

CZU: 657.4:[334.722.26:347.454](478)

UDC: 657.4:[334.722.26:347.454](478)

ASPECTE METODOLOGICO- APLICATIVE ALE CONTABI- LITĂȚII CONTRACTELOR DE SOCIETATE CIVILĂ ÎN CONDIȚIILE PARTENERIATULUI PUBLIC-PRIVAT

Conf. univ. dr. Angela POPOVICI, ASEM
 popovici.angela.alexandru@ase.md
 ORCID: 0000-0002-8844-0304
Drd. Corina PANUȘ, ASEM
 corinapanus.diug@gmail.com
 ORCID: 0000-0002-2062-2953

DOI: <https://doi.org/10.53486/econ.2024.130.091>

METHODOLOGICAL AND APPLICATIVE ASPECTS OF ACCOUNTING FOR CIVIL PART- NERSHIP CONTRACTS IN THE CONTEXT OF PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIPS

Assoc. Prof. PhD Angela POPOVICI, ASEM
 popovici.angela.alexandru@ase.md
 ORCID: 0000-0002-8844-0304
PhD candidate Corina PANUS, ASEM
 corinapanus.diug@gmail.com
 ORCID: 0000-0002-2062-2953

DOI: <https://doi.org/10.53486/econ.2024.130.091>

Parteneriatele public-private (PPP) sunt utilizate pe scară largă în Republica Moldova, cu scopul de a mobiliza resurse și surse de expertiză pentru dezvoltarea infrastructurii și a serviciilor publice, în contextul resurselor publice limitate. Studiul de față evidențiază provocările metodologice și aplicative întâlnite în contabilitatea contractelor de societate civilă, în contextul PPP-urilor din Republica Moldova, care se referă la: recunoașterea și evaluarea veniturilor și cheltuielilor; gestionarea riscurilor financiare și operaționale; consolidarea conturilor, precum și aspectele fiscale. Autorii analizează caracteristicile specifice ale contractelor de societate civilă utilizate în PPP-uri și impactul acestora asupra contabilității, conform Indicațiilor metodologice privind particularitățile contabilității în procesul de realizare a parteneriatului public-privat, precum și aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Studiul analizează provocările contabilității contractelor de societate civilă în parteneriatele public-private din Moldova, inclusiv veniturile, cheltuielile, riscurile și aspectele fiscale.

Cuvinte-cheie: societate civilă, active comune, parteneriat public-privat, partener public, partener privat.

JEL: M-41, F31.

Public-Private Partnerships (PPP) are widely used in the Republic of Moldova to mobilize resources and expertise for the development of infrastructure and public services, given the constraints of limited public funds. This study highlights the methodological and applicative challenges encountered in accounting for civil partnership contracts within the context of PPPs in Moldova. These challenges include: recognition and measurement of revenues and expenses, management of financial and operational risks, consolidation of accounts, and fiscal implications. The authors examine the distinctive characteristics of civil partnership contracts employed in PPPs and their impact on accounting practices, in line with the Methodological Guidelines on Accounting Particularities in Public-Private Partnerships (Methodological Guidelines) and the application of International Financial Reporting Standards (IFRS). The study provides an analysis of the accounting challenges specific to civil partnership contracts in Moldovan PPPs, addressing key issues such as revenue, expenses, risks, and tax considerations.

Keywords: civil partnership, joint assets, public-private partnership, public partner, private partner.

JEL: M-41, F31.

Introducere

În Republica Moldova, deficitul de resurse publice limitează dezvoltarea infrastructurii și a altor proiecte de interes public, cum ar fi sănătatea, educația și transportul. Pentru a răspunde acestor nevoi, autoritățile colaborează cu sectorul privat prin intermediul *parteneriatelor public-private* (PPP), structuri în care se combină capitalul și expertiza sectorului privat cu resursele și suportul sectorului public. Prin urmare, în Republica Moldova, parteneriatele public-private reprezintă o strategie esențială pentru dezvoltarea proiectelor de infrastructură și a serviciilor publice prin implicarea sectorului privat.

Contractele de societate civilă constituie forma juridică prin care părțile își reglementează colaborarea, stabilind contribuțiile, beneficiile și riscurile asociate fiecărui partener. Contabilitatea contractelor de societate civilă în PPP-uri necesită metode clare, definite prin *Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în procesul de realizare a parteneriatului public-privat*, care sunt esențiale pentru a răspunde cerințelor de transparență și acuratețe financiară. În prezent, legislația din Republica Moldova oferă un cadru de reglementare pentru PPP-uri, însă aplicarea efectivă a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și a practicilor optime rămâne o provocare în ceea ce privește contabilizarea contribuțiilor și a veniturilor, evaluarea riscurilor și consolidarea conturilor.

