

**SUBVENȚIONAREA ÎN REPUBLICA MOLDOVA: REGLEMENTARE ȘI
CONTABILITATE**

**SUBSIDIZATION IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA: REGULATION AND
ACCOUNTING**

CZU: 338.242.4:657.22

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.20>

HAREA Ruslan,

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

Email: harea.ruslan@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0098-6837>

Abstract. This article contains helpful information about how to record the accounting and government grants received by different entities within state programs. Be cautious the accounting and reporting of grants offered by government agencies empowered, bookkeeping and how their heritage entities benefiting from this support.

Keywords: accounting, grants, governmental subsidies.

JEL classification: M41.

În economia mondială modernă se simte tot mai des necesitatea acțiunilor de suport necondiționat din partea statului în sprijinul financiar și material a unor domenii de activitate economică pentru care entitățile economice își pierd interesul pe motivul profitabilității reduse sau a pierderilor frecvente. În acest sens, statul poate interveni cu suport financiar pentru a acoperi o parte din cheltuielile suportate de antreprenori pentru a rezista în relațiile concurențiale și pentru a menține activitățile sale în perioadele următoare. Intervenția statului, în multe cazuri, prin suportul oferit actorilor din cadrul economiilor naționale se numește **subvenție**.

Subvenția este o formă de transfer nerambursabil de resurse din bugetul de stat către un anumit domeniu sau anumite întreprinderi, în schimbul respectării anumitor condiții. Acesta mai reprezintă un ajutor bănesc nerambursabil acordat (de stat, de o organizație etc.) unei persoane, unei instituții, unei ramuri economice sau întreprinderi în scopul atenuării efectelor sociale ale modificărilor economice de structură. Totodată, subvenția reprezintă acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a entității și se referă la: operații de gestiune (despăgubiri, amenzi, penalități plătite, lipsuri la inventar, donații acordate, pierderi din creanțe), operații de capital (valoarea contabilă a imobilizărilor cedate) și alte cheltuieli excepționale.

Subvenția se exprimă prin plata, finanțarea, de regulă nerambursabilă de la stat sau persoane private, acordată unor firme, grupuri industriale private, de stat, mixte sau unor persoane fizice pentru a acoperi diferența între costul producătorului și prețul de vânzare, în principiu, când prețul este mai mic decât costul marginal, precum și pentru realizarea unor acțiuni și obiective anume.

Subvenție, o plată directă sau indirectă, o concesiune economică sau un privilegiu acordat de un guvern unor firme private, gospodării sau altor unități guvernamentale în scopul promovării unui obiectiv public. Identificarea unei subvenții este adesea complicată din cauza varietății instrumentelor de subvenționare, a multiplicității obiectivelor pe care acestea sunt concepute pentru a le îndeplini și a complexității efectelor acestora.

În prezent, au fost instituite subvenții pentru transporturi, locuințe, agricultură, zootehnie și alte industrii pe motiv că păstrarea sau extinderea acestora, chiar și cu un cost indisponibil pentru publicul larg, este în interesul public. Subvențiile pentru arte, științe, științe umaniste și religie au fost, de asemenea, instituite în multe țări, din cauza incapacității economiei private de a sprijini aceste funcții la un nivel compatibil cu politica publică.

Termenul include, de asemenea, subvenții în bani sau alte ajutoare acordate de o administrație centrală unei autorități locale pentru a promova obiective în care guvernul central are un interes (de

exemplu, subvenții în ajutorarea păturilor vulnerabile și suportul alimentar). Definite mai larg, subvențiile includ plățile de asistență socială concepute pentru a ameliora inegalitățile în distribuția veniturilor și, de asemenea, alte programe guvernamentale menite să atenueze efectele menținerii echilibrului pieței.

Indiferent de forma pe care o iau subvențiile, scopul lor este de a modifica rezultatele create de piețele altfel libere și de concurența nestingherită într-o direcție considerată mai consecventă cu obiectivele politicii publice. Efectul subvențiilor este de a încuraja creșterea industriilor subvenționate în raport cu industriile care nu primesc subvenții și astfel de a modifica utilizările la care o economie își pune resursele.

Subvențiile au o istorie lungă în toate națiunile. Au fost angajați pe scară largă de guverne în perioada mercantilistă premergătoare Revoluției Industriale, când se credea că acumularea de aur printr-o balanță comercială favorabilă necesita protecția producătorilor autohtoni. Astfel de doctrine protecționiste au fost adesea privite cu scepticism. Cu toate acestea, protecționismul continuă ca parte a politicii economice naționale în majoritatea națiunilor lumii. În țările în care un guvern central puternic influențează politicile de preț și de producție ale industriilor interne, dispozitivul de subvenție este înlocuit cu o planificare economică cuprinzătoare.

