

Aspecte contabile și fiscale privind subvențiile

Conf. univ. dr. Cristina NICOLAESCU^a, lect. univ. dr. Monica BIJA^b

^{a, b} Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

Loosely, the subsidies represent non-repayable funds received by an entity subject to the fulfillment of certain conditions, as well as the donations for investments and the overstock like tangible/intangible assets. Consequently, in most cases, the non-compliance of the conditions related to the subsidies entails the transformation of non-repayable funds in loans, that is in amounts that must be returned on a given due date. Exactly due to this aspect, the way in which they are followed up, reflected in the accounting and reported is very important. For the economic entities to benefit from the advantage of these amounts, those responsible for the follow-up and registration in the accounting of the operations related to the amounts/goods received as a subsidy must know the legislation well, both the one regulating the respective subsidies, and the accounting and fiscal one, for the correct highlight of these subsidies from an accounting and tax perspective.

Key terms: subsidies, non-repayable funds, incomes, expenses, grants, aids

Termeni-cheie: subvenții, fonduri nerambursabile, venituri, cheltuieli, granturi, ajutoare

Clasificare JEL: M41, M48, K34

To cite this article: Cristina Nicolaescu, Monica Bija, *Aspecte contabile și fiscale privind subvențiile*, *CECCAR Business Review*, N° 5/2023, pp. 15-25, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.05.02>

➔ Introducere

Conform pct. 392 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, „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.”.

Din această prevedere rezultă că există două categorii mari de subvenții: **subvențiile aferente activelor** (denumite și **subvenții pentru investiții**) și **subvențiile aferente veniturilor**.

În cazul **subvențiilor pentru investiții**, principala condiție este ca entitatea economică beneficiară să achiziționeze sau să construiască imobilizări. În această categorie se cuprind și donațiile pentru investiții, plusurile de inventar de natura imobilizărilor și alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții.

Pct. 395 din OMFP nr. 1.802/2014 stipulează că **subvențiile aferente veniturilor** cuprind toate celelalte subvenții, care nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate subvenții pentru active.

➔ Înregistrarea și raportarea contabilă a subvențiilor

La înregistrarea în contabilitate a subvențiilor pot fi identificate două etape: **recunoașterea acestora drept creațe și recunoașterea lor ca venituri**.

Subvențiile sunt recunoscute drept creanțe la aprobarea lor ca sume de primit. În acest scop se vor utiliza conturile sintetice de gradul II ale contului 445 „Subvenții”, și anume 4451 „Subvenții guvernamentale”, 4452 „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții” și 4458 „Alte sume primite cu caracter de subvenții”.

În cazul subvențiilor pentru venituri, concomitent cu recunoașterea creanței se va recunoaște fie un venit, dacă suma primită acoperă o cheltuială a perioadei curente sau trecute, fie un venit înregistrat în avans, dacă suma se referă la o cheltuială aferentă exercițiilor viitoare.

În cazul subvențiilor pentru investiții, primirea sumelor, respectiv intrarea bunului vor fi recunoscute, în funcție de natura lor, în creditul conturilor sintetice de gradul II ale contului 475 „Subvenții pentru investiții”, respectiv 4751 „Subvenții guvernamentale pentru investiții”, 4752 „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții”, 4753 „Donații pentru investiții”, 4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor” și 4758 „Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții”.

Recunoașterea subvențiilor ca venituri se face în conformitate cu prevederile principiului contabilității de angajamente, concomitent cu recunoașterea cheltuielilor corespunzătoare, și nu la încasarea subvenției. Astfel, în cazul subvențiilor pentru investiții, recunoașterea veniturilor va face pe măsura amortizării imobilizării subvenționate sau la scoaterea din patrimoniu a acesteia, prin creditarea contului 7584 „Venituri din subvenții pentru investiții”. În cazul subvențiilor pentru venituri, recunoașterea se realizează pe măsura înregistrării cheltuielilor acoperite din subvenția respectivă.

Contul de venituri folosit în acest scop este 741 „Venituri din subvenții de exploatare”, care se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II în funcție de natura veniturilor astfel: 7411 „Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri”, 7412 „Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale”, 7413 „Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe”, 7414 „Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului”, 7415 „Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială”, 7416 „Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare”, 7417 „Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare”, 7418 „Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată”, 7419 „Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri”.

