

IAS 41 Agricultura

Prof. univ. dr. Corina-Graziella BĂTCĂ-DUMITRU^a, conf. univ. dr. Adriana Florina POPA^b

^{a, b} Academia de Studii Economice din București

Abstract

The accounting treatment and the information related to the agricultural activity that should be provided by entities operating in the agricultural sector and applying the International Financial Reporting Standards are stated by the International Accounting Standard (IAS) 41 Agriculture. In this article, we present aspects regarding the concept of agricultural activity, the scope of IAS 41, the recognition and measurement of biological assets, agricultural produce and bearer plants and financial statements disclosure, all these alongside a series of practical examples regarding the accounting treatments applicable according to the standard.

Key terms: IAS 41, biological assets, agricultural produce, bearer plants, recognition, measurement, disclosure

Termeni-cheie: IAS 41, active biologice, produse agricole, plante productive, recunoaștere, evaluare, prezentarea informațiilor

Clasificare JEL: M41, Q10, Q19, K33

To cite this article: Corina-Graziella Bătcă-Dumitru, Adriana Florina Popa, *IAS 41 Agricultura*, *CECCAR Business Review*, N° 8/2022, pp. 11-22, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.08.02>

1. Noțiunea de activitate agricolă

Tratamentul contabil și informațiile referitoare la activitatea agricolă care trebuie furnizate de entitățile ce activează în domeniul agricol și care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară sunt prevăzute de Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 41 *Agricultura*.

Conform pct. 5 din acest standard, **activitatea agricolă** reprezintă administrarea de către o entitate a transformării biologice și a recoltării activelor biologice pentru vânzare sau pentru transformarea în produse agricole ori în active biologice suplimentare.

Activitatea agricolă include o gamă largă de activități, de exemplu, creșterea animalelor, silvicultură, cultivarea plantelor anuale sau perene, a pomilor fructiferi sau a altor plantații, floricultura și acvacultura (inclusiv piscicultura). În această diversitate există totuși câteva caracteristici comune, potrivit pct. 6 din standard:

- **capacitatea de modificare.** Animalele și plantele vii sunt capabile de transformări biologice;
- **administrarea modificării.** Modul de administrare facilitează transformarea biologică prin îmbunătățirea sau cel puțin stabilizarea condițiilor necesare desfășurării procesului (de exemplu, nivelul de elemente nutritive, umiditatea, temperatura, fertilitatea și lumina). Această administrare diferențiază activitatea agricolă de alte activități. De exemplu, recoltarea produselor din resurse negestionate (cum ar fi pescuitul oceanic sau defrișarea) nu reprezintă o activitate agricolă; și

• **evaluarea modificării.** Modificarea calitativă (de exemplu, calitatea genetică, densitatea, gradul de coacere, conținutul de grăsimi, conținutul de proteine și gradul de rezistență al fibrelor) sau cantitativă (de exemplu, numărul de pui, greutatea, volumul, lungimea sau diametrul fibrelor și numărul de boboci) determinată de transformările biologice ori de recoltare este evaluată și monitorizată ca funcție de rutină a administrării.

2. Definiții specifice. Aria de aplicabilitate a IAS 41

Pentru a înțelege aria de aplicabilitate a IAS 41 *Agricultura*, mai întâi este necesară cunoașterea termenilor utilizați de reglementare, care sunt definiți la pct. 5 astfel:

- ✓ **Produsele agricole** reprezintă produsele recoltate de la activele biologice ale entității.
- ✓ O **plantă productivă** este o plantă vie care:
 - este folosită la producerea sau furnizarea produselor agricole;
 - se preconizează că va genera produse pe parcursul mai multor perioade; și
 - are o probabilitate scăzută să fie vândută ca produs agricol, cu excepția vânzărilor ocazionale de deșeuri.

Exemple de plante productive sunt tufișurile de ceai, vița-de-vie, palmierii de ulei și arborii-de-cauciuc.

Următoarele nu sunt plante productive:

- plantele cultivate pentru a fi recoltate ca produse agricole (de exemplu, copacii plantați pentru a fi folosiți drept cherestea);
 - plantele cultivate pentru a genera produse agricole atunci când nivelul de probabilitate ca entitatea să cultive și să vândă, de asemenea, planta ca produs agricol, altfel decât prin vânzări ocazionale de deșeuri (de exemplu, copacii care sunt plantați atât pentru fructe, cât și pentru cherestea), depășește nivelul minim; și
 - recoltele anuale (de exemplu, porumb și grâu).
- ✓ Produsul rezultat din planta productivă este un **activ biologic**. Un activ biologic este un animal viu sau o plantă vie.
 - ✓ Un **grup de active biologice** reprezintă o grupare de animale sau de plante vii similare.

