

**ASPECTE AFERENTE PREDĂRII MATERIALELOR
SNC „IMOBILIZĂRI NECORPORALE ȘI CORPORALE”, „DEPRECIEREA
ACTIVELOR” ȘI „PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ÎN AGRICULTURĂ”
ȘI „INVESTIȚII IMOBILIARE”**

Prof. univ. dr. hab. Vasile Bucur

In this article are mentioned the criteria according to which should be defined national accounting standards' materials, which must be delivered to the first cycle - License and to the second cycle - Master. According to these criteria is prepared a list of questions that include these materials for both cycles on NAS "Tangible and intangible assets", "Estate investments", "Impairment of Assets" and "Accounting peculiarities in agriculture".

Studiul aferent determinării volumului materialelor SNC denotă că la întocmirea planurilor didactice și programelor analitice aferente cursului „Contabilității financiare” este necesar de luat în considerare:

- Materialele acestor standarde urmează a fi predate la ciclul I-licență și ciclul II – masterat;
- Numărul de ore aferente acestor cicluri care limitează volumul materialelor ce urmează a fi predate, mai ales la primul ciclu – licență;
- Tendința de a pregăti cadrele contabile la primul ciclu la nivelul, la care să corespundă cerințelor programului internațional de certificare ACCA (problema constă în predarea materialelor standardelor de contabilitate în așa fel ca absolventul instituției de învățământ superior la specialitatea „Contabilitate și audit” să poată obține certificatul respectiv, susținând suplimentar un număr minim de examene, sau să nu se ceară susținerea suplimentară a unor examene.

Evitarea repetării materialelor studiate la ciclul I – licență.

De menționat, că noua variantă a SNC elaborate, în raport cu cele abrogate conține o bună parte de materiale care nu era în cele vechi. La ele se referă standardele „Deprecierea activelor”, „Investiții imobiliare”, „Capital propriu și datorii”, unele standarde noi care intră în componența celor abrogate. Astfel volumul materialelor ce urmează a fi predate la disciplina „Contabilitate financiară” (ciclul I – licență) a crescut. În condițiile în care pentru ciclul I – licență numărul de ore rămîne neschimbat, profesorul trebuie să decidă:

- Să predea tot materialul prevăzut de standardul respectiv, cu condiția că o parte din ele să fie destinată studiului de sine stătător de către student sau

- Să se predea materialele SNC în așa fel ca o parte (prevederile mai complicate) să fie studiată la ciclul II – masterat.

Principalul în predarea materialelor SNC constă în delimitarea argumentată a acestora care urmează să fie studiate în componența cursului „Contabilitatea financiară” la ciclul I – licență și în componența disciplinei „Contabilitatea financiară avansată” la ciclul II – masterat.

Considerăm că aceasta delimitare poate fi realizată în baza următoarelor criterii:

- Evitarea repetării materialelor SNC care urmează a fi predate la ciclul II – masterat;
- Materialele mai complicate sau cu caracter problematic de predat la ciclul II – masterat;
- Păstrarea temelor cu același titlu la ciclul I – licență și ciclul II – masterat, dar diferite întrebări;
- Îmbinarea prevederilor SNC și IFRS în fiecare temă la ambele cicluri, fără a separa un curs special „Contabilitatea conform IFRS”.

În baza respectării acestor stitieri se propune următoarea variantă de delimitare a materialelor aferente următoarelor SNC.

Pentru SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

D) Compartimentul „Imobilizări necorporale”:

a) La ciclul I – licență:

- Noțiuni, caracteristici, componența și clasificarea imobilizărilor necorporale;
- Recunoașterea și evaluarea imobilizărilor necorporale: componentele costului;
- Perfectarea documentară și contabilitatea intrărilor imobilizărilor necorporale;
- Contabilitatea costurilor ulterioare aferente imobilizărilor necorporale;
- Contabilitatea transmiterii dreptului de utilizare a imobilizărilor necorporale și ieșirii acestora;
- Dezvăluirea informațiilor privind imobilizările necorporale în situațiile financiare.

b) La ciclul II – masterat:

- Problemele aferente recunoașterii imobilizărilor necorporale;
- Evaluarea imobilizărilor necorporale conform IAS 38 (faza de cercetare și de dezvoltare);
- Contabilitatea cheltuielilor eferente prelungirii duratei de acțiune a titlurilor de protecție;
- Contabilitatea redevențelor;
- Contabilitatea cesiunii dreptului de utilizare a imobilizărilor necorporale și ieșirii acestora;
- Metode de evaluare a fondului comercial;
- Contabilitatea fondului comercial;
- Probleme aferente contabilității dreptului de autor;
- Contabilitatea schimbului de imobilizări necorporale.

II) Compartimentul „Imobilizări corporale”

a) la ciclul I – licență:

- Noțiuni, caracteristici și clasificarea imobilizărilor corporale;
- Recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale;
- Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de execuție;
- Perfectarea documentară și contabilitatea intrării mijloacelor fixe;
- Contabilitatea amortizării mijloacelor fixe;
- Perfectarea documentară și contabilitatea reparațiilor mijloacelor fixe;
- Contabilitatea ieșirii mijloacelor fixe;
- Contabilitatea terenurilor;

- Contabilitatea resurselor minerale;
 - Contabilitatea imobilizărilor primite în gestiune economică;
 - Dezvăluirea informațiilor privind imobilizărilor corporale în situațiile financiare.
- b) La ciclul II – masterat:
- Probleme aferente definiției, componenței imobilizărilor corporale, recunoașterii și evaluării acestora;
 - Contabilitatea costurilor ulterioare și modul de capitalizare a acestora;
 - Contabilitatea înlocuirii unui component al unui mijloc fix;
 - Reevaluarea imobilizărilor necorporale și corporale și contabilitatea diferențelor din reevaluare conform IAS 16 și 38;
 - Metode accelerate de calculare a amortizării mijloacelor fixe și modul de aplicare a acestora;
 - Contabilitatea cheltuielilor de ieșire a imobilizărilor corporale în cazul acoperirii acestora pe seama provizionului anterior constituit;
 - Contabilitatea activelor imobilizate destinate vânzării;
 - Probleme ale contabilității terenurilor;
 - Probleme ale contabilității resurselor naturale (conform IFRS 6 și SNC „Imobilizări necorporale și corporale”);
 - Contabilitatea refacerii terenului deteriorat în extracția resurselor minerale;

Prevederile SNC „Deprecierea activelor” se propune să fie studiate astfel:

- a) La ciclul I – licență:
- Deprecierea activelor și cauzele ce o provoacă: definițiile aferente;
 - Indicii de depreciere a activelor;
 - Determinarea valorii juste minus costurile de vânzare și a pierderilor din depreciere;
 - Contabilitatea pierderilor din depreciere;
 - Contabilitatea reluării unei pierderi din depreciere;
 - Contabilitatea pierderilor din depreciere și reluării acestor pierderi ale unui grup de active;
 - Dezvăluirea informațiilor aferente deprecierei activelor în situațiile financiare.
- c) La ciclul II – masterat:
- Identificarea unui activ care poate fi depreciat;
 - Determinarea valorii recuperabile a unui activ individual: estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare;
 - Identificarea unei unități generatoare de trezorerie;
 - Determinarea valorii recuperabile și valorii contabile ale unei unități generatoare de trezorerie;
 - Alocarea fondului comercial unităților generatoare de trezorerie și testarea acestora la depreciere;
 - Activele corporative și testarea acestora la depreciere;
 - Probleme aferente deprecierei activelor și contabilității pierderilor din depreciere.

