

Tratamentul contabil aplicabil fondurilor europene nerambursabile

Dr. ec. Elena STĂNCIULESCU

București

Abstract

Accounting for the European funds is a challenge for every professional accountant, even more so that the identified irregularities can attract penalties and even the total reimbursement of the funding granted. One can account for these forms of non-refundable assistance on a systematic basis as revenue associated to periods related to the expenses that the respective grants are designed to offset.

Key terms: non-refundable European funds, subsidies, revenue, expenses

Termeni-cheie: fonduri europene nerambursabile, subvenții, venituri, cheltuieli

Clasificare JEL: M41, H29

To cite this article: Elena Stănciulescu, *Tratamentul contabil aplicabil fondurilor europene nerambursabile*, *CECCAR Business Review*, N° 11/2021, pp. 26-32, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.11.04>

➔ Introducere

Ministerul Investițiilor și Proiectelor Europene elaborează ghiduri menite să ofere îndrumări beneficiarilor în procesul de implementare a proiectelor finanțate din fonduri nerambursabile, aceștia din urmă trebuind să se asigure că au solicitat spre rambursare doar contravaloarea cheltuielilor eligibile pe care le-au înregistrat corespunzător în contabilitatea analitică a proiectului.

Contabilitatea programelor finanțate din fonduri comunitare trebuie să fie organizată separat (pe bază de conturi analitice) în contabilitatea generală a beneficiarului/partenerilor, iar operațiunile contabile trebuie să demonstreze o transparență totală în ce privește tranzacțiile, furnizând toate informațiile necesare.

Entitățile care utilizează astfel de surse vor stabili seturi de proceduri și politici contabile pentru respectarea atât a principiilor contabile, cât și a prevederilor contractuale stabilite între părți. Regula de bază folosită la elaborarea procedurilor contabile este aceea de a corela cheltuielile finanțate din subvenții cu veniturile din subvenții, respectând principiul contabilității de angajamente.

Din punct de vedere contabil, **fondurile europene nerambursabile se recunosc ca subvenții**, care pot fi atât aferente activelor sau pentru investiții, cât și aferente veniturilor sau din exploatare.

➔ Categoriile de subvenții

Potrivit pct. 392 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 cele aferente:

- **activelor**, pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate;

- **veniturilor**, care includ toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvențiile guvernamentale;
- împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenții;
- alte sume primite cu caracter de subvenții.