Scopul cercetării este de a analiza specificul contabilizării operațiunilor aferente contractelor de societate civilă la partenerul privat, având ca bază cadrul normativ și legislativ, literatura de specialitate, Indicațiile metodice referitoare la particularitățile contabilității în contextul realizării parteneriatului public-privat, precum și IFRS.

La nivel național, analiza literaturii de specialitate a relevat contribuțiile autorilor: Grigoroș L. [9], Foalea L. [8] și alții.

Principalele obiective trasate în cercetare sunt:

- analiza noțiunii de contract de societate civilă, în conformitate cu reglementările naționale și internaționale;

Introduction

In the Republic of Moldova, the shortage of public resources limits the development of infrastructure and other public interest projects, such as healthcare, education, and transportation. To address these needs, authorities collaborate with the private sector through *public-private partnerships* (PPPs), structures that combine private sector capital and expertise with public sector resources and support. Therefore, in the Republic of Moldova, public-private partnerships represent a strategic approach to developing infrastructure projects and public services through private sector involvement.

Civil partnership contracts represent the legal framework through which parties regulate their collaboration, defining contributions, benefits, and risks associated with each partner. Accounting for civil partnership contracts in PPPs requires clear methodologies, as outlined in the *Methodological Guidelines on Accounting Particularities in Public-Private Partnerships*, which are essential to meet transparency and financial accuracy requirements. Currently, the legislation of the Republic of Moldova provides a regulatory framework for PPPs; however, the effective application of International Financial Reporting Standards (IFRS) and best practices remains a challenge in areas such as accounting for contributions and revenues, risk evaluation, and account consolidation.

The aim of this research is to analyze the specific accounting treatment of operations related to civil partnership contracts from the perspective of the private partner, based on the regulatory and legislative framework, specialized literature, the Methodological Guidelines on Accounting Particularities in Public-Private Partnerships, and IFRS.

At the national level, the analysis of specialized literature highlights the works of authors such as Grigoroș L. [9], Foalea L. [8], and others.

The main objectives outlined in the research are:

- analysis of the concept of civil partnership contracts in accordance with national and international regulations;

- determinarea naturii juridice a termenului de societate civilă;
- clarificarea metodologiei de recunoaștere și evaluare a veniturilor și cheltuielilor;
- examinarea modului de contabilizare a operațiunilor aferente contractelor de societate civilă la partenerul privat;
- gestionarea riscurilor financiare și operaționale;
- consolidarea conturilor;
- aspectele fiscale.

Metodologia cercetării

Pentru a explora și analiza aspectele metodologice ale contabilității în PPP-uri, studiul a utilizat următoarele metode:

1. *Analiza legislativă și normativă.* Această metodă a inclus revizuirea legislației naționale privind parteneriatele public-private și contabilitatea acestora: Indicațiile metodice referitoare la contabilitatea în PPP-uri [4], Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) [15], inclusiv Legea contabilității și raportării financiare din Republica Moldova [9]. De asemenea, au fost analizate IFRS aplicabile, cum ar fi IFRS 10 „Situații financiare consolidate” [5], IFRS 11 „Angajamente comune” [6] și IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” [7].

2. *Studiul de caz.* Analiza unor proiecte de tip PPP desfășurate în țară, evaluând aplicarea practică a metodelor contabile pentru contractele de societate civilă.

Rezultate și discuții

Conform Legii nr. 179/2008, *parteneriatul public-privat* este un contract pe termen lung, încheiat între partenerul public și partenerul privat, pentru realizarea activităților de interes public, bazat pe capacitatea fiecărui partener de a distribui corespunzător resursele, riscurile și beneficiile [11, art. 2]. O definiție similară a parteneriatului public-privat este oferită și în Indicațiile metodice [4, pct. 5]. Parteneriatul public-privat poate fi implementat sub diverse forme contractuale, unul dintre acestea fiind contractul de societate civilă.

Potrivit prevederilor Codului Civil, prin *contractul de societate civilă*, două sau mai multe persoane (asociați, participanți) se obligă reciproc să urmărească, în comun, scopuri

- determining the legal nature of the civil partnership term;
- clarification of the methodology for recognizing and measuring revenues and expenses;
- examination of how operations related to civil partnership contracts are accounted for at the private partner level;
- management of financial and operational risks;
- consolidation of accounts;
- fiscal aspects.

Research methodology

To explore and analyze the methodological aspects of accounting in PPPs, the study used the following methods:

1. *Legislative and Regulatory Analysis.* This method included a review of national legislation regarding public-private partnerships and their accounting, such as the Methodological Guidelines on Accounting for PPPs [4], the National Accounting Standards (NAS) [15], and the Accounting and Financial Reporting Law of the Republic of Moldova [10]. Additionally, applicable IFRS standards were analyzed, including IFRS 10 “Consolidated Financial Statements” [5], IFRS 11 “Joint Arrangements” [6], and IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers” [7].

