

Mecanisme financiare utilizate în implementarea proiectelor cu fonduri europene

Lect. univ. dr. Mihaela ENACHI

Universitatea „Vasile Alecsandri” din Bacău

Abstract

In order to finance their activity, companies have the possibility to access European funds provided that they fulfil certain eligibility criteria specific to different financing programs, ensure administrative compliance, obtain an appropriate score in the technical-financial evaluation phase and fall into the budget allocated to the call for projects. Once the financing contract is signed, the implementation of the projects begins, which involves making expenses for the purchase of goods/services/works, as the case may be. The payments involved in carrying out such operations may be temporarily supported from the company's own funds, until the money is received from the financier in a certain amount or, definitively, both from the company's own funds and non-reimbursable funds. Thus, after signing the financing contracts, depending on the preference of the beneficiaries or the conditions imposed by a certain context, different financial mechanisms could intervene: pre-financing requests, payment requests and reimbursement requests. This paper aims to enable the understanding of professional accountants, but also other stakeholders, regarding the mechanisms through which the funds are transferred to beneficiaries in European funded projects.

Key terms: European funds, grants related to assets, grants related to income, pre-financing request, payment request, reimbursement request

Termeni-cheie: fonduri europene, subvenții pentru active, subvenții pentru venituri, cerere de prefinanțare, cerere de plată, cerere de rambursare

Clasificare JEL: M41, H29

To cite this article: Mihaela Enachi, *Mecanisme financiare utilizate în implementarea proiectelor cu fonduri europene*, *CECCAR Business Review*, N° 8/2021, pp. 45-52, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.08.06>

➔ Introducere

Fondurile europene nerambursabile pot îmbrăca forma unor subvenții aferente activelor sau se pot concretiza în subvenții aferente veniturilor. Cele dintâi sunt subvențiile pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere sau să construiască active imobilizate, iar cele din urmă cuprind toate celelalte subvenții.

Conform prevederilor pct. 397 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, „contabilitatea proiectelor finanțate din subvenții se ține distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanțare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situații financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect”.

În acest sens, în contractele de finanțare încheiate găsim precizări de genul „beneficiarul trebuie să țină o evidență contabilă analitică a proiectului, utilizând conturi analitice distincte pentru reflectarea tuturor operațiunilor referitoare la implementarea proiectului, în conformitate cu dispozițiile legale”, iar în cadrul instrucțiunilor emise de autoritatea de management (AM) este prevăzută obligativitatea ținerii unei evidențe contabile analitice separate sau a deținerii unui sistem de codificare adecvat pentru toate tranzacțiile realizate în legătură cu implementarea proiectului (înscrierea codului SMIS (Structural Management Innovative System) alături de simbolurile legale obligatorii).

În plus, documentele originale pe baza cărora se înregistrează în contabilitate cheltuielile efectuate în cadrul proiectului vor purta o serie de mențiuni pentru identificarea programului de finanțare, a proiectului, a cererii de plată/rambursare/prefinanțare în care au fost incluse documentele și a sumelor solicitate la decontare. De asemenea, documentele care atestă înregistrarea în contabilitate a operațiunilor aferente proiectului trebuie să fie ștampilate și semnate de către persoanele care au astfel de responsabilități în structura beneficiarului.

În continuare prezentăm principalele caracteristici ale mecanismelor financiare – cerere de prefinanțare, cerere de plată, cerere de rambursare (deciziile manageriale fiind diferite de la un caz la altul), etapele care sunt parcurse și înregistrările ce intervin în contabilitatea societăților în funcție de mecanismul aplicat.

➔ Cererea de prefinanțare

După semnarea contractului de finanțare, beneficiarul/liderul de parteneriat îi poate solicita autorității de management virarea în tranșe a sumelor necesare pentru plata cheltuielilor implicate de implementarea proiectelor finanțate din fonduri europene, fără depășirea valorii totale eligibile a contractului de finanțare, așa cum sunt prevăzute în bugetele contractelor/ordinelor/deciziilor de finanțare.