Subvențiile sunt implementate printr-o varietate de tehnici financiare, cum ar fi (1) plăți directe în numerar sau natură, (2) furnizarea guvernamentală de bunuri sau servicii la prețuri sub prețul normal de piață, (3) achiziția guvernamentală de bunuri sau servicii la prețuri peste prețul pieței și (4) reduceri fiscale și stimulente similare. În plus, există numeroase politici guvernamentale care au efecte de subvenție, cum ar fi statutele de reglementare care atenuează întreaga forță a concurenței, politicile care impun achiziționarea de bunuri de la producători sau națiuni favorizate și legislația privind salariile și prețurile de protecție.

Uneori se face o distincție între subvențiile directe sau vizibile (cum ar fi plățile directe pentru construcția navelor și operarea companiilor aeriene), care sunt ușor de identificat și măsurat, și subvențiile indirecte sau ascunse (cum ar fi plafoanele sau limitele de preț, tarifele, și reduceri fiscale), care sunt greu de identificat și întotdeauna greu de măsurat. Din punct de vedere istoric, subvențiile directe au fost utilizate cel mai larg pentru a promova dezvoltarea industriilor de transport. Toate națiunile au văzut transportul maritim și aviația ca instrumente importante de apărare și politică externă, iar dezvoltarea transportului terestru a fost considerată o condiție prealabilă pentru dezvoltarea economică internă. Subvențiile indirecte apar atunci când guvernele cumpără direct de la producători privați la prețuri mai mari decât cele de piață, mențin prețuri mai mari prin manipularea piețelor, oferă servicii întreprinderilor private la prețuri sub costul furnizării serviciului sau acordă reduceri fiscale speciale.

Deși subvențiile sunt inițiate și justificate în termeni de beneficii pentru publicul larg, ele au ca rezultat fie un nivel mai ridicat de impozitare generală, fie prețuri mai mari pentru bunurile de consum. De asemenea, ele pot încuraja păstrarea producătorilor ineficienți. Testul dezirabilității unei subvenții depinde de o comparație a beneficiilor publice (care sunt de obicei difuze și greu de măsurat) cu costurile acestora în termeni de prețuri mai mari, taxe și ineficiență.

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 aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora, principala condiție este ca persoana juridică beneficiară să cumpere, construiască sau achiziționeze active cu ciclu îndelungat de fabricație.

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

Subvențiile se recunosc, pe o baza sistematică, drept venit pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează a le compensa. Aceste subvenții nu trebuie creditate direct în conturile de capital și rezerve.

Contabilitatea subvențiilor reprezintă un aspect crucial în administrarea fondurilor publice și în asigurarea transparenței în utilizarea acestora. Republica Moldova, ca și alte state, acordă subvenții pentru diverse domenii, cum ar fi agricultura, educația, sănătatea sau dezvoltarea regională. Acest eseu explorează importanța contabilității subvențiilor în Republica Moldova, analizează aspecte cheie și abordează principiile și practicile contabile relevante.

Importanța contabilității subvențiilor în Republica Moldova:

Contabilitatea subvențiilor este esențială în contextul administrării fondurilor publice și al asigurării unei utilizări eficiente și transparente a acestora. Principalele motive pentru care contabilitatea subvențiilor este de o importanță crucială în Republica Moldova sunt următoarele:

1. **Transparență și Responsabilitate:** Contabilitatea subvențiilor facilitează o evidență completă și transparentă a fondurilor publice alocate subvențiilor. Aceasta asigură responsabilitatea în utilizarea banilor publici și permite monitorizarea și auditarea eficientă a modului în care aceste subvenții sunt cheltuite.

2. **Conformitate cu Standardele Contabile:** Contabilitatea subvențiilor trebuie să fie în concordanță cu standardele contabile internaționale și cu reglementările naționale. Asigurarea unei bune gestionări și raportări financiare necesită respectarea acestor standarde pentru a asigura comparabilitatea și coerența în registrul subvențiilor acordate.

3. **Planificarea și Bugetarea Eficientă:** Contabilitatea subvențiilor oferă informații relevante și actualizate pentru planificarea și bugetarea eficientă a resurselor publice. Aceasta permite o gestionare adecvată a fondurilor alocate, astfel încât subvențiile să fie alocate în mod echitabil și eficient în funcție de nevoile și prioritățile sectorului beneficiar.

