Anexă la ordinul ministrului finanțelor

nr.192 din 12.11.2018

**INDICAŢII METODICE**

**PRIVIND PARTICULARITĂŢILE CONTABILITĂŢII ÎN PROCESUL REALIZĂRII PARTENERIATULUI PUBLIC - PRIVAT**

**Introducere**

1. Prezentele indicaţii metodice sînt elaborate în baza art.11 alin.(2) al Legii contabilității nr.113/2007, pornind de la necesitatea reglementării specificului contabilității în procesul realizării parteneriatului public-privat conform Legii nr.179/2008 cu privire la parteneriatul public-privat, Legii nr.534/1995 cu privire la concesiuni și Codului Civil nr.1107/2002.

**Obiectiv**

2. Obiectivul prezentelor indicaţii metodice îl constituie descrierea particularităţilor contabilităţii în procesul realizării parteneriatului public-privat.

**Domeniu de aplicare**

3. Prezentele indicaţii metodice se extind asupra autorităţilor administrației publice, entităţilor care practică activitate de întreprinzător, încadrate în procesul de realizare a contractelor de parteneriat public-privat.

4. Prezentele indicaţii metodice nu reglementează modul de contabilizare a faptelor economice care nu rezultă din contractele de parteneriat public-privat

**Definiţii**

5. În prezentele indicaţii metodice noţiunile utilizate semnifică:

*partener public* – persoană juridică de drept public sau asociaţie a acestor persoane care stabileşte un raport de parteneriat public-privat;

*partener privat* – persoană juridică de drept privat sau persoană fizică şi/sau asociaţie a acestora, care a devenit, în baza unui contract, parte într-un parteneriat public-privat;

*parteneriat public-privat* – contract de lungă durată, încheiat între partenerul public şi partenerul privat pentru desfăşurarea activităţilor de interes public, fondat pe capacităţile fiecărui partener de a repartiza corespunzător resursele, riscurile şi beneficiile;

*concesiunea* - contract prin care statul sau unităţile administrativ-teritoriale cesionează (transmite) unui investitor (persoană fizică sau juridică, inclusiv străină), în schimbul unei redevenţe, dreptul de a desfăşura activitate de prospectare, explorare, valorificare sau restabilire a resurselor naturale pe teritoriul Republicii Moldova, de a presta servicii publice, de a exploata bunurile mobile şi imobile proprietate publică a statului sau a unităţilor administrativ-teritoriale care conform legislaţiei sînt scoase integral sau parţial din circuitul civil, precum şi dreptul de a desfăşura anumite genuri de activitate, inclusiv cele care constituie monopolul statului, preluînd gestiunea obiectului concesiunii, riscul prezumtiv şi răspunderea patrimonială;

*administrare fiduciară –* contract prin care o parte (fondator al administrării, fiduciant) predă bunuri în administrare fiduciară celeilalte părţi (administrator fiduciar, fiduciar), iar aceasta se obligă să administreze patrimoniul în interesul fondatorului administrării;

*redevenţă* - plata pe care partenerul privat o datorează partenerului public în schimbul exploatării bunului;

*antrepriză* – contract prin care partenerul privat (antreprenor) se obligă să efectueze pe riscul său o anumită lucrare partenerului public (client), iar aceasta se obligă să recepţioneze lucrarea;

*prestări servicii* – contract prin care partenerul privat (prestator) se obligă să presteze partenerului public (beneficiar) anumite servicii, iar acesta se obligă să achite plata convenită;

*contract de societate civilă* – contract prin care două sau mai multe persoane (asociaţi, participanţi) se obligă reciproc să urmărească în comun scopuri economice ori alte scopuri, fără a constitui o persoană juridică, împărţind între ele foloasele şi pierderile;

*perioadă de calculaţie –*perioadă pentru care partenerul privat calculează costul produselor fabricate/serviciilor prestate, lucrărilor executate (de exemplu, lună, trimestru, an).

**Reguli generale**

***Clasificarea contractelor de parteneriat public-privat***

6. Parteneriatul public-privat se bazează pe cooperarea între partenerul public şi partenerul privat avînd ca scop sporirea eficienţei patrimoniului public, fiecare partener asumîndu-şi riscurile şi responsabilităţile.

7. În funcţie de modul de repartizare între partenerul public şi partenerul privat a riscurilor şi beneficiilor aferente activelor (bunurilor) transmise pentru realizarea parteneriatului public-privat se delimitează următoarele forme contractuale de realizare a parteneriatului public-privat:

1. contracte de antrepriză/prestări servicii;
2. contracte de administrare fiduciară;
3. contracte de societate civilă;
4. contracte de locaţiune/arendă;
5. contracte de concesiune;
6. alte contracte neinterzise de legislaţie.

8. În funcţie de nivelul de implicare a partenerului privat, se evidenţiază următoarele modalităţi de realizare a contractelor de parteneriat public-privat:

a) proiectare-construcţie-operare, prin care construcţia şi exploatarea obiectului parteneriatului public-privat sînt transferate partenerului privat pe o durată de cel mult 50 de ani;

b) construcţie-operare-reînnoire, prin care partenerul privat îşi asumă finanţarea construcţiei obiectului parteneriatului public-privat, precum şi toate costurile de întreţinere a acestuia pe o durată de cel mult 50 de ani. Partenerului privat i se permite perceperea, în conformitate cu legislaţia în vigoare, a tarifelor corespunzătoare pentru utilizarea bunului public într-o perioadă stabilită. La expirarea contractului, obiectul parteneriatului public-privat se transferă cu titlu gratuit partenerului public în bună stare, funcţional şi liber de orice sarcină sau obligaţie;

c) construcţie-operare-transfer, prin care partenerul privat îşi asumă construcţia, finanţarea, exploatarea şi întreţinerea unui bun public. Investitorului i se permite să perceapă tarife de utilizare pentru a-şi recupera investiţia şi a-şi acoperi costurile de întreţinere, precum şi pentru a obţine un profit rezonabil. La finalizarea contractului, bunul public este transferat cu titlu gratuit autorităţii publice în bună stare şi liber de orice sarcină sau obligaţie;

d) construcţie-transfer-operare, prin care partenerul privat îşi asumă construcţia unui bun care se transmite în proprietate partenerului public imediat după finalizarea construcţiei, iar partenerul public, la rîndul său, îl transmite în folosinţă partenerului privat;

e) locaţiune-dezvoltare-operare, prin care partenerul privat obţine în folosinţă temporară sau în posesiune şi folosinţă temporară un bun public, obligîndu-se să achite în rate preţul acestuia în decursul unei perioade care nu va depăşi 50 de ani. Dacă în contract nu se prevede altfel, partenerul public dobîndeşte dreptul de a obţine venituri din furnizarea serviciilor de către partenerul privat, iar la finalizarea contractului, bunul public este transferat autorităţii publice în bună stare şi liber de orice sarcină sau obligaţie;

f) reabilitare-operare-transfer, prin care bunul public este transferat partenerului privat, care are obligaţia de a reabilita, opera şi întreţine bunul public pentru o perioadă care nu poate depăşi 50 de ani. La expirarea contractului, bunul public se transferă cu titlu gratuit partenerului public în bună stare, funcţional şi liber de orice sarcină sau obligaţie.

9. Parteneriatul public-privat poate fi constituit avînd ca obiect elemente ale infrastructurii şi/sau servicii de utilitate publică existente sau crearea acestora.

10. Entităţile care desfăşoară activitate în baza unor contracte de parteneriat public-privat au obligaţia să ţină contabilitatea separată a acestora conform Legii contabilităţii nr.113/2007, Legii contabilităţii şi raportării financiare nr.287/2017,Standardelor Naţionale de Contabilitate, Indicaţiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor şi serviciilor, aprobate prin ordinul ministrului finanţelor nr.118/2013, Planului General de conturi contabile aprobat prin ordinul ministrului finanțelor nr.119/2013, Planul de conturi contabile în sistemul bugetar și Normele metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar, aprobate prin ordinul ministrului finanțelor nr.216/2015 şi prezentelor indicaţii metodice, ţinînd cont de cerinţele contractuale.

**Particularităţile contabilităţi contractelor de parteneriat public-privat**

***Contracte de antrepriză/prestări servicii***

*Generalități*

1. Obiect al contractului de antrepriză, de regulă, este lucrarea şi rezultatul său material, luate împreună (reparaţie, construcţie ş.a.). Obiectul contractului de antrepriză poate fi atît producerea sau transformarea unui bun, cît şi obţinerea altor rezultate ale lucrărilor efectuate.
2. Contractul de prestări servicii în cadrul parteneriatului public-privat este un contract cu titlu oneros, iar cuantumul plăţii pentru servicii se stabileşte prin acordul părţilor sau prin acte normative şi se efectuează după prestarea serviciilor, dacă părţile nu prevăd altceva.
3. Partenerul privat ține contabilitatea operațiunilor aferente contractelor de antrepriză/prestări servicii în conformitate cu prevederile SNC „Venituri”, SNC „Creanţe şi investiţii financiare”, SNC „Contracte de construcţii” și Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor.

*Contabilitatea contractelor de* *antrepriză la partenerul public*

14. Partenerul public contabilizează operațiunile aferente contractului de antrepriză după cum urmează:

- menținerea bunurilor în contabilitate și calcularea uzurii acestora. Transmiterea se reflectă ca corespondență internă între subconturile deschise la conturile de evidență a bunurilor;

- înregistrarea în contul extrabilanțier a valorii obiectului contractului de antrepriză și a sumei redevenței, stabilită în sumă fixă în baza contractului;

- calcularea veniturilor din redevențe pe măsura survenirii termenului de achitare – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor;

- stingerea creanței aferente redevenței – ca majorare a mijloacelor bănești și diminuare a creanțelor;

- diminuarea sumei redevenței – în contul extrabilanțier;

- înregistrarea valorii obiectului contractului de antrepriză – ca majorarea concomitentă a valorii activelor nefinanciare și a veniturilor de la active intrate cu titlu gratuit.

15. Valoarea de intrare a bunului primit cu titlu gratuit este determinată în baza datelor din documentele primare. În cazul cînd uzura bunului primit a fost calculată integral sau parțial, valoarea de intrare este determinată de către un evaluator independent sau o comisie creată de către autoritatea publică în scopul determinării valorii bunului respectiv, precum şi a duratei de funcţionare a acestuia, în conformitate cu valoarea de piaţă şi suplimentată, la necesitate, cu cheltuielile aferente pregătirii pentru utilizare conform destinaţiei.

