

ABORDĂRI CONTABILE AFERENTE CONCESIUNII ÎN CONDIȚIILE PARTENERIATULUI PUBLIC-PRIVAT

PANUȘ Corina, PhD Student

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

E-mail: corinapanus.diug@gmail.com

Abstract: *The concession is one of the most developed forms of public-private partnership oriented towards a long-term partnership between public authorities and private business representatives for the purpose of profitable investments in public infrastructure, public services, but also technical assistance, operation, reconstruction, modernization or hiring of a new construction.*

In this article, the author examines the specific characteristics of concession contracts under the conditions of the public-private partnership and the analysis of their impact on accounting in accordance with the Methodical Indications on the particularities of accounting in the process of public-private partnership.

Keywords: concesiune, contract de concesiune, parteneriat public-privat, partener public, partener privat, redevență.

JEL Classification: M-41

INTRODUCERE

Fenomenul de parteneriat public-privat, în ultima perioadă, se răspândește vădit în diferite domenii de activitate economică. Acest tip de cooperare dintre mediul public și cel privat atât sub aspect financiar, cât și managerial, are menirea de a îmbunătăți infrastructura socială a anumitor domenii particulare și de a spori calitatea serviciilor prestate populației.

Una din formele de realizare a parteneriatului public-privat, activ utilizată și în practica internațională, este *concesiunea*. Concesiunea se admite în toate ramurile economiei și cuprinde toate genurile de activitate, dacă aceasta nu contravine legislației. La etapa actuală proiectele de parteneriat public-privat în țară sunt încheiate în principal în formă de *concesiuni*. Peste 80% din proiectele de parteneriat public-privat, inițiate în țară, sunt preconizate pentru realizare, fie se realizează anume în această formă. De obicei concesiunea bunurilor și a serviciilor publice reprezintă mai multe avantaje decât dezavantaje pentru ambele părți.

Modul general de contabilizare a contractelor de concesiune, în condițiile de parteneriat public-privat, este reglementat de Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat (în continuare – Indicații metodice) [2], Legea cu privire la parteneriatul public-privat nr.179/2008 (în continuare Legea nr.179/2008) [5], Legea cu privire la concesiunile de lucrări și concesiunile de servicii nr.121 din 05.07.2018 - în vigoare din 17.02.2019 (în continuare Legea nr.121/2018) [4], Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) [9] și Planului general de conturi contabile [8].

Astfel, la 23 noiembrie 2018 Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova a aprobat Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat cu scopul de a reglementa specificul contabilității în procesul realizării contractelor de parteneriat public-privat, care ar trebui să răspundă la multe întrebări neclare, însă și acestea conțin interpretări care nu satisfac pe deplin cerințele necesare privind modul de contabilizare a operațiunilor aferente contractelor de concesiune în condițiile parteneriatului public-privat [2].

Obiectivul propus în prezentul articol constă în studierea particularităților contabilității operațiunilor în cadrul contractelor de concesiune la partenerul privat în baza actelor normative și

legislative, a literaturii de specialitate, precum și a practicii entităților autohtone. Pentru realizarea obiectivului propus, vom examina:

- ✓ formele concesiunii;
- ✓ obiectele aferente concesiunii;
- ✓ contabilizarea operațiunilor aferente contractelor de concesiune;
- ✓ redevența și modalități de efectuare a ei în baza concesiunii;
- ✓ modul de recunoaștere și contabilizare obiectului concesiunii;

Investigarea în cauză se bazează pe metoda de cercetare empirică, analiza și sinteza, care ne permit o analiză de conținut a problemei abordate de la general la particular.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Conform Legii 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 [5, art.2]. O definiție similară a parteneriatului public-privat se conține și în Indicațiile metodice [2, pct.5].

În Legea cu privire la parteneriatul public-privat, nr.179/2008, întâlnim doar noțiunea de contract de concesiune, aceasta fiind definită și reglementată de Legea nr.121/2018, care reglementează modul de atribuire a concesiunii de lucrări și a concesiunii de servicii, regimul juridic aplicabil acestora, precum și aspectele specific atribuirii și executării concesiunilor respective [5, art.18].