Din punctul de vedere al **raportării subvențiilor în situațiile financiare anuale**, aspectele legate de acestea se vor întâlni în bilanț, în contul de profit și pierdere și în notele explicative.

Astfel, în ce privește **contul de profit și pierdere**, în cursul fiecărei luni se evidențiază cheltuielile după natura lor, iar la sfârșitul lunii se înregistrează la venituri subvențiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate, potrivit pct. 397 alin. (2) lit. a) din OMFP nr. 1.802/2014. Concret, veniturile din subvenții aferente cifrei de afaceri, oglindite în contul 7411, se vor prezenta la rândul 6 (conform formularelor situațiilor financiare anuale de la 31.12.2021) din contul de profit și pierdere, fiind o componentă a cifrei de afaceri, celelalte venituri din subvenții aferente veniturilor de exploatare vor apărea la rândul 12, iar veniturile din subvenții pentru investiții, la rândul 14, ambele categorii de venituri fiind componente ale veniturilor din exploatare. Singura categorie de venituri din subvenții de natură financiară vor fi veniturile din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată, reflectate în contul 7418, care vor fi prezentate la rândul 49 în contul de profit și pierdere.

Din punctul de vedere al **bilanțului** se raportează creanțele din subvenții, respectiv soldul final debitor al contului 445 „Subvenții”, și sumele de regularizat, reflectate în soldul final creditor al contului 475 „Subvenții pentru investiții”. Creanțele aferente subvențiilor de primit vor fi prezentate la rândul 6 la modelul prescurtat de bilanț, respectiv la rândul 34 la cel de bază. Subvențiile pentru investiții de regularizat se vor regăsi în categoria veniturilor în avans, respectiv la rândul 19 la modelul prescurtat de bilanț și la rândul 69 la cel de bază.

În **notele explicative** se vor menționa următoarele:

- informații referitoare la subvențiile primite, destinația acestora și elementele care justifică îndeplinirea condițiilor necesare pentru acordarea lor, conform pct. 400 din OMFP nr. 1.802/2014;
- condițiile care nu au fost îndeplinite în legătură cu subvențiile guvernamentale și obligațiile ce derivă din neîndeplinirea acestora, potrivit pct. 404 alin. (4) din OMFP nr. 1.802/2014.

➤ Implicațiile fiscale ale subvențiilor

Impactul fiscal al subvențiilor se va manifesta în primul rând asupra **impozitului pe profit și a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor**. Astfel, în cazul entităților plătitoare de impozit pe profit, veniturile din subvenții sunt impozabile. În cazul microîntreprinderilor care au optat pentru plata impozitului pe venit, veniturile din subvenții se scad din baza impozabilă pentru calculul acestei categorii de impozit, în conformitate cu art. 53 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal.

În ceea ce privește impactul asupra **taxei pe valoarea adăugată**, baza de impozitare a TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii cuprinde inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, potrivit art. 286 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Referitor la acest aspect, pct. 30 alin. (1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 286 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că „*subvențiile legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate se includ în baza de impozitare a taxei. Sunt luate în considerare subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul Uniunii Europene sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul Uniunii Europene sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

a) *subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;*

b) *cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.*

Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare.”.

Exemplul 1

Unei entități i se aprobă o finanțare în cadrul Programului Operațional Regional 2014-2020, Axa prioritară 2, Prioritatea de investiții 2.2 „Sprijinirea creării și extinderea capacităților avansate de producție și dezvoltarea serviciilor”. Concret, este vorba despre construirea unei clinici medicale și despre amenajările aferente.

Conform contractului de finanțare, perioada de implementare a proiectului este de 33 de luni. Valoarea totală a contractului este de 6.203.407 lei, din care valoarea totală eligibilă – 4.630.545 lei și valoarea neeligibilă (inclusiv TVA) – 1.572.862 lei. Valoarea totală eligibilă este defalcată astfel: valoarea totală a contribuției publice – 2.696.374 lei, din care valoarea eligibilă nerambursabilă din Fondul European de Dezvoltare Regională (FEDR) – 2.291.918 lei (49,50%) și valoarea eligibilă nerambursabilă din bugetul național – 404.456 lei (8,73%), valoarea cofinanțării eligibile a beneficiarului fiind de 1.934.171 lei (41,77%).