Practici și aspecte cheie ale contabilității subvențiilor în Republica Moldova:

1. **Înregistrarea și Monitorizarea Subvențiilor:** Contabilitatea subvențiilor implică înregistrarea și monitorizarea atentă a fluxurilor de numerar și a cheltuielilor legate de subvenții. Acest lucru include identificarea clară a beneficiarilor, înregistrarea sumelor primite și utilizate, precum și verificarea conformității cu condițiile specifice ale subvențiilor.

2. **Documentarea adecvată:** O practică esențială în contabilitatea subvențiilor este documentarea corespunzătoare a tuturor tranzacțiilor și evenimentelor legate de subvenții. Aceasta include înregistrarea contractelor, a rapoartelor financiare și a altor documente relevante pentru a asigura transparența și auditabilitatea în utilizarea fondurilor publice.

3. **Raportarea și Auditarea:** Contabilitatea subvențiilor implică pregătirea și prezentarea de rapoarte financiare periodice și anuale în conformitate cu reglementările contabile aplicabile. Aceste rapoarte trebuie să ofere o imagine clară și completă a utilizării subvențiilor și a rezultatelor obținute, permițând un control adecvat și o monitorizare eficientă a fondurilor acordate.

4. **Controlul și Auditul:** Controlul intern și auditul extern reprezintă instrumente esențiale pentru asigurarea bunei gestionări și utilizării a subvențiilor. Acestea verifică respectarea regulilor, monitorizează riscurile de fraudă sau abuz și oferă asigurări independente cu privire la eficiența și eficacitatea utilizării fondurilor publice.

Concluzie: Contabilitatea subvențiilor joacă un rol vital în asigurarea transparenței și eficienței în administrarea fondurilor publice în Republica Moldova. Prin respectarea standardelor contabile și implementarea unor practici adecvate de înregistrare, monitorizare și raportare, se poate asigura o utilizare responsabilă a subvențiilor și se poate optimiza impactul acestora asupra dezvoltării socio-economice a țării. Este esențial ca autoritățile și organizațiile implicate să acorde o atenție deosebită contabilității subvențiilor, astfel încât resursele publice să fie gestionate cu integritate și eficiență, în beneficiul populației și al dezvoltării sustenabile a Republicii Moldova.

Subvențiile guvernamentale sunt definite în Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală” 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.

O astfel de asistență se oferă întreprinderilor de mai mulți ani, în ciuda faptului că forma și volumul său sunt adesea supuse diferitor modificări, în conformitate cu schimbările în politica economică și de legislație. Scopul subvențiilor guvernamentale (care pot fi denumite subvenții, subsidii sau prime), precum și a altor forme de asistență guvernamentală, de multe ori este de a încuraja sectorul privat să întreprindă acțiuni pe care nu le-ar fi efectuat în condiții normale, în lipsa unei astfel de asistență, pe motive justificate din interes economic.

Beneficierea de asistență publică poate avea un impact diferențiat asupra etapelor pregătirii situațiilor financiare, din două motive:

- ✓ în cazul transferului resurselor este necesară identificarea unei metode acceptabilă de contabilizare a unui astfel de suport financiar;

- ✓ este necesar să se indice care este beneficiul pe care entitatea l-a obținut de la o astfel de asistență în timpul perioadei de raportare, deoarece facilitează compararea situațiilor financiare curente cu situațiile financiare ale perioadelor precedente și cu cele ale altor întreprinderi.

Aranjamentul principal al contabilității, care rezultă din subvențiile guvernamentale, este modul de contabilizare a veniturilor constatate sub formă de subvenții. Abordarea IAS 20 privind termenii de referință, potrivit căreia acordarea unui caracter de capital, sunt destinate să subvenționeze achiziționarea de active imobilizate și sunt recunoscute ca venituri pe durata de funcționare utilă a activelor aferente.

Standardul recunoaște că societatea poate beneficia de ajutor de stat, sub orice formă, de exemplu, sub forma consultanței tehnice sau de introducere pe piață liberă și sub formă de garanții. Cu toate acestea, fără a preciza modul în care să ia în considerare astfel de forme de asistență guvernamentală, aceasta necesită dezvoltarea asistenței respective.

IAS 20 ar trebui să se aplice la contabilizarea subvențiilor guvernamentale și prezentarea de informații cu privire la acestea, precum și prezentarea altor forme de asistență guvernamentală. Asistența guvernamentală reprezintă acțiunile întreprinse de guvern cu scopul de a oferi beneficii economice întreprinderii sau numărul de societăți care îndeplinesc anumite criterii. Un ajutor de stat are diferite forme, care diferă în ceea ce privește atât natura asistenței acordate, cât și din punctul de vedere al condițiilor în care este acordat. Cu toate acestea, un astfel de sprijin nu include prestațiile furnizate în mod indirect, prin acțiuni în ceea ce privește condițiile de funcționare, în general, cum ar fi infrastructura de software în dezvoltarea de zone sau de stabilire a anumitor constrângeri asupra concurenților.