➔ Criterii de recunoaștere a subvențiilor guvernamentale

Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

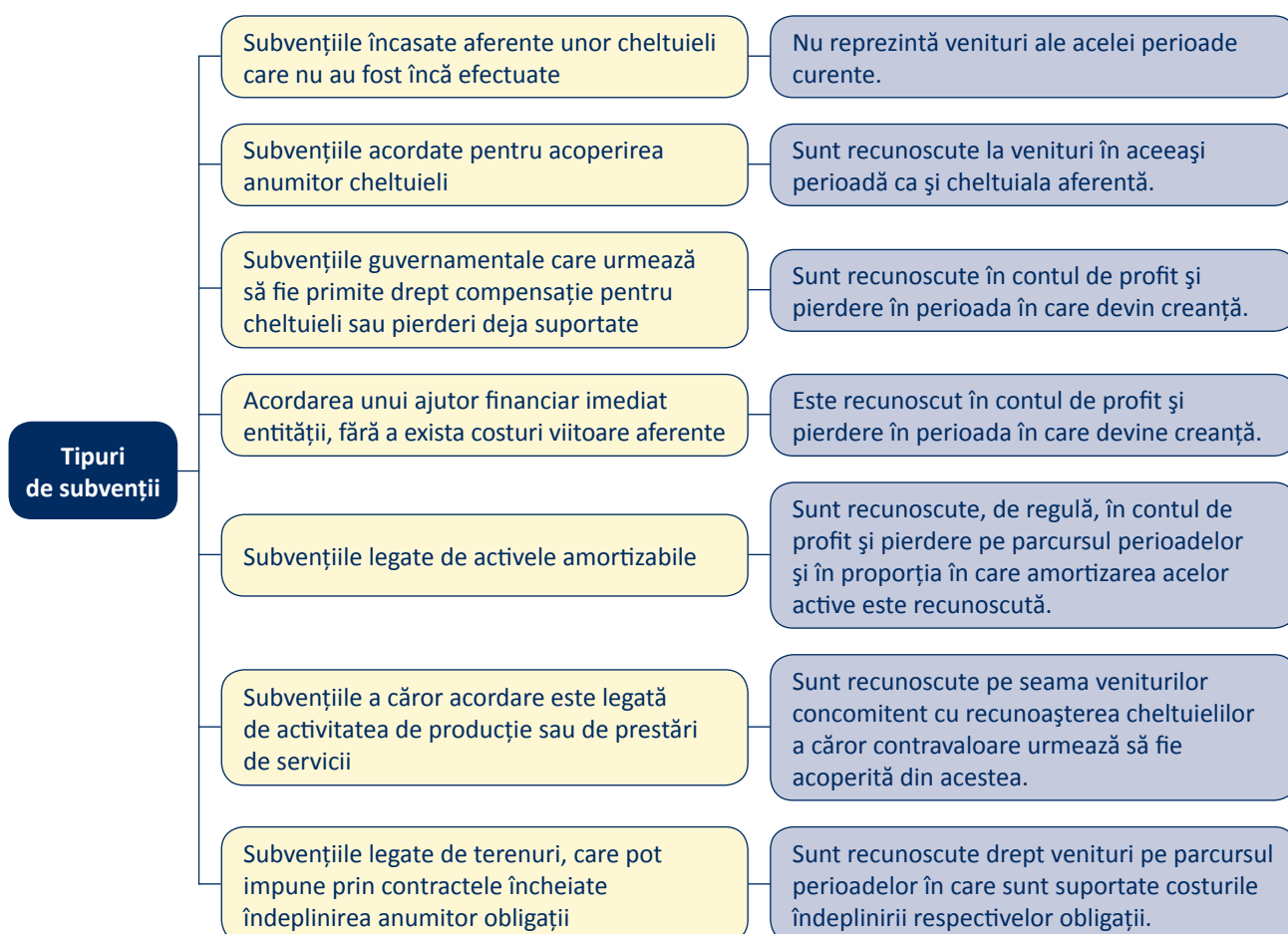
Subvențiile guvernamentale, inclusiv cele nemonetare (de exemplu, o imobilizare corporală) la valoarea justă, sunt recunoscute doar dacă există suficientă siguranță că:

- entitatea va respecta condițiile impuse pentru acordarea lor; și
- subvențiile vor fi primite.

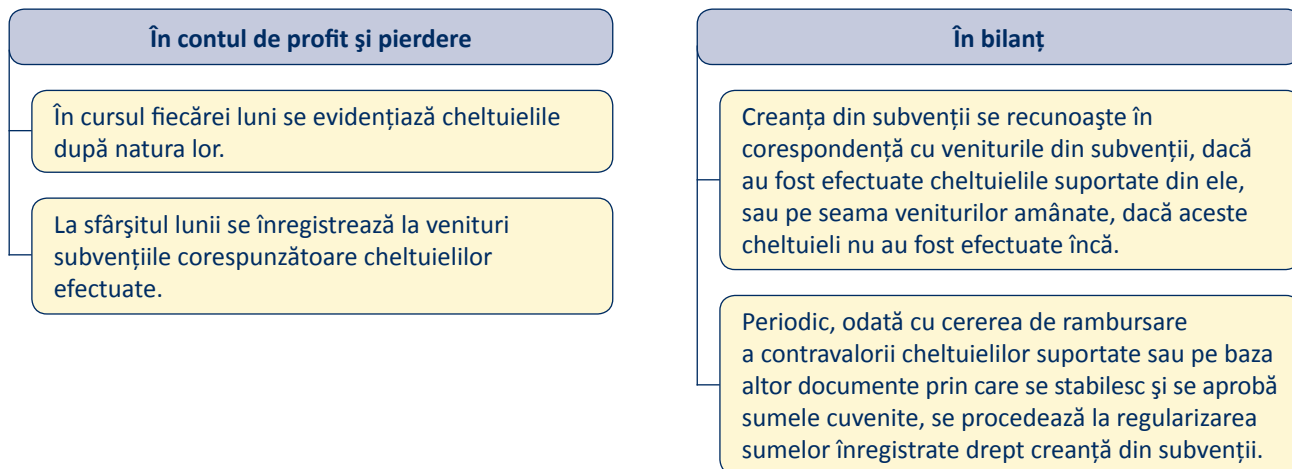
Recunoașterea veniturilor din subvenții se face cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor.