În luna februarie, la aprobarea contractului de finanțare, entitatea va înregistra valoarea totală a sumei de primit ca fonduri nerambursabile:

2.696.374 lei	4452	=	4752	2.696.374 lei
	„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”		„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții”	

Se observă că se folosește atât un cont de creanță, pentru că există o sumă de primit, cât și un cont de regularizare, deoarece în cazul acestor fonduri caracterul nerambursabil este condiționat de respectarea anumitor cerințe prevăzute în contractul de finanțare.

Pentru încasarea sumelor și efectuarea plăților aferente proiectului, entitatea va deschide un cont bancar distinct.

De asemenea, toate înregistrările contabile aferente operațiunilor derulate în cadrul proiectului se vor face în conturi analitice special deschise în acest scop.

În luna martie, entitatea face primele plăți în contul proiectului (publicitate, panou proiect etc.) din contul bancar special deschis în acest scop:

833 lei	401.2	=	5121	833 lei
	„Furnizori” / analitic distinct		„Conturi la bănci în lei” / analitic distinct	

În luna aprilie i se plătește firmei de arhitectură suma de 6.500 lei:

6.500 lei	401.2	=	5121	6.500 lei
	„Furnizori” / analitic distinct		„Conturi la bănci în lei” / analitic distinct	

Deoarece sumele au fost plătite în vederea construirii unei clinici, ele vor fi recunoscute ca immobilizări în curs de execuție:

7.333 lei	231	=	401.2	7.333 lei
	„Imobilizări corporale în curs de execuție” / analitic distinct		„Furnizori” / analitic distinct	

În luna iunie se primește prima tranșă din fondurile pentru proiect sub forma a două transferuri aferente celor două surse de finanțare, respectiv FEDR și bugetul național:

163.813 lei	5121	=	4452	163.813 lei
	„Conturi la bănci în lei” / analitic distinct		„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”	

28.908 lei	5121	=	4452	28.908 lei
	„Conturi la bănci în lei” / analitic distinct		„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”	

Deoarece în anul următor costurile cu construirea imobilului au crescut foarte mult, entitatea a constatat că fondurile nu vor mai fi suficiente și a renunțat la proiect. Prin urmare, aceasta returnează sumele primite:

163.813 lei	4452	=	5121	163.813 lei
	„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”		„Conturi la bănci în lei” / analitic distinct	

28.908 lei	4452	=	5121	28.908 lei
	„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”		„Conturi la bănci în lei” / analitic distinct	

De asemenea, entitatea stornează înregistrarea privind sumele de primit:

(2.696.374 lei)	4452	=	4752	(2.696.374 lei)
	„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”		„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții”	

Observație:

În cazul în care proiectul s-ar fi derulat până la capăt, la finalizarea construcției, aceasta ar fi fost recunoscută în contul de imobilizări corporale aferent:

Valoarea totală a clădirii	212	=	231	Valoarea totală a clădirii
	„Construcții” / analitic distinct		„Imobilizări corporale în curs de execuție” / analitic distinct	

În continuare, lunar, pe măsura amortizării construcției, 58,23% (procentul din valoarea totală a clădirii acoperit din fonduri nerambursabile) din valoarea aferentă cheltuielii cu amortizarea ar fi fost recunoscute ca venit:

Valoarea amortizării lunare	4752	=	7584	Valoarea amortizării lunare
	„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

La finalul perioadei de amortizare a clădirii, întreaga valoare subvenționată ar fi fost recunoscută ca venit, iar contul 4752 s-ar fi soldat.

Exemplul 2

O entitate care are ca activitate de bază organizarea de evenimente beneficiază de prevederile măsurii *Granturi pentru capital de lucru acordate IMM-urilor* din cadrul schemei de ajutor de stat instituite prin Ordonanța 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.

Astfel, acesteia i-a fost aprobată suma de 288.540 lei pentru acoperirea cheltuielilor eligibile conform procedurii de finanțare.

