

EVALUAREA INTRĂRILOR DE MIJLOACE FIXE DIN CONTUL FINANȚĂRILOR (SUBVENȚIILOR) SAU PRIMATE CU TITLU GRATUIT

EVALUATION OF FIXED ASSETS RECEIVED FROM FUNDING (SUBSIDIES) OR RECEIVED FREE OF CHARGE

Autor: Marius HOTNOGU

e-mail: hotnogu.marius@ase.md

Coordonator științific: Anatol GRAUR

Academia de Studii Economice din Moldova

e-mail: graur.anatol@ase.md

ORCID: 0000-0003-0466-5627

Abstract. *In Moldova, financial management and reporting are directly influenced by how entities record and evaluate assets obtained through subsidies. This process is regulated by national accounting standards, which provide guidelines for assessing and recording these assets. The significance of this topic lies in the proper management of assets to ensure financial transparency and compliance with tax regulations. Many organizations receive subsidies to acquire capital goods, and accurate accounting is essential for reflecting their financial position. The aim of this research is to examine the applicable accounting regulations and evaluation methods used by entities in Moldova. The research relies on document analysis and interviews with professionals in the field, providing a comprehensive view of the process. Asset evaluation is carried out through various methods, including expert appraisal or primary documentation, and correct recording affects tax deductions and asset depreciation. Proper evaluation and recording of subsidized assets impact financial reporting and tax obligations.*

Key words: *fixed assets, subsidies, free of charge, amortizable value, evaluation methods, accounting*

JEL: M41

Introducere

Evaluarea corectă a mijloacelor fixe primite din surse externe reprezintă un aspect esențial al contabilității, având un impact semnificativ asupra situațiilor financiare și a raportării fiscale a entităților economice. Întrucât aceste active sunt obținute fie prin finanțări nerambursabile (subvenții guvernamentale, fonduri europene), fie cu titlu gratuit (donații, sponsorizări). Tratatamentul lor contabil și fiscal necesită o abordare riguroasă, bazată pe reglementările contabile în vigoare. Recunoașterea și evaluarea acestor mijloace fixe influențează nu doar structura activelor unei entități, ci și rezultatele financiare și obligațiile fiscale pe termen lung.

Alegerea acestei teme este justificată de necesitatea unei înțelegeri aprofundate a modului în care mijloacele fixe primite din surse externe sunt înregistrate și gestionate în contabilitate. În contextul actual, în care numeroase entități beneficiază de finanțări nerambursabile pentru dezvoltare și modernizare, este esențial să fie clarificate aspectele privind recunoașterea inițială, amortizarea, impozitarea și raportarea acestora. Scopul acestui articol este de a analiza particularitățile evaluării și contabilizării mijloacelor fixe obținute din finanțări sau cu titlu gratuit, evidențiind reglementările contabile și fiscale relevante. În acest sens, vor fi abordate aspectele teoretice privind clasificarea și recunoașterea acestor active, metodele de evaluare utilizate, tratamentul fiscal și implicațiile asupra raportării financiare. Metodologia utilizată constă în analiza comparativă a reglementărilor contabile naționale și internaționale aplicabile, studiul practicilor contabile și fiscale din Republica Moldova, precum și prezentarea unor exemple practice privind contabilizarea acestor active.

Conținut de bază

Recunoașterea, evaluarea și contabilizarea mijloacelor fixe primite prin finanțări (subvenții) sau cu titlu gratuit sunt reglementate atât la nivel national cât și internațional. Aplicarea corectă a acestor norme este esențială pentru asigurarea conformității raportărilor financiare și a unei imagini fidele asupra poziției financiare a entităților. Tratatamentul lor este reglementat prin:

1. SNC "Imobilizări necorporale și corporale", SNC "Capital propriu și datorii" [4]
2. IAS 20 "Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală". [5]

Evaluarea constituie un proces specific contabilității, prin care se determină valoarea monetară a elementelor patrimoniale, precum activele, pasivele, capitalul propriu, veniturile, cheltuielile și rezultatul financiar.

Determinarea valorii inițiale a fiecărui element se realizează utilizând costul de achiziție. Structura acestui cost variază în funcție de modul în care bunul intră în patrimoniu: prin cumpărare, producție proprie, schimb etc.

Evaluarea mijloacelor fixe primite prin finanțări și cu titlu gratuit este în funcție de tipul, scopul și perioada primirii finanțărilor.

