

Revista Română de **MONOGRAFII** © **CONTABILE**

- ✓ **Active de explorare și evaluare a resurselor minerale. Reglementări contabile aplicabile de la 1 ianuarie 2015**

expert contabil Anca Ivanov

- ✓ **Explicații și exemplificări privind utilizarea noilor conturi 217, 2817 și 2917 conform O.M.F.P. nr. 1.802/2014**

expert contabil Otilia-Mihaela Roman

- ✓ **Monografie privind cheltuielile cu avantajele în natură acordate salariaților și cheltuielile cu tichetele acordate salariaților. Noutăți legislative în 2015**

expert contabil Teodora Lupașcu



Explicații și exemplificări privind utilizarea noilor conturi 217, 2817 și 2917 conform O.M.F.P. nr. 1.802/2014

expert contabil
Otilia-Mihaela Roman

MONOGRAFII
ȘI CAZURI PRACTICE

Una dintre noutățile aduse de Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 – intrate în vigoare de la data de 01 ianuarie 2015 – o constituie și delimitarea mai bună și mai explicită între animalele și plantele din categoria stocurilor față de cele din categoria imobilizărilor.

Deși noile reglementări referitoare la activele biologice se doresc a fi o transpunere a IAS-ului 41 „Agricultură”, acestea fac o diferențiere între **activele biologice de natura stocurilor** și **activele biologice productive de natura imobilizărilor**, delimitări care în standard nu există.

Mai mult decât atât, noile reglementări aduc și modificări și clarificări în ceea ce privește încadrarea animalelor și plantelor într-o categorie contabilă sau alta (imobilizări sau stocuri) față de reglementările aplicate până la data de 31 decembrie 2014, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009.

Dacă în reglementările anterioare, distincția între animalele încadrate ca stocuri și cele încadrate ca imobilizări nu era una foarte clară, în noile reglementări se specifică fără echivoc faptul că în categoria stocurilor se încadrează acele animale și plante, denumite active biologice de natura stocurilor, care sunt deținute pentru a fi tranzacționate sau care se transformă în produse agricole sau în active biologice suplimentare, iar în categoria activelor biologice de natura imobilizărilor – denumite și active biologice productive – se încadrează acele animale și plante din a căror utilizare se obțin diverse produse pe o perioadă mai mare de timp.

De fapt, analiza încadrării animalelor și plantelor ca imobilizări sau ca stocuri se face pornind de la definiția celor două categorii (mai exact, de la condițiile privind recunoașterea acestora în contabilitate).

Imobilizările corporale sunt active care sunt deținute de societate pentru a fi utilizate în producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative, pe parcursul unei perioade mai mari de un an (pct. 190 alin. (1) din noile Reglementări contabile).

Stocurile sunt active circulante care se așteaptă să fie realizate sau sunt deținute cu intenția de a fi vândute sau consumate în cursul normal al ciclului normal de exploatare al unității, sunt deținute, în principal, cu scopul tranzacționării și se așteaptă să fie realizate în termen de 12 luni de la data bilanțului (pct. 268 alin. (1) din noile Reglementări contabile).

Așadar, elementul esențial de diferențiere între cele două categorii de active (imobilizate și stocuri) îl constituie perioada de timp în care este deținut acel activ pentru generarea de beneficii viitoare, respectiv mai mare sau mai mic de 12 luni.

Un alt criteriu delimitatoriu îl reprezintă motivul deținerii: *intenția de tranzacționare sau consumul lor în cadrul unui ciclu normal de producție* (cu alte cuvinte, prin consum, aceste animale și plante „dispar” din unitate) sau deținerea, spre utilizare, pentru a se „recolta” produse într-o perioadă de peste 1 an.

De aici se desprind condițiile pentru departajarea „animalelor și plantelor” în imobilizări sau stocuri.

În categoria stocurilor se vor include acele animale și plante deținute fie cu scopul tranzacționării (spre a fi vândute), fie în vederea consumului lor ca produse agricole, într-o perioadă de cel mult 1 an sau într-un ciclu normal de producție.

În categoria imobilizărilor se vor include acele animale și plante de la care se așteaptă ca beneficiile viitoare să fie realizate într-o perioadă care să depășească un an.

Beneficiile viitoare sunt redede tocmai de produsele rezultate din exploatarea acestora, pe o perioadă mai mare de timp: lapte, lână, struguri, fructe, lemn etc.

De asemenea, beneficiile viitoare pot fi sub forma creșterilor de numerar rezultate din utilizarea animalelor pentru muncă sau agrement.

● ACTIVE BIOLOGICE PRODUCTIVE

În Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, activele biologice productive sunt prezentate distinct la subsecțiunea 3⁴ „Active biologice productive”, din cadrul subsecțiunii 3 „Imobilizări corporale”.

Încă de la începutul subsecțiunii 3⁴ se arată faptul că, în cadrul imobilizărilor corporale, activele biologice productive trebuie reflectate distinct.

În cadrul acestei subsecțiuni, activele biologice productive sunt definite ca fiind orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor.

O caracteristică specificată în Reglementări pentru un activ biologic este acela că un activ biologic este un animal viu sau o plantă vie.

Exemple de active biologice productive:

- vaci exploatare pentru lapte;
- viță-de-vie pentru struguri;
- pomii fructiferi pentru fructe;
- diverși copaci din care se extrage lemnul de foc, dar fără a fi tăiați (probabil copacii din care se taie o parte și care se regenerează);
- oile pentru lapte și lână;
- caii și măgarii de muncă și tracțiune;
- animalele deținute pentru reproducere (de exemplu, tauri).