Conform art. 15 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 40/2015 privind gestionarea financiară a fondurilor europene pentru perioada de programare 2014-2020, cu modificările și completările ulterioare, prefinanțarea se acordă „în tranșe de maximum 10% din valoarea eligibilă a proiectului, fără depășirea valorii totale eligibile a contractului de finanțare”, iar, prin excepție de la această prevedere, alin. (1¹) stipulează că „beneficiarilor care primesc finanțare sub incidența ajutorului de stat/*de minimis* li se poate acorda prefinanțare în una sau mai multe tranșe de până la maximum 40% din contribuția publică eligibilă a proiectului”. Cu excepția primei tranșe de prefinanțare, următoarele se acordă cu deducerea sumelor necheltuite din tranșa anterioară. Prefinanțarea se virează de către AM într-un cont dedicat exclusiv primirii prefinanțării.

Mai jos prezentăm înregistrările contabile făcute cu ocazia încasării prefinanțării și a reținerilor efectuate ulterior acordării acesteia.

Beneficiar	
– Încasarea prefinanțării de la AM:	
5121.CodSMIS = 462.AM.CodSMIS „Conturi la bănci în lei” „Creditori diverși”	
– Reținerea prefinanțării de către AM cu ocazia încasării tranșelor solicitate ulterior:	
462.AM.CodSMIS = 4452.CodSMIS „Creditori diverși” „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”	

Lider de parteneriat	Partener
<p>– Încasarea prefinanțării de la AM:</p> <p>5121.CodSMIS = 462.AM.CodSMIS „Conturi la bănci în lei” „Creditori diverși”</p>	
<p>– Transferul subvenției către partener:</p> <p>461.P1.CodSMIS = 5121.CodSMIS „Debitori diverși” „Conturi la bănci în lei”</p>	<p>– Încasarea subvenției de la liderul de parteneriat:</p> <p>5121.CodSMIS = 462.L.CodSMIS „Conturi la bănci în lei” „Creditori diverși”</p>
<p>– Reținerea prefinanțării de către AM cu ocazia încasării tranșelor solicitate ulterior:</p> <p>462.AM.CodSMIS = 4452.CodSMIS „Creditori diverși” „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”</p>	
<p>– Reținerea prefinanțării de la partener cu ocazia plății tranșelor solicitate ulterior:</p> <p>458.P1.CodSMIS = 461.P1.CodSMIS „Decontări din operațiuni în participație” „Debitori diverși”</p>	<p>– Reținerea prefinanțării de către lider cu ocazia încasării tranșelor solicitate ulterior:</p> <p>462.L.CodSMIS = 458.L.CodSMIS „Creditori diverși” „Decontări din operațiuni în participație”</p>

Sursa: Proiecția autoarei.

Pentru încasarea prefinanțării se depune la organismul intermediar o cerere de prefinanțare însoțită de o serie de documente justificative: adresa privind deschiderea contului pentru încasarea sumelor din cererea de prefinanțare, identificarea financiară pentru contul deschis, contractele de achiziții, după caz, etc.

Cererea de prefinanțare va fi urmată de una de rambursare prin care se justifică utilizarea prefinanțării.

➔ Mecanismul decontării cererilor de plată

OUG nr. 40/2015 definește la art. 2 alin. (3) lit. i) **cererea de plată** drept „cererea depusă de către un beneficiar/lider al unui parteneriat prin care se solicită autorității de management virarea sumelor necesare pentru plata cheltuielilor eligibile, rambursabile, conform contractului/deciziei/ordinului de finanțare, în baza facturilor, facturilor de avans, statelor privind plata salariilor, a statelor/centralizatoarelor pentru acordarea burselor, subvențiilor, premiilor și onorariilor”.

În funcție de prioritatea de investiții în cadrul căreia sunt accesate fondurile sau de natura cheltuielilor vizate, se poate vorbi despre finanțarea cheltuielilor în diferite limite valorice și/sau procentuale.