*Contabilitatea contractelor de antrepriză la partenerul privat*

16. Veniturile şi cheltuielile aferente executării lucrărilor de antrepriză se recunosc de către partenerul privat, în cazul în care rezultatul contractului poate fi evaluat cu certitudine, reieşind din durata de executare a contractului, care se poate încadra sau poate depăşi o perioadă de gestiune.

17. În cazul în care contractul de antrepriză se execută în cursul mai multor perioade de gestiune, veniturile şi cheltuielile contractuale se recunosc prin aplicarea metodei stadiului de execuţie a contractului. În baza acestei metode, veniturile şi cheltuielile contractuale se recunosc pe fiecare stadiu de execuţie.

18. Costurile, ce ţin de deservirea elementelor infrastructurii şi a altor bunuri - obiecte ale parteneriatului public-privat, se contabilizează pe parcursul perioadei de calculație ca costuri indirecte de producţie cu decontarea acestora la finele perioadei de calculație la costul serviciilor prestate.

19. În cazul în care investiţia partenerului privat este total sau parţial subvenţionată, contabilitatea subvenţiilor se ţine în conformitate cu pct.68-80 al SNC „Capital propriu şi datorii”.

20. În cadrul contractelor de antrepriză realizate prin modalitatea de proiectare-construcţie-operare și construcţie-operare-transfer, partenerul privat va contabiliza următoarele operațiuni:

- înregistrarea costurilor legate de proiectarea şi construcţia obiectului – ca majorare a costurilor/imobilizărilor corporale în curs de execuție și diminuare a stocurilor, majorare a amortizării, datoriilor etc.;

- recunoașterea obiectului contractului de antrepriză primit în folosință – ca majorare a imobilizărilor și diminuare a costurilor/imobilizărilor corporale în curs de execuție;

- calcularea amortizării obiectului contractului de antrepriză – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente/costurilor și a amortizării. Partenerul privat va stabili durata de utilizare a obiectului de imobilizări în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, dar nu mai mare decît durata contractului de parteneriat public-privat;

- înregistrarea veniturilor obținute din operarea bunului public – ca majorare concomitentă a numerarului sau creanțelor curente și a veniturilor curente;

- decontarea amortizării la transmiterea obiectului contractului de antrepriză partenerului public la expirarea contracului de parteneriat public-privat – ca diminuare concomitentă a amortizării acumulate și a valorii obiectului.

- decontarea valorii contabile a obiectului contractului de antrepriză transmis partenerului public în cazul rezilierii contractului – ca majorare a cheltuielilor și diminuare a imobilizărilor.

***Exemplul 1.*** *Prin contractul de parteneriat public-privat, partenerul public a transmis un teren în valoare de 120 000 lei partenerului privat pentru proiectarea şi construcția unui stadion. Totodată, dreptul de exploatare a obiectului şi de obţinere a veniturilor este transferat de partenerul public partenerului privat pe un termen de 30 ani de la finalizarea construcţiei. Investiţiile efective au constituit 100 500 200 lei. Veniturile din vînzarea biletelor la meciuri în primul an de exploatare au constituit 6 210 000 lei, iar costurile de exploatare – 2 165 400 lei.*

*În conformitate cu politicile contabile, partenerul privat ține evidența costurilor legate de proiectarea și construcția obiectului de parteneriat public-privat la contul de imobilizări corporale în curs de execuție.*

*Conform raportului de evaluare, valoarea stadionului transmis partenerului public la finele contractului de parteneriat public-privat constituie 10 520 000 lei, iar durata de funcționare utilă – 20 ani.*

În baza datelor din exemplul 1, partenerul public va contabiliza operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 1.1, iar partenerul privat – în tabelul 1.2.

*Tabelul 1.1*

**Înregistrări contabile privind proiectarea, construcţia şi exploatarea stadionului la partenerul public**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | | |
| **debit** | | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| 1. | Reflectarea valorii terenului transmis partenerului privat | 120 000 | Teren transmis  partenerului privat | Teren în exploatare | |
| 2. | Reflectarea valorii stadionului transmis partenerului privat | 100 500 200 | Cont extrabilanțier |  | |
| 3. | Reflectarea valorii mijlocului fix (stadionul) primit de la partenerul privat la expirarea contractului | 10 520 000 | Intrări gratuite de construcţii speciale | Venituri de la active intrate cu titlu gratuit | |
| 4. | Calcularea uzurii mijlocului fix în primul an de exploatare, reieşind din durata de funcţionare utilă stabilită (10 520 000 lei : 20 ani) | 526 000 | Cheltuieli privind uzura construcţiilor speciale | Uzura construcţiilor speciale | |
| 5. | Decontarea valorii stadionului primit la expirarea contractului | 100 500 200 |  | Cont extrabilanțier | |
| 6. | Refelctarea valorii terenului primit de la partenerul privat la expirarea contractului | 120 000 | Teren în exploatare | Teren transmis partenerului privat | |

*Tabelul 1.2*

**Înregistrări contabile privind proiectarea, construcţia şi exploatarea stadionului la partenerul privat**

| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea costurilor legate de proiectarea şi construcţia stadionului | 100 500 200 | Imobilizări corporale în curs de execuție | Stocuri, amortizare, datorii etc. |
| 2. | Recunoaşterea obiectului de mijloace fixe la transmiterea în exploatare a stadionului | 100 500 200 | Mijloace fixe | Imobilizări corporale în curs de execuție |
| 3. | Calcularea amortizării mijlocului fix în primul an de exploatare (100 500 200 lei : 30 ani) | 3 350 007 | Costuri ale activității de bază | Amortizare |
| 4. | Reflectarea costurilor de exploatare a stadionului | 2 165 400 | Costuri ale activității de bază | Stocuri, amortizare, datorii etc. |
| 5. | Înregistrarea veniturilor din vînzarea biletelor la meciurile jucate pe stadion | 6 210 000 | Numerar,  creanțe curente | Venituri curente |
| 6. | Decontarea costurilor de exploatare a stadionului (3 350 007 lei + 2 165 400 lei) | 5 515 407 | Costul vînzărilor | Costuri ale activității de bază |
| 7. | Decontarea amortizării obiectului contractului de parteneriat public-privat la expirarea termenului de exploatare stabilit (30 ani) | 100 500 200 | Amortizare | Mijloace fixe |

21. În cadrul contractelor de antrepriză realizate prin modalitatea de construcţie-operare-reînnoire, partenerul public va contabiliza operațiunile în modul stabilit în pct.14 din prezentele indicații metodice, iar partenerul privat va contabiliza operaţiunile legate de etapa de construcţie-operare conform pct.20 din prezentele indicații metodice. Costurile ulterioare de întreţinere şi modernizare a obiectului parteneriatului public-privat se vor contabiliza după regulile stabilite în pct. 57-59 al SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”.

22. În cazul în care contractul de antrepriză prevede acordarea/primirea subvențiilor, partenerii vor contabiliza:

Partenerul public:

- acordarea subvenției – ca majorare concomitentă a cheltuielilor anticipate (subvenției acordate) și a datoriilor;

- transferarea subvenției – ca diminuare concomitentă a datoriilor și a mijloacelor bănești din contul curent și/sau altor active;

- decontarea cheltuielilor anticipate aferente subvenției acordate în componența cheltuielilor curente pe măsura transferării.

Partenerul privat:

- recunoașterea subvenției – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor anticipate;

- primirea subvenției – ca majorare a activelor și diminuare a creanțelor.

***Exemplul 2.*** *Obiect al unui contract de antrepriză îl reprezintă construcţia unei linii noi de troleibuz şi procurarea a 10 troleibuze pentru această rută. Partenerul privat va construi, va exploata şi va întreţine troleibuzele şi liniile, precum şi va percepe venituri din exploatarea liniei de troleibuz timp de 15 ani. La expirarea acestui termen, toate obiectele urmează a fi transmise partenerului public. Totodată, luînd în considerare menirea socială a acestui obiectiv, tariful perceput în primii cinci ani nu trebuie să depăşească suma de 2 lei/călătorie. In acest sens, pentru evitarea majorării tarifelor per călătorie, contractul de parteneriat public-privat prevede subvenţionarea parţială din partea partenerului public a pierderilor în mărime de 75% din venitul înregistrat de partenerul privat din vînzarea biletelor de troleibuz pentru o perioadă de 5 ani.*

*În conformitate cu politicile contabile aprobate, partenerul privat ține evidența costurilor legate de construcția obiectului de parteneriat public-privat la contul de imobilizări corporale în curs de execuție.*

*Costurile aferente construcției liniei de troleibuz au constituit 50 200 150 lei, iar valoarea troleibuzelor procurate, inclusiv toate costurile direct atribuibile achiziției – 31 411 200 lei.*

*În primul an de exploatare, veniturile din vînzarea biletelor de călătorie cu troleibuzul au constituit 3 250 100 lei.*

*Conform raportului de evaluare, valoarea liniei de troleibuz, transmise partenerului public la finele contractului de parteneriat public-privat, constituie 15 120 100 lei, iar a troleibuzelor – 1 845 000 lei. Durata de funcționare utilă a acestora – 10 ani și 8 ani.*

În baza datelor din exemplul 2, partenerul public va contabiliza operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 2.1, iar partenerul privat – în tabelul 2.2.

*Tabelul 2.1*

**Înregistrări contabile privind construcţia şi exploatarea liniei de troleibuz la partenerul public**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Acordarea subvenției aferente pierderilor suportate de către partenerul privat în primul an (3 250 100 lei × 75%) | 2 437 575 | Cheltuieli anticipate | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar |
| 2. | Transferarea subvenției | 2 437 575 | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar | Conturi curente în sistemul trezorerial în moneda naţională |
| 3. | Decontarea cheltuielilor anticipate aferente subvenției acordate în componența cheltuielilor curente în anul 201X | 2 437 575 | Cheltuieli privind subvenții acordate | Cheltuieli anticipate |
| 4. | Reflectarea valorii mijloacelor fixe (linia de troleibuz, troleibuze) transmise partenerului privat (50 200 150 lei + 31 411 200 lei) | 81 611 350 | Cont extrabilanțier |  |
| 5. | Reflectarea valorii mijloacelor fixe primite de la partenerul privat la expirarea contractului:  - linia de troleibuz  - troleibuze | 15 120 100  1 845 000 | Intrări gratuite de instalaţii de transmisie  Intrări gratuite de mașini și utilaje | Venituri de la active intrate cu titlu gratuit  Venituri de la active intrate cu titlu gratuit |
| 6 | Decontarea valorii mijloacelor fixe (linia de troleibuz, troleibuze) primite de la partenerul privat | 81 611 350 |  | Cont extrabilanțier |

*Tabelul 2.2*

**Înregistrări contabile privind construcţia şi exploatarea liniei de troleibuz la partenerul privat**

| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea costurilor legate de construcţia liniei de troleibuz | 50 200 150 | Imobilizări corporale în curs de execuție | Stocuri, amortizare, datorii etc. |
| 2. | Recunoaşterea obiectului de mijloace fixe la transmiterea în exploatare a liniei de troleibuze | 50 200 150 | Mijloace fixe | Imobilizări corporale în curs de execuție |
| 3. | Înregistrarea costului de intrare a troleibuzelor procurate | 31 411 200 | Mijloace fixe | Datorii curente |
| 4. | Calcularea amortizării în primul an de exploatare:   * linia de troleibuz (50 200 150 lei : 15 ani) * troleibuze (31 411 200 lei : 15 ani) | 3 346 677  2 094 080 | Costuri aferente activității de bază  Costuri aferente activității de bază | Amortizare  Amortizare |
| 5. | Înregistrarea veniturilor din vînzarea biletelor de călătorie cu troleibuzul în primul an de exploatare | 3 250 100 | Numerar,  creanțe curente | Venituri curente |
| 6. | Recunoaşterea subvenţiei aferente acoperirii parţiale a pierderilor cauzate de aplicarea tarifului limitat în primul an (3 250 100 lei x 75%) | 2 437 575 | Creanțe curente | Venituri anticipate |
| 7. | Primirea subvenţiei | 2 437 575 | Numerar | Creanțe curente |
| 8. | Decontarea la venituri curente a subvenţiei utilizate | 2 437 575 | Venituri anticipate | Venituri curente |
| 9. | Decontarea amortizării la expirarea termenului contractului (15 ani) a:  - liniei de troleibuz  - troleibuzelor | 50 200 150  31 411 200 | Amortizare  Amortizare | Mijloace fixe  Mijloace fixe |

23. În cadrul contractelor de antrepriză realizate prin modalitatea de construcţie-transfer-operare, partenerul public și partenerul privat vor contabiliza operațiunile după cum urmează:

1. etapa construcţie:

Partenerul public:

- înregistrarea valorii obiectului construit, după finalizarea construcției – ca majorare concomitentă a valorii activelor nefinanciare și a datoriilor faţă de furnizori din afara sistemului bugetar;

- transmiterea obiectului construit partenerului privat în folosință – ca majorare a creanţelor clienţilor din afara sistemului bugetar și diminuare a valorii activelor nefinanciare;

- decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente contractului de antrepriză – ca diminuare concomitentă a datoriilor și a creanțelor;

- înregistrarea în contul extrabilanțier a valorii obiectului transmis partenerului privat și a sumei redevenței, stabilită în sumă fixă în baza contractului.

Partenerul privat:

- înregistrarea costurilor legate de construcţia obiectului – ca majorare a costurilor/imobilizărilor corporale în curs de execuție și diminuare a stocurilor, majorare a amortizării, datoriilor etc.;

- transmiterea obiectului construit către partenerul public – ca majorare a creanțelor curente și diminuare a costurilor/ imobilizărilor corporale în curs de execuție;

- recunoașterea obiectului contractului de antrepriză primit în folosință de la partenerul public – ca majorare concomitentă a imobilizărilor și a datoriilor curente;

- compensarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente obiectului contractului de antrepriză – ca diminuare concomitentă a datoriilor și a creanțelor curente.

1. etapa operare:

Partenerul public:

- calcularea veniturilor din redevențe pe măsura survenirii termenului de achitare – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor;

- stingerea creanțelor aferente partenerului privat – ca majorare a mijloacelor bănești și diminuare a creanțelor;

- diminuarea sumei redevenței – în contul extrabilanțier;

- înregistrarea obiectului restituit – ca majorare concomitentă a activelor nefinanciare și a veniturilor de la active intrate cu titlu gratuit;

- diminuarea valorii obiectului primit – în contul extrabilanțier.

Partenerul privat:

- calcularea amortizării obiectului primit de la partenerul public – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente/costurilor și a amortizării. Durata de utilizare a obiectului de imobilizări se stabilește în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, dar nu mai mare decît durata contactului de parteneriat public-privat;

- înregistrarea veniturilor obținute din operarea bunurilor primite de la partenerul public – ca majorare concomitentă a numerarului sau creanțelor curente și a veniturilor curente;

- decontarea amortizării la transmiterea obiectului partenerului public la expirarea contractului – ca diminuare concomitentă a amortizării acumulate și a valorii obiectului.

***Exemplul 3.*** *În baza contractului de antrepriză, partenerul privat va moderniza serviciul radiologic în scopul prestării serviciilor radiologice în cadrul unei instituții medico-sanitare publice (IMSP). În conformitate cu clauzele contractului de antrepriză, partenerul privat va construi încăperile destinate serviciului radiologic din incinta IMSP, precum şi va procura echipamentul necesar (2 unităţi). La finalizarea lucrărilor de modernizare a serviciului radiologic, obiectele se transmit în proprietatea partenerului public. Ulterior, acestea se transmit în folosinţă partenerului privat pentru un termen de 12 ani. La expirarea contractului partenerul public înregistrează clădirea la valoarea de piață care constituie 1 100 000 lei.*

*Conform condițiilor contractuale, partenerul privat are dreptul să desfășoare alte activităţi neinterzise de lege (comerţ cu amănuntul, închirierea spaţiilor, publicitate etc.). Veniturile obţinute din asemenea activităţi se repartizează după cum urmează: 60% revin partenerului privat, 40% - partenerului public.*

*Costurile legate de construcția încăperilor au constituit 24 560 000 lei, iar valoarea echipamentelor procurate – 12 120 500 lei.*

*Veniturile de la prestarea serviciilor radiologice în anul 201X au constituit 4 512 000 lei, și conform contractului rămîn la dispoziția partenerului privat. Veniturile din alte activități obținute în perioada menționată au constituit 3 150 000 lei.*

*În conformitate cu politicile contabile, partenerul privat ține evidența costurilor legate de construcția obiectului în contul de gestiune ”Costuri aferente contractelor de antrepriză”. Veniturile din activitățile suplimentare se contabilizează în contul de gestiune „Încasări din prestarea serviciilor aferente altor activități”.*

În baza datelor din exemplul 3, partenerul public va contabiliza operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 3.1, iar partenerul privat – în tabelul 3.2.

*Tabelul 3.1*

**Înregistrări contabile privind modernizarea serviciului radiologic la partenerul public**

| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea valorii încăperilor construite și a echipamentului pentru serviciul radiologic primite de la partenerul privat (24 560 000 lei +12 120 500 lei) | 36 680 500 | Intrări gratuite de clădiri  și de echipamente | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar |
| 2. | Reflectarea valorii încăperilor și a echipamentului pentru serviciul radiologic transmise partenerului privat | 36 680 500 | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar | Clădiri și echipamente transmise la terţi |
| 3. | Decontarea reciprocă a creanţelor şi datoriilor aferente partenerului privat | 36 680 500 | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar |
| 4. | Reflectarea valorii încăperilor și echipamentului pentru serviciul radiologic transmise partenerului privat | 36 680 500 | Cont extrabilanțier |  |
| 5. | Calcularea veniturilor din redevențe (3 150 000 lei × 40%) | 1 260 000 | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar | Venituri aferente redevenţei din concesionarea activelor şi terenurilor aferente |
| 6. | Stingerea creanței aferente partenerului privat | 1 260 000 | Conturi curente în sistemul trezorerial în moneda naţională | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar |
| 7. | Reflectarea valorii de piață a clădirii primite de la partenerul privat la expirarea contractului | 1 100 000 | Intrări gratuite de clădiri | Venituri de la active intrate cu titlu gratuit |
| 8. | Diminuarea valorii încăperilor și echipamentului pentru serviciul radiologic primite de la partenerul privat | 36 680 500 |  | Cont extrabilanțier |

*Tabelul 3.2*

**Înregistrări contabile privind modernizarea serviciului radiologic la partenerul privat**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea costurilor legate de construcția încăperilor destinate serviciului radiologic | 24 560 000 | Costuri aferente contractelor de antrepriză | Stocuri, amortizare, datorii etc. |
| 2. | Înregistrarea valorii de procurare a echipamentului pentru serviciul radiologic | 12 120 500 | Costuri aferente contractelor de antrepriză | Datorii curente |
| 3. | Reflectarea valorii încăperilor și echipamentelor, transmise partenerului public | 36 680 500 | Creanțe curente | Costuri aferente contractelor de antrepriză |
| 4. | Reflectarea valorii încăperilor și echipamentelor, primite de la partenerul public | 36 680 500 | Mijloace fixe | Datorii curente |
| 5. | Compensarea reciprocă a datoriilor şi creanţelor partenerului public | 36 680 500 | Datorii curente | Creanțe curente |
| 6. | Calcularea amortizării anuale a:  - încăperilor destinate serviciului radiologic (24 560 000 lei : 12 ani)  - echipamentului radiologic (12 120 500 lei : 12 ani) | 2 046 667  1 010 042 | Costuri aferente activității de bază  Costuri aferente activității de bază | Amortizare  Amortizare |
| 7. | Înregistrarea veniturilor din prestarea serviciilor radiologice în anul 201X | 4 512 000 | Numerar,  creanțe curente | Venituri curente |
| 8. | Înregistrarea încasărilor din alte activități | 3 150 000 | Numerar,  creanțe curente | Încasări din prestarea serviciilor aferente altor activități |
| 9. | Înregistrarea cotei părţi a veniturilor din alte activităţi care revine partenerului privat  (3 150 000 lei x 60%) | 1 890 000 | Încasări din prestarea serviciilor aferente altor activități | Venituri curente |
| 10. | Înregistrarea cotei părţi a veniturilor din alte activităţi care revine partenerului public  (3 150 000 lei x 40%) | 1 260 000 | Încasări din prestarea serviciilor aferente altor activități | Datorii curente |
| 11. | Achitarea datoriei faţă de partenerul public privind veniturile din alte activităţi | 1 260 000 | Datorii curente | Numerar |
| 12. | Decontarea amortizării la finele contractului în anul 201X+11 a:   * încăperilor * echipamentului | 24 560 000  12 120 500 | Amortizare  Amortizare | Mijloace fixe  Mijloace fixe |

24. În cadrul contractelor de antrepriză realizate prin modalitatea de reabilitare-operare-transfer, partenerii vor contabiliza:

Partenerul public:

- menținerea bunurilor în contabilitate și calcularea uzurii acestora;

- înregistrarea în contul extrabilanțier a valorii obiectului contractului de antrepriză și a sumei redevenței, stabilită în sumă fixă în baza contractului;

- calcularea veniturilor din redevențe pe măsura survenirii termenului de achitare – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor;

- stingerea creanțelor aferente redevenței – ca majorare a mijloacelor bănești și diminuare a creanțelor;

- diminuarea sumei redevenței – în contul extrabilanțier;

- înregistrarea valorii obiectului contractului – ca majorarea concomitentă a valorii activelor nefinanciare și a veniturilor de la active intrate cu titlu gratuit.

