

Tratamentul contabil privind subvențiile în agricultură în viziunea referențialului contabil național și a celui internațional

Drd. ec. Maria Petronela ARON^a, drd. ec. Monica Laura ZLATI^b

^a Universitatea de Vest din Timișoara

^b Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava

Abstract

This paper presents a series of conceptual and practical aspects regarding the accounting treatment of grants in agriculture according to the national regulations, namely the Order of the Minister of Public Finance No. 1802/2014 for the approval of the Accounting regulations regarding the individual annual financial statements and consolidated annual financial statements, as subsequently amended and supplemented, and the International Financial Reporting Standards.

Key terms: IAS 20, IAS 41, OMPF No. 1802/2014, grants, agriculture

Termeni-cheie: IAS 20, IAS 41, OMFP nr. 1.802/2014, subvenții, agricultură

Clasificare JEL: M41, M48, O13, Q18

To cite this article: Maria Petronela Aron, Monica Laura Zlati, *Tratamentul contabil privind subvențiile în agricultură în viziunea referențialului contabil național și a celui internațional*, *CECCAR Business Review*, N° 4/2021, pp. 28-38, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.04.04>

➤ Aspecte conceptuale privind subvențiile în agricultură în viziunea referențialului contabil național și a celui internațional

Entitățile care operează în domeniul agricol obțin în general venituri din sectorul vegetal și din cel zootehnic, în ambele angajându-se cheltuieli de producție care se întind pe parcursul unuia sau mai multor ani financiari.

Pentru a veni în ajutorul entităților din acest domeniu, dat fiind și faptul că ne aflăm într-o perioadă de dezvoltare a sectorului, Comisia Europeană a instituit un sistem de plăți directe acordate fermierilor prin scheme de sprijin în cadrul politicii agricole comune. Pentru a reflecta cât mai fidel în contabilitatea entităților agricole aceste scheme de plată, în cele ce urmează vom dezvolta prevederile naționale din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, dar și normele din IAS 41 *Agricultura* și IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*, făcând totodată o comparație între ele.

În domeniul agriculturii se acordă mai multe tipuri de subvenții, și anume (Horga, 2017): schema de plată unică pe suprafață; ajutorul național tranzitoriu (ANT); plata redistributivă; plata pentru practici agricole benefice pentru climă și mediu; plata pentru tinerii fermieri; schema de sprijin cuplat; schema simplificată pentru micii fermieri; rambursarea unei sume egale cu diferența dintre rata accizei standard prevăzută de Codul fiscal și rata accizei reduse pentru motorina utilizată la efectuarea lucrărilor mecanizate în agricultură.

■ Definiții și caracteristici generale privind subvențiile în agricultură

IAS 20 definește subvențiile guvernamentale ca fiind *asistența acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o entitate în schimbul conformării, în trecut sau în viitor, cu anumite condiții referitoare la activitățile de exploatare ale entității. Subvențiile exclud acele forme de asistență guvernamentală cărora nu li se poate atribui, în mod rezonabil, o anumită valoare, precum și acele tranzacții cu guvernul care nu se pot distinge de tranzacțiile comerciale normale ale entității.*

Standardul distinge două tipuri de subvenții: privind activele, numite în referențialul contabil autohton subvenții pentru investiții, și privind veniturile.

IAS 41 menține definiția subvențiilor guvernamentale din IAS 20, cu specificarea faptului că reglementările acestuia se aplică doar în cazul în care *o subvenție guvernamentală este acordată pentru un activ biologic evaluat la valoarea justă minus costurile generate de vânzare sau în cazul în care o subvenție guvernamentală impune unei entități să nu desfășoare activități agricole specifice.*

La pct. 394 din OMFP nr. 1.802/2014 se stipulează că *subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate.*

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenția și activul sunt contabilizate la valoarea justă. În conturile de subvenții pentru investiții se contabilizează și donațiile pentru investiții, precum și plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale și necorporale.

