ACHIZIȚII PUBLICE DURABILE: ASPECTE CONTABILE

Galina LUȘMANSCHI,
ORCID: 0000-0001-7037-1710
Universitatea de Stat din Moldova
Ana CEBOTARI,
ORCID: 0000-0003-1097-6376
Universitatea de Stat din Moldova

Abstract. *Public procurement plays a very important role in the economy of the Republic of Moldova, because it complements the portfolio of mechanisms through which the public sector responds to community members' social needs, quality, cost, opportunity, responsibility and sustainability. In this context, the issues of public procurement involves an approach integrated, respectively from the point of view of the regulations, but also of the specific accounting policies, including within the framework economic operators.*

Keywords: *public procurement, sustanaible public procurement, economic operators, accountancy, public procurement contract, public procurement processes.*

Introducere. Achizițiile publice durabile constituie un proces destul de important în gestionarea finanțelor publice, prin care autoritățile publice procură bunuri, servicii sau lucrări cu un impact redus asupra mediului. Abordarea achizițiilor publice durabile implică două componente intercorelate, și anume de natură conceptual-normativă și contabilă. În acest context, orice denaturare la nivelul uneia din aceste componente duce la denaturarea imaginii fidele a situațiilor financiare.

Lucrarea include abordarea conceptelor normative caracteristice achizițiilor publice de bunuri, servicii sau lucrări, precum și aspectele contabile specifice operatorilor economici ca p**articipanţi la procedurile de achiziţie publică.**

Scopul cercetării constă în studiul politicilor și reglementărilor achizițiilor publice durabile din Republica Moldova, și, în special analiza politicilor contabile specifice proceselor de achiziții publice în cadrul operatorilor economici.

Metodologia cercetării. În procesul cercetării au fost analizate practicile internaționale și naționale ce vizează conceptul de achiziții publice și protecția mediului în achiziții publice în vederea identificării metodologiei de contabilizare care poate fi aplicată la nivel național în cadrul operatorilor economici. Astfel, au fost folosite metoda dialectică a cunoașterii științifice, și alte metode clasice ale cercetării, cum ar fi: observația, analiza, sinteza, comparația, inducția și deducția.

Rezultatele cercetării. Conform Legii nr.131 din 03.07.2015 privind achizițiile publice, *achiziţia publică* reprezintă „procurarea, prin intermediul unui contract de achiziții publice, de bunuri, de lucrări sau servicii de către una sau mai multe autorități contractante de la operatorii economici selectați de acestea, indiferent dacă bunurile, lucrările sau serviciile sunt destinate sau nu unui scop public" [1]. Dacă ne referim la achiziții publice durabile, conform definiției date de Comisia Europeană, acestea reprezintă „un proces prin care autoritățile publice încearcă să achiziționeze bunuri, servicii sau lucrări care aduc beneficii economiei, societății și mediului înconjurător, oferind în același timp un raport de calitate-preț optim" [3].

În același timp, contractul de achiziție publică reprezintă un contract cu titlu oneros, încheiat în scris între unul sau mai mulţi operatori economici şi una sau mai multe autorităţi contractante, care are ca obiect achiziția de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii. **Art.72 al** Legii nr.131 din 03.07.2015 privind achizițiile publice stabilește principiile de atribuire a contractului de achiziții publice, care trebuie respectate, și, ulterior vor fi verificate de instituțiile care execută control, și anume [1]: respectarea legii, ordinii de drept, bunelor moravuri și eticii profesionale; selectarea ofertei celei mai avantajoase, și asigurarea protecției mediului și susținerea programelor sociale în procesul executării contractului. Astfel, unul din principiile de reglementare a relațiilor privind achizițiile publice este protecția mediului și promovarea unei dezvoltări durabile prin intermediul achizițiilor publice. În așa fel, achizițiile publice trebuie abordate nu doar ca un proces de achiziție, dar și ca un instrument prin care poate fi susținută dezvoltarea economică durabilă, protecția mediului etc.

Participanţii la procedurile de achiziţie publică sînt autorităţile contractante și operatorii economici. Autorităţile contractante sînt autorităţile publice, definite în legislaţia Republicii Moldova ca persoanele juridice de drept public, asociaţii ale acestor autorităţi sau persoane, iar *operatorii economici* sînt orice persoane fizice sau juridice, orice entitate publică sau asociaţie a acestor persoane şi/sau entităţi care furnizează bunuri, execută lucrări şi/sau prestează servicii pe piaţă. Diversitatea și multitudinea bunurilor, serviciilor sau lucrărilor achiziționate de autoritățile publice de la operatorii economici ar putea genera dificultăți privind tratamentul normativ aplicat, dar și adoptarea politicii contabile aferente.

Contabilitatea în cadrul operatorilor economici are drept sarcină evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalului propriu, precum și a rezultatelor obținute din activitatea de întreprinzător a persoanelor fizice și juridice, întru realizarea căreia trebuie să asigure înregistrarea,

prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară, modificările capitalului propriu și fluxurile de numerar, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii existenți și potențiali, fondatorii, creditorii, organele de control, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori ai informațiilor economice [2].

În economia contemporană, tot mai multe bunuri, servicii sau lucrări sunt achiziționate de autoritățile publice pe piață de la sectorul privat. Astfel, procesul de achiziții publice în cadrul operatorilor economici parcurge câteva etape care trebuie contabilizate.

La operatorul economic acest proces începe cu anunțarea acestuia de către autoritățile publice despre inițierea procesului de achiziție prin intermediul platformei achiziții.md. În cazul în care operatorul economic este interesat de cererea autorității publice, atunci acesta va purcede la pregătirea pachetului de documente necesare și cerute de beneficiar.

De cele mai dese ori, pentru a putea participa în cadrul achizițiilor publice se cere de a îndeplini garanția de ofertă și ulterior în cazul în care se câștigă achiziția publică - garanția de execuție. Atât garanția de ofertă, cât și garanția de bună execuție reprezintă o alocare de numerar din partea operatorului economic fie la un cont deschis de autoritatea publică nemijlocit pentru această achiziție, fie aceste sume sunt blocate în contul bancar, iar banca, la rândul ei, eliberează certificatul de garanție. Acest pas este parcurs pentru a asigura autoritatea publică că operatorul economic își va executa obligațiile.

La achiziţia de bunuri şi servicii cu o valoare estimată mai mică de 80 0000 de lei şi de lucrări cu o valoare estimată mai mică de 2 000 000 de lei, autoritatea contractantă este în drept să nu ceară operatorului economic garanţie pentru ofertă și garanția de bună execuţie a contractului. Cuantumul garanţiei pentru ofertă nu trebuie să depăşească 2% din valoarea ofertei fără taxa pe valoarea adăugată, iar cuantumul garanţiei de bună execuţie a contractului nu trebuie să depăşească 15% din valoarea de deviz a contractului de achiziţii publice. Garanţia de bună execuţie se returnează de către autoritatea contractantă la momentul executării integrale a contractului de achiziţii publice.

În contabilitatea operatorului economic, garanția de ofertă și garanția de bună execuție se va înregistra în conform variantelor prezentate mai jos.

Varianta 1. În situația în care numerarul este blocat în contul bancar al operatorului economic se reflectă înregistrarea contabilă:

Debit 242 „Conturi curente în monedă naţională”, subcontul 2422 ,,Numerar la conturi legat”;

Credit 242 „Conturi curente în monedă naţională”, subcontul 2421 ,,Numerar la conturi nelegat”.

Varianta 2. În situația în care numerarul este transferat pe contul deschis de autoritatea publică pentru respectiva licitație se reflectă înregistrarea contabilă:

Debit 234 „Alte creanţe curente”, subcontul 2345 „Creanţele aferente parteneriatului public-privat”;
Credit 242 „Conturi curente în monedă naţională”, subcontul 2421 „Numerar la conturi nelegat”.
Ulterior, la finalul realizării contractului de achiziții publice, pot apărea două situații:

1) Situația în care condițiile contractuale au fost îndeplinite de părți și nu s-au înregistrat pretenții, se va înregistra returnarea numerarului anterior transferat pentru garație, prin stornarea formulelor contabile sus menționate.

2) Situația în care operatorul economic nu și-a onorat obligațiile și respectiv sumele anterior transferate pentru garanție ramân autorității publice:

Pentru varianta 1 se reflectă înregistrarea contabilă:
Debit 714 „Alte cheltuieli din activitatea operaţională”, subcontul 7148 „Alte cheltuieli operaţionale”;
Credit 242 „Conturi curente în monedă naţională”, subcontul 2422 „Numerar la conturi legat”.
Pentru varianta 2 se reflectă înregistrarea contabilă:
Debit 714 „Alte cheltuieli din activitatea operaţională”, subcontul 7148 „Alte cheltuieli operaţionale”;
Credit 234 „Alte creanţe curente”, subcontul 2345 „Creanţele aferente parteneriatului public-privat”.
Următoarea etapă în procesul de achiziții publice este îndeplinirea condițiilor contractuale, în situația în care operatorul economic este desemnat câștigător și a semnat contractul cu autoritatea publică.
Astfel, în contabilitatea operatorului economic se vor reflecta următoarele înregistrări contabile:

1) Pentru contractele de achiziţii publice de servicii:

- Înregistrarea venitului din prestarea serviciilor:

Debit 221 „Creanţe comerciale”, subcontul 2211 „Creanţe comerciale din ţară”;
Credit 611 „Venituri din vînzări”, subcontul 6113 „Venituri din prestarea serviciilor”.

- Înregistrarea TVA din venitul aferent prestării de servicii:

Debit 221 „Creanţe comerciale”, subcontul 2211 „Creanţe comerciale din ţară”;
Credit 534 „Datorii faţă de buget”, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată”.

- Înregistrarea costului serviciilor prestate:

Debit 711 „Costul vînzărilor”, subcontul 7113 „Costul serviciilor prestate”;
Credit 811 „Activități de bază”, sau
Credit 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurările sociale şi medicale”, 211 „Materiale”, 213 „Obiecte de

mică valoare şi scurtă durată", 214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată", 521 „Datorii comerciale curente" etc.

2) Pentru contractele de achiziţii publice de bunuri:

- Înregistrarea venitului din vânzarea produselor, mărfurilor:

Debit 221 „Creanţe comerciale", subcontul 2211 „Creanţe comerciale din ţară";
Credit 611 „Venituri din vînzări", subcontul 6111 „Venituri din vînzarea produselor", sau
Credit 611 „Venituri din vînzări", subcontul 6112 „Venituri din vînzarea mărfurilor".

- Înregistrarea TVA din venitul aferent mărfurilor, produselor vândute:

Debit 221 „Creanţe comerciale", subcontul 2211 „Creanţe comerciale din ţară";
Credit 534 „Datorii faţă de buget", subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată".

- Înregistrarea costului aferent mărfurilor, produselor vândute:

Debit 711 „Costul vînzărilor", subcontul 7111 „Valoarea contabilă a produselor vândute";
Credit 216 „Produse".

și/sau

Debit 711 „Costul vînzărilor", subcontul 7112 „Valoarea contabilă a mărfurilor vândute";
Credit 217 „Mărfuri".

Un aspect important în contabilizarea veniturilor și cheltuielilor în cadrul operatorului economic este stabilirea momentului în care se recunoaște unui astfel de venit sau cheltuială. Conform SNC „Venituri", veniturile din contractele de achiziţii publice de bunuri sunt recunoscute în momentul în care se îndeplinesc simultan următoarele condiţii [4]: operatorul economic a transmis autorității publice riscurile şi beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor respective; operatorul economic nu mai administrează bunurile ca în cazul deţinerii în proprietate a acestora şi nu dispune de dreptul de control efectiv asupra bunurilor; mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil; este probabil că beneficiile economice aferente tranzacţiei respective vor fi generate de către operatorul economic; și costurile tranzacţiei pot fi evaluate în mod credibil.

Veniturile din contractele de achiziţii publice de servicii se recunosc în cazul îndeplinirii simultane a următoarelor condiţii: mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil; este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacţiei să fie obţinute de către operatorul economic; stadiul de execuţie a tranzacţiei la data raportării poate fi evaluat în mod credibil; şi costurile apărute pe parcursul tranzacţiei şi costurile de finalizare a tranzacţiei pot fi evaluate în mod credibil.

Totodată, conform SNC „Cheltuieli", operatorul economic recunoaşte cheltuielile, inclusiv cele din contracte de achiziții publice, simultan cu veniturile care apar în consecința aceleași operaţiuni economice (spre exemplu, costul bunurilor economice realizate este recunoscut ca o cheltuială simultan cu veniturile ce urmează a fi obţinute în urma comercializării bunurilor respective) [5].

Contractul de achiziții publice se consideră finalizat când autoritatea publică își onorează obligațiunile de plată pentru bunurile, serviciile, lucrările primite. Operațiunea economică de achitare va fi contabilizată în dependență de condițiile contractuale. Astfel, dacă contractual prevede transferul unui avans după semnarea contractului iar ulterior achitarea celeilalte părți din sumă, în contabilitatea operatorului economic se vor reflecta înregistrările contabile:

1) La suma avansului primit de către operatorul economic:

Debit 242 „Conturi curente în monedă naţională", subcontul 2421,,Numerar la conturi nelegat";

Credit 523 „Avansuri primite curente", subcontul 5231 ,,Avansuri primite din ţară".

2) La suma rămasă neachitată de către autoritatea publică, sau suma totală în situația când contractul nu prevede transferarea avansului, după primirea bunurilor, serviciilor, executarea lucrărilor:

Debit 242 „Conturi curente în monedă naţională", subcontul 2421,,Numerar la conturi nelegat";

Credit 221 „Creanţe comerciale", subcontul 2211 „Creanţe comerciale din ţară".

3) Închiderea avansului anterior transferat de autoritatea publică cu creanțele înregistrate:

Debit 523 „Avansuri primite curente", subcontul 5231 ,,Avansuri primite din ţară";

Credit 221 „Creanţe comerciale", subcontul 2211 „Creanţe comerciale din ţară".

Concluzii. Contractele de achiziții publice reprezintă unul din instrumentele de menținere a parteneriatului public-privat, iar contabilizarea faptelor economice aferente atât în contabilitatea operatorului economic, cât și în contabilitatea autorității publice depinde în mare parte de raționamentul profesional al specialistului contabil.

Abordarea achizițiilor publice din perspectivă normativă și contabilă asigură acurateţe la nivelul fluxului informațional specific din cadrul autorităților publice și operatorilor economici. Diversitatea și multitudinea bunurilor, serviciilor sau lucrărilor achiziționate de autoritățile publice de la operatorii economici ar putea genera dificultăți privind tratamentul normativ aplicat, dar și adoptarea politicii contabile aferente. Prin urmare, folosirea raționamentului profesional pentru cele două coordonate privind achizițiile publice de bunuri,

servicii sau lucrări va asigura diseminarea către părțile interesate de informații financiare relevante, credibile și complete.

Referințe bibliografice:

1. Legea nr.131 privind achizițiile publice din 03.07.2015. In: Monitorul oficial nr.197-205, art.402, Republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2018, nr.424-429, art.666.
2. Legea contabilității şi raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 1-6 art.22 din 05.01.2018.
3. Sustainable Public Procurement: How to Wake the Sleeping Giant. UNEP, 2021.
4. SNC „Venituri". În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22.10.2013.
5. SNC „Cheltuieli". În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22.10.2013.