Din SNC „Investiții imobiliare” este rațional de studiat la ciclul I – licență:

1. Noțiuni, componența și recunoașterea investițiilor imobiliare;
2. Contabilitatea intrării investițiilor imobiliare;
3. Contabilitatea costurilor ulterioare;
4. Metode de evaluare ulterioară a investițiilor imobiliare;
5. Contabilitatea operațiilor de transfer și a ieșirii investițiilor imobiliare;

6. Dezvăluirea informațiilor aferente investițiilor imobiliare în situațiile financiare.

la ciclul II – masterat

1. Probleme aferente evaluării investițiilor imobiliare;
2. Probleme privind contabilitatea investițiilor imobiliare.

Unele proprietăți sunt inerente delimitării materialelor SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”. Aceste proprietăți sunt condiționate de necesitățile predării materialelor standardului în cauză, când

- Materialele SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” sunt studiate în calitate de curs opțional la ciclul II – masterat, în cadrul ASEM, USM și alte instituții de învățământ superior;
- Materialele standardului menționat sunt studiate de către studenți și masteranzi la ciclul I și ciclul II în cadrul Universității Agrare de Stat a Moldovei (UASM).

Dacă prevederile Standardului în cauză vor fi studiate numai la ciclul II – masterat în calitate de curs opțional, atunci se propune studiul următoarelor întrebări care în esență îmbină o parte din contabilitatea financiară, iar altă parte – din contabilitatea de gestiune:

Tema 1. Contabilitatea activelor biologice și a produselor agricole

- Noțiuni, componenta, clasificarea și recunoașterea activelor biologice, caracteristica acestora;
- Evaluarea activelor biologice (imobilizate și circulante) la recunoașterea inițială și ulterioară;
- Produse agricole, evaluarea inițială și ulterioară;
- Perfectarea documentară și contabilitatea intrării activelor imobilizate (viilor, livezilor, animalelor de producție și de muncă);
- Contabilitatea ieșirii activelor biologice imobilizate;
- Contabilitatea intrării și ieșirii activelor biologice circulante;
- Contabilitatea produselor agricole.

Tema 2. Contabilitatea cheltuielilor anticipate costurilor indirecte de producție și cheltuielilor excepționale

- Contabilitatea cheltuielilor anticipate;
- Contabilitatea costurilor indirecte de producție;
- Contabilitatea cheltuielilor excepționale;

Tema 3. Contabilitatea costurilor și calcularea costului produselor în cultura plantelor

- Obiectele de evidență a costurilor;
- Contabilitatea costurilor de bază repartizabile;
- Perfectarea documentară a costurilor în cultura plantelor;
- Evidența sintetică și analitică a costurilor în fitotehnie;
- Calcularea costului efectiv al produselor în fitotehnie;

Tema 4. Contabilitatea costurilor și calcularea costului produselor în zootehnie

- Perfectarea documentară a costurilor în zootehnie;
- Evidența sintetică și analitică a costurilor în zootehnie;
- Calcularea costului produselor și a activelor biologice adiționale în zootehnie;
- Dezvăluirea informațiilor aferente activelor biologice și a produselor agricole în situațiile financiare.

Dacă materialele SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” se prevăd să fie predate în cadrul UASM cu profil de specializare a absolvenților în domeniul agriculturii, se propune următoarea delimitare:

Tema 1. Contabilitatea activelor biologice imobilizate

- Noțiuni, componența, clasificarea și recunoașterea activelor biologice imobilizate;
- Evaluarea inițială și ulterioară a activelor biologice imobilizate;
- Perfectarea documentară și contabilitatea intrării activelor biologice imobilizate (în fitotehnie și zootehnie: procurarea, crearea de către entitate, primirea cu titlu gratuit, primirea sub formă de aport la capitalul social);
- Contabilitatea subvenționării achiziției și creării activelor biologice imobilizate;
- Contabilitatea ieșirii activelor biologice imobilizate (casarea din cauza iraționalității de utilizare, comercializarea, predarea cu titlu gratuit, investirea sub formă de aport la capitalul social etc.);
- Contabilitatea activelor biologice imobilizate nimicite în rezultatul evenimentelor excepționale;
- Dezvăluirea informațiilor aferente activelor biologice imobilizate în situațiile financiare.