Subvențiile guvernamentale - este o formă specială de ajutor de stat. În conformitate cu IAS 20, subvențiile guvernamentale reprezintă asistența oferită de către stat, sub formă de resurse către o întreprindere în schimbul trecut sau în viitor, anumite condiții referitoare la activitatea de exploatare a întreprinderii.

Subvențiile guvernamentale nu includ:

- ajutoarele pentru care nu poate fi atribuită în mod rezonabil nici o valoare, cum ar fi consultanța tehnică sau comercială gratuită și furnizarea de garanții;

- tranzacțiile cu statul, care nu pot fi distinse de tranzacțiile comerciale normale ale întreprinderii, de exemplu, atunci când o întreprindere beneficiază de politicile de achiziții publice.

Subvențiile guvernamentale ar trebui să fie recunoscute în înregistrările contabile, numai atunci când există o asigurare rezonabilă că:

- compania va respecta condițiile în care sunt prevăzute subvenții;
- va fi primit suportul în realitate.

O subvenție guvernamentală nu este recunoscută până când nu există siguranța rezonabilă că entitatea va respecta condițiile atașate acordării acesteia și că subvenția va fi primită. Doar primirea unei subvenții nu oferă în sine dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării subvenției au fost sau vor fi îndeplinite. După ce compania a reflectat subvenția de stat într-un cont, datoriile contingente aferente sau a activelor contingente ar trebui să fie prezentate în situațiile financiare în conformitate cu IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente”.

Contabilitatea subvențiilor de stat nu este afectată de modul și forma în care acestea au fost obținute, Subvenții primite în numerar, sub formă de active nemonetare sau sub formă de anulare a împrumutului de stat sunt tratate în mod egal. Creditele de la stat, nu sunt supuse restituirii obligatorii, și anume, restituirea care va fi anulată în anumite condiții prestabilite, ar trebui să fie contabilizată ca o subvenție guvernamentală atunci când există o certitudine rezonabilă că entitatea va îndeplini condițiile anulării creditului.

Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venituri anticipate. Restituirea unei subvenții se efectuează fie prin reducerea veniturilor anticipate dacă există, fie, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor, în măsura în care suma rambursată depășește venitul anticipat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv, valoarea integrală restituită se recunoaște imediat ca o cheltuială. Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului anticipat cu suma rambursabilă.

Ca o recunoaștere a situațiilor financiare ale costurilor asociate cu măsura subvenționată, se utilizează metoda venitului, potrivit căreia subvențiile sunt recunoscute ca venit în cursul uneia sau mai multor perioade, ca:

- subvențiile guvernamentale reprezintă încasări dintr-o altă sursă decât acționarii, ele nu ar trebui să se aplice direct în capitalurile proprii și ar trebui să fie recunoscute ca venituri în perioadele corespunzătoare;

- subvențiile guvernamentale sunt rareori gratuite. Entitatea menține respectarea și îndeplinirea anumitor condiții stipulate anterior subvenționării. Astfel, acestea ar trebui să fie recunoscute ca venit și se corelează cu costurile aferente, care se așteaptă să fie compensate prin subvenții;

- impozitul pe venit și alte impozite sunt cheltuieli proporționale veniturilor și este logic să se ia în considerare subvențiile guvernamentale, care reprezintă o prelungire a politicilor fiscale, în situația de profit și pierdere.

Subvențiile sunt recunoscute ca venit în mod permanent, ele se corelează cu costurile asociate, care ulterior vor fi compensate prin subvenții. Beneficiile financiare obținute pe baza venitului care nu corespunde ipotezei contabilității de angajamente este permisă numai în cazul în care nu există motive pentru atribuirea subvențiilor în alte perioade decât în cea în care au fost primite.

IAS 20 prevede că, în cele mai multe cazuri, perioadele pe durata cărora o entitate recunoaște costurile sau cheltuielile legate de subvențiile guvernamentale, pot fi ușor de identificat și, prin urmare, sunt recunoscute ca venituri în aceeași perioadă cu costurile aferente.

Subvențiile aferente activelor amortizabile sunt, de obicei recunoscute ca venituri pe parcursul termenului de amortizare a acestor active. Subvențiile aferente activelor neamortizabile pot impune, de asemenea, îndeplinirea anumitor obligații, în cazul în care acestea vor fi recunoscute ca venituri pe parcursul perioadelor în care costurile sunt suportate în îndeplinirea acestor responsabilități.