Contabilitatea proiectelor finanțate din subvenții se ține distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanțare, potrivit contractelor încheiate, însă nu se întocmesc situații financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.

Subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve deoarece acestea reprezintă sume acordate sub rezerva îndeplinirii anumitor condiții de către societate.



➔ Corelarea cheltuielilor finanțate din subvenții cu veniturile aferente



➔ Tratatamentul contabil al subvențiilor aferente activelor

Subvențiile pentru active, inclusiv cele nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții (contul 475 „Subvenții pentru investiții”) și se recunosc în bilanț ca venit amânat. Acesta din urmă se evidențiază ca venit curent în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

În cazul terenurilor și clădirilor pentru care s-au primit subvenții și care au făcut obiectul unei cedări parțiale, la scoaterea din evidență a acestora, subvenția aferentă părții cedate se transferă la venituri corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor scoase din evidență.

Exemplu

Societatea Alfa SRL primește o subvenție guvernamentală pentru achiziția unui echipament de producție în sumă de 600.000 lei, durata sa de amortizare fiind de 5 ani.

– Recunoașterea dreptului de a încasa subvenția:

600.000 lei	4451	=	4751	600.000 lei
	„Subvenții guvernamentale”		„Subvenții guvernamentale pentru investiții”	

– Încasarea subvenției:

600.000 lei	5121	=	4451	600.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții guvernamentale”	

– Achiziționarea imobilizării corporale:

600.000 lei	2131	=	404	600.000 lei
	„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Furnizori de imobilizări”	

– Achitarea furnizorului de imobilizări:

600.000 lei	404	=	5121	600.000 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

– Înregistrarea amortizării lunare (600.000 lei/(5 ani x 12 luni)):

10.000 lei	6811	=	2813	10.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

– Și, concomitent, recunoașterea venitului aferent subvenției:

10.000 lei	4751	=	7584*	10.000 lei
	„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

* În cazul ONG-urilor, pentru activitățile fără scop patrimonial se utilizează contul 7382 „Venituri din subvenții pentru investiții”, iar contul 4751 trebuie urmărit distinct pe activități fără scop patrimonial și activități economice.

Venitul din subvenție este înregistrat la nivelul cheltuielii cu amortizarea deoarece investiția a fost subvenționată integral.

În cazul în care contravaloarea echipamentului s-ar achita în proporție de 25% dintr-o subvenție și restul din resurse proprii, venitul rezultat din reluarea acesteia la venituri ar fi mai mic decât valoarea amortizării lunare.

Exemplu

Subvenția primită = 600.000 lei x 25% = 150.000 lei

Valoarea subvenției reluate lunar la venituri = 150.000 lei/(5 ani x 12 luni) = 2.500 lei

– Înregistrarea amortizării lunare:

10.000 lei	6811	=	2813	10.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

– Recunoașterea venitului aferent subvenției:

2.500 lei	4751	=	7584	2.500 lei
	„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

➔ **Tratamentul contabil al subvențiilor aferente veniturilor (pentru finanțarea de cheltuieli)**

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

■ **Subvenții pentru acoperirea unor cheltuieli efectuate**

Exemplu

Societatea Alfa SRL primește o subvenție guvernamentală pentru acoperirea unor cheltuieli efectuate în sumă de 150.000 lei.

– Recunoașterea dreptului de a încasa subvenția:

150.000 lei	4451	=	741	150.000 lei
	„Subvenții guvernamentale”		„Venituri din subvenții de exploatare”	

– Încasarea subvenției:

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

■ Subvenții pentru acoperirea de cheltuieli viitoare

Exemplu

Societatea Alfa SRL primește o subvenție guvernamentală pentru acoperirea cheltuielilor aferente salariilor expertului implicat într-un proiect cu finanțare nerambursabilă care se derulează pe o perioadă de 12 luni. Suma ce urmează să fie primită este de 102.264 lei, din care salarii nete – 58.500 lei, contribuții sociale – 35.004 lei, impozit pe salarii – 6.504 lei și contribuția asiguratorie pentru muncă – 2.250 lei.

– Recunoașterea dreptului de a încasa subvenția:

102.264 lei	4451	=	472	102.264 lei
	„Subvenții guvernamentale”		„Venituri înregistrate în avans”	

– Încasarea subvenției:

102.264 lei	5121	=	4451	102.264 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții guvernamentale”	

– Lunar, reluarea la venituri a sumelor reprezentând subvenție, pe măsura înregistrării cheltuielilor care se finanțează din aceasta:

- salariul brut – 8.334 lei, din care contribuții sociale – 2.917 lei, impozit pe salarii – 542 lei și salariu net – 4.875 lei;
- contribuția asiguratorie pentru muncă – 188 lei.

8.334 lei	641	=	421	8.334 lei
	„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”	

188 lei	646	=	436	188 lei
	„Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”		„Contribuția asiguratorie pentru muncă”	

– Și, concomitent, reluarea subvenției la venituri pe măsura efectuării cheltuielilor:

8.522 lei	472	=	%	<u>8.522 lei</u>
	„Venituri înregistrate în avans”		7414	4.875 lei
			„Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului”	
			7416	542 lei
			„Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare”	
			7415	3.105 lei
			„Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială”	

➔ Reguli de eligibilitate a cheltuielilor

Pentru implementarea corectă și eficientă a proiectelor cu finanțare europeană sunt necesare cunoașterea și respectarea regulilor de eligibilitate a cheltuielilor.

În conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 399/2015 privind regulile de eligibilitate a cheltuielilor efectuate în cadrul operațiunilor finanțate prin Fondul european de dezvoltare regională, Fondul social european și Fondul de coeziune 2014-2020, cu modificările ulterioare, pentru a fi eligibilă, o cheltuială trebuie să îndeplinească în mod cumulativ următoarele condiții cu caracter general:

1. să respecte prevederile art. 65 alin. (2)-(5) din Regulamentul (UE) nr. 1.303/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 17 decembrie 2013, precum și perioada de implementare stabilită de autoritatea de management prin contractul/decizia/ordinul de finanțare;
2. să fie însoțită de facturi emise potrivit prevederilor legislației naționale sau a statului în care acestea au fost emise ori de alte documente contabile pe baza cărora se înregistrează obligația de plată și de documente justificative privind efectuarea plății și realitatea cheltuielii efectuate, pe baza cărora cheltuielile să poată fi verificate/controlate/auditate, cu respectarea dispozițiilor art. 131 alin. (2) și (4) din Regulamentul (UE) nr. 1.303/2013;
3. să fie în conformitate cu prevederile programului;
4. să fie în conformitate cu contractul de finanțare încheiat între autoritatea de management/organismul intermediar responsabil și beneficiar, cu respectarea art. 65 alin. (11), art. 70, art. 71, art. 125 alin. (1) și art. 140 din regulamentul menționat anterior;
5. să fie rezonabilă și necesară realizării operațiunii;
6. să respecte prevederile legislației Uniunii Europene și naționale aplicabile;
7. să fie înregistrată în contabilitatea beneficiarului, cu respectarea art. 67 din regulamentul amintit.

➔ Restituirea unei subvenții

Restituirea unei subvenții aferente veniturilor se efectuează prin reducerea veniturilor amânate, dacă există, sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor. În măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat 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 amânat cu suma rambursabilă.

➔ Corectarea sumelor

Corectarea sumelor solicitate autorității de management ca urmare a autorizării/certificării parțiale a cheltuielilor aferente fondurilor externe nerambursabile pentru anul curent se realizează prin **stornarea în roșu a înregistrării subvenției de primit.**

Exemplu

Societatea Alfa SRL depune la Organismul Intermediar Regional pentru POSDRU o cerere de rambursare în valoare de 450.000 lei, însă primește aprobare doar pentru suma de 355.000 lei, 95.000 lei fiind cheltuieli neautorizate (20.000 lei – salarii aferente lunii decembrie 2020, 15.000 lei – salarii aferente lunii ianuarie 2021 și 60.000 lei – echipamente achiziționate în ianuarie 2021), întrucât se constată că acestea nu au fost justificate prin rapoartele de activitate depuse de experții angajați în proiect, iar procedura de achiziție nu respectă regulamentele în domeniu.

(95.000 lei)	4451	=	%	(95.000 lei)
	„Subvenții guvernamentale”		117	(20.000 lei)
			„Rezultatul reportat”	
			472	(15.000 lei)
			„Venituri înregistrate în avans”	
			4751	(60.000 lei)
			„Subvenții guvernamentale pentru investiții”	

➔ Prefinanțarea

Prefinanțarea încasată în contul subvențiilor se înregistrează ca datorie (în contul 462 „Creditori diverși”), deoarece de cele mai multe ori acestea nu au caracter gratuit, încasarea contravalorii lor fiind condiționată de îndeplinirea anumitor obligații.

Sumele de primit în contul **partenerilor** (care vor fi virate de autoritatea de management beneficiarului fondului) se evidențiază în contul 458 „Decontări din operațiuni în participație”/analitic distinct.

Prefinanțarea se închide prin contul 445 „Subvenții” la încasarea efectivă a fondului nerambursabil.

Exemplu

La data de 16.03.2021, societatea Alfa SRL primește de la Organismul Intermediar Regional pentru POSDRU 100.000 lei în urma depunerii unei cereri de prefinanțare, sumă care va fi reținută din prima cerere de rambursare. La 10.05.2021, aceasta depune o cerere de rambursare pentru cheltuieli efectuate în valoare de 400.000 lei.

– Primirea prefinanțării:

100.000 lei	5121	=	462	100.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Creditori diverși”	

– Aprobarea cererii de rambursare în sumă de 400.000 lei și primirea în contul curent a 300.000 lei după reținerea prefinanțării:

300.000 lei	5121	=	4451	300.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții guvernamentale”	

– Deducerea prefinanțării:

100.000 lei	462	=	4451	100.000 lei
	„Creditori diverși”		„Subvenții guvernamentale”	

Bibliografie

- Hotărârea Guvernului nr. 399/2015 privind regulile de eligibilitate a cheltuielilor efectuate în cadrul operațiunilor finanțate prin Fondul european de dezvoltare regională, Fondul social european și Fondul de coeziune 2014-2020, publicată în Monitorul Oficial nr. 413/11.06.2015, cu modificările 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.
- [https://mfinante.gov.ro/despre-minister/noutati/-/asset_publisher/CZub9nBZjx9C/content/noutati?](https://mfinante.gov.ro/despre-minister/noutati/-/asset_publisher/CZub9nBZjx9C/content/noutati?_lang=en)