2. *Case Study.* This method involved analyzing PPP projects implemented in the country, evaluating the practical application of accounting methods for civil partnership contracts.

Results and discussions

According to Law No. 179/2008, a *public-private partnership* is a long-term contract concluded between the public partner and the private partner for the implementation of public interest activities, based on the ability of each partner to appropriately allocate resources, risks, and benefits [11, art. 2]. A similar definition of public-private partnership is provided in the Methodological Guidelines [4, para. 5]. Public-private partnerships can be implemented under various forms of contracts, one of which is the civil partnership contract.

According to the provisions of the Civil Code, *through the civil partnership contract*, two or more persons (associates, participants) mutually

economice sau alte scopuri, fără a constitui o persoană juridică, împărțind între ele foloasele și pierderile [1, art.1926].

Modul de contabilizare a operațiunilor aferente contractelor de societate civilă este reglementat de SNC „**Părți afiliate și contracte de societate civilă**”. Conform acestui standard, contractul de societate civilă reprezintă un angajament comun de tip exploatare în participație, în cadrul căruia două sau mai multe părți desfășoară o activitate economică supusă unui control comun, fără a înființa o persoană juridică, împărțind între ele atât beneficiile, cât și pierderile [15]. Aceste prevederi sunt în conformitate cu cerințele Directivei 2013/34/UE [2, 3].

În standardele internaționale nu este definit explicit termenul de „contract de societate civilă”, însă IFRS 11 „**Angajamente comune**” introduce conceptul de „angajament comun”, care este similar cu definiția contractului de societate civilă, având aceeași caracteristică de a fi un angajament comun [6].

Dacă ne referim la particularitățile contractelor de societate civilă în cadrul PPP-urilor, acestea prevăd atât contribuții financiare, cât și aporturi de bunuri și servicii ale partenerilor. Conform Indicațiilor metodice, aceste contribuții trebuie recunoscute la valoarea justă, pentru a reflecta corect activitatea economică în registrele contabile. Practica Republicii Moldova, însă, întâmpină dificultăți în evaluarea activelor puse la dispoziție de partenerul public, fiind necesare metode de evaluare adaptate specificului publicului. Evaluarea corectă a contribuțiilor influențează direct poziția financiară a partenerilor și distribuirea profiturilor.

Conform IFRS 15 „**Venituri din contracte cu clienți**”, veniturile trebuie recunoscute în funcție de îndeplinirea obligațiilor contractuale [7]. În Republica Moldova, PPP-urile, mai ales cele încheiate pe termen lung, întâmpină dificultăți în aplicarea acestui standard, deoarece veniturile nu sunt întotdeauna realizate uniform pe durata contractului. De exemplu, în proiectele de concesiune, veniturile înregistrate pe termen lung trebuie corelate cu cheltuielile de întreținere și investițiile periodice, ceea ce necesită o metodologie de contabilizare sofisticată.

commit to jointly pursuing economic or other objectives, without forming a legal entity, sharing the benefits and losses between them [1, art. 1926].

The accounting treatment of operations related to civil partnership contracts is regulated by the National Accounting Standard (NAS) “**Affiliated Parties and Civil Partnership Contracts**”. According to this standard, a civil partnership contract represents a joint venture arrangement in which two or more parties carry out an economic activity under joint control, without establishing a legal entity, sharing both the benefits and the losses [15]. These provisions align with the requirements of Directive 2013/34/EU [2, 3].

In international standards, the term “civil partnership contract” is not defined; however, IFRS 11 “**Joint Arrangements**” includes the concept of “joint arrangement”, which is similar to the definition of a civil partnership contract, sharing the characteristic of being a joint commitment [6].

When referring to the specific features of civil partnership contracts within PPPs, these contracts stipulate both financial contributions and contributions of goods and services from the partners. According to the Methodological Guidelines, these contributions must be recognized at fair value to accurately reflect the economic activity in the accounting records [4]. However, practice in the Republic of Moldova faces difficulties in evaluating the assets provided by the public partner, as methods for valuation adapted to the public sector's specific needs are required. Correctly evaluating contributions directly affects the financial position of the partners and the distribution of profits.