Abordare internațională privind recunoașterea mijloacelor fixe obținute prin subvenții

Mijloacele fixe obținute prin subvenții sunt recunoscute inițial la costul de intrare dacă au fost procurate pe seama subvențiilor sau la valoarea justă dacă au fost primite sub formă nemonetară. Subvențiile aferente activelor primite pentru mijloacele fixe (imobilizări) sunt înregistrate cu următoarele abordări:

- **Modelul venitului amânat** – subvenția primită este recunoscută inițial ca o datorie și este treptat raportată drept venit în contul de profit și pierdere, proporțional cu amortizarea mijlocului fix. Aceasta este metoda recomandată de IAS 20 și utilizată frecvent în contabilitatea europeană. [5]
- **Modelul reducerii costului activului** – subvenția primită este scăzută direct din valoarea activului, reducând astfel valoarea amortizabilă. Această metodă este mai puțin utilizată, dar acceptată în unele jurisdicții. [5]

Exemplu La data de 30.06.2024 entitatea ALFA S.R.L. obține o subvenție de 42000 lei pentru a achiziționa o instalație, al cărei cost este de 100000 lei și care va fi amortizată conform metodei liniare pe o durată de 4 ani. Administrația publică condiționează acordarea subvenției de angajarea a trei absolvenți pentru o durată minimă de un an. Eplicați tratamentul contabil al subvenției, și modalitatea de reflectare în situațiile financiare la data de 31.12.2024 dacă entitatea aplică:

- a) Metoda venitului amânat
- b) Metoda reducerii costului activului

Tabelul 1. Modul de recunoaștere a mijloacelor fixe primite prin subvenții (abordare internațională)

Operația economică	Suma, lei	Metoda venitului amânat		Metoda reducerii costului activului	
		Debit	Credit	Debit	Credit
Înregistrarea subvenției	42 000	Creanțe	Venituri anticipate (Datorii)	Creanțe	Venituri anticipate (Datorii)
Încasarea subvenției	42 000	Numerar	Creanțe	Numerar	Creanțe
Procurare mijloc fix	100 000	Mijloace fixe	Datorii	-	-
Reducerea costului mijlocului fix Costul de intrare va fi = 100000 – 42 000 = 58000 lei	42 000	-	-	Venituri anticipate (Datorii)	Mijloace fixe

Calculul amortizării mijlocului fix (1 an) 100000/4 (metoda 1)	25000	Cheltuieli	Amortizare	-	-
Calculul amortizării mijlocului fix (1 an) 58000/4 (metoda 2)	14 500	-	-	Cheltuieli	Amortizare
Decontarea subvenției proporțional amortizării calculate (1an) 42 000 / 4 (metoda 1)	10500	Venituri anticipate (Datorii)	Venituri	-	-

Sursa: elaborat de autor

Tabelul 2. Influența asupra situațiilor financiare

Metoda	Bilanț	Situația de profit și pierdere
Metoda venitului amânat	Activul rămâne la valoarea inițială, subvenția este un pasiv (venit amânat)	Cheltuiala cu amortizarea anual 25000 lei, dar subvenția este recunoscută anual ca venit separat 10500 lei
Metoda reducerii costului activului	Activul își reduce valoarea inițială, subvenția este deusă și nu apare în bilanț	Cheltuiala cu amortizarea anual 14500 lei, venituri din subvenții nu se înregistrează

Sursa: elaborat de autor

Mijloacele fixe primite cu titlu gratuit (ca donație) se evaluează astfel:

- Dacă documentele primare de intrare conțin valoarea bunului primit, acesta se înregistrează la valoarea menționată, ajustată, dacă este necesar, cu costuri direct atribuibile.
- În lipsa unei valori specificate în actele de intrare, evaluarea se realizează printr-o expertiză independentă.

Valoarea acestor mijloace fixe se reflectă în contabilitate prin majorarea atât a activelor, cât și a veniturilor, în funcție de politica contabilă aplicată:

- Fie în contul mijloacelor fixe și al veniturilor anticipate pe termen lung (Dt 121,123 Ct 424).
- Fie în contul mijloacelor fixe și al veniturilor curente.

Pe parcursul utilizării, valoarea amortizabilă a acestor bunuri primite gratuit se recuperează treptat, prin includerea în veniturile curente a sumei aferente amortizării lunare.

Concluzie. În urma cercetării realizate privind evaluarea intrărilor de mijloace fixe obținute din subvenții sau cu titlu gratuit, au fost sistematizate diverse metode de evaluare utilizate de entitățile din Republica Moldova, precum și reglementările contabile relevante. Unul dintre principalele rezultate ale studiului este clarificarea modului în care aceste active sunt înregistrate în contabilitate, subliniind importanța aplicării corecte a valorii juste sau a expertizei independente pentru determinarea valorii de intrare. De asemenea, s-a evidențiat cum deducerea amortizării acestor mijloace fixe depinde de condițiile specificate în cadrul subvențiilor sau donațiilor primite, fiind esențială pentru gestionarea corectă a taxelor și impozitelor.

În perspectiva dezvoltării teoriei și aprofundării cercetărilor, ar fi util să se exploreze mai în detaliu impactul acestor reglementări asupra practicii contabile internaționale, precum și posibile soluții pentru uniformizarea normelor contabile la nivel global.

Referințe bibliografice

- Cod fiscal al Republicii Moldova: nr. 1163 din 24.04.1997. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 1997. Nr.62
- Hotărârea Guvernului: nr.704 din 27.12.2019 privind aprobarea Regulamentului privind evidența și calcularea amortizării MF în scopuri fiscal
- Hotărârea Guvernului: nr.941 din 22.12.2020 privind aprobarea Catalogului mijloacelor fixe
- SNC "Imobilizări necorporale și corporale"
- IAS 20-Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală.