

THE ACCOUNTING TREATMENT APPLICABLE TO INCOME FROM SUBSIDIES FROM WHICH AGRICULTURAL ENTITIES BENEFIT

TRATAMENTUL CONTABIL APLICABIL VENITURILOR DIN SUBVENȚII DE CARE BENEFICIAZĂ ENTITĂȚILE DIN AGRICULTURĂ

WARTBICHLER SONJA ISABELLA,
studentă, *specialitatea: CIG*

Facultatea de Economie și Administrare a Afacerilor,
România, Timișoara,
Strada J. H. Pestalozzi, nr. 16
e-mail autor: sonja.wartbichler04@e-uvr.ro

Abstract: *The economic activity of the agricultural field can be easily defined as a vast one, seeing as how it is in constant change and development. Even if the subsidies granted to accomplish these specific activities are just the metaphorical tip of the iceberg, they are the first thing that comes to mind when thinking about agriculture. The main purpose of this research article is to identify the key elements and main legislation which impose a certain manner of putting together the financial and accounting reports. To be able to fulfill the purpose of the article, the most used research method is the analysis of specialized literature and the according legal framework.*

Following the research, we can conclude that, from an accounting point of view, there are two main categories of subsidies that are granted to the entities undertaking activities in the agricultural field. The correct way of recording all of the operations regarding these subsidies are regulated by International Accounting Standards and orders of the Ministry of Public Finance.

Keywords: *agriculture, grant, deferred income, costs, international standards*

JEL CLASSIFICATION: M41, Q19

INTRODUCERE

Agricultura, respectiv activitatea ce presupune cultivarea pământului și creșterea animalelor pentru satisfacerea uneia dintre cele mai importante nevoi ale omului și anume hrana¹, poartă o importanță semnificativă deoarece se poate observa cu ușurință tendința ascendentă a oamenilor de a întreprinde activități în domeniul agriculturii, dar și dorința generală de consum a alimentelor bio. Desigur că munca specifică agriculturii nu se limitează doar la producerea și comercializarea bunurilor și a serviciilor, însă pentru cei care realizează aceste activități este esențial să cunoască și latura legislativă pentru a conduce o afacere conform reglementărilor specifice. În multe cazuri se apelează la ajutorul oferit de stat pentru ca entitățile să poată să își acopere cheltuielile efectuate în realizarea muncii și de a avea șansa de a înregistra profit la finalul exercițiului financiar. Astfel, obiectivul acestui articol îl constituie prezentarea înregistrării corecte a subvențiilor în contabilitatea beneficiarilor, dar și de a înțelege mecanismul și reglementările din spatele acestora.

CONȚINUTUL DE BAZĂ

Această lucrare se bazează atât pe legea contabilității și alte acte normative, cât și pe standardele internaționale elaborate în vederea întocmirii rapoartelor și a situațiilor financiar-contabile. Au fost alese cele mai relevante lucrări care abordează o temă similară cu cea al prezentei lucrări în care se abordează partea teoretică însoțită de câteva exemple de înregistrări contabile.

¹ Mateș, Dorel, and Silvia Stanoiov. "Particularități privind organizarea contabilității în agricultură." *Simpozion „Pavel Ciuce” ediția a XV-a „Adaptabilitate, divergențe și perspective în contabilitatea și fiscalitatea contemporană* (2017): 197-206

Agricultura reprezintă acea ramură a producției materiale care are ca obiect cultura plantelor și creșterea animalelor, cultivarea pământului, cât și totalitatea lucrărilor și a metodelor întrebuintate în acest scop². Activitatea specifică acestui domeniu este adesea realizată pe baza sprijinului condiționat primit ca asistență guvenamentală de la stat, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale³, sprijin care poartă denumirea de subvenție, subsidiu, alocație, primă sau transfer. Astfel, putem realiza o diferențiere, din punct de vedere contabil, între tipurile de subvenții pe care le acordă statul: cele aferente veniturilor și cele aferente activelor.

Subvențiile aferente activelor, cunoscute și sub denumirea de subvenții pentru investiții, sunt acordate în vederea procurării/producerii de bunuri de natura imobilizărilor, pentru realizarea unor activități pe termen lung sau pentru a acoperi cheltuieli aferente investițiilor. Totodată, valoarea bunurilor imobilizate primite cu titlu gratuit sau constatate ca plus de inventar se va asimila tot subvențiilor aferente activelor.