Pct. 43 și 44 din IAS 41 fac distincție între activele biologice consumabile și cele productive astfel:

- ✓ **Activele biologice consumabile** sunt acelea care urmează să fie recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice. Exemple de active biologice consumabile sunt animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, produsul unei plante productive și copacii crescuți pentru cherestea.
- ✓ **Activele biologice productive** sunt orice active, altele decât activele biologice consumabile, de exemplu, animalele care produc lapte și pomii fructiferi de la care este recoltat fructul. Activele biologice productive nu sunt produse agricole, ci mai degrabă sunt deținute pentru a genera produse.

O altă clasificare a activelor biologice le împarte în **active biologice mature** și **active biologice imature**. Activele biologice mature sunt cele care au atins stadiul de recoltare (pentru activele biologice consumabile) sau care pot fi utilizate pentru recoltări periodice (pentru activele biologice productive).

- ✓ **Recolta** reprezintă separarea produselor agricole de un activ biologic sau încetarea proceselor vitale ale unui activ biologic.

Exemplele de active biologice, produse agricole și produse rezultate ca urmare a prelucrării după recoltare, prezentate la pct. 4 din IAS 41, includ:

Active biologice	Produse agricole	Produse rezultate prin prelucrarea după recoltare
Oi	Lână	Fire, covoare
Copacii dintr-o pădure pentru cherestea	Copaci tăiați	Bușteni, cherestea
Vaci de lapte	Lapte	Brânză
Porci	Carcasă	Cârnați, șuncă prelucrată
Plantații de bumbac	Bumbac recoltat	Fire, îmbrăcăminte
Trestie-de-zahăr	Trestie-de-zahăr recoltată	Zahăr
Plantații de tutun	Frunze culese	Tutun tratat
Tușișuri de ceai	Frunze culese	Ceai
Viță-de-vie	Struguri culeși	Vin
Pomi fructiferi	Fructe culese	Fructe prelucrate
Palmieri de ulei	Fructe culese	Ulei de palmier
Arbori-de-cauciuc	Latex recoltat	Produse din cauciuc

Odată cunoscută terminologia specifică acestui domeniu, **aria de aplicabilitate** a IAS 41 este sintetizată în tabelul de mai jos:

IAS 41 se aplică pentru contabilizarea următoarelor elemente, în cazul în care ele se referă la o activitate agricolă:	IAS 41 nu se aplică:
<ul style="list-style-type: none"> ● active biologice (animale vii, culturi anuale de grâu și porumb, arbori cultivați pentru producerea de cherestea) ● produse agricole în momentul recoltării de la active biologice (copaci tăiați, lapte, lână, carcase, grâu, porumb) ● produse agricole în momentul recoltării de la plante productive (struguri culeși, fructele palmierilor, latex, frunze de ceai culese) ● subvențiile guvernamentale tratate în prezentul standard 	<ul style="list-style-type: none"> ● terenurilor asociate unei activități agricole (a se vedea IAS 16 <i>Imobilizări corporale</i> și IAS 40 <i>Investiții imobiliare</i>) ● plantelor productive (arbuști de ceai, viță-de-vie, arbori-de-cauciuc, palmieri de ulei) aferente activității agricole (a se vedea IAS 16) ● subvențiilor guvernamentale aferente plantelor productive (a se vedea IAS 20 <i>Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală</i>) ● imobilizărilor necorporale asociate unei activități agricole (a se vedea IAS 38 <i>Imobilizări necorporale</i>) ● activelor aferente dreptului de utilizare care decurge dintr-un contract de leasing pentru un teren asociat activităților agricole (a se vedea IFRS 16 <i>Contracte de leasing</i>) ● prelucrării produselor agricole după recoltare, de exemplu, transformarea în vin a strugurilor obținuți de un viticultor (a se vedea IAS 2 <i>Stocuri</i>) ● producției destinate vânzării după recoltare (fructe culese, lapte, lână, struguri culeși, copaci tăiați) (a se vedea IAS 2)

3. Recunoașterea și evaluarea activelor biologice, produselor agricole și plantelor productive

Conform pct. 10 din IAS 41, **o entitate trebuie să recunoască un activ biologic sau un produs agricol** dacă și numai dacă:

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

În activitatea agricolă, **controlul** poate fi evidențiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin însemnarea ori marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziției, nașterii sau înțărării. Beneficiile viitoare sunt estimate, în mod normal, prin evaluarea caracteristicilor fizice semnificative, potrivit pct. 11 din standard.

