

DIVERGENȚE PRIVIND CONTABILIZAREA ECHIPAMENTULUI AGRICOL PROCURAT ÎN RATE

DIVERGENCES REGARDING THE ACCOUNTING OF AGRICULTURAL EQUIPMENT PURCHASED WITH PAYMENT IN INSTALMENTS

Autor: **Maxim GRIBENCEA, masterand**

Coordonator științific: **Iuliana ȚUGULSCHI, dr., conf. univ.,
Academia de Studii Economice a Moldovei**

***Abstract.** The Importance of this study arose from the difficulties encountered by practicing accountants in the process of accounting for economic operations, on contracts for the purchase of agricultural equipment, through IS ITA Mecagro, a state-owned enterprise. The issue of the study consists in the divergences that appeared in the accounting process, because from a legal point of view, the beneficiary does not have the right to register in the balance sheet the goods purchased in instalments. From an accounting and fiscal point of view these goods constitute a financial lease, but the opinions between practitioners are divided, so we aim to bring clarity on the accounting operations of purchasing these goods, according to current economic legislation in the Republic of Moldova.*

Keywords: accounting process, agreements, payment in instalments, agricultural enterprise, transaction, legal point.

JEL classification: M 41

Introducere

În cadrul entităților agricole, fluxul imobilizărilor corporale este considerabil, datorită mai multor factori, precum, amortizarea rapidă, ca urmare a fluctuațiilor permanente a condițiilor climaterice și progresul tehnologic, prin implementarea noilor tehnologii pentru creșterea productivității. Aceștia și alți factori condiționează proprietarii fermelor agricole să înnoiască în permanență parcul de mașini agricole.

Ciclul de producere în agricultură este unul foarte complex care necesită o perioadă mai lungă de timp, uneori chiar și mai multe perioade de gestiune. Datorită acestui fapt sunt implicate foarte multe resurse, inclusiv financiare, însă beneficiile economice se înregistrează mult mai târziu. Astfel, de cele mai dese ori se creează un deficit de lichidități de numerar, pentru perioade îndelungate de timp. Din aceste considerente, cei mai mulți producători agricoli apelează la numeroase modalități de achiziționare a tehnicii și a echipamentului agricol, printre care destul de răspândită este și procurarea echipamentelor și utilajelor agricole în rate.

Metodele de cercetare utilizate

Pentru a atinge scopul urmărit în lucrarea respectivă autorul a utilizat drept metodă de cercetare documentarea normativă, bibliografică și webografică, analiza, comparația, inducția, deducția, etc. Astfel în cadrul documentării normative au fost analizate prevederile cadrului normativ contabil. Necesitatea abordării subiectului în cauză, rezultă din dificultățile apărute din activitatea practică care a creat divergențe în contabilizarea echipamentului agricol procurat în rate.

Conținutul de bază

Procesul tranzacțiilor de echipamente agricole nu este unul deosebit de alte contracte din punct de vedere juridic, însă, divergențe apar atunci când analizăm aspectul contabil și cel fiscal existând disonanțe anume prin prisma jurisprudenței.

După tipul și forma contractelor, identificăm unele tipuri specifice în cadrul acestui sector:

- contracte de leasing;
- contracte de vânzare-cumpărare în rate;
- contract de vânzare în rate.

Fiecare dintre modele de contracte menționate mai sus, au particularități și similarități, finalitatea și esența economică a acestora însă este aceeași, bunurile procurate participă în activitatea de bază sau cea auxiliară a entității aducând beneficii economice și, acestea reprezintă parte din patrimoniul întreprinderii beneficiare.

Particularitățile privind contabilizarea echipamentelor agricole procurate în rate se regăsesc în mai multe documente legislative ale RM, și anume:

- Codul civil nr.1107 din 06.06.2002;
- Codul Fiscal al RM nr.1163 din 24.04.1997;
- Legea Contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017;
- Standardele Naționale de Contabilitate aprobate prin ordinul MF nr.118 din 06.08.2013;
- Alte ordine și regulamente întocmite de instituțiile de resort.

În continuare ne propunem să analizăm un exemplu concret privind procurarea tehnicii agricole în rate prin intermediul creditului tehnic din cadrul IS Institutul de Tehnică Agricolă Mecagro. Instituția de Stat respectivă face parte din industria prelucrătoare în domeniul mecanizării agriculturii din Republica Moldova. Obiectivele de bază ale institutului sunt:

- elaborarea documentelor de politici privind dezvoltarea mecanizării sectorului agroalimentar și utilizarea eficientă a mijloacelor tehnice;
- efectuează cercetări științifice și proiectări tehnologice;
- elaborează tehnologii și mijloace tehnice pentru sectorul agroalimentar, pentru producerea și utilizarea surselor regenerabile de energie;
- gestionarea mijloacelor financiare conform HG 355/2012, privind creditele tehnice alocate din bugetul de stat în perioada 2004-2009.

