ROLUL PARTENERIATULUI PUBLIC-PRIVAT ÎN DEZVOLTAREA SISTEMULUI CONTABIL: DE LA RECUNOAȘTEREA SUBVENȚIILOR LA CAPITALUL DE RISC

Viorica UNGUREANU,
ORCID: 0000-0002-2874-439X
contabil șef Broker Asigurare-Reasigurare
"Capital Broker" SRL
doctorandă Școala Doctorală de Științe Economice a USM

CZU: 657.1:339.13.027:005.334 **DOI: https://doi.org/10.5281/zenodo.7388918**

Abstract. *The contemporary accounting system must respond to the challenges of society, the environment, the needs for development and innovation in various fields, and in order to achieve performance, a good collaboration of the government with the business environment is necessary. The role of public-private partnership (PPP) in the development of the accounting system implies the existence of an adequate institutional platform, including the legal framework, in the field of accounting, aimed at providing users with reliable information about real achievements in ensuring the sustainable development of both business and the state. Financial statements should reflect reliable information, on the participation of business, which assumes most of the risks, and on the participation of the public sector providing social services. Author put forward a hypothesis: the result of effective interaction PPP, based on the mechanisms for allocating grants, the implementation of innovative projects, financing the activities of capital, requires adequate reporting, which entails its improvement.*

Keywords: accounting system, public-private partnership, accounting reports, subsidies, innovation projects, venture capital.

Introducere. Sistemul contabil contemporan trebuie să răspundă provocărilor societății, mediului, nevoilor de dezvoltare și inovare în diverse domenii, iar pentru a obține performanță este necesară o bună colaborare a guvernului cu mediul de afaceri. Rolul parteneriatului public-privat (PPP) în dezvoltarea sistemului contabil presupune existența unei platforme instituționale adecvate, inclusiv a cadrului legal, în domeniul contabilității, menită să ofere utilizatorilor informații fiabile despre realizările reale în asigurarea dezvoltarea durabilă atât a afacerilor, cât și a statului.

Actualitatea temei. Ştiinţa este determinată de inovaţie, iar pentru a implementa inovațiilor, este necesar de a investi, de a găsi surse de finanțare, care, deseori, vin din partea guverului sau/și a altor parteneri sub formă de granturi, subvenții sau suport financiar nerambursabil. Parteneriatului public-privat în dezvoltarea sistemului contabil depinde în mare parte de domeniul inovațional ca nucleu al modernizării structurale în orice domeniu economic și factor decisiv ai creşterii economice. Acest articol conține informații utile despre cum se înregistrează în contabilitate subvențiile guvernamentale primite de entitate în cadrul programelor de stat, dar și posibilitatea implementării unui mecanis specific de finanțare cu venture capital, elaborarea unui model special pentru reprezentarea operațiunilor de executare, ajustarea și îmbunătățirea cadrului legal în domeniul inovării și a activității de risc.

Scopul și obiectivele generale*:*

- elaborarea mecanismului de contabilitate adecvat specificului activităţii de subvenționare din partea statului,
- modele de evidență contabilă specifică activității venture.
- argumentarea necesităţii utilizării concepţiei instituţionale în cercetarea problemelor activităţii de subvenționare și activității venture;

Metodologia cercetării. Cercetarea realizată are la bază metodologii bazate pe principii teoretico-științifice și empirice, metode analitice, metode statistice, observația, imnducția și deducția, metoda studiului de caz, prin ilustrarea unor informații practice, tehnica eficientă de învățare prin cercetare și descoperire, limbaj specializat aferent domeniului cercetat.

Pentru ca entitățile economice să nu-și piardă interesul pe motivul profitabilității reduse, este binevenită intervenția statului prin acordarea de prijin financiar și material în diferite domenii de activitate, care se numește **subvenție**. Potrivit prevederilor SNC ”Capital propriu și datorii”, subvențiile sunt definite ca asistenţă acordată de Guvern, alte autorităţi ale administraţiei publice, instituţii şi organizaţii naţionale şi internaţionale sub forma unor transferuri de resurse cu condiţia respectării de către entitate a anumitor cerinţe. Potrivit Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor ce ţin de asistența guvernamentală” subvenția este definită ca ajutor de stat sub forma transferului de resurse către întreprindere în schimbul trecut sau în viitor, anumite condiții referitoare la activitatea de exploatare a întreprinderii.

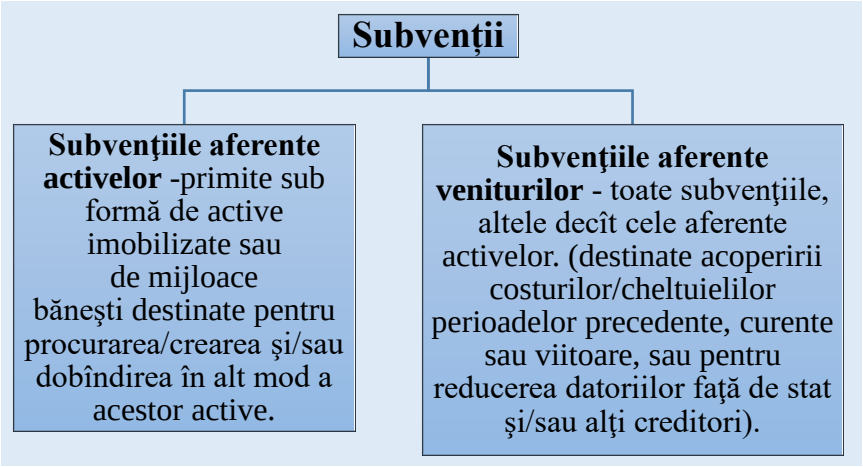


Fig1. ***Tipurile subvenției.*** Sursa*: Elaborată de autor*

Inițial subvenţiile se recunosc în baza contabilităţii de angajamente dacă există certitudinea întemeiată că: 1) entitatea va respecta condiţiile impuse de acordarea subvenţiilor;

2) subvenţiile vor fi primite;

3) valoarea subvenţiilor poate fi evaluată în mod credibil.

Mijloacele băneşti obținute din fondurile speciale şi/sau mijloacele financiare obținute sub formă de grant prin intermediul programelor aprobate de Guvern, utilizate conform destinației acestora constituie **surse de venit neimpozabile** (art. 20 lit. z[2] din CF). Din acestea fac parte:

- subvenționarea producătorilor agricoli de către AIPA conform Regulamentului cu privire la modul de repartizare a mijloacelor Fondului Național de Dezvoltare a Agriculturii și Mediului Rural aprobat prin HG nr. 455/2017;
- subvenționarea entităților de către Organizația pentru Dezvoltarea Sectorului Întreprinderilor Mici și Mijlocii (ODIMM) care ajută afacerile să se adapteze cerințelor și tendințelor globale ale economiei verzi, modele noi de producție și consum durabil pentru a contribui la eficientizarea utilizării resurselor, promovarea exporturilor și crearea locurilor de muncă, adoptarea practicilor ecologice din domeniile gestionării resurselor de apă, utilizării responsabile a energiei, cât și valorificarea materiei prime, reciclarea deșeurilor și reutilizarea acestora. ODIMM susține ÎMM-urile din Moldova la toate etapele de dezvoltare a afacerii prin valorificarea potențialului acestora de a deveni competitive, dinamice și sustenabile, administrează 12 Programe de stat de Suport în Afaceri, majoritatea cărora furnizează în mod integrat training-uri, finanțare și

mentorat. Pentru anul 2022, Guvernul Republicii Moldova a alocat un buget de peste 340 de milioane de lei pentru susținerea ÎMM-urilor;

- sumele subvențiilor pentru compensarea parțială a primelor de asigurare ale producătorilor agricoli în baza contractelor de asigurare a riscurilor de producție în agricultură etc.

În ultima perioadă tot mai mulți producători sunt interesați de procurarea echipamentelor, utilajelor pentru producerea energiei regenerabile, iar aceasta este posibil de realizat cu sprijinul Agenția de Intervenție și Plăți pentru Agricultură (AIPA), care subvenționează, în conformitate cu Hotărârea Guvernului nr. 455 din 21.06.2017 investițiile în construcția instalațiile de producere a energiei regenerabile.

Studiu de caz. *În octombrie 2020 entitatea "Agro" a efectuat investiții în în construcția instalațiile de producere a energiei regenerabile procurând Panouri fotovoltaice pentru producerea curentului electric (accesorii destinate pentru instalarea panourilor fotovoltaice, inclusiv invertoarele) în valoare de 800 00 lei, care au fost transmise în exploatare în următorul an, luna martie 2021. În luna martie 2021, Entitatea "Agro" a primit înștiințarea privind primirea unei subvenții (400 000 lei), iar in aprilie 2021 subvenția a fost primită, destinată pentru investițiile efectuate în construcția sistemelor de producere a energiei regenerabile – Panouri fotovotaice procurate anul trecut în proporție de 50% din costul investiției eligibile pentru subvenționare, dar nu mai mult de 800 de mii de lei per beneficiar. Durata de utilizare a Panourilor fotovoltaice constituie 3 ani, amortizarea se calculează prin metoda liniară.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

№	Document justificativ	Conținutul opera-ției economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
				DT	CT
octombrie 2020					
1	Factura fiscală	Procurarea panou-rilor fotovotaice	800 000	121	521
martie 2021					
2	PROCES-VERBAL de punere în funcţiune a mijloacelor fixe	Transmiterea în exploatare a panourilor fotovotaice	800 000	123	121
3	Înștiințarea privind primirea subvenției	Recunoasterea subvenției	400 000	234	424

aprilie 2021					
4	Ordin de plată	Primirea subvenției	400 000	242	234
5	Nota contabilă	calcularea amortizării (800 000 lei : 3 ani : 12 luni x 9 luni.)	200 000	821	124
31 decembrie 2021					
6	Nota contabilă	decontarea subvenției utilizate în mărimea amortizării aferente (400 000 lei : 3 ani : 12 luni × 9 luni.)	100 000	424	611
7	Nota contabilă	înregistrarea cotei curente a veniturilor anticipate pe termen lung (400 000 lei : 3 ani)	133 333,33	424	535

În scopuri fiscale. Potrivit art. 20 z^2 al Codului Fiscal (CF), mijloacele bănești obținute din fonduri speciale și/sau mijloace financiare obținute sub formă de grant prin intermediul programelor aprobate de Guvern, utilizate conform destinației sunt venituri scutite de impozitare. Aceste venituri urmează a fi ajustate în scopuri fiscale în rd. 02012 din VEN 12.

Corectări	Cod	Constatat în	Diferența col. 3 – col. 2	
		contabilitatea financiară	scopuri fiscale	
A	1	2	3	4
Mijloacele băneşti obţinute din fondurile speciale	02012	100 000	0	-100 000

Totodată, deoarece agentul economic a primit subvenția după achiziția mijlocului fix, mijlocul fix subvenționat se amortizează în scopuri fiscale. Aceste cheltuieli urmează a fi reflectate în scopuri fiscale în rd. 03012 din Declarație.

În ceea ce privește ***deducerea amortizării mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit*** vom menționa următoarele: *În conformitate cu art. 26^1 alin. (12-14) din CF:*

- Nu se permite deducerea amortizării mijloacelor fixe primite *cu titlu gratuit,* ***cu excepţia cazurilor în care valoarea acestora a fost inclusă în venitul impozabil*** al contribuabilului.
- În cazul finanţării parţiale a procurărilor mijloacelor fixe din surse ce constituie venituri neimpozabile, amortizarea se va calcula pentru partea suportată de către întreprindere.
- Prin derogare de la alin. (12) și (13), suma subvențiilor obținute ca urmare a efectuării investițiilor prin procurarea mijloacelor fixe din sursele proprii nu influențează asupra mărimii valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Pentru subvenționarea din partea statului există deja un model clar de contabilizare a operațiunilor contabile, este stabilit un mercanism lucrativ pentru dezvoltarea afacerilor în diferite domenii: agricultură, mediu, infrastructură, însă la etapa actuală Republica Moldova necesită esenţiale modificările şi completările la legislaţie în scopul stimulării inovaţiilor şi implementării în producere a tehnologiilor de vârf. Aceste modificări sunt condiţionate de necesitatea apariţiei unei legi menite să promoveze dezvoltarea mediului instituţional al inovaţiei, a sistemului naţional de inovare pentru a îmbunătăţi eficienţa domeniilor ştiinţifice, tehnice şi de inovare. Crearea mecanismelor de atragere a resurselor financiare în structurile venture este unul din obiectivele de dezvoltare pe termen lung al ţării. În Republica Moldova, necâtând la tentativelor organelor de stat de a crea senzația ţărilor dezvoltate, o reţea de parcuri ştiinţifi co-tehnologice şi incubatoare de inovare, realizarea cu succes a proiectelor de inovare care ar garanta economiei naţionale un efect economic palpant nu este posibilă din cauza lipsei unor astfel de mecanisme şi structuri. Finanţarea proiectelor de inovare diferă de fi nanţarea proiectelor în ramurile tradiţionale ale economiei. De regulă, întreprinderea atrage pentru procesul de producţie investiţii în calitate de resurse de creditare sau resurse ale investitorilor din afară, propunând în calitate de gaj proprietatea disponibilă.

În afacerea inovaţională o astfel de abordare nu este posibilă. Inventatorul are patent sau certificat de autor asupra invenţiilor proprii pe care le propune pentru implementare. În afară de aceasta, există un mare risc că, în urma implementării, produsul obţinut nu va avea succes comercial. Inventatorul nu posedă nici active lichide, pe care ar putea să le pună în gaj ca să obţină resurse fi nanciare pentru dezvoltarea procesului de producţie a proiectului său de inovare.

Băncile şi companiile de microfinanțare și alte instituții financiare refuză să participe la finanţarea unor asemenea proiecte, nu doresc să rişte chiar şi în cazul în care rata de rentabilitate în urma realizării proiectului de inovare poate să depăşească de 2-3 ori rata de rentabilitate obţinută în urma realizării proiectelor obişnuite. astfel, devine oportună racordarea unor elemente ale legislaţiei naţionale a Republicii Moldova la normele Uniunii Europene, în scopul reglementării activităţii fondurilor venture şi a companiilor venture.

În baza normativă al sistemului de contabilitate a RM până în prezent nu sunt definite dispozițiile, care ar acoperi și procesele inovatoare, și care nu ar fi contradictorii și ar servi scopurilor de dezvoltare a unei reprezentări transparente în raportarea financiare a progreselor științifice. Din acest motiv ne vom servi de Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Deși și aici lipsește un standard de bază care să reglementeze problematica raportării și contabilității în activitatea venture, cu toate astea aceste întrebări pot fi rezolvate pe baza conceptului de măsurare a valorii juste.

Pentru a evalua capitalul uman la faza de start-up, în sistemul IFRS sunt acceptate două modele de estimare:

I – pe baza modelului costului (IAS 38 "Imobilizări necorporale"),

II – pe bază de venit (IFRS 2 „Plata pe bază de acțiuni") [3].

Aplicarea fiecărui model de evaluare necesită un mecanism separat de reprezentare a operațiunilor legate de inovare. Pentru analiză în tabelul de mai jos mecanismul tradițional și cel propus pentru reprezentarea operațiunilor activităților venture pe baza comparării abordărilor existente în cadrul conceptului de evaluare după IFRS.

Să presupunem, că în studiul de caz analizat în exemplu anterior, panourile fotovotaice sunt rezultatul inovațiilor apărut ca produs inovațional în cadrul unei entități cu activitate venture. Astfel, ca ca mecanism de contabilitate al operațiunilor legate de activitatea venture în context IFRS se propune unul din Fig2, din cauza lipsei unui mecanism la nivel național sub formă de SNC.

Opțiuni	**Reglementarea**	**Abordarea evaluării**	**Modelul de evaluare**	**Mecanismul de reprezentare al inovațiilor**
Tradițională	IAS 38	Modelul costului	Costul inițial	**La etapa de cercetare:** **Dt** "Cheltuieli operaționale" **Kt** "Obligații" sau "Conturile cheltuielilor efectuate" **La etapa de dezvoltare**: **Dt** "Imobilizări necorporale" **Kt** "Obligații" sau "Conturile

				cheltu-ielilor efectuate”
propusă	IFRS 2	Modelul pe bază de venit	Binominală, Monte-Carlo	**La faza inițială de formare a capitalului statutar:** **Dt** “Imobilizări necorporale” **Kt** “Capital social”

Sursă: *elaborat de autor în baza [1, p. 196-199].*

Metoda estimării inovațiilor după costurile reale, propus în standardul IAS 38 nu ia în considerare contribuția capitalului uman drept un partener de afaceri cu drepturi depline asupra efectului economic al implementării inovației. În acest caz este exclus dreptul său de proprietate la deținerea a unei părți din afacere: finanțarea la faza de start-up a activității venture va fi înregistrată drept cheltuieli, iar autorul ideii este considerat doar un instrument de implementare a acesteia, remunerat pe bază de salariu, similar altor angajați care nu sunt inovatori în cadrul proiectului. Această abordare lipsită de perspectivă în cazul activității venture. Aplicarea celei de-a doua bazartă pe dispozițiile IFRS 2 permite să se ia în considerare conceptul valorii juste, conform căreia este evaluat serviciul de inovare, oferit de către lucrător și prevede cota de participare a deținătorului capitalului uman în ulterioarele beneficii economice.

Concluzii.

Înregistrările contabile și situațiile financiare ar trebui să reflecte informații veridice, bazate pe valoarea justă, cu participarea întreprinderilor, care își asumă majoritatea riscurilor, și cu participarea sectorului public care furnizează servicii sociale. Autorul a formulat o ipoteză: rezultatul unei interacțiuni eficiente PPP, bazată pe mecanismele de alocare a granturilor, implementarea proiectelor inovatoare, finanțarea activităților de capital, necesită o raportare adecvată, ceea ce presupune îmbunătățirea acesteia.

De către autor se propune ca valoarea capitalului uman la evaluarea inovațiilor să fie bazat pe valoare justă în cadrul entităților venture. La fel, pentru ca parteneriatului public-privat în dezvoltarea sistemului contabil să devină mai atractiv, se propune ca în interacțiunea subiecților activității venture să apară mai mulți subiecți ca: fondurile nestatale de pensii, companii de asigurări. În primii ani de colectare a contribuțiilor de pensii facultative, acestea s-ar putea colecta într-un fond de pensii pentru dezvoltarea inovațională, care ar servi drept Fonduri de investiții Alternative pentru proiecte atractive în entitățile cu activitate de tip venture.

Dacă asigurătorilor li s-ar permite să acorde împrumuturi pentru proiecte inovaționale, printr-o modificare a Legii Nr. 407 din 21-12-2006 cu privire la

asigurări și anume al alin. (3) art. 28 prin care Asigurătorului (reasigurătorului) i se interzice să efectueze tranzacţii, să acorde împrumuturi şi să desfăşoare activităţi de întreprinzător altele decât cele prevăzute de lege. Ca excepție se propune o modificare a acestor prevederi în vederea acordărilor de împrumut pentru proiecte inovaționale. Acest fapt, ar facilita instituțiile guvernamentale, ar face parteneriatului public-privat mai atractiv și ar îmbunătăți considerabil parteneriatul public-privat, astfel încât, fiecare subiect, fie public, fie privat, să aibă de câștigat din aceste beneficii, inclusiv și domeniul contabilității, care este mereu deschis spre perfecționare.

Referințe bibliografice:

1. Ţurcanu V., Golocialova, I. Raportarea financiară conform standardelor internaţionale.
2. Lucrare metodică şi practică. Chişinău: ACAP, 2015, pp. 450
3. Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii" // Publicat : Monitorul Oficial Nr. 233-237/1534 din 22.10.2013.
4. Standardul Internațional de Contabilitate 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală" // Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 320 din 29.11.08.
5. HotărâreNr.455 din 21-06-2017 cu privire la modul de repartizare a mijloacelor Fondului Național de Dezvoltare a Agriculturii și Mediului Rural // Publicat : 23-06-2017 în Monitorul Oficial Nr. 201-213 art. 537.
6. Legea Nr. 2 din 06-02-2020 privind organismele de plasament colectiv alternative. // Publicat : 27-03-2020 în Monitorul Oficial Nr. 94-98 art. 142.
7. Legea Nr. 198 din 20-11-2020 privind fondurile de pensii facultative // Publicat : 18-12-2020 în Monitorul Oficial Nr. 344-351 art. 227.
8. Legii Nr. 407din 21-12-2006 cu privire la asigurări // Publicat : 06-04-2007 în Monitorul Oficial Nr. 47-49 art. 213.
9. COD FISCAL AL REPUBLICII MOLDOVA Nr. 1163 din 24-04-1997 // Publicat: 18-09-1997 în Monitorul Oficial Nr. 62 art. 522.
10. Codul cu privire la știință și inovare al Republicii Moldova nr.259/2004 (republicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2018, nr.58-66, art.131).
11. Hotărâre de Guvern Nr.53 din 05.02.2020 cu privire la aprobarea Metodologiei de finanțare instituțională a organizațiilor de drept

public din domeniile cercetării și inovării. // Publicat: 07-02-2020 în Monitorul Oficial Nr. 36-43 art. 65.