

## ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE PRIVIND CHELTUIELILE ANTICIPATE ÎN AGRICULTURĂ

*Alexandru FRECĂUȚEANU, dr hab., prof. univ. UASM*

***Abstract.** In accordance with point 8 from the National Standard of Bookkeeping “Expenses” by anticipated expenses it goes without saying the expenses and /or recorded costs in a systemic way in concerning month, but referring to the period or periods of the following management and exceed the signification ceiling established in accounting policies of the entity But the accounting treatment and normative regulations of this notion are enough controversy and the fiscal consequences can not always be foreseen for certain. For this reason the given expenses nomenclatures should be revised with concomitant modification of systemic reflecting mechanism of these ones.*

Noțiunea de cheltuieli anticipate (indiferent de tipul acestora – pe termen lung sau curente) este una din cele mai controversate categorii economice utilizate în contabilitatea financiară. Actualmente, ca și câteva decenii mai înainte, sînt discutabile atît criteriile de recunoaștere, componența și consecințele fiscale ale acestora, cît și mecanismul de reflectare sistemică sau de raportare după destinație a cheltuielilor în cauză. Situația nu s-a ameliorat vădit nici după tranziția la noile reglementări contabile naționale, iar unele discordanțe, dimpotrivă, chiar s-au amplificat (de exemplu, dintre prevederile punctului 15 din SNC „Cheltuieli” și punctului 52 din SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”). Nu contribuie la soluționarea problemei nici caracterul amorf al unor Hotărîri de Guvern, scrisori ale Ministerului Finanțelor sau Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, precum și altor acte juridice de uz mai îngust. În acest context se impune pregnant necesitatea unei studieri profunde și multilaterale a problemei abordate, cu axarea preponderentă pe raționamente profesionale și relații cauzale din domeniu.

În calitate de material empiric pentru examinarea subiectului abordat au servit datele evidenței curente și situațiilor financiare dintr-un șir întreg de întreprinderi agricole din regiunile de dezvoltare Nord și Centru ale Republicii Moldova („Agrounire” S.R.L. din raionul Briceni, „Dimazcom-Nord” S.R.L. din raionul Drochia, întreprinderea cu capital străin „MaligorEcoland” din raionul Ialoveni, stațiunea tehnologico-experimentală „Pașcani” din raionul Criuleni etc). La rîndul său, tratamentul economic al acestor date, interpretarea experienței acumulate, identificarea argumentelor necesare și

elaborarea propunerilor s-au axat pe principiile de bază ale contabilității (prudență, supremația conținutului asupra formei, esențialitate etc.), cu aplicarea concomitentă a metodelor inerente unor studii de natură socială (metoda monografică, comparația, inducția și deducția ș. a.).

Potrivit punctului 8 din SNC „Cheltuieli” cheltuielile anticipate reprezintă cheltuielile suportate de întreprindere în perioada de gestiune, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare și depășesc pragul de semnificație stabilit în politicile contabile ale entității [2]. Însă trebuie de menționat de la bun început că această definiție are un șir de curențe care complică semnificativ aplicarea ei practică și conduce la numeroase confuzii sau incertitudini. Astfel, în conformitate cu experiența îndelungată a agenților economici autohtoni obiectul contabil în cauză reunește nu numai cheltuieli, ci și costuri de producție tradiționale (de exemplu, în cazul efectuării lucrărilor de reglare și lansare la capacitățile noi de producție sau în cazul instalării pe automobile a unor anvelope și acumulate noi). În afară de aceasta, în definiția invocată nu se precizează când anume au fost suportate cheltuielile în cauză – în perioada de gestiune curentă sau mai devreme (adică pînă la survenirea perioadei date). În sfîrșit, este incorectă afirmația precum că cheltuielile anticipate se referă în exclusivitate la perioadele de gestiune ulterioare (adică la cel puțin două perioade de așa tip). Realmente ele se pot referi, de asemenea, numai la o singură perioadă de gestiune următoare (după cum se întîmplă, de exemplu, în cazul abonării la diverse reviste de specialitate pentru anul următor) sau chiar numai la cîteva luni următoare din cadrul aceluiași an calendaristic (cînd, bunăoară, abonarea la edițiile periodice pentru a doua jumătate a anului curent are loc în prima jumătate a anului). În plus, definiția cheltuielilor anticipate nu ia în considerare faptul că potrivit articolului 32 din **Legea contabilității** în anumite condiții de gospodărire perioada de gestiune poate fi atît mai mică, cît și mai mare decît un an calendaristic [1].

