



Uniunea Avocaților din Republica Moldova
Союз Адвокатов Республики Молдова
Bar Association of the Republic of Moldova

MD-2012, mun. Chișinău, str. București, 46, tel.: 022226152, fax: 022226152
e_mail: uniunea.avocatilor.rm@gmail.com, www.uam.md

Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova

Persoana de contact: Cristina Iachim, consultant principal,
Direcția reglementarea contabilității și auditului în sectorul corporativ,
Tel. 022-26-27-98, e-mail: cristina.iachim@mf.gov.md

AVIZ

asupra proiectului „Indicațiilor metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției”

I. Introducere

În baza Anunțului privind organizarea consultărilor publice, Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova a solicitat exprimarea opiniei asupra proiectului „Indicațiilor metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției”, în continuare, "Proiect".

În conformitate cu Nota informativă atașată la proiect, necesitatea elaborării Indicațiilor metodice, este generată de prevederile art. 5 alin. (6) al Legii contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017.

Scopul Indicațiilor metodice constă în stabilirea regulilor de ținere a contabilității pentru persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției, care aplică metoda de casă. În particular, reducerea poverii administrative inutile asupra persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției, precum și reducerea cheltuielilor administrative legate de pregătirea, auditul și publicarea situațiilor financiare ale activității acestora.

Actul normativ cuprinde prevederi referitor la regulile de ținere a contabilității, documentarea operațiunilor economice, contabilitatea veniturilor și cheltuielilor, contabilitatea proprietății pentru care se calculează amortizarea, contabilitatea stocurilor, contabilitatea numerarului, inventarierea patrimoniului și rapoartele persoanei fizice. De asemenea, indicațiile metodice conțin exemple practice de contabilizare a operațiunilor economice specifice sectorului justiției.

Potrivit autorului, implementarea proiectului nu va necesita cheltuieli financiare de la bugetul de stat.

II. Considerații generale

Uniunea Avocaților din Republica Moldova (U.A.R.M.) salută elaborarea și expunerea pentru consultări publice a proiectului „Indicații metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției”.

Urmează de notat, că proiectul prezentat pentru consultări publice, a fost dezbătut anterior la solicitarea din 24.05.2017 a Ministerului Finanțelor, cu privire la selectarea elaboratorilor actelor normative: „Indicațiilor metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care practică activitatea profesională în sectorul justiției (avocați, notari, executori judecătorești, mediatori și administratori autorizați)”, urmare a căreia, la data de 19.09.2017 și respectiv 03.10.2017, în cadrul Uniunii au avut loc întrunirile avocaților și contabililor care deservește Cabinetele și Birourile Asociate de avocați, cu genericul „Evidența contabilă a activității avocaților”.

Prin urmare, se observă că lucrările desfășurate în cadrul grupului de lucru menționat, în procesul cărora au fost dezbătute și discutate pe larg un șir de aspecte importante la compartimentul vizat, au avut o influență pozitivă asupra reglementărilor proiectului în general.

Cât privește textul proiectului care a fost prezentat pentru avizare, urmează de remarcat că în conținutul acestuia, autorul operează cu o **terminologie neuniformă și ambiguă**, fapt care poate determina aprecierea eronată a aspectelor ce țin de natura obligațiilor impuse persoanelor care practică activitate profesională în sectorul justiției.

În contextul celor expuse, U.A.R.M. menționează că susține proiectul Indicațiilor metodice în mare parte, cu excepția câtorva aspecte, pentru care mai jos sunt propuse următoarele recomandări punctuale:

A. Capitolul „Reguli generale”.

Potrivit pct. 11 din Proiect, „documentele primare aferente veniturilor și cheltuielilor se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil - nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective, conform formularelor tipizate și/sau formularelor elaborate de sine stătător, care vor conține elementele obligatorii prevăzute la art. 11 din Legea contabilității și raportării financiare”.

La acest capitol, reiterăm că Centrul Național Anticorupție a criticat în opiniile sale anterioare (a se vedea Raportul de expertiză anticorupție Nr. ELO17/3941 din 23.02.2017), sintagma folosită în art. 11 alin. (3) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 (în vigoare din 01.01.2019), menționând că expresia „iar dacă aceasta este imposibil” este ambiguă și nu permite delimitarea cu certitudine a circumstanțelor care justifică întocmirea ulterioară a documentelor primare. Totodată, redacția propusă nu reglementează termenul de întocmire ulterioară a documentelor primare, fapt care creează precondiții entității pentru tergiversarea întocmirii/neîntocmirii acestora.