In accordance with IFRS 15 “**Revenue from Contracts with Customers**”, revenue must be recognized based on the fulfillment of contractual obligations [7]. In the Republic of Moldova, PPPs, especially those concluded for long-term projects, face challenges in applying this standard, as revenues are not always recognized evenly over the contract's duration. For example, in concession projects, long-term revenues need to be correlated with maintenance costs and periodic investments, requiring a

Prin urmare, proiectele PPP, cu o durată de timp îndelungată și fluxuri de venituri variabile, prezintă provocări în aplicarea IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții”. Cheltuielile trebuie sincronizate cu veniturile pe parcursul proiectului, iar evaluarea fluxurilor de numerar impune o abordare metodologică care să asigure continuitatea și transparența financiară.

Dacă un contract de societate civilă este încheiat în contextul unui parteneriat public-privat, acesta trebuie să respecte prevederile cadrului legal specific domeniului și să includă, obligatoriu cel puțin una dintre modalitățile de implementare a parteneriatului public-privat, precum: *proiectare-construcție-operare, construcție-operare-reînnoire, construcție-operare-transfer sau construcție-transfer-operare* [11, art.19]. În absența acestor elemente, contractul nu se va încadra în sfera parteneriatului public-privat și va fi reglementat de alte criterii economice și juridice.

În conformitate cu Indicațiile metodice, contabilitatea operațiunilor de societate civilă este condiționată și de forma societății civile: fără active comune și cu active comune [4, pct.38].

În cazul societății civile *fără active comune*, contabilitatea operațiunilor este realizată separat de către fiecare asociat al societății civile, pe subconturi distincte, sau pe conturi ale contabilității de gestiune, reflectând cheltuielile, veniturile, creanțele și datoriile aferente contractelor de societate civilă, în conformitate cu standardele de contabilitate și alte acte normative din domeniul contabilității [4].

Pentru o mai clară elucidare a modului de contabilizare a operațiunilor aferente contractului de societate civilă fără active comune în condițiile PPP, vom apela la un exemplu practic.

Exemplu. *Partenerul public și Partenerul privat au încheiat un contract de societate civilă pe un termen de 3 ani, cu scopul construcției unui Complex locativ (180 apartamente) și a unei săli de sport la parter. În baza contractului de societate civilă, partenerii își asumă următoarele obligații:*

–Partenerul public contribuie cu un teren evaluat la 102 000 lei (suprafața fiind de 1,4 hectare), primit de la primărie în gestiune, pe

sophisticated accounting methodology. Therefore, long-term PPP projects with variable revenue streams present challenges in applying IFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers”. Expenses need to be synchronized with revenues throughout the project, and the evaluation of cash flows requires a methodological approach to ensure continuity and financial transparency.

If a civil partnership contract is concluded within the context of a public-private partnership, it must comply with the provisions of the legal framework specific to the domain and must include at least one of the methods for implementing the public-private partnership, such as: *design-build-operate, build-operate-renew, build-operate-transfer, or build-transfer-operate* [11, art. 19]. In the absence of these elements, the contract will not fall within the scope of a public-private partnership and will be regulated by other economic and legal criteria.

According to the Methodological Guidelines, the accounting of civil partnership operations is also determined by the form of the civil partnership: with or without common assets [4, para. 38].

In the case of a civil partnership without common assets, the accounting of operations is kept separately by each associate of the civil partnership, either on distinct sub-accounts or within management accounting accounts, reflecting the expenses, revenues, receivables, and liabilities related to civil partnership contracts, in accordance with accounting standards and other regulatory acts in the accounting field [4].

For a clearer understanding of how the operations related to a civil partnership contract without common assets are accounted for in the context of a PPP, we will refer to a practical example.

Example: *The public partner and the private partner entered into a civil partnership contract for a period of 3 years, aimed at constructing a residential complex (180 apartments) and a gym on the ground floor. According to the civil partnership contract, the partners assume the following obligations:*

–The public partner contributes to the civil partnership with a land valued at

care va fi amplasată construcția, precum și suportă cheltuielile aferente proiectării și eliberării documentelor permise în construcții în valoare de 62 000 lei.

După punerea în exploatare a Complexului locativ cu sala de sport la parter, terenul va fi transferat Partenerului public.

Partenerul privat se ocupă de organizarea și finanțarea procesului de construcție până la finalizarea acestuia și este desemnat ca asociat conducător.

Contractul de societate civilă stabilește modul de repartizare a rezultatelor activității, după cum urmează:

– Partenerului public îi revin 60 de apartamente, cu suprafața totală de aproximativ 3 600 m², pentru angajații statului, iar Partenerul privat obține dreptul de proprietate asupra construcției (120 de apartamente, sala de sport la parter), cu excepția celor 60 de apartamente transmise Partenerului public.

