

ASPECTE AFERENTE CONTABILITĂȚII ACTIVEI BIOLOGICE IMOBILIZATE SILVICE ȘI A COSTURILOR ACESTORA

Nadejda Țurcan, lector superior, ASEM

In the present article is being discussed the disadvantages of the practice of the accounting of the biological actives, as well the bookkeeping of the forest actives, while identifying the parts, that have to be improved. It is necessary to divide the biological actives of the forest, that are being raised till the moment new species of trees are got, with the additional costs, that are needed to be spent on it. As well, the biological forest actives that have passed through this stage, have to be transferred to the category with age of exploitability. As it was mentioned before, the costs for all the stages have to be separated, in order to get a transparent bookkeeping of the accounting of the biological forest actives.

Conform datelor din Raportul “Agenției funciare și cadastru” aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 468 din 25.06.2012, suprafața terenurilor fondului silvic al Republicii Moldova în 2011 constituia 446,46 mii ha- păduri și arii protejate. Din această suprafață 30 mii ha sunt protejate de stat, dintre care 21,13 mii ha reprezintă terenuri ale rezervațiilor științifice. Din toată suprafața terenurilor Republicii Moldova fondul forestier constituie numai 13,2 %, pe când în toată lumea – 31 %, iar în Europa – 29 %. Astfel, suprafața terenurilor ocupate cu păduri în raport cu suprafața totală a terenurilor în Moldova este mai mică decât în toată lumea de 2,3 ori și decât în Europa de 2,2 ori.

Necesitatea și importanța pădurilor pentru viața omului, pentru agricultura țării în scopul ameliorării situației social-economice și ecologice este indiscutabilă. Din aceste considerente, directivele fundamentale de dezvoltare a sectorului forestier național au fost stabilite prin strategia dezvoltării durabile a sectorului forestier din Republica Moldova, adoptată de Parlament la 12.07.2001, nr. 350-XV. Ulterior, aceste directive au fost completate și concretizate prin Hotărârea Guvernului nr.739 din 17.06.2003 ”Cu privire la implementarea strategiei de dezvoltare durabilă a sectorului forestier național” . Tot în acest an a fost aprobat Programul de stat de regenerare și împădurire a terenurilor fondului forestier pe anii 2003-2020 și Hotărârile Guvernului nr. 636 din 26.05.2003 și nr. 841 din 26.06.2004 ”Cu privire la aprobarea Programului de valorificare a

terenurilor noi și de sporire a fertilității solurilor”. În scopul asigurării unui echilibru ecologic constant, influență mai pronunțată asupra regimului climatic și hidrologic din teritoriu, sporirea productivității terenurilor agricole este prevăzută plantarea pînă în 2020 peste 30 mii ha terenuri cu vegetație forestieră.

Evident că operațiile de împădurire a terenurilor libere necesită costuri considerabile. Cu regret, informațiile aferente costului 1 ha de pădure înființată în anul sădirii sau plantării (regenerarea pădurii poate fi efectuată prin semănatul semințelor sau săditul puieților), în sursele bibliografice lipsește. Lipsesc și datele aferente creșterii și îngrijirii suprafețelor împădurite. Nu în zadar în Anuarul Statistic al Republicii Moldova în afară de suprafața terenurilor împădurite alte date aferente silviculturii lipsesc: volumul materialului lemnos, volumul acestui material crescut în fiecare an ca spor al masei lemnoase – element al bogăției naționale a țării, costul acestor bogății și al 1 m3, etc. Aceste și alte informații lipsesc din cauza modulului de contabilizare a costurilor aferente împăduririi terenurilor, respectiv creșterii și îngrijirii acestora, înregistrării la intrări a masivelor împădurite ca active biologice immobilizate.

Analiza practicii activității entităților silvice denotă că modul de contabilizare a costurilor și cheltuielilor este determinat de condițiile existente din perioada, în care silvicultura era finanțată integral din sursele bugetare. Au trecut deja 24 de ani și această practică, cu toate elementele sale negative și dezavantaje, se prelungește și acum:

