

UDC: 658.7.035

THE ACCOUNTING OF BIOLOGICAL ASSETS FIXED
CONTABILITATEA ACTIVELOR BIOLOGICE IMOBILIZATE

*FRECAUTEANU Alexandru, PhD, University Professor,
State Agrarian University of Moldova, Chisinau*
*CHISLARU Angela, PhD,
State Agrarian University of Moldova, Chisinau*

*FRECĂUȚEANU Alexandru, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar,
Universitatea Agrară de Stat din Moldova, Chișinău*
*CHIȘLARU Angela, doctor în științe economice, conferențiar universitar,
Universitatea Agrară de Stat din Moldova, Chișinău*

Annotation: *This article deals with the composition and peculiarities of the biological fixed assets of plant and animal origin, the time limits for recognition and the peculiarities of the assessment of biological fixed assets, preparing the documentary of the movement of biological assets, accounting issues and methodological approaches related to the accounting of biological fixed assets.*

Adnotare: *Acest articol tratează componența și particularitățile activelor biologice imobilizate de origine vegetală și animalieră, termenii de recunoaștere și particularitățile evaluării activelor biologice imobilizate, perfectarea documentară a mișcării activelor biologice imobilizate, aspecte contabile și abordări metodologice aferente evidenței activelor biologice imobilizate.*

Keywords: *biological active fixed, agricultural products, biological active additional agricultural products coupled or secondary, the cost of entry, the costs of production the current sector fitotehnic, adult animals rejected etc.*

Cuvinte- cheie: *active biologice imobilizate, produse agricole, active biologice adiționale, produse agricole cuplate sau secundare, cost de intrare, costurile de producție curente ale sectorului fitotehnic, animalele adulte rebutate etc.*

Introducere

Cunoașterea componenței și particularităților specifice activelor biologice imobilizate de origine vegetală și animalieră, a termenilor de recunoaștere, evaluare și reflectare în documentele primare a activelor biologice imobilizate reprezintă unul din sectoarele responsabile ale contabilității financiare din domeniul agriculturii.

Material și metodă

Studiul tematicii abordate a necesitat aplicarea metodelor de cercetare științifică în scopul raționalizării sectorului concret al contabilității. Astfel au fost utilizate metode de nivel empiric, care cuprind observarea, descrierea, calculul, măsurarea, compararea, experimentul, modelarea.

Rezultate și discuții

Conform punctului 13 din SNC „**Particularitățile contabilității în agricultură**” [5] prin active biologice imobilizate se subînțeleg activele biologice mature (adică animalele și plantele vii de o anumită vârstă minimă) care pe parcursul unei perioade mai îndelungate de un an asigură obținerea multiplă:

- sau numai a produselor agricole;
- sau concomitent a produselor agricole și activelor biologice adiționale;
- sau numai a activelor biologice adiționale.

Totodată în componența activelor biologice imobilizate nu se includ activele biologice circulante sub formă de iepuri de casă, animale cu blană scumpă și păsări (toate, bineînțeles, făcând parte din componența capetelor mature), precum și animalele adulte rebutate din cireada (turma) de bază cu scopul punerii la îngrășat și atingerii unor condiții optime de sacrificare sau vânzare pentru carne (este vorba, în special, despre un anumit plafon al masei vii și o anumită stare de îngrășare a exemplarelor în cauză). Excepția dată se explică prin relevanța practică, tradiții multianuale și necesitatea de a simplifica ținerea evidenței.