Partenerul privat:

- înregistrarea bunurilor primite de la partenerul public – în contul extrabilanțier;

- reflectarea costurilor legate de modernizarea și reabilitarea obiectelor – ca majorare a costurilor aferente contractului de antrepriză și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor, amortizării etc.

***Exemplul 4.*** *În baza contractului de parteneriat public-privat, partenerul public transmite partenerului privat pentru reabilitare şi amenajare încăperile pentru laboratoarele de microbiologie şi dozimetrie şi spaţiile administrative ale unui centru de tehnologii ionizante.*

*Partenerul privat va moderniza şi va reabilita obiectele primite, precum şi va obţine venituri din prestarea serviciilor pe parcursul a 15 ani.*

*Valoarea încăperilor ce fac obiectul contractului menţionat constituie 9 400 000 lei.*

*Costurile legate de modernizarea obiectelor au constituit 6 250 400 lei, inclusiv în anul 201X – 3 725 300 lei, în anul 201X+1 – 2 525 100 lei.*

*Veniturile din prestarea serviciilor în anul 201X au constituit 560 400 lei, în anul 201X+1 – 1 854 200 lei. Costurile legate de întreţinerea încăperilor în anul 201X au constituit 485 000 lei, iar în anul 201X+1 – 648 900 lei.*

*În conformitate cu politicile contabile, partenerul privat ține evidența costurilor legate de modernizarea și reabilitarea obiectului de parteneriat public-privat la contul de imobilizări corporale în curs de execuție.*

În baza datelor din exemplul 4, partenerul public va contabiliza operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 4.1, iar partenerul privat – în tabelul 4.2.

*Tabelul 4.1*

**Înregistrări contabile contabile privind transmiterea, reabilitarea şi operarea obiectelor publice la partenerul public**

| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma (lei)** | **Corespondenţa conturilor** | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea valorii încăperilor transmise partenerului privat | 9 400 000 | Clădiri transmise partenerului privat | Clădiri aflate în exploatare |
| 2. | Calcularea uzurii încăperilor transmise partenerului privat  (9 400 000 lei: 50 ani) | 188 000 | Cheltuieli privind uzura clădirilor | Uzura clădirilor |
| 3. | Reflectarea valorii încăperilor primite de la partenerul privat la expirarea contractului | 9 400 000 | Clădiri aflate în exploatare | Clădiri transmise partenerului privat |

*Tabelul 4.2*

**Înregistrări contabile privind transmiterea, reabilitarea şi operarea obiectelor publice la partenerul privat**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea valorii încăperilor primite în folosinţă de la partenerul public | 9 400 000 | Cont extrabilanțier | - |
| 2. | Înregistrarea costurilor legate de modernizarea şi reabilitarea încăperilor în anul 201X | 3 725 300 | Imobilizări corporale în curs de execuţie | Stocuri, amortizare, datorii etc. |
| 3. | Recunoașterea obiectului de evidență a mijloacelor fixe în mărimea costurilor de modernizare și reabilitare a încăperilor primite în folosinţă de la partenerul public, suportate pe parcursul anului 201X | 3 725 300 | Mijloace fixe | Imobilizări corporale în curs de execuţie |
| 4. | Calcularea amortizării obiectului de evidenţă a mijloacelor fixe pe anul 201X (3 725 300 lei : 15 ani) | 248 353 | Costuri ale activităților de bază | Amortizare |
| 5. | Reflectarea costurilor de întreţinere a încăperilor primite de la partenerul public pentru anul 201X | 485 000 | Costuri ale activităților de bază | Stocuri, amortizare, datorii etc. |
| 6. | Înregistrarea veniturilor din prestarea serviciilor în anul 201X | 560 400 | Numerar,  creanţe curente | Venituri curente |
| 7. | Reflectarea costurilor de modernizare și reabilitare a încăperilor primite de la partenerul public, suportate pe parcursul anului 201X+1 | 2 525 100 | Imobilizări corporale în curs de execuţie | Stocuri, amortizare, datorii etc. |
| 8. | Capitalizarea costurilor legate de modernizare şi reabilitare, suportate în anul 201X+1, în costul obiectelor de evidenţă a mijloacelor fixe înregistrate în anul 201X | 2 525 100 | Mijloace fixe | Imobilizări corporale în curs de execuţie |
| 9. | Calcularea amortizării obiectului de evidenţă a mijloacelor fixe sub forma costurilor de modernizare şi reabilitare a încăperilor primite în folosinţă [(3 725 300 lei – 248 353 lei + 2 525 100 lei) : 14 ani] | 428 718 | Costuri ale activităților de bază | Amortizare |
| 10. | Reflectarea costurilor de întreţinere a încăperilor primite de la partenerul public pentru anul 201X+1 | 648 900 | Costuri ale activităților de bază | Stocuri, amortizare, datorii etc. |
| 11. | Înregistrarea veniturilor din prestarea serviciilor în anul 201X+1 | 1 854 200 | Numerar,  creanţe curente | Venituri curente |
| 12. | Decontarea amortizării încăperilor la transmiterea acestora partenerului public la finalizarea contractului de parteneriat public-privat în anul 201X+14 | 6 250 400 | Amortizare | Mijloace fixe |
| 13. | Decontarea valorii încăperilor returnate partenerului public | 9 400 000 |  | Cont extrabilanțier |

*Contabilitatea contractelor de prestări servicii la partenerul public*

25. Partenerul public contabilizează operațiunile aferente contractului de prestări servicii după cum urmează:

- menținerea bunurilor în contabilitate și calcularea uzurii acestora. Transmiterea se reflectă ca corespondență internă între subconturile deschise la conturile de evidență a bunurilor;

- înregistrarea costului serviciului prestat de către partenerul privat – ca majorare concomitentă a valorii activelor nefinanciare și a datoriilor faţă de furnizori din afara sistemului bugetar.

*Contabilitatea contractelor de prestări servicii la partenerul privat*

1. În cazul în care partenerul privat primește de la partenerul public bunuri, necesare executării serviciului contractat, partenerul privat contabilizează aceste bunuri într-un cont extrabilanţier.
2. Partenerul privat contabilizează operațiunile aferente contractului de prestări servicii după cum urmează:

- înregistrarea costurilor aferente contractului de prestare a serviciilor publice - ca majorare a costurilor activităţilor de bază sau activităţilor auxiliare şi diminuare a stocurilor, majorare a amortizării, datoriilor etc.;

- decontarea costurilor contractuale aferente serviciilor publice prestate - ca majorare a costului vînzărilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază sau activităţilor auxiliare (costul efectiv al serviciilor publice prestate);

- recunoașterea venitului din prestarea serviciilor publice – ca majorare concomitentă a creanţelor şi a veniturilor curente.

***Exemplul 5.*** *O autoritate a administrației publice (partener public) a încheiat un contract de prestări servicii cu un partener privat, prin transmiterea unui teren la valoarea de 100 000 lei. Obiectul contractului – amenajarea unui teren de fotbal. Valoarea lucrărilor executate constituie 187 500 lei, iar costurile efective de amenajare a terenului de fotbal suportate de partenerul privat - 154 358 lei.*

În baza datelor din exemplul 5, partenerul public va contabiliza operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 5.1, iar partenerul privat – în tabelul 5.2.

*Tabelul 5.1*

**Înregistrări contabile aferente costului serviciilor prestate la partenerul public**

| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea valorii terenului transmis partenerului privat | 100 000 | Teren transmis  partenerului privat | Teren în exploatare |
| 2. | Înregistrarea costului amenajării terenului de fotbal | 187 500 | Alte majorări ale valorii construcţiilor speciale | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar |
| 3. | Reflectarea valorii terenului primit de la partenerul privat la expirarea contractului | 100 000 | Teren în exploatare | Teren transmis  partenerului privat |

*Tabelul 5.2*

**Înregistrări contabile privind amenajarea terenului de fotbal la partenerul privat**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea costurilor efective legate de amenajarea terenului de fotbal | 154 358 | Costuri | Stocuri, amortizare, datorii etc. |
| 2. | Înregistrarea veniturilor din prestarea serviciilor de amenajare a terenului de fotbal | 187 500 | Creanţe curente | Venituri curente |
| 3. | Decontarea costurilor de amenajare a terenului de fotbal | 154 358 | Costul vînzărilor | Costuri |

***Contracte de administrare fiduciară***

*Generalități*

28. Prin contractul de administrare fiduciară în cadrul parteneriatului public-privat, partenerul public (fondator al administrării, fiduciant) predă bunuri în administrare fiduciară partenerului privat (administrator fiduciar, fiduciar), iar acesta se obligă să administreze bunurile primite de la partenerul public.

29. Partenerul privat nu primeşte remuneraţie pentru activitatea sa dacă părţile nu au convenit altfel sau dacă aceasta nu rezultă din lege.