Pct. 24 prevede că uneori valoarea justă poate fi aproximată prin cost, în special în cazul în care:

- au avut loc puține transformări biologice din momentul suportării costurilor inițiale (de exemplu, pentru puietii de pomi fructiferi plantați chiar înainte de finalul perioadei de raportare sau pentru efectivele de animale nou-dobândite); sau
- nu se așteaptă ca impactul transformării biologice asupra prețului să fie semnificativ (de exemplu, pentru creșterea inițială într-o plantație de pini care are un ciclu de producție de 30 de ani).

Exemplu

O entitate achiziționează o vacă la costul de 30.000 lei.

Analiză:

- ✓ Entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor trecute – achiziția.
- ✓ Este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să îi revină entității – sacrificare, vânzare, fătare etc.
- ✓ Costul activului poate fi evaluat în mod fiabil – costul de achiziție, care poate fi considerat o bună estimare a valorii juste a acestuia.

Concluzie:

Se recunoaște un activ biologic la costul de 30.000 lei.

În sinteză, recunoașterea inițială a activelor biologice, a produselor agricole și a plantelor productive este redată în tabelul de mai jos:

Active biologice și produse agricole (IAS 41)	Plante productive (IAS 16)
Un activ biologic trebuie evaluat la recunoașterea inițială la valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare, cu excepția cazului descris la pct. 30, în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil. (pct. 12)	Plantele productive sunt contabilizate în același mod ca elementele de imobilizări corporale în regie proprie înainte ca acestea să se afle la locul și în starea necesare pentru a putea funcționa în maniera dorită de conducere. În consecință, referințele la <i>construcție</i> din prezentul standard trebuie interpretate ca incluzând activitățile necesare pentru cultivarea plantelor productive înainte ca ele să se afle la locul și în starea necesare pentru a putea funcționa în maniera dorită de conducere. (pct. 22A)

Active biologice și produse agricole (IAS 41)	Plante productive (IAS 16)
<p>Dacă valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil, activul biologic în cauză trebuie evaluat la costul său minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate. Odată ce valoarea justă a unui astfel de activ biologic poate fi evaluată în mod fiabil, o entitate trebuie să îl evalueze la valoarea justă minus costurile generate de vânzare. (pct. 30)</p> <p>Precizare: Presumția de mai sus poate fi respinsă doar la recunoașterea inițială. O entitate care a evaluat anterior un activ biologic la valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare continuă să îl evalueze la valoarea justă minus costurile generate de vânzare până la cedarea lui.</p> <p>Produsele agricole recoltate din activele biologice ale unei entități trebuie evaluate la valoarea lor justă minus costurile generate de vânzare în momentul recoltării. (pct. 13)</p>	<p>Prin urmare, la recunoașterea inițială plantele productive sunt evaluate la cost.</p> <p>Costul unui activ construit în regie proprie este determinat prin utilizarea aceluiași principii ca pentru un activ dobândit. (pct. 22)</p> <p>Costul unei imobilizări corporale este format din:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prețul său de cumpărare, inclusiv taxele vamale de import și taxele de cumpărare nerambursabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor; • orice costuri care se pot atribui direct aducerii activului la locul și în starea necesare pentru ca acesta să poată funcționa în modul dorit de conducere; • estimarea inițială a costurilor de dezasamblare și de înlăturare a elementului și de restaurare a amplasamentului unde este situat, obligație pe care o suportă entitatea la dobândirea elementului sau ca o consecință a utilizării lui pe o anumită perioadă în alte scopuri decât cele de a produce stocuri în timpul acelei perioade. (pct. 16)

Valoarea justă este definită în Anexa A din IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă* astfel: prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție reglementată între participanții de pe piață, la data evaluării.