La primul grup de active biologice imobilizate de la care se obțin în mod regulat (sistematic) doar produse agricole (indiferent de tipul acestora – de bază, cuplate sau secundare) se referă viile, livezile și spațiile de culturi bacifere pe rod, plantațiile-mamă de portaitoi viticol și pomicol date în exploatare, semănăturile de culturi furajere multianuale (lucernă, trifoi, sparceță etc.) utilizate după destinație și alte specii de plante perene mature al căror cost de intrare se raportează periodic (lunar) la costurile de producție curente ale sectorului fitotehnic prin intermediul calculării amortizării. În afară de aceasta, în unele gospodării țărănești (de fermier) cu specializare îngustă din apropierea municipiilor sau orașelor la grupul dat de active biologice imobilizate se referă de asemenea spațiile cu plante multianuale ornamentale (crizantemă, bujor, trandafir, lelea ș. a.) și legumicole (leuștean, hrean, măcriș, pătrunjel etc.) care în întreprinderile agricole corporative nu se cultivă din cauza insuficienței brațelor de muncă, lipsei piețelor de desfacere proxime și a unor cumpărători angro stabili, caracterului imprevizibil al prețurilor de comercializare etc.

La cel de-al doilea grup de active biologice imobilizate care asigură obținerea multiplă atât a produselor agricole, cât și a activelor biologice adiționale se referă animalele adulte productive de specii copitate și paricopitate. Din componența acestora fac parte bovinele (acestea, la rîndul său, includ vacile mulgătoare, vacile aflate în repaus mamar, vacile cu sterpăciune temporară și taurii reproducători), ovinele și caprinele. Produsele agricole care se obțin de la aceste specii de animale sînt reprezentate de lapte, lînă, pielicele și gunoiul de grajd (sau de stînă), iar activele biologice adiționale – de viței, miei și iezi [2, p. 573].

La cel de-al treilea grup de active biologice imobilizate de la care se obțin, de regulă, numai active biologice adiționale se referă porcinele și cabalinele. Astfel, de la scroafele de bază se obțin porci, iar de la iepurile gestante – mînji. Apele reziduale și excrementele rezultate din întreținerea porcinelor sînt nocive și în scopuri agricole nu se utilizează, iar gunoiul de grajd (în special, băligarul) la intrări nu se mai trece (după cum se proceda pe timpuri cînd acesta servea ca combustibil organic pentru cultivarea plantelor în răsadnițe), fiind considerat un deșeu inutil. Totodată este necesar de menționat că în cazul sacrificării pe teren a porcinelor din turma de bază (indiferent de faptul dacă acestea au fost puse sau nu la îngrășat) se obțin carcase (vezi tabelul 1 din standardul contabil ramural) sau carne (vezi punctul 37 din același act normativ), ceea ce, în fond, este una și aceeași. Ambele tipuri de bunuri (cu denumiri diferite, dar conținut economic și substanțial asemănător) sînt calificate oficial drept produse agricole de bază rezultate din încetarea proceselor vitale ale activelor biologice din regnul animal. Însă, în opinia persoanelor inițiate,

tentativa de atribuire a carcaselor (sau cărnii) la categoria produselor agricole obținute de la efectivul de porcine din turma de bază pare a fi dubioasă și nu are suficiente argumente. Asemenea afirmație se bazează pe următoarele raționamente profesionale și discrepanțe de ordin metodologic sau tehnologic:

- în primul rând, pînă la trecerea la noile reglementări contabile naționale carnea obținută din sacrificarea animalelor era considerată produs agricol doar în cazul în care aceste animale au fost crescute în gospodăria proprie (vezi paragraful 6 din S.N.C. 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”). În toate celelalte cazuri (cînd, de exemplu, capetele sacrificate au fost achiziționate contra plată, procurate pe bază de barter, primite ca aport în capitalul social sau cu titlu gratuit etc.) carnea (deopotrivă cu carcasele) era calificată drept un produs de fabricație industrială. Ce-i drept, nu era clar ce trebuia de subînțeles prin noțiunea de animale crescute în gospodăria proprie (sau pe teren) – numai exemplarele făcute la fața locului sau și cele parvenite de la terți prin diferite moduri, cu sau fără stabilirea unei durate minime de întreținere la întreprindere. Această lacună inevitabil genera incertitudini și conducea la tratamente contabile diferite ale unor evenimente identice.