În contabilitatea entității, operațiunea se reflectă prin articolul contabil:

288.540 lei	4452	=	472	288.540 lei
	„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”		„Venituri înregistrate în avans” / analitic distinct	

Deoarece din această sumă 175.950 lei reprezintă cheltuielile care au fost suportate deja de entitate în exercițiile anterioare, valoarea lor se recunoaște ca venit în conturile sintetice de gradul II corespunzătoare ale contului 741 „Venituri din subvenții de exploatare”:

175.950 lei	472	=	741.x	175.950 lei
	„Venituri înregistrate în avans” / analitic distinct		„Venituri din subvenții de exploatare”	

La primirea sumei în contul bancar al entității se stinge creanța înregistrată în contul 4452:

288.540 lei	5121	=	4452	288.540 lei
	„Conturi la bănci în lei” / analitic distinct		„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”	

În exercițiile viitoare, la sfârșitul fiecărei luni se recunoaște venitul aferent acesteia, pe măsura angajării cheltuielilor suportate din ajutorul primit:

Valoarea cheltuielilor recunoscute în perioada respectivă	472	=	741.x	Valoarea cheltuielilor recunoscute în perioada respectivă
	„Venituri înregistrate în avans” / analitic distinct		„Venituri din subvenții de exploatare”	

La final, soldarea contului 472 trebuie să coincidă cu utilizarea tuturor sumelor existente în contul bancar deschis de entitate special pentru acest grant.

Observație:

În practică, de multe ori recunoașterea acestor venituri poate ridica anumite probleme. Astfel, pot să apară dificultăți în identificarea naturii veniturilor din subvenție în vederea defalcării lor pe sinteticele de gradul II ale contului 741. În acest caz, recomandarea este să se identifice măcar veniturile de înregistrat în contul 7411 „Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri”, deoarece ele se raportează distinct și sunt cuprinse în cifra de afaceri. Pentru celelalte categorii de venituri, eventualele erori de identificare nu sunt semnificative, deoarece se raportează pe același rând în contul de profit și pierdere și nu influențează separat calculul unor indicatori.

Dificultăți în practică pot să apară în această etapă și din cauza necesității respectării principiului contabilității de angajamente. Aplicând acest principiu, nu toate plățile efectuate vor fi considerate cheltuieli. În opinia noastră, în acest caz problema s-a creat și ca urmare a faptului că însăși procedura de implementare a măsurii *Granturi pentru capital de lucru acordate IMM-urilor* nu face distincția între noțiunile de *cheltuieli* și *plăți*, folosind termenul de *cheltuieli* când în cele mai multe situații este vorba despre plăți. De exemplu, la punctul 4.3.1 din procedură, în categoria cheltuielilor eligibile se încadrează datoriile curente și restante față de furnizorii curenți, cheltuielile privind plata datoriilor către bugetul statului, cheltuielile cu achiziția de bunuri și servicii.

Exemplul 3

O entitate economică beneficiază de ajutoare financiare acordate conform art. XI alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 30/2020 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru

stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2, cu modificările și completările ulterioare. Mai precis, este vorba despre subvenționarea a 41,5% din valoarea salariului angajaților trecuți în șomaj tehnic din cauza restricționării activității.

Firma întocmește și depune lunar cererea prevăzută în anexa 1 la Ordinul ministrului muncii și protecției sociale nr. 741/2020 și documentele necesare, precizând numărul de persoane pentru care se solicită indemnizația, perioada și suma brută aferentă acesteia.

Astfel, pentru luna octombrie 2020, entitatea a solicitat pentru cei 7 angajați suma de 17.098 lei.

Se înregistrează suma de primit pentru luna octombrie:

17.098 lei	4452	=	7414	17.098 lei
	„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”		„Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului”	

În aceeași lună se contabilizează și încasarea sumei în contul curent al entității:

17.098 lei	5121	=	4452	17.098 lei
	„Conturi la bănci în lei” / analitic distinct		„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”	

Înregistrările contabile vor fi similare pentru toate celelalte luni în care entitatea beneficiază de acest ajutor financiar.

