

ECONOMIE ȘI CONTABILITATE

CZU 631.162:657.47:633.63

CONSTATAREA CONSUMURILOR LA CULTIVAREA SFECLEI DE ZAHĂR ÎN CONDIȚIILE SUBVENȚIONĂRII DE STAT

A. FRECĂUȚEANU, V. COJOCARI
Universitatea Agrară de Stat din Moldova

Abstract: For the determination of the optimum version of the accounts correspondence and the ensuring of data veracity concerning consumptions, expenses and revenues in the conditions of state subvention it is necessary to take into account the purpose, delays and the conditions of subvention grant, the possibilities of their utilization under destination tile and after production process end and the factors.

For that purpose the received subventions by sugar beet producers should be registered in the make-up of other debts on short term as these ones are granted on the period of about an year. For ensuring the concordance of revenues and expenses supported by the expense of granted subvention it is necessary that at the end of the administration year the consumptions in equal volume with the sum of the subventions should be classified by articles beginning with the weight of each article in the total sum of consumptions.

Key words: Account, Consumptions, Costs, Debts, Expenses, Revenues, Subventions, Sugar beet.

INTRODUCERE

În scopul susținerii producătorilor agricoli autohtoni, sporirii competitivității produselor obținute și creării premiselor pentru depășirea declinului sectorului agrar statul acordă sume considerabile de subvenții pentru cultivarea unor culturi de importanță majoră. Astfel, conform articolului 1 din *Regulamentul privind modul de utilizare a mijloacelor fondului pentru subvenționarea producătorilor agricoli*, aprobat prin Hotărârea Parlamentului Republicii Moldova nr. 15 – XVI din 9 februarie 2007, fiecare subiect economic, independent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare care produce și comercializează rizocarpi industriali întreprinderilor prelucrătoare, beneficiază de subvenții. Acestea sînt acordate în două tranșe în următoarele termene și mărimi:

- după încheierea semănatului – 200 lei pentru fiecare hectar însămînțat;
- după încheierea recoltării și expedierii sfeclei fabricilor de zahăr – 100, 150 și 200 lei pentru fiecare hectar recoltat cu condiția că recolta va constitui respectiv de la 250 pînă la 300 q/ha, de la 300 pînă la 350 q/ha și mai mult de 350 q/ha.

Constatarea și contabilitatea subvențiilor primite de producătorii sfeclei de zahăr urmează a fi organizate în conformitate cu prevederile *S.N.C. 20 “Contabilitatea subvențiilor și publicitatea informației privind asistența de stat”*, normele metodologice de utilizare a contului **423** și Scrisoarea Ministerului Finanțelor nr. 10/2 – 18 – 288 din 3 septembrie 2004, iar constatarea și contabilitatea consumurilor aferente cultivării sfeclei de zahăr – în conformitate cu prevederile *S.N.C. 3 “Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”* și *S.N.C. 6 “Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”*, precum și normele metodologice de utilizare a contului **811**.

Însă investigațiile efectuate în gospodăriile agricole din raioanele zonei de nord ale țării au demonstrat că atît subvențiile primite, cît și consumurile suportate la cultivarea sfeclei de zahăr sînt înregistrate în conturi în mod eronat, denaturînd semnificativ conținutul rapoartelor financiare și un șir de indicatori economici importanți (mărimea profitului brut, nivelul rentabilității, costul unitar al rădăcinilor dulci etc.).

În legătură cu aceasta în continuare se prezintă unele argumente și propuneri chemate să normalizeze practica vicioasă existentă, aducînd-o în concordanță cu cerințele standardelor naționale de contabilitate, experiența internațională și principiile de bază ale evidenței.

MATERIAL ȘI METODĂ

În procesul investigațiilor s-au aplicat diverse metode de cercetare, preferință acordându-se studiului monografic, analizei și sintezei, observării și selectării.

Drept suport al investigațiilor la temă au servit convențiile fundamentale ale contabilității (continuitatea activității, permanența metodelor și specializarea exercițiilor) în îmbinare cu principiile prudenței, priorității conținutului asupra formei și esențialității, precum și normele de bază ale legilor și actelor normative în vigoare aferente contabilității consumurilor și calculării costului produselor sfeclei de zahăr.