În noul standard contabil ramural restricția în cauză (de creștere a animalelor sacrificate numai în gospodăria proprie) a fost abrogată, considerîndu-se că prin asemenea modificare radicală (dar destul de simplă) problema delimitării produselor obținute pe sfere de activitate va fi soluționată definitiv. În realitate decizia adoptată de elaboratorii noului act juridic a avut un efect contradictoriu: pe de o parte, ea a înlăturat o confuzie vădită (ceea ce poate fi apreciat ca o realizare a bunului simț), iar pe de altă parte, a generat o nouă discordanță dintre efortul depus de întreprinderile agricole și efectul respectiv obținut de acestea. Astfel, potrivit modificării operate de acum înainte se consideră produs agricol chiar și acea carne care a fost obținută din sacrificarea imediată (în aceeași zi) sau subită (în decursul cîtorva zile) a animalelor parvenite din afară (indiferent de modalitatea intrării și înregistrării efectivului în cauză). Este evident că în situația descrisă gospodăriile practic nu desfășoară activitate agricolă și nici nu suportă (sau suportă în proporții extrem de reduse) costuri de producție legate de întreținerea șeptelului sacrificat (inclusiv sub formă de active biologice imobilizate). De aceea ar fi logic ca și carnea (sau carcasele) obținută să fie calificată în așa caz drept produs agricol doar într-un quantum minim sau nesemnificativ (compatibil, de exemplu, cu valoarea contabilă a furajelor consumate sau cu costul planificat al zilelor de furajare), dar nicidecum în întregime (după cum se prevede oficial începînd cu 1ianuarie 2014);

- în al doilea rând, carnea (sau carcasele) obținută din sacrificarea scroafelor de bază sau vierilor reproducători are un șir de particularități după cum urmează [2, p. 589]:

- a) ea se obține nu multiplu (de mai multe ori) în decursul unei perioade de cîțiva ani, ci doar o singură dată;

- b) obținerea ei are loc nu pe parcursul duratei de utilizare după destinație a efectivului matur, ci după încheierea acestei durate în legătură cu rebutarea animalelor din turma de bază și punerea la îngrășat sau în consecința unei sacrificări directe (planificată sau forțată);

- c) în aspect calitativ și cantitativ carnea în cauză reprezintă o parte componentă indisolubilă a activului biologic imobilizat care însă s-a format preponderent cu mult mai înainte de încetarea proceselor vitale ale organismului respectiv (mai exact, la etapa de creare a activului biologic în cauză, dar nu în perioada de utilizare a acestuia după destinație);

- d) după proveniență (sau în plan causal) carnea examinată nu diferă cu nimic de materialul lemnos rezultat din defrișarea plantațiilor perene pe rod care, de regulă, servește ca combustibil solid pentru populația rurală. Ambele tipuri de bunuri (adică carnea și materialul lemnos) provin din

