

RESTITUIREA SUBVENȚIILOR PENTRU ACTIVE: EFECTELE ȘI CONTABILIZAREA ACESTEIA

*Prof. univ. dr. hab. Vasile BUCUR, ASEM
Marin GRIGORI, contabil*

Dans cet article on examine la modalite de comptabilisation de la restitution des subventions en fonction de la methode acceptee par l'entite (la deduction ou nondecution du cout d'entree des actifs immobilizes), l'origine de l'entite beneficiare de subvention, la methode d'amortissement des actifs.

On argumente la necesite du respect des principes de la prudence, la concordance entre les depenses et les revenus dans la, cadre du meme type d'activite, l'exclusion de la methode de deduction de la subvention du cout de l'actif subventionne en sue de l'assurance de la comparabilite des indicateurs de l'activite des entites.

Cuvinte-cheie: *subvenție, contabilitatea subvențiilor, restituirea subvențiilor, metoda deducerii subvenției din costul activului, atribuirea subvenției la majorarea capitalului propriu.*

JEL: M – 41

De regulă, subvenția beneficiată de către o entitate nu se restituie guvernului (organelor de stat centrale sau locale, naționale și internaționale) sau altor persoane juridice și fizice. În caz contrar, sursele bănești sau activele beneficiate nu trebuie să fie tratate ca subvenții. Însă, în practica activității entităților, se întâmplă cazuri, în care entitatea ce a beneficiat de o subvenție, din diferite motive, trebuie să ramburseze o parte din subvenție sau chiar integral subvenția.

În conformitate cu prevederile SNC „Capital propriu și datorii” (CPD), rambursarea parțială sau integrală a unei subvenții nu se tratează ca o modificare a estimării contabile a activelor veniturilor sau cheltuielilor (2, p. 128-129) și nu se face legătură cu SNC „Politici contabile”, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare (2, p. 42-44). În IAS 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală”, rambursarea subvențiilor se înregistrează ca o ajustare a unei estimări contabile (1, p. 352-353), în baza normelor IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori” (1, p. 202-213). În acest context, în IAS 8 sunt enumerate estimările clienților incerti, uzuri morale a stocurilor, valori juste ale activelor și datoriilor financiare, duratei de utilizare a activelor imobilizate, a schemei preconizate de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activele amortizabile, obligațiilor privind *varantele* etc. Concret, despre modificarea estimărilor aferente valorii activelor imobilizate, veniturilor anticipate sau a cheltuielilor condiționate de rambursarea unei subvenții, nu se specifică, deși această specificare se cere.

În esență, era rațională că și în SNC „Capital propriu și datorii” să se specifice că restituirea unei subvenții este tratată ca o modificare în estimările contabile conform SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

După cum denotă studiile, modul de contabilizare a restituirii subvențiilor este condiționat de:

- a) tipul subvențiilor beneficiate de către entitate aferente:
 - activelor imobilizate amortizabile;
 - activelor imobilizate neamortizabile;
 - veniturilor;
- b) subvențiile aferente activelor imobilizate sunt beneficiate de către o entitate publică (de stat) sau de către o altă entitate;
- c) metoda de contabilizare a subvențiilor beneficiate:
 - prin deducerea sau nededucerea subvențiilor din costul de intrare a activelor subvenționate.

În toate aceste situații, se poate examina și impactul reevaluării, deprecierei, reluării unor pierderi din depreciere cu și fără constituirea provizioanelor respective asupra restituirii activelor imobilizate în respectarea principiului prudenței. Este evident că problemele menționate nu pot fi dezvăluite într-un volum atât de limitat. Totuși, unele dintre ele intenționăm să le examinăm.

În cazul beneficierii unei subvenții de către entitate, cu excepția celor de stat, pentru activele imobilizate amortizabile sau neamortizabile, conform prevederilor SNC CPD, rambursarea (parțială sau integrală) a subvenției se contabilizează ca diminuare a veniturilor anticipate și a valorii activelor

rambursate sau majorare a datoriilor față de stat și/sau alți creditori, decontate anterior. Când suma subvenției rambursate depășește venitul anticipat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaște drept cheltuieli curente (2, p. 128).