■ Recunoașterea și contabilizarea subvențiilor în agricultură

Conform IAS 20, recunoașterea subvențiilor este condiționată de respectarea de către entitate a condițiilor atașate acordării acestora și de primirea lor. Astfel, potrivit acestuia, *subvențiile guvernamentale nu trebuie recunoscute până când nu există siguranța rezonabilă că entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea lor și că subvențiile vor fi primite.* Standardul argumentează că primirea unei subvenții nu furnizează în sine probe concludente cu privire la faptul că toate condițiile atașate acordării ei au fost sau vor fi îndeplinite.

Conform IAS 41, termenele și condițiile de recunoaștere a subvențiilor guvernamentale pot varia, exemplificându-se astfel: *o subvenție guvernamentală poate impune unei entități să cultive pământul într-o anumită zonă timp de cinci ani și să ramburseze integral subvenția dacă va cultiva pentru o perioadă mai mică de cinci ani.* În acest caz, entitatea agricolă nu poate recunoaște subvenția drept venit decât după trecerea celor cinci ani.

Potrivit pct. 396 din OMFP nr. 1.802/2014, *subvențiile guvernamentale, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există suficientă siguranță că entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea lor și subvențiile vor fi primite.*

Asemenea IAS 20, ordinul precizează că *doar primirea unei subvenții nu furnizează ea însăși dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării ei au fost sau vor fi îndeplinite și că recunoașterea veniturilor din subvenții se efectuează cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor.*

În ceea ce privește recunoașterea în contabilitate, IAS 20 prevede că *subvențiile guvernamentale trebuie recunoscute în cursul perioadelor în care entitatea recunoaște drept cheltuieli costurile aferente pe care aceste subvenții urmează a le compensa, pe o bază sistematică.* Subvențiile nu trebuie creditate direct în conturile de capital și rezerve.

Pot fi diferențiate două abordări cuprinzătoare ale tratamentului contabil privind subvențiile guvernamentale: una din punctul de vedere al capitalului, sub incidența căreia o subvenție este creditată direct interesului acționarilor, și una din punctul de vedere al venitului, sub incidența căreia o subvenție este inclusă în venituri de-a lungul uneia sau mai multor perioade.

În cazul subvențiilor pentru care se utilizează abordarea bazată pe capital se argumentează că acestea sunt procedee financiare și trebuie operate ca atare în bilanț, mai degrabă decât trecute în contul de profit și

pierdere pentru a compensa elementele de cheltuieli pe care le-au finanțat, deoarece, din moment ce nu este solicitată nicio rambursare, aceste subvenții trebuie creditate direct interesului acționarilor. IAS 20 precizează că susținătorii acestei abordări consideră că *este neadecvat să se recunoască subvențiile guvernamentale în profit sau pierdere, din moment ce ele nu sunt câștigate, ci reprezintă un stimulent acordat de guvern fără costuri aferente.*

Argumentele în favoarea abordării bazate pe venit sunt că, din moment ce subvențiile guvernamentale reprezintă intrări de la o sursă, alta decât acționarii, ele nu trebuie creditate direct intereselor acționarilor, dar trebuie recunoscute ca venit în perioadele corespunzătoare, și că subvențiile guvernamentale sunt rareori gratuite, entitatea câștigându-le prin îndeplinirea condițiilor cerute și satisfacerea obligațiilor de realizat. Prin urmare, ele trebuie recunoscute ca venit și adaptate la costurile asociate pe care intenționează să le compenseze. Cum impozitul pe profit și alte impozite sunt deduse din venituri, este logic să se opereze la fel și cu subvențiile guvernamentale în contul de profit și pierdere, ceea ce reprezintă o extindere a politicilor fiscale.

Totodată, IAS 20 precizează că recunoașterea subvențiilor guvernamentale la venituri pe baza intrărilor de numerar nu este în conformitate cu abordarea cerută de contabilitatea de angajamente potrivit IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* și că ar fi acceptabilă doar dacă nu ar exista nicio bază pentru alocarea subvenției în alte perioade decât cea în care a fost primită.

Potrivit IAS 41, subvențiile guvernamentale trebuie să fie recunoscute ca venituri, urmând tratamentul propus de IAS 20, cu precizarea că aceste subvenții sunt primite cu condiția realizării unui activ biologic sau cu interzicerea practicării unei activități agricole specifice.

Conform pct. 397 din OMFP nr. 1.802/2014, *contabilitatea proiectelor finanțate din subvenții se ține distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanțare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situații financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.*

Ordinul mai stipulează că pentru asigurarea corelării cheltuielilor finanțate din subvenții cu veniturile aferente se procedează astfel:

- a) din punctul de vedere al contului de profit și pierdere:
 - în cursul fiecărei luni se evidențiază cheltuielile după natura lor;
 - la sfârșitul lunii se evidențiază la venituri subvențiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate;
- b) din punctul de vedere al bilanțului:
 - creanța din subvenții se recunoaște în corespondență cu veniturile din subvenții, dacă au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subvenții, sau pe seama veniturilor amânate, dacă aceste cheltuieli nu au fost încă efectuate;
 - periodic, odată cu cererea de rambursare a contravalorii cheltuielilor suportate sau pe baza altor documente prin care se stabilesc și se aprobă sumele cuvenite, se procedează la regularizarea sumelor înregistrate drept creanță din subvenții.

La fel ca IAS 20, ordinul prevede, la pct. 398, că *subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.* În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente.

Pentru a exemplifica aspectele teoretice de mai sus, în continuare prezentăm un studiu de caz privind o entitate agricolă cu activitate în sectoarele vegetal și zootehnic.

➤ Studiu de caz privind o entitate agricolă cu activitate în sectoarele vegetal și zootehnic

Entitatea Vegarom SRL, înființată în anul 2010, are ca activitate principală cultivarea cerealelor și ca activitate secundară creșterea ovinelor.

În cursul anului 2020 au loc următoarele operațiuni în ceea ce privește **activitatea în sectorul vegetal** a entității:

1. Se primește și se înregistrează decizia de acordare a unei subvenții privind plata pe suprafață în valoare de 95.000 lei, alocată în proporție de 60% pentru achiziția de mijloace fixe și de 40% pentru plata cheltuielilor de exploatare curente.

• **Conform IAS 20:**

95.000 lei	4451	=	4751	95.000 lei
	„Subvenții guvernamentale”		„Subvenții guvernamentale pentru investiții”	

• **Conform OMFP nr. 1.802/2014:**

95.000 lei	4451	=	%	<u>95.000 lei</u>
	„Subvenții guvernamentale”		4751	57.000 lei
			„Subvenții guvernamentale pentru investiții”	
			472	38.000 lei
			„Venituri înregistrate în avans”	

2. Se încasează în contul curent al entității 75% din valoarea subvenției.

• **Conform IAS 20:**

71.250 lei	5121	=	4451	71.250 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții guvernamentale”	

• **Conform OMFP nr. 1.802/2014:**

71.250 lei	5121	=	4451	71.250 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții guvernamentale”	

3. Se achiziționează semințe de grâu în valoare de 25.000 lei, care se consumă pentru semănat. Potrivit bugetului entității, această achiziție este suportată integral din subvenția încasată.

• **Conform IAS 20:**

– Achiziția semințelor:

25.000 lei	3025	=	401	25.000 lei
	„Semințe și materiale de plantat”		„Furnizori”	

– Plata furnizorului:

25.000 lei	401	=	5121	25.000 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– Consumul semințelor:

25.000 lei	6025	=	3025	25.000 lei
	„Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat”		„Semințe și materiale de plantat”	

– Recunoașterea venitului din subvenții:

25.000 lei	472	=	7412	25.000 lei
	„Venituri înregistrate în avans”		„Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale”	

• **Conform OMFP nr. 1.802/2014:**

– Achiziția semințelor:

25.000 lei	3025	=	401	25.000 lei
	„Semințe și materiale de plantat”		„Furnizori”	

– Plata furnizorului:

25.000 lei	401	=	5121	25.000 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– Consumul semințelor:

25.000 lei	6025	=	3025	25.000 lei
	„Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat”		„Semințe și materiale de plantat”	

– Recunoașterea venitului din subvenții:

25.000 lei	472	=	7412	25.000 lei
	„Venituri înregistrate în avans”		„Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale”	

4. Se achiziționează, se recepționează și se achită din contul bancar 1.300 litri de motorină pentru utilajele agricole, în valoare de 5.130 lei, TVA 19%. Motorina se consumă în cursul lunii mai.