Pe parcursul celor trei ani, Partenerul privat a înregistrat costuri în valoare totală de 84.000.000 lei pentru construcția blocurilor de locuințe. La finalul perioadei, a fost întocmit procesul-verbal de recepție finală pentru Complexul locativ și sala de sport de la parter. Conform politicilor contabile, Partenerul privat evidențiază costurile legate de construcția blocurilor de locuințe în contul de gestiune 844 „Costuri aferente contractelor de societate civilă”, iar valoarea terenului primit în folosință temporară este înregistrată într-un cont extrabilanțier 927 „Bunuri primite conform contractelor de societate civilă”. Această înregistrare se realizează în baza unui document primar (act de transmitere), care include elementele obligatorii prevăzute de art. 11 alin. (7) din Legea nr. 287/2017. În baza informațiilor din exemplu, partenerul privat va realiza următoarele înregistrări contabile:

1. Reflectarea valorii și suprafeței terenului primit în folosință temporară, conform deciziei Partenerului public și a contractului de societate civilă:

Debit contul 927 „Bunuri primite conform contractelor de societate civilă” – 102 000 lei.

2. Reflectarea costurilor legate de construcția apartamentelor în baza facturilor fiscale,

MDL 102,000 (the surface area of 1.4 hectares), received from the municipality for management. This land will be used for the construction of the residential complex and gym on the ground floor. The public partner also covers the design costs and the costs of obtaining the necessary construction permits, totaling MDL 62,000.

After the residential complex with the gym is operational, the land will be transferred to the public partner.

The private partner is responsible for organizing and financing the construction of the residential complex and gym until completion and is designated as the managing partner.

The civil partnership contract defines how the results of the activity will be distributed as follows:

– The public partner will receive 60 apartments, totaling approximately 3,600 m², for state employees, while the private partner gains the right to register ownership of the construction (120 apartments, including the gym on the ground floor), except for the 60 apartments which will be transferred to the public partner.

During the three years, the private partner incurred a total cost of MDL84,000,000 for the construction of the residential buildings. At the end of the period, a final inspection report for the residential complex and the gym was prepared.

According to accounting policies, the private partner records the construction costs of the residential buildings in the management account 844 “Costs related to civil partnership contracts”, while the value of the land received for temporary use is recorded in an off-balance-sheet account 927 “Assets received under civil partnership contracts”. This recording is done based on a primary document (transfer act), which includes the mandatory elements provided under Article 11 (7) of Law 287/2017. Based on the information from the example, the private partner will make the following accounting entries:

1. Reflecting the value and area of the land received for temporary use, in accordance with the Public Partner’s Decision and the civil partnership contract:

Debit account 927 “Assets received under civil partnership contracts” – MDL 102 000.

registrului de calculare a amortizării, actelor de decontare a stocurilor, calculelor aferente remunerării muncii personalului etc.:

Debit contul 844 „Costuri aferente contractelor de societate civilă” – 84 000 000 lei;

Credit conturile: 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”; 211 „Materiale”; 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”; 521 „Datorii comerciale curente”; 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”; 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” – 84 000 000 lei.

3. Reflectarea costului efectiv al apartamentelor transmise în exploatare, în baza procesului-verbal de recepție a lucrărilor:

Debit contul 216 „Produse” – 84 000 000 lei;

Credit contul 844 „Costuri aferente contractelor de societate civilă” – 84 000 000 lei.

4. Decontarea costului efectiv al apartamentelor transmise partenerului public (84 000 000 lei: 180 apartamente × 60 apartamente), în baza facturii fiscale și a actului de primire-predare:

Debit contul 223 „Creanțe ale părților afiliate” – 28 000 000 lei;

Credit contul 216 „Produse” – 28 000 000 lei.

5. Majorarea costurilor apartamentelor cu valoarea **celor** transmise partenerului public, în baza extrasului din contractul de societate civilă:

Debit contul 216 „Produse” – 28 000 000 lei;

Credit contul 522 „Datorii curente față de părțile afiliate” – 28 000 000 lei.

6. Decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor partenerului public, în baza actului de decontare reciprocă semnat de ambele părți:

Debit contul 522 „Datorii curente față de părțile afiliate” – 28 000 000 lei;

Credit contul 223 „Creanțe ale părților afiliate” – 28 000 000 lei.

Este important de subliniat că Planul general de conturi contabile nu include conturi specifice pentru înregistrarea operațiunilor derivate din contractele de societate civilă în cadrul parteneriatelor public-private [14]. Pentru gestionarea costurilor asociate construcției, Indicațiile metodice permit partenerului privat să introducă în politicile sale contabile conturi de

2. Reflecting the costs related to the construction of the apartments based on invoices, the depreciation register, inventory settlement documents, payroll calculations, etc.:

Debit account 844 “Costs related to civil partnership contracts” – MDL 84 000 000;

Credit accounts 124 “Depreciation of fixed assets”, 211 “Materials”, 213 “Low-value and short-lived assets”, 521 “Current trade payables”, 531 “Payables to employees for labour remuneration”, 533 “Payables for social and medical insurance” – MDL 84 000 000.