S-a subliniat faptul, că carențele evidențiate supra pot determina interpretarea subiectivă a normei, atât de către entitățile vizate, cât și de agenții publici responsabili de realizarea activităților de control. Prin urmare, sunt create precondiții pentru

exercitarea unor atribuții discreționare de către agenții publici și aprecierea subiectivă a termenului de realizare de către entitate a obligației de întocmire a documentelor primare”.

În acest sens, susținem ca fiind actuale concluziile Centrului Național Anticorupție consemnate la capitolul dat, prin care s-a recomandat autorului, reglementarea circumstanțelor și a termenului concret, care justifică întocmirea ulterioară a documentelor primare și a termenului de întocmirea ulterioară a acestora.

B. Capitolul „Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor”.

Ținând cont de faptul că persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției vor aplica metoda de casă, menționăm că înregistrările contabile se fac: - pentru venituri - în baza **încasărilor** în numerar sau în contul bancar;

- pentru cheltuieli - în baza **plăților** în numerar sau prin virament.

Astfel, considerăm că la punctele 18 și 19, ce stabilesc tipurile de venituri, urmează a fi utilizat cuvântul „încasări”, iar la punctele 20 și 21, ce stabilesc tipurile de cheltuieli, urmează a fi utilizat cuvântul „plăți”. Un exemplu în acest sens este redat la pct. 18), în care:

spct. 1) și spct. 2), cuvântul „plăți” urmează a fi substituit prin cuvântul „încasări” – pentru a specifica:

- „1) **încasările**, care reprezintă remunerarea muncii persoanei fizice”, dar nu „plăți, care reprezintă remunerarea muncii persoanei fizice”;

- „2) **încasările** pentru îndeplinirea actelor și spezele procedurale efectuate”, dar nu „plăți pentru îndeplinirea actelor și spezele procedurale efectuate”;

la spct. 6), cuvântul „obținute” urmează a fi substituit prin cuvântul „încasate”, astfel că norma va avea următorul cuprins: „6) alte venituri **încasate** din activitatea profesională în sectorul justiției”.

Pentru evitarea confuziilor, considerăm oportun de a modifica corespunzător și limbajul/terminologia expresiilor utilizate în exemplele din proiect.

Astfel, în Exemplul nr. 1 se menționează că „avocatul a **efectuat** lucrări de reparație a spațiului”, pe când corect ar fi „**a achitat sau a plătit** pentru lucrările de reparație”.

Menționăm că constatarea cheltuielilor urmează a se face în momentul plății, dar nu al efectuării lucrărilor de reparație. Acest fapt este principal, or, lucrările pot fi efectuate, dar neachitate și în acest caz nu vor fi atribuite la „cheltuieli”.

La pct. 20 spct. 6), prin utilizarea sintagmei „**plăți de asigurare obligatorie a patrimoniului și personalului (angajaților)**”, autorul proiectului nu oferă claritate privitor la natura acestor plăți, atâta timp, cât în privința avocaților nu este instituită vreo obligație legală, de a încheia contracte de asigurare obligatorie a patrimoniului, mai mult, că nici nu este clar care patrimoniu sau ce bunuri se au în vedere.

La fel, nu există nici asigurare obligatorie a angajaților, alta decât asigurarea obligatorie de asistență medicală, în sensul achitării contribuțiilor care se deduc din

venitul impozabil potrivit pct. 5). Dacă se are în vedere aici, eventualele asigurări de răspundere profesională, atunci urmează ca pct. 6) să fie expus într-o altă redacție – „plăți de asigurare obligatorie de răspundere profesională”.

De asemenea, menționăm că la pct. 28 se menționează necesitatea întocmirii Borderoului de evidență a remunerării muncii pentru persoanele angajate, iar la pct. 43 – Borderoul de evidență al stocurilor, fără ca în anexe să fie prezentate modelele de completare a acestor documente în baza unor exemple concrete.

C. Capitolul „Contabilitatea proprietății pentru care se calculează amortizarea”

La procurarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale suma achitată nu se reflectă în Registrul – jurnal, deci aceste plăți nu sunt considerate cheltuieli. În aceste cazuri, la capitolul cheltuieli va fi consemnată doar suma amortizării calculate în scopuri fiscale. Prin urmare, considerăm această precizare foarte importantă și necesară a fi inclusă în textul Indicațiilor metodice.

La punctul 33 se menționează necesitatea întocmirii Borderoului de evidență a mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale, fără ca în anexe să fie prezentat un model de completare a acestui document în baza unor exemple reale. Prezentarea unor exemple, și în acest caz, considerăm că ar asigura uniformitatea, dar și corectitudinea practicilor de completare a respectivului borderou.