Ca obiect al investigațiilor au servit întreprinderile cultivate de sfecclă de zahăr din raioanele Fălești și Rîșcani, unei analize aprofundate fiind supuse datele din societățile cu răspundere limitată “Vastadum”, “Agro Papuros” și “Printana-Agria”.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Actualmente o parte din întreprinderile investigate reflectă încasarea subvențiilor numai printr-o înregistrare contabilă (debit contul **242**, credit contul **622**), iar altă parte – prin două înregistrări contabile concomitente (debit contul **242**, credit contul **423** și debit contul **423**, credit contul **622**). Evident că varianta a doua (cu utilizarea contului de datorii privind mijloacele speciale primite) în comparație cu prima denotă mai adecvat esența evenimentelor, creînd premise pentru o publicitate mai veridică a informației în rapoartele financiare. Dar și ea, cu regret, nu soluționează problema principală – asigurarea concordanței veniturilor constatate cu cheltuielile suportate pe seama subvențiilor încasate. Din registrele contabile și raportul privind rezultatele financiare ale întreprinderilor investigate rezultă că venituri din subvenții sînt, însă cheltuielile respective lipsesc, deși măsurile pentru care au fost acordate subvențiile din bugetul de stat (semănatul și recoltarea sfeclei de zahăr) deja au fost efectuate. Prin aceasta se încalcă prevederile paragrafelor 18 și 21 din **S.N.C. 20** și se denaturează rezultatul financiar al întreprinderilor (atît după mărime, cît și după componență).

Întreprinderile agricole reflectă eronat și consumurile aferente cultivării sfeclei de zahăr, înregistrînd-le în exclusivitate în debitul contului **811**. În acest caz nu se ține cont de faptul că o parte din resursele utilizate se acoperă pe seama subvențiilor primite și urmează a fi constatată nu ca consumuri, ci ca cheltuieli. În consecința unei astfel de abordări simpliste și dubioase a evidenței consumurilor în condițiile subvenționării de stat artificial se majorează consumurile aferente cultivării sfeclei de zahăr și costul unui chintal de rizocarpri industriali, precum și este pusă la îndoială (sau chiar negată) însăși destinația subvențiilor – a face tipurile de produse prioritare mai ieftine și rentabile, stimulînd totodată sporirea volumului de producție.

Însă încălcările existente în contabilitatea întreprinderilor cultivate de sfecclă de zahăr nu pot fi explicate doar prin calificarea insuficientă a lucrătorilor practicieni, conservatismul acestora sau alte circumstanțe subiective. În opinia noastră, soluționarea problemei privind reflectarea oportună și veridică a operațiilor legate de cultivarea sfeclei de zahăr în condițiile subvenționării de stat se complică din următoarele cauze:

♦ în paragraful 6 din **S.N.C. 20** subvenția de stat este determinată ca un ajutor acordat întreprinderii sub formă de transmitere a resurselor în schimbul respectării anumitor condiții legate de activitatea operațională a acesteia. În cazul cultivării sfeclei de zahăr se enumeră două condiții: prima – încheierea semănatului, iar a doua – încheierea recoltării și livrarea rizocarpilor fabricilor de zahăr. În ambele cazuri subvențiile sînt încasate în conturile curente ale întreprinderilor după ce resursele proprii au fost consumate în scopurile subvenționate, iar sumele respective reieșind din principiile specializării exercițiilor și prudenței deja au fost incluse în componența consumurilor de producție în debitul contului **811**. În aceste condiții nu este clar în ce mod sumele, reflectate inițial în registre ca consumuri, pot fi concepute în alt mod și constatate ulterior ca cheltuieli. Cu atît mai mult că astfel de situații nu sînt prevăzute nici de standardele în vigoare, nici de Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile;

♦ acordarea subvențiilor producătorilor de sfecclă de zahăr în termene diferite (în iunie-iulie și în decembrie) creează premise diferite pentru utilizarea după destinație a mijloacelor speciale primite și constatarea cheltuielilor corespunzătoare. Astfel, prima tranșă a subvențiilor, primită de întreprinderi în legătură cu încheierea semănatului, poate fi utilizată integral pentru procurarea motorinei, îngrășămintelor sau mijloacelor de protecție a plantelor, consumarea ulterioară a cărora pentru cultivarea sfeclei de zahăr în anul curent va fi reflectată în contabilitate ca cheltuieli ale activității financiare. Anume așa

situație de producție a fost examinată de Iu. Cazacu și S. Suveică în articolul “Contabilitatea operațiilor privind primirea și utilizarea ajutorului financiar acordat de stat sectorului agrar” (Contabilitate și audit, 2000, nr. 11, p. 32-34), iar corespondența conturilor propusă de autori este logică și convingătoare, deși nu-i stipulată în normele metodologice de utilizare a conturilor **211** și **722**.

La capitolul tranșei a doua, primită după încheierea recoltării și livrării rizocarpilor, situația este de altă natură. Întrucât procesul de producție în subramura sfecei de zahăr deja s-a finalizat, mijloacele bănești încasate în conturile curente ale întreprinderilor vor rămâne, de fapt, neutilizate. Spre deosebire de prima tranșă a subvențiilor care poate fi direcționată de întreprinderi pentru procurarea stocurilor de producție necesare cultivării sfecei de zahăr, această încasare a mijloacelor speciale reprezintă, ca atare, o compensare parțială a consumurilor suportate anterior în subramură. Însă mecanismul reflectării în contabilitate a acestei compensații încă nu-i elaborat, deși scopul lui final este clar și evident – asigurarea identității dintre suma subvențiilor constatate prin metoda venitului și suma cheltuielilor suportate pe contul acestor subvenții. Concomitent este necesar de soluționat și întrebarea privind modul de corectare (micșorare) a consumurilor constatate anterior în mărime egală cu tranșa a doua a subvențiilor primite;

◆ componența consumurilor la cultivarea sfecei de zahăr este variată și include pînă la 10 sau chiar mai multe articole simple și complexe. În același timp suma subvențiilor acordate este cu mult mai mică decît mărimea consumurilor suportate, iar în condițiile de utilizare a fondului de subvenționare nu-i stipulat ce consumuri anume (de exemplu, valoarea semințelor, îngrășămintelor sau produselor petroliere) și în ce quantum (complet sau, de exemplu, în proporție de 60 %) urmează a fi compensate întreprinderilor. Aceste întrebări destul de complicate trebuie soluționate de întreprinderi de sine stătător, în conformitate cu cerințele managementului, analizei și controlului intern, respectînd totodată structura obiectivă a costului produselor agricole. Astfel, întreprinderea poate lua decizia ca suma subvențiilor primite să fie direcționată pentru recuperarea consumului de semințe. Dar în așa caz în contul analitic “Sfeclă de zahăr” la articolul “Semințe” poate să nu rămîna nici o sumă, ceea ce va sugera o impresie eronată precum că sfecla (sau altă cultură de cîmp) poate fi cultivată fără utilizarea materialului semincer. De aceea, pentru a evita asemenea nedumerire, este rațional ca întreprinderile în cazul corectării consumurilor la suma subvențiilor primite (mai cu seamă, tranșei a doua) să nu se limiteze doar la unul sau cîteva articole, ci să micșoreze uniform toate tipurile de consumuri, respectînd totodată ponderea inițială a fiecăruia în structura costului produselor obținute.

Întrucât subvențiile acordate producătorilor sfecei de zahăr reprezintă active curente, sînt destinate necesităților activității operaționale și urmează a fi utilizate într-o perioadă mai mică de un an, precum și ținînd cont de dificultățile care apar la constatarea consumurilor și cheltuielilor, se propune următoarea metodologie de reflectare a consumurilor aferente cultivării sfecei de zahăr în condițiile subvenționării de stat, precum și a cheltuielilor și veniturilor din activitatea financiară adiacente acestor consumuri:

a) debit contul **811** (contul analitic “Sfeclă de zahăr”)

credit conturile **211**, **531**, **533** etc. – la suma consumurilor constatate în decursul anului pe măsura utilizării resurselor, calculării datoriilor ș. a.

b) debit contul **242**

credit contul **539** (subcontul suplimentar 4 “Finanțări cu destinație specială din buget”) – la suma subvențiilor primite după încheierea semănăturii și recoltării plantațiilor de sfeclă de zahăr;

c) debit contul **211** (conturile analitice „Motorină”, „Îngrășămintă minerale” etc.),

debit contul **534** (la capitolul taxei pe valoarea adăugată deductibilă),

credit contul **521** – la suma stocurilor procurate pe seama subvențiilor primite;

d) debit contul **521**

credit contul **242** – la suma facturilor fiscale achitate pe seama subvențiilor primite;

e) debit contul **722** (subcontul suplimentar 5 “Cheltuieli acoperite pe seama finanțării cu destinație specială din buget”),