În prevederile IAS 20, se specifică: „rambursarea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin creșterea valorii contabile a activului sau prin deducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă. Amortizarea suplimentară acumulată, care ar fi fost recunoscută la zi ca o cheltuială în absența subvenției, se trece imediat pe cheltuieli (1, p. 353).

Astfel, prevederile SNC „CPD” tratează modul de contabilizare a restituirii unei subvenții fără a lua în considerare:

- atribuirea subvenției la active sau la venituri;
- metoda de contabilizare a subvenției aferente activelor prin amortizarea mărimii subvenției pe parcursul duratei de utilizare, recunoscând pe o bază sistematică venitul financiar pe parcursul duratei de utilizare a activului parțial sau integral subvenționat sau prin deducerea sumei subvenției din costul (valoarea) de intrare a activului respectiv;
- subvenția este beneficiată de către o entitate de stat, municipală, sau publică cu autonomie financiară sau de către o altă entitate. Modul de contabilizare a subvențiilor la entitatea de stat, municipală sau publică cu autonomie financiară este expus în SNC „CPD”, însă contabilizarea rambursării parțiale sau integrale a acesteia lipsește. Era rațional să se atragă atenție și la soluționarea problemei în cauză. Studiile denotă că rambursarea unei subvenții poate să influențeze rezultatul financiar în funcție de metoda amortizării activului imobilizat subvenționat.

În continuare, examinăm următorul exemplu: La 18.03.201X, o entitate beneficiază de o subvenție de 200 000 lei pentru procurarea unui utilaj. Utilajul a fost procurat, transportat, montat și pus în funcțiune la 01 iunie 201X la costul de intrare de 260 000 lei, valoarea reziduală a fost stabilită de 5000 lei, durata de utilizare 6 ani. Urmează să determinăm suma amortizării utilajului după trei metode prevăzute de SNC, INC și IAS 16. Din aceste considerente, fie că volumul de produse fabricate cu participarea utilajului subvenționat constituie în anul: I – 50 000 de unități, II – 90 000 de unități, III – 130 000 de unități, IV – 150 000 de unități, V – 140 000 de unități, VI – 80 000 de unități, total 640 000 de unități.

Conform acestor date, suma amortizării anuale a utilajului va fi calculată astfel:

Tabelul 1

Calculul amortizării utilajului conform metodelor prevăzute de SNC INC

Anul de exploatare	Costul de intrare (lei)	Valoarea amortizabilă (lei)	Suma amortizabilă conform metodei (lei):					
			liniare		Unităților de producție		Diminuării soldului	
			anuale	acumulate	anuale	acumulate	anuale	acumulate
201X	260000	255 000	42 500	24792	19922	19922	86632	50535
201X+1	260000	255 000	42 500	67292	35860	55782	69794	120329
201X+2	260000	255 000	42 500	109792	51797	107579	46538	166867
201X+3	260000	255 000	42 500	152292	59766	167345	31032	197899
201X+4	260000	255 000	42 500	194792	55782	223127	20604	218503
201X+5	260000	255 000	42 500	2237292	31875	255002 ¹	13815	232318
201X+6	260000	255 000	42 500	255000	-	-	22682	255000

Cota-parte a valorii amortizabile per 1 unitate de produse în cazul amortizării, conform metodei unităților de producție, constituie 0,39844 lei. Astfel, în primul an de exploatare a utilajului, suma amortizării constituie 19922 lei (50000 x 0,39844). În mod similar, este calculată amortizarea utilajului pe ceilalți ani – 201X+1 – 201X+5.

Suma amortizării utilajului, în anul 201X (întâi decembrie), conform metodei diminuării soldului constituie 50535 lei (260 000 x 0,3332 x 7/12)², în anul 201X+1 (ianuarie-mai) – 36 097 lei (260 000 x 0,3332 x 5/ 12), iar în perioada iunie-decembrie – 33 697 lei [(260 000-50535-36097) x

¹ Depășirea valorii amortizabile cu 2 lei s-a obținut pe seama rotunjirilor.