Astfel că, restul sumelor acordate cu titlu de subvenție, se vor încadra în sfera subvențiilor aferente veniturilor, respectiv cele de exploatare. Aici ne vom raporta la următoarea clasificare: schema de plată unică pe suprafață, schema de sprijin cuplat, schema simplificată pentru micii fermieri, ajutorul național tranzitoriu, plata redistributivă, plata pentru practici agricole benefice pentru climă și mediu, plata pentru tinerii fermieri, sau chiar rambursarea diferenței dintre rata accizei standard determinată de Codul Fiscal și rata accizei redusă prevăzută de Directiva 2003/96/CE pentru motorina utilizată de fermieri în realizarea lucrărilor mecanizate în acest domeniu.

Subvențiile reprezintă un venit, în contabilitatea beneficiarului, care este menit să acopere în totalitate sau în parte anumite cheltuieli efectuate de acesta, însă pot apărea confuzii la determinarea momentului când se vor înregistra aceste venituri din subvenții în situațiile financiare. Ambele categorii de subvenții se vor recunoaște în contabilitate doar dacă beneficiarul îndeplinește toate condițiile necesare acordării ajutorului și dacă acesta se va și încasa. Deducem astfel că momentul recunoașterii subvențiilor în contabilitate depinde direct de îndeplinirea condițiilor de eligibilitate pentru acordarea ajutorului.

Luăm în considerare principiul contabilității de angajamente care prevede faptul că efectul tranzacțiilor sau a altor evenimente se înregistrează atunci când acestea se produc, nu pe măsură ce se realizează plățile sau încasările asimilate, iar acestea se vor regăsi în contabilitatea și raportările financiare din perioada respectivă. Înțelegem că acest principiu se aplică tuturor operațiunilor economico-financiare, inclusiv veniturilor din subvențiile primite, iar acestea din urmă se vor recunoaște concomitent cu efectuarea cheltuielii aferente, și nu la încasarea efectivă a subvenției.

Similar cu prevederile din IAS 20, OMFP 1.802/2014 dezvăluie faptul că subvențiile se recunosc pe o bază sistematică drept venituri ale perioadei corespunzătoare cheltuielilor pe care le acoperă sumele încasate cu titlu de subvenție. Dacă se înregistrează încasarea acestor sume înainte de ocazionarea cheltuielii menite să o compenseze, subvenția nu va reprezenta venit ale perioadei respective.

Pentru a respecta prevederile legale regasite la punctul 397 din Ordinul ministrului al finanțelor publice numărul 1.802 din 2014, se va întocmi contabilitatea distinct pe fiecare proiect finanțat din subvenții, respectiv pe fiecare sursă de finanțare fără a fi nevoie de a se realiza situațiile financiare anuale pe fiecare proiect în parte. Conform acestui ordin, tot la punctul anterior menționat, se specifică procedura care asigură corelarea cheltuielilor acoperite din subvenții cu veniturile aferente. Pe baza contului de profit și pierdere se pot evidenția în cursul fiecărei luni cheltuielile după natura lor sau la sfârșitul lunii se vor evidenția veniturile subvenționate aferente cheltuielilor efectuate. La nivelul bilanțului, creanța încasării subvenției se recunoaște în contrapartidă cu veniturile din subvenții dacă au fost efectuate cheltuielile pe care le acoperă, iar dacă cheltuielile urmează a fi efectuate, se vor evidenția pe seama contului 472 "Venituri înregistrate în avans". Procedura aferentă regularizării sumelor înregistrate drept creanță din subvenții, se va evidenția periodic, tot la nivelul bilanțului, în baza cererii de rambursare a contravalorii cheltuielilor sau a altor documente.

² Academia Română, Institutul de Lingvistică „Iorgu Iordan”, Dicționarul explicativ al limbii române, Ediția a II-a, Ed. Univers Enciclopedic, București, 1998, pag. 21

³ OMFP 1802/2014, M.Of. nr. 963/2014, secțiunea 4.11

În practică, înregistrarea subvențiilor poate varia în funcție de standardele, normele după care ne ghidăm. Amintim, în acest sens, IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*, IAS 41 *Agricultura* și OMFP 1.802/2014 cu modificările și completările ulterioare. În cele ce urmează se vor exemplifica operațiuni și înregistrări contabile pentru a permite analiza tratamentul contabil aplicat în fiecare situație.