credit contul **211** – la valoarea stocurilor de producție utilizate care au fost procurate pe seama subvențiilor primite;

f) debit contul **539** (subcontul suplimentar 4 “Finanțări cu destinație specială din buget”),

credit contul **622** – la suma veniturilor constatate în legătură cu utilizarea stocurilor de producție care au fost procurate pe seama subvențiilor primite;

g) debit contul **811** (contul analitic “Sfeclă de zahăr”),

credit conturile **211, 531, 533** etc. – la suma consumurilor stornate pe articole în mărimea tranșei a doua a subvențiilor încasate, ținând cont de ponderea fiecărui articol în suma totală a consumurilor la cultivarea sfeclei după încheierea recoltării și livrării acesteia fabricilor de zahăr. De exemplu, dacă suma subvențiilor primite în luna decembrie a constituit 20000 lei, iar consumurile aferente cultivării sfeclei de zahăr – 100000 lei (inclusiv retribuirea muncii – 25000 lei sau 25 %, semințe – 10000 lei sau 10 % etc.), atunci din articolul “Retribuirea muncii” va trebui de stornat 5000 lei (20000 lei x 25 %), din articolul “Semințe” – 2000 lei (20000 lei x 10 %) etc. Rezultate analogice se vor obține și în cazul produsului dintre suma consumurilor pe fiecare articol și ponderea subvențiilor încasate în suma totală a consumurilor aferente cultivării sfeclei de zahăr;

h) debit contul **722** (subcontul suplimentar 5 “Cheltuieli acoperite pe seama finanțării cu destinație specială din buget”),

credit conturile **211, 531, 533** etc. – la suma cheltuielilor constatate, egală după mărime cu suma consumurilor stornate. Totodată deoarece în înregistrările contabile „g” și „h” se creditează unele și aceleași conturi, iar sumele respective diferă doar după semn, în scopul reducerii manoperei lucrărilor contabile înscrierea sumelor în cauză poate fi efectuată numai în registrele sintetice. Doar aceste sume la determinarea rulajelor se compensează reciproc și nu influențează mărimea soldurilor;

i) debit contul **539** (subcontul suplimentar 4 “Finanțări cu destinație specială din buget”),

credit contul **622** – la suma veniturilor constatate în legătură cu stornarea unei părți a consumurilor și constatarea acestora ca cheltuieli ale activității financiare.

CONCLUZII

1. Subvențiile primite de producătorii sfeclei de zahăr urmează a fi înregistrate inițial într-un subcont suplimentar “Finanțări cu destinație specială din buget”, deschis la contul sintetic **539**, întrucât acestea sînt acordate pe o perioadă de pînă la un an;

2. Pentru a asigura concordanța veniturilor și cheltuielilor suportate pe seama subvențiilor acordate este necesar ca la finele anului de gestiune consumurile în mărimea egală cu suma subvențiilor să fie stornate pe articole, pornind de la ponderea fiecărui articol în suma totală a consumurilor;

3. Modul propus de evidență a consumurilor la cultivarea sfeclei de zahăr în condițiile subvenționării din partea statului permite de a delimita consumurile pe surse de acoperire (proprii și bugetare), precum și de a evita denaturarea structurii și majorarea nejustificată a costului rizocarpilor industriali în cazul reflectării concomitente a veniturilor și cheltuielilor activității financiare.

BIBLIOGRAFIE

1. Hotărîrea nr. 15-XVI din 09.02.2007 de aprobare a Regulamentului privind modul de utilizare a mijloacelor fondului pentru subvenționarea producătorilor agricoli // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 16, 2007.

2. Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor // Contabilitate și audit, nr. 2-3, 1998, p. 2-278.

3. S.N.C. 1 “Politica de contabilitate” // Contabilitate și audit, nr. 1, 1998, p. 8-14

4. S.N.C. 3 “Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii” // Contabilitate și audit, nr. 1, 1998, p. 24-44

5. S.N.C. 6 “Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole” // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 163-165, 2000.

6. S.N.C. 20 “Contabilitatea subvențiilor și publicitatea informației privind asistența de stat” // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 75, 2002.

7. Cazacu Iu., Suveică S. Contabilitatea operațiilor privind primirea și utilizarea ajutorului financiar acordat de stat sectorului agrar // Contabilitate și audit, nr. 11, p. 32-34, 2000.

Data prezentării articolului – **01.11.2007**