² 0,3332 reprezintă norma dublată a amortizării liniare: 0,3332 [(100 : 6) x 2]

0,3332 x 7/12)]. În anii calendaristici 201X+2 -201X+6, suma amortizării utilajului se calculează în mod similar.

Să admitem că entitatea, la 1 ianuarie 201X+3, din cauza neîndeplinirii condițiilor stabilite restituie 55% din suma beneficiată, sau 110 000 lei (0,55 x 200 000). Calculul amortizării în baza căruia se recunoaște venitul provenit din subvenție este prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Calculul amortizării utilajului din valoarea subvenționată

Anul de exploatare	Suma subvenției (lei)	Valoarea amortizabilă (lei)	Suma amortizării conform metodei (lei):					
			liniare		Unităților de producție		Diminuării soldului	
			anuale	acumulate	anuale	acumulate	anuale	acumulate
201X	200 000	200 000	33 333	19445	15625	15625	39635	39635
201X+1	200 000	200 000	33 333	52778	28125	43750	54740	94375
201X+2	200 000	200 000	33 333	86111	40625	84375	36500	130875
201X+3	200 000	200 000	33 333	119444	46875	131250	24339	155214
201X+4	200 000	200 000	33 333	152777	43750	175000	16160	171374
201X+5	200 000	200 000	33 333	186110	25000	200000	10836	182210
201X+6	200 000	200 000	33 333	13990	-	-	17790	200000

Fie că entitatea dată nu reprezintă întreprindere de stat și, la 1.01.201X+3, din componența finanțării cu destinație specială, subvenția beneficiată a fost transferată în venit anticipat pe termen lung (200 000 lei), și e recunoscut venit financiar, conform metodei liniare în sumă de 86 111 lei, unităților de producție – 84 375 lei, diminuării soldului – 130 875 lei. În contul 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, soldul va constitui, în cazul amortizării:

- liniare – 113 889 lei (200 000 – 86 111)
- unităților de producție – 115 625 lei (200 000 – 84375)
- diminuării soldului – 69125 lei (200 000 – 130 875).

Înregistrarea contabilă aferentă restituirii parțiale a subvenției (55%), sau 110 000 lei, va urma astfel conform metodei liniare și unităților de producție:

Debit 424 „Venituri anticipate pe termen lung” – 110 000 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 110 000 lei.

diminuării soldului: Debit 424 „Venituri anticipate pe termen lung” – 69125 lei

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – 40875 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 110 000 lei

După cum se observă, impactul rambursării unei subvenții asupra rezultatului financiar al entității este determinat de metoda amortizării activului subvenționat, de mărimea acesteia stabilită spre restituire (în procente) și de termenul expirat din momentul punerii în funcțiune a activului imobilizat până la momentul rambursării. În exemplul dat, entitatea restituie 55% din suma subvenției beneficiate la 01.01.201X+3. În cazul aplicării metodei de calculare a amortizării liniare și a unităților de producție, nu se va înregistra nicio cheltuială. În cazul amortizării activului, conform metodei diminuării soldului, entitatea va înregistra drept cheltuieli curente 40 875 lei (110 000 – 69 125). Cu această sumă, va fi diminuat rezultatul financiar contabil.

După restituirea unei părți a subvenției, în contul 424 rămâne sold în cazul amortizării: liniare – 3889 lei (113 889 -110 000), unităților de producție – 5625 lei (115 625 – 110 000), care urmează a fi recunoscute drept venit financiar în perioada după rambursare.

Cheltuielile provenite din restituirea unei subvenții, conform Codului Fiscal al Republicii Moldova, nu sunt incluse în componența celor spre deducere.

Un alt dezavantaj al SNC CPD. Suma amortizării activelor imobilizate determinată din valoarea subvenționată a acestora este contabilizată drept costuri și/sau cheltuieli curente în funcție de destinația de utilizare a activelor. Însă, venitul provenit din subvenție se recunoaște drept venit financiar. Astfel, rezultatul financiar din activitatea operațională este diminuat, iar rezultatul altor tipuri de activitate – majorat cu această sumă. Nu se respectă principiul concordanței cheltuielilor și veniturilor în cadrul unuia și aceluiași tip de activitate. În scopul înlăturării dezavantajului menționat, este rațional de contabilizat și suma amortizării determinată din valoarea subvenționată a activului

drept cheltuieli financiare.

O altă problemă o reprezintă metoda de contabilizare a subvenției prin deducerea acesteia din costul de intrare a activului subvenționat și a rambursării acesteia.

Studiile denotă că metoda deducerii subvenției poate fi aplicată în cazul evaluării ulterioare a activelor imobilizate la cost. Fiind astfel evaluate, entitatea va păstra această valoare diminuată cu suma subvenției (cu excepția deprecierii, capitalizării costurilor ulterioare etc.) pe parcursul duratei de utilizare. Dacă entitatea va evalua activele imobilizate conform modelului reevaluării, metoda deducerii subvenției din costul de intrare a activelor imobilizate subvenționate își pierde valoarea. Doar la finele anului gestionar entitatea va trebui să compare valoarea contabilă a activului imobilizat cu valoarea justă a acestuia. Deoarece valoarea lui, anterior, a fost diminuată cu suma subvenției, logic valoarea justă devine mai mare ca valoarea contabilă. Prin urmare, activul va fi reevaluat până la valoarea justă, fără a fi luată în considerare subvenția dedusă din costul de intrare la recunoașterea inițială a activului. Astfel, apare dilema: sau de aplicat modelul reevaluării activelor imobilizate subvenționate neglijând metoda deducerii subvenției din costul de intrare a acestor active, sau de acceptat metoda deducerii subvenției și de neglijat (de a nu fi aplicat) modelul reevaluării activelor. Dacă acceptăm metoda deducerii subvenției din costul de intrare al activului imobilizat, atunci, în IAS 16 „Imobilizări corporale” și IAS 38 „Imobilizări necorporale”, este rațional de a specifica faptul că activele imobilizate subvenționate nu se supun reevaluării.

Din punct de vedere economic, admiterea metodei deducerii subvenției din costul de intrare al activului imobilizat subvenționat este contradictorie principiului necompensare: subvenția se atribuie direct la micșorarea sursei de proveniență a activelor subvenționate (finanțării speciale și veniturilor anticipate) și nu se recunoaște nici ca cheltuieli, nici ca venituri aferente subvenției. Astfel, vom păstra destinația reevaluării.

Existența a două metode de contabilizare a subvențiilor (prima – prin recunoașterea subvenției drept venit anticipat, a doua – prin deducerea din costul de intrare a activului imobilizat) nu asigură caracteristica calitativă a informațiilor situațiilor financiare – comparabilitatea. Dacă ne imaginăm două entități care fabrică aceleași tipuri de produse, aproximativ cu aceeași structură a activelor, care au beneficiat de subvenții pentru active, una dintre care aplică metoda de recunoaștere a subvenției cu venituri anticipate, iar cealaltă – metoda deducerii acesteia din costul activelor, mulți indicatori ai activității entităților vor fi incomparabili. Gradul incompatibilității indicatorilor crește cu cât subvenția este mai mare. Este dificil de înțeles prevederile standardelor de contabilitate în privința asigurării comparabilității indicatorilor activității entităților în condițiile alternativității contabilizării subvențiilor aferente activelor.

Pe de o parte, în standarde, se elaborează criterii care stau la baza comparabilității indicatorilor activității entităților, iar pe de altă parte, se stabilesc metode de contabilizare a subvențiilor care nu permit asigurarea acestei comparabilități. Situația este paradoxală. În scopul înlăturării acestui dezavantaj, este rațional de exclus metoda deducerii subvențiilor din costul de intrare al activelor subvenționate.

Deoarece metoda deducerii subvenției există și în SNC CPD și în IAS 20, apare problema modului de contabilizare a restituirii subvenției care este ocolit în SNC CPD. În literatura autohtonă de specialitate, nu se atrage atenția la suma subvenției cu care urmează a majora valoarea activului subvenționat în cazul restituirii unor subvenții. Felegă N., în cazul dat, majorează valoarea activului subvenționat și diminuează numerarul cu suma subvenției ce se rambursează (6, p. 220). Considerăm că, în această situație, este rațional de luat în considerare principiul prudenței. Trebuie procedat cu subvenția rambursată la fel ca și cu evaluarea activului transferat din categoria celor destinate vânzării în categoria activelor în utilizare. Valoarea contabilă a activului subvenționat se propune să fie majorată cu subvenția rambursată diminuată cu suma amortizării acesteia. Diferența urmează a fi recunoscută ca cheltuieli. Să examinăm următoarele calcule în baza exemplului precedent (tabelul 3).