În situația analizată, ne referim anume la distribuirea de către IS ITA Mecagro a mijloacelor financiare din bugetul de stat sub formă de credite tehnice, conform Regulamentului privind modul de utilizare a mijloacelor financiare provenite din rambursarea creditelor tehnice alocate de la bugetul de stat în anii 2004-2009 aprobat prin HG 355/2012. În pct.13 al regulamentul menționat mai sus, se stipulează următorul enunț: ”Beneficiarul va semna cu Institutul un contract de vânzare-cumpărare”. În mod practic, acest contract este încheiat între trei părți poate fi elucidat conform modelului de mai jos.



Figura 1. Părțile contractului de vânzare-cumpărare în rate

Sursa. elaborat de autor

Executorul este ÎS ITA Mecagro, Beneficiarul fiind cumpărătorul sau fermierul agricol și, Vânzătorul este furnizorul de echipamente agricole. Conform procedurii stabilite în contract, transmiterea tehnicii agricole are loc în felul următor:

1. Vânzătorul, după semnarea contractului de vânzare-cumpărare, eliberează o factură fiscală cu transmiterea dreptului de proprietate asupra mărfurilor către ÎS ITA Mecagro;
2. Institutul, după perfectarea actelor de proprietate a echipamentului agricol procurat, de facto nu preia echipamentul fizic, însă îl transmite de la depozitul Vânzătorului către Beneficiar, printr-o factură fiscală cu mențiunea Non Livrare, cu indicarea pe poziții separate a valorii totale a bunului, gestiunea financiară (10%), asigurarea Casco, cheltuieli de înregistrare în registrul de stat al bunurilor mobile. De asemenea, se grevează dreptul de proprietate asupra bunului mobil, prin eliberarea a unui certificat tehnic provizoriu, pe perioada valabilității contractului.
3. Ulterior, Beneficiarul preia bunurile procurate în rate, cu obligația respectării tuturor clauzelor contractuale, cu achitarea în rate fixe anuale, pe o perioadă de 3 ani. După achitarea tuturor ratelor, conform contractului de vânzare-cumpărare, cumpărătorul are dreptul să treacă în proprietate bunurile, deoarece abia la achitarea integrală va primi factură fiscală, cu dreptul de a trece în proprietate echipamentul și totodată va primi certificatul tehnic nelimitat.

Acest tip de contract se clasifică conform art.1191 pct.1 din Codul Civil al RM - vânzarea cumpărarea cu rezerva proprietății cu următorul conținut: ”Atunci când, într-o vânzare-cumpărare cu plată în rate, obligația de plată este garantată cu rezerva dreptului de proprietate (rezerva proprietății), cumpărătorul dobândește dreptul de proprietate la data plății ultimei rate din preț”

Un alt aspect juridic referitor la contractul analizat se regăsește în art.994 din Codul Civil al RM, care stipulează care sunt contractele numite și nenumite, astfel doar contractele reglementate prin lege în mod special sunt numite, celelalte contracte sunt nenumite. Așadar, contractul de vânzare-cumpărare a tehnicii agricole achiziționate prin intermediul ÎS ITA Mecagro reprezintă este un contract numit, bazându-se pe prevederile HG 355 din 31.05.2012, unde în pct. 13 al Regulamentului privind modul de utilizare a mijloacelor financiare provenite din rambursarea creditelor tehnice alocate de la bugetul de stat în anii 2004-2009 aprobat prin Hotărâre se menționează expres denumirea de ”Contract de vânzare-cumpărare”.

Acste constatări juridice, fortifică tot mai mult faptul că nu avem dreptul de înregistrare asupra proprietății. Ca urmare, apare și neclaritatea înregistrării în contabilitatea cumpărătorului (entității

agricole) a activelor imobilizate, deoarece nu se respectă principiul separarea patrimoniului și datoriiilor, prin faptul că dacă am contabiliza bunurile în cadrul activelor imobilizate, patrimoniul totuși nu aparține entității.

Totodată analizând clauzele contractuale apar divergențe în legătură cu conținutul și natura contractului, de iure acesta clasificându-se conform art.1191 - vânzarea cumpărarea cu rezerva proprietății, însă de facto din punct de vedere contabil-fiscal reprezintă un contract de leasing financiar.

Soluția și raționamentul profesional asupra necesității efectuării înregistrărilor se deduc din pârghiile legale menționate în următoarele alte legislative:

- Legea Contabilității și raportării financiare care art. 6, lit (h) prevede că potrivit principiului prioritatea conținutului asupra formei, chiar dacă din punct de vedere juridic contractul prevede rezerva proprietății și produce neclarități din punct de vedere contabil și fiscal, esența economică a acestuia este clară, bunul urmează să fie utilizat în activitatea entității și să producă beneficii economice;
- SNC "Contracte de leasing" care stipulează că contractul de vânzare-cumpărare întrunește cel puțin 2 condiții menționate în art.8 al standardului și anume:
 - *la expirarea contractului de leasing dreptul de proprietate asupra activului transmis în leasing trece la locatar;*
 - *suma plăților minime de leasing constituie cel puțin 90% din valoarea justă a activului transmis în leasing;*
- Codul fiscal al RM, care în art.5 (pct.18) prevede că în cazul leasingului financiar locatarul este tratat ca proprietar al bunurilor primite în leasing;
- Codul civil al RM în art.1101 cu privire la interpretarea contractului stabilește că la interpretarea contractului se va ține cont primordial de natura lui.

