

**PROVOCĂRI ÎN CONTABILIZAREA REMUNERAȚIILOR ÎN PROIECTELE
INTERNAȚIONALE: CONTRACTE DE MUNCĂ VS. CONTRACTE DE CONSULTANȚĂ
ÎN REPUBLICA MOLDOVA**

**CHALLENGES IN ACCOUNTING FOR REMUNERATION IN INTERNAȚIONAL
PROJECTS: EMPLOYMENT CONTRACTS VS. CONSULTANCY CONTRACTS IN THE
REPUBLIC OF MOLDOVA**

HAREA Ruslan

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

E-mail: harea.ruslan@ase.md

ORCID ID: 0000-0003-0098-6837

BUNU Mariana

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

E-mail: bunu.mariana@ase.md

ORCID ID: 0000-0002-0612-5387

Abstract. In the context of the increasing internaționalization of economic activities and the expansion of externally funded projects in the Republic of Moldova, accounting for remuneration has become a domain of heightened complexity. The choice between an employment contract and a consultancy (service-provision) contract entails significant differences from legal, fiscal, and accounting perspectives. Drawing on an analysis of the național regulatory framework - including the Labour Code, the Civil Code, and the Tax Code - as well as internațional standards (IAS 19, IPSAS 25) and donor requirements, the study identifies the specific features of accounting treatment under each contractual form, maps the principal informational and compliance risks, and examines the implications for internal control. The research demonstrates that the choice of contractual instrument significantly influences accounting recognition, tax treatment, and institutional conformity. Furthermore, the analysis highlights inherent tensions between național regulations and the requirements of internațional donors, as well as the risks associated with the alternative use of employment contracts and consultancy agreements, including misclassification risk, double-financing risk, and foreign-currency risk.

Keywords: financial accounting, employee remuneration, internațional projects, employment relationships, consultancy agreements, tax compliance, misclassification risk, IAS 19.

JEL Classification: M41, M55

1. Introducere

Proiectele internaționale finanțate de donatori externi - Uniunea Europeană, Banca Mondială, Programul Națiunilor Unite pentru Dezvoltare (PNUD) sau alte organizații multilaterale - au cunoscut o expansiune remarcabilă în Republica Moldova în ultimul deceniu. Această tendință a condus la transformarea structurală a mecanismelor de organizare a resurselor umane și, implicit, la creșterea complexității contabilizării remunerațiilor. Spre deosebire de entitățile comerciale clasice, proiectele internaționale impun concomitent respectarea normelor naționale - Codul muncii [1], Codul civil [2], Codul fiscal [3] și Legea contabilității [4] - și a cerințelor specifice ale finanțatorilor, ceea ce plasează contabilitatea remunerațiilor la intersecția mai multor sisteme de reglementare.

Problema fundamentală cu care se confruntă entitățile implementatoare privește alegerea între două instrumente contractuale cu natură juridică distinctă: contractul individual de muncă (CIM), guvernat de Codul muncii, și contractul de consultanță/prestări servicii, guvernat de Codul civil. Această

alegere nu este una pur formală: ea determină regimul de recunoaștere contabilă a cheltuielilor, tratamentul fiscal al plăților, nivelul obligațiilor sociale și, în ultimă instanță, eligibilitatea costurilor în raport cu bugetele aprobate de donatori.

Relevanța academică a temei este susținută și de contextul normativ internațional. IAS 19 „Beneficiile angajaților” [9] stabilește principii de recunoaștere și evaluare a obligațiilor față de personal, însă nu acordă atenție explicită distincției contractuale CIM vs. consultanță în contextul proiectelor finanțate extern. Această lacună, coroborată cu tensiunile între legislația națională și regulile donatorilor, justifică abordarea propusă în prezentul studiu.