Pentru a putea beneficia de mecanismul decontării cererilor de plată, beneficiarii au obligația de a plăti integral contribuția proprie anterior depunerii cererii. Aceasta reprezintă partea din valoarea proiectului suportată de beneficiar și include, după caz, contribuția la finanțarea cheltuielilor eligibile necesare implementării proiectului (inclusiv taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă cheltuielilor eligibile), sumele de care este nevoie pentru plata cheltuielilor neeligibile (inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor neeligibile) și pe cele pentru TVA deductibilă aferentă cheltuielilor eligibile.

Diferența dintre valoarea totală a proiectului și contribuția proprie reprezintă asistență financiară nerambursabilă. Aceasta are în componență fonduri europene, dar și fonduri provenite de la bugetul de stat ce vor

fi virate de către finanțator într-un cont special deschis de beneficiar la unitatea teritorială a Trezoreriei Statului în vederea stingerii obligațiilor rămase față de furnizorii de bunuri/servicii/lucrări.

În Figura 1 ilustrăm schematic mecanismul cererilor de plată.

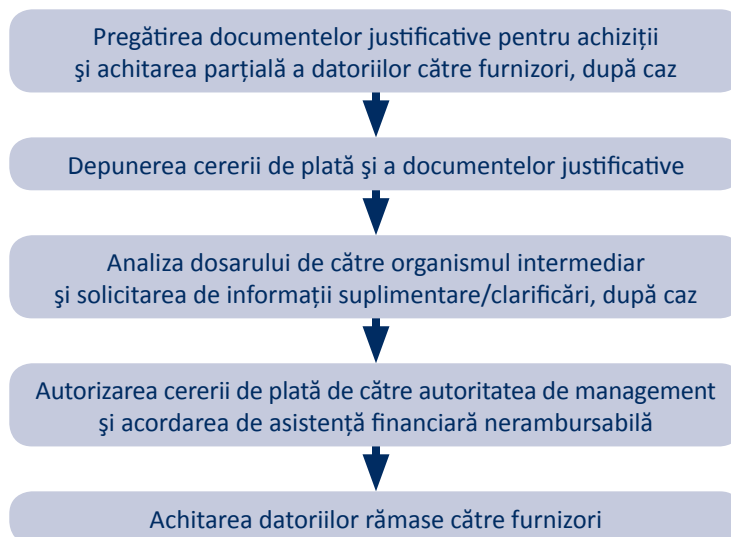


Figura 1. Mecanismul cererilor de plată

Sursa: Proiecția autoarei.

Pentru a justifica utilizarea sumelor solicitate prin cererea de plată, beneficiarul/liderul de parteneriat va depune la organismul intermediar o cerere de rambursare aferentă cererii de plată în termen de maximum zece zile lucrătoare de la data încasării sumelor de la autoritatea de management.

➤ Mecanismul cererilor de rambursare

OUG nr. 40/2015 definește la art. 2 alin. (3) lit. k) **cererea de rambursare** drept „cererea depusă de către un beneficiar/lider al unui parteneriat prin care se solicită autorității de management virarea sumelor aferente cheltuielilor eligibile efectuate conform contractului/deciziei/ordinului de finanțare sau prin care se justifică utilizarea prefinanțării”.

Astfel, cererea de rambursare conține cheltuieli care nu au fost solicitate la decontare printr-o cerere de plată. O astfel de cerere va include doar facturi achitate integral (cheltuieli eligibile și neeligibile).

În cazul cererilor de rambursare nu este necesară deschiderea unor conturi speciale, sumele putând fi încasate în orice cont în lei deschis la o bancă comercială.

Beneficiarii au obligația de a depune cererea de rambursare pentru cheltuielile efectuate în termen de maximum trei luni de la realizarea acestora, cu excepția celor suportate anterior semnării contractului de finanțare.

Dintre documentele care însoțesc la depunere o cerere de rambursare amintim adresa privind deschiderea contului pentru încasarea sumelor solicitate, identificarea financiară pentru contul deschis, contractele de furnizare/de servicii/de lucrări, declarațiile vamale (pentru bunurile din import), facturile primite de la furnizori, procesele-verbale de recepție, cele de punere în funcțiune și de instruire a personalului, rapoartele de activitate/de audit, materialele de informare și publicitate, fișele mijloacelor fixe, ordinele de plată/dispozițiile de plată externe, extrasele de cont, contractele de muncă, statele de salarii, fișele de post, extrasele REGES, registrul salariaților și raportul per salariat din Revisal, documentele contabile (fișe de parteneri, fișe de cont, note contabile, registrul de imobilizări, bilanțe de verificare etc.).

Figura 2 surprinde schematic mecanismul rambursării cheltuielilor efectuate.

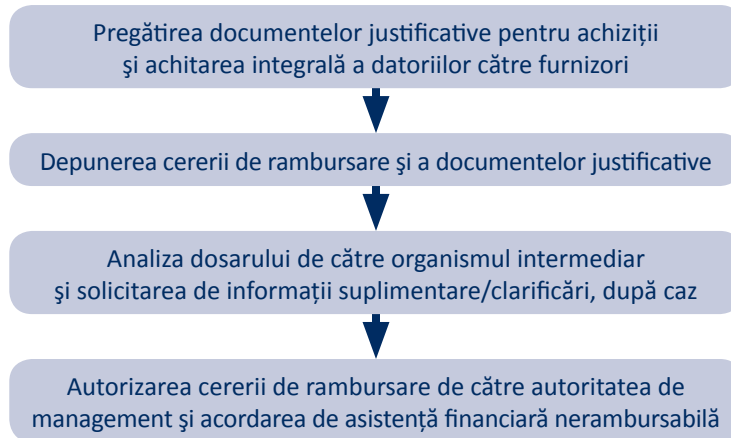


Figura 2. Mecanismul cererilor de rambursare

Sursa: Proiecția autoarei.

➔ Contabilizarea operațiunilor privind implementarea proiectelor cu fonduri europene

Exemplul următor are menirea de a ilustra diferențele dintre cele două mecanisme prezentate.

Exemplu

În luna februarie anul N, o societate înregistrată în scopuri de TVA semnează un contract de finanțare conform căruia urmează să primească fonduri europene pentru achiziția unui echipament de producție și acoperirea cheltuielilor cu serviciile de consultanță pentru implementarea proiectului. Valoarea estimată a echipamentului este de 1.080.000 lei, din care 756.000 lei constituie ajutor nerambursabil (70% din valoarea eligibilă a bunului). Valoarea estimată a serviciilor de consultanță pentru implementarea proiectului este de 45.000 lei, din care 40.500 lei reprezintă ajutor nerambursabil (90% din valoarea eligibilă a acestora). În luna martie anul N, societatea achiziționează echipamentul la prețul de 1.116.000 lei, TVA 19%, și îl pune în funcțiune, iar în aprilie sunt facturate integral serviciile de consultanță pentru implementarea proiectului. Durata de utilizare a echipamentului este de 10 ani, iar metoda de amortizare este cea liniară.

– În luna februarie, înregistrarea asistenței financiare nerambursabile conform contractului de finanțare:

796.500 lei	4452.CodSMIS	=	%	<u>796.500 lei</u>
	„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”		4752.CodSMIS	756.000 lei
			„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții”	
			472.CodSMIS	40.500 lei
			„Venituri înregistrate în avans”	

Observație: În cazul serviciilor de consultanță pentru scrierea proiectului facturate anterior semnării contractului de finanțare și considerate eligibile, creanța din subvenții se recunoaște în corespondență cu veniturile din subvenții (contul 7416 „Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare”), deoarece cheltuielile suportate din acestea au fost efectuate. În ce privește cheltuielile de consultanță pentru implementarea proiectului, creanța din subvenții se recunoaște pe seama veniturilor amânate (contul 472), întrucât aceste cheltuieli nu au fost încă efectuate.