Se observă că o constantă a acestor active biologice o reprezintă perioada de timp în care sunt utilizate și în care se obțin beneficiile de pe urma lor: mai mare de un an – caracteristică a imobilizărilor corporale.

Un activ biologic va fi recunoscut în contabilitate doar dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor trecute;
- b) este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entității; și
- c) valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

Îndeplinirea condițiilor de mai sus se realizează astfel:

- controlul asupra activului este reprezentat de dreptul de utiliza acel activ ca și un proprietar, în condițiile în care riscurile și beneficiile au fost transferate entității: dreptul de proprietate dovedit cu documente; pentru activitatea agricolă: însemnarea sau marcarea animalelor la momentul nașterii lor; însemnarea sau îngrădirea unei vii, care a fost plantată de entitate din viță de la o altă vie deținută de aceasta;
- beneficiile viitoare obținute de entitate ca urmare a exploatării activelor biologice rezultă din caracteristicile fizice ale acestora: de la vaci se va obține lapte; dintr-o plantație de nuci se vor obține nucile etc.;
- evaluarea credibilă a acestor active se face la costul de achiziție (pentru cele achiziționate), la valoarea de aport (pentru cele primite ca aport la capitalul social), la cost de producție (pentru cele obținute din producția proprie – de exemplu, vițelele născute de vacile existente în cadrul entității și păstrate în entitate pentru a fi utilizate ca animale pentru lapte) sau la o valoare justă (pentru cele primite gratuit sau găsite plus de inventar).

Însă în evaluarea unor active biologice se pot întâlni numeroase **situații complexe**.

De exemplu, există active biologice atașate fizic pe terenul pe care se află, cum ar fi o plantație de viță-de-vie pusă pe un teren terasat. Pentru plantația de vie în sine nu există o piață activă, astfel încât să se poată determina o valoare justă pentru aceasta.

Pe terenul respectiv, pe lângă plantația de viță-de-vie, s-au făcut amenajări, precum terasele pe care este pusă via, șanțuri pentru udat, spalierii, sârmele, diverse alte elemente necesare unei plantații de vie. Dacă s-a achiziționat tot acest întreg (terenul, amenajare și via), însă nu se cunoaște valoarea viei, dar se poate determina valoarea terenului amenajat, atunci din valoarea întregului ansamblu se deduce valoarea terenului și a amenajărilor și se determină valoarea justă a viei – care se va înregistra ca activ biologic productiv.

Din cele prezentate, se observă că încadrarea unor animale în categoria activelor biologice productive – de natura imobilizărilor corporale – se face atât pentru activitatea agricolă (vacile de lapte, oi pentru lapte și lână, plantațiile de viță de vie etc.), cât și pentru alte activități.

De exemplu, o societate comercială cu activitate de cercetare în domeniul resurselor naturale își desfășoară activitatea undeva la munte. Personalul acesteia, pentru a se deplasa și pentru a-și căra aparatele/ustensilele, utilizează cai sau măgari. Aceștia vor fi încadrați, în patrimoniul acestei societăți (evident, dacă îi deține în proprietate), ca active biologice productive, în cont 217, drept animale de tracțiune (sau de muncă).

În scopul delimitării activelor biologice în imobilizări sau stocuri, noile reglementări introduc următoarele conturi:

- 217 Active biologice productive
- 2817 Amortizarea activelor biologice productive
- și
- 2917 Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive.

Aceste conturi nou-incluse în planul de conturi vin, de fapt, **să înlocuiască**, din reglementările anterioare, **conturile 2134 „Animale și plantații”, contul aferent de amortizare 2813 și contul aferent de ajustare 2913.**

Din punct de vedere contabil, nu există o limită valorică de la care activele se recunosc drept imobilizări corporale.

Din punct de vedere fiscal, la art. 24 alin. (1) din Codul fiscal se arată că un mijloc fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este utilizată în producție, livrarea de bunuri, prestarea de servicii, pentru a fi închiriată terților sau în scopuri administrative, care are o durată mai mare de un an și o valoare mai mare decât o limită stabilă prin hotărâre de guvern.

Conform acestor prevederi diferite asupra recunoașterii unei imobilizări, putem să apreciem că profesioniștii contabili trebuie să țină două evidențe: una contabilă (reflectedă în balanță contabilă) și altă fiscală (reflectedă prin situații extracontabile, în scopul determinării corecte a impozitului pe profit).

Însă tot Codul fiscal ne salvează, mai exact alin. (17) al art. 24 din Codul fiscal, care prevede:

„În cazul unei imobilizări corporale care la data intrării în patrimoniu are o valoare fiscală mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, contribuabilul poate opta pentru deducerea cheltuielilor aferente imobilizării sau pentru recuperarea acestor cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol.”

Conform acestei prevederi fiscale, dacă un activ, care îndeplinește, din punct de vedere contabil, criteriile de recunoaștere ca imobilizare corporală, dar are o valoare mai mică decât cea stabilită prin hotărâre de guvern, societatea poate opta pentru amortizarea sa din punct de vedere fiscal și nu pentru încadrarea fiscală ca „obiect de inventar” sau ca alt element de stoc. În acest fel, dacă durata de amortizare economică este identică cu cea fiscală, nu mai există diferențe între contabilitate și fiscalitate, în ceea ce privește cheltuiala cu amortizarea.

► **Funcțiunea acestor conturi este următoarea:**

Pentru contul 217:

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența animalelor de reproducție și muncă, precum și a plantațiilor.

Contul 217 „Active biologice productive” este un cont de **activ**.

■ **În debitul contului 217** „Active biologice productive” se înregistrează:

- valoarea activelor biologice productive achiziționate sau realizate din producție proprie (404, 231);