Exemplul 4

O entitate agricolă beneficiază de sprijin financiar reglementat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 11/2021 pentru aprobarea schemelor de plăți și a unor instrumente de garantare care se aplică în agricultură în anii 2021 și 2022, cu modificările și completările ulterioare. Din punct de vedere metodologic, prevederile ordonanței au fost completate prin Ordinul ministrului agriculturii și dezvoltării rurale nr. 45/2021. Astfel, entitatea analizată, care are ca activitate principală cultura cerealelor, a beneficiat în cursul anului 2020 de un ajutor financiar de 250.000 lei, din care 175.000 lei pentru acoperirea de cheltuieli de exploatare și 75.000 lei pentru subvenționarea parțială a achiziției unui tractor.

În luna februarie 2020 se aprobă ajutorul, din care 82.500 lei se referă la cheltuieli efectuate deja și restul privesc cheltuieli viitoare.

În luna martie 2020 se primește o primă tranșă de 100.000 lei și se recunoaște suma de 25.345 lei ca venituri ale perioadei.

În luna aprilie 2020 se depun documentele pentru justificarea cheltuielilor de 17.500 lei și se primește restul subvenției, de 150.000 lei, din care 75.000 lei pentru achiziția tractorului. În aceeași lună se achiziționează tractorul cu prețul de 175.000 lei, TVA 19%. Începând cu luna următoare, activul se amortizează liniar pe o durată de 5 ani. În luna februarie 2022, acesta se vinde pentru prețul de 95.000 lei, TVA 19%.

În contabilitatea entității analizate, aceste operațiuni se înregistrează astfel:

1. Februarie 2020:

– Înregistrarea subvenției aprobate:

250.000 lei	4451	=	%	<u>250.000 lei</u>
	„Subvenții guvernamentale”		4751	75.000 lei
			„Subvenții guvernamentale pentru investiții”	
			472	92.500 lei
			„Venituri înregistrate în avans” / analitic distinct	
			741.x	82.500 lei
			„Venituri din subvenții de exploatare”	

2. Martie 2020:

– Primirea primei tranșe din ajutor:

100.000 lei	5121	=	4451	100.000 lei
	„Conturi la bănci în lei” / analitic distinct		„Subvenții guvernamentale”	

– Recunoașterea veniturilor perioadei:

25.345 lei	472	=	741.x	25.345 lei
	„Venituri înregistrate în avans” / analitic distinct		„Venituri din subvenții de exploatare”	

3. Aprilie 2020:

– Primirea ultimei tranșe din ajutor:

150.000 lei	5121	=	4451	150.000 lei
	„Conturi la bănci în lei” / analitic distinct		„Subvenții guvernamentale”	

– Recunoașterea veniturilor perioadei:

17.500 lei	472	=	741.x	17.500 lei
	„Venituri înregistrate în avans” / analitic distinct		„Venituri din subvenții de exploatare”	

Observație:

Operațiunea de recunoaștere a veniturilor se repetă lunar, cu valoarea cheltuielilor efectuate din subvenție, până la soldarea contului 472.

– Achiziția tractorului:

208.250 lei	%	=	404	208.250 lei
175.000 lei	2131		„Furnizori de imobilizări”	
	„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”			
33.250 lei	4426		„TVA deductibilă”	

4. Mai 2020:

Amortizarea anuală a tractorului = 175.000 lei/5 ani = 35.000 lei

Amortizarea lunară a tractorului = 35.000 lei/an/12 luni = 2.917 lei

– Înregistrarea amortizării tractorului:

2.917 lei	6811	=	2813	2.917 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

Din costul total de achiziție al tractorului, 75.000 lei, adică 42,86%, reprezintă subvenție. Prin urmare, pe măsura amortizării activului, adică a recunoașterii cheltuielii cu acesta, va fi recunoscută ca venit și suma primită pentru achiziția lui. Ea va fi înregistrată lunar, fiind de 42,86% din valoarea totală a amortizării, deci de 1.250 lei (2.917 lei x 42,86%).

– Recunoașterea venitului din subvenție:

1.250 lei	4751	=	7584	1.250 lei
	„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

Observație:

Înregistrarea se va face în mod analog și în lunile următoare.

5. Februarie 2022:

– Vânzarea tractorului:

113.050 lei	461	=	%	<u>113.050 lei</u>
	„Debitori diverși”		7583	95.000 lei
			„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	
			4427	18.050 lei
			„TVA colectată”	

– Descărcarea din gestiune a tractorului vândut:

Valoare de intrare = 175.000 lei

Amortizare cumulată = 2.917 lei/lună x 21 luni de funcționare (8 luni în 2020, 12 luni în 2021 și 1 lună în 2022) = 61.257 lei

Partea neamortizată = 175.000 lei – 61.257 lei = 113.743 lei

175.000 lei	%	=	2131	175.000 lei
61.257 lei	2813		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	
	„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”			
113.743 lei	6583			
	„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”			

– Recunoașterea la venituri a diferenței de subvenție primită pentru tractor:

Subvenție pentru investiția totală = 75.000 lei

Subvenție recunoscută la venituri = 1.250 lei/lună x 21 luni de funcționare = 26.250 lei

Subvenție rămasă = 75.000 lei – 26.250 lei = 48.750 lei

48.750 lei	4751	=	7584	48.750 lei
	„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

Observație:

Înregistrările contabile privind amortizarea și ieșirea bunurilor intrate cu titlu gratuit în entitate (donații, plusuri la inventar etc.) vor fi similare cu cele aferente bunurilor subvenționate.

■ Restituirea sumelor necuvenite

În cazul în care entitatea nu respectă condițiile stipulate în contractele de finanțare referitoare la modul de utilizare a sumelor primite, pot apărea situații în care acestea trebuie restituite.

Tratamentul contabil al restituirilor este diferit în funcție de următorii factori: natura subvenției și dacă sumele au fost utilizate, respectiv recunoscute la venituri sau nu.

Astfel, în funcție de natura subvenției, aferentă veniturilor sau pentru investiții, vom regăsi sumele primite în soldul creditor al contului 472 „Venituri înregistrate în avans” în prima situație, respectiv 475 „Subvenții pentru investiții” în cea de-a doua. În ambele cazuri, dacă sumele de rambursat depășesc valoarea sumelor din conturile menționate, diferențele vor fi recunoscute drept cheltuieli ale perioadei și înregistrate în debitul contului 6588 „Alte cheltuieli de exploatare”.

Înregistrările aferente restituirii sumelor necuvenite sunt următoarele:

– În cazul subvențiilor pentru investiții:

Soldul contului	%	=	5121	Suma totală de rambursat
	475		„Conturi la bănci în lei” / analitic distinct	
	„Subvenții pentru investiții”			
Partea care depășește soldul contului 475	6588			
	„Alte cheltuieli de exploatare”			

– În cazul subvențiilor aferente veniturilor:

Soldul contului	%	=	5121	Suma totală de rambursat
	472		„Conturi la bănci în lei” / analitic distinct	
	„Venituri înregistrate în avans” / analitic distinct			
Partea care depășește soldul contului 472	6588			
	„Alte cheltuieli de exploatare”			

Bibliografie

- Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
- Ordinul ministrului agriculturii și dezvoltării rurale nr. 45/2021 pentru aprobarea criteriilor de eligibilitate, condițiilor specifice și a modului de implementare a schemelor de plăți prevăzute la art. 1 alin. (2) și (3) și art. 35 alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 11/2021 pentru aprobarea schemelor de plăți și a unor instrumente de garantare care se aplică în agricultură în anii 2021 și 2022, publicat în Monitorul Oficial nr. 203/01.03.2021, cu modificările și completările ulterioare.
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
- Ordinul ministrului muncii și protecției sociale nr. 741/2020 pentru aprobarea modelului documentelor prevăzute la art. XII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 30/2020 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2, cu modificările și completările aduse prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 32/2020 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 30/2020 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2 și pentru stabilirea unor măsuri suplimentare de protecție socială, publicat în Monitorul Oficial nr. 269/31.03.2020, cu modificările și completările ulterioare.
- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 30/2020 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2, publicată în Monitorul Oficial nr. 231/21.03.2020, cu modificările și completările ulterioare.
- Ordonanța 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, publicată în Monitorul Oficial nr. 705/06.08.2020, cu modificările și completările ulterioare.
- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 11/2021 pentru aprobarea schemelor de plăți și a unor instrumente de garantare care se aplică în agricultură în anii 2021 și 2022, publicată în Monitorul Oficial nr. 191/25.02.2021, cu modificările și completările ulterioare.