Obiectivele cercetării sunt următoarele: (i) analiza comparativă a cadrului juridic aplicabil celor două forme contractuale; (ii) examinarea tratamentului contabil al remunerațiilor în fiecare caz; (iii) identificarea riscurilor informaționale, fiscale și de conformitate; (iv) formularea de recomandări practice pentru entitățile implementatoare. Metodologic, studiul se bazează pe analiza normativă a legislației în vigoare, pe sinteza literaturii de specialitate și pe examinarea practicii curente a entităților ce implementează proiecte internaționale în Republica Moldova.

2. Cadrul teoretic și normativ

2.1. Teorii de referință

Analiza relațiilor contractuale în contextul remunerațiilor beneficiază de suportul a două construcții teoretice consacrate:

Teoria agenției (Jensen & Meckling, 1976) explorează conflictele de interese dintre principal și agent, având implicații directe pentru structura relației de muncă. În cazul CIM, agentul (salariatul) este supus unui control ierarhic direct, ceea ce reduce asimetria informațională, dar implică costuri de monitorizare ridicate. În cazul contractului de consultanță, agentul dispune de autonomie extinsă, ceea ce favorizează flexibilitatea, însă amplifică riscul comportamentului oportunist (moral hazard) și crește costurile de verificare a performanței. În proiectele internaționale, această dualitate devine deosebit de relevantă: donatorul acționează ca partener extern, ale cărui mecanisme de control (audituri, raportare periodică, foi de pontaj) vizează reducerea asimetriei informaționale în raport cu entitatea implementatoare.

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului (substance over form), consacrat în IASB „Conceptual Framework” (2018) și reflectat în SNC [5], impune ca tranzacțiile economice să fie recunoscute și prezentate în conformitate cu realitatea lor economică, independent de forma juridică adoptată. În contextul remunerațiilor din proiectele internaționale, acest principiu dobândește o dimensiune practică crucială: un contract de consultanță care încorporează elemente de subordonare (program fix, spațiu de muncă asigurat de beneficiar, control direct al activității) poate fi recalificat contabil și fiscal ca raport de muncă, cu toate consecințele aferente. Această posibilitate de reclasificare reprezintă una dintre principalele surse de risc analizate în prezentul studiu.

2.2. Cadrul normativ național

În Republica Moldova, contabilizarea remunerațiilor este guvernată de un ansamblu normativ complex, ale cărui componente esențiale sunt prezentate în Tabelul 1.

Tabelul 1. Cadrul normativ aplicabil contabilizării remunerațiilor în proiectele internaționale

Act normativ	Domeniu de reglementare	Relevanța pentru remunerații
Codul muncii nr. 154/2003 [1]	Raporturi de muncă	Definiția salariului, drepturi și obligații, protecția socială a salariatului
Codul civil nr. 1107/2002 [2]	Contracte civile	Contractul de prestări servicii, obligațiile părților, răspunderea contractuală
Codul fiscal nr. 1163/1997 [3]	Fiscalitate	Impozitul pe venit (12%), CAS (24%), PAAM (9%), reținere la sursa pentru nerezidenți
Legea contabilității nr. 287/2017 [4]	Contabilitate	Principii de recunoaștere, documente justificative, raportare financiară
SNC, Ord. MF nr. 118/2013 [5]	Contabilitate	Tratamentul cheltuielilor și costurilor de retribuire, evaluare, prezentare

Act normativ	Domeniu de reglementare	Relevanța pentru remunerații
HG nr. 697/2014 [6]; HG nr. 693/2018 [7]	Fiscalitate	Regulamente privind reținerea impozitului pe venit din salarii și alte plăți
Ind. metodice ONC, Ord. MF nr. 188/2014 [8]	Contabilitate ONC	Particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, proiecte finanțate extern
IAS 19 Beneficiile angajaților [9]	Standard internațional	Recunoașterea și evaluarea beneficiilor acordate angajaților pe termen scurt și lung

Sursa: elaborat de autori în baza legislației în vigoare

Un element de complexitate suplimentară îl constituie coexistența sistemului național cu cerințele donatorilor internaționali, care pot impune reguli proprii de eligibilitate a costurilor, rate zilnice maxime admise și proceduri specifice de justificare a cheltuielilor, uneori în contradicție cu prevederile legislației naționale. Această tensiune normativă va fi examinată în detaliu în secțiunile următoare.