Actualmente nomenclatorul cheltuielilor anticipate ale întreprinderilor agricole reunește peste 20 de grupuri omogene de cheltuieli și/sau costuri de producție dintre care un interes deosebit atît în aspect teoretic, cît și în plan aplicativ reprezintă următoarele trei grupuri: organizarea și/sau participarea la tendere; abonarea la literatura periodică; pregătirea specialiștilor în bază de contract.

De obicei tenderele (sau licitațiile) se organizează de către Agenția pentru Achiziții Publice sau întreprinderile prelucrătoare mari (de exemplu, societatea pe acțiuni „Franzețuța”) și urmăresc scopul de a contracta loturi considerabile de bunuri (inclusiv produse agricole) sau servicii de o calitate înaltă și la prețuri rezonabile. Astfel, în anul 2013 Agenția invocată a încheiat cu cîștigătorii tenderelor circa 34,5 mii de contracte în sumă totală de 9,4 miliarde lei, ceea ce constituie aproape 10 % din produsul intern brut al țării [5]. Pentru atingerea scopului preconizat și selectarea celor mai convenabili furnizori (inclusiv din sectorul agrar) organizatorii tenderelor elaborează și editează (de regulă, cu ajutorul terților) setul de acte necesare, amplasează materialele respective în mijloacele de informare în masă (inclusiv Buletinul achizițiilor publice), suportă diverse costuri legate de activitatea experților și comisiei de concurs, de prestarea serviciilor de consultanță etc. La rîndul său, concursanții (inclusiv gospodăriile agricole) efectuează niște plăți fixe pentru dreptul de a participa la tender, procură setul de documente necesare (inclusiv caietul de sarcini), achită arvuna prestabilită, suportă cheltuieli de deplasare și de transport etc. Dar atît la organizatorii tenderelor, cît și nemijlocit la concursanți resursele consumate cu această ocazie nu pot fi calificate nici drept costuri de intrare ale unor bunuri achiziționate și nici drept cheltuieli de distribuire ale unor stocuri comercializate. Această afirmație se bazează pe următoarele argumente:

- tenderul nu este o tranzacție comercială propriu-zisă, ci un concurs cu caracter de competiție la care participă mai mulți pretendenți, dar care poate avea doar un singur cîștigător;
- scopul final al oricărui tender (determinarea cîștigătorului și semnarea procesului-verbal respectiv) este influențat de numeroși factori și nu totdeauna poate fi atins dintr-o dată. De aceea unele tendere se organizează în mod repetat, ceea ce generează atît pierderi, cît și costuri sau cheltuieli suplimentare cu caracter incert;
- costurile suportate de organizatorul tenderului nu pot fi înregistrate în conturile din grupa 21 „Stocuri”, întrucît ele nu se conformează cerințelor punctului 15 din SNC „Stocuri”[4] și nici nu se referă la niște bunuri achiziționate, adică la astfel de bunuri care:
  - a) urmează să fie plătite sau pentru care s-a achitat deja un avans;
  - b) au fost expediate de terți sau recepționate de către destinatar;
  - c) sînt facturate în modul cuvenit;
  - d) posedă niște caracteristici cantitative, calitative și valorice certe;

e) se află în proprietatea beneficiarului și pot fi utilizate în conformitate cu necesitățile acestuia;

- deși, la prima vedere, cheltuielile concursanților se aseamănă cu niște cheltuieli de distribuire, ele totuși nu pot fi calificate drept cheltuieli curente, întrucât la momentul suportării acestora factorii determinanți încă nu sînt cunoscuți (va fi sau nu recunoscut valabil tenderul, cine din precedenți va deveni cîștigător, cu ce se va solda concursul organizat etc.).

Ca și în trecut rămîne discutabil tratamentul contabil al costurilor legate de abonarea la literatura specială și cea periodică. În particular, punctul 52 din **SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”**[3] califică aceste costuri drept cheltuieli anticipate. Însă asemenea abordare neglijează următoarele fapte incontestabile:

- literatura specială (manuale, ghiduri, culegeri de acte juridice etc.) și cea periodică (reviste practico-științifice, buletine ale diferitor organe de stat ș.a.) reprezintă niște bunuri cu destinație cognitivă și informativă care potrivit prevederilor punctului 6 din **SNC „Stocuri”** pot fi calificate în exclusivitate drept obiecte de mică valoare și scurtă durată;
- numerarul achitat pentru abonare (de exemplu, în sumă de 1248 lei în cazul abonării pe anul 2014 la revista „Contabilitate și audit”, cu ridicarea edițiilor lunare nemijlocit de la firma „Contabil-Service” S.R.L.) reprezintă, în esență, un avans care nu diferă cu nimic de avansurile tradiționale acordate terților în vederea achiziționării oricăror altor bunuri (semințe, carburanți, tehnică agricolă etc.);
- punctul 15 din **SNC „Cheltuieli”** (care, de altfel, are un caracter mult mai larg și mai universal decît **SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”**) prevede expres că avansurile acordate în vederea procurărilor ulterioare de bunuri și servicii nu se recunosc ca cheltuieli.