– În luna martie, achiziționarea echipamentului:

<u>1.328.040 lei</u>	%	=	404.CodSMIS	1.328.040 lei
1.116.000 lei	2131.CodSMIS		„Furnizori de imobilizări”	
	„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”			
212.040 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– În luna aprilie, înregistrarea facturii privind serviciile de consultanță:

<u>53.550 lei</u>	%	=	401.CodSMIS	53.550 lei
45.000 lei	628.CodSMIS		„Furnizori”	
	„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			
8.550 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Trecerea la venituri curente a subvenției aferente cheltuielilor de consultanță:

40.500 lei	472.CodSMIS	=	7416.CodSMIS	40.500 lei
	„Venituri înregistrate în avans”		„Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare”	

– Înregistrarea amortizării aferente lunii aprilie (1.116.000 lei/10 ani/12 luni):

9.300 lei	6811.CodSMIS	=	2813.CodSMIS	9.300 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

– Trecerea la venituri curente a cotei-părți din subvenția pentru investiții pe măsura amortizării echipamentului (756.000 lei/10 ani/12 luni):

6.300 lei	4752.CodSMIS	=	7584.CodSMIS	6.300 lei
	„Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

Observație: Întrucât finanțatorul restricționează înstrăinarea activelor achiziționate prin proiect, venitul amânat se evidențiază ca venit curent în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea. Astfel, subvenția pentru activul amortizabil este recunoscută pe parcursul perioadelor și în proporția în care este recunoscută amortizarea acestuia.

Cazul A. Societatea întocmește o cerere de plată pentru a obține de la finanțator resursele necesare pentru achitarea datoriilor rămase față de furnizori după plata parțială a acestora prin virament bancar.

– În luna aprilie, achitarea parțială a datoriei față de furnizorul de echipamente (contribuția proprie la proiect) (1.328.040 lei – 756.000 lei):

572.040 lei	404.CodSMIS	=	5121.CodSMIS	572.040 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

– În luna aprilie, achitarea parțială a datoriei față de furnizorul de servicii de consultanță (contribuția proprie la proiect) (53.550 lei – 40.500 lei):

13.050 lei	401.CodSMIS „Furnizori”	=	5121.CodSMIS „Conturi la bănci în lei”	13.050 lei
------------	----------------------------	---	--	------------

– Primirea fondurilor în urma depunerii cererii de plată:

796.500 lei	5121.CodSMIS „Conturi la bănci în lei”	=	4452.CodSMIS „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”	796.500 lei
-------------	--	---	--	-------------

– Achitarea datoriei rămase față de furnizorul de echipamente:

756.000 lei	404.CodSMIS „Furnizori de imobilizări”	=	5121.CodSMIS „Conturi la bănci în lei”	756.000 lei
-------------	---	---	--	-------------

Observație: În situația în care se impune efectuarea unei plăți în valută, beneficiarul va vira banii din trezorerie într-un cont deschis la o bancă comercială.

– Achitarea datoriei rămase față de furnizorul de servicii de consultanță:

40.500 lei	401.CodSMIS „Furnizori”	=	5121.CodSMIS „Conturi la bănci în lei”	40.500 lei
------------	----------------------------	---	--	------------

Cazul B. Societatea întocmește o cerere de rambursare pentru recuperarea parțială a plăților efectuate către furnizori prin virament bancar.

– În luna aprilie, achitarea datoriei față de furnizorul de echipamente:

1.328.040 lei	404.CodSMIS „Furnizori de imobilizări”	=	5121.CodSMIS „Conturi la bănci în lei”	1.328.040 lei
---------------	---	---	--	---------------

– În luna aprilie, achitarea datoriei față de furnizorul de servicii de consultanță:

53.550 lei	401.CodSMIS „Furnizori”	=	5121.CodSMIS „Conturi la bănci în lei”	53.550 lei
------------	----------------------------	---	--	------------

– Primirea fondurilor în urma depunerii cererii de rambursare:

796.500 lei	5121.CodSMIS „Conturi la bănci în lei”	=	4452.CodSMIS „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”	796.500 lei
-------------	--	---	--	-------------

În situația în care clauzele contractului de finanțare, instrucțiunile autorității de management, prevederile manualului de identitate vizuală sau ale diferitelor acte normative în vigoare privind implementarea proiectelor cu finanțare europeană nu sunt respectate, pot fi aplicate reduceri procentuale/corecții financiare.