Dacă nu luăm în considerare principiul prudenței, atunci, rambursarea parțială a subvenției aferente utilajului va fi reflectată ca o restabilire (modificare în estimarea contabilă) a valorii activului subvențional, astfel:

Debit 123 „Mijloace fixe” – 110 000 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 110 000 lei

Tabelul 3

Calculul amortizării liniare a valorii utilajului diminuată cu subvenția beneficiată în perioada de până la restituire

Anul gestionar	Valoarea amortizabilă a utilajului (lei)	Suma amortizării utilajului (lei)		Valoarea subvenției spre rambursare (lei)	Suma amortizării subvenției spre rambursare (lei)	
		anuală	cumulată		anuală	cumulată
201X	55 000	9167	5347	110 000	18 333	10 964
201X + 1	55 000	9167	14 514	110 000	18 333	29 297
201X + 2	55 000	9167	23 681	110 000	18 333	47 630
201X + 3	55 000	9167	23 881	110 000	18 333	65963

În cazul dat, începând cu 01.01.201X+3, entitatea urmează să calculeze amortizarea utilajului pe parcursul duratei de utilizare rămasă din valoarea amortizabilă de 141 319 lei (55 000 – 23 681 + 110 000). Suma amortizării lunare va constitui 3446,80 lei (141 319 : 41)¹. Dacă entitatea, la 01.01.201X+4, integral va rambursa subvenția de 200 000 lei, suma amortizării lunare în perioada 201X+4 – 201X+6 va constitui 7660,41 lei [(55000-32848+200000):29]³, sau devine mai mare mai bine de două ori. Astfel, costurile condiționate de amortizarea utilajului subvenționat vor crește semnificativ.

Respectând principiul prudenței, suma subvenției spre rambursare cu care urmează a fi majorată valoarea amortizabilă a activului subvenționat va fi micșorată cu suma amortizării acestei subvenții, ca și cum ea reprezintă parte componentă a valorii utilajului. Prin urmare, valoarea amortizabilă a utilajului, la 01.01.201X+4, este de 83689 lei (55 000 – 23 681 + 110 000 – 47630), și nu 141 319 lei. Ca și în primul caz, suma amortizării lunare constituie 2041,20 lei (83 689 : 41). Când entitatea, la 01.01.201X+3, va rambursa integral subvenția, suma amortizării lunare va fi de 5385,83 lei [(55 000+200 000-32 848-65 963-18 333) : 29], și nu 7660,41 lei.

Suma amortizată a subvenției rambursate se propune să fie contabilizată drept cheltuieli curente. Astfel, rambursarea parțială a subvenției, la 01.01.201X+3, urmează să fie reflectată:

Debit 123 „Mijloace fixe” (pot fi posibile Dt 112 „Imobilizări necorporale”; Dt 132 „Active biologice imobilizate”; Dt 151 „Investiții imobiliare” etc.) – la suma subvenției rambursate, diminuată cu suma amortizării acesteia – 62 370 lei

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – la suma amortizării subvenției, ca și cum ea este parte componentă a valorii activului – 47 630 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” – la suma totală rambursată a subvenției – 110 000 lei.