Potrivit art.3 din Legea nr.121/2018, concesiunea este un contract de lucrări sau servicii prin care statul sau unitățile administrativ-teritoriale (UAT) încredințează executarea lucrărilor/prestarea și gestionarea serviciilor, unui sau mai multor operatori economici (persoană fizică sau juridică, inclusiv străină, de drept privat, grup sau asocieră, inclusiv temporară, de astfel de persoane, cu excepția persoanelor juridice înregistrate în jurisdicțiile ce nu implementează standarde internaționale de transparență), precum și exploatarea bunurilor accesorii lucrărilor/serviciilor ce fac obiectul concesiunii, în care contraprestația pentru lucrări/servicii este reprezentată fie exclusiv de dreptul de a exploata lucrările/serviciile ce fac obiectul concesiunii, fie de dreptul respectiv însoțit de o plată [4, art.3].

Directiva 2013/24/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 februarie 2014 privind atribuirea contractelor de concesiune (în continuare - Directiva 2013/24/UE) definește concesiunile ca contracte cu titlu oneros încheiate în scris prin intermediul cărora una sau mai multe autorități contractante sau entități contractante încredințează executarea de lucrări sau prestarea și gestionarea de servicii unui sau mai multor operatori economici [1, pct.11].

Potrivit stipulărilor din Legea nr.179/2008 în cazul în care contractul de concesiune se încheie în cadrul parteneriatului public-privat, el va corespunde cerințelor cadrului legal în domeniu și în mod obligatoriu în conținut se vor regăsi cel puțin una din modalitățile de realizare a parteneriatului public-privat: *proiectare-construcție-operare*, *construcție-operare-reînnoire*, *construcție-operare-transfer*, *construcție-transfer-operare*. În caz contrar contractual de concesiune va fi în afara parteneriatului public-privat și se va conduce de alte criterii de administrare economic și juridică [5, art.19].

În *Manualul privind practicile de implementare a proiectelor de parteneriat public-privat și concesiunilor*, se menționează că “concesiunea obligă transferul riscului de operare către partenerul privat, în cazul în care acesta rămâne la instituția publică, contractual nu poate fi numit concesiune, ci reprezintă un contract de achiziții publice” [7, pag.24].

Prevederile Legii nr.121/2018 se aplică concesiunilor, a căror durată este cel puțin 5 ani, dar nu mai mare de 35 de ani, a căror valoare estimată, calculată fără TVA, este egală cu sau mai mare decât următoarele praguri valorice:

- a) pentru contractele de concesiune de lucrări – 10 000 000 lei;
- b) pentru contractele de concesiune de servicii – 5 000 000 lei [4, art.4].

Conform prevederilor Legii nr.121/2018 și literaturii de specialitate, principalele forme ale contractului de concesiune [4, art.]:

- contract de concesiune de bunuri – având ca obiect terenuri publice, cu excepția celor destinate ocrotirii sănătății, de valoare istorico-culturală, și alte bunuri ale statului sau UTA;
- contract de concesiune de servicii publice – obiectul cărui îl constituie serviciile publice de interes național sau local (transport, construcție și întreținere străzi, reparație instituții medicale, distribuire apă și gaze naturale, etc.)
- contracte de concesiune de activități economice.

Potrivit Indicațiilor metodice principalele reguli de bază aferente contabilizării operațiunilor contractului de concesiune la partenerul privat sunt [2, pct.66]:

- Contabilizează veniturile constatate și cheltuielile înregistrate din executarea lucrărilor și/sau prestarea serviciilor cu utilizarea obiectelor primite în concesiune în conformitate cu SNC „Venituri” și SNC „Cheltuieli”;
- Conform prevederilor contractului de concesiune poate recunoaște obiectele concesiunii în componența immobilizărilor corporale sau le înregistrează într-un cont extrabilanțier;
- Immobilizările recunoscute se înregistrează în contabilitate la un subcont separat și sunt supuse amortizării în conformitate cu prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

Conform prevederilor contractului de concesiune, partenerul privat poate recunoaște obiectele concesiunii în componența immobilizărilor corporale sau le înregistrează într-un cont extrabilanțier, spre exemplu 926 „Bunuri primite în concesiune”.

