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

**a) prevederi cuprinse în OUG nr. 130/2020**

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

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

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

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

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

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

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

● referitor la microgranturi:

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

a) cheltuieli privind stocurile de materii prime, materiale, mărfuri, precum şi alte categorii de stocuri necesare activităţii curente/operaţionale desfăşurate de beneficiari;

b) datorii curente şi restante faţă de furnizorii curenţi, inclusiv faţă de furnizorii de utilităţi potrivit contractelor încheiate;

c) cheltuieli privind chiria pe bază de contract încheiat;

d) cheltuieli privind achiziţia de servicii şi reparaţii necesare activităţii curente de bază, cu excepţia serviciilor de consultanţă, studii şi alte categorii de servicii indirecte cu activitatea curentă;

e) cheltuieli privind echipamentele de protecţie medicală, inclusiv materiale de dezinfecţie pentru protecţia împotriva răspândirii virusului SARS-CoV-2;

f) cheltuieli privind achiziţia de obiecte de inventar, inclusiv obiecte de inventar de natura mijloacelor fixe necesare pentru reluarea activităţii curente;

g) cheltuieli privind achiziţia de echipamente, utilaje, instalaţii, tehnologii, dotări independente necesare pentru reluarea activităţii;

h) cheltuieli privind plata datoriilor către bugetul statului.

● referitor la granturile pentru capital de lucru:

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

a) cheltuieli privind stocurile de materii prime, materiale, mărfuri, precum şi alte categorii de stocuri necesare activităţii curente/operaţionale desfăşurate de beneficiari;

b) datorii curente şi restante faţă de furnizorii curenţi, inclusiv faţă de furnizorii de utilităţi, potrivit contractelor încheiate;

c) cheltuieli privind chiria pe bază de contract încheiat;

d) cheltuieli privind achiziţia de servicii necesare activităţii curente, cu excepţia serviciilor de consultanţă, studiilor şi altor categorii de servicii indirecte;

e) cheltuieli privind echipamentele de protecţie medicală, inclusiv materiale de dezinfecţie pentru protecţia împotriva răspândirii virusului SARS-CoV-2;

f) cheltuieli privind achiziţia de obiecte de inventar, inclusiv obiecte de inventar de natura mijloacelor fixe necesare reluării activităţii curente;

g) cheltuieli privind achiziţia de echipamente, utilaje, instalaţii, tehnologii, dotări independente necesare reluării activităţii;

h) cheltuieli privind plata datoriilor către bugetul statului.

● referitor la granturile pentru investiţii acordate IMM-urilor[[1]](#footnote-2):

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

a) extinderea capacităţilor de producţie existente, precum şi pentru extinderea capacităţilor de prestări servicii;

b) realizarea de unităţi noi ale capacităţilor de producţie existente, precum şi pentru realizarea unor unităţi noi de prestare servicii;

c) reabilitarea/modernizarea unităţilor de producţie existente, precum şi pentru reabilitarea/modernizarea unor unităţi noi de prestare servicii.

1. *Cu privire la documentația asociată acordăriifondurilor externe nerambursabile*

● referitor la microgranturi:

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

Verificarea încadrării beneficiarului în categoria IMM se realizează, pe bază de eşantion, de către Ministerul Economiei, Energiei şi Mediului de Afaceri/agenţiile pentru întreprinderi mici şi mijlocii, atragere de investiţii şi promovare a exportului (MEEMA/AIMMAIPE) după depunerea cererii de finanţare şi încheierea contractelor de finanţare, cu condiţia recuperării sprijinului din fonduri externe nerambursabile dacă beneficiarul nu se încadrează în categoria de IMM la data depunerii cererii de finanţare, cu excepţia PFA[[2]](#footnote-3) şi CMI[[3]](#footnote-4).