- a) costurile aferente semănatului semințelor și plantării puieților pentru înființarea pădurilor de codru și de crîng , respectiv precum și costurile de exploatare și de îngrijire sunt contabilizate în contul 714 "Alte cheltuieli operaționale". La sfîrșitul anului costurile cumulate în acest cont sunt decontate la diminuarea venitului obținut în anul gestionar;
- b) nu se delimitează costurile investițiilor capitale aferente împăduririi terenurilor , respectiv creșterii și îngrijirii acestora de costurile curente; doar prima grupă de costuri sunt costuri de pregătire a puieților sădiți sau răsăriți din semințele semănate spre utilizare după destinație pe o perioadă îndelungată; nu se ia în considerare destinația acestor costuri;
- c) în mod flagrant se încalcă cerințele principiului concordanței, care constă în recunoașterea venitului și cheltuielilor , care au contribuit la obținerea lui pe una și aceeași operațiune economică în una și aceeași perioadă gestionară; este ceva absurd să acceptăm că costurile de plantare a unui teren de pădure, care în esență sa urmează a fi capitalizat, în anul gestionar , contribuie la obținerea unui venit din tăierea puieților de pe alt teren.
- d) nu se recunoaște nici un fel de active immobilizate , deși costuri aferente creării acestora există. Din aceste considerente în bilanțul contabil a unei entități silvice se reflectă numai costurile terenurilor. Prin urmare, fondul forestier, privit ca active biologice immobilizate conform IAS 41 "Agricultura" și SNC 6 "Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole" în datele statistice este prezentat numai în mii ha, nici o cifră despre costul și volumul materialului lemnos al acestora.

Studiul minuțios ne permite să menționăm că cea mai acută și cardinală problemă în contabilitatea activității întreprinderilor silvice în condițiile în care această activitate aproape că nu este finanțată din sursele bugetare (în anul 2008 au fost alocate 54,3 milioane lei, iar în 2010 – 8 milioane lei), reprezintă recunoașterea arboreturilor drept active biologice. Soluționarea pozitivă a acestei probleme destul de contradictorii, în opinia noastră, va contribui la înlăturarea neajunsurilor menționate mai sus.

În general, în Republica Moldova problema în cauză nu este studiată, iar în România și-a găsit abordarea. În particular, Diaconu S.C. nu acceptă recunoașterea fondului forestier drept resursă controlată de entitatea silvică, concomitant el specifică că averea forestieră nu este evaluate în România și aceasta este o anomalie din punct de vedere contabil. Drept argument, autorul apelează la lipsa unui inventar al fondului forestier la nivel national. Totuși, dînsul nu este convins integral în modul de soluționare a problemei menționate, specificînd că averea forestieră în România nu este evaluate și aceasta este o anomalie din punct de vedere contabil (5,p .68). Tot acest autor își exprimă dezacordul cu noțiunea de activ biologic pentru silvicultură, făcînd deosebire de agricultură . În

continuare, Deaconu S.C. subliniază că trebuie să existe o ordine în sectorul silvic și numai după aceea contabilitatea, prin instrumentele sale poate să îmbunătățească informația oferită terților.

În Federația Rusă contabilitatea fondului forestier la fel nu este reglementată prin careva acte normative (6, p.20).

Nu suntem de accord cu abordarea Dlui Deaconu S.C. că fondul forestier nu poate fi considerat o parte component a resurselor economice controlabile. Considerăm că această afirmație este bazată pe practica existentă a contabilității la entitățile silvice.

În primul rind, în Republica Moldova, toată suprafața fondului forestier este repartizată pe întreprinderi silvice (raioane), iar în cadrul fiecărei entități –pe ocoluri silvice cu specificarea concretă a suprafeței în ha.

În al doilea rind orice entitate silvică este în stare, fără careva dificultăți, să identifice fiecare sector de pădure, care a atins vârsta de exploabilitate sau a loturilor sădite sau semănate cu semințe, ce se află în perioada de creștere și îngrijire.

În al treilea rind, entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare în formă de material lemnos, de produse accesorii ale pădurilor (fructe de pădure, semințe de flori, plante medicinale, rădăcină, etc), activitate de vânătoare și de pescuit; concomitant ea este în stare să restricționeze accesul altora la aceste beneficii.

În al 4-lea rind, fondul forestier, fiind măsurat în ha (sperăm ca în viitor și valoric) reprezintă un element patrimonial al entității silvice, respectiv, dreptul patrimonial aferent aparține ei. Prin urmare, acest fond privit ca fapt economic existenț cu capacitățile sale de modificare reprezintă obiect al contabilității;

În al cincilea rind, modificările fondului forestier pe parcursul duratei de viață(perioada vârstei de exploabilitate) se supun măsurării administrate în conformitate cu calculele matematice specific e a sectorului silvic. Arboreturilor le este inerentă sporirea masei lemnoase pe parcursul creșterii, îngrijirii și protecției acestora, reproducerea plantelor adiționale și degenerarea (tăierea copacilor).Această caracteristică specifică inerentă activelor biologice silvice este indiscutabilă. Ea trebuie recunoscută în contabilitate.

