

Informație privind modul de contabilizare a veniturilor și cheltuielilor aferente proiectelor realizate în cadrul activităților desfășurate de o societate comerciala (SRL)?

În practica economica din Moldova exista situații, când unele entități comerciale cu proprietate privata, de exemplu, create sub forma de societăți cu răspundere limitata (SRL), primesc finanțări cu destinație speciala de la fundații sau organizații necomerciale (ONC) locale sau internaționale în scopul realizării anumitor proiecte tematice. Sau, participă la realizarea unor asemenea proiecte în calitate de subgrantiști în comun acord cu grantiștii –ONC, beneficiarii principali a granturilor acordate de către diverși donatori.

În organizațiile necomerciale (ONC) contabilizarea veniturilor și cheltuielilor aferente unor astfel de proiecte finanțate de către diverși donatori se efectuează în baza regulilor stabilite în Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin ordinul ministrului finanțelor nr. 188 din 30-12-2014 și a completărilor la Planului general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1ă9 din 06.08.2013.

Reiesind din prevederile Standardelor Nationale de Contabilitate (SNC.), in cazul entitatilor private, contabilizarea veniturilor si cheltuielilor aferente unor astfel de proiecte finantate de catre diversi donatori se va efectua in baza regulilor stabilite in Standardul National de Contabilitate “Capital propriu si datorii”, aprobate prin ordinul ministrului finanțelor nr. 118 din 06.08.2013 si a Planului general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 119 din 06.08.2013.

Obiectivul SNC “**Capital propriu și datorii**” (SNC “CPD”) constă în stabilirea modului de contabilizare a capitalului propriu și datorii 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 entitatii, primele de capital, rezervele, profitul (pierderea), rezervele din reevaluare, **precum si și alte elemente ale capitalului propriu. La categoria “alte elemente ale capitalului propriu” se atribuie subvențiile.**

Conform definiției din SNC “CPD”), “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 definitie, transferurile de resurse - mijloacele cu destinatie speciala, primite de SRL pentru realizarea unor proiecte se conformeaza notiunii de “**subvenții**” si conform pct.27 din **SNC “CPD”**, pot fi înregistrate initial in contabilitate ca alte elemente de capital propriu.

In special vom mentiona, ca in SNC “Venituri” si SNC “Cheltuieli” este in scris expres ca aceste standarde nu se aplica la contabilizarea veniturilor si, respectiv, a cheltuielilor, provenite din **subvenții (SNC “CPD”)**.

Vom examina in continuare modul de inregistrare si decontare (după îndeplinirea condițiilor contractual ale proiectelor respective) a acestor active in cadrul unei SRL, urmând regulile stabilite in **SNC “CPD”**.

Principalele reguli de contabilizare a subvențiilor sunt prezentate in **Tabelul 1**.

Tabelul 1

Nr./r	Prevederea din standard	Referinta la SNC “CPD”
1	Subvențiile includ subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor	Pct.68

2	Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții primite sub formă de active imobilizate sau de mijloace bănești destinate pentru procurarea/crearea și/sau dobândirea în alt mod a acestor active.	Pct.69
3	Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele aferente activelor. Acestea pot fi destinate acoperirii costurilor/cheltuielilor perioadelor precedente, curente sau viitoare, sau pentru reducerea datoriilor față de stat și/sau alți creditori.	Pct.70
4	Subvențiile se recunosc inițial în baza contabilității de angajamente în cazul existenței unei certitudini întemeiate că: 1) entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea subvențiilor; 2) subvențiile vor fi primite; 3) valoarea subvențiilor poate fi evaluată în mod credibil.	Pct.71
5	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.	Pct.72
6	Subvențiile recunoscute se înregistrează inițial (la primirea documentului confirmativ) ca majorare simultană a creanțelor și a datoriilor (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.	Pct.73
7	<p>Exemplul 1: <i>Pentru realizarea unui proiect cu termenul de 12 luni, o entitate comerciala a primit o subvenție (un subgrant) de la ONC (beneficiarul principal al unui grant) în sumă de 185200 lei. Contractul privind acordarea subvenției a fost semnat în mai 2020, iar mijloacele bănești au fost încasate în iulie 2020.</i> <i>În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:</i></p> <p>în mai 2020: - recunoașterea subvenției (subgrantului) în sumă de 185200 lei – ca Dt 2343 “Creante privind subvențiile acordate” și Ct 5351 “Subvenții” ;</p> <p>în iulie 2020: - primirea subvenției în sumă de 185200 lei – ca Dt 2421 “Numerar la conturi nelegat” Ct 2343 “Creante privind subvențiile acordate”;</p>	
8	Subvențiile înregistrate ca datorii (venituri anticipate) se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectuate cheltuielile pe seama subvențiilor.	Pct.74
9	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.	Pct.75
10	<p>Exemplul 1 (continuare) În august 2020 entitatea a procurat din contul subvenției calculatoare în valoare totală de 46300 lei care nu necesită costuri suplimentare de pregătire pentru utilizarea prestabilită și au fost transmise în exploatare în aceeași lună. Durata de utilizare a calculatoarelor constituie 3 ani, amortizarea se calculează prin metoda liniară. <i>În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:</i></p> <p>în august 2020: - procurarea și transmiterea în exploatare a calculatoarelor în valoare de 46300 lei – ca Dt 1239 “Alte mijloace fixe” Ct 521 “Datorii comerciale în țară” ;</p> <p>în septembrie-decembrie 2020:</p>	