Această variantă de contabilizare a restituirii subvenției aferente activelor imobilizate amortizabile, în cazul în care entitatea aplică metoda deducerii subvenției aferente activelor imobilizate amortizabile, nu permite supraevaluarea amortizării pe parcursul duratei de utilizare rămasă. Începând cu 01.01.201X +3, suma amortizării lunare va constitui 2285,10 lei [(55 000 – 23681 + 62 370) :41]

Unele particularități pot fi posibile în contabilitatea rambursării subvențiilor pentru active imobilizate neamortizabile. În cazul acestor active, entitatea recunoaște numai venitul din subvenție, iar cheltuielile nu, deoarece activul respectiv subvenționat nu se amortizează. În exemplul subvenționării procurării unui teren, pe care urmează a fi construită o clădire, suma subvenției se recunoaște drept venit în mărime egală pe parcursul duratei de utilizare a clădirii. Apare întrebarea, dacă poate, oare, entitatea să aplice metoda deducerii subvenției din costul de intrare al activelor imobilizate neamortizabile. Nici în IAS 20, nici în SNC CPD, această problemă nu este stipulată. În opinia noastră, da. Însă subvenția va fi dedusă din costul de intrare al terenului subvenționat, și nu al clădirii construite pe teren. Rambursarea subvenției, din diferite motive de neîndeplinire a condițiilor stabilite, este rațional să fie contabilizată prin formula contabilă:

Debit 122 „Terenuri”

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională”

¹ 41 și 29 – numărul de luni ale duratei de utilizare rămasă.

Această rambursare se propune de reflectat ca o modificare în estimarea contabilă a terenului conform SNC „Politici contabile, modificări în estimările contabile, erori și evenimente ulterioare”. După modificarea în cauză subvenția nerambursată este rațional să fie repartizată pe perioade gestionare pe parcursul duratei de utilizare rămase a clădirii. Această sumă urmează a fi recunoscută ca venit financiar.

Exemplu: La 01.03.201X, o entitate beneficiază de o subvenție de 300 000 lei pentru a procura un teren la valoarea de 800 000 lei, în scopul construcției unei clădiri pentru oficiul entității. Costul clădirii construite în antrepriză este de 1 600 000 lei fără TVA. Clădirea este pusă în funcțiune la 01.04.201X+1, valoarea reziduală – 20 000 lei, durata de utilizare a clădirii este stabilită 30 de ani. La 01.05.201X+6, din diferite motive entitatea rambursează 40% din subvenția beneficiată.

Condițiile exemplului generează înregistrările contabile din tabelul 4:

Tabelul 4

Înregistrările contabile aferente procurării terenului, construcției clădirii, beneficierii și rambursării subvenției

Nr. crt.	Conținutul economic al operațiilor, calcule	Suma (lei)	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	Încasarea subvenției	300 000	242	425
2	Procurarea terenului	800 000	122	544
3	Înregistrarea clădirii construite de antreprenor: - la valoarea fără TVA - la suma TVA - la valoarea inclusiv TVA	1 600 000 320 000 192 000	121,123 534 -	- - 521,544
4	Achitarea datoriei pentru teren și clădirea construită este posibilă achitarea în rate (800 000+ 1 920 000)	2 720 000	521,544	242
5	Calcularea amortizării lunare a clădirii [(1 600 000 – 20 000) : 360]	4388,89	713	124
	a) Subvenția nu este dedusă din costul terenului			
6	Transferarea finanțării speciale în venit anticipat pe termen lung	300 000	425	424
7	Transferarea cotei-părți a venitului anticipat pe termen lung în venit anticipat curent în primul an de exploatare a clădirii [(300 000 :360) x 9] Recunoașterea venitului curent lunar din subvenție (7500 : 9)	7500 833,33	421 535	535 622
8	31.12.201X+1:Transferarea cotei-părți a venitului anticipat pe termen lung în venit anticipat curent	10 000	424	535
9	Restituirea parțială a subvenției (300 000 x 0,4), total din care: a) venit anticipat curent (833,33 x 8) b) venit anticipat pe termen lung (120 000 – 666,64)	120 000 666,64 113 333,36	 535 424	242 - -
10	Transferarea cotei-părți a venitului anticipat pe termen lung în venit anticipat curent după restituirea parțială: [(180 000 : 299) x 8]	4816	424	535
11	Recunoașterea venitului financiar lunar după restituire (4816:8)	602	535	622
	b) Subvenția este dedusă din costul terenului			
12	Deducerea subvenției din costul terenului	300 000	425	122
13	La 01.05.201X + 6: Restituirea parțială a subvenției	120 000	122	242

După restituirea subvenției, în varianta a) entitatea urmează a recalcula suma subvenției fiind recunoscută drept venit financiar în fiecare lună, începând cu mai 201X+6, în mărime de 602 lei (180 000 : 299), unde 299 – numărul de luni ale duratei rămase de exploatare a clădirii. Suma amortizării lunare a clădirii pe durata de utilizare rămasă va fi aceeași – 4388,89 lei.