Conform pct. 2 din IFRS 13, valoarea justă este o evaluare în funcție de piață, și nu una specifică entității. Pentru anumite active pot fi disponibile tranzacții observabile pe piață sau informații cu privire la piață. Pentru alte active este posibil să nu existe tranzacții observabile pe piață sau informații cu privire la piață. Totuși, în ambele cazuri, obiectivul evaluării la valoarea justă este același – estimarea prețului la care o tranzacție reglementată pentru a vinde activul ar avea loc între participanții de pe piață, la data evaluării, în condițiile curente de piață (adică un preț de ieșire la data evaluării din perspectiva unui participant de pe piață care deține activul).

Exemplu

În cursul anului N, o entitate achiziționează de la un târg de animale 4 vaci la costul total de 45.000 lei. Costul de achiziție poate fi considerat o bună estimare a valorii juste a acestor active, fiind prețul de ieșire al celui care le-a vândut. În cazul în care entitatea s-ar hotărî să vândă vacile în perioada imediat următoare, ea ar trebui să achite intermediarilor comisioane în valoare de 2.000 lei.

În această situație, vacile vor fi evaluate inițial la 43.000 lei (45.000 lei (valoarea justă) – 2.000 lei (costurile generate de vânzare, respectiv comisioanele de intermediere)).

Pct. 16 din IFRS 13 prevede că o evaluare la valoarea justă presupune că tranzacția de vânzare a activului are loc fie:

- pe piața principală a activului; fie
- în absența unei piețe principale, pe cea mai avantajoasă piață pentru activ.

Potrivit pct. 18 din IFRS 13, dacă există o piață principală pentru activ, evaluarea la valoarea justă trebuie să reprezinte prețul pe acea piață (indiferent dacă prețul este observabil direct sau este estimat utilizând o altă tehnică de evaluare), chiar dacă prețul pe o piață diferită poate fi mai avantajos la data evaluării.

Exemplu

O entitate silvică ce își are sediul într-un sat montan deține la data de 31.12.N o plantație de 300 de brazi rămași pentru a fi valorificați ca pomi de Crăciun în anul următor. Aceștia nu au fost tăiați pentru a fi vânduți în anul curent pentru că nu a existat cerere. În satul în care entitatea își desfășoară activitatea, prețul de piață actual al unui brad vândut ca pom de Crăciun este de 100 lei. Eventualele costuri generate de vânzare s-ar ridica la 10 lei/brad. Totodată, societatea nu poate pierde din vedere nici capitala țării, unde cererea este foarte mare și prețul de piață actual al unui brad vândut ca pom de Crăciun este de 120 lei. Eventualele costuri generate de vânzare s-ar ridica la 25 lei/brad.

Analiză:

- ✓ Entitatea ar avea acces la două piețe principale.
- ✓ Deși prețul din capitală pare mai avantajos, întrucât în satul în care compania își desfășoară activitatea există o piață de desfacere a brazilor, valoarea justă trebuie să reprezinte prețul pe acea piață, adică 100 lei/brad.

Concluzie:

La 31.12.N, entitatea va evalua plantația de brazi la valoarea de 27.000 lei (300 brazi x (100 lei/brad – 10 lei/brad)).

Exemplu

O entitate silvică ce își are sediul într-un sat montan deține la data de 31.12.N o plantație de 300 de brazi rămași pentru a fi valorificați ca pomi de Crăciun în anul următor. Aceștia nu au fost tăiați pentru a fi vânduți în anul curent pentru că nu a existat cerere. În satul în care entitatea își desfășoară activitatea nu există o piață de desfacere, marea majoritate a sătenilor împodobind propriii brazi plantați în curte. Cea mai apropiată piață de desfacere ar fi cea din municipiul reședință de județ, unde prețul de piață actual al unui brad vândut ca pom de Crăciun este de 100 lei. Eventualele costuri generate de vânzare s-ar ridica la 10 lei/brad. Totodată, societatea nu pierde din vedere nici capitala țării, unde cererea este foarte mare și prețul de piață actual al unui brad vândut ca pom de Crăciun este de 110 lei. Eventualele costuri generate de vânzare s-ar ridica la 25 lei/brad.

Analiză:

- ✓ Entitatea nu are acces la o piață principală în satul în care își desfășoară activitatea.
- ✓ Dacă ar vinde brazilii în capitală, cu toate că prețul de vânzare este mai mare, costurile generate de vânzare ar fi mai ridicate. De asemenea, cheltuielile de transport al brazilor la piață ar fi mai mari (acestea nu intră în categoria costurilor generate de vânzare), ceea ce ar determina o diminuare a profitului obținut.
- ✓ Prin urmare, entitatea va alege să folosească piața de desfacere cea mai avantajoasă, respectiv cea din municipiul reședință de județ, unde prețul actual este de 100 lei/brad.

Concluzie:

La 31.12.N, entitatea va evalua plantația de brazi la valoarea de 27.000 lei (300 brazi x (100 lei/brad – 10 lei/brad)).

Conform pct. 21 din IFRS 13, chiar și atunci când nu există o piață observabilă pentru a furniza informații pentru stabilirea prețului de vânzare al unui activ la data evaluării, o evaluare la valoarea justă trebuie să presupună că o tranzacție are loc la acea dată, analizată din perspectiva unui participant de pe piață care deține activul. Tranzacția presupusă stabilește o bază de estimare a prețului de vânzare al activului.

Exemplu

O entitate silvică ce își are sediul într-un sat montan deține la data de 31.12.N o plantație de 200 de brazi pentru a fi valorificați ca pomi de Crăciun în anii următori. În satul în care entitatea își desfășoară activitatea nu există o piață de desfacere, marea majoritate a sătenilor împodobind propriii brazi plantați în curte. Prețul pieței pentru brazi similari vânduți pe piețele din municipiul reședință de județ de către alte firme concurente este de 100 lei/brad. Costurile generate de vânzare se estimează a fi de 4 lei/brad.

Analiză:

✓ În satul în care entitatea își are sediul nu există o piață de desfacere observabilă pentru determinarea valorii juste.

✓ În acest caz, evaluarea la valoarea justă trebuie să presupună că tranzacția are loc la acea dată, analizată din perspectiva unui participant de pe piață care deține activul, adică firmele concurente care vând brazi similari.

Concluzie:

La 31.12.N, entitatea va evalua plantația de brazi folosind prețurile de pe piață pentru active similare, respectiv la valoarea de 19.200 lei (200 brazi x (100 lei/brad – 4 lei/brad)).

În sinteză, evaluarea după recunoașterea inițială a activelor biologice, produselor agricole și plantelor productive este redată în tabelul de mai jos:

Active biologice și produse agricole (IAS 41)	Plante productive (IAS 16)
<p>Un activ biologic trebuie evaluat la finalul fiecărei perioade de raportare la valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare. (pct. 12)</p> <p>Un câștig sau o pierdere la recunoașterea inițială a unui activ biologic la valoarea justă minus costurile generate de vânzare și dintr-o modificare a valorii juste minus costurile generate de vânzare trebuie inclus(ă) în profit sau pierdere pentru perioada în care apare. (pct. 26)</p>	<p>O entitate trebuie să aleagă drept politică contabilă fie modelul bazat pe cost de la pct. 30, fie modelul de reevaluare de la pct. 31 și să aplice acea politică unei clase întregi de imobilizări corporale. (pct. 29)</p> <p>După recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale trebuie contabilizat la costul său minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate. (pct. 30)</p> <p>După recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale a cărui valoare justă poate fi evaluată în mod fiabil trebuie contabilizat la o valoare reevaluată, aceasta fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare cumulată ulterior și orice pierderi din depreciere cumulate. (pct. 31)</p>

4. Exemple practice privind tratamentele contabile aplicabile conform IAS 41

Exemplul 1. Active biologice productive și produse agricole

Societatea Alfa își desfășoară activitatea în domeniul agricol. La începutul anului N, aceasta cumpără o plantație de nuci în vederea exploatării pe termen lung, în special pentru obținerea și comercializarea de fructe (nuci) și, ocazional, pentru recoltarea de masă lemnoasă. Plantația a fost achiziționată în luna ianuarie N la valoarea de 513.000 lei, stabilită conform contractului de achiziție, care include atât costul de achiziție al terenului, de 100.000 lei, cât și valoarea copacilor plantați pe terenul respectiv, de 413.000 lei. Valoarea copacilor plantați

prevăzută în contract corespunde cu valoarea justă a acestora minus costurile generate de vânzare de la momentul achiziției.

Producția agricolă realizată în anul N se prezintă astfel:

- Producția de nuci este de 20.000 kg (în coajă), fiind comercializată la prețul de 35 lei/kg.
- Producția de lemn (30 de copaci recoltați, cu un volum brut de masă lemnoasă de 90 m³) se livrează direct beneficiarilor sub formă de arbori întregi, la prețul de vânzare de 300 lei/m³.
- Valoarea justă a producției agricole minus costurile generate de vânzare la momentul recoltării este de:
 - 400.000 lei (20.000 kg nuci x 20 lei/kg);
 - 25.200 lei (90 m³ x 280 lei/m³).

La sfârșitul anului N:

- Valoarea justă a plantației de nuci exclusiv valoarea terenului aferent minus costurile generate de vânzare este de 430.000 lei.
- Valoarea justă a terenului respectiv minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate este de 150.000 lei.

Pentru evaluarea ulterioară a terenului, entitatea optează pentru modelul de reevaluare conform căruia, după recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale a cărui valoare justă poate fi evaluată în mod fiabil trebuie contabilizat la o valoare reevaluată, aceasta fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare cumulată ulterior și orice pierderi din depreciere cumulate.

a) Înregistrarea achiziției plantației de nuci (copacii plantați și terenul aferent):

513.000 lei	%	=	404	513.000 lei
413.000 lei	2411/Plantație de nuci		„Furnizori de imobilizări”	
	„Active biologice productive			
	evaluate la valoarea justă”			
100.000 lei	2111/Plantație de nuci			
	„Terenuri”			

b) Înregistrarea inițială a producției de nuci, de 20.000 kg, la valoarea justă minus costurile generate de vânzare, la momentul recoltării (20.000 kg x 20 lei/kg):

400.000 lei	347/Nuci culese	=	711	400.000 lei
	„Produse agricole”		„Venituri aferente costurilor	
			stocurilor de produse”	

c) Vânzarea nucilor:

c1) Preț de vânzare = 20.000 kg x 35 lei/kg = 700.000 lei

700.000 lei	4111	=	7017/Nuci	700.000 lei
	„Clienți”		„Venituri din vânzarea	
			produselor agricole”	

c2) Scoaterea din gestiune a producției agricole vândute:

400.000 lei	711	=	347/Nuci culese	400.000 lei
	„Venituri aferente costurilor		„Produse agricole”	
	stocurilor de produse”			

d) Înregistrarea producției de masă lemnoasă (90 m³ x 280 lei/m³):

25.200 lei	347/Masă lemnoasă	=	711	25.200 lei
	„Produse agricole”		„Venituri aferente costurilor	
			stocurilor de produse”	

e) Vânzarea copacilor:

e1) Preț de vânzare = $90 \text{ m}^3 \times 300 \text{ lei/m}^3 = 27.000 \text{ lei}$

27.000 lei	4111 „Clienți”	=	7017/Copaci „Venituri din vânzarea produselor agricole”	27.000 lei
------------	-------------------	---	---	------------

e2) Scoaterea din gestiune a producției agricole vândute:

25.200 lei	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	347/Masă lemnoasă „Produse agricole”	25.200 lei
------------	--	---	---	------------

f) La sfârșitul anului N:

f1) Plantația de nuci:

Valoarea justă a plantației (exclusiv valoarea terenului aferent) minus costurile generate de vânzare la sfârșitul exercițiului financiar N este de 430.000 lei. Astfel, se constată o creștere cu 17.000 lei (430.000 lei – 413.000 lei) a valorii juste minus costurile generate de vânzare care se reflectă sub forma unui câștig provenind din modificarea celor două valori:

17.000 lei	2411/Plantație de nuci „Active biologice productive evaluate la valoarea justă”	=	7571 „Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice productive”	17.000 lei
------------	---	---	--	------------

f2) Reevaluarea terenului:

50.000 lei	2111/Plantație de nuci „Terenuri”	=	1052 „Rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale”	50.000 lei
------------	--------------------------------------	---	---	------------

Exemplul 2. Plante productive, produse agricole și produse finite

Entitatea Alfa deține o plantație de viță-de-vie cu suprafața de 4 ha, achiziționată în vederea cultivării pe termen lung, respectiv 15 ani, de struguri destinați vânzării și prelucrării. Plantația a fost cumpărată în luna ianuarie N, în următoarele condiții: cost de achiziție – 100.000 lei, reprezentând atât costul de achiziție al terenului – 39.000 lei, cât și cel al culturii de viță-de-vie – 61.000 lei. Viță-de-vie se amortizează liniar în 10 ani.

Din totalul producției de struguri culeși, de 6.000 kg, cantitatea de 3.100 kg este vândută ca atare unor societăți comerciale la prețul de vânzare de 10 lei/kg, iar diferența se prelucrează în cadrul entității, obținându-se 600 de litri de vin, care ulterior sunt vânduți. Prețul de vânzare al unui litru de vin este de 40 lei, iar costul său de producție, conform contabilității de gestiune, este de 21 lei. Valoarea justă a producției de struguri minus costurile generate de vânzare la momentul recoltării este de 42.000 lei (6.000 kg x 7 lei/kg).

La sfârșitul exercițiului financiar N, valoarea justă a terenului aferent plantației de viță-de-vie minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate este de 50.000 lei.

Pentru evaluarea ulterioară a plantației de viță-de-vie, entitatea alege drept politică contabilă modelul bazat pe cost prevăzut la pct. 30 din IAS 16, iar în cazul terenului, modelul de reevaluare de la pct. 31 din același standard.

a) Înregistrarea achiziției plantației de viță-de-vie la costul de achiziție (cultura de viță-de-vie și terenul aferent):

100.000 lei	%	=	404	100.000 lei
61.000 lei	218/Viță de-vie		„Furnizori de imobilizări”	
	„Plante productive”			
39.000 lei	2111/Teren viticol			
	„Terenuri”			

b) Înregistrarea amortizării lunare a plantației de viță-de-vie (61.000 lei/10 ani/12 luni/an):

508 lei	6811	=	2818	508 lei
	„Cheltuieli de exploatare		„Amortizarea	
	privind amortizarea		plantelor productive”	
	imobilizărilor, a investițiilor			
	imobiliare și a activelor			
	biologice productive			
	evaluate la cost”			

c) Înregistrarea producției la momentul recoltării la valoarea justă minus costurile generate de vânzare la acel moment (6.000 kg x 7 lei/kg):

42.000 lei	347/Struguri culeși	=	711	42.000 lei
	„Produse agricole”		„Venituri aferente costurilor	
			stocurilor de produse”	

d) Vânzarea strugurilor culeși:

d1) Preț de vânzare = 3.100 kg x 10 lei/kg = 31.000 lei

31.000 lei	4111	=	7017/Struguri	31.000 lei
	„Clienți”		„Venituri din vânzarea	
			produselor agricole”	

d2) Scoaterea din gestiune a strugurilor vânduți (3.100 kg x 7 lei/kg):

21.700 lei	711	=	347/Struguri culeși	21.700 lei
	„Venituri aferente costurilor		„Produse agricole”	
	stocurilor de produse”			

e) Prelucrarea în cadrul societății a cantității rămase de struguri, de 2.900 kg (6.000 kg – 3.100 kg), în vederea obținerii de vin:

e1) Transferul cantității de 2.900 kg de struguri în categoria materiilor prime (2.900 kg x 7 lei/kg):

20.300 lei	301/Struguri pentru prelucrare	=	347/Struguri culeși	20.300 lei
	„Materii prime”		„Produse agricole”	

e2) Consumul materiilor prime:

20.300 lei	601/Struguri culeși	=	301/Struguri pentru prelucrare	20.300 lei
	„Cheltuieli cu		„Materii prime”	
	materiile prime”			

Evidențierea cheltuielilor cu prelucrarea strugurilor (cheltuieli cu materialele, cu salariile și contribuțiile angajatorului, cu amortizarea și funcționarea utilajelor și a echipamentelor tehnologice) în exercițiul financiar N se efectuează prin debitul conturilor de cheltuieli în corespondență cu conturile aferente de amortizări, stocuri, terți, bănci.

f) Înregistrarea obținerii cantității de 600 de litri de vin, evaluat la costul de producție de 21 lei/litru:

12.600 lei 345/Vin = 711 12.600 lei
 „Produse finite” „Venituri aferente costurilor
 stocurilor de produse”

g) Vânzarea vinului:

g1) Preț de vânzare = 600 litri x 40 lei/litru = 24.000 lei

24.000 lei 4111 = 7015/Vin 24.000 lei
 „Clienți” „Venituri din vânzarea
 produselor finite”

g2) Scoaterea din gestiune a vinului vândut:

12.600 lei 711 = 345/Vin 12.600 lei
 „Venituri aferente costurilor
 stocurilor de produse” „Produse finite”

h) La sfârșitul anului N:

h1) Pentru evaluarea plantației de viță-de-vie, entitatea aplică modelul bazat pe cost, conform căruia un element de imobilizări corporale trebuie contabilizat la costul său minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate, adică 54.900 lei (61.000 lei (cost de achiziție) – 6.100 lei (amortizare anuală)).