30. Dacă contractul sau legea prevăd o remuneraţie, aceasta poate fi exprimată fie în procente faţă de venitul (profitul) obţinut din administrarea fiduciară a bunurilor, fie într-o sumă fixă de bani, fie în formă de procurare a unei părţi a bunurilor administrate de partenerul privat în conformitate cu contractul de parteneriat public-privat.

31. Cheltuielile de administrare fiduciară le suportă partenerul public, dacă legea sau contractul nu prevede altfel.

32. Rezultatele contractelor de administrare fiduciară revin partenerului public.

*Contabilitatea contractelor de administrare fiduciară la partenerul public*

33. Partenerul public contabilizează operațiunile aferente contractului de administrare fiduciară după cum urmează:

- menținerea bunurilor în contabilitate și calcularea uzurii acestora. Transmiterea bunurilor în administrare fiduciară se reflectă ca corespondență internă între subconturile deschise la conturile de evidență a bunurilor – obiecte aferente contractului de administrare fiduciară;

- calcularea veniturilor din contractele de administrare fiduciară – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor pe perioada contractului;

- înregistrarea cheltuielilor suportate de partenerul privat și transmise partenerului public – ca majorare concomitență a cheltuielilor și a datoriilor;

- stingerea creanțelor aferente contractului de administrare fiduciară – ca majorare a mijloacelor bănești și diminuare a creanțelor;

- calcularea remunerației partenerului privat – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor;

- achitarea datoriilor aferente remunerației – ca diminuare concomitentă a datoriilor și a mijloacelor bănești.

*Contabilitatea contractelor de administrare fiduciară la partenerul privat*

34. Partenerul privat contabilizează operațiunile aferente contractelor de administrare fiduciară după cum urmează:

- reflectarea bunurilor primite în administrare fiduciară – într-un cont extrabilanțier;

- reflectarea costurilor și încasărilor globale aferente contractelor de administrare fiduciară se înregistrează în conturile de gestiune “Costuri aferente administrării fiduciare” și “Încasări globale aferente contractelor de administrare fiduciară”;

- înregistrarea costurilor aferente administrării fiduciare – ca majorare concomitentă a costurilor aferente administrării fiduciare și a amortizării, datoriilor și/sau diminuare a stocurilor, etc.;

- reflectarea încasărilor din gestionarea bunurilor primite în administrare fiduciară – ca majorare concomitentă a numerarului și/sau a creanțelor și a încasărilor globale aferente contractelor de administrare fiduciară;

- înregistrarea costurilor aferente administrării fiduciare transferate partenerului public – ca majorare a creanțelor curente și diminuare a costurilor de administrare fiduciară;

- transferarea încasărilor din gestionarea bunurilor primite în administrare fiduciară – ca diminuare a încasărilor globale aferente contractelor de administrare fiduciară și majorare a datoriilor curente;

- decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente contractelor de administrare fiduciară – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor curente;

- recunoașterea veniturilor (remunerației) pentru prestarea serviciilor de administrare fiduciară – ca majorare concomitentă a creanțelor și datoriilor curente;

- înregistrarea cheltuielilor partenerului privat legate de obținerea veniturilor (remunerației) pentru administrare fiduciară – ca majorare a cheltuielilor curente și a datoriilor, diminuare a stocurilor, etc.;

- stingerea creanțelor pentru prestarea serviciilor de administrare fiduciară de către partenerul public – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente.

***Exemplul 6.*** *În anul 201X, conform contractului de parteneriat public-privat, partenerul privat a primit în administrare fiduciară pe un termen de 7 ani un parc de distracții.*

*Contractul prevede că cheltuielile de administrare fiduciară (cheltuieli necesare bunei funcţionări a obiectului, inclusiv cheltuieli legate de menţinerea stării funcţionale a echipamentelor şi elementelor de infrastructură ale parcului de distracții) sunt suportate de partenerul privat cu transmiterea ulterioară a acestora partenerului public. Partenerul privat va primi o remunerație în mărime de 15% din încasările globale aferente contractului de administrare fiduciară. Calcularea şi facturarea venitului (remuneraţiei) partenerului privat se efectuează la finele perioadei de gestiune.*

*Valoarea bunurilor ce fac obiectul contractului de parteneriat public-privat constituie 12 400 000 lei, iar durata de utilizare – 30 ani.*

*În anul 201X cheltuielile de administrare fiduciară au constituit 1 420 000 lei, iar încasările din vînzarea tichetelor – 2 060 000 lei.*

*Cheltuielile aferente obținerii veniturilor (remunerației) aferente contractului de administrare fiduciară constituie 212 000 lei.*

*Achitările dintre partenerul public și partenerul privat se efectuează prin decontări reciproce.*

În baza datelor din exemplul 6, partenerul public va contabiliza operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 6.1, iar partenerul privat – în tabelul 6.2.

*Tabelul 6.1*

**Înregistrări contabile privind administrarea fiduciară la partenerul public**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma (lei)** | **Corespondenţa conturilor** | |
| **debit** | **Credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea valorii bunurilor transmise partenerului privat | 12 400 000 | Active transmise partenerului privat | Active aflate în exploatare |
| 2. | Calcularea uzurii bunurilor transmise partenerului privat (12 400 000 lei : 30 ani) | 413 333 | Cheltuieli privind uzura activelor | Uzura activelor |
| 3. | Calcularea veniturilor aferente administrării fiduciare | 2 060 000 | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar | Alte venituri ale autorităţilor/instituţiilor bugetare |
| 4. | Înregistrarea cheltuielilor aferente administrării fiduciare | 1 420 000 | Cheltuieli | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar |
| 5. | Decontarea datoriilor și creanțelor aferente administrării fiduciare | 1 420 000 | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar | Creanțe ale clienţilor din afara sistemului bugetar |
| 6. | Stingerea creanțelor aferente administrării fiduciare (2 060 000 lei – 1 420 000 lei) | 640 000 | Conturi curente în sistemul trezorerial în moneda naţională | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar |
| 7. | Reflectarea datoriilor față de partenerul privat privind remunerația aferentă serviciilor de administrare fiduciară  (2 060 000 lei × 15%) | 309 000 | Cheltuieli | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar |
| 8. | Achitarea datoriilor față de partenerul privat privind remuneraţia serviciilor de administrare fiduciară | 309 000 | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar | Conturi curente în sistemul trezorerial în moneda naţională |
| 9. | Reflectarea valorii bunurilor primite de la partenerul privat la expirarea contractului de administrare fiduciară | 12 400 000 | Active aflate în exploatare | Active transmise partenerului privat |

*Tabelul 6.2*

**Înregistrări contabile privind administrarea fiduciară la partenerul privat**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea valorii bunurilor primite în administrare fiduciară | 12 400 000 | Cont extrabilanţier | - |
| 2. | Înregistrarea costurilor aferente administrării fiduciare | 1 420 000 | Costuri aferente administrării fiduciare | Stocuri, alte active curente, etc. |
| 3. | Reflectarea încasărilor din vînzarea tichetelor | 2 060 000 | Numerar,  creanțe curente | Încasări globale aferente contractelor de administrare fiduciară |
| 4. | Transferarea încasărilor din gestionarea bunurilor aferente administrării fiduciare către partenerul public | 2 060 000 | Încasări globale aferente contractelor de administrare fiduciară | Datorii curente |
| 5. | Transferarea costurilor aferente administrării fiduciare către partenerul public | 1 420 000 | Creanţe curente | Costuri aferente administrării fiduciare |
| 6. | Decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente administrării fiduciare | 1 420 000 | Datorii curente | Creanţe curente |
| 7. | Achitarea datoriei față de partenerul public privind administrarea fiduciară | 640 000 | Datorii curente | Numerar |
| 8. | Înregistrarea veniturilor sub forma remuneraţiei pentru prestarea serviciilor de administrare fiduciară (2 060 000 lei x 15%) | 309 000 | Creanţe curente | Venituri curente |
| 9 | Înregistrarea cheltuielile aferente obținerii veniturilor (remunerației) aferente contractului de administrare fiduciară | 212 000 | Cheltuieli  curente | Stocuri, datorii |
| 10. | Încasarea remuneraţiei pentru prestarea serviciilor de administrare fiduciară | 309 000 | Numerar | Creanţe curente |
| 11. | Reflectarea valorii bunurilor returnate către partenerul public la expirarea contractului de administrare fiduciară | 12 400 000 |  | Cont extrabilanţier |

***Contracte de societate civilă***

*Generalități*

35. În cadrul parteneriatului public-privat realizat sub forma contractului de societate civilă, veniturile şi pierderile se împart între asociați proporţional cu cota lor de participare în activitatea societății civile.

36. Conducerea societăţii civile este încredinţată fie unui asociat, numit asociat conducător, fie tuturor asociaţilor, împuterniciţi să reprezinte societatea civilă în raporturile cu terții.

37. Contabilitatea operațiunilor aferente contractelor de societate civilă este ținută de asociatul conducător sau de fiecare dintre asociați, în dependență de faptul cui îi este încredințată conducerea societății civile.

38. Contabilitatea operațiunilor de societate civilă este condiționată de forma societății civile: fără active comune și cu active comune.

39. În cazul societății civile fără active comune, contabilitatea operaţiunilor se ţine separat de către fiecare asociat al societăţii civile, pe subconturi distincte, reflectînd cheltuielile, veniturile, creanţele şi datoriile aferente în conformitate cu standardele de contabilitate şi alte acte normative din domeniul contabilității.

40. Rezultatele aferente operaţiunilor efectuate fără active comune pot fi repartizate între asociaţi în raport cu:

1) venitul din vînzări;

2) rezultatul financiar, sau

3) în alt mod prevăzut în contractul societăţii civile.

41. În cazul repartizării venitului din vînzări, obţinut în urma efectuării operaţiunilor fără active comune, cota-parte a venitului fiecărui asociat a societăţii civile se determină ca produsul dintre venitul din vînzări şi cota-parte a fiecărui asociat. În acest caz veniturile, cheltuielile, bunurile sau rezultatul financiar aferent activităţii societăţii civile se contabilizează de fiecare asociat sau de către asociatul-conducător.