D. Capitolul „Contabilitatea stocurilor”

La pct. 43, se menționează necesitatea întocmirii Borderoului de evidență a stocurilor, fără ca în anexe să fie prezentat un model de completare a acestui document în baza unor exemple. Și în acest caz, considerăm oportună prezentarea unui model de completare în baza unor exemple concrete, pentru a asigura practicile uniforme și corecte de completare a prezentului borderou.

E. Capitolul „Contabilitatea numerarului”

Reglementarea pct. 44 din proiect, face trimitere la actele normative privind efectuarea operațiunilor de casă și prin virament în economia națională, pe care persoanele fizice care practică activitatea profesională în sectorul justiției trebuie să le aplice.

Subliniem, că Hotărârea Guvernului nr. 764 din 25.11.1992 „privind aprobarea Normelor pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a Republicii Moldova”, prevede că la ridicarea numerarului din bănci pentru cheltuieli salariale, deplasări, se vor întocmi ordine de încasare, dispoziții de plată de casă și se vor face înscrieri în registrul de casă. În acest context se conturează întrebarea - *sunt obligate cabinetele avocaților să țină registrul de casă? Dacă da, cum ar trebui acesta să fie ținut de către persoanele care practică activități în domeniul justiției (pe suport de hârtie / format electronic)?*

Prin urmare, considerăm necesară clarificarea acestei situații, în vederea asigurării corectitudinii documentării tuturor faptelor economice de către Cabinetului avocatului.

De asemenea, suntem de părerea că utilizarea la pct. 46 din Proiect, a formulei **„Persoana fizică care practică activitate profesională în sectorul justiției la încasarea onorariilor și plăților pentru serviciile prestate emite bonul de plată și factura fiscală, cu excepția administratorului autorizat care emite bonul de casă și factura fiscală”** atribuie un caracter ambiguu normei per ansamblu.

Urmează de precizat, că prevederile citate supra reglementează eliberarea bonului de plată și a facturii fiscale de către avocați, notari, executori judecătorești și mediatori, însă, examinând norma dată, constatăm caracterul discreționar al acesteia, dat fiind utilizarea în text a sintagmei **„bon de plată și factura fiscală”**.

Într-adevăr, Codul fiscal al Republicii Moldova, la lit. c) alin. (2) din art.8, stipulează expres că „contribuabilul este obligat să țină evidența contabilă conform formelor și modul stabilit de legislație, ... să efectueze încasările bănești în numerar ... respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea mașinilor de casă și control;” Astfel, deși activitatea avocaților, notarilor, executorilor judecătorești și mediatorilor este inclusă în Lista respectivă, aceștia nu sunt exonerati de obligația ținerii evidenței contabile. Deci, pentru ca cheltuielile pentru serviciile profesionale menționate să poată fi deduse de către contribuabilii beneficiari, acestea trebuie să fie justificate cu documente, cum ar fi formularele tipizate de documente primare cu regim special **„BON DE PLATĂ”** și **„FACTURA FISCALĂ”**.

Totuși, în mod diferit de conținutul normei care este redată în pct. 46 al prezentei indicații metodice, observăm că conform Anexei la Regulamentul cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.474 din 28.04.1998, la rubrica „Notă” este indicat că: **„Pentru genurile de activitate indicate la pct.13-133 (la care se încadrează avocații, notarii, executorii judecătorești și mediatorii) se eliberează bonul de plată și/sau factura”**.

Astfel, propunerea inițiată de Ministerul Finanțelor prin intermediul prezentului Proiect, a aspectului ce se referă la reglementarea practicii deja existente de eliberare a bonului de plată și facturii fiscale de către avocați, notari, executori judecătorești și mediatori, considerăm că urmează să fie făcută **cu precizarea cazurilor în care se eliberează doar „bonul de plată”, cazurilor în care se eliberează doar „factura fiscală”, ori „factura fiscală și bonul de plată”,** inclusiv prin prisma prevederilor conținute în art. 117 din Codul Fiscal și a Ordinului Ministerului Finanțelor nr.118 din 28.08.2017 cu privire la aprobarea formularului tipizat de document primar cu regim special **„Factura fiscală”** și a Instrucțiunii privind completarea acestuia.

Or, dacă e să analizăm reglementările Proiectului sub aspectul dat, observăm că acesta nu conține clarificarea situației, privitor la documentele primare care urmează a fi întocmite de către persoanele care practică activitate profesională în sectorul justiției, în cazurile în care spre exemplu: „beneficiar al serviciilor juridice prestate de către avocat, este persoana fizică care efectuează plata în numerar”.

Precizarea expresă a acestor date, este necesară în vederea evitării apariției posibilelor confuzii referitoare la tipul documentelor confirmative care se eliberează de reprezentanții profesiilor libere, precum și pentru evitarea posibilului refuz de eliberare a documentului confirmativ, în momentul în care există această obligație.

F. Capitolul „Inventarierea patrimoniului”

Pct. 49 considerăm că urmează a fi completat cu reglementări conform cărora inventarierii să fie supuse atât creanțele, cât și datoriile. Completarea respectivă este necesară întrucât, în componența „*veniturilor*” sunt incluse avansurile încasate și în componența „*cheltuielilor*” – avansurile plătite, **or**, pot exista cazuri când serviciile sunt prestate, factura a fost emisă clientului, dar banii nu sunt încasați încă.

Exemplul nr. 8 prezintă o listă de inventariere a activelor doar în expresie cantitativă, pe când textul pct. 49 prevede exprimarea cantitativă și valorică.

Complementar, menționăm că în Exemplele nr. 4 și nr. 8, autorul proiectului utilizează termenul „**biroul avocatului**” – acesta fiind un termen străin legislației în vigoare, întrucât, conform Legii nr. 1260/2002 cu privire la avocatură, avocații își pot desfășura activitatea profesională doar în cadrul birourilor asociate de avocați (care nu sunt subiecții acestor indicații metodice) sau în cadrul cabinetului avocatului (subiect al prezentei indicații metodice).

La acest capitol, considerăm că terminologia inadecvată oferă normei un caracter confuz, respectiv va lăsa loc de arbitrarie la aplicarea ei. Astfel, pentru a corecta situația nominalizată, recomandăm operarea, în proiect, exclusiv cu termeni corespunzători legislației în vigoare, prin substituirea sintagmei birou al avocatului, cu sintagma cabinetul avocatului.

G. Registrul-jurnal de venituri și cheltuieli (Anexa nr. 1)

În ceea ce privește contabilitatea veniturilor și cheltuielilor de către persoanele care desfășoară activitate în sectorul justiției, ținem să atragem atenția asupra faptului că potrivit prevederilor **pct. 23 din Proiect**, „persoana fizică contabilizează veniturile și cheltuielile în Registrul-jurnal de venituri și cheltuieli (în continuare - Registrul-jurnal) conform modelului prezentat în anexa 1”.

Analizând conținutul „Registrului-jurnal”, prezentat în anexa nr. 1 la Proiect, observăm că operațiunile ce privesc „veniturile” sunt redată în paralel cu cele referitoare la „cheltuieli”, fapt care î-l considerăm absolut inadmisibil, având în vedere că faptele economice care determină înregistrarea acestora, adesea apar în momente și în baza unor temeuri distincte.

Astfel, odată ce în conformitate cu pct. 24 spct. 1) și 8) din Proiect, Registrul-jurnal se deschide pentru fiecare perioadă de gestiune (perioadă fiscală), iar sumele veniturilor și cheltuielilor se totalizează la finele perioadei de gestiune, ținând cont și de reglementările stipulate la art. 69/5 alin. (2) din Codul Fiscal, considerăm lipsită de logică reflectarea în Registrul-jurnal a „cheltuielilor” de rînd cu „veniturile” legate de activitatea profesională în sectorul justiției, **care în mod vădit**, sunt atașate de o anumită perioadă iar timpul efectuării (producerii) acestora este diferit, deoarece se va

crea aparența că cheltuielile efectuate nu pot depăși veniturile obținute de către persoana fizică pe parcursul perioadei în care acestea din urmă au fost înregistrate.

Or, este evident că în cazul în care cheltuielile vor depăși suma veniturilor înregistrate pe o anumită perioadă de gestiune (ex.: lună, trimestru, ș.a.), funcționarii fiscali ar putea vehicula în sensul unei fapte de evaziune fiscală comisă de către că subiectul impozabil, sub pretextul că nu a fost înregistrate toate faptele (operațiunile) economice consemnate la rubrica „venituri”.

În susținerea celor expuse venim cu următorul exemplu: Un avocat a încheiat contract de asistență juridică în sumă de 6000 lei la data de 16 decembrie 2018 plata pentru care a fost încasată la 31 decembrie 2018. La 11 ianuarie 2019, avocatul din suma de bani pe care a încasat-o la 31 decembrie 2018, a solicitat efectuarea reparării calculatorului la o entitate specializată în sumă de 2980 lei, plată care a fost achitată la aceeași dată. De reținut, că până la 11 ianuarie 2019, avocatul nu a avut încheiate careva contracte de asistență juridică și nici n-au fost încasate careva sume de bani. Primul contract de asistență juridică în anul 2019, a fost încheiat abia la data de 22 ianuarie 2019, în mărime de 3000 lei, sumă care a fost încasată la aceeași dată.

Prin urmare apare întrebarea[?], cum vor interpreta situația respectivă funcționarii fiscali, atunci când în baza datelor din exemplu, în Registrul-jurnal al Cabinetului avocatului pentru anul 2019, se va reflecta: la 11 ianuarie 2019 - cheltuielile aferente reparației calculatorului și achitate în sumă de 2980 lei; iar la 22 ianuarie 2019 - veniturile încasate din prestarea serviciului de asistență juridică în sumă de 3000 lei.

H. Alte precizări

Distinct de comentariile expuse la capitolele precedente, considerăm ca la definitivarea proiectului „Indicațiilor metodice”, urmează a fi clarificate suplimentar, următoarele aspecte și întrebări:

- Completarea Indicațiilor cu: reglementări ale mai multor operațiuni economice în Extrasul din Registrul-jurnal, în particular, cu exemple ce ar implica și utilizarea contului bancar (de ex.: plata cotizațiilor de membru, plata salariilor și a taxelor aferente, comisioanelor bancare, plata taxelor locale, ș.a.); exemple de venituri neimpozabile și cheltuieli nedeductibile;

- Reglementarea modului de întocmire a decontului de avans în cazul deplasărilor în scopul activității profesionale. Spre exemplu: este posibil ca un angajat al cabinetului avocatului să meargă în deplasare și cum se vor documenta cheltuielile de deplasare?

Menționăm că în Anexa nr. 3 la proiect, cu actele normative privind remunerarea muncii și reținerea impozitelor la sursa de plată este inclus și Regulamentului cu privire la delegarea salariilor entităților din Republica Moldova, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 10 din 05.01.2012, conform căruia persoanei delegate i se poate oferi un avans pentru cazare, diurne, transport, iar la întoarcere din deplasare angajatul va face un decont de avans (raport al cheltuielilor). Însă, referitor la acest aspect proiectul nu statuează nimic. Astfel, se consideră necesară și utilă completarea proiectului în sens dat;

▪ Clarificarea modului de contabilizare a venitului obținut de un cabinet al avocatului din servicii de sub-locățune a oficiului. Se consideră oare veniturile din activitățile de sub-locățune – venituri din activitate profesională și respectiv, sunt ele supuse aceluiași regim ca veniturile din activitatea profesională ?

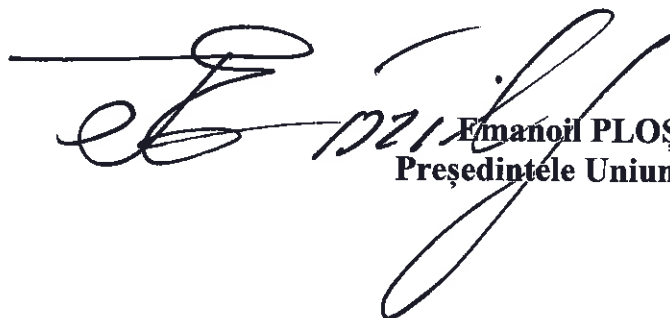
I. Concluzii

Prin unele reglementări ale Proiectului înaintat spre consultare de către Ministerul Finanțelor, există riscul interpretării extensive a normelor, de către subiecții responsabili de implementarea prezentei Indicații metodice (contabilizarea și raportarea financiară a persoanelor care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției), precum și omiterea reflectării întocmai, a aspectelor legale aferente documentării faptelor economice.

Totodată, considerăm că ignorarea necesității eliminării curențelor constatate la capitolul dat, poate determina exercitarea tendențioasă a atribuțiilor de serviciu de către agenții publici responsabili (ex.: funcționarilor fiscali, în procesul aplicării metodelor și surselor de estimare a sumei obligației fiscale), în contextul examinării situațiilor financiare ale persoanelor vizate în prezentul Proiect.

Prin urmare, suntem de părerea că redacția proiectului necesită a fi revăzută prin prisma aspectelor și a argumentării juridice invocate, a căror esență a fost desfășurată mai sus.

Cu respect,



Emanoil PLOȘNIȚA
Președintele Uniunii Avocaților