h2) Reevaluarea terenului (50.000 lei – 39.000 lei):

11.000 lei 2111/Teren viticol = 1052 11.000 lei
 „Terenuri” „Rezerve din reevaluarea
 imobilizărilor corporale”

5. Prezentarea informațiilor în situațiile financiare

În cadrul **aspectelor generale** privind prezentarea informațiilor, pct. 40-42 din IAS 41 prevăd următoarele:

O entitate trebuie să prezinte câștigul sau pierderea agregat(ă) în cursul perioadei curente provenind din recunoașterea inițială a activelor biologice și a produselor agricole și din modificarea valorii juste minus costurile generate de vânzare a activelor biologice.

O entitate trebuie să furnizeze o descriere a fiecărui grup de active biologice. Prezentarea informațiilor privind fiecare grup de active biologice poate lua forma unei descrieri narative sau cuantificate.

În sinteză, **aspectele specifice** privind prezentarea informațiilor sunt redată în tabelul de mai jos:

Prezentări suplimentare de informații pentru activele biologice în cazul în care valoarea justă poate fi evaluată în mod fiabil	Prezentări suplimentare de informații pentru activele biologice în cazul în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil	Valoarea justă a unor active biologice evaluate anterior la costul lor minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate poate fi evaluată în mod fiabil în cursul perioadei curente
O entitate trebuie să prezinte o reconciliere a modificărilor valorii contabile a activelor biologice între începutul și sfârșitul perioadei curente. Reconcilierea trebuie să includă: <ul style="list-style-type: none"> câștigul sau pierderea din modificările valorii juste minus costurile generate de vânzare; 	În cazul în care o entitate evaluează activele biologice la costul lor minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate (a se vedea pct. 30) la sfârșitul perioadei, ea trebuie să prezinte pentru astfel de active biologice: <ul style="list-style-type: none"> o descriere a acestora; 	Dacă valoarea justă a unor active biologice evaluate anterior la costul lor minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate poate fi evaluată în mod fiabil în cursul perioadei curente, o entitate trebuie să prezinte pentru astfel de active biologice:

Prezentări suplimentare de informații pentru activele biologice în cazul în care valoarea justă poate fi evaluată în mod fiabil	Prezentări suplimentare de informații pentru activele biologice în cazul în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil	Valoarea justă a unor active biologice evaluate anterior la costul lor minus orice amortizare cumulată și orice pierderi cumulate din depreciere poate fi evaluată în mod fiabil în cursul perioadei curente
<ul style="list-style-type: none"> • creșterile datorate cumpărărilor; • scăderile atribuibile vânzărilor și activelor biologice clasificate drept deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării clasificate drept deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 <i>Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte</i>; • scăderile datorate recoltării. (pct. 50) 	<ul style="list-style-type: none"> • o explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil; • dacă este posibil, intervalul de estimări în care este cel mai probabil să se încadreze valoarea justă; • metoda de amortizare utilizată; • duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite; și • valoarea contabilă brută și amortizarea cumulată (agregată cu pierderile din depreciere cumulate) la începutul și la sfârșitul perioadei. (pct. 54) <p>În cazul în care în cursul perioadei curente o entitate evaluează activele biologice la costul lor minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate (a se vedea pct. 30), aceasta trebuie să prezinte orice câștig sau pierdere recunoscut(ă) la cedarea unor astfel de active biologice, iar reconcilierea impusă de pct. 50 trebuie să prezinte separat valorile aferente activelor biologice în cauză. În plus, reconcilierea trebuie să cuprindă următoarele valori incluse în profitul sau pierderea asociat(ă) activelor biologice respective:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pierderile din depreciere; • reluările de pierderi din depreciere; și • amortizarea. (pct. 55) 	<ul style="list-style-type: none"> • o descriere a acestora; • o explicație a motivului pentru care valoarea justă poate fi evaluată în mod fiabil; și • efectul modificării. (pct. 56)

Bibliografie

1. IASB (2017), *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2017*, traducere CECCAR, Editura CECCAR, București.
2. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial nr. 1.020 bis/19.12.2016, cu modificările și completările ulterioare.

☞ Acest articol este preluat din lucrarea *Contabilitatea și fiscalitatea în agricultură. Tratamente generale și specifice*, autori Adriana Florina Popa și Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, în curs de editare la Editura CECCAR.