Considerăm că, deși apar neclarități și divergențe privind aspectul juridic, înregistrările economice în contabilitatea entității se vor efectua conform justificărilor legale abordate anterior, fiind bazate pe raționamentul profesional și legislația contabilă actuală, respectiv această operațiune va fi tratată de contabilitatea întreprinderii ca leasing financiar.

În continuare, în baza unui exemplu vom analiza modul de contabilizare a unui bun procurat în rate, conform contractului de vânzare-cumpărare în rate.

Exemplu 1. *La data de 13 ianuarie 2020, entitatea "X" a încheiat un contract de vânzare cumpărare cu ÎS ITA Mecagro, pentru procurarea unui tocător de resturi vegetale, cu achitarea în rate pe parcursul a 3 ani. Valoarea totală facturată, constituie 89 960,00 lei și include:*

- *Tocător de resturi vegetale – 80 900,00 lei (fără TVA);*
- *10 % gestiunea financiară – 8 090,00 lei;*
- *Asigurarea Casco pe perioada contractului 0,266% - 646,00 lei;*
- *Înregistrarea de stat și scoaterea de la evidență – 324,00 lei.*

Conform condițiilor contractuale, anual se achită rata de 30% din valoarea facturată și 10 % în ultimul an. Prima rată 30% (avansul) s-a achitat la 17.01.2020 în sumă de 26988,00.

Durata de funcționare a bunului achiziționat este de 5 ani, cu calcularea amortizării prin metoda liniară.

Tabelul 1. Jurnalul operațiunilor economice la entitatea “X” de procurare a tocătorului de resturi vegetale cu plata în rate

Nr.	Conținutul operațiunilor	Suma, lei	Dt	Ct
1.	Reflectarea avansului acordat către IS ITA Mecagro în contul achitării valorii rambursabile a tocătorului	26 988,00	224	242
2.	Reflectarea valorii de achiziție a tocătorului primit în leasing financiar	80 900,00	121	421
3.	Reflectarea gestiunii financiare în mărime de 10% din valoarea de achiziție	8 090,00	121	421
4.	Reflectarea primei de asigurare Casco	646,00	261	421
5.	Înregistrarea de stat și scoaterea de la evidență	324,00	121	421
6.	Reflectarea costului de intrare a mijlocului fix primit în leasing financiar	89314,00	123	121
7.	Reflectarea cotei curente a datoriei ce urmează a fi achitate în primul an	26 988,00	421	521
8.	Trecerea în cont a avansului acordat	26 988,00	521	224
9.	Calcularea amortizării lunare a tocătorului primit în leasing financiar (89 314,00 *0,2 /12 luni)	1 488,57	821	124
10.	Decontarea la cheltuieli a cotei primei de asigurare Casco pentru primul an în mărimea ratei achitate (646,00*30%)	193,80	821	261

Concluzie

Considerăm că legiuitorul în procesul de elaborare a HG 355/2012, respectiv a Regulamentului privind debursarea mijloacelor financiare din bugetul de stat nu a avut intenția să reducă din beneficiile economice ale beneficiarului sau să inducă careva neclarități în tranzacțiile cu echipamentele agricole procurate cu plata în rate. Divergența s-a creat în procesul de documentare a operațiunilor economice de către executor, fapt care generează în continuare neclarități privind modul de contabilizare a acestor operațiuni. În acest context, propunem unele soluții care vor contribui la eliminarea neclarităților și simplificarea procesului de tranzacționare a bunurilor procurate în rate, și anume:

- revizuirea de către executorul ÎS ITA Mecagro a modelului de contract propus;

- revizuirea modului de documentare a operațiunilor legate de transmiterea bunurilor similar modului aplicat în cazul leasingului financiar;
- coordonarea de comun acord cu Ministerul Finanțelor, referitor la modalitatea de documentare și contabilizare a tranzacției la cumpărător.

Referințe bibliografice:

1. Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107 din 06.06.2002.
2. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997.
3. Legea Contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017;
4. Standardele Naționale de Contabilitate aprobate prin ordinul MF nr.118 din 06.08.2013.
5. Hotărârea de Guvern 355 din 31.05.2012 cu privire la transmiterea în gestionare a mijloacelor financiare alocate în anii 2004-2009 pentru crearea stațiunilor tehnologice de mașini și a mijloacelor provenite din rambursarea creditelor tehnice.