3. Reflecting the actual cost of the apartments handed over for operation, based on the work acceptance report:

Debit account 216 “Products” – MDL 84 000 000;

Credit account 844 “Costs related to civil partnership contracts” – MDL 84 000 000.

4. Settling the actual cost of the apartments transferred to the public partner (MDL84 000 000: 180 apartments x 60 apartments) based on the invoice and the acceptance document:

Debit account 223 “Receivables from affiliated parties” – MDL28 000 000;

Credit account 216 “Products” – MDL28 000 000.

5. Increasing the cost of the apartments by the value of the those transferred to the public partner, based on the statement from the civil partnership:

Debit account 216 “Products” – MDL 28 000 000;

Credit account 522 “Current liabilities to affiliated parties” – MDL 28 000 000.

6. Mutual settlement of receivables and payables of the public partner, based on the mutual settlement document signed by both parties:

Debit account 522 “Current liabilities to affiliated parties” – MDL 28 000 000;

Credit account 223 “Receivables from affiliated parties” – MDL 28 000 000.

It is important to highlight that the General Chart of Accounts does not include specific accounts for recording transactions derived from civil partnership contracts within public-private partnerships [14]. To manage the costs associated with construction, the Methodological

gestiune adecvate. Astfel, în acest scop, au fost propuse spre utilizare conturile contabile:

- 844 „Costuri aferente contractelor de societate civilă” – pentru evidența costurilor aferente construcției;
- 927 „Bunuri primite conform contractelor de societate civilă” – pentru evidența bunurilor primite în baza contractului de societate civilă.

Este important de menționat că, în exemplu, cotele de participație nu sunt egale; acest lucru motivează partenerii să recurgă la proiecte de parteneriat public-privat, realizate prin intermediul contractelor de societate civilă.

În cazul repartizării veniturilor din vânzări, obținute din operațiuni fără utilizarea de active comune, cota-parte a fiecărui asociat al societății civile se calculează prin înmulțirea venitului din vânzări cu cota de participare a fiecărui asociat. În această situație, veniturile, cheltuielile, bunurile sau rezultatul financiar aferent activității societății civile, sunt înregistrate contabil, fie de fiecare asociat în parte, fie de asociatul-conducător [4].

Este de subliniat că, indiferent de modalitatea de ținere a evidenței contabile, societățile civile nu întocmesc și nu prezintă situații financiare.

Parteneriatele public-private presupun împărțirea riscurilor între parteneri, iar acestea trebuie reflectate corect în contabilitate. Astfel, un aspect critic în contabilitatea PPP-urilor este și *gestionarea riscurilor*, care trebuie reflectate adecvat în registrele contabile. Partenerii din Republica Moldova întâmpină dificultăți în identificarea și înregistrarea riscurilor, conform Indicațiilor metodice. O evaluare riguroasă a riscurilor financiare este necesară pentru a evita denaturarea informațiilor contabile și pentru a asigura acuratețea și transparența datelor financiare.

Nu trebuie neglijate nici *problemele de consolidare*. În conformitate cu IFRS 10 „Situații financiare consolidate”, partenerii publici trebuie să evalueze dacă includerea proiectelor PPP în bilanțul public este necesară [5]. Consolidarea conturilor este complexă și poate presupune eliminarea tranzacțiilor reciproce, pentru a reflecta corect poziția financiară a partenerilor.

Guidelines allow the private partner to introduce appropriate management accounts into their accounting policies. Therefore, for this purpose, the following accounting accounts have been proposed for use:

- 844 “Costs related to civil society contracts” – for recording the costs associated with construction;
- 927 “Assets received under civil society contracts” – for recording the assets received under the civil society contract.

It is worth mentioning that, in this example, the participation shares are not equal, which motivates the partners to engage in public-private partnership projects through civil society contracts.

In the case of revenue distribution from sales generated from operations without the use of common assets, each partner's share in the civil society contract is calculated by multiplying the revenue from sales by the participation share of each partner. In this situation, revenues, expenses, assets, or the financial results related to the civil society contract are recorded in the accounting books either by each partner individually or by the managing partner [4].

It should be emphasized that, regardless of the method of maintaining the accounting records, civil societies do not prepare or present financial statements.

Public-private partnerships involve the sharing of risks between partners, and these risks must be accurately reflected in the accounting records. A critical aspect of PPP accounting is the *proper management and recording of these risks*, which should be adequately reflected in the financial statements. Partners in the Republic of Moldova face challenges in identifying and recording risks, as outlined in the methodological guidelines. A thorough assessment of financial risks is necessary to avoid distortion of accounting information and to ensure the accuracy and transparency of financial data.

