

CZU: 657.1:347.44:334.72

DOI: <http://doi.org/10.5281/zenodo.4461385>

ASPECTE PROBLEMATICE AFERENTE CONTABILITĂȚII CONTRACTELOR DE SOCIETATE CIVILĂ ÎN CONDIȚIILE PARTENERIATULUI PUBLIC-PRIVAT

Mihai POPOVICI

Academia de Studii Economice a Moldovei

Contabilitatea contractelor de societate civilă este un subiect discutat în permanență în mediul științific, dar și de către practicieni, din cauza faptului că există unele interpretări diferite ale standardelor naționale și internaționale. De curând au fost aprobate și Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat, care ar fi trebuit să răspundă la multe întrebări, însă și acestea conțin subiecte interpretabile. Una dintre problemele care apar la acest subiect și care au fost abordate în prezentul articol este modul de determinare a costului de intrare al imobilizării corporale rămase în proprietatea partenerului privat la partajarea rezultatului obținut în cadrul unui contract de societate civilă, în condițiile parteneriatului public-privat.

Cuvinte-cheie: contract de societate civilă, parteneriat public-privat, imobilizări corporale, cost de intrare, angajament comun.

PROBLEMATIC ISSUES RELATED TO THE ACCOUNTING FOR CIVIL SOCIETY CONTRACTS UNDER THE CONDITIONS OF THE PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIP

The accounting for civil society contracts is a topic constantly discussed by the scientific community, but also by practitioners, due to the fact that there are some different interpretations between national and international standards. Recently, the Methodic Indications on the particularities of accounting in the process of establishing the public-private partnerships were approved, aiming to answer many questions, but they also contain interpretable issues. One of the issues that arise in relation to this topic and that have been addressed in this article is how to determine the input cost of property, plant and equipment remaining in the ownership of the private partner upon the division of the result obtained under a civil society contract, within the conditions of the public-private partnership.

Keywords: civil society contract, public-private partnership, property, plant and equipment, cost of entry, joint commitment.

Introducere

Într-un mediu de afaceri în care în permanență se simte lipsa de capital și investiții, oamenii de afaceri tind să se asocieze în comun sau împreună cu statul pentru a obține un anumit rezultat. O astfel de asociere poate avea loc și prin intermediul parteneriatului public-privat în cadrul unui contract de societate civilă.

Pentru evidența contabilă a contractelor de societate civilă se utilizează Standardul Național de Contabilitate „Părți afiliate și contracte de societate civilă”, Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat (în continuare – Indicațiile metodice), Codul civil al Republicii Moldova nr.1107/2002 (în continuare – CC RM), precum și Legea cu privire la parteneriatul public-privat nr.179/2008. Entitățile care aplică standardele internaționale se conduc de prevederile IFRS 11 „Angajamente comune”.

Din cauza interpretărilor diferite ale standardelor naționale și internaționale, dar și a unor neclarități din Indicațiile metodice, atât mediul academic, cât și practicienii întâmpină dificultăți aferente contabilității contractelor de societate civilă în condițiile parteneriatului public-privat. Prin urmare, în prezentul articol va fi abordat un exemplu concret privind determinarea costului de intrare al imobilizării corporale rămase în proprietatea partenerului privat la partajarea rezultatului obținut în cadrul unui contract de societate civilă, în condițiile parteneriatului public-privat.

Rezultate și discuții

Potrivit Legii cu privire la parteneriatul public-privat, nr.179/2008, parteneriatul public-privat reprezintă un contract de lungă durată, încheiat între partenerul public și partenerul privat pentru desfășurarea activităților de interes public, fondat pe capacitățile fiecărui partener de a repartiza corespunzător resursele, riscurile și beneficiile [1, art.2]. O definiție similară a parteneriatului public-privat se conține și în Indicațiile metodice [2, pct.5].

Conform prevederilor stipulate în Codul civil al Republicii Moldova, prin contractul de societate civilă, două sau mai multe persoane (asociați, participanți) se obligă reciproc să urmărească în comun scopuri economice ori alte scopuri, fără a constitui o persoană juridică, împărțind între ele foloasele și pierderile [3, art.1926].

SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă” definește contractul de societate civilă ca fiind un angajament comun de tip exploatare în participație în cadrul căruia două sau mai multe părți desfășoară o activitate economică supusă controlului comun fără a constitui o persoană juridică, împărțind între ele beneficiile (foloasele) și pierderile [4, pct.4].

În IFRS 11 nu regăsim noțiunea de contract de societate civilă, operându-se cu noțiunea de angajament comun. IFRS 11 definește angajamentul comun ca fiind un angajament în care două sau mai multe părți dețin controlul comun. Controlul comun reprezintă controlul partajat al unui angajament, convenit prin contract, care există numai atunci când deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțământul unanim al părților care dețin controlul comun [5, pct.4].

În Indicațiile metodice sunt prezentate exemple de contracte de societate civilă sub formă de parteneriat public-privat cu active comune și fără active comune. În exemplul prezentat în Indicațiile metodice observăm că partenerul public transmite partenerului privat un teren pentru construcția unui bloc locativ, partenerul privat nu contabilizează acest teren, după care transmite înapoi partea de apartamente partenerului public, iar partenerul public recunoaște valoarea terenului ca o proprietate a sa. Dar cum rămâne cu apartamentele care îi revin partenerului privat? Ele nu dețin o cotă-parte din terenul pe care sunt construite? Considerăm că abordarea menționată nu este corectă, de aceea mai jos vom prezenta o altă variantă a acestui exemplu.

Totodată, la partajarea rezultatului nu este clară determinarea costului de intrare al imobilizării corporale rămase în proprietatea partenerului privat. Potrivit Indicațiilor metodice, valoarea părții cedate partenerului public trebuie inclusă în costul de intrare al imobilizării corporale rămase la partenerul privat. Nu suntem de acord cu această poziție, deoarece astfel se majorează cu mult costul de intrare al imobilizării corporale nou-create, mai ales că transmiterea rezultatului unui partener este definită în comunicatele MF [6] ca o livrare.

Admitem că partenerul public și partenerul privat au încheiat un contract de societate civilă pe 2 ani în scopul construcției a trei blocuri de locuit, în care primele 3 etaje vor fi destinate spațiilor comerciale care vor fi utilizate de partenerul privat în activitatea de întreprinzător, iar celelalte 5 etaje vor fi apartamente care vor reveni partenerului public, fiind destinate tinerilor specialiști. În conformitate cu documentația de proiect, terenul pentru parcare din fața centrului comercial va reveni partenerului privat.

Conform contractului de societate civilă, partenerul public depune în calitate de contribuții în activitatea societății civile terenul care se află în gestiune și pe care va fi amplasată construcția în valoare de 100 000 lei, precum și asigură eliberarea documentelor permise în construcții în conformitate cu normele legale relevante, iar partenerul privat organizează și finanțează procesul de construcție a blocurilor de locuit până la darea în exploatare a acestora. Partenerul privat a suportat costuri legate de construcția blocurilor în sumă totală de 63 000 000 lei; totodată, s-a estimat că rezultatele activității vor fi repartizate în părți egale (50% la 50%). La finele construcției, a fost întocmit procesul-verbal de recepție finală a blocurilor.

În baza datelor din exemplul de mai sus, partenerul privat va contabiliza operațiunile economice în modul prezentat în Tabelul ce urmează.

Tabel

Înregistrările contabile ale partenerului privat aferente contractului de societate civilă

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	Înregistrarea terenului primit în baza contractului de societate civilă	100 000	926	
2	Reflectarea costurilor privind construcția blocurilor	63 000 000	839	211, 521 etc.
3	Reflectarea costurilor terenului în valoarea blocurilor	100 000	839	926
4	Reflectarea costului efectiv al apartamentelor transmise în exploatare (63 100 000 x 50%)	31 550 000	216	839
5	Reflectarea costului efectiv al spațiilor comerciale și al parcării transmise în exploatare (63 100 000 x 50%)	31 550 000	123	839
6	Decontarea costului efectiv al apartamentelor transmise partenerului public	31 550 000	2345	216

După această operațiune, autorii Indicațiilor metodice propun stingerea creanțelor părții afiliate prin majorarea costului efectiv al spațiilor comerciale și al parcării cu valoarea apartamentelor transmise partenerului public. Nu suntem de acord cu această poziție, deoarece această operațiune ar putea majora semnificativ valoarea mijlocului fix deținut de partenerul privat. Prin urmare, propunem următoarea formulă contabilă:

7	Stingerea creanțelor față de partenerul public prin trecerea acestora la cheltuielile aferente transmiterii cu titlu gratuit	31 550 000	722	2345
---	--	------------	-----	------

Sursa: elaborat de autor.