• **Conform IAS 20:**

– Achiziția motorinei:

6.104,7 lei	%	=	401	6.104,7 lei
5.130,0 lei	3022		„Furnizori”	
	„Combustibili”			
974,7 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Plata furnizorului:

6.104,7 lei	401	=	5121	6.104,7 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– Consumul motorinei:

5.130 lei	6022	=	3022	5.130 lei
	„Cheltuieli privind combustibilii”		„Combustibili”	

• **Conform OMFP nr. 1.802/2014:**

– Achiziția motorinei:

6.104,7 lei	%	=	401	6.104,7 lei
5.130,0 lei	3022		„Furnizori”	
	„Combustibili”			
974,7 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Plata furnizorului:

6.104,7 lei	401	=	5121	6.104,7 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– Consumul motorinei:

5.130 lei	6022	=	3022	5.130 lei
	„Cheltuieli privind combustibilii”		„Combustibili”	

5. În luna iunie se depune documentația și se primește decizia privind acordarea unei subvenții pentru consumul de motorină.

• **Conform IAS 20 și OMFP nr. 1.802/2014:**

Nu se fac înregistrări în contabilitate deoarece nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea unei subvenții.

6. Se achiziționează și se dau în consum îngrășăminte chimice în valoare de 7.200 lei, inclusiv TVA 9%, achiziția fiind suportată 50% din subvențiile pentru investiții și 50% din surse proprii.

• **Conform IAS 20:**

– Achiziția îngrășămintelor:

7.200 lei	%	=	401	7.200 lei
6.605 lei	3028		„Furnizori”	
	„Alte materiale consumabile”			
595 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Plata furnizorului:

7.200 lei	401	=	5121	7.200 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– Consumul îngrășămintelor:

6.605 lei	6028	=	3028	6.605 lei
	„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”	

– Recunoașterea venitului din subvenții:

3.302,5 lei	472	=	7412	3.302,5 lei
	„Venituri înregistrate în avans”		„Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale”	

● **Conform OMFP nr. 1.802/2014:**

– Achiziția îngrășămintelor:

7.200 lei	%	=	401	7.200 lei
6.605 lei	3028		„Furnizori”	
	„Alte materiale consumabile”			
595 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Plata furnizorului:

7.200 lei	401	=	5121	7.200 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

– Consumul îngrășămintelor:

6.605 lei	6028	=	3028	6.605 lei
	„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”	

– Recunoașterea venitului din subvenții:

3.302,5 lei	472	=	7412	3.302,5 lei
	„Venituri înregistrate în avans”		„Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale”	

7. Se cumpără de la un furnizor din România un tractor în valoare de 100.000 lei, TVA 19%, care se achită 30% din surse proprii și 70% din subvenții. Durata de viață utilă a tractorului este de 10 ani.

● **Conform IAS 20:**

– Achiziția tractorului:

119.000 lei	%	=	404	119.000 lei
100.000 lei	2131		„Furnizori de imobilizări”	
	„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”			
19.000 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Înregistrarea subvenției:

70.000 lei	4751	=	2131	70.000 lei
	„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	

● **Conform OMFP nr. 1.802/2014:**

– Achiziția tractorului:

119.000 lei	%	=	404	119.000 lei
100.000 lei	2131		„Furnizori de imobilizări”	
	„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”			
19.000 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

– Înregistrarea amortizării lunare (100.000 lei/(10 ani x 12 luni/an)):

833,33 lei	6811	=	2813	833,33 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

– Înregistrarea venitului din subvenții (70% din amortizarea lunară):

583,33 lei	4751	=	7584	583,33 lei
	„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

8. Se încasează o subvenție în sumă de 26.000 lei aferentă cheltuielilor de exploatare din anul precedent.

• **Conform IAS 20:**

26.000 lei	472	=	1171	26.000 lei
	„Venituri înregistrate în avans”		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	

• **Conform OMFP nr. 1.802/2014:**

26.000 lei	472	=	1171	26.000 lei
	„Venituri înregistrate în avans”		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	