În varianta b) – în cazul deducerii subvenției din costul de intrare a terenului din momentul punerii în funcțiune a clădirii entității nu va recunoaște niciun venit financiar. Entitatea nu va reflecta acest venit nici după restituirea parțială a subvenției în mărime de 120 000 lei. Valoarea contabilă a terenului la acest moment (dacă nu s-au produs alte modificări) va constitui 620 000 lei (800 000 – 300 000 + 120 000).

Însă entitățile pot beneficia de subvenții aferente activelor imobilizate neamortizabile nu numai pentru procurarea terenurilor pe care urmează a fi construită o clădire. În agricultura Republicii Moldova, ca și în alte țări, entitatea beneficiază de subvenții pentru active biologice imobilizate neamortizabile, cum ar fi: stimularea procurării animalelor de prăsilă și menținerea fondului genetic al acestora. Condițiile, în acest caz, sunt stabilite astfel: de a nu înstrăina, sacrifica animalele în timp de: pentru vaci – 4 ani, berbeci, oi, capre – 3 ani, scroafe, scrofițe – 2 ani etc. Apare problema care termen este necesar de luat ca bază pentru recunoașterea venitului provenit din subvenție, când aceasta nu este dedusă din costul activelor menționate – stabilit drept condiții ale subvenției sau durata de exploatare biologică și economică a activelor în cauză. În opinia noastră, acest termen poate fi durata de exploatare a animalelor stabilite biologic și economic, de exemplu, pentru vaci – 7-8 ani, oi – 9-10 ani, capre – 7-8 ani, scroafe – 5-6 ani. Astfel, dacă în timp de 4 ani vacile (juncile), de 3 ani – oile, berbecii, caprele de prăsilă procurate vor fi înstrăinate (vândute, sacrificate), entitatea este obligată să restituie subvenția beneficiată integral. Restituirea este rațional să fie reflectată:

- a) în cazul contabilizării subvenției ca venituri anticipate:
 - Debit 535 „Venituri anticipate curente”
 - Debit 424 „Venituri anticipate pe termen lung” – la suma soldurilor din aceste conturi
 - Debit 722 „Cheltuieli financiare” – la suma ce depășește soldurile din conturile 535,424
 - Credit 242 „Conturi curente în monedă națională”,
- b) în cazul deducerii subvenției din costul activelor biologice imobilizate:
 - Debit 132 „Active biologice imobilizate”
 - Credit 242 „Conturi curente în monedă națională”.

Dacă entitatea va aplica metoda deducerii subvenției din costul activelor biologice imobilizate neamortizabile, restituirea subvenției va fi reflectată prin majorarea activelor biologice și diminuarea numerarului.

Când entitatea de stat nu deduce subvenția din costul activelor imobilizate neamortizabile și decide să fie atribuită la majorarea altor elemente de capital propriu cu atribuirea ulterioară la majorarea capitalului social, această operație va fi reflectată astfel:

- Debit 342 „Subvenții ale entității cu proprietate publică”
- Credit 311 „Capital social”

În funcție de caz, restituirea subvenției, în această variantă, poate fi reflectată astfel:

- Debit 342 „Subvenții ale entității cu proprietate publică”
- Debit 311 „Capital social”
- Credit 242 „Conturi curente în monedă națională”

În cazul deducerii subvenției aferente activelor imobilizate neamortizabile de către o întreprindere de stat, restituirea subvenției va fi contabilizată prin majorarea valorii acestor active și diminuarea numerarului (conturile 241 sau 242), ca și pentru activele imobilizate amortizabile.

