate realizării proiectelor respective, fără perceperea taxei pe valoarea adăugată, accizelor, taxei vamale și a taxei pentru efectuarea procedurilor vamale. Pentru a beneficia de scutirile declarate, trebuie depusă solicitarea de înregistrare a proiectului/programului și de includere a acestuia în Lista aprobată a proiectelor/programelor prin această hotărâre a Guvernului. Condițiile de solicitare a înregistrării și documentele care urmează să fie prezentate pentru înregistrarea proiectului sau programului sunt indicate în anexă la hotărâre. Cancelaria de Stat ține evidența asistenței tehnice externe acordate Republicii Moldova prin înregistrarea proiectelor/programelor în Registrul de evidență a asistenței tehnice externe, în mod cronologic și sistematic, în baza informației prezentate de către donator, recipient sau beneficiar.

Conform Regulamentului privind modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrarea pe teritoriul țării a mărfurilor și serviciilor destinate proiectelor de asistență tehnică și proiectelor de asistență investițională, precum și la importul serviciilor destinate acestora, ONG-ul, care este antrenat în realizarea unui proiect de asistență tehnică poate solicita de la furnizorul autohton - subiecți ai impunerii cu TVA să livreze mărfurile sau serviciile la cota zero a TVA. În cazul în care ONG-ul nemijlocit procură mărfurile și/sau serviciile din contul mijloacelor proiectului de asistență tehnică, acesta trebuie să prezinte furnizorului autohton următoarele documente confirmative pentru efectuarea livrărilor la cota zero a TVA:

- lista proiectelor, aprobată de Guvern, în care este indicat proiectul pentru care se efectuează livrarea cu aplicarea cotei zero a TVA;
- scrisoarea emisă pe blanchetă oficială de către donator, recipient sau beneficiar, în care va fi indicat subiectul cărui se va efectua livrarea și în care se va face trimitere la proiectul de asistență tehnică sau investițională.

Aceleași documente confirmative se prezintă și pentru impozitarea la cota 0% a TVA a importului serviciilor destinate realizării proiectelor, efectuat de către donator, recipient sau beneficiarul proiectului. Sau, în cazul importului efectuat de către contractor (de exemplu, ONG-ul contractat de

către donator, recipient sau beneficiarul proiectului pentru prestarea serviciilor (executarea lucrărilor) destinate realizării proiectelor) sau de subantreprenorii acestuia.

Pentru livrările de mărfuri și servicii destinate proiectelor, impozitate cu TVA la cota zero, furnizorii autohtoni vor elibera factura fiscală. La rândul său, furnizorul care a efectuat livrare de mărfuri și servicii destinate realizării proiectelor, impozitate cu TVA la cota zero, beneficiază de dreptul la restituirea TVA în conformitate cu prevederile articolului 101 alineatul (5) din Codul fiscal, urmând să prezinte funcționarilor fiscali documentele prevăzute în Regulamentul menționat.

Sumele TVA achitate de donatori, recipienți sau de beneficiarii proiectelor de asistență tehnică și/sau investițională pentru procurările de mărfuri și/sau servicii destinate realizării proiectelor, efectuate până la includerea tratatelor internaționale respective în anexele menționate, se vor restitui acestora în baza facturilor fiscale și documentelor ce confirmă achitarea sumelor TVA pentru mărfurile și/sau serviciile procurate, prezentate împreună cu cererea de restituire la organul fiscal în a cărui rază se deservesc subiecții în cauză. (*Anexa 37, 38*).

11.45. Impozitul pe bunurile imobiliare: subiectul, obiectul și cotele impunerii

Impozitul pe bunurile imobiliare se reglementează în Republica Moldova de titlul VI al Codului fiscal. Impozitul pe bunurile imobiliare este un impozit local care reprezintă o plată obligatorie la buget de la valoarea estimată a bunurilor imobiliare.

Bunuri imobiliare se consideră terenurile, clădirile, construcțiile, apartamentele și alte încăperi izolate, a căror strămutare este imposibilă fără cauzarea de prejudicii destinației lor. Organizațiile necomerciale care au în proprietate bunuri imobiliare pe teritoriul Republicii Moldova și/sau sunt deținători a drepturilor patrimoniale (drepturilor de posesie, de gestiune și/sau de folosință) asupra bunurilor imobiliare ce se află în proprietatea publică a statului sau în proprietatea publică a unităților administrativ-teritoriale, sunt subiecți a impunerii cu impozitul pe bunurile imobiliare. Pentru bunurile imobiliare ale autorităților publice și ale instituțiilor finanțate de la bugetele de toate nivelurile, transmise în arendă sau locațiune, subiecți ai impunerii sunt arendașii sau locatarii. De asemenea, sunt subiecți ai impunerii și ONG-ului care arendează un bun imobiliar agricol proprietate privată, dacă contractul de arendă nu prevede altfel. Agenția Relații Funciare și Cadastru prezintă, anual, Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, cel târziu până la 1 februarie, informația cu privire la fiecare obiect și subiect al impunerii cu impozitul pe bunurile imobiliare. Structura informației și modul de transmitere a acesteia se stabilesc de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

Obiecte ale impunerii sunt bunurile imobiliare, inclusiv terenurile (terenuri cu destinație agricolă, terenuri destinate industriei, transporturilor, telecomunicațiilor și terenurile cu alte destinații speciale) din intravilan sau din extravilan, clădirile, construcțiile, casele de locuit individuale, apartamentele și alte încăperi izolate, inclusiv bunurile imobiliare aflate la o etapă de finisare a construcției de 50% și mai mult, rămase nefinisate timp de 3 ani după începutul lucrărilor de construcție.

Cadastrul fiscal, care este un cadastru specializat ce include date sistematizate privind subiecții impunerii, numerele cadastrale, tipurile și adresa obiectelor ce constituie bunuri imobiliare, baza impozabilă, suma impozitului pe bunurile imobiliare ce urmează a fi achitată, precum și altă informație ce ține de plata acestui impozit.