Restituirea parțială sau integrală a subvenției referitoare la active imobilizate se înregistrează în contabilitate prin diminuarea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă (4752.CodSMIS = 5121.CodSMIS) sau, în măsura în care suma de rambursat depășește venitul amânat ori nu există un asemenea venit, pe seama cheltuielilor

(6588.CodSMIS „Alte cheltuieli de exploatare” = 5121.CodSMIS). Restituirea unei subvenții aferente veniturilor se efectuează prin reducerea veniturilor amânate, dacă există (472.CodSMIS = 5121.CodSMIS), sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor (6588.CodSMIS = 5121.CodSMIS).

Reglementările contabile românești aplicabile entităților economice solicită prezentarea în notele explicative la situațiile financiare anuale de informații cu privire la subvențiile primite, destinația acestora și elementele care dovedesc îndeplinirea condițiilor necesare pentru acordarea lor, precum și la condițiile care nu au fost satisfăcute în legătură cu subvențiile și obligațiile ce derivă din acestea. În cazul activelor finanțate parțial din subvenții trebuie prezentată și relația dintre aceste active și alte elemente bilanțiere.

Este important să identificăm cu exactitate momentul în care se realizează transferul subvențiilor la venituri și nivelul la care se face acest transfer, pentru a nu afecta rezultatul contabil al exercițiului, dar și pentru a determina în mod corect impozitul datorat de societăți, deoarece veniturile din subvenții, neimpozabile în cazul microîntreprinderilor, intră în baza de calcul al impozitului de profit.

➔ Concluzii

În funcție de context, entitățile pot fi nevoite să recurgă la un anumit mecanism financiar sau pot opta pentru unul. În selectarea mecanismului potrivit se vor lua în considerare diferite variabile: posibilitățile financiare ale societății sau capacitatea acesteia de a accesa alte surse de finanțare până la primirea banilor de la autoritatea de management, dacă sumele facturate de furnizorii de bunuri/servicii/lucrări au fost achitate integral sau parțial, dacă furnizorul câștigător al unei proceduri de achiziție nu acceptă ca datoria să îi fie achitată în tranșe sau este de acord cu acest lucru, dar termenele stabilite sunt strânse, existența de restricții privind numărul cererilor ce pot fi depuse și perioada de timp în care o cheltuială poate fi solicitată la decontare etc.

Condițiile specifice acestor mecanisme le impun beneficiarilor să realizeze o planificare în timp judicioasă a activităților implicate în implementarea proiectelor și a resurselor disponibile, oferind totodată posibilitatea de a acționa în acord cu propriile intenții și necesități.

Bibliografie

1. Hotărârea Guvernului nr. 93/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 40/2015 privind gestionarea financiară a fondurilor europene pentru perioada de programare 2014-2020, publicată în Monitorul Oficial nr. 133/19.02.2016, cu modificările și completările ulterioare.
2. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
3. 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.
4. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 66/2011 privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, publicată în Monitorul Oficial nr. 461/30.06.2011, cu modificările și completările ulterioare.
5. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 40/2015 privind gestionarea financiară a fondurilor europene pentru perioada de programare 2014-2020, publicată în Monitorul Oficial nr. 746/06.10.2015, cu modificările și completările ulterioare.
6. <https://inforegio.ro/ro>
7. https://mfinante.gov.ro/despre-minister/noutati/-/asset_publisher/CZub9nBZjx9C/content/noutati
8. <https://mfinante.gov.ro/documents/35673/218917/GHIDVAR11aprilie2016.pdf>
9. <https://www.fonduri-ue.ro/>