3. Analiza comparativă: CIM vs. CONTRACT DE CONSULTANȚĂ

3.1. Criterii juridice de delimitare

Distincția dintre contractul individual de muncă (CIM) și contractul de prestări servicii/consultanță este fundamentată, în doctrina juridică, pe trei criterii esențiale (supuse verificării cumulative): (i) subordonarea juridică - existența relației ierarhice și a obligației de a respecta dispozițiile angajatorului; (ii) integrarea organizațională - includerea persoanei în structura organizațională a entității și utilizarea resurselor acesteia; (iii) natura prestației - caracterul personal, exclusiv și continuu al muncii vs. realizarea unui rezultat determinat cu mijloace proprii.

Tabelul 2 sintetizează principalele diferențe juridice, fiscale și contabile dintre cele două forme contractuale, relevante pentru managementul proiectelor internaționale.

Tabelul 2. Comparația contractului individual de muncă cu contractul de prestări servicii / consultanță în contextul proiectelor internaționale

Criteriu	Contract individual de muncă (CIM)	Contract de prestări servicii / consultanță
Reglementare	Codul muncii [1]	Codul civil [2]
Relație juridică	Subordonare; angajat vs. angajator	Egalitate; prestator vs. beneficiar
Condiții de muncă	Asigurate de angajator (spațiu, echipamente)	Responsabilitatea prestatorului
Răspundere disciplinară	Sanțiuni disciplinare conform CM art. 206-222	Răspundere contractuală / pecuniară exclusiv
Răspundere patrimonială	Limitată (max. salariu mediu lunar, regulă)	Nelimitată; conform clauzelor contractuale
Remunerație	Salariu lunar; achitat de angajator; contribuții reținute/achitate de angajator	Onorariu; obligații fiscale/sociale în sarcina prestatorului
Protecție socială	Concediu plătit, CM art. 111-119; indemnizație boală; pensie; șomaj	Absența protecției; responsabilitate individuală
Declarare SFS	IRM-2019 (în 10 zile); IPC-21 lunar	IPC-21 (reținere la sursă, dacă e cazul); fără IRM
Înregistrare de stat	Obligatorie (SFS, CNAS)	Nu se înregistrează
Contabilizare cheltuieli	Cheltuieli salariale (conturile 713/712/821 etc.)	Cheltuieli pentru servicii prestate
Conturi utilizate	531 Datorii față de personal; 533 Contribuții sociale	521 Datorii comerciale / 544 Alte datorii curente
Eligibilitate în proiecte	Regula: eligibil dacă este prevăzut în buget și justificat	Eligibil cu condiții stricte de justificare și plafoane

Sursa: elaborat de autori în baza [1], [2], [3], [5]

3.2. Tratatamentul fiscal comparativ

Tratatamentul fiscal al remunerațiilor variază semnificativ în funcție de forma contractuală adoptată și de statutul fiscal al beneficiarului plății (rezident / nerezident). Tabelul 3 prezintă o sinteză a obligațiilor fiscale aplicabile în Republica Moldova pentru principalele scenarii întâlnite în practica proiectelor internaționale.

Tabelul 3. Tratatamentul fiscal comparativ al remunerațiilor în proiectele internaționale din Republica Moldova (2025)

Scenariu	Formă contract	Rezidență	Baza impozabilă	CAS	PAAM	Impozit venit	Reținere la sursă
Expert local CIM	CIM	Rezident	Salariu brut	24% (angajator)	9%	12%	Da (angajator)
Expert local consultanță - PF	Prestări servicii	Rezident PF	Venit brut	Variabil*	9% (individual)	12%	Da (reținere la sursă)
Expert local - II / SRL	Prestări servicii	Rezident juridic	Profit impozabil	Nu (entitate)	Nu (entitate)	12% (divid.)	Nu / Partial
Expert străin - consultanță	Prestări servicii	Nerezident	Venit brut (sursă RM)	Nu se aplica	Nu se aplica	12% (regula)	Da (beneficiar)
Expert străin - CIM	CIM	Nerezident	Salariu brut	24%	9%	12% sau TEDI**	Da (angajator)

Sursa: elaborat de autori în baza [3], [6], [7]

*CAS variabilă pentru PF neangajată: 24% dacă venitul lunar depășește salariul minim garantat (6.300 lei/lună, începând cu 01.01.2026, cf. HG nr. 1324/2025).

**Tratatul de evitare a dublei impunerii (TEDI) poate reduce sau elimina impozitul, în condiția prezentării certificatului de rezidență fiscală.

3.3. Tratatamentul contabil comparativ

Din perspectiva contabilă, recunoașterea remunerațiilor urmează principiul contabilității de angajamente (accrual basis), consacrat în Legea contabilității [4] și în SNC [5]: cheltuielile sunt recunoscute în perioada în care prestația de muncă a fost efectiv realizată, nu la momentul plății.

În cazul CIM, structura înregistrărilor contabile urmează un algoritm bine stabilit, sintetizat mai jos:

Tabelul 4. Algoritm de înregistrare contabilă a remunerației în baza CIM - proiecte internaționale

Nr.	Operațiune economică	Debit	Credit	Observatii
1	Calcularea salariului brut (personal de proiect)	713 / 712 / 821	531	Alocare pe activități în baza timesheet
2	Calcularea CAS angajator (24%)	713 / 712 / 821	5331	Cost total proiect
3	Reținere PAAM angajat (9%) din salariu	531	533.2	Reținere din brut
4	Reținere impozit pe venit (12%)	531	534	După aplicarea scutirilor legale
5	Achitarea salariului net	531	242	Transfer bancar
6	Virarea contribuțiilor și impozitului	533; 534	242	Până la 25 a lunii următoare
7	Diferențe de curs valutar (dacă e cazul)	722 / 622	243 / 531	La data plății, vs. curs la data recunoașterii

Sursa: elaborat de autori în baza [4], [5]

În cazul contractelor de consultanță / Prestări servicii, remunerația este recunoscută ca cheltuială pentru servicii prestate și nu implică aceleași obligații sociale directe ale entității. Înregistrările contabile tipice sunt:

Tabelul 5. Algoritm de înregistrare contabilă a remunerației în baza contractului de consultanță

Nr.	Operațiune economică	Debit	Credit	Observatii
1	Recepția serviciilor de consultanță (în baza actului de executare)	713 / 712	544 / 521	Suma din contract + act de executare
2	Reținerea impozitului la sursă (PF rezident / nerezident)	544 / 521	534	12% sau rata TEDI
3	Achitarea onorariului net	544 / 521	242	Transfer bancar
4	Virarea impozitului reținut la sursă	534	242	Până la 25 a lunii următoare
5	Diferențe de curs valutar (onorarii în valută)	722 / 622	243	La data plății

Sursa: elaborat de autori în baza [4], [5]

Nota: în proiectele finanțate de donatori internaționali, costul total al proiectului include atât remunerația netă, cât și toate contribuțiile obligatorii ale angajatorului. Bugetele trebuie să reflecte costul complet (full cost), nu doar salariul net sau onorariul contractual. Omiterea contribuțiilor sociale din bugetul proiectului constituie una dintre cele mai frecvente erori de planificare financiară identificate în practică.

4. Particularități ale remunerației în proiectele internaționale

4.1. Eligibilitatea costurilor și cerințe ale donatorilor

Spre deosebire de entitățile comerciale, în care cheltuielile sunt supuse exclusiv normelor naționale, proiectele finanțate extern operează într-un cadru suplimentar de eligibilitate stabilit de donator. Regulile de eligibilitate variază în funcție de finanțator (UE, BM, PNUD etc.), însă converg spre câteva principii comune:

- Necesitate și proporționalitate: cheltuiala trebuie să fie indispensabilă realizării obiectivelor proiectului și proporțională cu activitățile desfășurate;
- Prevăzută în buget: plata trebuie să corespundă unei linii bugetare aprobate; modificările bugetare semnificative necesită aprobarea donatorului;
- Realizată în perioada de implementare: cheltuielile efectuate în afară perioadei de implementare sunt, de regulă, neeligibile;
- Documentată corespunzător: contract semnat, act de executare, foi de pontaj (timesheets), state de plată, documente bancare;
- În conformitate cu legislația națională: remunerațiile trebuie să respecte normele fiscale și de drept al muncii din Republica Moldova;
- Fără dubla finanțare: aceeași cheltuială nu poate fi raportată la doi donatori sau două proiecte distincte.

Un aspect de maximă relevanță practică îl reprezintă utilizarea foilor de pontaj (timesheets). Acestea constituie instrumentul principal de alocare a timpului de muncă al personalului pe activitățile proiectului și reprezintă documentul justificativ fundamental pentru cheltuielile salariale în fața donatorului. Absența sau completarea formală a timesheet-urilor constituie una dintre principalele cauze de respingere a cheltuielilor în cadrul auditurilor externe.

4.2. Conversia valutara și gestiunea diferențelor de curs

Proiectele internaționale sunt finanțate, de regulă, în valuta străină (EUR, USD, GBP), ceea ce introduce riscul valutar ca factor suplimentar de complexitate contabilă. Impactul conversiei valutare se manifesta pe două planuri:

(i) La nivelul recunoașterii inițiale: remunerația exprimată în valută este convertită în MDL la cursul BNM de la data tranzacției sau la cursul valutar comercial al Băncii unde beneficiarul are deschise conturi curente (data calculării salariului sau a prestării serviciului). Această valoare devine baza de recunoaștere a cheltuielii în contabilitate.

(ii) La nivelul plății efective: dacă plata se efectuează la o dată ulterioară, diferenț dintre cursul de la data recunoașterii și cursul de la data plății generează diferențe de curs valutar (pozitive sau negative), care trebuie înregistrate distinct (contul 622 - venituri din diferențe de curs / contul 722 - cheltuieli din diferențe de curs).

În contextul organizațiilor necomerciale (ONC) care implementează proiecte internaționale, gestionarea diferențelor de curs valutar prezintă o particularitate importantă: donatorii nu acceptă, în

general, diferențele nefavorabile de curs ca cheltuieli eligibile ale proiectului. Entitatea trebuie, așadar, să suporte aceste pierderi din surse proprii (cofinanțare sau rezerve) sau să negocieze cu donatorul un mecanism de ajustare. Această situație impune elaborarea unor politici contabile clare și a unor proceduri de gestiune valutară integrate în sistemul de control intern.

4.3. Cumularea funcțiilor și riscul dublei finanțări

În practica proiectelor internaționale din Republica Moldova, o situație frecvent întâlnită constă în implicarea aceluiași expert în mai multe proiecte sau funcții simultane. Această realitate generează două categorii de riscuri:

(i) Riscul de supradecларare a timpului: un expert nu poate lucra mai mult de 100% din timpul său de muncă (calculat pe baza normei legale). Alocarea cumulată a timesheet-urilor din mai multe proiecte trebuie să nu depășească această limită; în caz contrar, cheltuielile pot fi considerate neeligibile sau pot fi sesizate ca potențial frauduloase.

(ii) Riscul de dublă finanțare: aceeași activitate sau același interval de timp nu poate fi decontat din două surse de finanțare distincte. Donatorii verifică acest aspect prin corelarea rapoartelor de activitate cu timesheet-urile și cu registrele contabile ale entității.

Din perspectiva contabilă, cumularea funcțiilor impune alocarea riguroasă a costurilor salariale pe proiecte, în baza timesheet-urilor validate, și evidențierea clară a sursei de finanțare pentru fiecare componentă de cost. Standardul IAS 19 nu prevede dispoziții specifice pentru această situație, însă principiile generale de alocare a costurilor (matching principle) se aplică în mod natural.

