

ASPECTE CONTABILE VIZÎND ÎNFIINȚAREA UNEI PLANTAȚII PERENE ÎN CONDIȚIILE CREDITĂRII ȘI SUBVENȚIONĂRII

**GRÎȚCO Diana, lector universitar, USARB,
PÎNZARU Nelea, lector universitar, USARB**

This article describes the accounting for perennial plantations in conditions of lending and subsidies. It presents how to properly reflected in the accounts calculation of interest on credit took for creating a perennial plantations. The author explains the accounting for capitalization bank interest in conditions benefiting concomitant credit and subsidy.

Keywords: perennial plantations, the costs of setting up perennial plantations, the capitalization of interest, borrowing costs, subsidy.

La momentul actual, executarea lucrărilor de înființare a plantațiilor perene, precum și contabilizarea costurilor aferente constituirii unor astfel de active biologice imobilizate sunt reglementate la nivel național printr-un șir de acte juridice și anume: Legea viei și vinului nr.57-XVI din 10 martie 2006, Legea cu privire la pomicultură nr. 728-XIII din 6 februarie 1996, Hotărârea Guvernului Nr. 705 din 20.10.1995 privind modul de înregistrare la venituri, punere pe rod, casare și defrișare a plantațiilor perene, Regulamentul privind evidența contabilă a plantațiilor viticole în procesul plantării, exploatării și defrișării acestora nr. 21 din 24.02.2014, SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”.

Costurile suportate de întreprinderile agricole la înființarea activelor biologice respective se recuperează parțial din fondul de subvenționare a producătorilor agricoli în conformitate cu Regulamentul cu privire la modul de repartizare a mijloacelor fondului de subvenționare a producătorilor agricoli aprobat în fiecare an de Guvern și administrat de către Agenția de Intervenție și Plăți pentru Agricultură, instituție subordonată Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare (MAIA). Necăținând la acestea, în practică, există totuși numeroase probleme și neclarități în ceea ce privește modalitatea de contabilizare a creării plantațiilor perene în condițiile subvenționării și creditării.

În conformitate cu SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”, costurile privind înființarea plantațiilor perene se recunosc în baza contabilității de angajamente în perioada în care au fost suportate de către entitate. Costurile și cheltuielile menționate sînt evaluate la valoarea contabilă a stocurilor consumate, costurilor cu personalul privind înființarea, exploatarea și defrișarea plantațiilor respective, suma amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, serviciile primite de la terți etc.

Costurile de înființare a plantațiilor perene (activelor biologice imobilizate în curs de execuție) includ costurile privind:

- 1) serviciile de elaborare a proiectelor de înființare a plantațiilor;
- 2) pregătirea terenului și solului pentru plantare;
- 3) fertilizarea solului înainte de plantare;
- 4) materialul săditor și plantarea propriu-zisă;
- 5) îngrijirea și protecția plantațiilor perene tinere;

6) completarea golurilor în plantațiile tinere;

7) serviciile antigrindină proprii sau terțe.

Începând cu 1 ianuarie 2014, întreprinderile agricole care au decis să înființeze plantații perene reflectă costurile aferente îngrijirii și protecției acestora pînă la transferarea lor în categoria pe rod în contul de activ 131 „Active biologice imobilizate în curs de execuție”.

Este binecunoscut faptul că pentru înființarea plantațiilor perene sunt necesare sume impunătoare de bani pentru acoperirea costurilor, care uneori pot să se ridice și pînă la cîteva sute de mii de lei la un hectar. În aceste condiții, întreprinderile agricole, mai ales cele nou înființate, sunt nevoite să antreneze credite (pe termen lung sau scurt) de la instituțiile financiare. Prin urmare apare, inevitabil, întrebarea cum să reflectăm corect în contabilitate dobînzile achitate precum și costurile suplimentare aferente împrumuturilor sau creditelor respective.