În al 6-lea rind, modificarea arboreturilor pe terenul respectiv (majorarea și diminuarea materialului lemnos în rezultatul creșterii și tăierii copacilor), precum și înființarea (semănatul semințelor și plantarea puietilor), respectiv creșterea, îngrijirea și protecția pădurilor tinere se supune evaluării: astfel, soldul acestor active credibil poate fi determinat (în cazul dat se are în vedere pădurile înființate artificial, de către om). Cum se vede, există toate premisele de a contabiliza procesele biologice care au loc în cadrul activelor biologice silvice. Prin urmare, ele (arboreturile) corespund cerințelor definiției activelor biologice (reprezintă plante vii) și criteriilor de recunoaștere a acestora și în mod obligatoriu trebuie să fie contabilizate. Mai mult ca atât, aceste active sunt prezentate ca obiect al contabilității în IAS 41 și în Ghidul aferent acestui standard.

Una din principalele direcții cu modificare cardinală și perfecționare a contabilității activităților entităților silvice se propune de a delimita costurile investițiilor capitale de costurile curente. Doar e sfînt că costurile investițiilor capitale vor contribui la obținerea beneficiilor economice în viitor si nu au nimic în comun cu veniturile perioadei de gestiune curentă. Drept temei pentru a contabiliza costurile investițiilor capitale separat de costurile curente, în opinia noastră, servește regula prevăzută în standardele de contabilitate:

-Dacă o cheltuială contribuie la obținerea beneficiilor economice pe o perioadă, ce depășește un an, atunci această cheltuială trebuie să fie capitalizată (în sensul că constituie element de active pe termen lung).

Delimitînd costurile investițiilor capitale de costurile curente pentru entitatea silvică se crează situația în care vor fi respectate cerințele principiului concordanței. Pentru venitul obținut din activitatea de bază entitatea silvică va recunoaște ca cheltuială numai acea parte a costurilor, care a contribuit la obținerea acestui venit. Celelalte costuri ale investițiilor capitala, efectuate în anul gestionar, nu vor fi recunoscute drept cheltuială în acest an.

În desfășurarea celor expuse, se propune de a separa costurile aferente semănatului semințelor și/sau plantarea puietilor, creșterii, îngrijirii și protecției arboreturilor pînă la împreunarea coroanelor

într-un singur cont. Conform planului de conturi existent, această funcție o exercită contul 121 "Active materiale pe termen lung în curs de execuție". Datorită faptului că în viitor activele biologice imobilizate vor fi prezentate în bilanțul entității împreună cu cele în curs de execuție și cele aflate în vârstă de exploabilitate, este necesar de avut un cont sintetic separat "Pregătirea activelor biologice silvice". În el propunem de a contabiliza costul lucrărilor de pregătire a solului, costul îngrășămintelor, semințelor semănate și puieților plantați, salariile cu contribuțiile de asigurări sociale și prime de asigurare medicală, etc.

Ulterior, se vor acumula cu total cumulativ toate costurile aferente creșterii, îngrijirii și protecției, înlăturării golurilor, lucrărilor sanitare și altor lucrări pe întreaga perioadă până la împreunarea coroanelor .

Aceste costuri este rațional să fie contabilizate pe fiecare teren împădurit cu indicarea suprafeței în ha, denumirii locului, unde este amplasat terenul împădurit, denumirea speciei arboretelor (frasin, stejar, ulm, carpen, tei, etc) și anul împăduririi. În cazul dat drept cont analitic și unitate de evidență a costurilor va servi fiecare teren, identificat cum s-a menționat.

La 31 decembrie anul împreunării coroanelor propunem ca entitatea silvică să perfecteze un proces-verbal de transfer a arboreturilor în categoria de vârstă de exploabilitate. În mod principial, în afară de datele indicate mai sus, propunem ca în acest document să fie indicat volumul materialului lemnos, exprimat în m³. Prin urmare și entitatea silvică și Agenția de Stat "Moldsilva", Biroul Național de Statistică vor avea posibilitatea de a prezenta în situațiile financiare datele nu numai despre suprafața împădurită, dar și despre masa lemnoasă, și costul efectiv al acesteia.

