

ABORDĂRI ȘI CONTROVERSE PRIVIND EVALUAREA, CONTABILITATEA ȘI IMPOZITAREA ACTIVELOR ÎN SITUAȚII DE SUBVENȚIONARE

Anatol GRAUR, dr., conf. univ., ASEM

This article describes the formation of accounting policies on government grants related to assets. It presents accounting and tax aspects of operations for obtaining grants in the form of fixed assets. The author reveals the accounting and tax treatment of initial and subsequent evaluation of subsidized assets and the impact on the financial statements.

Un rol decisiv în politica economică îl ocupă statul prin asistența economică acordată sub formă de plăți, garanții, subvenții, ajutoare și alte tipuri de asistență guvernamentală, care pot varia ca scop, formă și metodă; destinație; componente și direcții de utilizare, concretizându-se în investiții în active imobilizate și circulante, finanțarea cheltuielilor, eficientizarea unei entități sau a unei ramuri a economiei, compensarea pierderilor, împrumuturi convenționale nerambursabile, credite preferențiale, menținerea prețurilor joase etc. Cea mai cunoscută formă de intervenție a statului în economie este reprezentată de subvenții.

Modul de contabilizare a subvențiilor este prevăzut în IAS 20 “Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală” și SNC “Capital propriu și datorii”. Tratatul contabil este prezentat accesibil, dar nu sunt menționate situații în care activele subvenționate sunt evaluate și reevaluate la data raportării, fapt care duce la apariția interpretărilor bazate pe raționamentul contabil, luând în considerație prevederile altor standarde naționale și internaționale de contabilitate. Flexibilitatea în modul de tratare contabilă a evaluării activelor subvenționate are impact asupra poziției și performanței financiare a entității.

Varietatea formelor și scopurilor de acordare a subvențiilor a dus la gruparea acestora în subvenții pentru exploatare (aferele veniturilor) și subvenții pentru investiții (aferele activelor), pentru fiecare fiind stabilite metode de recunoaștere a subvențiilor. Astfel, subvențiile aferele veniturilor se recunosc ca *venituri curente* sau *diminuare a cheltuielilor pentru care e primită subvenția*. La rândul său, subvențiile aferele activelor se recunosc:

- ca *venituri în avans*, care ulterior sunt reluate la venituri curente în fiecare an de utilizare a activelor subvenționate, având impact asupra activelor, rezultatelor financiare și veniturilor în avans;
- prin *deducerea subvenției din valoarea contabilă a activului*, fiind influențată valoarea activelor, rezultatul însă fiind același.

Analizând cele două abordări de contabilizare a subvențiilor aferele activelor considerăm că recunoașterea subvențiilor prin diminuarea valorii activului prezintă o imagine mult mai reală a situației patrimoniale.

De asemenea este diferită și forma de intrare în gestiunea entității a activelor imobilizate subvenționate, care ar putea fi primite nemijlocit în formă de bunuri tangibile sau prin alocare de numerar pentru procurare, construire sau altă formă de dobândire. Formarea politicilor contabile privind subvențiile pentru investiții (aferele activelor) este diferit în funcție de tipul activelor imobilizate subvenționate, care pot fi divizate în active: amortizabile, neamortizabile și biologice. O etapă importantă a tratamentului contabil al activelor subvenționate este evaluarea acestora. Deși standardele menționate nu prevăd expres procesele de evaluare a activelor subvenționate, e necesar la data raportării efectuarea *evaluării inițiale și ulterioare* a acestora.

Evaluarea inițială se efectuează în funcție de metoda de contabilizare a subvenției selectată, forma în care a fost primită subvenția și tipul activelor imobilizate, fapt care va influența diferit politicile contabile ale entității. Astfel, în cazul obținerii unei subvenții în formă de active, acestea urmează a fi evaluate la valoarea justă. În practica autohtonă există situații în care documentele de intrare includ atât evaluarea monetară, cât și cantitativă, iar alteori fiind indicat doar partea cantitativă. Indiferent de situație, activele și, respectiv subvenția, se va recunoaște la valoarea justă. Generalizând prevederile actelor în vigoare, menționăm că evaluarea inițială a activelor amortizabile și neamortizabile subvenționate se efectuează la:

- Costul de procurare, inclusiv costurile direct atribuibile achiziției – dacă subvenția este primită în forma numerarului, destinat obținerii de active imobilizate;
- Valoarea justă – dacă subvenția este obținută în formă de active; sau
- Costul de procurare sau valoarea justă, diminuate cu valoarea subvenției.