Exemplu. Entitatea a primit subvenție sub formă de utilaj de producție. În acest caz, subvenția va fi recunoscută ca venit pe parcursul duratei de viață a utilajului.

IAS 20 recunoaște faptul că subvențiile pot fi obținute ca parte a unui pachet de asistență financiară sau fiscală în anumite condiții. În astfel de cazuri, standardul indică faptul că este necesară prudență în determinarea condițiilor care dau naștere costurilor și cheltuielilor care determină perioadele pentru care vor fi distribuite subvențiile.

În cazul în care subvenția este legată de cheltuielile sau pierderile care au fost deja suportate, sau în acordarea de sprijin financiar imediat întreprinderii, fără costuri legate de viitor, subvenția ar trebui să fie recunoscută ca venit atunci când acesta este constatată drept creanțe. În cazul în care subvenția este recunoscută în venit în perioada în care devine creanță, societatea ar trebui să prezinte informații cu privire la impactul acesteia asupra situațiilor financiare.

Subvențiile aferente activelor ar trebui să reflecte o situație a poziției financiare:

- fie prin reflectarea subvenția drept venit anticipat care este recunoscut ca venit pe o bază sistematică și consecventă pe parcursul duratei de viață utilă a activului;

- fie prin deducerea subvenției la valoarea contabilă a activului, în cazul în care subvenția este recunoscută în venit ca o reducere a deprecierei.

Achiziționare de active și obținerea de subvenții adecvate ar putea duce la schimbări serioase în fluxurile de numerar ale întreprinderii. Prin urmare, astfel de modificări sunt adesea prezentate ca elemente separate în situația fluxurilor de numerar, indiferent dacă sunt sau nu acordarea valorii activelor corespunzătoare dedusă în scopul de reflecție în situația poziției financiare.

Un aspect important al contabilizării subvențiilor îl constituie asigurarea corelării cheltuielilor finanțate din subvenții cu veniturile aferente. De reținut ca se realizează corelarea cheltuielilor cu veniturile, nu a plăților sau cheltuielilor cu încasarea subvenției. Aceasta corelare se redă în sensul următoarelor afirmații:

Din punctul de vedere al componenței Situației de profit și pierdere:

- în cursul fiecărei luni se evidențiază cheltuielile după natura lor;
- la sfârșitul lunii se evidențiază la venituri subvențiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate;

Din punctul de vedere al bilanțului:

- creanța din subvenții se recunoaște în corespondență cu veniturile din subvenții, dacă au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subvenții, sau pe seama veniturilor anticipate, dacă aceste cheltuieli nu au fost efectuate încă;
- periodic, odată cu cererea de rambursare a contravalorii cheltuielilor suportate sau pe baza altor documente prin care se stabilesc și se aprobă sumele convenite, se procedează la regularizarea sumelor înregistrate drept creanță din subvenții.

În conformitate cu prevederile Standardului Național de Contabilitate (SNC) „Capital propriu și datorii”, subvențiile se evaluează inițial în funcție de forma (monetară sau nemonetară) în care acestea au fost primite. Subvențiile primite sub formă monetară se evaluează la valoarea lor nominală, iar cele sub formă nemonetară în mărimea valorii de intrare a activelor primite care se determină în conformitate cu standardele de contabilitate.

Obiectivul SNC „Capital propriu și datorii” constă în stabilirea modului de contabilizare a capitalului propriu și datoriilor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare. Standardul se aplică la contabilizarea elementelor de capital propriu și de datorii.

Conform pct. 5 din acest standard, capitalul propriu include capitalul social și neînregistrat al entității, primele de capital, rezervele, profitul (pierderea), rezervele din reevaluare, precum și și alte elemente ale capitalului propriu. La categoria „alte elemente ale capitalului propriu” se atribuie subvențiile.

Conform definiției din SNC „Capital propriu și datorii”, „subvențiile” reprezintă asistență acordată de Guvern, alte autorități ale administrației publice, instituții și organizații naționale și internaționale sub forma unor transferuri de resurse cu condiția respectării de către entitate a anumitor cerințe.

Reiesind din aceasta definiție, transferurile de resurse - mijloacele cu destinație specială, primite de SRL pentru realizarea unor proiecte se conformează noțiunii de „subvenții” și conform pct.27 din SNC „Capital propriu și datorii”, pot fi înregistrate inițial în contabilitate ca alte elemente de capital propriu.

În special vom menționa, ca în SNC „Venituri” și SNC „Cheltuieli” este înscris expres ca aceste standarde nu se aplică la contabilizarea veniturilor și, respectiv, a cheltuielilor, provenite din subvenții (SNC „Capital propriu și datorii”).