	<p>- calcularea amortizării calculatoarelor în sumă de 5144 lei [(46300 lei : 3 ani) × (4 luni : 12 luni)] – ca Dt 7147 “Alte cheltuieli operationale” Ct 1249 “Amortizarea altor mijloace fixe” ;</p> <p>- concomitant, decontarea subvenției utilizate în mărimea amortizării aferente calculatoarelor procurate din contul subvenției în sumă de 5144 lei – ca Dt 5351 “Subvenții” Ct 6126 “Alte venituri operationale”.</p>	
11	<p>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).</p>	Pct.76
12	<p><i>Exemplul 1 (continuare)</i> <i>Pe parcurs, din contul subvenției (mijloacelor subgrantului) au fost procurate, achitate și use în exploatare/utilizate rechizite de birou în valoare de 8 000 lei, din care, efectiv au fost consumate rechizite în sumă de 8 000 lei. Deasemenea s-au achitat onorarii și salarii în suma de, inclusiv contribuțiile achitate de angajator (70000 lei și 15750 lei).</i> <i>În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:</i> în perioada mai –decembrie 2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> - procurarea, achitarea și punerea în exploatare/utilizarea rechizitelor de birou în valoare de 8 000 lei ca Dt 2131 “OMVSD în stoc” Ct 521 “Datorii comerciale în țară” ; Dt 2132 OMVSD în exploatare” Ct 2131 “OMVSD în stoc” Dt Dt 7147 “Alte cheltuieli operationale” Ct 214 “Uzura OMVSD” - calcularea onorariilor/salariilor/contribuțiilor angajatorului, în suma, respectiv, 70000 lei și 15750 lei – ca Dt 7147 “Alte cheltuieli operationale”-70000 lei Ct 5311 “Datorii salariale”, Ct 5442 “Datorii privind onorariile calculate”- 70000 lei Dt 7147 “Alte cheltuieli operationale”-15750 lei Ct 5331 “Datorii privind AOAS”, Ct 5332 “Datorii privind AOAM -15750 lei; - concomitant, decontarea subvenției utilizate în mărimea salariilor, onorariilor, contribuțiilor calculate în sumă de 85750 lei (70000+15750)– ca Dt 5351 “Subvenții” Ct 6126 “Alte venituri operationale”. 	
13	<p>Subvențiile aferente activelor, recunoscute (primite) după transmiterea acestora în exploatare și suportarea altor costuri, se decontează la venituri curente în următorul mod: 1) în perioada în care subvențiile au fost recunoscute – în mărimea și proporția amortizării calculate și a altor costuri suportate, inclusiv până la recunoașterea subvențiilor; 2) în perioadele ulterioare de utilizare a activelor intrate pe seama subvențiilor - în modul prevăzut la pct.75-76.</p>	Pct.76 ¹
14	<p>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</p>	Pct.77

	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.	
15	Restituirea subvențiilor se înregistrează ca diminuare a veniturilor anticipate și a valorii activelor rambursate sau majorare (restabilire) a datoriilor față de stat și/sau alți creditori decontate anterior.	Pct.78
16	În cazul în care suma subvenției rambursată depășește venitul anticipat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită se recunoaște ca cheltuieli curente.	Pct.79

Prezentarea informațiilor in situatiile financiare anuale.

In conformitate cu pct. 90 din **SNC "CPD"** entitatile vor include in Nota explicative (anexa la situatiile financiare anuale) informatii suplimentare privind descrierea altor elemente in capitalul propriu (rindul 610 din bilantul entitatii), in particular- descrierea marimii subventiilor primite, decontate/restituite in perioada de gestiune, sau care urmează a fi restituite în perioada de gestiune ulterioară și motivele restituirii acestora.

Tatiana Prisacar, Consultanță în contabilitate