Baza impozabilă a bunurilor imobiliare constituie valoarea estimată a acestor bunuri. Valoare estimată a bunurilor este valoarea calculată la o dată anumită cu utilizarea metodelor de evaluare prevăzute de legislație. Evaluarea bunurilor imobiliare se efectuează de către organele cadastrale teritoriale în baza unei metodologii unice pentru toate tipurile de bunuri imobiliare în modul și în termenele stabilite de legislație. Subiectul impunerii este obligat să prezinte organelor cadastrale informația necesară pentru evaluarea bunurilor imobiliare, care se efectuează în conformitate cu legislația. În cazul în care subiectul impunerii refuză să prezinte informația necesară pentru evaluarea bunurilor imobiliare, evaluarea se efectuează în baza informației deținute de către organele cadastrale în privința obiectelor analoge ce constituie bunuri imobiliare.

Cotă impozitului pe bunurile imobiliare reprezintă cota ad valorem în procente din baza impozabilă a bunurilor imobiliare. Cotă maximă se stabilește de Titlul VI al Codului fiscal, iar cota concretă, care poate să difere de cota maximă, se stabilește de către autoritatea reprezentativă a administrației publice locale la adoptarea bugetului unității administrativ-teritoriale respective. Pentru impozitarea bunurilor imobiliare care sunt utilizate în activitatea ONG-ului (cu altă destinație decât cea locativă sau agricolă) și pentru care organizația corespunde condițiilor de subiect al impunerii se aplică cota impozitului – 0,1% din baza impozabilă a bunurilor imobiliare respective. Deciziile consiliului local privind cota impozitului și particularitățile aplicării acestuia pe teritoriul administrat se monitorizează de către autoritatea executivă a administrației publice locale și se aduce la cunoștință contribuabililor. Pentru alte tipuri de terenuri mărimea cotelor maxime și concrete este prevăzută în titlul VI al Codului fiscal și în deciziile consiliilor locale. Perioada fiscală este anul calendaristic.

11.46. Impozitul pe bunurile imobiliare. Modul de calcul

Organizațiile necomerciale - persoane juridice, calculează de sine stătător suma anuală a impozitului pe bunurile imobiliare, pornindu-se de la baza impozabilă a acestora, conform situației de la 1 ianuarie a perioadei fiscale respective.

În cazul în care ONG-ul devine subiect al impunerii după începerea anului fiscal (de exemplu, procură bunuri imobiliare în decursul anului fiscal), impozitul pe bunurile imobiliare se calculează din momentul înregistrării de stat a drepturilor patrimoniale asupra bunurilor imobiliare intrate sau din momentul stabilirii faptului exercitării de către ONG a dreptului de posesie, de folosință și/sau de dispoziție asupra bunurilor imobiliare. În acest caz, subiectul anterior al impunerii este în drept să solicite sau să efectueze calcularea (recalcularea) impozitului pe bunurile imobiliare proporțional perioadei în care a deținut această calitate.

În cazul în care ONG-ul primește bunurile imobiliare prin donație, obligația fiscală neexecutată de către subiectul precedent al impunerii este pusă în întregime pe seama ONG-lui, care a devenit noul subiect al impunerii. În cazul în care, după începerea perioadei fiscale, la bilanțul ONG-ului au apărut noi obiecte ale impunerii, impozitul pe bunurile imobiliare se calculează din momentul înregistrării de stat a drepturilor de proprietate sau din momentul stabilirii faptului exercitării de către organizație a dreptului de posesie, de folosință și/sau de dispoziție asupra bunurilor imobiliare intrate. Dacă obiectul impunerii existent a fost lichidat, demolat sau distrus complet, impozitul pe bunurile imobiliare se calculează până la momentul radierii dreptului de proprietate asupra bunurilor imobiliare din registrul bunurilor imobile sau până la momentul încetării exercitării de către ONG a dreptului de posesie, de folosință și/sau de dispoziție asupra bunurilor imobiliare ieșite în modul menționat.

Faptul că o oarecare organizație necomercială nu deține un document ce ar atesta dreptul de proprietate asupra bunurilor imobiliare, dar, totodată, aceasta exercită, de fapt, dreptul de posesie, de folosință și de dispoziție asupra acestor bunuri, precum și faptul neexecutării obligației de înregistrare a drepturilor patrimoniale prevăzute de legislație - nu constituie temei pentru neregnoașterea acestei organizații în calitate de subiect al impunerii privind bunurile imobiliare respective.

În cazul contractului de leasing financiar, subiect al impunerii este considerat locatarul bunurilor imobiliare.

11.47. Termenele de prezentare a calculului și de achitare a impozitului

Toate persoanele juridice, inclusiv, ONG-urile, sunt obligate să prezinte calculul impozitului pe bunurile imobiliare până la 1 iulie inclusiv a perioadei fiscale respective. Pentru bunurile imobiliare dobândite după 1 iulie a perioadei fiscale respective, calculul impozitului pe bunurile imobiliare se prezintă la inspectoratul fiscal de stat teritorial nu mai târziu de 31 martie a perioadei fiscale următoare celei de gestiune.

Impozitul pe bunurile imobiliare se achită în părți egale nu mai târziu de 15 august și 15 octombrie a anului curent. Dacă persoana achită suma integrală a impozitului pentru anul fiscal în curs până la 30 iunie a anului respectiv beneficiază de dreptul la o reducere cu 15% a sumei impozitului ce urmează a fi achitat. Dacă bunurile imobiliare au fost dobândite după 1 iulie a perioadei fiscale respective, impozitul pe bunurile imobiliare se achită nu mai târziu de 31 martie a perioadei fiscale următoare celei de gestiune. Impozitul pe bunurile imobiliare se achită la bugetele unităților administrativ-teritoriale de la locul amplasării obiectelor impunerii.