Subvențiile aferele activelor neamortizabile, cu îndeplinirea unor anumite condiții convenite, pot, de asemenea, fi constatate ca venituri curente, în care au fost suportate cheltuielile, obținute venituri din investiții, îndreptate pentru îndeplinirea condițiilor stabilite.

Un specific pentru evaluarea inițială a activelor subvenționate prezintă activele biologice, care este efectuată în mod diferit în funcție de modul de evaluare a acestora prevăzut în politicile contabile și tipul subvenției. Astfel, subvenția se recunoaște în venit sau pierdere:

- la sfârșitul perioadei de acordare, când sunt îndeplinite condițiile impuse pentru acordarea subvenției, dacă a) *activul biologic este evaluat la valoarea lui justă minus costurile generate de vânzare* sau b) *subvenția guvernamentală impune unei entități să nu desfășoare activități agricole specifice, fiind numită subvenție condiționată*.
- pe bază sistematică, dacă *activul biologic este evaluat la cost minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate*.

Modul de contabilizare a subvenției în cazul primirii subvenției în forma activelor imobilizate se prezintă în exemplul de mai jos.

Entitatea a primit o subvenție în forma tehnicii de calcul, valoarea căreia, indicată în documente de intrare, este de 50 000 lei. Valoarea justă a tehnicii de calcul constituie 53 000 lei. În baza celor menționate valoarea activului intrat este egală cu 50000 lei, înregistrându-se o diferență de valoare în mărime de 3000 lei care se recunoaște ca venituri aferente subvenției.

Metodele de recunoaștere a subvențiilor și de evaluare a activelor subvenționate au un impact semnificativ atât asupra bilanțului, unde este prezentată valoarea activului, precum și asupra rezultatului exercițiului din situația de profit și pierdere. Recunoașterea subvenției ca venituri în avans va cauza indicarea în bilanț a valorii activelor și subvenției, iar în situația de profit și pierdere - a cheltuielilor cu amortizarea. În realitate efortul entității cu amortizarea este mai mic, deoarece o parte a activului este finanțat din subvenție. Pentru atenuarea acestui impact, IAS 20 permite aplicarea altei metode prin care subvenția diminuează valoarea activului, fapt prezentat în exemplul de mai jos.

Entitatea a primit o subvenție în mărime de 30 000 lei, cu destinația – procurarea tehnicii de calcul, a cărei valoare totală este de 50 000 lei. Subvenția primită a fost utilizată conform acordurilor încheiate, iar la punerea în funcțiune s-a stabilit calcularea amortizării prin metoda lineară pe o durată de 5 ani. Politicile contabile ale entității prevăd recunoașterea subvenției prin deducerea din valoarea activelor subvenționate.

Tabelul 1

Modul de contabilizare a subvenției și actelor subvenționate, prin aplicarea metodei deducerii din valoarea activelor

Conținutul operației economice	Corespondența conturilor		Suma, lei
	Debit	Credit	
Încasarea subvenției	Numerar	Venituri în avans	30 000
Procurarea activului imobilizat	Active imobilizate	Datorii față de furnizori	50 000
Reducerea valorii activului imobilizat	Venituri în avans	Active imobilizate	30 000
Calcularea amortizării anuale	Cheltuieli cu amortizarea	Amortizarea activelor	4 000 (20000 : 5)

Aplicarea acestei metode are impact asupra poziției financiare a entității, aceasta fiind mai fiabilă deoarece nu se creează un pasiv suplimentar, cheltuielile cu amortizarea reflectă efortul real al entității. Indiferent dacă subvenția este recunoscută la venituri în avans sau diminuează valoarea contabilă a activului, influența asupra rezultatului financiar este aceeași.