42. În cazul repartizării rezultatului financiar obţinut din operaţiunile efectuate fără active comune, cota-parte a rezultatului financiar a fiecărui asociat al societăţii civile se determină ca produsul dintre rezultatul financiar şi cota-parte a fiecărui asociat.

43. Bunurile create se repartizează între asociaţi în modul stabilit în contractele de societate civilă.

44. Activitatea societăţii civile cu active comune prevede deţinerea comună şi controlul comun de către asociaţi asupra activelor depuse sau achiziţionate pentru scopurile comune, inclusiv în obţinerea de beneficii economice.

45. În cazul contractelor de societate civilă cu active comune, activele se reflectă în bilanțul asociatului-conducător, care calculează amortizarea/uzura acestora.

46. La data prevăzută de contract, asociatul conducător întocmeşte un document de repartizare a veniturilor, costurilor sau a rezultatului financiar obţinut din utilizarea activelor controlate în comun în funcţie de cota de participaţie a fiecărui asociat.

*Contabilitatea operaţiunilor fără active comune*

*Contabilitatea contractelor de societate civilă la partenerul public*

47. Partenerul public contabilizează operațiunile aferente contractului de societate civilă fără active comune după cum urmează:

- înregistrarea valorii bunurilor transmise în calitate de contribuție – ca corespondență internă între subconturile deschise la conturile de evidență a activelor nefinanciare;

- înregistrarea cheltuielilor aferente activității societății civile – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor;

- calcularea veniturilor aferente activității societății civile – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor;

- reflectarea valorii bunurilor primite ca rezultat al activității societății civile – ca majorare concomitentă a activelor nefinanciare și a veniturilor de la active intrate cu titlu gratuit.

*Contabilitatea contractelor de societate civilă la partenerul privat*

48. Partenerul privat ține contabilitatea operaţiunilor în cadrul societăţii civile fără active comune în conformitate cu prevederile pct. 19-26 din SNC „Părţi afiliate şi contracte de societate civilă”.

49. Costurile, veniturile, creanțele și datoriile aferente operațiunilor de societate civilă fără active comune se contabilizează pe subconturi separate de alte activități.

***Exemplul 7.*** *Partenerul public şi partenerul privat au încheiat un contract de societate civilă pe 2 ani în scopul construcţiei a trei blocuri de locuit - 210 apartamente pentru familiile tinerilor specialişti.* *In conformitate cu documentaţia de proiect, blocurile urmează a fi identice ca dimensiuni şi caracteristici.*

*Conform contractului de societate civilă, partenerii au următoarele obligaţiuni:*

*- partenerul public depune în calitate de contribuţii în activitatea societăţii civile terenul care se află în gestiune și pe care va fi amplasată construcţia în valoare de 100 000 lei precum şi asigură eliberarea documentelor permisive în construcţii în conformitate cu normele legale relevante;*

*- partenerul privat organizează şi finanţează procesul de construcţie a blocurilor de locuit pînă la darea în exploatare a acestora.*

*Contractul de societate civilă prevede repartizarea rezultatelor activităţii după cum urmează: partenerului public îi revin 70 de apartamente şi partenerului privat – 140 de apartamente.*

*Partenerul privat este desemnat în calitate de asociat conducător.*

*În anul 201X, partenerul privat a suportat costuri legate de construcţia blocurilor în sumă totală de 63 000 000 lei. La finele anului 201X, a fost perfectat procesul verbal de recepţie finală a blocurilor de locuit.*

*În conformitate cu politicile contabile, partenerul privat ține evidența costurilor aferente construcției în contul de gestiune „Costuri aferente contractelor de societate civilă”.*

În baza datelor din exemplul 7, partenerul public va contabiliza operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 7.1, iar partenerul privat – în tabelul 7.2.

*Tabelul 7.1*

**Înregistrări contabile privind operațiunile efectuate fără active comune la partenerul public**

| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **debit** | **Credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea valorii terenului transmis partenerului privat | 100 000 | Teren transmis  partenerului privat | Teren în exploatare |
| 2. | Reflectarea valorii apartamentelor primite de la partenerul privat (63 000 000 lei : 210 apartamente x 70 apartamente) | 21 000 000 | Intrări gratuite de clădiri | Venituri de la active intrate cu titlu gratuit |
| 3. | Reflectarea valorii terenului primit de la partenerul privat la expirarea contractului | 100 000 | Teren în exploatare | Teren transmis  partenerului privat |

*Tabelul 7.2*

**Înregistrări contabile privind operațiunile efectuate fără active comune la partenerul privat**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea costurilor legate de construcţia apartamentelor | 63 000 000 | Costuri aferente contractelor de societate civilă | Stocuri, amortizare, datorii etc. |
| 2. | Reflectarea costului efectiv al apartamentelor transmise în exploatare | 63 000 000 | Produse | Costuri aferente contractelor de societate civilă |
| 3. | Decontarea costului efectiv al apartamentelor transmise partenerului public (63 000 000 lei : 210 apartamente x 70 apartamente) | 21 000 000 | Creanţe ale părţilor afiliate | Produse |
| 4. | Majorarea costurilor apartamentelor în mărimea costului apartamentelor transmise partenerului public | 21 000 000 | Produse | Datorii ale părților afiliate |
| 5. | Decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor partenerului public | 21 000 000 | Datorii ale părților afiliate | Creanţe ale părţilor afiliate |

*Contabilitatea operaţiunilor cu active comune*

*Contabilitatea contractelor de societate civilă la partenerul public*

50. Partenerul public contabilizează operațiunile aferente contractului de societate civilă cu active comune după cum urmează:

*1) în calitate de asociat conducător*

- calcularea valorii contribuției partenerului privat – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor anticipate;

- încasarea mijloacelor bănești în calitate de contribuție a partenerului privat – ca majorare a mijloacelor bănești și diminuare a creanțelor;

- reflectarea valorii obiectului procurat în conformitate cu condițiile contractuale – ca majorare concomitentă a activelor nefinanciare și a datoriilor sau diminuare a creanțelor;

- calcularea uzurii obiectului contractului de societate civilă – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a uzurii activului nefinanciar;

- înregistrarea cheltuielilor de exploatare a obiectului contractului – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor, diminuare a stocurilor etc.;

- înregistrarea veniturilor obținute în urma activității societății civile – ca majorare concomitentă a creanțelor, mijloacelor bănești și a veniturilor totale;

- reflecarea la sfîrșitul perioadei de gestiune a veniturilor totale aferente creanțelor neachitate – ca diminuare a veniturilor și majorare a veniturilor anticipate.

- restabilirea la începutul perioadei de gestiune a veniturilor totale aferente creanțelor ce urmează a fi încasate – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a veniturilor;

- înregistrarea veniturilor ce îi revin partenerului privat în conformitate cu cotele stabilite în contract – ca diminuare a veniturilor totale și majorare a datoriilor;

- stingerea datoriilor aferente partenerului privat – ca diminuare concomitentă a datoriilor și a mijloacelor bănești.

- decontarea uniformă pe durata contractului a veniturilor anticipate la venituri aferente contribuției primite de la partenerul privat la începutul contractului de societate civilă – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a veniturilor;

*2) în calitate de asociat*

- reflectarea mijloacelor bănești/valorii activelor nefinanciare transmise în calitate de contribuție partenerului privat – ca majorare concomitentă a cheltuielilor anticipate și diminuare a mijloacelor bănești/ activelor nefinanciare;

- calcularea veniturilor aferente contractelor de societate civilă în conformitate cu cotele stabilite – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor;

- stingerea creanțelor aferente contractelor de societate civilă – ca majorare a mijloacelor bănești și diminuare a creanțelor;

- decontarea uniformă pe durata contractului a cheltuielilor anticipate la cheltuieli aferente contribuției transmise partenerului privat la începutul contractului de societate civilă – ca majorare a cheltuielilor și diminuare a cheltuielilor anticipate.

*Contabilitatea contractelor de societate civilă la partenerul privat*

51. Partenerul privat ține contabilitatea operaţiunilor în cadrul societăţii civile cu active comune în conformitate cu prevederile pct. 27 - 30 din SNC „Părţi afiliate şi contracte de societate civilă”.

52. Evidența costurilor, veniturilor, creanțelor și datoriilor aferente operațiunilor de societate civilă cu active comune se ține în subconturi separate de alte activități.

***Exemplul 8.*** *Partenerul public şi partenerul privat au achiziţionat în anul 201X în baza unui contract de societate civilă, 5 dispozitive medicale performante pentru dotarea serviciului de diagnostic şi laborator în cadrul instituţiilor medico-sanitare publice republicane la un preţ total 6 500 000 lei, cu o durată de utilizare de 7 ani. Echipamentul urmează a fi utilizat pentru prestarea serviciilor de diagnostic şi laborator contra plată, conform tarifelor aprobate de ministerul de resort, precum şi pentru prestarea serviciilor medicale finanţate din contul fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală.*

*Conform contractului, participația partenerului public la societatea civilă constituie 45% din valoarea echipamentului, iar a partenerului privat 55%.*

*Partenerul public este numit în calitate de asociat conducător. Partenerul privat transferă contribuția sa partenerului public pentru procurarea de către acesta a echipamentului.*

*În decursul perioadei de gestiune 201X, venitul anual de la prestarea serviciilor medicale contra plată constituie 2 045 000 lei, iar veniturile din prestarea serviciilor medicale finanţate din contul fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală – 2 854 000 lei.*

*Conform contractului, veniturile obţinute din prestarea serviciilor medicale contra plată se repartizează proporţional cu mijloacele depuse de către fiecare asociat la achiziţionarea echipamentului, iar veniturile din prestarea serviciilor medicale finanţate din contul fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală se repartizează după cum urmează – partenerului public îi revin 90%, partenerului privat – 10% din suma totală a veniturilor.*

*Conform politicilor contabile, partenerul privat decontează cota valorii obiectului finanțat din surse proprii la cheltuieli curente în mod uniform pe durata contractului de societate civilă.*

*Durata contractului de parteneriat public-privat constituie 6 ani.*

În baza datelor din exemplul 8, partenerul public va contabiliza operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 8.1, iar partenerul privat – în tabelul 8.2.