11.48. Înlesniri aferente impozitului pe bunurile imobiliare

Înlesniri speciale privind acest impozit pentru toate organizațiile necomerciale nu sunt prevăzute de Codul fiscal. Totodată, conform art. 283 din Codul fiscal sunt scutite de impozitul pe bunurile imobiliare:

- societățile orbilor, surzilor și invalizilor și întreprinderile create pentru realizarea scopurilor statutare ale acestor societăți;
- organizațiile religioase – pentru bunurile imobiliare destinate riturilor de cult;
- organizațiile necomerciale care corespund cerințelor art. 52, în cadrul cărora funcționează instituțiile de asistență socială.

În cazul în care dreptul la scutire de impozitul pe bunurile imobiliare se naște sau se stinge pe parcursul anului fiscal, recalcularea impozitului se efectuează, începând cu luna din care persoana are sau nu are dreptul la această scutire. Autoritățile deliberative și reprezentative ale administrației publice locale sunt în drept să acorde scutiri sau amânări la plata impozitului pe bunurile imobiliare pe anul fiscal respectiv, în caz de: 1) calamitate naturală sau incendiu, în urma cărora bunurile imobiliare au fost distruse sau au fost deteriorate considerabil (mărimea prejudiciilor cauzate de calamități naturale sau incendii se determină de către o comisie specială, iar structura și mecanismul de funcționare a acestor comisii se stabilesc de Guvern); 2) atribuire a terenurilor pentru evacuarea întreprinderilor cu impact negativ asupra mediului înconjurător. În acest caz, pot fi acordate scutiri de impozit pe durata

normativă a lucrărilor de constructive; 3) boală îndelungată sau deces al proprietarului bunurilor imobiliare confirmate prin certificat medical sau, respectiv, prin certificat de deces.

Decizia adoptată de autoritatea reprezentativă a administrației publice locale privind acordarea de scutiri sau de amânări la plata impozitului pe bunurile imobiliare este remisă, în termen de 10 zile, autorităților fiscale teritoriale.

11.49. Taxele locale

Taxă locală reprezintă o plată obligatorie efectuată la bugetul unității administrativ-teritoriale. Cotele taxelor locale sunt cote ad valorem în procente din baza impozabilă a obiectului impunerii ori din sumă absolută, stabilită de autoritatea administrației publice locale la adoptarea bugetului unității administrativ-teritoriale respective. Sistemul taxelor locale este reglementat de titlul VII al Codului fiscal, care determină procedura și principiile stabilirii, modificării și anulării taxelor locale, modul lor de plată, criteriile de acordare a înlesnirilor fiscal. Taxele locale se aplică de către autoritățile administrației publice locale și includ:

- a) taxa pentru amenajarea teritoriului;
- b) taxa de organizare a licitațiilor și loteriilor pe teritoriul unității administrativ-teritoriale;
- c) taxa de plasare (amplasare) a publicității (reclamei);
- d) taxa de aplicare a simbolicii locale;
- e) taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială;
- f) taxa de piață;
- g) taxa pentru cazare;
- h) taxa balneară;
- i) taxa pentru prestarea serviciilor de transport auto de călători pe teritoriul municipiilor, orașelor și satelor (comunelor);
- j) taxa pentru parcare;
- k) taxa de la posesorii de câini;
- m) taxa de la posesorii unităților de transport;
- n) taxa pentru parcaj;
- o) taxa pentru unitățile stradale de comerț și/sau de prestare a serviciilor;
- p) taxa pentru evacuarea deșeurilor;
- q) taxa pentru dispozitivele publicitare.

Subiecți ai impunerii pentru toate taxele locale enumerate sunt persoanele juridice sau fizice, înregistrate în calitate de întreprinzători, care dispun de bază impozabilă. Excepție fac: 1) taxa de la posesorii unităților de transport, plătitori fiind persoanele juridice sau fizice posesoare de unități de transport înmatriculate în autoritatea publică locală respectivă, în modul stabilit de aceasta, iar obiectul impunerii este – capacitatea cilindrică a motorului, masa totală, numărul de unități de transport aflate în posesie, sarcina masică pe osie a unității de transport aflate în posesie pe parcursul unui an, 2) taxa pentru parcaj, plătitorii căreia sunt persoanele juridice sau fizice posesoare de autovehicule, care utilizează parcajul, obiectul plății fiind locul de parcaj special amenajat, utilizat pentru staționarea unității de transport pe un anumit termen, 3) taxa pentru unitățile stradale de comerț și/sau de prestare a serviciilor, plătitorii căreia sunt persoanele juridice sau fizice care dispun de unități stradale pentru comercializarea produselor și/sau prestarea serviciilor, iar obiect al impozitării sunt unitățile de comerț și/sau de prestare a serviciilor, cum ar fi: chioșcurile, gheretele, frigiderile, tonetele, tarabele, unitățile de transport specializate și altele, amplasate în afara piețelor autorizate.

Termenele de plată a taxelor locale, de prezentare a dărilor de seamă fiscale privind taxele locale pentru subiecții impunerii sunt stabilite în anexa la titlul VI al Codului fiscal. Cota taxelor locale se stabilește de către autoritatea administrației publice locale în funcție de caracteristicile obiectelor impunerii. Plata taxelor enumerate persoanele juridice, inclusiv, ONG, efectuează de sine stătător. Taxele locale se plătesc la contul trezorerial de venituri al bugetului unității administrativ-teritoriale. Taxa de la posesorii de câini, taxa pentru parcaj, taxa pentru unitățile stradale de comerț și/sau de prestare a serviciilor și taxa pentru evacuarea deșeurilor pot fi achitate organului împuternicit de autoritatea administrației publice locale. Autoritatea deliberativă a administrației publice locale poate aplica toate sau numai o parte din taxele locale, în funcție de posibilitățile și necesitățile unității administrativ-teritoriale. Autoritatea deliberativă a administrației publice locale nu are dreptul să aplice alte taxe locale decât cele prevăzute de prezentul titlu.

Taxele locale se aplică, se modifică ori se anulează de către autoritatea administrației publice locale concomitent cu adoptarea sau modificarea bugetului unității administrativ-teritoriale. În Instrucțiunea despre modul de întocmire și prezentare a dărilor de seamă fiscal pe taxele locale prevăzute de Titlul VII al Codului fiscal, Anexă la ordinal IFPS nr.79 din 28 aprilie 2006, este descrise modul de întocmire și prezentare a dărilor de seamă fiscale.