Pentru a ține evidența costurilor aferente construcției, Indicațiile metodice permit introducerea în politicile contabile ale partenerului privat a conturilor de gestiune necesare. Astfel, propunem introducerea următoarelor conturi, utilizate în exemplul de mai sus:

- 839 „Costuri aferente contractelor de societate civilă”;
- 926 „Bunuri primite în baza contractelor de parteneriat public-privat”.

Totodată, potrivit ultimelor modificări efectuate la Planul general de conturi contabile, pentru concretizarea modului de contabilizare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială, precum și a tranzacțiilor aferente parteneriatului public-privat, a fost introdus contul contabil 2345 „Creanțele aferente parteneriatului public-privat”, utilizat și în exemplul de mai sus [7].

Considerăm că abordarea propusă de noi în acest exemplu este mult mai rațională, deoarece, conform prevederilor din Indicațiile metodice, se mărește substanțial valoarea imobilizării corporale deținute de partenerul privat. Ulterior, pentru a determina valoarea exactă a spațiului comercial și a parcării aferente, recomandăm ca evaluarea să fie efectuată de către un evaluator independent, în vederea calculării valorii juste a acestora.

Concluzii

Contractul de societate civilă reprezintă o formă de bază a unui parteneriat public-privat. Legislația națională permite utilizarea în totalitate a acestui tip de contract și vine cu diferite acte legislative și normative în ajutorul celor care vor să îl utilizeze în practică. Și în literatura de specialitate găsim o gamă vastă de cercetări științifice și practice la acest subiect.

În pofida celor expuse, totuși practicienii încă se mai confruntă cu unele aspecte problematice aferente acestui subiect, cum ar fi determinarea costului de intrare al imobilizării corporale rămase în proprietatea partenerului privat la partajarea rezultatului obținut în cadrul unui contract de societate civilă, în condițiile parteneriatului public-privat.

În prezentul articol a fost propusă o altă abordare decât cea din Indicațiile metodice privind partajarea rezultatului obținut în cadrul unui contract de societate civilă, în condițiile parteneriatului public-privat. Totodată, au fost propuse conturi contabile noi pentru înregistrarea operațiunilor contabile aferente.

Considerăm că o legislație contabilă perfectă în acest domeniu va spori dorința de asociere în cadrul unui contract de societate civilă în parteneriat public-privat atât a mediului de afaceri, cât și a statului, în scopul dezvoltării economice.

Referințe:

1. Legea cu privire la parteneriatul public-privat, nr.179 din 10.07.2008. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online], 2008, nr.165-166. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/110569>
2. Indicații metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat: Ordinul MF nr.192 din 12 noiembrie 2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online], 2018, nr.430-439. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/111830>
3. Codul civil al Republicii Moldova, nr.1107 din 06.06.2002. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online], 2019, nr.66-75. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/112573#>
4. SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”: Ordinul MF nr.118 din 06.08.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online], 2013, nr.233-237/1534. Disponibil: http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin_nr.118_0.pdf
5. IFRS 11 „Angajamente comune” [online]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
6. Comunicatul informativ al Ministerului Finanțelor, nr.26 din 10.03.2008. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online], 2008, nr.63-65. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=327426>
7. NEDERIȚA, Al. Comentarii privind modificările de bază operate în Planul general de conturi contabile. În: *Contabilitate și audit* [online], 2019, nr.7. ISSN 1813-4408. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=8361>

Date despre autor:

Mihai POPOVICI, doctor în economie, Facultatea de Economie, Universitatea de Stat din Moldova.

E-mail: mpopovici1992@gmail.com

Prezentat la 30.10.2020