una și aceeași operațiune economică – încetarea (sau curmarea) forțată a activității vitale a unor animale sau plante mature vii. Diferă doar modul de efectuare (sau tehnologia) a acestei încetări. Într-un caz ea are loc prin sacrificare manuală, iar în alt caz – prin defrișare mecanizată. Dar nici sacrificarea animalelor mature și nici defrișarea plantațiilor perene pe rod nu se înscriu în cercul lucrărilor inerente activității agricole care potrivit punctului 5 din SNC „**Particularitățile contabilității în agricultură**” [5] trebuie să fie legate sau de transformarea biologică a animalelor și plantelor vii, sau de procesul recoltării. Este evident că în cazul sacrificării sau defrișării nu poate fi vorba nici despre un fel de transformare biologică care se manifestă în practică prin procese de creștere, producere, reproducere și degenerare. La sacrificare sau defrișare nici unul din aceste patru procese nu e de față, întrucât fiecare din ele în parte sau toate împreună se asociază doar cu utilizarea animalelor și plantelor vii. Recoltarea de asemenea, în opinia noastră, nu poate fi echivalată cu sacrificarea și defrișarea, deși în standardul contabil ramural se afirmă contrariul, subînțelegându-se prin recoltare atât separarea produselor agricole de plantele sau animalele respective, cât și încetarea proceselor vitale ale activelor biologice imobilizate. Considerăm că abordarea oficială a acestei probleme contravine nu numai experienței multianuale de ținere a evidenței contabile în sectorul agrar, dar și mecanismului de generalizare în ansamblu pe economie a datelor aferente activității întreprinderilor agricole, prevederilor **Clasificatorului activităților din economia Moldovei**, aprobat prin Hotărârea Colegiului Național de Statistică nr. 20 din 29 decembrie 2009 [1], publicațiilor unor savanți notorii din domeniul contabilității ramurale etc. Astfel, nici în unul din agenții de informație prezentați trimestrial sau anual Direcției raionale statistică de către gospodării (inclusiv raportul statistic nr. 24 – agr „Starea sectorului zootehnic”) sacrificarea șeptelului (indiferent de vârsta acestuia și grupul tehnologic de apartenență) nu este considerată parte componentă a sectorului zootehnic. Respectiv nici carnea obținută din sacrificare nu se atribuie la totalitatea produselor agricole.

Actualmente **recunoașterea activelor biologice imobilizate** (adică trecerea acestora la intrări într-un cont sintetic omonim, cu reflectarea ulterioară în rîndul 060 din bilanțul anual sau semianual) are loc la darea lor în exploatare (punere în funcțiune), cu întocmirea concomitentă a unui document primar tipizat sau de formă liberă care să ateste începerea utilizării după destinație. Aceasta se întâmplă în următoarele termene sau după derularea următoarelor evenimente:

- în cazul plantațiilor de măr în proces de intrare pe rod termenul minim de transferare a livezilor în categoria plantațiilor pe rod îl constituie sfîrșitul anului 3 (sau începutul anului 4) de vegetație, iar termenul maxim – sfîrșitul anului 8 (sau începutul anului 9) de vegetație. Termenul concret de transferare depinde de mai mulți factori (gradul de creștere a portaltoiului, forma coroanei, condițiile de dezvoltare și întreținere a plantației etc.) și se stabilește de o comisie specială constituită de organul reprezentativ al administrației publice locale sau de o comisie de stat formată în conformitate cu modul prevăzut de Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare (în cazul unor arii extinse care depășesc 100 hectare);

- în cazul plantațiilor de piersic și gutui – termenul de transferare este unic, nu depinde de starea pomilor și se asociază cu al cincilea an de vegetație. În practică aceasta înseamnă că transferarea urmează să fie efectuată sau la finele celui de-al patrulea an de vegetație, sau la începutul celui de-al cincilea;

- în cazul plantațiilor de cais – termenul de transferare de asemenea este unic și survine după expirarea celui de-al cincilea an de vegetație;

- în cazul plantațiilor de zmeur și frag - termenul în cauză survine după primul an de vegetație;

• în cazul plantațiilor de viță de vie – transferarea are loc după finalizarea celui de-al patrulea an de vegetație și se efectuează în conformitate cu prevederile **Regulamentului privind evidența contabilă a plantațiilor viticole în procesul plantării, exploatării și defrișării acestora** care a fost aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 21 din 24 februarie 2014 [3]. Totodată transferarea poate fi amânată cu un an în cazul în care gradul de dezvoltare a plantației viticole este nesatisfăcător;

• în cazul perdelelor forestiere de protecție a câmpurilor și a spațiilor cu copaci și/sau arbuști decorativi de ocrotire a mediului ambiant – termenul de transferare nu este reglementat printr-un act normativ de uz național și de cele mai multe ori se asociază cu împreunarea coroanelor sau atingerea unor anumiți parametri de dezvoltare (înălțime, grosimea tulpinii la suprafața solului, circumferința coroanei ș. a.);

• în cazul juncilor în vîrstă de peste doi ani (junincilor sau mînzatelor) – în ziua fătării sau după încheierea perioadei de testare a productivității lactate efective care nu trebuie să depășească trei luni. Prima variantă se aplică atunci cînd la întreprindere evidența zootehnică ca o varietate a evidenței tehnico-operative se află la un nivel înalt, cînd calitățile de prăsilă ale efectivului de bovine sînt monitorizate în mod regulat (inclusiv prin deschiderea și completarea unor fișe pe fiecare cap în parte, cu indicarea multor date amănunțite privind trăsăturile individuale ale strămoșilor pe ambele linii parentale din trei generații precedente) și corespund cerințelor în vigoare, iar componența cirezii se ameliorează permanent. În așa caz productivitatea vacilor primipare (sau a mînzatelor la prima fătare) practic nu poate fi mai mică decît cea pronosticată, iar includerea lor în cireada de bază nu generează nici un fel de dubii.

Evaluarea activelor biologice imobilizate la fel este o problemă actuală și abordată de către specialiști.

Animalele adulte productive și/sau de lucru, precum și plantațiile (sau semănăturile) perene pe rod care au fost recunoscute în calitate de active biologice imobilizate se estimează la costul de intrare. La rîndul său, acest cost (mai exact, mărimea și elementele lui constitutive) depinde de sursa de proveniență (sau direcția de intrare) a valorilor patrimoniale în cauză și este egal:

• în cazul achiziționării contra plată, cu achitarea în mod tradițional (în prealabil, imediat sau într-un termen redus negociat de părți) – cu valoarea de cumpărare suplimentată cu costurile de achiziție. Ultimele, în particular, sînt reprezentate de taxele vamale și plățile pentru procedurile vamale (în cazul efectuării operațiunilor de import), impozitele nerecuperabile prevăzute de legislația în vigoare, costurile de transport - aprovizionare și unele costuri legate de aducerea activelor biologice în stare aptă pentru utilizare (de exemplu, costurile de marcare și identificare a animalelor). Totodată potrivit punctului 8 din SNC „**Imobilizări necorporale și corporale**” [4] din prețul (sau valoarea) de cumpărare se scad toate reducerile, rabaturile și sconturile comerciale acordate de furnizor în momentul procurării (perfectării documentare a cedării dreptului de proprietate).

• în cazul achiziționării contra plată de la terți, cu amînarea achitării unei părți sau a întregii datorii peste termenul obișnuit de creditare comercială – cu valoarea de cumpărare suplimentată cu costurile de achiziție (în cazul în care politicile contabile ale entității nu conțin prevederi speciale privind recunoașterea separată a cotei-părți a costului de intrare al activelor imobilizate achiziționate cu condiția achitării amînate a acesteia peste termenul obișnuit de plată) sau cu valoarea actualizată a plății nominale suplimentată de asemenea cu costurile de achiziție (în cazul în care entitatea a decis să se abată de la dispozițiile actului normativ național și să aplice prevederile punctului 23 din IAS 16, cu includerea acestor prevederi în politicile sale contabile). Prima variantă este simplă, grăitoare și rezultă organic din dispozițiile noului SNC „**Imobilizări necorporale și**

corporale” [4]. În cazul aplicării acestei variante costul de intrare al activului procurat nu diferă de valoarea de cumpărare sau suma contractuală (fără T.V.A.) indicată în factura fiscală a furnizorului și, ca urmare, neglijează faptul că achitarea plății a fost amînată (parțial sau integral) peste termenul obișnuit de decontări;

• în cazul parvenirii de la terți pe calea schimbului, adică pe bază de barter sau de vânzare reconvențională a altor active nemonetare sau a unei combinații de active nemonetare și monetare – cu valoarea de cumpărare sau suma contractuală (fără T.V.A.) indicată în factura fiscală a expeditorului activelor biologice imobilizate. Asemenea abordare este prevăzută de punctul 12 din **SNC „Imobilizări necorporale și corporale”** [4] care stabilește expres că orice tranzacție de barter se tratează de acum înainte ca două operațiuni economice autonome: prima – înstrăinarea activului (grupului de active) transmis în schimb, iar a doua – preluarea activului (sau grupului de active) primit în schimb. În aspect metodologic și aplicativ prima operațiune se asociază cu vânzarea, iar cea de-a doua – cu cumpărarea.

Mișcarea activelor biologice imobilizate și modificarea costului de intrare al acestora în caz de depreciere sau reevaluare se perfectează cu următoarele **documente primare**: act de transferare a animalelor dintr-un grup în alt grup; act de rebutare a animalului din cireada de bază; act de achiziție a mărfurilor; factură și/sau factură fiscală; act de ieșire a animalelor și păsărilor (sacrificare, tăiere forțată și pieire); act de dare în exploatare a plantațiilor perene; act de trecere a plantației viticole tinere în categoria de plantație viticolă pe rod; act de casare a plantațiilor perene; act de defrișare a plantațiilor perene; act de casare a plantației viticole; act de defrișare a plantației viticole; act de dare în exploatare a culturilor multianuale de câmp; act de casare a culturilor multianuale de câmp; act de reevaluare a activelor biologice imobilizate; notă contabilă etc.

Generalizarea informație privind existența și mișcarea animalelor adulte productive și de lucru, plantațiilor perene pe rod și a semănăturilor de culturi multianuale de câmp se efectuează cu ajutorul contului de activ **132 „Active biologice imobilizate”**. În debit se reflectă intrarea activelor în cauză și majorarea valorii acestora în urma diferitor evenimente (ajustarea costului planificat la cel efectiv, corectarea erorilor comise în anii precedenți etc.), iar în credit – ieșirea activelor examinate, diminuarea valorii acestora și alte operațiuni mai puțin frecvente (de exemplu, înregistrarea stocurilor obținute din lichidarea activelor biologice imobilizate în limitele valorice reziduale preconizate inițial). Soldul contului este debitor și reprezintă valoarea activelor biologice imobilizate existente la întreprindere la finele lunii, trimestrului sau anului. De menționat că, de regulă, acest sold nu coincide cu suma înscrisă în rîndul *060 „Active biologice imobilizate”* din bilanțul anual (sau semianual) al entității. Diferența este condiționată de faptul că potrivit punctului 35 din **SNC „Prezentarea situațiilor financiare”** [3] de acum înainte în bilanț nu se mai reflectă costul de intrare al activelor imobilizate, ci doar valoarea lor contabilă. Iar această valoare este mai mică decît costul de intrare cu suma cumulată a amortizării și deprecierei.

Planul general de conturi contabile nu prevede deschiderea subconturilor la contul sus-menționat. Totuși la latitudinea întreprinderii (mai cu seamă, în cazurile cînd numărul activelor în cauză este semnificativ, componența lor – variată, iar condițiile juridice de utilizare – diverse) pot fi deschise anumite subconturi în dependență de particularitățile acestor active (de exemplu, *1321 „Animale adulte productive”, 1322 „Animale adulte de lucru”, 1323 „Plantații perene pe rod”, 1324 „Semănături de culturi multianuale de câmp”, 1325 „Alte active biologice imobilizate”, 1326 „Active biologice imobilizate transmise în gaj”, 1327 „Active biologice imobilizate sechestrate conform deciziei organelor autorizate”* etc.).

Evidența analitică a activelor biologice imobilizate se ține pe tipuri ale acestora, obiecte (elemente) de evidență a imobilizărilor, gestionari și alte direcții prevăzute în politicile contabile ale entității.

În continuare sînt prezentate cele mai frecvente formule contabile care țin de mișcarea activelor biologice imobilizate la întreprinderile agricole.

1. Transferarea tineretului de reproducție în cireada (turma) de bază:

- debit contul **132 „Active biologice imobilizate”**;
- credit contul **131 „Active biologice imobilizate în curs de execuție”**.

Notă. Printr-o formulă contabilă similară se reflectă intrarea plantațiilor perene pe rod și darea în exploatare a semănturilor de culturi multianuale de câmp.

În afară de aceasta, trebuie de menționat că transferarea tineretului de reproducție în componența animalelor adulte poate fi reflectată și în alt mod – prin creditarea contului **212 „Active biologice circulante”**. Totul depinde de condițiile concrete de gestionare a procesului de creștere a capetelor tinere la o întreprindere sau alta (vezi punctul 14 din **SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”** [5]).

2. Permutarea animalelor adulte productive sau de lucru de la un gestionar la alt gestionar (de exemplu, de la un cioban la alt cioban sau de la un căruțaș la alt căruțaș), cu sau fără modificarea locului de utilizare:

- debit contul **132 „Active biologice imobilizate”**;
- credit contul **132 „Active biologice imobilizate”**.

Notă. Printr-o formulă contabilă similară se reflectă sechestrarea activelor biologice imobilizate conform deciziei organelor autorizate, transmiterea acestora în gaj sau în leasing operațional, precum și operațiunile economice cu sens opus (ridicarea sechestrului, anularea gajului, expirarea termenului contractului de leasing etc.).

3. Reflectarea costului de intrare (fără T.V.A. și reducerile, rabaturile sau sconturile comerciale acordate în momentul procurării) al activelor biologice imobilizate achiziționate de la terți (alte gospodării agricole, stațiuni tehnologico-experimentale de stat, persoane fizice cetățeni etc.) contra plată sau pe calea schimbului cu alte active (adică prin așa-numitul barter):

- debit contul **132 „Active biologice imobilizate”**;
- credit conturile **421 „Datorii comerciale pe termen lung”, 521 „Datorii comerciale curente”, 544 „Alte datorii curente”** etc.

4. Înregistrarea activelor biologice imobilizate parvenite de la fondatori sub formă de aport în capitalul social al întreprinderii nou-înființate, cu estimarea acestora la valoarea prevăzută în actele de constituire ale entității sau la valoarea de piață a unor active similare:

- debit contul **132 „Active biologice imobilizate”**;
- credit contul **313 „Capital nevărsat”**.

5. Înregistrarea activelor biologice imobilizate parvenite de la proprietarii întreprinderii în funcțiune cu scopul majorării capitalului social al acesteia:

- debit contul **132 „Active biologice imobilizate”**;
- credit contul **314 „Capital neînregistrat”**.

Notă. Estimarea acestor active are loc în același mod ca și în cazul creării unei întreprinderi noi (vezi operațiunea economică 4).

6. Reflectarea sumei T.V.A. aferentă valorii de cumpărare a activelor biologice imobilizate procurate contra plată (sau pe bază de barter) de la agenți economici autohtoni (adică de la

întreprinderi rezidente ale Republicii Moldova) în cazul în care beneficiarul nu este înregistrat ca plătitor de T.V.A. și sînt respectate toate condițiile de recunoaștere a activelor în cauză:

- debit contul **132 „Active biologice imobilizate”**;
- credit conturile **421 „Datorii comerciale pe termen lung”, 521 „Datorii comerciale curente”** etc.

Notă. Cu alte cuvinte, în cazul dat suma T.V.A. se include în costul de intrare, ceea ce se conformează dispozițiilor punctului 8 din SNC **„Imobilizări necorporale și corporale”**.

7. Înregistrarea animalelor adulte productive sau de lucru parvenite de la persoanele culpabile în contul recuperării prejudiciului material cu bunuri echivalente:

- debit contul **132 „Active biologice imobilizate”**;
- credit contul **532 „Datorii față de personal privind alte operații”**.

8. Reflectarea valorii de piață a plusurilor de active biologice imobilizate constatate cu ocazia inventarierii:

- debit contul **132 „Active biologice imobilizate”**;
- credit contul **612 „Alte venituri din activitatea operațională”**.

9. Reflectarea sumei majorării (ajustării) costului de intrare al activelor biologice imobilizate (de exemplu, berbeci reproducători) procurate în anii precedenți în legătură cu faptul că costurile de transport-aprovizionare la acel moment au fost raportate în mod eronat la cheltuielile administrative:

- debit contul **132 „Active biologice imobilizate”**;
- credit contul **331 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți”**.

10. Înregistrarea activelor biologice imobilizate primite cu titlu gratuit (ca donație):

- debit contul **132 „Active biologice imobilizate”**;
- credit contul **622 „Venituri financiare”**.

11. Reincluderea în componența plantațiilor perene pe rod a livezilor și viilor casate care n-au fost defrișate în termenul cuvenit:

- debit contul **132 „Active biologice imobilizate”**;
- credit contul **621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate”**.

12. Decontarea sumei amortizării cumulate a activelor biologice imobilizate care au fost casate din cauza uzurii fizice și/sau învechirii morale, au fost înstrăinate prin vânzare, aportare sau donare, au fost distruse în urma calamităților naturale sau au ieșit din patrimoniul întreprinderii prin orice alt mod:

- debit contul **133 „Amortizarea și deprecierea activelor biologice imobilizate”**;
- credit contul **132 „Active biologice imobilizate”**.

13. Decontarea unei părți din costul de intrare al activelor biologice imobilizate casate sau lichidate prematur (adică pînă la expirarea duratei de utilizare) care este egală cu diferența dintre valoarea amortizabilă și suma amortizării cumulate:

- debit contul **721 „Cheltuieli cu active imobilizate”**;
- credit contul **132 „Active biologice imobilizate”**.

14. Reflectarea valorii realizabile nete a bunurilor utilizabile obținute din casarea (lichidarea) activelor biologice imobilizate (de exemplu, buturugi, tulpini, crengi etc.) în cazul în care această valoare este mai mică sau egală cu valoarea reziduală stabilită din timp:

- debit contul **211 „Materiale”**;
- credit contul **132 „Active biologice imobilizate”**.

Concluzii

Cercetarea a urmărit din punct de vedere teoretic tratamentele contabile și abordările metodologice aferente **activelor biologice imobilizate**. Din cele relatate mai sus rezultă că **recunoașterea activelor biologice imobilizate** are loc la darea lor în exploatare, cu întocmirea concomitentă a unui document primar tipizat sau de formă liberă care să ateste începerea utilizării după destinație. **Planul general de conturi contabile** nu prevede deschiderea subconturilor la contul **132 „Active biologice imobilizate”**. Totuși la latitudinea întreprinderii (mai cu seamă, în cazurile când numărul activelor în cauză este semnificativ, componența lor – variată, iar condițiile juridice de utilizare – diverse) pot fi deschise anumite subconturi în dependență de particularitățile acestor active. Evidența analitică a activelor biologice imobilizate se ține pe tipuri ale acestora, obiecte (elemente) de evidență a imobilizărilor, gestionari și alte direcții prevăzute în politicile contabile ale entității.

Bibliografie

1. Clasificatorul activităților din economia Moldovei: aprobat prin Hotărârea Colegiului Național de Statistică nr. 20 din 29 decembrie 2009.
2. Frecăuțeanu, A. Contabilitate pentru profesioniști. Volumul I. Chișinău: Editura „Print-Caro”, 2015. 734 p.
3. Regulamentul privind evidența contabilă a plantațiilor viticole în procesul plantării, exploatării și defrișării acestora: aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 21 din 24 februarie 2014.
4. Standardul Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237.
5. Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237.
6. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237.