11.50. Aplicarea de către ONG-uri a taxelor locale de la posesorii unităților de transport

Taxa de la posesorii unităților de transport, plătitori fiind persoanele juridice sau fizice, posesoare de unități de transport înmatriculate în autoritatea publică locală respectivă, în modul stabilit de aceasta, iar obiectul impunerii este – capacitatea cilindrică a motorului, masa totală, numărul de unități de transport aflate în posesie, sarcina masică pe osie a unității de transport aflate în posesie pe parcursul unui an, Cota taxei se stabilește de către autoritatea administrației publice locale în lei, anual pentru fiecare cm³, tonă, unitate, capacitatea de ridicare fiind înscrisă în certificatul de înmatriculare în funcție de caracteristicile obiectului impunerii.

Termenele de plată și de prezentare a dării de seamă fiscale pentru această taxă se stabilesc în art. 340-342 din Codul fiscal. În particular, perioada fiscală este anul calendaristic. Taxa se achită pentru perioada fiscală printr-o plată unică și în volum deplin, la data înmatriculării de stat a autovehiculului sau la data înmatriculării de stat curente a autovehiculului, dacă până la această dată taxa nu a fost achitată sau la data efectuării testării tehnice obligatorii anuale a autovehiculului, dacă până la această dată taxa nu a fost achitată. Înmatricularea, precum și testarea tehnică obligatorie a autovehiculului, fără prezentarea documentului de plată ce confirmă achitarea taxei pentru anul curent, nu se efectuează.

Taxa se calculează și se achită de către subiectul impunerii de sine stătător, în funcție de obiectul impunerii și de cota impunerii și cu întocmirea documentului de plată. Taxa se calculează ținându-se cont de caracteristicile tehnice ale autovehiculului, specificate în certificatul de înmatriculare al acestuia și se indică în documentul de plată. Taxa se achită pentru autovehiculele care se află în posesia subiectului impunerii la data apariției obligației de achitare a taxei. Taxa nu se achită pentru autovehiculele rebutate, precum și pentru cele neexploatate provizoriu, scoase din circulație sau cele radiate din evidența organelor abilitate cu ținerea evidenței autovehiculelor. Dacă pentru aceste autovehicule taxa a fost achitată până la data radierii din evidență/scoaterii din circulație, taxa achitată nu se restituie.

În cazul înstrăinării autovehiculului pentru care taxa pe perioada fiscală curentă a fost achitată, noul posesor nu achită taxa, iar fostului posesor nu i se restituie taxa achitată. Pentru autovehiculele care, în baza legii sau a unui act juridic, se află în posesia unei alte persoane decât proprietarul (uzufruct, uz, locațiune, leasing, procură, gaj, etc.), taxa se calculează și se achită de către posesor, în condițiile în care pentru perioada fiscală curentă nu a fost calculată și achitată de către proprietar sau posesorul anterior. Pentru autovehiculele care, conform legislației, sunt supuse testării tehnice obligatorii de două ori pe an, subiecții impunerii achită taxa, în rate egale, la data când autovehiculele sunt supuse testării tehnice obligatorii. Taxa se achită indiferent de rezultatele testării tehnice obligatorie. Dacă în urma testării tehnice obligatorie, autovehiculul a fost interzis în exploatare, taxa nu se restituie. În cazul în care taxa a fost achitată și autovehiculul nu a trecut testarea tehnică obligatorie din cauza necorespunderii lui normelor stabilite, la supunerea repetată a autovehiculului testării tehnice obligatorie în aceeași perioadă fiscală de gestiune, taxa nu se achită. Suma taxei plătită în plus se trece în contul taxei pasibile de achitare în perioada fiscală următoare sau se restituie subiectului impunerii în modul stabilit.

Darea de seamă privind achitarea taxei se prezintă organelor fiscale de la sediul persoanei juridice, anual, până la data de 31 decembrie a perioadei fiscale de gestiune.

11.51. Aplicarea de către ONG-uri a taxei pentru parcaj

Subiecți ai impunerii cu taxa pentru parcaj sunt persoanele juridice sau fizice, inclusiv, ONG-urile, posesoare de autovehicule, care utilizează parcajul. Obiectul și baza impunerii acestei taxe este locul de parcaj special amenajat, utilizat pentru staționarea unității de transport pe un anumit termen. Cota taxei se stabilește de către autoritatea administrației publice locale în lei, pentru fiecare loc de parcaj, conform condițiilor stabilite de autoritatea administrației publice locale. Plata taxei se efectuează de către organizație de sine stătător. Taxa se plătește la contul trezorerial de venituri al bugetului unității administrativ-teritoriale. Termenele de plată a taxelor locale, de prezentare a dărilor de seamă fiscale se stabilesc conform condițiilor autorității administrației publice locale.

11.52. Aplicarea de către ONG-uri a taxei pentru unitățile stradale de comerț și/sau de prestare a serviciilor

Subiect al impunerii cu taxa pentru unitățile stradale de comerț și/sau de prestare a serviciilor sunt persoanele juridice sau fizice, inclusiv, ONG, care dispun de unități stradale pentru comercializarea produselor și/sau prestarea serviciilor.

Obiectul impunerii acestei taxe îl constituie unitățile de comerț și/sau de prestare a serviciilor, cum ar fi: chioșcurile, gheretele, frigiderile, tonetele, tarabele, unitățile de transport specializate și altele, amplasate în afara piețelor autorizate. Baza impunerii este suprafața ocupată de unitățile stradale de comerț și/sau de prestare a serviciilor, amplasarea lor, tipul produselor comercializate și/sau serviciilor prestate. Cota taxei se stabilește de către autoritatea administrației publice locale în lei, pentru fiecare unitate stradală de comerț și/sau de prestare a serviciilor, conform condițiilor stabilite de autoritatea administrației publice locale. Plata taxei se efectuează de către organizație de sine stătător. Taxa se plătește la contul trezorerial de venituri al bugetului unității administrativ-teritoriale.

Termenele de plată a taxelor locale, de prezentare a dărilor de seamă fiscale se stabilesc conform condițiilor autorității administrației publice locale.

11.53. Înlesniri la plata taxelor locale

Autoritatea administrației publice locale (APL), concomitent cu elaborarea bugetului pe anul curent respectiv sau cu modificările corespunzătoare în bugetul unității administrativ-teritoriale, poate să acorde subiecților impunerii scutiri în plus la cele prevăzute la art. 295 din Codul fiscal și să acorde amânări la plata taxelor locale pe anul fiscal respective. De asemenea, APL poate să prevadă înlesniri la plata taxelor locale pentru categoriile social-vulnerabile ale populației.

ONG-urile care sunt subiecți ai taxelor locale și dispun de baza impozabilă corespunzătoare pot solicita de la autoritatea administrației publice locale înlesniri la plata taxelor locale (în cazul taxelor locale, pentru care Codul fiscal nu prevede ca subiectul impunerii să fie înregistrat în calitate de întreprinzător). De exemplu, în cazul taxelor: 1) taxa de la posesorii unităților de transport; 2) taxa pentru parcaj; 3) taxa pentru unitățile stradale de comerț și/sau de prestare a serviciilor. Legea cu privire la asociațiile obștești, de asemenea, deliberează autorităților administrației publice locale dreptul de a acorda organizațiilor necomerciale de utilitate publică scutire de plata taxelor locale.

11.54. Rapoartele și documentele de bază pentru evidența fiscală aferentă salarizării

Pentru evidența fiscală aferentă salarizării se utilizează următoarele documente și rapoarte fiscale:

- **Cererea lucrătorului** privind acordarea scutirilor la impozitul pe venit reținut din salariu pe anul curent - Anexa nr. 7 la Ordinul IFPS nr. 676 din 14.12.2007;
- **Fișa personală** de evidență a veniturilor sub formă de salariu și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului pe anul respectiv, precum și a impozitului pe venit reținut din aceste plăți - Anexa nr. 8 la Ordinul IFPS nr.676 din 14.12.2007;
- **Forma IRV 09**, Darea de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta - nr. 2 la Hotărârea Guvernului nr. 10 din 19 ianuarie 2010;
- **Forma INR 09**, Notă de informare privind impozitul reținut din sursele de venit altele decât salariul - Anexa nr. 5 la Hotărârea Guvernului nr. 10 din 19 ianuarie 2010;
- **Forma IAL 08** Notă de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților și privind impozitul pe venit reținut din aceste plăți - Anexa nr. 2 la Ordinul IFPS nr. 676 din 14.12.2007;
- **Formular MED 08**. Raport privind calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală. Anexa la Ordinul comun al IFPS și CNAM nr. 104/38 - A din 18 martie 2008;
- **F-4 BASS** Declarațiile privind calcularea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii. Anexa nr. 1 la Ordinul CNAS nr.102-A din 12.03.08

11.55. Facilități pentru donatori și sponsori, rezidenți ai Republicii Moldova

Conform art. 36 din Codul fiscal contribuabilul rezident (persoană juridică sau fizică) are dreptul la deducerea oricăror donații făcute de el pe parcursul anului fiscal în scopuri filantropice sau de sponsorizare, dar nu mai mult de 10% din venitul impozabil. În cazul ONG-urilor, pot fi deduse numai donațiile făcute în scopuri filantropice sau de sponsorizare în favoarea organizațiilor necomerciale specificate la art. 52 alin. (1) și la art. 533 din Codul fiscal.

Pentru ca donatorul să poată beneficia de facilitățile acordate de art. 36 din Codul fiscal, ONG-ul trebuie să prezinte donatorului un certificat eliberat de către organul teritorial fiscal care justifică conformarea ONG-ului condițiilor art. 52 din Codul fiscal. Donațiile în scopuri filantropice sau de sponsorizare vor fi permise pentru deducere contribuabilului donator (sponsor) numai în cazul confirmării lor în modul stabilit de **Regulamentul cu privire la modul de confirmare a donațiilor pentru scopuri filantropice și/sau de sponsorizare** aprobat prin Hotărârea Guvernului Nr. 489 din 04.05.1998. (*Anexa 38*).

Donațiile pot fi efectuate atât în formă bănească, cât și nebănească. Drept bază pentru acordarea donațiilor filantropice sau a sponsorizărilor o constituie cererea în scris din partea organizației, care dorește să primească un astfel de ajutor și care în cadrul Codului fiscal au acest drept. În Regulamentul menționat sunt descrise documentele care constituie bază pentru recunoașterea donațiilor filantropice/sponsorizărilor. De asemenea, conform Regulamentului menționat, organizațiile care acordă ajutor de binefacere sau sponsorizare și organizațiile necomerciale, care beneficiază de ajutor filantropic sau sponsorizare, după expirarea anului fiscal urmează să prezinte dări de seamă în organul fiscal teritorial despre sumele acordate și utilizarea lor.

Dacă în urma controalelor efectuate de organele abilitate cu funcțiile de control respective se depistează utilizarea contrar destinației (alte scopuri decât cele prevăzute în statut) a mijloacelor primite în calitate de ajutor filantropic sau sponsorizare, suma mijloacelor utilizate contrar destinației va fi supusă impozitării cu impozitul pe venit pe principii generale, conform prevederilor Titlului II al Codului fiscal.

Capitolul 12

Raspunderea pentru nerespectarea prevederilor legislației fiscale

(*Anexa 37, 38*).

12.1. Întocmirea incompletă și/sau neconformă a documentelor de evidență și/sau a dărilor de seamă fiscale

- se sancționează cu o amendă în mărime de **200 de lei pentru fiecare caz**, dar nu mai mult de 5000 de lei. (**art. 257, CF**)

12.2. Folosirea blanchetelor de documente primare de un alt model decât cel stabilit prin act normativ în vigoare, precum și folosirea tipizatelor de documente primare plastografiate sau străine (inclusiv facturile fiscale)

- se sancționează cu amendă egală cu suma operațiunilor economice înscrise în astfel de documente. **(art. 257, CF)**

12.3. Încălcarea regulilor de păstrare și de evidență a blanchetelor de strictă evidență

- se sancționează cu amendă de la 20 la 30 de unități convenționale. **(art. 299, CF)**

12.4. Încălcarea regulilor de vânzare-cumpărare a blanchetelor de strictă evidență

- se sancționează cu amendă de la 100 la 150 de unități convenționale. **(art. 299, CF)**

12.5. Neasigurarea păstrării dărilor de seamă fiscale și/sau a documentelor de evidență și/sau a benzilor de control și/sau lipsa totală ori parțială a evidenței contabile, ceea ce face imposibilă efectuarea controlului fiscal

- se sancționează cu amendă de **30 000 de lei**, cu calcularea impozitelor și taxelor respective conform art.189 alin. (2) din CF. **(art. 257, CF)**

12.6. În cazul neindicării în factură și/sau în factura fiscală sau în cazul indicării eronate

În cazul neindicării în factură și/sau în factura fiscală sau în cazul indicării eronate a:

- prețului de livrare pentru o unitate, inclusiv TVA, fixat de producătorul mărfurilor;
 - prețului la mărfurile produse pe teritoriul țării sau prețului de achiziție, inclusiv TVA;
 - prețului la mărfurile importate pentru care este stabilită cota-standard a TVA sau prețului de achiziție exclusiv TVA;
 - prețului la mărfurile importate pentru care este stabilită cota redusă a TVA.
- se sancționează cu amendă în mărime de **10% din valoarea tranzacției** cu mărfurile de importanță socială, a căror listă este aprobată de Guvern, dar nu mai puțin de 500 de lei. **(art. 257, CF)**

12.7. Neprezentarea dării de seamă fiscale sau prezentarea tardivă a acesteia

- se sancționează cu o amendă de 5% din suma impozitului sau taxei care urmează să fie vărsată la buget și care trebuie să fie indicată în darea de seamă fiscală , iar pentru acciz

– de 5% din suma accizului care trebuie sa fie indicat ca fiind calculat, în cazul în care perioada pentru care nu s-a prezentat darea de seamă fiscală nu depășește o lună. În cazul neprezentării ulterioare a dării de seamă fiscale, valoarea amenzii se va majora cu 5% din suma impozitului sau taxei care urmează să fie vărsată la buget și care trebuie sa fie indicată în darea de seamă fiscală, iar pentru acciz – cu 5% din suma accizului care trebuie să fie indicat ca fiind calculat pentru fiecare lună următoare sau cu o cotă din aceste 5% în cazul în care luna este incompletă. Cu toate acestea, per ansamblu, mărimea amenzii nu trebuie să depășească 30% din suma impozitului sau taxei. (**art. 260, CF**)

12.8. Neprezentarea dării de seamă fiscale conform art. 92 alin. (3), (4) sau prezentarea dării de seama fiscale care conține informație neautentică

Neprezentarea dării de seamă fiscale conform art. 92 alin. (3), (4) (dările de seamă fiscale privind veniturile achitate și impozitul pe venit reținut la sursa de plată și informații beneficiarilor acestor plăți privind tipul venitului achitat, suma acestuia, suma scutiilor acordate, suma deducerilor, precum și suma impozitului reținut)) sau prezentarea dării de seama fiscale care conține informație neautentică:

- se sancționează cu amendă de 200 de lei pentru fiecare dare de seamă neprezentată sau de **100 de lei pentru fiecare informație** neautentică din darea de seamă fiscală. Se consideră că darea de seamă fiscală conține informație neautentică dacă nu are informația solicitată conform legislației fiscale sau dacă informația este falsă total sau parțial. Organul fiscal este în drept sa anuleze amenda dacă eroarea este corectată în decursul a 30 de zile de la data stabilită pentru a fi prezentată.

12.9. Neprezentarea documentului în termen de 10 zile după aplicarea amenzii

- se sancționează cu amendă de **2 000 de lei**. (**art. 260, CF**)

La prezentarea dării de seamă corectate, contribuabilului nu i se aplică amenda în cazul în care nu este prejudiciat bugetul. (**art. 260, CF**)

12.10. Neprezentarea facturii fiscale în termenele prevăzute la art.117 din Codul fiscal

- se sancționează cu amendă de **1 800 de lei** pentru fiecare factură neprezentată în termen. (**art. 260, CF**)

12.11. În cazul micșorării (diminuării) venitului impozabil declarat de către contribuabilul care aplică cota zero la impozitul pe venit

- se aplică o amendă în mărime de **15% din suma nedeclarată (diminuată) a venitului** impozabil. (**art. 260, CF**)

12.12. Neprezentarea în termenul stabilit a declarațiilor privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii sau a declarațiilor privind evidența nominală a asiguraților, precum și a documentelor ce se referă la ținerea evidenței individuale

- se sancționează cu amendă de la 15 la 50 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere, cu amendă de la 50 la 100 de unități convenționale aplicată persoanei juridice. **(art. 294, CC)**

12.13. Folosirea unui cod personal de asigurare socială străin sau fals, precum și neincluderea codului personal de asigurare socială în declarația privind evidența nominală a asiguraților

- se sancționează cu amendă de la 20 la 40 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere, cu amendă de la 100 la 200 de unități convenționale aplicată persoanei juridice. **(art. 294, CC)**

Încălcarea regulilor de calculare și de plată a impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii

12.14. Diminuarea impozitelor, taxelor prin prezentarea către organul fiscal a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice

- se sancționează cu amenda egală cu 30% din suma diminuării. **(art. 261, CF)**

12.15. Eschivarea de la calculul și de la plata impozitelor, taxelor, prin nerefectarea în evidență și, neprezentarea dărilor de seamă

- se sancționează cu amendă în mărimea impozitului, taxei nedeclarate. În cazul aplicării amenzi în conformitate cu prezentul alineat, amenda prevăzută la art. 260 alin. (1) nu se aplică. **(art. 261, CF)**

12.16. Neplata sau plata incompletă a impozitului pe venit în rate

- se sancționează cu amendă în quantum calculat, în modul stabilit analogic calculului majorării de întârziere, unei perioade cuprinse între data stabilită pentru plata acestui impozit și data stabilită pentru prezentarea declarației fiscale. Suma neplătită a impozitului pe venit se determină ca diferență dintre impozitul calculat și plătit de contribuabil și impozitul pe care acesta era obligat să-l plătească. Impozitul pe venit care urmează a fi plătit reprezintă cea mai mică mărime din impozitul calculat care urma să fie plătit în anul precedent sau 80% din suma definitivă a impozitului din anul curent, scăzându-se trecerile în cont (cu excepția impozitului plătit în rate). Sancțiunea nu se

aplică în cazul în care impozitul pe venit ce urmează a fi plătit este mai mic de 500 de lei. Cuantumul majorării de întârziere (Art. 228 (3)) se determină în funcție de rata de bază (rotunjită până la următorul procent întreg), stabilită de Banca Națională a Moldovei în luna noiembrie a anului precedent anului fiscal de gestiune, aplicată la operațiunile de politică monetară pe termen scurt, majorata cu 5 puncte. **(art. 261, CF)**

-

12.17. Nerespectarea ordinii și a modului de calculare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală

- se sancționează cu amendă de la 15 la 50 de unități convenționale. **(art. 266, CC)**

12.18. Neplata primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în termenul stabilit de legislație

- se sancționează cu amendă de la 25 la 55 de unități convenționale. **(art. 266, CC)**

12.19. Netransferarea, transferarea tardivă sau transferarea incompletă a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în cazul retribuirii muncii în expresie bănească sau în natură, pentru toate temeiurile și felurile de plăți, la care, conform legislației, se calculează primele menționate

- se sancționează cu amendă de la 20 la 50 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. **(art. 266, CC)**

12.20. Neprezentarea în termenul stabilit de legislație a dării de seamă privind calcularea și plata primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, a listelor de evidență nominală a persoanelor asigurate angajate, precum și a modificărilor survenite în liste

- se sancționează cu amendă de la 10 la 20 de unități convenționale, aplicată persoanei cu funcție de răspundere. **(art. 266, CC)**

12.21. Neprezentarea în termenul stabilit de legislație a listelor de evidență nominală a persoanelor neangajate asigurate din contul bugetului de stat, precum și a modificărilor survenite în liste

- se sancționează cu amendă de la 10 la 20 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. **(art. 266, CC)**

12.22. Neînregistrarea în termenul stabilit de legislație a persoanelor juridice și fizice, altele decât cele înregistrate de către organul înregistrării de stat, a notarilor publici și a avocaților ca plătitori de prime de asigurare obligatorie de asistență medicală

- se sancționează cu amendă de la 10 la 20 de unități convenționale. (art. 266, CC)

12.23. Nerespectarea de către asigurat a termenului stabilit de actele normative în privința distribuirii către persoanele asigurate a polițelor de asigurare obligatorie de asistență medicală primite de la agențiile teritoriale ale Companiei Naționale de Asigurări în Medicină

- se sancționează cu amendă de la 5 la 15 unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. (art. 266, CC)

12.24. Includerea de date false sau incomplete în declarațiile privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii sau în declarațiile privind evidența nominală a asiguraților

- se sancționează cu amendă de la 50 la 100 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. (art. 294¹, CC)

12.25. Netransferarea, transferarea tardivă sau transferarea incompletă a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, pentru toate temeiurile și felurile de plăți la care, conform legislației, se calculează contribuțiile menționate

- se sancționează cu amendă de la 30 la 50 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. (art. 294¹, CC)

12.26. Încălcarea regulilor de efectuare a plăților în numerar prevăzute de Banca Națională a Moldovei sau efectuarea ilegală a plăților în numerar și prin virament prin intermediari

- se sancționează cu amendă de la 50 la 100 de unități convenționale aplicată persoanei fizice, cu amendă de la 150 la 200 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere, cu amendă de la 400 la 500 de unități convenționale aplicată persoanei juridice cu sau fără privarea de dreptul de a desfășura o anumită activitate pe un termen de la 3 luni la un an. (art. 293, CC)
-

12.27. Exploatarea mașinilor de casă și control fără memorie fiscală, defectate, nesigilate, neînregistrate la organul fiscal

- se sancționează cu amendă de 50 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. **(art. 293¹, CC)**

12.28. Deteriorarea sau distrugerea premeditată a mașinii de casă și control ori înlocuirea premeditată a memoriei fiscale sau a programului de aplicație al mașinii de casă și control

- se sancționează cu amendă de 150 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. **(art. 293¹, CC)**

12.29. Degradarea, pierderea, nimicirea, lipsa registrului mașinii de casă și control, legalizat în modul stabilit pentru înregistrarea cronologică a datelor fiscale stocate în memoria fiscală ori completarea lui nereglată sau incompletă (inadecvată)

- se sancționează cu amendă de 50 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. **(art. 293¹, CC)**

12.30. Efectuarea decontărilor cu consumatorii fără utilizarea mașinii de casă și control sau emiterea (perfectarea) bonului de casă (bonului de plată în cazurile prevăzute de actele normative) fără toate elementele obligatorii, sau emiterea bonului de casă de o valoare ce nu corespunde sumei achitate real, sau nepredarea premeditată a bonului de casă) consumatorului

- se sancționează cu amendă de 50 de unități convenționale. **(art. 293¹, CC)**

12.31. Existența excedentului sau deficitului de mijloace bănești în caseta (sertarul) pentru bani a mașinii de casă și control sau în alt loc special destinat primirii și păstrării temporare a mijloacelor bănești din activitatea curentă, ce depășește o unitate convențională

- se sancționează cu amendă de 50 de unități convenționale. **(art. 293¹, CC)**

12.32. Neimprimarea benzilor de control sau nimicirea lor până la expirarea termenului de păstrare (arhivare)

- se sancționează cu amendă de 100 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. (**art. 293¹, CC**)

12.33. Lipsa la vedere a informației prin care se atenționează consumatorul despre obligativitatea de a prezenta bonul de casă la examinarea eventualelor reclamații

- se sancționează cu amendă de 75 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. (**art. 293¹, CC**)

12.34. Degradarea, pierderea, nimicirea, lipsa cărții tehnice (pașaportului) sau a cartei de înregistrare, sau a registrului de evidență a serviciilor de asistență tehnică pentru mașina de casă și control

- se sancționează cu amendă de 50 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere. (**art. 293¹, CC**)

12.35. Alte tipuri de încălcări fiscale

Împiedicarea controlului fiscal prin neasigurarea accesului în încăperile de producție, în depozite, în locurile de păstrare a bunurilor, în spațiile comerciale și în spațiile cu o altă destinație, prin neprezentarea de explicații, date, informații și documente, necesare organului fiscal, asupra problemelor care apar în timpul controlului, prin alte acțiuni sau inacțiuni:

- se sancționează cu amendă de **3 000 de lei**. (**art. 253, CF**)

Pentru neexecutarea cerințelor din citația organului fiscal, persoanele juridice – în mărime de **3 000 de lei**, iar neexecutarea cerințelor din citația bancară:

- se sancționează cu amendă de **10 000 de lei**. (**art. 253, CF**)

Neprezentarea, prezentarea cu întârziere sau prezentarea organului fiscal a unor informații neveridice despre sediul sau despre schimbarea sediului contribuabilului, al subdiviziunilor lui (filialelor, reprezentanțelor, sucursalelor, secțiilor, magazinelor, depozitelor, unităților comerciale, etc.):

- se sancționează cu amendă de **4 000 de lei**. (**art. 255, CF**)

Neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA sau de subiect al impunerii cu accize:

- se sancționează cu amendă în mărime de **10% din volumul de livrări impozabile**, exceptând cazurile de livrări impozabile destinate numai exportului. (**art. 256, CF**)

Neprezentarea sau prezentarea tardivă la organul fiscal de către contribuabil a informației despre contul bancar deschis în străinătate:

- se sancționează cu amendă în mărime de **5 000 de lei pentru fiecare cont bancar. (art. 256, CF)**

12.36. Încălcarea drepturilor, intereselor și obligațiilor contribuabilului sau ale unui alt participant la raporturile fiscale

Refuzul neîntemeiat al funcționarului autorității cu atribuții de administrare fiscală de a înscrie la evidență contribuabilul și de a elibera, conform legislației, certificatul de atribuire a codului fiscal; refuzul neîntemeiat de a elibera documentul prin care autoritatea fiscală confirmă că a luat la evidență contul bancar; refuzul neîntemeiat de a informa contribuabilul despre drepturile și obligațiile lui, inclusiv, despre impozitele și taxele în vigoare, despre modul și termenele de plată a acestora și despre actele normative respective; netratarea cu respect și corectitudine a contribuabilului, a reprezentantului acestuia, a unui alt participant la raporturile fiscale, adică neglijarea sau înjosirea premeditată a drepturilor, intereselor sau demnității persoanei; refuzul neîntemeiat de a acorda facilitățile (înlesnirile) fiscale prevăzute de legislație; refuzul de a asigura gratuit contribuabilul cu formulare tipizate de dare de seamă fiscală; cerința neîntemeiată de a săvârși acțiuni și de a prezenta dări de seamă fiscale; refuzul neîntemeiat de a elibera la cerere, neeliberarea în termen a certificatului privind stingerea obligației fiscale; refuzul neîntemeiat de a primi și înregistra cereri, comunicări, reclamații, contestații și alte petiții:

- se sancționează cu amendă de la 20 la 30 de unități convenționale cu sau fără privarea de dreptul de a desfășura o anumită activitate pe un termen de la 3 la 6 luni. **(art. 297, CF)**

12.37. Încălcarea termenului de remitere către contribuabil a avizului de plată a obligației fiscale în cazul când, conform legislației, autoritatea cu atribuții de administrare fiscală calculează impozit sau taxă

- se sancționează cu amendă de la 20 la 30 de unități convenționale cu sau fără privarea de dreptul de a desfășura o anumită activitate pe un termen de la 3 la 6 luni. **(art. 297, CF)**

12.38. Suspendarea nelegitimă a operațiunilor la conturile bancare ale contribuabilului sau încasarea nelegitimă a mijloacelor bănești de pe conturile bancare ale contribuabililor; ridicarea nelegitimă de la contribuabili a mijloacelor bănești în numerar; urmărirea nelegitimă a altor bunuri ori a datoriilor debitoare ale contribuabilului; încălcarea modului, stabilit de legislație, de efectuare a compensării și/sau a restituirii sumelor ce constituie obligații fiscale plătite în plus ori a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite

- se sancționează cu amendă de la 40 la 50 de unități convenționale cu sau fără privarea de dreptul de a desfășura o anumită activitate pe un termen de la 3 luni la un an. **(art. 297, CF)**

12.39. Încălcarea termenelor de repatriere a mijloacelor materiale și a mijloacelor bănești

Încălcarea termenelor de repatriere a mărfurilor și a serviciilor, a mijloacelor bănești care, conform regulilor stabilite de legislația Republicii Moldova, trebuie transferate în mod obligatoriu pe contul băncii autorizate a Republicii Moldova

se sancționează cu amendă de la 50 la 100 de unități convenționale aplicată persoanei fizice, cu amendă de la 150 la 200 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere, cu amendă de la 400 la 500 de unități convenționale aplicată persoanei juridice cu sau fără privarea de dreptul de a desfășura o anumită activitate pe un termen de la 3 luni la un an. **(art. 292, CF)**