Înregistrarea dreptului de încasare a unei subvenții se realizează în următoarea manieră:

445 Subvenții = 475x Subvenții guvernamentale pentru investiții
sau 741x Venituri din subvenții de exploatare
sau 472 Venituri înregistrate în avans

În cazul înregistrării dreptului de încasare unei subvenții care se acordă pentru două destinații distincte:

a) conform OMFP 1.802/2014 se înregistrează sumele aferente distinct pe proiecte:

4451 Subvenții guvernamentale = %
4751 Subvenții guvernamentale pentru investiții
472 Venituri înregistrate în avans

b) conform IAS 20 se înregistrează sumele cumulate într-un singur cont, deci nu se ține o evidență distinctă pe fiecare destinație:

4451 Subvenții guvernamentale = 4751 Subvenții guvernamentale pentru investiții

Încasarea propriu-zisă a subvenției se va înregistra astfel:

512 Conturi la bănci = 445 Subvenții

Achiziția unui activ de tipul imobilizărilor corporale, al cărei valori este compensată integral/parțial de subvenția acordată se contabilizează astfel:

a) conform OMFP 1.802/2014, se vor înregistra concomitent amortizarea activului achiziționat și venitul din subvenția acordată la valoarea întreagă sau parțială a amortizării:

2xxx Imobilizari = 404 Furnizori de imobilizări
6xxx Cheltuieli de exploatare = 28xx Amortizarea imobilizării
privind amortizarea imobilizărilor
4751 Subvenții guvernamentale = 7584 Venituri din subvenții pentru investiții
pentru investiții

b) conform IAS 20, valoare de intrare a imobilizării se subvenționează integral sau parțial:

2xxx Imobilizari = 404 Furnizori de imobilizări
4751 Subvenții guvernamentale = 2xxx Imobilizare corporală
pentru investiții

Donațiile, respectiv plusurile de inventar se vor recunoște în contabilitate după cum urmează:

2xxx Imobilizări = 4753 Donații pentru investiții
2xxx Imobilizări = 4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

La înregistrarea vânzării unei imobilizări a căror valoare a fost subvenționată anterior se va realiza și reluarea la venituri a echivalentului amortizării neînregistrate (dacă situația impune acest lucru):

4751 Subvenții guvernamentale = 7584 Venituri din subvenții pentru investiții

CONCLUZII/RECOMANDĂRI

Prezenta lucrare se bazează pe oferirea informațiilor necesare pentru a determina tratamentul contabil care se poate aplica veniturilor din subvenții acordate entităților din domeniul agriculturii. Astfel, utilizând informațiile furnizate anterior, putem identifica cu ușurință ce reprezintă subvențiile, cum se înregistrează acestea în contabilitatea beneficiarului și care sunt actele normative și standardele care reglementează întreaga activitate din domeniul agricol.

Subvențiile aferente domeniului agricol se împart în două categorii, în funcție de destinația acestor: cele aferente veniturilor și cele aferente activelor. Acestea se vor contabiliza în evidența beneficiarului pe o bază sistematică drept venituri amânate. Înregistrările contabile se vor întocmi conform legislației în vigoare și conform normelor internaționale de raportare, așa cum au fost prezentate anterior.

BIBLIOGRAFIE:

1. Aron Maria Petronela, Zlati Monica Laura, Tratatul contabil privind subvențiile în agricultură în viziunea referențialului contabil național și a celui internațional, CECCAR Business Review, No 4/2021, pp. 28-38
2. Băviță, I., Calu, D.A., Dumitru, M., Popa, A.F., Pitulice, I.C. (2008), Contabilitatea în agricultură. Abordări teoretice și practice, Editura Contaplus, București
3. Dumbravă, P., Bercean, R.V. (2018), Abordări doctrinare privind tratamentul contabil prescris de IAS 41 „Agricultura”, Revista Finanțe Publice și Contabilitate, nr. 1
4. Horga, P. (2017), Subvențiile aferente veniturilor din agricultură – un drum cu sens dublu, CECCAR Business Magazine, nr. 9
5. Mateș, Dorel, and Silvia Stanoiov. "Particularități privind organizarea contabilității în agricultură." *Simpozion „Pavel Ciuce” ediția a XV-a „Adaptabilitate, divergențe și perspective în contabilitatea și fiscalitatea contemporană* (2017): 197-206.
6. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 cu pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
7. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial nr. 1.020 și 1.020 bis/ 19.12.2016, cu modificările și completările ulterioare
8. IASB (2017), Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2017, traducere, Editura CECCAR, București

Coordonator științific: Lector univ. dr. BOGDAN OANA

Facultatea de Economie și Administrare a Afacerilor,
România, Timișoara,
Strada J. H. Pestalozzi, nr. 16
e-mail: oana.bogdan@e-uvt.ro