5. Riscuri informaționale, fiscale și de conformitate

Contabilizarea remunerațiilor în proiectele internaționale este însoțită de o multitudine de riscuri interconectate, care pot afecta atât calitatea informației financiare, cât și conformitatea juridică și fiscală a entității. Tabelul 6 prezintă o cartografiere sistematică a acestor riscuri, clasificate după natura lor, consecințele potențiale și măsurile de atenuare recomandate.

Tabelul 6. Cartografierea riscurilor asociate contabilizării remunerațiilor în proiectele internaționale

Categoria riscului	Descriere	Consecințe potențiale	Măsuri de atenuare
Reclasificare contractuală	Contractul de consultanță încorporează elemente de subordonare (program fix, spațiu de muncă al beneficiarului, control direct)	Recalcularea CAS, PAAM și impozite; penalități SFS; cheltuieli neeligibile la auditul donatorului	Analiza substanței economice a relației; evitarea elementelor de subordonare în contractul civil; clauze clare de autonomie
Alocare incorectă a costurilor	Costurile salariale nu sunt repartizate corect pe activități/proiecte (timesheets incomplete sau formale)	Cheltuieli neeligibile; corecții financiare; recuperare fonduri de la donator	Sistem de timesheet validat periodic; proceduri interne de alocare; audit intern
Recunoaștere în perioada gresită	Cheltuielile salariale sunt înregistrate la data plății, nu la data prestării muncii (violarea principiului angajamentelor)	Denaturarea rezultatelor financiare; neconformitate cu IAS 19 și SNC	Politici contabile explicite privind recunoașterea; reconcilieri lunare
Neconformitate fiscală	Calcularea / declararea incorectă a obligațiilor fiscale (cota greșită, baza de calcul eronată, forma IPC-21 incompletă)	Penalități și dobânzi SFS; costuri suplimentare de regularizare	Actualizarea periodică a cunoașterii legislației; control dublu al calculelor fiscale
Documentare insuficientă	Absența contractelor, timesheet-urilor, actelor de executare sau statelor de plată	Respingerea cheltuielilor la auditul extern; imposibilitatea justificării în fața SFS	Check-list de documente obligatorii; arhivare electronică; audit intern periodic
Risc valutar	Diferențe de curs între momentul recunoașterii și momentul plății (pentru remunerații în valută)	Creșterea nejustificată a cheltuielilor; neeligibilitate parțială la donator	Politica valutară explicită; monitorizarea cursurilor; clauze contractuale de ajustare
Dubla finanțare	Aceeași activitate sau același interval de timp decontat din două surse de finanțare distincte	Recuperare integrală a fondurilor; sancțiuni; daune reputaționale	Sistem de alocare cu verificare încrucișată; transparență față de donatori

Categoria riscului	Descriere	Consecințe potențiale	Măsuri de atenuare
Interpretari divergente ale legislației	Aceleași prevederi normative interpretate diferit de SFS, donatorul și entitate	Incertitudine juridică; tratamente contabile inconsistente; litigii	Consultații juridice și fiscale; solicitarea de clarificări scrise; documentarea raționamentelor profesionale

Sursa: elaborat de autori

6. Implicații asupra controlului intern

Mecanismele de control intern ale entităților care implementează proiecte internaționale sunt supuse unor presiuni specifice generate de complexitatea normativă și de diversitatea formelor contractuale. Conform cadrului COSO (2013) și ghidurilor INTOSAI, un sistem de control intern eficient în domeniul remunerațiilor trebuie să asigure:

- Separarea funcțiilor (segregation of duties): persoana responsabilă de calculul salariilor nu trebuie să fie aceeași cu cea care autorizează plățile sau înregistrează operațiunile contabile; concentrarea acestor atribuții la același angajat constituie un risc major de eroare și fraudă;
- Autorizarea formală a contractelor: orice CIM sau contract de consultanță trebuie să fie aprobat de conducere anterior începerii activității; contractele retroactive sunt inacceptabile în proiectele internaționale;
- Validarea timesheet-urilor: foile de pontaj trebuie verificate și aprobate de supervisorul direct și de managerul de proiect independent; validarea formală este o cerință standard a donatorilor;
- Reconcilierea periodică cu bugetul: cheltuielile salariale efectuate trebuie comparate lunar cu bugetul proiectului, iar deviațiile trebuie investigate și documentate;
- Instruirea continuă a personalului: complexitatea legislației fiscale și a cerințelor donatorilor impune programe de formare periodică; lipsa competențelor actualizate este o sursă majoră de risc sistemic;
- Documentarea raționamentelor profesionale: în situații de interpretare normativă incertă, deciziile contabile și fiscale adoptate trebuie documentate explicit, inclusiv baza legală și raționamentul aplicat.

Un aspect particular îl reprezintă interacțiunea dintre controlul intern al entității implementatoare și mecanismele de verificare ale donatorului. Auditurile externe ale proiectelor - realizate de firme independente desemnate de donator - evaluează nu doar exactitatea cheltuielilor raportate, ci și calitatea sistemului de control intern. O deficiență sistemică în controlul intern (de exemplu, absența separării funcțiilor sau lipsa timesheet-urilor) poate conduce la calificarea întregii categorii de cheltuieli salariale ca potențial neeligibilă, independent de corectitudinea fiecărei tranzacții individuale.

7. Recomandări pentru entități și factori de politică

7.1. Recomandări pentru entități implementatoare

- Analiza substanței economice anterior alegerii formei contractuale: decizia privind tipul de contract (CIM vs. consultanță) trebuie să reflecte realitatea economică a relației, nu considerente de reducere a costurilor fiscale; o alegere nefundamentată expune entitatea la riscul de reclasificare;
- Elaborarea unei politici interne privind remunerațiile în proiecte: documentul trebuie să acopere criteriile de selecție a formei contractuale, algoritmul de calcul al costului complet (full cost), procedura de alocare pe activități, gestionarea diferențelor de curs și procedura de arhivare a documentelor justificative;
- Implementarea unui sistem integrat de timesheet: electronic, cu validare ierarhică și export direct către sistemul contabil; sistemul trebuie să permită alocarea timpului pe proiecte, activități și linii bugetare;
- Reconcilierea lunară a cheltuielilor salariale cu bugetul proiectului: raportul de deviații trebuie prezentat managerului de proiect și transmis donatorului conform calendarului de raportare;
- Consultarea preventivă a specialiștilor fiscali în cazul experților străini: tratatele de evitare a dublei impuneri sunt complexe și necesită interpretare specializată; o eroare de aplicare poate genera costuri fiscale semnificative;

- Constituirea unui dosar complet de proiect (project file): contracte, timesheet-uri, state de plată, acte de executare, documente bancare, corespondența cu donatorul - arhivate electronic și fizic pe toată durata proiectului plus perioada de păstrare impusă.

7.2. Recomandări pentru factorii de politică

- Elaborarea unui ghid național privind contabilizarea remunerațiilor în proiectele finanțate extern: documentul ar trebui să fie emis de Ministerul Finantelor, în consultare cu donatorii activi în Moldova și cu reprezentanții profesiei contabile, pentru a clarifica zonele de ambiguitate normativă;
- Armonizarea definiției raportului de muncă în Codul muncii și Codul fiscal: criteriile de delimitare între CIM și contractul civil trebuie precizate explicit în legislație, reducând spațiul de interpretare și riscul de reclasificare arbitrară;
- Introducerea unor facilități fiscale pentru contractele de consultanță în proiecte finanțate din surse externe: măsura ar putea reduce stimulentele de a masca raporturi de muncă în contracte civile și ar spori atractivitatea Republicii Moldova pentru experții internaționali;
- Monitorizarea și publicarea datelor privind reclasificarile contractuale efectuate de SFS: transparența statistică ar permite entităților să își ajusteze practicile și ar contribui la o mai bună aplicare uniformă a legislației.

8. Concluzii

Prezentul studiu a demonstrat că alegerea formei contractuale în proiectele internaționale - contract individual de muncă versus contract de consultanță - nu reprezintă o decizie tehnico-administrativă marginală, ci o opțiune strategică cu implicații profunde și interconectate în planul contabil, fiscal, juridic și organizațional.

Principalele concluzii ale cercetării pot fi sintetizate după cum urmează:

În primul rând, dualitatea juridică (Cod al muncii vs. Cod civil) generează tratamente contabile și fiscale fundamental diferite, care influențează structura costurilor proiectului, obligațiile de raportare și riscul de neconformitate. CIM oferă stabilitate, transparență și conformitate mai ridicată, însă implica costuri mai mari și rigiditate contractuală. Contractul de consultanță asigură flexibilitate și costuri administrative reduse, însă expune entitatea la riscul de reclasificare și la dificultăți de justificare a eligibilității cheltuielilor.

În al doilea rând, principiul prevalenței economicului asupra juridicului (substance over form), consacrat atât în sistemul național cât și în standardele internaționale (IAS 19, IASB Conceptual Framework), impune ca forma contractuală să reflecte realitatea economică a relației. Utilizarea contractului civil pentru a masca un raport de muncă constituie nu doar un risc fiscal, ci și o încălcare a principiilor fundamentale ale contabilității.

În al treilea rând, particularitățile proiectelor internaționale - eligibilitatea costurilor, conversia valutară, cumularea funcțiilor, riscul dublei finanțări și cerințele specifice ale donatorilor - adaugă niveluri suplimentare de complexitate la contabilizarea remunerațiilor, care depășesc sfera reglementărilor naționale și necesită o abordare integrată.

În al patrulea rând, eficacitatea mecanismelor de control intern este condiționată de calitatea documentației (timesheets, contracte, acte de executare), de separarea funcțiilor și de nivelul de pregătire a personalului - factori care, luați împreună, determină rezistența sistemului la riscurile identificate.

Studiul prezintă următoarele limite care deschid direcții de cercetare viitoare: analiza se concentrează exclusiv pe contextul Republicii Moldova, fără o comparație sistematică cu alte state din regiune; nu sunt prezentate studii de caz empirice, iar generalizarile se bazează pe analiza normativă și pe observații din practică. Studii ulterioare ar putea examina empiric frecvența și costul reclasificarilor contractuale efectuate de SFS, analiza comparativă a practicilor de țări beneficiare de fonduri europene (Romania, Georgia, Ucraina), precum și impactul digitalizării proceselor de raportare fiscală asupra riscurilor identificate.

Referințe

1. Codul Muncii al Republicii Moldova Nr. 154 din 28.03.2003. Monitorul Oficial Nr. 159-162 din 29.07.2003.
2. Codul Civil al Republicii Moldova Nr. 1107 din 06.06.2002. Monitorul Oficial Nr. 66-75 din 01.03.2019.
3. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 62 din 18.09.1997.
4. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 1-6 din 05.01.2018.
5. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finantelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013.
6. Regulamentul cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 697 din 22.08.2014. Monitorul Oficial nr. 256-260 din 29.08.2014.
7. Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit al persoanelor fizice rezidente, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 693 din 11.07.2018. Monitorul Oficial nr. 295-308 din 10.08.2018.
8. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 188 din 30.12.2014.
9. IAS 19 Beneficiile angajaților. Internațional Accounting Standards Board (IASB). (Standard adoptat în Republica Moldova.)
10. Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
11. IASB (2018). Conceptual Framework for Financial Reporting. IFRS Foundation, London.
12. COSO (2013). Internal Control - Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
13. ACFE (2024). Report to the Nations: Global Study on Occupational Fraud and Abuse. Association of Certified Fraud Examiners.
14. European Commission (2023). PRAG - Practical Guide to Contract Procedures for EU External Actions. Brussels: European Commission.
15. IPSAS 25: Employee Benefits. Internațional Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). IFAC.
16. Hotărârea Guvernului nr. 1324/2025 privind stabilirea salariului minim garantat pe țară (6.300 MDL/lună, aplicabil de la 01.01.2026). Monitorul Oficial al Republicii Moldova.