Consolidation issues should also not be overlooked. According to IFRS 10 “Consolidated Financial Statements”, public partners must assess whether the inclusion of PPP projects in the public balance sheet is necessary. Drafting financial statements is a complex process

În Republica Moldova, acest proces se realizează parțial, iar multe instituții publice nu au încă proceduri de consolidare a conturilor. Astfel, în practică, autoritățile din țară întâmpină dificultăți în implementarea acestor proceduri, iar lipsa unor politici de consolidare clare duce la o raportare financiară incompletă.

Aspecte fiscale: *Fiscalitatea aplicabilă în PPP-urile* din Moldova este influențată de structura contractelor de societate civilă și de fluxurile financiare aferente fiecărui partener. Actualmente, reglementările fiscale din Republica Moldova nu oferă îndrumări specifice pentru activitățile din cadrul parteneriatelor, ceea ce creează discrepanțe și incertitudini privind deductibilitatea cheltuielilor și recunoașterea veniturilor.

Concluzii

Având în vedere cele menționate mai sus, subliniem că, în ultimii ani, în Republica Moldova, contractele de societate civilă, fie cu active comune, fie fără acestea, s-au afirmat ca un instrument esențial în consolidarea relațiilor de parteneriat public-privat. Aceste contracte permit crearea unui parteneriat flexibil, bazat pe desfășurarea în comun a activităților.

Contractele de societate civilă sunt utilizate pe larg în condițiile de întrunire a parteneriatului public-privat la realizarea construcțiilor. Legislația în vigoare și actele normative existente, oferă posibilitatea aplicării în practică a acestei forme de contract, care este caracterizată printr-o flexibilitate sporită.

Pe parcursul cercetării, s-au analizat și concretizat noțiunea contractului de societate civilă, natura juridică a acestuia, aspectele contabile și modul de contabilizare a operațiunilor la partenerul privat, în baza unui exemplu concret. De asemenea, au fost evidențiate provocările aferente gestionării riscurilor financiare și operaționale, consolidării conturilor și aspectele fiscale.

În concluzie, gestionarea contabilității în contractele de societate civilă pentru parteneriatele public-privat în Republica Moldova necesită o abordare metodologică bine definită, care să permită aplicarea corectă a standardelor naționale și internaționale de raportare financiară. Înregistrarea cheltuielilor și veniturilor, gestionarea riscurilor și consolidarea conturilor

that may involve eliminating intercompany transactions to accurately reflect the financial position of the partners [5]. In the Republic of Moldova, this process is only partially implemented, and many public institutions still lack proper procedures for account consolidation. As a result, in practice, authorities in the country face difficulties in applying these procedures, and the absence of clear consolidation policies leads to incomplete financial reporting.

Tax issues: *The taxation applicable to PPPs in Moldova* is influenced by the structure of civil society contracts and the financial flows associated with each partner. Currently, the fiscal regulations in the Republic of Moldova do not provide specific guidelines for activities within partnerships, which creates discrepancies and uncertainties regarding the deductibility of expenses and the recognition of revenues.

Conclusions

Considering the aforementioned, we emphasize that, in recent years, civil society contracts, whether with common assets or not, have emerged as an essential tool in strengthening public-private partnership relationships in the Republic of Moldova. These contracts enable the creation of a flexible partnership based on the joint execution of activities.

Civil society contracts are widely used in the context of public-private partnerships (PPP) for construction projects. The current legislation and existing regulations provide the possibility of applying this form of contract in practice, which is much more flexible.

Throughout the research, the concept of the civil society contract was analyzed and clarified, including its legal nature, accounting aspects, and the method of accounting for operations by the private partner, based on a concrete example. The study also addressed the challenges related to managing financial and operational risks, consolidating accounts, and tax aspects.

In conclusion, managing the accounting for civil society contracts in public-private partnerships in Moldova requires a well-defined methodological approach, enabling the correct application of national and international financial reporting standards. Recording expenses and

reprezintă principalele provocări, iar adaptarea normelor naționale la IFRS poate contribui semnificativ la transparența și acuratețea financiară a PPP-urilor.

