

ASPECTE PRIVIND ARENDAREA ACTIVELOR BIOLOGICE ȘI A TERENURILOR

Prof. univ. dr. Todea Nicolae - Universitatea „1 Decembrie 1918” Alba Iulia, e-mail: ntodea@uab.ro

Asist. univ. drd. Deaconu Sorin-Constantin - Universitatea „1 Decembrie 1918” Alba Iulia, e-mail: deaconu_sorin@yahoo.com

Rezumat:

This article treats aspects concerning lease biological assets and land. Too, in this paper are presenting aspects concerning recognition biological assets and lands in balance sheet.

Economia rurală românească este într-o prea mare măsură dominată de agricultură, a cărei trăsătură predominantă este procentul foarte mare a fermelor de subzistență, care produc în principal pentru autoconsum comercializând pe piață doar marginal. Dată fiind dominația sectorului agricol, economia rurală rămâne foarte slab integrată în economia de piață. În plus, fermele de subzistență acced foarte greu la alte surse de venituri și de aceea, bunăstarea unei părți importante a populației rurale depinde exclusiv de nivelul de profitabilitate al fermelor¹.

Rentabilitatea exploatațiilor agricole poate fi asigurată numai în condițiile existenței unei piețe funciare dezvoltate.

Dar piața funciară nu este pe deplin dezvoltată în România deși astăzi, noii proprietari funciari au la dispoziție o gamă largă de opțiuni în ceea ce privește utilizarea terenurilor pe care le dețin: să le exploateze individual, să se alătore nou-createlor asociații formale sau informale, să dea în arendă terenurile altor persoane, societăților pe acțiuni sau asociațiilor ori să le vândă. După circa 15 ani de tranziție, se pare că noii proprietari privați au decis în mare parte să nu se alătore formelor asociative și să exploateze individual pământul ori să-l arendeze.

Arenda reprezintă cedarea temporară a dreptului de exploatare a unor bunuri, în schimbul unei plăți. Mai poate avea și sensul unei sume plătite de arendaș proprietarului pentru arendarea unui bun².

Potrivit legii arendării nr. 16/1994 cu modificările și completările ulterioare, prin arendare se înțelege contractul încheiat între proprietar, uzufructuar³ sau alt deținător legal de bunuri agricole și arendaș, cu privire la exploatarea bunurilor agricole⁴, pe o durată determinată și la un preț stabilite de părți.

Paralel cu conceptele de arendare și arendă considerăm util să facem o prezentare și a noțiunii de rentă.

¹ Studiu realizat de Mihail Dumitru, Dana Diminescu, Valentin Lazea, *Dezvoltarea rurală și reforma agriculturii românești*, 2004 (<http://www.cerope.ro/pub/study54ro.htm>).

² Academia Română, Institutul de lingvistică „Iorgu Iordan”, *Dicționarul explicativ al limbii române*, Ediția a II-a, Editura Univers Enciclopedic, București, 1998, p. 56.

³ Uzufructuarul reprezintă persoana care deține dreptul de a se folosi pe deplin de un bun care aparține altei persoane și pe care trebuie să-l restituie la încetarea acestui drept.

⁴ Prin bunuri agricole, potrivit normelor românești, care pot fi arendate se înțelege terenuri cu destinație agricolă, și anume: terenuri agricole productive - arabile, viile, livezile, pepinierele viticole, pomicele, arbuștii fructiferi, plantațiile de hamei și duzi -, pășunile împădurite, terenurile ocupate cu construcții și instalații agrozootehnice, amenajări piscicole și de îmbunătățiri funciare, drumurile tehnologice, platformele și spațiile de depozitare care servesc nevoilor producției agricole și terenurile neproductive care pot fi amenajate și folosite pentru producția agricolă, precum și animalele, construcțiile de orice fel, mașinile, utilajele și alte asemenea bunuri destinate exploatarei agricole. Facem precizarea că IAS 41 Agricultură utilizează sintagma active biologice ce sunt definite ca animale vii sau plante.

Renta reprezintă venitul regulat pe care îl poate obține un proprietar în virtutea dreptului său de proprietate asupra unui teren, capital etc. (prin cedarea contra plată a dreptului său de folosință a acestora)⁵.

În literatura de specialitate sunt prezentate diferite definiții și forme ale rentei. Considerăm interesantă opinia celebrului economist Adam Smith care pune mărimea rentei în legătură atât cu fertilitatea solului, cât și cu poziția și așezarea acestuia. Astfel, „renta pământului variază nu numai cu fertilitatea lui, oricare i-ar fi producția, dar și cu situația lui, oricare i-ar fi fertilitatea. Pământul din vecinătatea unui oraș dă o rentă mai mare decât cel, egal de fertil, dintr-o parte mai îndepărtată a țării. Deși nu costă mai multă muncă cultivarea unuia decât a celuilalt, întotdeauna costă mai mult aducerea pe piață a producției de pe solul mai îndepărtat”⁶.

De asemenea, renta a făcut obiectul dezbaterilor pe care W. Petty le-a prezentat în lucrarea de referință *Tratat asupra impozitelor și taxelor*. În opinia acestuia, renta reprezintă plusul de valoare peste cheltuielile de exploatare a pământului, a cărei mărime depinde de oferta și cererea de produse agricole, iar orice creștere a cererii de produse agricole determină o creștere a prețului lor și, deci, a rentei.

Considerăm că noțiunile de arendă și rentă pot fi confundate, deoarece au sensuri foarte asemănătoare. Putem desprinde ideea că pot fi arendate atât terenurile, cât și activele biologice, iar suma încasată din cedarea dreptului de exploatare poate fi în natură sau în bani și poate fi denumită arendă, respectiv rentă.

Obiectul acestui articol îl reprezintă arendarea activelor biologice și a terenurilor. Potrivit normelor internaționale tratamente contabile privind activele biologice se regăsesc în IAS 41 Agricultură, iar tratamente privind terenurile se regăsesc în IAS 16 Imobilizări corporale.

Terenurile reprezintă suprafețe de pământ cu diverse destinații, iar din punct de vedere contabil acest concept înglobează și amenajările de terenuri. Suprafețele de pământ prezintă particularitatea că nu se amortizează, deoarece se consideră că au o durată de viață utilă nelimitată și nu pot fi obținute din producție proprie.

Majoritatea terenurilor sunt utilizate pentru⁷:

- activități economice de producție și valorificare a producției agricole, silvice, piscicole și de acvacultură, precum și în cele de protecție și conservare a mediului;
- activități economice neagricole: meșteșugărești și de mică industrie pentru prelucrarea și valorificarea materiilor prime preponderent locale, artizanat, servicii și alte asemenea;
- activități economice de agrement și turism.

Potrivit Dicționarului Explicativ terenul reprezintă o întindere de pământ delimitată (considerată după relieful sau după situarea sa în spațiu)⁸. În paralel cu noțiunea de teren considerăm util să definim și conceptul de fond funciar care reprezintă totalitatea suprafețelor de teren aflate între granițele unei țări, unei unități administrativ-teritoriale sau unei unități agricole⁹.

În funcție de destinație, fondul funciar este alcătuit din următoarele grupe de terenuri:

- terenuri agricole;
- terenuri forestiere;
- terenuri aflate permanent sub ape;
- terenuri cu destinații speciale etc.

⁵ Academia Română, Institutul de lingvistică „Iorgu Iordan”, *op. cit.*, p. 915.

⁶ Adam Smith, *Avuția națiunilor – vol I*, Editura Academiei, București, 1962, p. 104.

⁷ *Ordinul nr. 173/160/93 din 03/mar.; 22/mar.; 25/mar/2004 privind definirea și caracterizarea noțiunii de spațiu rural.*

⁸ Academia Română, Institutul de lingvistică „Iorgu Iordan”, *op. cit.*, p. 1085.

⁹ *Ibidem*, p. 404.

Dacă facem paralelă între conceptul de arendă și cel de leasing putem constata că există o serie de asemănări, dar și deosebiri.

IAS 17 „Leasing” prevede că leasingul este „un acord prin care locatorul transmite locatarului, în schimbul unei plăți sau unei serii de plăți, dreptul de a utiliza un bun pe o perioadă convenită de timp” (IAS 17, paragraful 3).

Prezentăm mai jos o paralelă între conceptele de leasing și de arendă.

Paralelă între leasing și arendă

Tabel nr. 1

Variabile	Leasing	Arendă
1. Părțile contractante	1. Furnizor = Vânzător 2. Societatea de leasing = Cumpărător = Locator 3. Beneficiarul de leasing = Utilizator = Locatar	1. Arendator 2. Arendaș
2. Proprietarii obiectului:	Societatea de leasing	Arendatorul
3. Calitatea părților contractante	Persoane fizice și juridice	Persoane fizice sau juridice ¹⁰
4. Precizări referitor la contract	Se încheie în formă scrisă	Se încheie în formă scrisă, dar un exemplar se depune la Consiliul local
5. Durata contractului	Variabilă, în funcție de tipul de leasing (operațional, financiar etc.)	Nu poate fi mai mică de 5 ani ¹¹
6. Recunoașterea activelor biologice	Depinde de forma de leasing	Depinde de tipul exploatației agricole ¹²

¹⁰ Inițial prin Legea arendării nr. 16/1994 se prevedea că arendaș poate fi doar o persoană fizică sau juridică română (sublinierea ne aparține). Prin Legea nr. 276/2005 pentru modificarea art. 3 din Legea arendării nr. 16/1994, **Monitorul Oficial nr. 903/2005**, se prevede:

- arendașii, persoane fizice, pot fi cetățeni români sau cetățeni străini;
- arendașii, persoane juridice, pot fi de naționalitate română sau străină. Aceste modificări aduse legii arendării au provocat reacții din partea opiniei publice, poate justificate, deoarece considerăm că și în România sunt suficienți investitori dornici să efectueze plasamente în domeniul agricol. Mai trebuie precizat că aceste modificări vor intra în vigoare odată cu aderarea României la Uniunea Europeană.

În ceea ce privește arenda, mai trebuie menționat că arendașul devine agricultor, pe când în cazul leasingului, locatorul nu dobândește această calitate.

¹¹ De la această regulă există și excepții. Astfel, în cazul plantațiilor de viță de vie, de pomi, de arbuști fructiferi, de hamei și duzi în declin, durata arendării poate fi mai mică de 5 ani în funcție de starea plantației și, respectiv, de durata de exploatare rămasă. Pentru suprafețele de teren mai mici de 1 ha, a căror dare în arendă este justificată de lipsa temporară a mijloacelor de producție materiale și financiare, de absența din localitate sau de motive de sănătate, durata arendării poate fi sub 5 ani.

¹² Astfel, în cazul unei exploatații agricole familiale, activul biologic nu este recunoscut, dar în cazul unei exploatații agricole ce organizează contabilitate în partidă dublă, activul biologic, respectiv terenul se recunoaște la arendaș concomitent cu o datorie.

Putem spune ca există multe asemănări între contractul de leasing și cel de arendă atât din punct de vedere juridic, dar și din punct de vedere contabil. În contextul contractului de arendă considerăm că este operațional principiul prevalenței economicului asupra juridicului, care prevede că prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora. Din punct de vedere al OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, acest principiu nu poate fi aplicat decât de exploatațiile agricole care îndeplinesc cel puțin două din criteriile: total active: 3.650.000 euro; cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro; număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50. Considerăm că este o discriminare din partea legiuitorului român față de entitățile mici, în general, prin interzicerea aplicării acestui principiu general. Cu atât mai mult, cu cât este vorba de o regulă generală și nu de o regulă fiscală. Nu putem fi de acord ca ministerul de resort să interzică aplicarea unei norme generale care trebuie să fie valabilă pe întreg teritoriul României și să poate fi utilizată de către toate entitățile. De fapt, nici titulatura principiului nu este corect preluată de către legiuitorul român, deoarece un profesionist contabil trebuie mai întâi să respecte norma fiscală și numai după aceea norma economică, potrivit conținutului atribuit prin OMFP nr. 1752/2005.

De asemenea, putem afirma că arendarea reprezintă o formă specială de creditare, în care banii sunt înlocuiți cu activele biologice, respectiv terenurile, iar dobânda este subrogată cu arenda, ce poate fi atât în numerar, dar și în natură.

În continuare vom prezenta o aplicație practică privind modul de contabilizare a unui teren arendat, precum și a arendeii la o exploatație agricolă familială.

Aplicație practică:

O exploatație agricolă familială preia în arendă un teren în vederea cultivării de legume a cărui valoare justă este de 50.000 lei, pe o perioadă de 6 ani, stabilindu-se o arendă lunară de 300 lei, T.V.A. 19%. Arenda lunară se achită cu ordin de plată. La expirarea contractului, dreptul de exploatare al terenului revine proprietarului. Înregistrările în contabilitatea exploatației agricole sunt:

- preluarea dreptului de exploatare a terenului:

D	8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie”	50.000
----------	---	--------

- evidențierea totală a arendeii datorată de exploatația agricolă ($300 \times 12 \times 6 = 21.600$ lei):

D	8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”	21.600
----------	--	--------

- înregistrarea facturii fiscale privind arenda lunară în sumă de totală de 357 lei, din care 57 lei T.V.A.¹³:

¹³ Pentru fiecare tip de cheltuială trebuie întocmit documentul „Fișa pentru operațiuni diverse”. Contribuabilii pot întocmi o singură fișă pentru operații diverse care să cuprindă toate cheltuielile a căror deductibilitate nu este plafonată. De asemenea normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevăd posibilitatea ca cheltuielile care nu sunt deductibile plafonate să se evidențieze numai în Registrul – jurnal de încasări și plăți, nemaifiind obligatorie întocmirea Fișei pentru operațiuni diverse. Dacă se întocmește Fișa pentru operații diverse, contribuabilul are obligația de a prelua rulajele pentru completarea Jurnalului privind operațiunile diverse.