*Tabelul 8.1*

**Înregistrări contabile privind operațiunile efectuate cu active comune la partenerul public**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Calcularea valorii contribuției partenerului privat pentru procurarea dispozitivelor medicale (6 500 000 lei x 55%) | 3 575 000 | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar | Venituri anticipate |
| 2. | Reflectarea mijloacelor bănești primite de la partenerul privat ca contribuție pentru procurarea dispozitivelor medicale (6 500 000 lei x 55%) | 3 575 000 | Conturi curente în sistemul trezorerial în moneda naţională | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar |
| 3. | Înregistrarea valorii dispozitivelor medicale procurate | 6 500 000 | Procurări de mașini și utilaje | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar |
| 4. | Stingerea datoriei | 6 500 000 | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar | Conturi curente în sistemul trezorerial în moneda naţională |
| 5. | Calcularea uzurii mijlocelor fixe în primul an de exploatare, reieşind din durata de funcţionare utilă stabilită: (6 500 000 lei: 7 ani) | 928 571 | Cheltuieli privind uzura maşinilor şi utilajelor | Uzura maşinilor şi utilajelor |
| 6. | Calcularea veniturilor totale din operaţiunile efectuate cu active comune în anul 201X (2 045 000 lei + 2 854 000 lei) | 4 899 000 | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar | Venituri ale autorităţilor/instituţiilor bugetare |
| 7. | Stingerea creanțelor aferente contractului de societate civilă | 4 899 000 | Conturi curente în sistemul trezorerial în moneda naţională | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar |
| 8. | Calcularea veniturilor ce îi revin partenerului privat în anul 201X în conformitate cu cotele stabilite în contract  (2 045 000 lei x 55% + 2 854 000 lei x 10%) | 1 410 150 | Venituri ale autorităţilor/instituţiilor bugetare | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar |
| 9. | Stingerea datoriei aferente partenerului privat | 1 410 150 | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar | Conturi curente în sistemul trezorerial în moneda naţională |
| 10. | Decontarea veniturilor anticipate la venituri în anul 201X aferente contribuției primite de la partenerul privat  (3 575 000 lei : 6 ani) | 595 833 | Venituri anticipate | Venituri ale autorităţilor/instituţiilor bugetare |

*Tabelul 8.2*

**Înregistrări contabile privind operațiunile efectuate cu active comune la partenerul privat**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Transferul numerarului pentru procurarea dispozitivelor medicale pentru dotarea serviciului de diagnostic şi laborator (6 500 000 lei x 55%) | 3 575 000 | Creanțe ale părților afiliate | Numerar |
| 2. | Reflectarea cotei valorii dispozitivelor medicale procurate în societate civilă (6 500 000 lei x 55%) | 3 575 000 | Cheltuieli anticipate | Datorii față de părțile afiliate |
| 3. | Compensarea reciprocă a creanțelor și datoriilor partenerului public | 3 575 000 | Datorii față de părțile afiliate | Creanțe ale părților afiliate |
| 4. | Înregistrarea veniturilor din operaţiunile efectuate cu active comune în conformitate cu cotele stabilite în contract  (2 045 000 x 55% + 2 854 000 x 10%) | 1 410 150 | Creanțe ale părților afiliate | Venituri curente |
| 5. | Decontarea cheltuielilor anticipate aferente obiectelor procurate în societate civilă la cheltuieli curente în anul 201X (3 575 000 lei : 6 ani) | 595 833 | Cheltuieli curente | Cheltuieli anticipate |
| 6. | Stingerea creanței partenerului public privind veniturile repartizate din societatea civilă | 1 410 150 | Numerar | Creanțe ale părților afiliate |

***Contracte de locaţiune/arendă***

*Generalităţi*

53. În cadrul contractului de locaţiune/arendă partenerul public (locatorul) transmite partenerului-privat (locatarului) în posesiune şi folosinţă temporară a bunurilor proprietate publică.

54. Partenerul privat este responsabil de utilizarea conform destinaţiei a bunului şi de colectarea plăţilor pentru serviciile prestate.

*Contabilitatea contractelor de locaţiune/arendă la partenerul public*

55. Partenerul public contabilizează operațiunile aferente contractului de locaţiune/arendă după cum urmează:

- menținerea bunurilor în contabilitate și calcularea uzurii acestora;

- reflectarea costurilor iniţiale, aferente încheierii contractului de locaţiune/arendă care conform condiţiilor contractului se suportă de către partenerul public – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor sau diminuare a creanţelor;

- calcularea plăţilor de locaţiune/arendă primite sau de primit – ca majorare concomitentă a creanţelor şi a veniturilor pe durata contractului;

- reflectarea costurilor aferente reparaţiei bunurilor transmise în locaţiune/arendă efectuate de către partenerul privat din contul plăţilor de locaţiune/arendă – ca majorare concomitentă a cheltuielilor sau activelor nefinanciare (în cazul capitalizării) și a datoriilor;

- decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente contractului de locaţiune/arendă – ca diminuare concomitentă a datoriilor și a creanțelor;

- reflectarea costurilor aferente returnării bunurilor transmise în locaţiune/arendă suportate de către partenerul public – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor.

*Contabilitatea contractelor de locaţiune/arendă la partenerul privat*

56. Partenerul privat ţine contabilitatea operaţiunilor aferente contractelor de locaţiune/arendă conform SNC „Contracte de leasing”, după cum urmează:

- reflectarea bunurilor primite în locaţiune/arendă în conturile extrabilanţiere la valoarea convenită de părţi în contractul de locaţiune/arendă;

- înregistrarea costurilor direct atribuibile intrării (restituirii) bunurilor primite în locaţiune/arendă şi costurile de întreţinere, care conform condiţiilor contractului se suportă de către partenerul privat – ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, datoriilor și diminuare a stocurilor etc;

- reflectarea plăţilor de locaţiune/arendă – ca majorare concomitentă a costurilor şi/sau cheltuielilor curente și a datoriilor;

- reflectarea costurilor aferente reparaţiei bunurilor primite în locaţiune/arendă suportate pe seama plăţilor de locaţiune/arendă se contabilizează ca prestare de servicii (executare de lucrări). Costul efectiv al lucrărilor de reparaţie se decontează la cheltuieli curente concomitent cu diminuarea costurilor activităţilor auxiliare şi/sau cheltuielilor anticipate;

- înregistrarea valorii de vînzare a lucrărilor de reparaţie transmise partenerului public – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- decontarea reciprocă a creanţelor şi datoriilor curente.

***Exemplul 9.*** *Partenerul privat a primit de la partenerul public în anul 201X în locaţiune pe 3 ani o clădire cu destinaţie de producţie. Peste un an partenerul privat a efectuat în antrepriză reparaţia clădirii în scopul menţinerii obiectului în stare funcţională. Costul efectiv al reparaţiei a constituit 266 400 lei. Conform contractului încheiat partenerul public acceptă ca costul reparaţiei în mărime de pînă la 180 000 lei să fie compensat din contul plăţilor aferente contractului* *de locaţiune, care se efectuează la sfîrşitul fiecărei luni în sumă de 20 000 lei. Respectiv, costul reparaţiei, ce depăşeşte limita stabilită în contract, urmează să fie suportat de către partenerul privat. Potrivit politicilor contabile ale acestuia, costurile aferente reparaţiei curente a bunurilor primite ca obiecte ale parteneriatului public-privat se înregistrează ca cheltuieli anticipate şi se atribuie uniform la cheltuieli curente în termen de 12 luni.*

În baza datelor din exemplul 9, partenerul public va contabiliza operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 9.1, iar partenerul privat – în tabelul 9.2.

*Tabelul 9.1*

**Înregistrări contabile aferente reparaţiei clădirii pe seama plăţii de locaţiune la partenerul public**

| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea valorii lucrărilor de reparaţie primite de la partenerul privat | 180 000 | Cheltuieli | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar |
| 2. | Calcularea plăţii lunare pentru locaţiunea clădirii | 20 000 | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar | Plată pentru locaţiunea bunurilor patrimoniului public |
| 3. | Decontarea creanţelor şi datoriilor aferente partenerului privat la finele fiecărei luni | 20 000 | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar |

*Tabelul 9.2*

**Înregistrări contabile aferente reparaţiei clădirii pe seama plăţii de locaţiune la partenerul privat**

| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea costurilor de reparație a clădirii transmise partenerului public | 266 400 | Cheltuieli anticipate | Datorii |
| 2. | Decontarea valorii lucrărilor de reparaţie transmise partenerului public | 180 000 | Creanţe | Venituri  curente |
| 3. | Calcularea plăţii lunare de locaţiune | 20 000 | Costuri | Datorii |
| 4. | Compensarea reciprocă a creanţelor şi datoriilor la finele fiecărei luni | 20 000 | Datorii | Creanţe |
| 5. | Decontarea la finele fiecărei luni a costurilor de reparaţie recuperate pe cont propriu – [(266 400 lei – 180 000 lei) : 12 luni] | 7 200 | Cheltuieli curente | Cheltuieli anticipate |

57.Costurile aferente reparaţiei bunurilor primite în locaţiune/arendă, care conform condiţiilor contractului se suportă de către locatar, se contabilizează în conformitate cu pct. 29-32 din SNC „Contracte de leasing”.

***Contracte de concesiune***

*Generalități*

58. În cadrul parteneriatului public-privat realizat sub forma contractului de concesiune partenerul public (concedentul) cesionează partenerului privat (concesionarului) drepturile sale de posesiune şi de folosinţă asupra obiectului concesiunii, rezervîndu-şi dreptul exclusiv de dispoziţie asupra acestuia.

59. Venitul obţinut de partenerul privat ca rezultat al exploatării obiectului concesiunii aparține acestuia, dacă contractul de concesiune nu prevede altfel.

60. Bunurile proprii şi de altă natură procurate cu mijloace proprii precum şi îmbunătăţirile aduse obiectului concesiunii, constituie proprietatea partenerului privat dacă acestea pot fi separate de obiectul în cauză fără a-l prejudicia.

61. Îmbunătăţirile inseparabile aduse obiectului concesiunii de către partenerul privat constituie proprietatea partenerului public. La expirarea contractului de concesiune ori în cazul rezilierii lui, partenerul privat are dreptul la recuperarea costului îmbunătăţirilor aduse obiectului concesiunii cu permisiunea partenerului public, dacă contractul nu prevede altfel.