Subvențiile recunoscute se înregistrează inițial ca majorare simultană a creanțelor și a veniturilor anticipate. Primirea efectivă a subvențiilor se reflectă ca majorare a activelor respective sau diminuare a datoriilor față de stat și/sau alți creditori și diminuare a creanțelor.

Astfel, când entitatea a semnat Acordul de subvenționare cu instituția guvernamentală ce oferă suportul menționat se va înregistra în contabilitate:

Debit contul 234 „Alte creanțe curente”, 2343 „Creanțe privind subvențiile acordate” – la suma subvenției care s-a decis a fi oferită de către instituția guvernamentală către entitate;

Credit conturile 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, subcontul 4241 „Subvenții” sau 535 „Venituri anticipate curente”, subcontul 5351 „Subvenții” – în dependență de natura subvenției beneficiate de entitate și termenul de implementare a proiectului de subvenționare.

Pe măsură ce suportul oferit sub formă de subvenție intră în proprietatea entității se înregistrează:

Debit contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” – pentru imobilizările ce necesită cheltuieli suplimentare pentru instalare sau punere în funcțiune;

Debit contul 122 „Terenuri” – la valoarea cadastrală a terenurilor primite ca subvenție;

Debit contul 123 „Mijloace fixe” – la valoarea mijloacelor fixe obținute din fondurile de subvenționare;

Debit contul 211 „Materiale – în suma materialelor primite sub formă de subvenție;

Debit contul 242 „Conuri curente în monedă națională” – la sumele de mijloace financiare oferite sub formă de subvenții;

Credit contul 234 „Alte creanțe curente”, 2343 „Creanțe privind subvențiile acordate” – la suma subvenției care s-a primit efectiv de la instituția guvernamentală de către entitate.

În conformitate cu prevederile SNC „Capital propriu și datorii”: pct. 74 „subvențiile înregistrate ca datorii (venituri anticipate) se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectuate cheltuielile pe seama subvențiilor” și pct. 75 „subvențiile aferente activelor amortizabile recunoscute până la transmiterea în exploatare a acestora se decontează la venituri curente pe parcursul perioadelor de utilizare a acestora și în proporția amortizării aferente activelor intrate pe seama subvențiilor”.

Astfel, calculul amortizării mijloacelor fixe procurate din sursele oferite sub formă de subvenție se înregistrează în:

Debit contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”, subcontul 7147 „Alte cheltuieli operaționale”;

Credit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”, subcontul 1249 „Amortizarea altor mijloace fixe”.

Subvențiile înregistrate ca venituri anticipate se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectuate cheltuielile pe seama subvențiilor. Această regulă nu se extinde asupra entităților de stat, municipale și alte entități similare, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară.

În așa fel, constatarea de cheltuieli pe măsura utilizării subvențiilor prevede reflectarea contabilă a următoarelor operații:

Debit conturile 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, subcontul 4241 „Subvenții” sau 535 „Venituri anticipate curente”, subcontul 5351 „Subvenții” – la suma cheltuielilor acumulate în conturile din clasa a 7-a;

Credit contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională”, subcontul 6126 „Alte venituri operaționale”.

Subvențiile aferente activelor amortizabile se decontează la venituri curente pe parcursul perioadelor de utilizare a acestora și în proporția amortizării aferente activelor intrate pe seama subvențiilor.

Subvențiile aferente activelor neamortizabile se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectiv suportate cheltuielile aferente obligațiilor impuse de acordarea subvențiilor (de exemplu, acordarea subvenției sub formă de teren poate fi legată de construirea unei clădiri, în acest caz subvenția se va recunoaște ca venituri curente pe parcursul duratei de utilizare a clădirii).

Decontarea subvențiilor aferente veniturilor se efectuează în următorul mod:

1) subvențiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor deja suportate se decontează integral la venituri curente în perioada în care subvențiile au fost primite;

2) subvențiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor perioadelor curente sau viitoare se decontează la venituri curente în perioadele în care costurile/cheltuielile au fost efectiv suportate;

3) subvențiile destinate reducerii datoriilor față de stat și/sau alți creditori se decontează la venituri curente în perioada în care subvențiile au fost primite.