În cursul anului 2020 au loc următoarele operațiuni în ceea ce privește **activitatea în sectorul zootehnic** a entității:

1. Se primește decizia privind acordarea unei subvenții în valoare de 105.000 lei pentru plata pe capete de ovine.

• **Conform IAS 20:**

105.000 lei	4451	=	4751	105.000 lei
	„Subvenții guvernamentale”		„Subvenții guvernamentale pentru investiții”	

• **Conform OMFP nr. 1.802/2014:**

105.000 lei	4451	=	4751	105.000 lei
	„Subvenții guvernamentale”		„Subvenții guvernamentale pentru investiții”	

2. Se încasează subvenția în valoare de 105.000 lei privind plata pe capete de ovine.

• **Conform IAS 20:**

105.000 lei	5121	=	4451	105.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții guvernamentale”	

● **Conform OMFP nr. 1.802/2014:**

105.000 lei	5121	=	4451	105.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții guvernamentale”	

3. Se transferă din gestiunea de marfă în cea de furaje pentru ovine 50 tone de grâu, în valoare de 27.500 lei, achiziționat integral din subvenții.

● **Conform IAS 20:**

– Transferul grâului:

27.500 lei	3026	=	371	27.500 lei
	„Furaje”		„Mărfuri”	

– Înregistrarea venitului din subvenții:

27.500 lei	472	=	7584	27.500 lei
	„Venituri înregistrate în avans”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

● **Conform OMFP nr. 1.802/2014:**

– Transferul grâului:

27.500 lei	3026	=	371	27.500 lei
	„Furaje”		„Mărfuri”	

– Înregistrarea venitului din subvenții:

27.500 lei	472	=	7584	27.500 lei
	„Venituri înregistrate în avans”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

4. Se achiziționează de la un crescător de animale din România cu atestat de producător 100 de capete de ovine cu vârstele cuprinse între 2 și 3 ani, la prețul de 650 lei/bucată. Durata de amortizare a ovinelor este de 4 ani. Ovinele achiziționate se achită prin bancă, achiziția fiind suportată integral din subvențiile primite.

● **Conform IAS 20:**

– Achiziția ovinelor:

65.000 lei	241	=	404	65.000 lei
	„Active biologice productive”		„Furnizori de imobilizări”	

– Înregistrarea subvenției:

65.000 lei	4751	=	241	65.000 lei
	„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Active biologice productive”	

● **Conform OMFP nr. 1.802/2014:**

– Achiziția ovinelor:

65.000 lei	217	=	404	65.000 lei
	„Active biologice productive”		„Furnizori de imobilizări”	

– Înregistrarea amortizării lunare (65.000 lei/(4 ani x 12 luni/an)):

1.354,16 lei	6811	=	2817	1.354,16 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea activelor biologice productive”	

– Concomitent cu amortizarea lunară, înregistrarea venitului din subvenție:

1.354,16 lei	4751	=	7584	1.354,16 lei
	„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

5. După 3 luni de la achiziție se vând 20 de ovine, prețul de vânzare fiind de 710 lei/bucată.

• **Conform IAS 20:**

– Vânzarea ovinelor:

14.200 lei	461	=	7573	14.200 lei
	„Debitori diverși”		„Venituri din cedarea activelor biologice productive”	

• **Conform OMFP nr. 1.802/2014:**

– Vânzarea ovinelor:

14.200 lei	461	=	7583	14.200 lei
	„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

– Descărcarea gestiunii:

<u>13.000 lei</u>	%	=	217	13.000 lei
12.459 lei	6583		„Active biologice productive”	
	„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”			
541 lei	2817		„Amortizarea activelor biologice productive”	

– Reluarea la venituri a echivalentului amortizării neînregistrate:

12.459 lei	4751	=	7584	12.459 lei
	„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

6. Se vinde lână de oaie în valoare de 3.575 lei, pentru care se depune la organul abilitat documentația în vederea primirii unui sprijin (subvenție).

• **Conform IAS 20 și OMFP nr. 1.802/2014:**

Nu se fac înregistrări în contabilitate deoarece nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea unei subvenții.