Pentru a îmbunătăți contabilitatea contractelor de societate civilă în cadrul PPP-urilor din Republica Moldova, autorii recomandă:

1. *Clarificarea metodologiei de evaluare:* dezvoltarea unor proceduri pentru evaluarea contribuțiilor publice și private, adaptate specificului activelor deținute în parteneriat;
2. *Alinierea cu IFRS:* aplicarea mai strictă a IFRS, pentru a facilita un cadru uniform de raportare a veniturilor și cheltuielilor în PPP-uri;
3. *Creșterea transparenței în consolidarea conturilor:* elaborarea unor proceduri clare de consolidare a activităților PPP în bilanțurile publice, pentru a reflecta mai exact impactul financiar al acestor parteneriate;
4. *Adaptarea regimului fiscal:* revizuirea reglementărilor fiscale, pentru a oferi claritate asupra impozitării veniturilor și deductibilității cheltuielilor în cadrul PPP-urilor, ceea ce va asigura conformitatea și va încuraja mai multe parteneriate viabile.

Aceste măsuri vor contribui la o raportare financiară transparentă și la maximizarea beneficiilor pentru partenerii publici și privați, asigurând sustenabilitatea și eficiența PPP-urilor în Republica Moldova.

revenues, managing risks, and consolidating accounts are key challenges, and adapting national regulations to IFRS can significantly contribute to the transparency and financial accuracy of PPPs.

To improve the accounting of civil society contracts within PPPs in Moldova, the authors recommend:

1. *Clarification of the evaluation methodology:* developing procedures for evaluating public and private contributions, tailored to the specifics of assets held in the partnership;
2. *Alignment with IFRS:* stricter application of IFRS to facilitate a uniform framework for reporting revenues and expenses in PPPs;
3. *Enhancing transparency in account consolidation:* developing clear procedures for consolidating PPP activities in public financial statements to more accurately reflect the financial impact of these partnerships;
4. *Adaptation of the fiscal regime:* revising tax regulations to provide clarity on the taxation of revenues and deductibility of expenses in PPPs, ensuring compliance and encouraging more viable partnerships.

These measures will contribute to transparent financial reporting and maximize the benefits for both public and private partners, ensuring the sustainability and efficiency of PPPs in the Republic of Moldova.

Bibliografie/Bibliography:

1. *Codul civil al Republicii Moldova* [online]: COD nr.1107 din 06 iunie 2002 [citat 27.11.2024]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125043&lang=ro#
2. *Directiva 2013/24/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 februarie 2014 privind atribuirea contractelor de concesiune* [online] [citat 27.11.2024]. Disponibil: <http://anap.gov.ro/web/wp-content/uploads/2016/02/legislatie-2560.pdf>
3. *Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului* [online] [citat 27.11.2024]. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32013L0034>

4. *Indicații metodice privind particularitățile contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat* [online]: Ordinul MF nr. 192 din 12 noiembrie 2018 [cit 27.11.2024]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/111830>
5. MINISTERUL FINANTELOR. *IFRS 10 Situații financiare consolidate* [online] [cit 27.11.2024]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
6. MINISTERUL FINANTELOR. *IFRS 11 Angajamente comune* [online] [cit 27.11.2024]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
7. MINISTERUL FINANTELOR. *IFRS 15 Venituri din contracte cu clienții* [online] [cit 27.11.2024]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
8. FOALEA, L. Particularitățile contabilității în cadrul unui parteneriat public-privat. *Monitorul fiscal FISC.md*. 2019, nr.4(52), pp. 27-32. ISSN 1857-3991.
9. GRIGOROI, L. Parteneriatul public privat - de la teorie la practică. In: *Conferința Științifică Internațională "Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii"*, 24-25 septembrie 2010. Chișinău: ASEM, 2011, vol. 2, pp. 205-208. ISBN 978-9975-75-548-1.
10. *Legea contabilității și raportării financiare a Republicii Moldova* [online]: nr.287 din 15.12.2017 [cit 27.11.2024]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120938&lang=ro
11. *Legea cu privire la parteneriatul public-privat* [online]: nr.179 din 10 iulie 2008 [cit 27.11.2024]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/110569>
12. *Manualul privind practicile de implementare a proiectelor de parteneriat public-privat și concesiunilor* [online]. 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 [cit 27.11.2024]. Disponibil: http://www.app.gov.md/storage/upload/publicpartnership/projects//home/app/tmp/phpOntVBW/twinning_maketa-1.pdf
13. AGENȚIA PROPRIETĂȚII PUBLICE. *Parteneriate public-privat și Concesiuni* [online] [cit 27.11.2024]. Disponibil: <http://www.app.gov.md/proiecte-ppp-3-390>
14. *Planul general de conturi contabile cu modificările și completările ulterioare 2019* [online] [cit 27.11.2024]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117857&lang=ro
15. *Privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate* [online]: ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.118 din 06.08.2013 [cit 27.11.2024]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#
16. CURTEA DE CONTURI A REPUBLICII MOLDOVA. *Raport de audit asupra parteneriatelor public-privat în Republica Moldova 2023* [online] [cit 27.11.2024]. Disponibil: https://ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-resurselor-88_93349.html