Conform art.7 din Legea nr.121/2018, plata efectuată în baza contractului de concesiune se numește redevență. Redevența concesiunii se stabilește fie în natură, fie în bani sau în ambele forme, fie reprezintă valoarea investițiilor necesare pentru realizarea îmbunătățirilor ce urmează a fi aduse obiectului concesiunii și bunurilor accesorii lucrărilor și serviciilor ce fac obiectul concesiunii [4, art.7].

Redevența se stabilește pentru exploatarea tuturor obiectelor concesiunii în ansamblu sau pentru fiecare obiect în parte. Quantumul, forma redevenței, modul și termenele de achitare a ei se stabilesc în contractul de concesiune. Redevența nu trebuie confundată cu garanția de participare la licitație, cu garanția de bună executare a contractului.

În practica entităților autohtone plata redevenței concesiunii este condiționată și de formele acesteia, care pot fi:

- plată pentru o singură dată pentru întregă durată a concesiunii (bonus);
- plăți periodice sub formă de chirie, rentă, plăți pentru extracția resurselor naturale sau pentru fabricarea produselor (royalty), sau
- valoarea investițiilor necesare pentru realizarea îmbunătățirilor ce urmează a fi aduse obiectului concesiunii și bunurilor accesorii lucrărilor și serviciilor ce fac obiectul concesiunii.

Pornind de la conținutul economic, plata de o singură tranșă pentru dreptul de utilizare a obiectului concesiunii se recunoaște ca immobilizări necorporale, atunci când contractul de concesiune stabilește

o durată și o valoare determinată pentru concesiune, potrivit criteriilor prevăzute în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

Plățile periodice efectuate conform prevederilor contractului de concesiune se vor înregistra ca costuri/cheltuieli curente în perioada de gestiune în care au fost calculate/suportate. Prevederile sunt incluse în Indicațiile metodice [2, p.25].

Referitor la valoarea investițiilor necesare pentru realizarea îmbunătățirilor ce urmează a fi aduse obiectului concesiunii și bunurilor accesorii lucrărilor și serviciilor ce fac obiectul concesiunii, acestea pot fi efectuate de către partenerul privat pe seama redevenței sau aceste costuri de modernizare și îmbunătățirile aduse obiectului concesiunii sunt suportate de către concesionar cu scopul majorării beneficiilor economice așteptate din utilizarea imobilizărilor corporale.

În Indicațiile metodice se conțin două abordări referitoare la obiectul concesiunii în privința apartenenței acestuia în cazul investițiilor.

În primul aspect contabil, în Indicațiile metodice se menționează faptul că în cadrul parteneriatului public-privat realizat sub forma contractului de concesiune, partenerul public (concedentul) cesează partenerului privat (concesionarului) drepturile sale de posesiune și de folosință asupra obiectului concesiunii, rezervându-și dreptul exclusiv de dispoziție asupra acestuia [2, pct.61].

În al doilea aspect, însă, Indicațiile metodice specifică că bunurile procurate pe seama mijloacelor proprii și de altă natură, la fel, procurate cu mijloace proprii, precum și îmbunătățirile aduse obiectului concesiunii, constituie proprietatea partenerului privat, dacă acestea pot fi separate de obiectul în cauză fără a-l prejudicia [2, pct.63].

În conformitate cu art.8 alin. (3),(4) din Legea nr.121/2018, îmbunătățirile aduse obiectului concesiunii de către concesionar constituie proprietate publică a statului sau, după caz, a UAT [4, art.8].

Considerăm oportun ca obiectul concesiunii să rămână proprietatea statului după expirarea contractului cu toate condițiile prevăzute. Nu este relevant ca obiectul concesiunii, proprietatea privată a statului, să fie preluată de partenerul privat. Considerăm că obiectul trebuie să rămână în proprietatea statului și gestionat de privat doar pe perioada valabilității contractului apoi returnat, astfel apare riscul de privatizare. În asemenea situație statul riscă să rămână fără parimoniu.