Tema 2. Contabilitatea activelor biologice circulante și a produselor agricole

- Noțiuni, componența și recunoașterea activelor biologice circulante;
- Evaluarea inițială și ulterioară a activelor biologice circulante și a modificărilor acestora;
- Perfectarea documentară și contabilitatea intrării activelor biologice circulante;
- Contabilitatea transferării activelor biologice circulante dintr-o categorie de vîrstă în alta;
- Contabilitatea ieșirii activelor biologice circulante (sacrificare, transfer în categoria activelor biologice imobilizate, comercializare, predare cu titlu gratuit, investire sub forma de aport la capitalul social);
- Noțiuni, componența și tipurile produselor agricole;
- Evaluarea produselor agricole;
- Perfectarea documentară și contabilitatea recoltării produselor agricole;
- Contabilitatea ieșirii produselor agricole (semănat, comercializare, consum în formă de furaje, în formă de plată naturală etc.);
- Dezvăluirea informațiilor aferente activelor biologice circulante și a produselor agricole în situațiile financiare.

Tema 3. Contabilitatea costurilor activităților auxiliare

- Contabilitatea costurilor în secțiile (atelierelor de reparații);
- Contabilitatea costurilor aferente exploatării transportului auto;
- Contabilitatea costurilor de îngrijire și exploatare a parcului de tractoare și combine;
- Contabilitatea costurilor altor tipuri de activități auxiliare (asigurarea cu energie electrică, apă, abur, aer comprimat, transportul cu tracțiune animală etc.).

Tema 4. Contabilitatea cheltuielilor anticipate, excepționale și a costurilor indirecte de producție

- Contabilitatea cheltuielilor anticipate și modul de atribuire a acestora la costurile curente;
- Contabilitatea cheltuielilor excepționale provocate de calamități naturale;
- Contabilitatea costurilor indirecte de producție și modul de repartizare a acestora;
- Dezvăluirea informațiilor aferente cheltuielilor anticipate excepționale în situațiile financiare.

Tema 5. Contabilitatea costurilor și calcularea costului produselor în fitotehnie

- Noțiuni, componența, clasificarea și recunoașterea costurilor în agricultură;
- Noțiuni și componența obiectelor de evidență a costurilor și a obiectelor de calculație;
- Modul de contabilizare a costurilor de bază repartizabile;

- Perfectarea documentară a costurilor în cultura plantelor;
- Evidența sintetică și analitică a costurilor în fitotehnie;
- Calcularea costului produselor agricole în fitotehnie.

Tema 6. Contabilitatea costurilor și calcularea costului produselor în zootehnie

- Perfectarea documentară a costurilor în zootehnie;
- Evidența sintetică și analitică a costurilor în creșterea animalelor și păsărilor;
- Calcularea costurilor produselor și activelor biologice adiționale în zootehnie;
- Dezvăluirea informațiilor aferente costurilor în fitotehnie și zootehnie;

Pentru ciclul II – masterat

Tema 1. Contabilitatea activelor biologice și a produselor agricole conform prevederilor IAS 41 „Agricultura”

- Evaluarea activelor biologice și a produselor agricole la valoarea justă minus costurile de vânzare: modul de determinare a valorii juste;
- Contabilitatea activelor biologice imobilizate la valoarea justă minus costurile de vânzare;
- Contabilitatea activelor biologice circulante în condițiile aplicării IAS 41 „Agricultura”;
- Contabilitatea subvențiilor în procurarea activelor biologice imobilizate;
- Contabilitatea produselor agricole la valoarea justă minus costurile de vânzare;
- Căile de perfecționare a contabilității activelor biologice și a produselor agricole.
- Tema 2. Perfecționarea contabilității costurilor și calculării costului produselor agricole
- Perfecționarea documentelor primare și centralizatoare aferente costurilor în fitotehnie și zootehnie;
- Perfecționarea repartizării costurilor de irigare;
- Probleme aferente contabilității costurilor de exploatare a parcului de mașini și tractoare;
- Probleme aferente repartizării economice argumentate a costurilor indirecte de producție;
- Metode moderne de calculare a costului produselor agricole;
- Organizarea și exercitarea controlului de gestiune a costurilor în agricultură.