Exemplul. În noiembrie anul 2022 entitatea a contractat subvenție în sumă de 800 000 lei pentru compensarea cheltuielilor de amenajare a unei hale de procesare a fructelor. Cheltuielile de pentru

procurarea și instalarea echipamentului de procesare a fructelor constituie 600 000 lei. Cheltuielile pentru procurarea materialului de construcții - 200 000 lei. Subvenția propriu zisă a fost primită în februarie 2023.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

În anul 2022:

- recunoașterea subvenției în sumă de 800 000 lei:

Debit contul 234 „Alte creanțe curente”, 2343 „Creanțe privind subvențiile acordate” – la suma totală a subvenției – 800 000 lei;

Credit contul 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, subcontul 4241 „Subvenții” - la valoarea serelor în sumă totală de 600 000 lei;

Credit contul 535 „Venituri anticipate curente”, subcontul 5351 „Subvenții” – la valoare materialelor necesare - 200 000 lei.

Înregistrarea cheltuielilor de procurare și instalare a echipamentelor efectuate din contul subvenției în sumă de 600 000 lei:

Debit contul 123 „Mijloace fixe” – 600 000 lei;

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente”.

Amortizarea echipamentelor pentru primul an de activitate în mărime de 120 000 lei:

Debit contul 713 „Cheltuieli administrative” – 120 000 lei;

Credit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”.

Procurarea altor materiale de construcție necesare – 200 000 lei:

Debit contul 211 „Materiale” – 200 000 lei;

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente”.

Decontarea veniturilor anticipate aferente amortismentelor calculate – 120 000 lei:

Debit contul 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, subcontul 4241 „Subvenții” – 120 000 lei;

Credit contul 535 „Venituri anticipate curente”, subcontul 5351 „Subvenții”.

Decontarea sumei subvenției utilizate în mărime de 320 000 lei (120 000 + 200 000):

Debit contul 535 „Venituri anticipate curente”, subcontul 5351 „Subvenții” – 320 000 lei;

Credit contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională”, subcontul 6126 „Alte venituri operaționale”.

În anul 2023:

Primirea subvenției în sumă de 800 000 lei:

Debit contul 242 „Conuri curente în monedă națională” – 800 000 lei;

Credit contul 234 „Alte creanțe curente”, 2343 „Creanțe privind subvențiile acordate”.

Din textul SNC „Capital propriu și datorii” și a SIC 20 nu este clar ce se întâmplă cu rezultatele financiare care s-au constatat și s-au înregistrat în anul aprobării și contractării subvenției și pentru care sumele necesare au fost primite în anul următor, atunci când deja rezultatele financiare pe anul precedent au fost reflectate în situațiile financiare și acum urmează să fie corectate.

În aceste cazuri este aplicabil ca aceste venituri să nu fie constatate ca venituri ale perioadei, dar să rămână în continuare ca venituri anticipate, până când nu va fi primită efectiv subvenția și nu se vor reflecta exagerat venituri care ulterior vor fi corectate cu diminuare.

În așa fel, toate cheltuielile suportate pentru realizarea obiectivului subvenționat urmează să se cuprindă în componența cheltuielilor anticipate și ulterior, după primirea subvenției să fie trecute la cheltuielile perioadei corespunzător naturii acestora.

Subvențiile aferente veniturilor trebuie raportate ca:

- venituri în Situația de profit și pierdere, separat sau în cadrul unui compartiment general, cum ar fi „Alte venituri”;

- cheltuieli deductibile în stabilirea veniturilor impozabile.

Subvenția de stat, care, pentru un motiv oarecare urmează să fie restituită, ar trebui să fie considerată ca o revizuire a estimării. Rambursarea unei subvenții aferente veniturilor ar trebui să fie compensate

cu venitul anticipat diminuat corespunzător, iar orice exces trebuie să fie recunoscut drept cheltuieli ale perioadei curente.

Restituirea unei subvenții aferente unui activ trebuie recunoscută prin creșterea valorii contabile a activului sau o deducere din venitul anticipat al perioadei corespunzătoare. Amortizarea suplimentară acumulată la momentul respectiv ar fi recunoscută drept cheltuielă în cazul în care aceasta nu este deja o subvenție și ar trebui să se reflecte în Situația de profit și pierdere pentru perioada curentă.

În conformitate cu cerințele SNC „Capital propriu și datorii” și a IAS 20, entitatea trebuie să prezinte următoarele informații despre subvențiile guvernamentale:

- politicile contabile, inclusiv metoda de prezentare adoptată în situațiile financiare;
- prezentarea naturii și amplitudinii subvenției și descrierea altor forme de asistență guvernamentală din care entitatea primește un beneficiu direct;
- în conformitate cu pct. 90 din SNC „Capital propriu și datorii” entitățile vor include în Nota explicativă (anexa la situațiile financiare anuale) informații suplimentare privind descrierea altor elemente incluse în componența capitalului propriu (rîndul 610 din bilanțul entității), în particular - descrierea mărimii subvențiilor primite, decontate/restituite în perioada de gestiune, sau care urmează a fi restituite în perioada de gestiune ulterioară și motivele restituirii acestora;
- condițiile neîndeplinite sau neprevăzute legate de asistența guvernamentală care a fost recunoscută.