Răspunsul este formulat în pct. 29 al Regulamentului privind evidența contabilă a plantațiilor viticole în procesul plantării, exploatării și defrișării acestora nr. 21 din 24.02.2014, care spune că „în cazul atragerii unui credit pentru finanțarea costurilor privind înființarea plantației viticole, dobînda ce urmează a fi capitalizată și inclusă în costul acestei plantații conform SNC „Costurile îndatorării” și politicilor contabile ale entității se determină din suma creditului spre rambursare și rata dobînzii”.

Conform SNC „Costurile îndatorării”, dobînzile se reflectă în contabilitate și în situațiile financiare în perioada de gestiune în care ele au fost efectiv suportate (calculate) și se înregistrează separat de suma de bază a datoriilor privind împrumuturile primite. Se permit capitalizării conform standardului sus menționat doar dobînzile pe creditele atribuibile direct achiziției, construcției, înființării sau fabricării unui activ cu ciclu lung de producție.

Pentru capitalizarea și recunoașterea dobînzilor ca parte componentă a activelor biologice în curs de execuție (plantațiilor perene tinere) sunt necesare respectarea anumitor cerințe:

- creditele obținute sunt contractate în exclusivitate pentru înființarea sau îngrijirea plantațiilor perene tinere (pînă la intrarea pe rod);

- suma dobînzilor poate fi determinată cu exactitate, de obicei în baza graficului de achitare a creditului și a dobînzii;

- există o certitudine întemeiată că în viitor entitatea va obține beneficii economice în rezultatul utilizării plantației perene respective.

Capitalizarea dobînzilor începe din momentul cînd sunt respectate concomitent următoarele condiții:

a) creditul a fost utilizat parțial sau integral pentru crearea sau îngrijirea plantațiilor perene tinere (pînă la intrarea pe rod);

b) sunt suportate costurile îndatorării;

c) au început lucrările propriu-zise aferente înființării plantațiilor perene tinere.

Suma dobînzilor calculate și capitalizate se reflectă prin formula contabilă:

Debitul contului 131 „Active biologice imobilizate în curs de execuție”

Creditul contului 511 „Credite bancare pe termen scurt”.

Capitalizarea dobînzilor încetează odată cu transferarea plantațiilor perene tinere în categoria pe rod în baza Actului de punere pe rod a plantațiilor perene.

Însă calcularea dobînzilor poate continua și mai departe pînă la expirarea termenului contractului de credit sau rambursarea totală a creditului. În acest caz dobînzile calculate nu se capitalizează, ci se recunosc ca cheltuieli curente fiind atribuite la contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”.

Un alt suport financiar de care pot beneficia întreprinzătorii agricoli în cazul înființării plantațiilor perene tinere sunt subvențiile. În fiecare an prin Hotărîre de Guvern se aprobă Regulamentul privind modul de repartizare a mijloacelor fondului de subvenționare a producătorilor agricoli (în continuare „Regulament”). Astfel pentru anul 2015 acesta a fost aprobat prin Hotărîrea de Guvern nr. 352 din 10.06.2015.

Noțiunea de *subvenție*, conform Regulamentului sus menționat, reprezintă ajutor financiar nerambursabil, acordat din fondul de subvenționare a producătorilor agricoli pentru susținerea investițiilor efectuate de producătorii agricoli care corespund criteriilor de eligibilitate. Mărimea sprijinului acordat se

calculează sub forma cuantumurilor exprimate ca sume fixe la unitate de suprafață utilă plantată (în mii lei la un hectar în funcție de tipul culturii plantate).

Producătorii agricoli care doresc să beneficieze de subvențiile acordate de stat, pot purcede la intentarea procedurii de obținere a subvențiilor din moment ce întrunesc condițiile impuse de Regulament. Acestea, ulterior, completează o cerere de acordare a sprijinului financiar adresată Agenției de Intervenție și Plăți pentru Agricultură.

Alocarea subvențiilor, se realizează numai după verificarea datelor din cererile de acordare a sprijinului financiar. Totodată, trebuie de menționat că nu toate cererile sunt acceptate. Agenția, este în drept să respingă acele cereri care nu corespund modelului sau nu conțin toate informațiile necesare, cu acordarea unui termen de înlăturare a neajunsurilor.

Modul de contabilizare a subvențiilor este prevăzut în SNC „Capital propriu și datorii”. Multitudinea formelor și diversitatea scopurilor de acordare a subvențiilor au dus la gruparea acestora în subvenții pentru exploatare (aferele veniturilor) și subvenții pentru investiții (aferele activelor).

Subvențiile primite pentru înființarea plantațiilor viticole (active biologice imobilizate), pentru sistemele de irigare și instalațiile antiîngheț și antigrindină (imobilizări corporale) reprezintă subvenții aferele activelor, iar cele pentru acoperirea cheltuielilor de defrișare a plantațiilor viticole vechi sau pentru reducerea parțială a datoriilor privind stimularea creditării sau datoriile privind contribuțiile de asigurări sociale etc. – subvenții aferele veniturilor [2].

Astfel, subvențiile aferele veniturilor se recunosc ca venituri curente (contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională”), iar subvențiile aferele activelor se recunosc ca venituri în avans, care ulterior sunt reluate la venituri curente în fiecare an de utilizare a activelor subvenționate.

Subvențiile aferele activelor se contabilizează astfel:

Debit contul 234 „Alte creanțe curente” sau

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”

Credit contul 424 „Venituri anticipate pe termen lung”.

La transferarea pe rod a plantației perene, punerea în exploatare a sistemelor de irigare și instalațiilor antiîngheț și antigrindină, cota-parte a veniturilor anticipate pe termen lung aferent subvenției atribuibile primului an de exploatare, determinată în funcție de metoda de amortizare, se transferă la veniturile anticipate curente prin formula contabilă:

Debit contul 424 „Venituri anticipate pe termen lung”

Credit contul 535 „Venituri anticipate curente”.

Veniturile și cheltuielile aferele subvenției se contabilizează ca venituri și cheltuieli curente la una și aceeași sumă în una și aceeași perioadă de gestiune astfel:

1) Debit contul 535 „Venituri anticipate curente”

Credit contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională”;

2) Debit contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”

Credit contul 133 „Amortizarea și deprecierea activelor biologice imobilizate” sau

Credit contul 124 „Amortizarea imobilizărilor corporale”.

În practică poate fi întâlnită situația când producătorul agricol a luat un credit pentru înființarea plantației perene, totodată beneficiind și de o subvenție din partea statului. În acest caz la determinarea sumei dobânzii permise spre capitalizare trebuie de ținut cont de prevederile punctului 29 din Regulamentul privind evidența contabilă a plantațiilor viticole în procesul plantării, exploatării și defrișării acestora nr. 21 din 24.02.2014. Conform acestuia suma dobânzii permise spre capitalizare se calculează din creditul spre rambursare diminuat cu suma subvenției de care s-a beneficiat.

Dobânda ce nu se capitalizează se reflectă drept majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a datoriilor curente.

În cele ce urmează vom precăuta un exemplu de înființare a unei plantații perene în condițiile când entitatea beneficiază concomitent de credit și de o subvenție .

Exemplu. O întreprindere agricolă în primăvara anului 201X a plantat pentru prima dată 25 ha de viță de vie, struguri pentru vin. La începutul lunii aprilie 201X entitatea a luat un credit de la o bancă comercială pe termen de 3 ani în sumă de 1 000 000 lei cu rata dobânzii de 12% anual. În același an entitatea agricolă a

depus la Agenția de Intervenție și Plăți pentru Agricultură toate actele necesare și după încheierea contractului respective a beneficiat de un suport financiar în mărime de 25 mii lei pentru un hectar. Mijloacele bănești au fost încasate în luna octombrie 201X la contul curent al entității. Graficul rambursării creditului s-a stabilit în felul următor: 01.05.201X+1 – 30%; 01.05.201X+2 – 30% și 01.03.201X+3 – 40%. Conform politicilor contabile entitatea capitalizează dobânda aferentă creditului.

În contabilitatea întreprinderii agricole, lunar, vor avea loc următoarele calcule și înregistrări contabile aferente dobânzilor pe creditul bancar, ținând cont de subvenția primită:

a) aprilie – septembrie 201X: calcularea și capitalizarea dobânzii : $1000000 \text{ lei} \times 0,12 \div 12 \text{ luni} = 10000 \text{ lei}$

Debit contul 131 „Active biologice immobilizate în curs de execuție” – 10000 lei

Credit contul 511 „Credite bancare pe termen scurt” – 10000 lei.

b) octombrie 201X – aprilie 201X +1:

dobânda lunară permisă spre capitalizare – 3750 lei $[(1000000 \text{ lei} - 625000 \text{ lei}) \times 0,12 \div 12 \text{ luni}]$,
dobânda necapitalizată – 6250 lei $(10000 \text{ lei} - 3750 \text{ lei})$:

Debit contul 131 „Active biologice immobilizate în curs de execuție” – 3750 lei

Debit contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” – 6250 lei

Credit contul 511 „Credite bancare pe termen scurt” – 10000 lei.

c) mai 201X+1: rambursarea primei părți din credit în sumă de 300000 lei $(1000000 \text{ lei} \times 30\%)$:

Debit contul 511 „Credite bancare pe termen scurt” – 300000 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 300000 lei.

d) mai 201X+1 – aprilie 201X+2 :

dobânda lunară permisă spre capitalizare – 750 lei $[(1000000 \text{ lei} - 625000 \text{ lei} - 300000 \text{ lei}) \times 0,12 \div 12 \text{ luni}]$,
dobânda necapitalizată – 6250 lei $[(1000000 \text{ lei} - 300000 \text{ lei}) \times 0,12 \div 12 \text{ luni}] - 750 \text{ lei}$:

Debit contul 131 „Active biologice immobilizate în curs de execuție” – 750 lei

Debit contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” – 6250 lei

Credit contul 511 „Credite bancare pe termen scurt” – 7000 lei.

e) mai 201X+2: rambursarea părții a doua din credit în sumă de 300000 lei $(1000000 \text{ lei} \times 30\%)$:

Debit contul 511 „Credite bancare pe termen scurt” – 300000 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 300000 lei.

f) mai 201X+2 și pînă la rambursarea integrală a creditului entitatea va contabiliza dobânda ca majorare a cheltuielilor curente și a datoriilor curente, deoarece creditul care urmează a fi rambursat este mai mic decît suma subvenției de care s-a beneficiat (dobânda lunară va constitui 4000 lei $[(1000000 \text{ lei} - 600000 \text{ lei}) \times 0,12 \div 12 \text{ luni}]$).

Debit contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” – 4000 lei

Credit contul 511 „Credite bancare pe termen scurt” – 4000 lei.

În concluzie, suntem de părerea că intervenția statului în agricultură sub formă de subvenții este o necesitate, dat fiind faptul că această ramură este puțin atractivă, iar alocările respective sub formă de sprijin financiar din partea statului vor duce la stimularea și încurajarea investițiilor în acest domeniu, va avea un efect de extindere asupra creării locurilor de muncă, reducerea sărăciei, îmbunătățirea economiei țării, în general.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. Standardele Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
2. Regulamentul privind evidența contabilă a plantațiilor viticole în procesul plantării, exploatării și defrișării acestora nr. 21 din 24.02.2014. În: Monitorul Oficial nr.53-59/310 din 07.03.2014.
3. Regulamentul privind modul de repartizare a mijloacelor fondului de subvenționare a producătorilor agricoli pentru anul 2015 aprobat prin Hotărîrea de Guvern nr. 352 din 10.06.2015. În: Monitorul Oficial Nr. 144-149 din 12.06.2015.
4. Frecăuțeanu, A. Contabilitatea activelor biologice immobilizate. Chișinău, S. n., 2015.-246p. ISBN 978-9975-56-218-8.