După cum s-a menționat deja, distingem contracte de concesiuni de bunuri și contracte de concesiuni de servicii.

Pentru contractele de concesiuni de servicii plata pentru dreptul de utilizare a obiectului concesiunii poate fi înregistrată contul 112 „Imobilizări necorporale”, subcontul 1121 “Concesiuni, licențe mărci” iar amortizarea concesiunii urmează a fi calculată pe parcursul întregii durate a contractului de concesiune, conform metodei liniare sau altei metode prevăzute în politicile contabile ale partenerului privat [5, pct. 67]. De menționat, că în Planul general de conturi contabile, aprobat de Ministerul Finanțelor, în vigoare din 01 ianuarie 2020, a fost introdus subcontul 1121 “Concesiuni, licențe mărci” [8]. Astfel, în baza celor examinate vom prezenta modul de contabilizare a operațiunilor economice aferente imobilizărilor necorporale printr-un exemplu:

Exemplu 1. Concesionarul – entitatea „Sigma” SRL a primit de la IMSP Spitalul Clinic Republican „Timofei Moșneaga”, în urma desfășurării concursului de selectare, un spațiu destinat pentru a presta servicii medicale, valoarea căruia constituie 10 000 000 lei, pe un termen de 12 ani. În baza contractului de concesiune, entitatea s-a obligat să efectueze lucrări de renovare, reconstrucție și echiparea necesară pentru a oferi servicii de radiologie și diagnostic imagistic. Mărimea plății

pentru toată perioada într-o tranșă constituie 3 600 000 lei, cu achitarea în ultima zi lucrătoare din trimestru, în părți egale.

Conform datelor din exemplu partenerul privat va înregistra următoarele formule contabile:

1. Reflectarea valorii bunului primit în concesiune:

Dt 926 „Bunuri primite în concesiune” - 10 000 000 lei;

2. Reflectarea redevenței (plata într-o singură tranșă) din concesionarea obiectului:

Dt 1121 “Concesiuni, licențe și mărci” - 3 600 000 lei

Ct 428 “Alte datorii pe termen lung” - 3 600 000 lei;

3. Reflectarea calculării amortizării lunare a imobilizărilor necorporale (redevenței) se contabilizează (3 600 000 lei / 12 ani / 12 luni):

Dt 811 “Costuri indirecte de producție” - 25 000 lei

Ct 1131 “Amortizarea concesiunilor, licențelor și mărcilor” - 25 000 lei;

4. Reflectarea achitării plății trimestriale aferente redevenței (25 000 lei x 3 luni):

Dt 428 “Alte datorii pe termen lung” - 75 000 lei

Ct 242 “Conturi curente în valută națională” - 75 000 lei;

5. Reflectarea decontării sumei amortizării acumulate la expirarea contractului de concesiune:

Dt 1131 “Amortizarea concesiunilor, licențelor și mărcilor” - 3 600 000 lei

Ct 1121 “Concesiuni, licențe și mărci” - 3 600 000 lei;

6. Reflectarea decontării valorii bunului primit în concesiune la expirarea contractului:

Ct 926 „Bunuri primite în concesiune” - 10 000 000 lei.

Pentru contractele de concesiuni de bunuri, valoarea îmbunătățirilor aduse obiectului concesiunii se înregistrează în contul 123 „Mijloace fixe”, subcontul 1236 „Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț”, acestea urmând a fi amortizate pe parcursul duratei de utilizare stabilite de entitate în conformitate cu contractual de concesiune. Costurile suportate de concesionar, urmează a fi amortizate conform prevederilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale” pe parcursul perioadei de utilizare a acestora, care nu trebuie să depășească durata contractului de concesiune.

Costurile ulterioare de modernizare și îmbunătățirile aduse obiectului concesiunii de către partenerul privat ce contribuie la majorarea beneficiilor economice așteptate din utilizarea imobilizărilor corporale care nu sunt înregistrate în bilanțul partenerului-privat se reflectă în componența mijloacelor fixe ca obiecte de evidență separate, conform prevederilor pct. 60 din SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [9].

Vom examina contabilizarea operațiunilor economice privind investițiile aferente obiectului concesiunii în baza unui exemplu:

Exemplu 2. Entitatea “Beta” SRL a primit în baza contractului de concesiune, pe un termen de 30 ani, autogara nord. Redevența lunară a fost stabilită în mărime de 20 000 lei cu achitarea până la sfârșitul lunii următoare celei de gestiune. Valoarea gării auto constituie 30 000 000 lei. Concesionarul – “Beta” SRL va efectua investiții separabile pentru construcția unui nou peron de așteptare modern la costul de 1 200 000 lei, durata de utilizare fiind de 25 ani, amortizarea fiind calculată prin metoda liniară.

Conform datelor din exemplu se vor înregistra următoarele formule contabile:

1. Reflectarea valorii bunului primit în concesiune – gara auto:

Dt 926 „Bunuri primite în concesiune” – 30 000 000 lei;

2. Reflectarea redevenței (plata lunară) din concesionarea obiectului – gara auto:

Dt 811 “Costuri indirecte de producție” - 20 000 lei

Ct 428 "Alte datorii pe termen lung"/ 544 "Alte datorii curente"- 20 000 lei;

3.Reflectarea înregistrării costurilor de construire a bunului concesiunii – peron modern:

Dt 121 "Imobilizări corporale în curs de execuție"- 1 200 000 lei

Ct 521 "Datorii comerciale curente"- 1 200 000 lei;

4.Reflectarea transmiterii în exploatare a bunului concesiunii – peron modern:

Dt 1236 "Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 1 200 000 lei

Ct 121 "Imobilizări corporale în curs de execuție"- 1 200 000 lei;

5.Reflectarea calculării sumei amortizării lunare a imobilizărilor corporale (1 200 000 lei / 25 ani / 12 luni):

Dt 811 "Costuri indirecte de producție"- 4 000 lei

Ct 1246 "Amortizarea costurilor ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 4 000 lei;

6.Reflectarea decontării sumei amortizării acumulate la expirarea contractului de concesiune:

Dt 1246 "Amortizarea costurilor ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 1 200 000 lei

Ct 1236 "Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 1 200 000 lei;

7.Reflectarea restituirii bunului primit în concesiune la expirarea contractului:

Ct 926 „Bunuri primite în concesiune”- 30 000 000 lei;

Dacă contractul de concesiune prevede la expirarea sau rezilierea acestuia compensarea de către concedent a valorii neamortizate a costurilor de modernizare și reconstrucție a obiectului concesiunii înregistrate în contabilitate ca obiecte separate, această operațiune se reflectă ca o vânzare de imobilizări corporale. În caz contrar – costurile de ieșire a obiectului concesiunii se înregistrează ca și cheltuieli în perioada în care acestea au fost suportate [2, pct.71].

Admitem că, din anumite motive, contractual de concesiune se reziliază după 15 ani, respectiv înainte de expirarea termenului de exploatare.

În acest caz, se vor înregistra următoarele formulele contabile:

1.Reflectarea calculării sumei amortizării imobilizărilor pentru perioada de exploatare (1 200 000 lei / 25 ani x 15 ani):

Dt 811 "Costuri indirecte de producție"- 720 000 lei

Ct 1246 "Amortizarea costurilor ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 720 000 lei;

2.Reflectarea decontării sumei amortizării acumulate pînă la expirarea contractului de concesiune:

Dt 1246 "Amortizarea costurilor ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 720 000 lei

Ct 1236 "Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 720 000 lei;

3.Reflectarea casării valorii contabile a bunului transmis partenerului public prin vânzare (1 200 000 – 720 000):

Dt 7223 "Cheltuielile aferente ieșiri investițiilor financiare"- 480 000 lei

Ct 1236 "Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 480 000 lei;

Sau

4.Reflectarea casării valorii contabile a bunului transmis partenerului public cu titlu gratuit:

Dt 7213 "Valoarea contabilă și cheltuielile aferente investițiilor imobiliare ieșite"- 480 000 lei

Ct 1236 "Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț"- 480 000 lei.

Concluzii

Contractul de concesiune reprezintă o formă de bază în relațiile dintre sectorul public și cel privat. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-

privat reglementează specificul contabilității în procesul realizării concesiunii, ceea ce conduce la stabilirea principiilor și regulilor de bază ale evidenței contabile.

Pe parcursul cercetării s-au remarcat formele concesiunii, particularitățile contabilității în conformitate cu fiecare formă specifică de plată a redevenței concesiunii la partenerul privat.

Concluzionând abordările relatate deducem următoarele:

- ✓ planul general de conturi contabile, nu prevede conturi contabile destinate evidenței bunurilor transmise prin concesiune în condițiile parteneriatului public-privat. Luând în considerare situația în care Planul de conturi 2020 (supus modificărilor), în vigoare din 01 ianuarie 2020, nu prevede conturi specifice contractelor de concesiune, după ce la 01 ianuarie 2019 Indicațiile metodice au intrat în vigoare, denotă o nesiguranță și neclaritate pentru întocmirea formulelor contabile.
- ✓ Această situație complică modul de evidență a operațiunilor contabile și nu asigură pe deplină măsură veridicitatea, transparența și comparabilitatea informației contabile. Respectiv sunt necesare de aplicat și operat în conformitate cu noile modificări.

Luând în considerare importanța aplicării și atragerii investițiilor prin intermediul parteneriatului public-privat considerăm necesară o stipulare clară în cadrul legal și aplicativ, astfel încât să existe certitudinea că nu vor mai exista impedimente în implementarea proiectelor, întru-cît este o soluție reală și oportună pentru a depăși criza și sărăcia care predomină. Avem exemple vii ale țărilor europene și nu numai.

Bibliografie:

1. Directiva 2013/24/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 februarie 2014 privind atribuirea contractelor de concesiune.
Disponibil: <http://anap.gov.ro/web/wp-content/uploads/2016/02/legislatie-2560.pdf>
2. Indicații metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat: Ordinul MF nr. 192 din 12 noiembrie 2018. În: Monitorul Oficial al RM, 2018, nr. 430-439. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/111830>
3. Legea contabilității și raportării financiare a Republicii Moldova nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 1-6 din 05.01.2018.
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120938&lang=ro
4. Legea cu privire la concesiunile de lucrări și concesiunile de servicii nr.121 din 05.07.2018 în vigoare din 17.02.2019. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125211&lang=ro#
5. Legea cu privire la parteneriatul public-privat: nr. 179 din 10 iulie 2008. În: Monitorul Oficial al RM [online]. 2008, nr.165-166. Disponibil:<http://www.legis.md/cautare/rezultate/110569>
6. Modificările Standardelor Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.48 din 12.03.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova.nr.101-107 din 22.03.2019. Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/NAS/modificarile-la-snc-cheltuieli-in-vigoare-din-1-ianuarie-2020.html>
7. *Manualul privind practicile de implementare a proiectelor de parteneriat public-privat și concesiunilor.* Elaborat în cadrul Proiectului Twinning finanțat de UE: Consolidarea Sistemului de Parteneriat Public-Privat în Republica Moldova implementat de către Ministerul Federal al Economiei și Energiei al Germaniei în parteneriat cu Ministerul Economiei al Republicii Moldova, Agenția Proprietății Publice. Disponibil: http://www.app.gov.md/storage/upload/publicpartnership/projects//home/app/tmp/phpOntVBW/twinning_maketa-1.pdf

ISCA 2021

8. Planul general de conturi contabile cu modificările și completările ulterioare. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.388-392/27.12.2019, art.2125. Disponibil:
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117857&lang=ro
9. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.118 din 06.08.2013. Disponibil:
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro#