

Tratament contabil aplicabil veniturilor din fondurile externe nerambursabile acordate în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 130/2020

a) prevederi cuprinse în OUG nr. 130/2020

În baza *Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 130/2020 privind unele măsuri pentru acordarea de sprijin financiar din fonduri externe nerambursabile, aferente Programului operațional Competitivitate 2014 - 2020, în contextul crizei provocate de COVID-19, precum și alte măsuri în domeniul fondurilor europene, cu modificările și completările ulterioare*, entitățile prevăzute de actul normativ menționat beneficiază de sprijin financiar din fonduri externe nerambursabile, în condițiile prevăzute de acesta.

Conform art. 2 din OuG nr. 130/2020, beneficiarii finali primesc ajutorul de stat prin intermediul micrograntului/grantului pentru capital de lucru/grantului pentru investiții productive, prin încheierea unui contract de ajutor de stat cu administratorul schemei de ajutor de stat.

Astfel, potrivit prevederilor art. 1 alin. (2) din OuG nr. 130/2020, formele de sprijin din fonduri externe nerambursabile prevăzute de ordonanța de urgență se referă la următoarele categorii:

a) microgranturi acordate din fonduri externe nerambursabile sub formă de sumă forfetară;

b) granturi pentru capital de lucru acordate sub formă de sumă forfetară și în procent din cifra de afaceri;

c) granturi pentru investiții productive acordate din fonduri externe nerambursabile în baza evaluării proiectului de investiții depus.

1. Cu privire la categoriile de cheltuieli finanțate din fonduri externe nerambursabile

● referitor la microgranturi:

Conform art. 7 alin. (1) din OuG nr. 130/2020, beneficiarii de microgranturi pot utiliza alocările din fonduri externe nerambursabile pentru susținerea unor cheltuieli de tipul:

a) cheltuieli privind stocurile de materii prime, materiale, mărfuri, precum și alte categorii de stocuri necesare activității curente/operaționale desfășurate de beneficiari;

b) datorii curente și restante față de furnizorii curenți, inclusiv față de furnizorii de utilități potrivit contractelor încheiate;

c) cheltuieli privind chiria pe bază de contract încheiat;

d) cheltuieli privind achiziția de servicii și reparații necesare activității curente de bază, cu excepția serviciilor de consultanță, studii și alte categorii de servicii indirecte cu activitatea curentă;

- e) cheltuieli privind echipamentele de protecție medicală, inclusiv materiale de dezinfecție pentru protecția împotriva răspândirii virusului SARS-CoV-2;
- f) cheltuieli privind achiziția de obiecte de inventar, inclusiv obiecte de inventar de natura mijloacelor fixe necesare pentru reluarea activității curente;
- g) cheltuieli privind achiziția de echipamente, utilaje, instalații, tehnologii, dotări independente necesare pentru reluarea activității;
- h) cheltuieli privind plata datoriilor către bugetul statului.

- referitor la granturile pentru capital de lucru:

Potrivit art. 14 alin. (1) din OuG nr. 130/2020, beneficiarii pot utiliza granturile pentru capital de lucru, sub formă de sumă forfetară, alocate din fonduri externe nerambursabile, cofinanțate din bugetul de stat, pe bază de contract de acordare a ajutorului de stat încheiat în format electronic, pentru susținerea unor cheltuieli de tipul:

- a) cheltuieli privind stocurile de materii prime, materiale, mărfuri, precum și alte categorii de stocuri necesare activității curente/operaționale desfășurate de beneficiari;
- b) datorii curente și restante față de furnizorii curenți, inclusiv față de furnizorii de utilități, potrivit contractelor încheiate;
- c) cheltuieli privind chiria pe bază de contract încheiat;
- d) cheltuieli privind achiziția de servicii necesare activității curente, cu excepția serviciilor de consultanță, studiilor și altor categorii de servicii indirecte;
- e) cheltuieli privind echipamentele de protecție medicală, inclusiv materiale de dezinfecție pentru protecția împotriva răspândirii virusului SARS-CoV-2;
- f) cheltuieli privind achiziția de obiecte de inventar, inclusiv obiecte de inventar de natura mijloacelor fixe necesare reluării activității curente;
- g) cheltuieli privind achiziția de echipamente, utilaje, instalații, tehnologii, dotări independente necesare reluării activității;
- h) cheltuieli privind plata datoriilor către bugetul statului.

- referitor la granturile pentru investiții acordate IMM-urilor¹:

Conform art. 17 alin. (1) din OuG nr. 130/2020, prin granturi pentru investiții se înțelege sprijin din fonduri externe nerambursabile destinate beneficiarilor care implementează investiții în domeniul curent de activitate sau într-un domeniu diferit de activitate, necesare pentru:

- a) extinderea capacităților de producție existente, precum și pentru extinderea capacităților de prestări servicii;
- b) realizarea de unități noi ale capacităților de producție existente, precum și pentru realizarea unor unități noi de prestare servicii;
- c) reabilitarea/modernizarea unităților de producție existente, precum și pentru reabilitarea/modernizarea unor unități noi de prestare servicii.

¹ întreprinderi mici și mijlocii

2. Cu privire la documentația asociată acordării fondurilor externe nerambursabile

- referitor la microgranturi:

Potrivit art. 5 din OuG nr. 130/2020, microgranturile se acordă pe bază de contract de acordare a ajutorului de stat.

Verificarea încadrării beneficiarului în categoria IMM se realizează, pe bază de eşantion, de către Ministerul Economiei, Energiei și Mediului de Afaceri/agențiile pentru întreprinderi mici și mijlocii, atragere de investiții și promovare a exportului (MEEMA/AIMMAIPE) după depunerea cererii de finanțare și încheierea contractelor de finanțare, cu condiția recuperării sprijinului din fonduri externe nerambursabile dacă beneficiarul nu se încadrează în categoria de IMM la data depunerii cererii de finanțare, cu excepția PFA² și CMI³.

De asemenea, conform art. 9 alin. (1) din același act normativ, printre etapele pe care le presupune mecanismul financiar prin care se asigură finanțarea proiectelor și rambursarea cheltuielilor sunt următoarele:

- MEEMA, în parteneriat cu AIMMAIPE, va evalua cererile de finanțare depuse potrivit prevederilor Ghidului solicitantului și contractului de finanțare încheiat;

- MEEMA, în parteneriat cu AIMMAIPE, va încheia contracte de acordare a ajutorului de stat cu beneficiarii selectați, care stau la baza efectuării plăților către beneficiari și pe seama cărora se derulează mecanismul de acordare a prefinanțărilor sau cererilor de rambursare;

- beneficiarul final al ajutorului de stat depune un raport de progres privind cheltuielile efectuate la bancă în termen de 90 de zile de la data la care disponibilul a fost transferat în contul bancar al acestuia. Nedepunerea raportului de progres în termenul solicitat sau depunerea acestuia cu informații lipsă ori necompletarea acestuia cu informații/documente solicitate dă dreptul AM-POC⁴ /MEEMA/AIMMAIPE să inițieze demersurile legale pentru recuperarea sprijinului financiar acordat sub formă de microgrant, în baza unei metodologii de recuperare a ajutorului de stat care va fi dezvoltată ulterior avizării schemei de ajutor de stat de către Comisia Europeană;

- băncile efectuează plățile către beneficiari în temeiul contractului de acordare a ajutorului de stat și încarcă în aplicația electronică extrasele de cont.

- referitor la granturile pentru capital de lucru:

Potrivit art. 10 alin. (3) și art. 12 alin. (2) din OuG nr. 130/2020, verificarea încadrării beneficiarului în categoria IMM se realizează, pe bază de eşantion, de către MEEMA/AIMMAIPE după depunerea cererii de finanțare și încheierea contractelor de

² persoane fizice autorizate

³ cabinete medicale individuale

⁴ Ministerul Fondurilor Europene, prin Autoritatea de management pentru Programul operațional Competitivitate (AM-POC), are calitatea de furnizor de ajutor de stat.

finanțare, cu condiția recuperării sprijinului din fonduri externe nerambursabile dacă beneficiarul nu se încadrează în categoria de IMM la data depunerii cererii de finanțare.

Granturile pentru capital de lucru se acordă pe bază de contract de acordare a ajutorului de stat.

De asemenea, conform art. 16 alin. (1) din același act normativ, printre etapele pe care le presupune mecanismul financiar prin care se asigură finanțarea proiectelor și rambursarea cheltuielilor sunt următoarele:

- MEEMA, în parteneriat cu AIMMAIPE, va evalua cererile de finanțare depuse potrivit prevederilor Ghidului solicitantului și contractului de finanțare încheiat;

- MEEMA, în parteneriat cu AIMMAIPE, va încheia contracte de acordare a ajutorului de stat cu beneficiarii selectați, care stau la baza efectuării plăților către beneficiari și pe seama cărora se derulează mecanismele de acordare a prefinanțărilor sau cererilor de rambursare;

- beneficiarul de ajutor de stat depune un raport de progres privind cheltuielile efectuate la bancă în termen de 180 de zile de la data la care disponibilul a fost transferat în contul bancar al acestuia. Nedepunerea raportului de progres în termenul solicitat sau depunerea acestuia cu informații lipsă ori necompletarea acestuia cu informații/documente solicitate dă dreptul AM-POC/MEEMA/AIMMAIPE să inițieze demersurile legale pentru recuperarea sprijinului financiar acordat sub formă de grant pentru capital de lucru; sumele rămase neutilizate se restituie bugetului din care au fost acordate, în baza unei metodologii de recuperare a ajutorului de stat care va fi dezvoltată ulterior avizării schemei de ajutor de stat de către Comisia Europeană;

- băncile efectuează plățile către beneficiari pe seama contractului de acordare a ajutorului de stat și transmit lunar prin aplicația electronică ordinele de plată către MEEMA.

- referitor la granturile pentru investiții acordate IMM-urilor:

Potrivit art. 17 alin. (2) din OUG nr.130/2020, verificarea încadrării beneficiarului în categoria IMM se realizează, pe bază de eșantion, de către MEEMA/AIMMAIPE pe perioada implementării proiectelor, după depunerea cererii de finanțare și încheierea contractelor de finanțare, cu condiția recuperării sprijinului din fonduri externe nerambursabile dacă beneficiarul nu se încadrează în categoria de IMM la data depunerii cererii de finanțare.

Conform art. 20 și art. 22 alin. (4) din același act normative, granturile pentru investiții se acordă pe bază de contract de acordare a ajutorului de stat.

În urma evaluării cererilor de finanțare depuse, MEEMA, în parteneriat cu AIMMAIPE, va încheia contracte de acordare a ajutorului de stat cu beneficiarii selectați.

De asemenea, pentru granturile destinate investițiilor, potrivit art. 26 alin. (1), printre etapele pe care le presupune mecanismul financiar prin care se asigură finanțarea proiectelor și rambursarea cheltuielilor sunt următoarele:

- MEEMA, în parteneriat cu AIMMAIPE, va evalua cererile de finanțare depuse potrivit prevederilor Ghidului solicitantului și contractului de finanțare încheiat;

- MEEMA, în parteneriat cu AIMMAIPE, va încheia contracte de acordare a ajutorului de stat cu beneficiarii selectați, care stau la baza efectuării plăților către beneficiari, pe seama cărora se derulează mecanismele de acordare a prefinanțării, cererii de plată sau cererilor de rambursare;

- băncile efectuează plățile către beneficiari pe seama contractului de acordare a ajutorului de stat, a cererilor de rambursare și a cererilor de plată avizate de MEEMA, în parteneriat cu AIMMAIPE, și transmit lunar prin aplicația electronică cererile de prefinanțare/plată/rambursare împreună cu ordinele de plată operate de către bănci către MEEMA, împreună cu raportul de progres al beneficiarului.

Prezintă, de asemenea, relevanță prevederile referitoare la prefinanțare, solicitată în condițiile actului normativ. Astfel, conform art. 26 alin. (4), băncile asigură plățile către beneficiari din prefinanțare numai pe bază de documente justificative și numai în condițiile prevăzute de contractele de acordare a ajutoarelor de stat pentru investiții.

b) prevederi contabile aplicabile în cazul în care beneficiarii fondurilor externe nerambursabile sunt operatori economici care aplică reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014

Aspectele de natură contabilă prezentate în continuare se bazează pe prevederile cuprinse în *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit pct. 392 din reglementările contabile menționate, în categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

Subvențiile guvernamentale sunt uneori denumite în alte moduri, cum ar fi: subsidii, alocații, prime sau transferuri.

Subvențiile guvernamentale reprezintă asistența acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o entitate în schimbul conformării, în trecut sau în viitor, cu anumite condiții referitoare la activitatea de exploatare a entității.

Ca urmare, considerăm că la contabilizarea sprijinului financiar acordat în condițiile *Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 130/2020 privind unele măsuri pentru acordarea de sprijin financiar din fonduri externe nerambursabile* se aplică prevederile referitoare la recunoașterea în contabilitate a subvențiilor, cuprinse la Secțiunea 4.11 „Subvenții” din reglementările contabile.

Conform reglementărilor contabile, pentru recunoașterea în contabilitate a subvențiilor trebuie respectate următoarele reguli:

- în categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor⁵;

- subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate⁶;

- subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active⁷;

- subvențiile guvernamentale trebuie recunoscute până când nu există suficientă siguranță că:

- a) entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea lor; și

- b) subvențiile vor fi primite.

Doar primirea unei subvenții nu furnizează ea însăși dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării subvenției au fost sau vor fi îndeplinite.

Recunoașterea veniturilor din subvenții se efectuează cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor⁸;

- subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze⁹;

- în cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente¹⁰. În acest sens, pentru corelarea cheltuielilor cu veniturile aferente, recunoașterea la venituri a sumelor astfel încasate se amână până în perioada în care sunt efectuate cheltuielile finanțate din subvenții;

- în cele mai multe situații, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaște cheltuielile legate de o subvenție guvernamentală sunt ușor identificabile. Astfel, subvențiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeași perioadă ca și cheltuiala aferentă. În mod similar, subvențiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în contul de profit și pierdere pe parcursul perioadelor și în proporția în care este recunoscută amortizarea acelor active¹¹;

- o subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entității, fără

⁵ pct. 392 alin. (1)

⁶ pct. 394 alin. (1)

⁷ pct. 395

⁸ pct. 396

⁹ pct. 398 alin. (1)

¹⁰ pct. 398 alin. (2)

¹¹ pct. 399 alin. (2)

a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în perioada în care devine creanță¹².

c) reguli de contabilizare

Întrucât potrivit prevederilor cuprinse în OuG nr. 130/2020 fondurile sunt acordate entităților pentru acoperirea mai multor categorii de cheltuieli, prezentăm în continuare principalele înregistrări contabile pe care le presupune acordarea de subvenții.

1. Subvențiile aferente veniturilor

1.1. subvenții acordate pentru a acoperi cheltuieli care au fost efectuate

- recunoașterea dreptului de a încasa subvenția, corespunzător valorii aferente părții din grant acordată pentru cheltuielile care au fost efectuate:

445 Subvenții	=	741 Venituri din subvenții de exploatare
---------------	---	--

- încasarea subvenției:

5121 Conturi la bănci în lei	=	445 Subvenții
------------------------------	---	---------------

1.2. subvenții acordate pentru a acoperi cheltuieli viitoare

- recunoașterea dreptului de a încasa subvenția:

445 Subvenții	=	472 Venituri înregistrate în avans
---------------	---	------------------------------------

- încasarea subvenției:

5121 Conturi la bănci în lei	=	445 Subvenții
------------------------------	---	---------------

- reluarea la venituri a sumelor reprezentând subvenții, pe măsura înregistrării cheltuielilor care se finanțează din acestea:

6xx Conturi de cheltuieli	=	% 3xx Conturi de stocuri și producție în
---------------------------	---	---

¹² pct. 399 alin. (3)

		curs de execuție 4xx Conturi de terți
--	--	--

și, concomitent, înregistrarea subvenției la venituri, pe măsura efectuării cheltuielilor:

472 Venituri înregistrate în avans	=	741 Venituri din subvenții de exploatare
------------------------------------	---	--

2. Subvenții aferente activelor

Pentru subvențiile aferente activelor, înregistrările în contabilitate vor fi următoarele:

- recunoașterea dreptului de a încasa subvenția:

445 Subvenții	=	475 Subvenții pentru investiții
---------------	---	---------------------------------

- încasarea subvenției:

5121 Conturi la bănci în lei	=	445 Subvenții
------------------------------	---	---------------

- achiziționarea imobilizării corporale:

21X Imobilizari corporale	=	Furnizori de imobilizări
---------------------------	---	--------------------------

- achitarea furnizorului de imobilizări:

404 Furnizori de imobilizări	=	Conturi la bănci în lei
------------------------------	---	-------------------------

- înregistrarea amortizării lunare:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281X Amortizarea imobilizărilor corporale
--	---	---

și, concomitent,

recunoașterea venitului aferent subvenției:

475 Subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții
---------------------------------	---	---

Observații:

→tratatamentul contabil al subvențiilor are în vedere prevederile reglementărilor contabile în vigoare și, implicit, încadrarea activelor în active imobilizate sau active circulante.

Ca urmare, în ceea ce privește subvențiile aferente activelor, tratamentul prezentat la pct. 2 de mai sus se aplică nu doar granturilor pentru investiții, așa cum acestea sunt prevăzute de OuG nr. 130/2020, ci și altor forme de granturi acordate pentru finanțarea de cheltuieli privind achiziția de imobilizări corporale, recunoscute astfel conform reglementărilor contabile.

Exemplificăm, în acest sens, prevederile art. 7 alin. (1) lit. g)¹³ și art. 14 alin. (1) lit. g)¹⁴ din ordonanța de urgență, referitoare la acoperirea cheltuielilor privind achiziția de echipamente, utilaje, instalații etc.

Trebuie avut, de asemenea, în vedere dacă pentru granturile destinate investițiilor au fost acordate prefinanțări, aspect reglementat la art. 26 alin. (4) din OuG nr. 130/2020.

→ având în vedere că fiecare din cele 3 categorii de granturi presupune, ca etape distincte, evaluarea cererilor de finanțare și încheierea contractelor de acordare a ajutorului de stat cu beneficiarii selectați, la recunoașterea contabilă a creanței reprezentate de subvenție se analizează măsura în care entitatea îndeplinește condițiile aferente acesteia de la momentul depunerii cererii de finanțare sau doar la încheierea contractului de acordare a ajutorului de stat.

Concluzie: În funcție de informațiile asociate surselor de finanțare, precum și de prevederile legale specifice activității finanțate prin subvenții, entitățile care utilizează astfel de surse vor stabili seturi de proceduri și politici contabile prin care să se respecte atât principiile contabile, cât și prevederile contractuale stabilite între părți. Regula de bază utilizată la elaborarea procedurilor contabile este aceea de a corela cheltuielile finanțate din subvenții cu veniturile din subvenții, respectând principiul contabilității de angajamente.

Raționamentele contabile utilizate la reflectarea în contabilitate a fondurilor primite vor avea în vedere atât prevederile din contractele de finanțare, cât și reglementările contabile aplicabile și politicile contabile elaborate de către beneficiarii de fonduri.

¹³ corespunzător microgranturilor

¹⁴ corespunzător granturilor pentru capital de lucru