Cum s-a menționat în IAS 41, dar și în sursele bibliografice aferente silviculturii activele biologice silvice dispun de proprietățile de a-și majora masa lemnoasă în perioada vârstei de exploabilitate. Această vârstă pentru fiecare specie de arboreturi este diferită. Drept că în fiecare sursă bibliografică se prezintă diferite cifre. De exemplu vârsta medie a stejăretelor în Republica Moldova este de 57 ani, a frăsinetelor – 70-75 ani, a teiului – 75-80 ani, a arțarului 90-100 ani etc. Menționăm că în această durată a fost inclusă și perioada de pregătire (sădire, creștere și îngrijire) până la transferarea în categoria de vârstă de exploabilitate. Perioada de pregătire în funcție de specia arboretelor poate ajunge 6-10 ani. Astfel din momentul transferării arboreturilor în categoria de vârstă de exploabilitate este rațional anual de calculat sporul materialului lemnos pe fiecare teren împădurit și de înregistrat la intrări acest spor.

În scopul creării posibilității de a determina costul sporului materialului lemnos propunem pentru fiecare sector, teren împădurit de contabilizat costurile aferente creșterii, îngrijirii și protecției arboreturilor într-un cont analitic separat deschis în contul sintetic 811 „Activități de bază”. Sporul materialului lemnos fiind contabilizat va genera înregistrarea contabilă:

Debit "Active biologice imobilizate silvice"

Credit 811 "Activități de bază"

Prin urmare în contabilitatea entității silvice vor fi separate :

1) pădurile tinere, care vor forma categoria celor aflate în perioada de pregătire (creștere și îngrijire) până la transferarea lor în categoria de vârstă de exploabilitate;

2) pădurile în vârsta de exploabilitate.

În cazul oricărei tăieri selective sau complete a arboreturilor propunem de a contabiliza aceste operațiuni ca ieșire parțială sau integrală a activelor biologice imobilizate silvice cu toate costurile condiționate de aceste operațiuni. În cazul dat în baza documentelor ce confirmă faptul tăierii copacilor cu indicarea volumului de materialului lemnos se propune de a întocmi formula contabilă:

Debit 811 "Activități de bază"

Credit "Active biologice imobilizate silvice"

Costul efectiv al masei lemnoase (a copacilor tăiați) se propune să fie determinat în baza costului unitar al 1m³ al materialului lemnos până la tăiere și a volumului acestui material. Concomitent în contul 811 este rațional să se deschidă un cont analitic "Costurile de degenerare a activelor biologice silvice". În el propunem de a contabiliza costul materialului lemnos (al copacilor) transmis în operațiile de tăiere și toate costurile generate la tăierea copacilor: costurile cu personalul, serviciile proprii și terțe, costurile de regie ale subdiviziunilor etc. Astfel entitatea silvică va avea

posibilitatea în mod credibil și destul de veridic să calculeze costul produselor silvice. Actualmente acest lucru se face prin raportarea tuturor cheltuielilor acumulate în contul 714, cu însumarea costurilor acumulate pe parcursul anului, inclusive cele a investițiilor capital cu cele curente către volumul produselor silvice.

Considerăm că în scopul modificării modului de contabilizare a costurilor aferente înființării pădurilor tinere și celor aflate în vîrsta de exploabilitate este rational de a elabora de către Agenția de Stat “Moldsilva” a “Regulamentului privind contabilitatea la entitățile silvice”. Acest regulament trebuie să cuprindă toate particularitățile aferente entităților silvice: înființarea pădurilor tinere, activitățile de bază, auxiliare, obținerea produselor silvice, comercializarea acestora etc.

Bibliografia

1. Legea contabilității a Republicii Moldova. În: Contabilitate și Audit, nr.9, Chișinău, 2009.
2. IAS 41 “Agricultura”. În : Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Moldpres. Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Chișinău, “Tipografia Centrală”, 2007.
3. Ghidul pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate. Ed. CECCAR, București, 2004.
4. Agenția de Stat “Moldsilva”. Materiale didactice pentru seminarul “Reconstrucția ecologică a pădurilor. 27 septembrie 2012”.
5. Diaconu Sorin-Constantin. O problemă acută în contabilitatea silvică: descărcarea de gestiune în cazul vânzării materialului lemnos. În: Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr.9, București, 2009.
6. Морозова Е.В. Учет природопользования в лесозаготовках. Дисс.к.э.н., Санкт-Петербург, 2009.