Fișă pentru operațiuni diverse, pentru cheltuieli, anul N

Nr. crt.	Data documentului	Documentul	Explicații	Suma	Observații
1	30.03.N	Factură fiscală	Arendă	300	
...	
Total					

- plata datoriei pe bază de ordin de plată:

Registrul – jurnal de încasări și plăți

Nr. crt.	Data	Documentul	Explicații	Încasări		Plăți	
				Numerar	Bancă	Numerar	Bancă
1	30.03.N	O.P.	Plată arendă				300
...
Total							

C	8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”	300
---	---	-----

- cedarea dreptului de exploatare proprietarului:

C	8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie”	50.000
---	--	--------

Considerăm util a prezenta și un extras de bilanț pentru a putea identifica informațiile cu privire la activele biologice și terenurile în contabilitatea arendașului (exploatație agricolă ce organizează contabilitate financiară):

Extras din bilanțul aprobat prin OMFP nr. 1752/2005)

Tabel nr. 2

lei

ELEMENTE	Nr. Rd.	Sold la:	
		Începutul anului	Sfârșitul anului
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE			
1. Terenuri și construcții	07		
2. Instalații tehnice și mașini	08		
3. Alte instalații, utilaje și mobilier	09		
...			
Produse finite și mărfuri	22		

Astfel, informații privind terenurile pot fi identificate în bilanț la rândul 07, iar informații privind animalele și plantațiile de natura imobilizărilor pot fi regăsite la rândul 08. De asemenea, date despre elementele prezentate pot fi identificate și în notele la situațiile financiare, mai precis în nota 1 Active imobilizate.

De asemenea, informații despre activele biologice de natura stocurilor preluate în arendă pot fi identificate în categoria activelor circulante în bilanț la poziția produse finite și mărfuri, rândul 22 (de exemplu coloniile de albine).

Concluzionând putem afirma că agricultura românească are nevoie de o piață funciară dezvoltată, iar contabilitatea ar trebui să-și perfecționeze „instrumentele” pentru a oferi o imagine corectă și reală asupra activelor biologice și a terenurilor preluate în arendă. De asemenea, considerăm că arendarea reprezintă o formă de intrare a activelor agricole în patrimoniul entităților agricole și ar trebui și pe plan internațional să se acorde o importanță mai mare acestui aspect, în sensul ca IAS 41 Agricultura să cuprindă și prevederi privind cedarea temporară a dreptului de exploatare.

BIBLIOGRAFIE:

1. Academia Română, Institutul de lingvistică „Iorgu Iordan”, *Dicționarul explicativ al limbii române*, Ediția a II-a, Editura Univers Enciclopedic, București, 1998.
2. Adam Smith, *Avuția națiunilor – vol I*, Editura Academiei, București, 1962.
3. Dițu Gheorghe ș.c., *Economie Politică – vol. I*, Seria Economică, Alba Iulia, 2000.
4. Pânteia Iacob Petru, Gheorghe Bodea, *Contabilitatea românească actualizată cu legislația contabilă, codul fiscal, Directivele Europene – ediția a II-a*, Editura Intelcredo, Deva, 2004.
5. Pop Atanasiu, *Contabilitatea financiară românească armonizată cu directivele contabile europene, standardele internaționale de contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002.
6. Todea Nicolae, *Contabilitate - aspecte teoretice și aplicații practice*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2002.
7. Zahiu Letiția ș.c., *Structurile agrare și viitorul politicilor agricole*, Editura Economică, București, 2003.
8. *Standardele Internaționale de Contabilitate*, Editura Economică, București, 2002.
9. *Legea arendării nr. 16/1994*, **Monitorul Oficial nr. 91/1994**.
10. *Legea nr. 350/2003 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 157/2002 pentru completarea legii arendării nr. 16/1994*, **Monitorul Oficial nr. 526/2003**.
11. *Ordinul nr. 173/160/93 din 03/mar.; 22/mar.; 25/mar/2004 privind definirea și caracterizarea noțiunii de spațiu rural*.
12. *Legea nr. 276/2005 pentru modificarea art. 3 din Legea arendării nr. 16/1994*, **Monitorul Oficial nr. 903/2005**.
13. *Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, **Monitorul Oficial nr. 1080 bis/2005**.
14. <http://www.cdep.ro>.
15. <http://www.cerpe.ro>.