Lista întrebărilor recomandate practic reprezintă fragmente componente pentru programele analitice ce urmează a fi întocmite la ciclul I (licență) și ciclul II (masterat) în predarea materialelor SNC și IAS menționate. Este evident că unele întrebări pot fi completate (prin completare sau excludere). Însă tot materialul care se conține în acele întrebări, luate în ansamblu, constituie principalele direcții de expunere a prevederilor standardelor de contabilitate.

În cazul includerii în Planul didactic unui nou curs „Standarde Internaționale de Raportare Financiară” la ciclul I (licență), unele întrebări evidențiate pentru ciclul II (masterat) pot fi reexamine.

În privința domeniului de aplicare a SNC „Deprecierea activelor” (cu regret acest standard și toate celelalte standarde sunt fără număr). Profesorul trebuie să sublinieze că acest standard nu se aplică asupra activelor biologice imobilizate din activitatea agricolă și evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare în cazul, în care entitatea agricolă ține evidența conform IAS 41. Doar în SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” activele biologice imobilizate și produsele agricole după recunoașterea inițială sunt evaluate la cost minus amortizarea acumulată și pierderile din depreciere acumulate.. Astfel acest standard se aplică numai pentru activele biologice imobilizate evaluate la cost (p.23 al SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”. Activele biologice circulante și produsele agricole nu intră în aria de aplicare a SNC „Deprecierea activelor”.

Unele momente necesită atenția profesorului în dezvăluirea informațiilor aferente imobilizărilor corporale în bilanțul entității. De exemplu, în rîndul 050 „Resurse minerale” a bilanțului se reflectă valoarea contabilă a resurselor minerale aflate în extracție, care se determină în conformitate cu prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. Menționăm – resurse minerale în extracție, care au fost recunoscute și înregistrate la cost după toate lucrările de explorare și pregătire spre extracție și evaluarea volumului acestora.. Apare întrebarea, unde de reflectat costurile de decopertare (dezvăluire), care în esență reprezintă resurse minerale în curs de execuție? În opinia noastră ele pot fi reflectate în rîndul 020 „Imobilizări corporale în curs de execuție” contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”. Din aceste considerente în cadrul contului 121 este rațional ca entitatea cu activitate de extracție a resurselor minerale să deschidă un subcont separat, de exemplu 1215 „Resurse minerale în faza de pregătire spre extracție”. În el urmează a fi acumulate toate costurile de explorare și decopertare a resurselor minerale. În caz contrar ar trebui de făcut modificare în SNC „Prezentarea situațiilor financiare” cu următorul conținut: în rîndul 050 „Resurse minerale” se reflectă costurile de pregătire a resurselor minerale în faza de extracție. În scopul obținerii acestor informații este rațional ca în contul 125 „Resurse minerale” să se deschidă două subconturi:

1. „Resurse minerale în faza de pregătire spre extracție”;
2. „Resurse minerale în extracție”.

Bibliografie:

1. IFRS IAS 38 „Imobilizări necorporale”;
2. IAS 16 „Imobilizări corporale”;
3. IAS 40 „Investiții imobiliare”;
4. IAS 36”Deprecierea activelor”;
5. SNC „Imobilizări necorporale și corporale”;
6. SNC „Investiții imobiliare”;
7. SNC „Deprecierea activelor”;
8. SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”.