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

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

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

- beneficiarul final al ajutorului de stat depune un raport de progres privind cheltuielile efectuate la bancă în termen de 90 de zile de la data la care disponibilul a fost transferat în contul bancar al acestuia. Nedepunerea raportului de progres în termenul solicitat sau depunerea acestuia cu informaţii lipsă ori necompletarea acestuia cu informaţii/documente solicitate dă dreptul AM-POC[[4]](#footnote-5)/MEEMA/AIMMAIPE să iniţieze demersurile legale pentru recuperarea sprijinului financiar acordat sub formă de microgrant, în baza unei metodologii de recuperare a ajutorului de stat care va fi dezvoltată ulterior avizării schemei de ajutor de stat de către Comisia Europeană;

- băncile efectuează plăţile către beneficiari în temeiul contractului de acordare a ajutorului de stat şi încarcă în aplicaţia electronică extrasele de cont.

● referitor la granturile pentru capital de lucru:

Potrivit art. 10 alin. (3) și art. 12 alin. (2) din OuG nr. 130/2020, verificarea încadrării beneficiarului în categoria IMM se realizează, pe bază de eşantion, de către MEEMA/AIMMAIPE după depunerea cererii de finanţare şi încheierea contractelor de finanţare, cu condiţia recuperării sprijinului din fonduri externe nerambursabile dacă beneficiarul nu se încadrează în categoria de IMM la data depunerii cererii de finanţare.

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

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

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

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

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

- băncile efectuează plăţile către beneficiari pe seama contractului de acordare a ajutorului de stat şi transmit lunar prin aplicaţia electronică ordinele de plată către MEEMA.

● referitor la granturile pentru investiţii acordate IMM-urilor:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Potrivit pct. 392 din reglementările contabile menționate, în categoria subvenţiilor se cuprind subvenţiile aferente activelor şi subvenţiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenţii guvernamentale şi alte instituţii similare naţionale şi internaţionale.

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

Subvenţiile guvernamentale reprezintă asistenţa acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o entitate în schimbul conformării, în trecut sau în viitor, cu anumite condiţii referitoare la activitatea de exploatare a entităţii.

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

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

- în categoria subvenţiilor se cuprind subvenţiile aferente activelor şi subvenţiile aferente veniturilor[[5]](#footnote-6);

- subvenţiile aferente activelor reprezintă subvenţii pentru acordarea cărora principala condiţie este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziţioneze active imobilizate[[6]](#footnote-7);

- subvenţiile aferente veniturilor cuprind toate subvenţiile, altele decât cele pentru active[[7]](#footnote-8);

- subvenţiile guvernamentalenu trebuie recunoscute până când nu există suficientă siguranţă că:

a) entitatea va respecta condiţiile impuse de acordarea lor; şi

b) subvenţiile vor fi primite.

Doar primirea unei subvenţii nu furnizează ea însăşi dovezi concludente că toate condiţiile ataşate acordării subvenţiei au fost sau vor fi îndeplinite.

Recunoaşterea veniturilor din subvenţii se efectuează cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor[[8]](#footnote-9);

- subvenţiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenţii urmează să le compenseze[[9]](#footnote-10);

- în cazul în care într-o perioadă se încasează subvenţii aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvenţiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente[[10]](#footnote-11). În acest sens, pentru corelarea cheltuielilor cu veniturile aferente, recunoașterea la venituri a sumelor astfel încasate se amână până în perioada în care sunt efectuate cheltuielile finanțate din subvenții;

- în cele mai multe situaţii, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaşte cheltuielile legate de o subvenţie guvernamentală sunt uşor identificabile. Astfel, subvenţiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeaşi perioadă ca şi cheltuiala aferentă. În mod similar, subvenţiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în contul de profit şi pierdere pe parcursul perioadelor şi în proporţia în care este recunoscută amortizarea acelor active[[11]](#footnote-12);

- o subvenţie guvernamentală care urmează a fi primită drept compensaţie pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entităţii, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit şi pierdere în perioada în care devine creanţă[[12]](#footnote-13).