Sinteza materialelor expuse ne permite formularea următoarelor concluzii și recomandări:

1. Era de dorit ca, în SNC CPD, restituirea subvenției să fie tratată ca o modificare în estimările contabile cu referință la SNC „Politici contabile, modificări în estimările contabile, erori și evenimente ulterioare” ca și în IAS 20, respectiv de expus mecanismul de restituire a subvenției la entitatea de stat, când aceasta decide să fie oferită la majorarea capitalului social;
2. Modul de contabilizare a restituirii unei subvenții este condiționat de:
 - a) tipul subvențiilor aferente activelor imobilizate (amortizabile, neamortizabile), sau veniturilor;

- b) beneficiarul subvenției este entitate de stat sau altă entitate;
 - c) metoda de contabilizare a subvenției (ca venituri anticipate sau prin deducerea subvenției din costul de intrare a activului imobilizat);
3. Contabilitatea subvențiilor trebuie să fie argumentată în baza principiilor necompensării, concordanței cheltuielilor cu veniturile, periodicității, prudenței și reflectării caracteristicii calitative a informațiilor – comparabilității;
 4. Indiferent de metoda de amortizare a activului imobilizat în cazul nededucerii subvenției din costul de intrare al acestuia, când suma subvenției nu depășește soldul neamortizat al ei, entitatea va contabiliza drept micșorare a veniturilor anticipate pe termen lung și/sau curente și a numerarului; dacă suma subvenției spre rambursare depășește soldul subvenției neamortizate diferența urmează a fi contabilizată drept cheltuieli financiare;
 5. Cheltuielile, ca și veniturile provenite din subvenție, este rațional să fie contabilizate în baza principiului concordanței și periodicității în cadrul unuia și aceluiași tip de activitate;
 6. Metoda deducerii subvenției din costul de intrare al activului imobilizat subvenționat poate fi aplicată în cazul evaluării ulterioare a acestuia la cost. Dacă acceptăm această metodă de contabilizare a subvențiilor, atunci, în IAS 16 și IAS 38, este necesar de specificat că activele subvenționate în cazul aplicării metodei deducerii din costul acestora nu se supun reevaluării;
 7. Metoda deducerii subvenției este contradictorie principiului necompensării, iar existența a două metode (a deducerii și nededucerii subvenției) nu asigură comparabilitatea indicatorilor activității entităților chiar și de același profil. În scopul înlăturării acestui dezavantaj, este rațional de exclus, din IAS 20 și SNC CPD, metoda deducerii subvenției din costul de intrare a activului subvenționat;
 8. În cazul restituirii unei subvenții pentru un activ imobilizat amortizabil (dacă se aplică metoda deducerii) este rațional ca valoarea activului să fie majorată la suma subvenției diminuată cu suma amortizată a acesteia. Diferența se propune să fie contabilizată drept cheltuieli financiare. Astfel, se va respecta principiul prudenței și a concordanței;
 9. Dacă beneficiarul subvenției este o entitate de stat, care decide de a atribui subvenția la majorarea capitalului social, iar ulterior apare necesitatea de a fi rambursată, atunci se va contabiliza diminuarea subvenției sau capitalului social și/ sau a cheltuielilor cu diminuarea numerarului.

Bibliografie:

1. Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Moldpres. Standardele Internaționale de raportare financiară (IFRS) 2007, incluzând Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) și Interpretările lor, la 1 ianuarie 2007, Chișinău. Tipografia Centrală, 2008.
2. Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Moldpress. Acte normative în domeniul contabilității. Нормативные акты по бухгалтерскому учету. Chișinău. Combinatul Poligrafic, 2013.
3. Van GREUNING Nennie, SCOTT Darrel, TERBLANCHE Simonet. *Standarde Internaționale de raportare financiară. Ghid practic*. Ediția a VI-a IFRS. Institutul Irecson, București, 2011.
4. АВЕРЧЕВ И.В. МСФО – *Международные Стандарты финансовой отчетности. IFRS – Basis. 1000 примеров применения*. Москва Рид Групп, 2011.
5. ТУМАСЯН Р.З. *Комментарии к законодательству по бухгалтерскому учету Российской Федерации и практика его применения. Комментарии к законодательству*. Эксмо. Москва, 2010.
6. FELEAGĂ N. *Sisteme contabile comparate*. Ediția a II-a, vol. II. Normele contabile internaționale. Editura Economică, 2000.