Pentru a îmbina opiniile diferitor specialiști în domeniu, autorul, în baza datelor exemplului de mai sus, propune contabilizarea subvențiilor și a activelor subvenționate într-o manieră în care în bilanț va fi prezentată valoarea justă a activelor, iar situația de profit și pierdere va include cheltuielile cu amortizarea în sumă de 4000 lei, reducând veniturile în avans cu suma de 6000 lei.

O altă situație controversată este evaluarea ulterioară a activelor imobilizate subvenționate, efectuată prin testare la depreciere sau reevaluare. SNC „Deprecierea activelor” prevede că în cazul apariției indicilor care demonstrează că un activ sau un grup de active au pierdut din valoare, entitatea trebuie să efectueze un test de depreciere. Realizarea acestui test presupune compararea la data de raportare a valorii nete contabile cu valoarea recuperabilă, care la rândul său reprezintă mărimea maximă dintre valoarea justă minus costurile de vânzare și valoarea de utilizare. În cazul în care valoarea recuperabilă este mai mică decât valoarea netă contabilă, atunci se constată o pierdere de depreciere. În cazul testării la depreciere a unui activ subvenționat contabilizat prin reflectarea subvenției la venituri amânate, ar fi corect de comparat valoarea recuperabilă cu suma calculată ca diferența dintre valoarea contabilă netă și soldului subvenției aferente. Dacă se face o comparație cu valoarea netă contabilă determinată doar ca diferența costului de intrare și a amortizării cumulate, atunci nu se evidențiază efortul entității pentru obținerea activului.

În baza datelor exemplului de mai sus se admite că valoarea recuperabilă este 28 000 lei. În cazul în care se va compara valoarea netă contabilă determinată doar ca diferența costului de intrare și a amortizării cumulate egală cu 40000 lei (50 000 – 10 000) cu valoarea recuperabilă de 28000 lei, se va înregistra o pierdere din depreciere în mărime de 12 000 lei (40000-28000). Dacă comparația are loc între valoarea recuperabilă și suma calculată ca diferența dintre valoarea contabilă netă și soldul subvenției aferente egală cu 16 000 lei ((50000-10000) – (30000-6000)), atunci se va concluziona

lipsa necesității testului la depreciere. La aplicarea metodei deducerii subvenției din valoarea activului se va înregistra același rezultat de lipsă a necesității la efectuarea testului la depreciere.

Reevaluarea activelor imobilizate subvenționate de asemenea influențează poziția și performanța financiară a entității. Impactul reevaluării se prezintă prin complementarea exemplului de mai sus, admițând un coeficient de reevaluare de 1,5.

Tabelul 2

Reevaluarea activelor subvenționate utilizând metoda venitului în avans

Indicatori	Suma, lei	Mod de calcul
Activ imobilizat	50 000	X
Amortizare I an	10 000	50 000 : 5 ani
Valoare contabilă netă	40 000	50 000 – 10 000
Activ imobilizat reevaluat	75 000	50 000 x 1,5 (ecart – 25 000)
Amortizare acumulată reevaluată	15 000	10 000 x 1,5 (ecart – 5 000)
Valoarea netă reevaluată	60 000	75 000 – 15 000
Amortizare anuală (II an)	15 000	60 000 : 4 ani
Trecerea anuală a subvenției nereevaluate la venituri (II an)	6 000	30 000 : 5 ani
Rezultat fără reevaluarea subvenției	9 000	15 000 – 6 000
Subvenție reevaluată	36 000	24 000 x 1,5
Trecerea anuală a subvenției reevaluate la venituri (II an)	9 000	36 000 : 4
Rezultat cu evaluarea subvenției	6 000	15 000 - 9000

În baza datelor din tabel putem constata că reevaluarea activelor subvenționate fără reevaluarea subvenției va condiționa un rezultat financiar egal cu 9000 lei (15000-6000). În acest caz partea diferenței din reevaluare se înregistrează în capitaluri proprii conform standardelor internaționale, deși reprezintă o subvenție care conform IAS 20 nu poate fi contabilizată ca capital. În cazul reevaluării subvenției, rezultatul va fi mai mic – 6000 lei (15000-9000), fapt ce reflectă efortul real al entității. În cazul calculului rezultatului reevaluării, utilizând metoda deducerii din valoarea activului subvenționat, valoarea activului imobilizat reevaluat este 30000 lei (20000 x 1,5), amortizarea acumulată reevaluată – 6000 lei (4000 x 1,5), iar valoarea netă reevaluată – 24 000 lei (30000-6000). Deoarece subvenția a redus valoarea activului imobilizat, ea nu este reevaluată, nefiind prezentă în bilanț. Rezultatul financiar în acest caz este egal cu suma amortizării calculate – 6000 lei, identic situației de mai sus, când are loc reevaluarea subvenției.