**c) reguli de contabilizare**

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

1. *Subvențiile aferente veniturilor*

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

* recunoaşterea dreptului de a încasa subvenţia, corespunzător valorii aferente părții din grant acordată pentru cheltuielile care au fost efectuate:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 445 Subvenţii | = | 741 Venituri din subvenţii de exploatare |

* încasarea subvenţiei:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 5121 Conturi la bănci în lei | = | 445 Subvenţii |  |

* 1. subvenții acordate pentru a acoperi cheltuieli viitoare
* recunoaşterea dreptului de a încasa subvenţia:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 445 Subvenţii | = | 472Venituri înregistrate în avans |

* încasarea subvenţiei:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 5121 Conturi la bănci în lei | = | 445 Subvenţii |  |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 6xx Conturi de cheltuieli | = | %  3xx Conturi de stocuri și producție în curs de execuție  4xx Conturi de terți |

şi, concomitent, înregistrarea subvenţiei la venituri, pe măsura efectuării cheltuielilor:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 472Venituri înregistrate în avans | = | 741 Venituri din subvenţii de exploatare |

1. *Subvenţii aferente activelor*

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

* recunoaşterea dreptului de a încasa subvenţia:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 445 Subvenţii | = | 475 Subvenţii pentru investiţii |  |

* încasarea subvenţiei:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 5121 Conturi la bănci în lei | = | 445 Subvenţii |  |

* achiziţionarea imobilizării corporale:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 21X Imobilizari corporale | = | 1. Furnizori de imobilizări |  |

* achitarea furnizorului de imobilizări:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 404 Furnizori de imobilizări | = | 1. Conturi la bănci în lei |  |

* înregistrarea amortizării lunare:

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

şi, concomitent,

recunoaşterea venitului aferent subvenţiei:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 475 Subvenţii pentru investiţii | = | 7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii |  |

**Observații**:

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

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

Exemplificăm, în acest sens, prevederile art. 7 alin. (1) lit. g)[[13]](#footnote-14) și art. 14 alin. (1) lit. g)[[14]](#footnote-15) din ordonanța de urgență, referitoare la acoperirea cheltuielilorprivind achiziţia de echipamente, utilaje, instalaţiietc.

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

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

**Concluzie**:În funcţie de informaţiile asociate surselor de finanţare, precum şi de prevederile legale specifice activităţii finanţate prin subvenţii, entităţile care utilizează astfel de surse vor stabili seturi de proceduri şi politici contabile prin care să se respecte atât principiile contabile, cât şi prevederile contractuale stabilite între părţi. Regula de bază utilizată la elaborarea procedurilor contabile este aceea de a corela cheltuielile finanţate din subvenţii cu veniturile din subvenţii, respectând principiul contabilităţii de angajamente.

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

1. întreprinderi mici şi mijlocii [↑](#footnote-ref-2)
2. persoane fizice autorizate [↑](#footnote-ref-3)
3. cabinete medicale individuale [↑](#footnote-ref-4)
4. Ministerul Fondurilor Europene, prin Autoritatea de management pentru Programul operaţional Competitivitate (AM-POC), are calitatea de furnizor de ajutor de stat. [↑](#footnote-ref-5)
5. pct. 392 alin. (1) [↑](#footnote-ref-6)
6. pct. 394 alin. (1) [↑](#footnote-ref-7)
7. pct. 395 [↑](#footnote-ref-8)
8. pct. 396 [↑](#footnote-ref-9)
9. pct. 398 alin. (1) [↑](#footnote-ref-10)
10. pct. 398 alin. (2) [↑](#footnote-ref-11)
11. pct. 399 alin. (2) [↑](#footnote-ref-12)
12. pct. 399 alin. (3) [↑](#footnote-ref-13)
13. corespunzător microgranturilor [↑](#footnote-ref-14)
14. corespunzător granturilor pentru capital de lucru [↑](#footnote-ref-15)