Recent, parlamentul RM a aprobat proiectul de lege cu privire la subvenționarea în agricultură și mediul rural, care va substitui actuala Lege nr. 276/2016 cu privire la principiile de subvenționare în dezvoltarea agriculturii și mediului rural. Acesta stabilește noile principii de subvenționare, precizează formele și condițiile acestora, competențele autorităților publice din domeniu, prezintă procedurile de recepționare și examinare a cererilor de subvenționare etc.

Potrivit documentului, subvențiile vor fi oferite pentru producătorii agricoli, silvicultură, piscicultură, activitate economică și culturală în mediul rural. Este precizată noțiunea de mediu rural, la care sunt atribuite satele, comunele și orașele cu până la 10 mii locuitori conform ultimului recensământ.

Subiecții ai subvențiilor vor deveni cinci categorii de beneficiari:

1. În domeniul agriculturii – fermierii care se clasifică în următoarele categorii și întrunesc cumulativ condițiile:

- fermier micro – care are cel mult 9 salariați și realizează o cifră anuală de afaceri de până la 18 mil. lei;
- fermier mic – care are cel mult 49 de salariați și realizează o cifră anuală de afaceri de până la 50 mil. lei;
- fermier mijlociu – cel mult 249 de salariați și realizează o cifră anuală de afaceri de până la 100 mil. lei;
- fermier mare – cel care depășește cumulativ condițiile stabilite pentru fermierul mijlociu;

2. Persoanele juridice sau fizice care desfășoară activitate în mediul rural sau activitate agricolă, altele decât fermierul;

3. Unitățile administrativ-teritoriale;

4. Grupurile de acțiune locală;

5. Organizațiile din domeniul cercetării și inovării, instituțiile de învățământ cu profiluri agroindustriale.

Fondul Național pentru Dezvoltarea Agriculturii și Zonelor Rurale, a cărui mărime va fi aprobată anual de Guvern, va deveni principala sursă de finanțare a subvențiilor. Agenția de Intervenții și Plăți în Agricultură (AIPA) va gestiona Fondul, va recepționa și va examina cererile, asigurând și monitorizarea după plata subvențiilor.

De asemenea, sunt prevăzute cinci forme de plăți.

1. *Plata în avans*. Reprezintă este o subvenție acordată în baza unui proiect investițional evaluat pozitiv de către Agenție și autorizat spre plată până la efectuarea unor costuri de implementare a acestuia. Contribuția financiară a solicitantului reprezintă cel puțin 10% din valoarea proiectului,

termenul de realizare – până la 24 luni. Se acordă în tranșe grupurilor de acțiune locală pentru dezvoltarea locală prin implementarea Programului LEADER.

2. *Plata post-investiție*. Subvenție acordată în bază de proiect investițional sau de extinderea acestuia, autorizat spre plată după implementarea proiectului în baza costurilor suportate integral.

3. *Plata directă* este o subvenție exprimată în sumă fixă acordată într-o singură tranșă, pentru practicarea activităților agricole în sectorul vegetal, zootehnic sau ecologic.

4. *Plata investiții pe etape*. Este propusă în premieră și reprezintă subvenția acordată etapizat în bază de proiect investițional sau extinderea acestuia, autorizat spre plată după implementarea fiecărei etape în baza costurilor suportate integral.

5. *Plata complementară*. Aceasta se va acorda solicitantului de subvenție în proporție de cel mult 80% din valoarea costurilor curente suportate, cu excepția plăților acordate pentru compensarea dobânzilor achitate către băncile comerciale și organizațiile de creditare nebanară.

La elaborarea formele de subvenționare s-a ținut cont de bunele practici în domeniu ale Uniunii Europene în corelare cu Politica Agricolă Comună. Autoritatea responsabilă de gestionarea și controlul mijloacelor financiare din Fondul național de dezvoltare a agriculturii și mediului rural, precum și a celor provenite de la partenerii de dezvoltare va fi Agenția de Intervenție și Plăți pentru Agricultură.

Bibliografie:

1. Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii” // Monitorul Oficial Nr. 233-237/1534 din 22.10.2013.
2. 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.
3. Legea cu privire la subvenționarea în agricultură și mediul rural // Monitorul Oficial Nr. Monitorul Oficial Nr. 134-137 din 20.04.2023.