62. Plata redevenței concesiunii în cadrul parteneriatului public-privat este condiționată de formele acesteia care pot fi:

1) plată de o singură dată pentru întreagă durată a concesiunii (bonus);

2) plăţi periodice sub formă de chirie, rentă, plăți pentru extracția resurselor naturale sau pentru fabricarea produselor (royalty).

*Contabilitatea contractelor de concesiune la partenerul public*

63. Partenerul public contabilizează operațiunile aferente contractului de concesiune după cum urmează:

- menținerea bunurilor în contabilitate și calcularea uzurii acestora;

- reflectarea bunurilor în contul extrabilanțier, în cazul cînd acestea se transmit la bilanțul partenerului privat;

- recunoașterea veniturilor din redevențe primite sub formă de:

*a) plată de o singură dată pentru întreagă durată a concesiunii*

- calcularea veniturilor aferente contractului de concesiune – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor anticipate;

- decontarea uniformă pe durata contractului a veniturilor anticipate la venituri – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a veniturilor;

- stingerea creanței aferente partenerului privat – ca majorare a mijloacelor bănești și diminuare a creanțelor;

*b) plăți periodice*

- calcularea veniturilor aferente contractului de concesiune, pe măsura survenirii termenului de achitare – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor;

- stingerea creanțelor aferente partenerului privat – ca majorare a mijloacelor bănești și diminuare a creanțelor;

- reflectarea costului îmbunătățirilor obiectului concesiunii - ca majorare concomitentă a activelor nefinanciare și a datoriilor;

- achitarea datoriei către partenerul privat – ca diminuare concomitentă a datoriilor și a mijloacelor bănești.

*Contabilitatea contractelor de concesiune la partenerul privat*

64. În cadrul parteneriatului public-privat veniturile obţinute din prestarea serviciilor, cu utilizarea obiectelor primite în concesiune, şi cheltuielile legate de desfăşurarea acestei activităţi se contabilizează în conformitate cu SNC „Venituri” şi SNC „Cheltuieli”.

65. Conform prevederilor contactului de concesiune partenerul privat poate recunoaște obiectul concesiunii în componența imobilizărilor sau le înregistrează într-un cont extrabilanţier.

66. Obiectele concesiunii recunoscute de către partenerul privat ca imobilizări sînt supuse amortizării în conformitate cu prevederile SNC ”Imobilizări necorporale și corporale”.

67. Plata de o singură dată (bonusul) pentru dreptul de utilizare a obiectului concesiunii se recunoaște ca imobilizări necorporale și se amortizează pe parcursul întregii durate a contractului de concesiune, conform metodei liniare sau altei metode prevăzute în politicile contabile ale partenerului privat.

***Exemplul 10.*** *La 10 ianuarie 201X, partenerul privat a primit în concesiune de la partenerul public un apeduct valoarea căruia constituie 8 000 000 lei, pe un termen de 30 de ani. Durata de utilizarea a apeductului – 45 de ani. În baza contractului de concesiune, partenerul privat s-a obligat să presteze către populaţie servicii de alimentare cu apă contra plată, să întreţină apeductul în stare funcţională, să asigure reparaţia curentă a acestuia. Mărimea plății de o singură dată (bonusul) pentru întreaga durată a concesiunii constituie 3 600 000 lei şi se supune amortizării pe durata contractului de concesiune conform metodei liniare.*

În baza datelor din exemplul 10, partenerul public va contabiliza operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 10.1, iar partenerul privat – în tabelul 10.2.

*Tabelul 10.1*

**Înregistrări contabile aferente contractului de concesiune a apeductului la partenerul public**

| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea valorii apeductului transmis partenerului privat | 8 000 000 | Instalații de transmisie transmise partenerului privat | Instalații de transmisie aflate în exploatare |
| 2. | Calcularea uzurii apeductului pe anul 201X (8 000 000 lei : 45 ani) | 177 778 | Cheltuieli privind uzura instalaţiilor de transmisie | Uzura instalaţiilor de transmisie |
| 3. | Înregistrarea bonusului pentru dreptul de utilizare a apeductului | 3 600 000 | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar | Venituri anticipate |
| 4. | Încasarea bonusului pentru dreptul de utilizare a apeductului | 3 600 000 | Conturi curente în sistemul trezorerial în moneda naţională | Creanţe ale clienţilor din afara sistemului bugetar |
| 5. | Decontarea veniturilor anticipate la venituri în anul 201X (3 600 000 lei : 30 ani) | 120 000 | Venituri anticipate | Alte venituri ale autorităţilor/instituţiilor bugetare |
| 6. | Reflectarea valorii apeductului primit de la partenerul privat la expirarea contractului | 8 000 000 | Instalații de transmisie aflate în exploatare | Instalații de transmisie transmise partenerului privat |

*Tabelul 10.2*

**Înregistrări contabile aferente contractului de concesiune a apeductului la partenerul privat**

| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea valorii apeductului primit în concesiune | 8 000 000 | Cont extrabilanțier |  |
| 2. | Recunoasterea plătii (bonusului) aferent apeductului primit în concesiune către partenerul public | 3 600 000 | Imobilizări necorporale | Datorii |
| 3. | Calcularea amortizării lunare a imobilizărilor necorporale (bonusului) (3 600 000 lei : 30 ani : 12 luni) | 10 000 | Costuri | Amortizarea imobilizării necorporale |
| 4. | Decontarea valorii apeductului transmis partenerului public la expirarea contractului de concesiune | 8 000 000 |  | Cont extrabilanțier |

68. Plăţile periodice efectuate conform contractului de concesiune se înregistrează ca costuri/cheltuieli curente în perioada de gestiune în care au fost calculate (suportate).

69. Costurile ulterioarede modernizare și reconstrucție a obiectului concesiunii ce contribuie la majorarea beneficiilor economice aşteptate din utilizarea imobilizărilor corporale care nu sînt înregistrate în bilanţul partenerului privat se reflectă în componența mijloacelor fixe ca obiecte de evidenţă separate, conform prevederilor pct. 60 din SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”.

70. Costurile de modernizare și reconstrucție a obiectului concesiunii suportate, urmează a fi amortizate conform pct.19-28 din SNC „Imobilizări necorporale şi corporale” pe parcursul perioadei de utilizare, care nu trebuie să depășească durata contractului de concesiune.

71. În cazul în care contractul de concesiune prevede, la expirarea sau rezilierea acestuia, compensarea de către partenerul public a valorii neamortizate a costurilor de modernizare și reconstrucție a obiectului concesiunii înregistrate în contabilitate ca obiecte separate, această operaţiune se reflectă ca o vînzare de imobilizări corporale. În cazul în care contractul de concesiune nu conține aceste prevederi – costurile de ieșire a obiectului concesiunii se înregistrează ca cheltuieli în perioada în care acestea au fost suportate.

***Exemplul 11.*** *Partenerul privat**a construit o fîntînă arteziană în antrepriză în valoare de 350 000 lei. Ulterior la fîntîna arteziană a fost conectată rețeaua de apeduct în valoare de 75 300 lei primită în concesiune de la partenerul public pe o durată de 20 ani. Durata de utilizarea a rețelei apeductului – 45 de ani. Conform politicilor contabile durata de utilizare a fîntînii arteziene este de 20 ani, metoda de amortizare – liniară. După 15 ani de exploatare a fîntînii, inclusiv a rețelei de apeduct, contractul de concesiune a fost reziliat cu acordul ambelor părţi. Conform prevederilor contractuale, în cazul rezilierii contractului de concesiune partenerului privat i se va compensa partea neamortizată a valorii fîntînii arteziene.*

În baza datelor din exemplul 11, partenerul public va contabiliza operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 11.1, iar partenerul privat – în tabelul 11.2.

*Tabelul 11.1*

**Înregistrări contabile privind contractul de concesiune la partenerul public**

| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea valorii rețelei de apeduct transmise în concesiune | 75 300 | Instalații de transmisie transmise partenerului privat | Instalații de transmisie aflate în exploatare |
| 2. | Calcularea uzurii rețelei de apeduct pe anul 201X (75 300 lei : 45 ani) | 1 673 | Cheltuieli privind uzura instalaţiilor de transmisie | Uzura instalaţiilor de transmisie |
| 3. | Reflectarea valorii fîntînii procurate în urma rezilierii contractului | 87 500 | Procurarea construcțiilor speciale | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar |
| 4. | Achitarea datoriei către partenerul privat | 87 500 | Datorii faţă de furnizori din afara sistemului bugetar | Conturi curente în sistemul trezorerial în moneda naţională |
| 5. | Reflectarea valorii rețelei de apeduct primite de la partenerul privat în urma rezilierii contractului | 75 300 | Instalații de transmisie aflate în exploatare | Instalații de transmisie transmise partenerului privat |

*Tabelul 11.2*

**Înregistrări contabile aferente contractului de concesiune la partenerul privat**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Conţinutul operaţiunilor** | **Suma, lei** | **Corespondenţa conturilor** | |
| **debit** | **credit** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Reflectarea costurilor de construcție a fîntînii arteziene | 350 000 | Imobilizări corporale în curs de execuție | Datorii curente |
| 2. | Transmiterea în exploatare a fîntînii arteziene | 350 000 | Mijloace fixe | Imobilizări corporale în curs de execuție |
| 3. | Calcularea amortizării anuale a fîntînii arteziene pînă la rezilierea cotractului de concesiune (350 000 lei : 20 ani x 15 ani) | 262 500 | Costuri | Amortizare |
| 4. | Decontarea amortizării acumulate a fîntînii arteziene în legătură cu reziliearea contractului de concesiune | 262 500 | Amortizare | Mijloace fixe |
| 5. | Decontarea valorii contabile a fîntînii arteziene transmise partenerului public la rezilierea contractului | 87 500 | Cheltueli curente | Mijloace fixe |
| 6. | Înregistrarea valorii fîntînii arteziene transmise partenerului public la rezilierea contractului | 87 500 | Creanțe curente | Venituri curente |
| 7. | Stingerea creanței aferente fîntînii arteziene transmise partenerului public (350 000 lei – 262 500 lei) | 87 500 | Conturi curente | Creanțe curente |

**Data intrării în vigoare**

72. Prezentele indicaţii metodice intră în vigoare la 1 ianuarie 2019.