Prin urmare, în cazul dat contabilii practicieni urmează să decidă de sine stătător cum anume să procedeze: sau să se conducă de prevederile standardului ramural care, bineînțeles, sînt eronate și se extind doar asupra producătorilor agricoli, sau să se conformeze cerințelor din **SNC „Cheltuieli”** care sînt mai argumentate în aspect economic și se extind asupra tuturor entităților (indiferent de apartenență ramurală). În opinia noastră, cea de-a doua soluție este mai chibzuită.

De asemenea în sectorul agrar există întreprinderi (deși numărul lor se reduce an de an) care continuă să achite taxe de studii (în mod integral sau în rate) pentru pregătirea specialiștilor în instituțiile de învățămînt superior. Cuantumul anual al acestei taxe variază în funcție de forma de studii, specialitate, centrul de instruire etc. și oscilează între 2-3 mii lei și circa 20 mii lei. Potrivit scrisorii Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 17-2-09/1-961-80/3 din 6 ianuarie 2006 plățile în cauză urmează să fie contabilizate ca cheltuieli anticipate, ceea ce, în fond, este corect (mai cu seamă atunci cînd taxa de studii se achită anticipat, pentru cîtiva ani înainte sau pentru întreaga perioadă de instruire a studentului). De asemenea în scrisoarea invocată se menționează că cheltuielile în cauză pot fi recunoscute ca sume deductibile în scopuri fiscale, dar numai după raportarea lor la cheltuielile administrative din perioadele de gestiune ulterioare și în cazul în care întreprinderea dispune de o certitudine fermă că plățile menționate au fost efectuate în exclusivitate în cadrul activității de întreprinzător. Însă ultima cerință este prea confuză și nu se asociază cu niște criterii clare, transparente și explicite. De aceea pentru a preveni eventualele litigii cu organele fiscale teritoriale și în scopul excluderii unor sancțiuni financiare nejustificate considerăm oportun de a formula următoarele condiții care în caz de necesitate ar putea să confirme caracterul ordinar și necesar al cheltuielilor suportate (cu atît mai mult că în țară se constată un excedent cronic de specialiști cu studii superioare):

- existența unui angajament scris al viitorului specialist de a activa la întreprindere un număr anumit de ani. La discreția părților angajamentul poate fi substituit cu un contract autentificat notarial;
- prezența (sau includerea) unei funcții adecvate (de exemplu, de contabil-șef sau de specialist pe protecția plantelor) în statele de personal ale entității;
- apelarea la serviciile mass-media sau nemijlocit la absolvenții instituțiilor de învățămînt superior în vederea angajării în cîmpul muncii, cu confirmarea documentară a acestor acțiuni etc.

De asemenea în scrisoarea sus-menționată nu este expusă clar periodicitatea sau termenul maxim

al deducerii cheltuielilor aferente pregătirii cadrelor. Din motive necunoscute (sau mai curînd din lipsă de profesionalism) această periodicitate este pusă în dependență de obținerea beneficiilor economice, deși, după cum se știe, munca multor specialiști (mai cu seamă cea a contabililor) nu se asociază direct sau tangențial cu crearea unor valori de consum noi, cu obținerea venitului sau profitului etc. În același timp manopera acestor persoane este absolut necesară și contribuie la funcționarea normală a întreprinderii în ansamblu, unor sectoare sau subdiviziuni distincte. De aceea se poate afirma că în cazul dat obținerea beneficiilor economice are loc pe măsura exercitării atribuțiilor de serviciu de către specialiștii tineri angajați, adică pe măsura calculării datoriilor salariale față de aceste persoane.

#### **Bibliografie:**

1. Legea contabilității. 2007. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, nr. 90-93/399.
2. Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli”. 2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, nr. 233-237.
3. Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”. 2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, nr. 233-237.
4. Standardul Național de Contabilitate „Stocuri”. 2013. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, nr. 233-237.
5. KOVALENKO, I., 2014. Bum goszakupok . *Èkonomičeskoeobozrenie*, nr. 6, s. 16.