În concluzie, menționăm că evaluarea inițială și ulterioară a activelor imobilizate subvenționate trebuie efectuată prin luarea în calcul a subvenției, care la fel trebuie ajustată, pentru ca venitul anual din subvenție să compenseze fiabil cheltuiala cu amortizarea activelor imobilizate. Tratatamentul contabil al subvențiilor stabilit în politicile contabile are impact diferit asupra situațiilor financiare (tabelul 3)

Tabelul 3

Tratament contabil	Poziția financiară	Performanța financiară
Evaluare inițială a activelor subvenționate	DA	NU
Reevaluarea activelor subvenționate		
<i>cu recalcularea subvenției</i>	DA	NU
<i>fără recalcularea subvenției</i>	DA	DA
Deprecierea activelor subvenționate		
<i>cu recalcularea subvenției</i>	DA	NU
<i>fără recalcularea subvenției</i>	DA	DA

Forma de acordare a subvențiilor influențează și modul de impozitare a acestor operații. Astfel, impactul fiscal se rezumă la aplicarea TVA, **impozitului pe venit și impozitului pe bunuri imobiliare.**

Codul fiscal nu prevede noțiunea de subvenții, ci tratează operații de donații și sponsorizare, care ar avea asemănări dar diferă ca conținut și scop. Astfel, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai T.V.A., li se permite trecerea în cont a sumei T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate. Ca urmare, în cazul:

- procurării subvenției în forma mijloacelor bănești pe seama cărora au loc procurări de active, TVA este deductibil și se trece în cont;
- primirii directe a activelor subvenționate, TVA nu este deductibil.

Aplicarea *impozitului pe venit* nu are impact direct asupra operațiilor de subvenționare. În cazul finanțării parțiale a procurărilor, uzura se va calcula pentru partea suportată de către întreprindere. În cazul în care există finanțarea totală a procurărilor mijloacelor fixe, uzura aferentă acestora nu se calculează. Ca rezultat, în:

- contabilitate se calculează amortizarea și se recunoaște la cheltuieli (costuri);
- scopuri de impozitare nu se calculează amortizarea.

Modul de aplicare a *impozitului pe bunuri imobiliare* nu este influențat de careva aspecte ale subvențiilor, deoarece baza impozabilă a bunurilor imobiliare constituie valoarea estimată a acestor bunuri. Subiecți ai impunerii sunt persoanele juridice și persoanele fizice rezidenți și nerezidenți ai Republicii Moldova proprietarii bunurilor imobiliare de pe teritoriul Republicii Moldova și/sau deținătorii drepturilor patrimoniale. Astfel, activele immobilizate primite ca subvenție vor fi impozitate pe principii generale, cu excepția bunurilor facilitate conform Codului fiscal.

Bibliografie:

1. Hotărârea Guvernului cu privire la aprobarea modului de utilizare a mijloacelor fondului de subvenționare a producătorilor agricoli nr. 167 din 09.03.2010.
2. SNC "Capital propriu și datorii", Ordinul privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate nr. 118 din 06.08.2013,
3. [www://minfin.gov.md/actnorm/contabil/standartnew](http://www.minfin.gov.md/actnorm/contabil/standartnew)
4. IAS 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală”, Ordinul Ministrului Finanțelor nr.44 din 01.04.2013 privind acceptarea și publicarea Standardelor Internaționale de Rapoarte Financiară, <http://minfin.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>
5. Regulamentul privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale nr. 289 din 14.03.2007, în Monitorul Oficial Nr. 39-42 din 23.03.2007
6. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997, <http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtro.htm>