

ABORDĂRI DOCTRINARE PRIVIND TRATAMENTUL CONTABIL PRESCRIS DE IAS 41 “AGRICULTURA”

Prof. univ. dr. Partenie DUMBRAVĂ
Drd. Radu Vlad BERCEAN
Universitatea Babeș-Bolyai – Cluj-Napoca

Rezumat	Abstract
Studiul și-a fixat ca obiectiv problematica evaluării activelor biologice la valoarea justă, conform IAS 41 “Agricultura”, ceea ce reprezintă excepție, comparativ cu practica cu care entitățile din România utilizează pentru evaluarea acestor active costul istoric pentru întocmirea situațiilor financiare anuale individuale și situațiilor financiare anuale consolidate. Având în vedere acest aspect, coroborat cu faptul că activele biologice conform IAS 41 se amortizează de la data recepției, și nu începând cu luna următoare punerii în funcțiune, precum și cu faptul că valoarea amortizabilă conform IAS este diminuată cu valoarea reziduală, față de prevederile directivelor europene și reglementările contabile românești, conform cărora valoarea amortizabilă este reprezentată de costul de achiziție sau valoarea reevaluată, susținem preocupările pentru revizuirea IAS 41 “Agricultura”. De asemenea, abordăm prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 170/2015¹ și Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3.103/2017² pentru organizarea și conducerea evidenței de entități și persoane fizice din agricultură, precum și realizarea unui studiu empiric în ramura agriculturii.	The study set the objective of assessing biological assets at their fair value in accordance with IAS 41 “Agriculture”, which is an exception, compared to the frequency with which Romanian entities use the historical cost for the preparation of the individual Annual Financial Statements and the Consolidated Annual Financial Statements for the valuation of these assets. Considering this, in conjunction with the fact that biological assets under IAS 41 are amortized from the date of receipt rather than from the month following the start-up, and that the amortized cost under IAS is diminished by the residual value compared to the provisions of the European directives and Romanian accounting regulations, according to which the amortizable cost is represented by the acquisition value or the revalued amount, we support the concerns for the revision of IAS 41 “Agriculture”. We also address provisions of the Order of minister of public finance no. 170/2015 and the Order of minister of public finance no. 3.103/2017 for the organization and management of records of entities and natural persons in agriculture, as well as the realization of an empirical study in the field of agriculture.
Cuvinte cheie:	Keywords:
√ tratament contabil, active biologice, valoare amortizabilă, valoare reziduală	√ accounting treatment, biological assets, amortizable value, residual value

I. Introducere

Organismul internațional de reglementare în domeniul raportării financiare, International Accounting Standards Board, a concluzionat, la mijlocul anilor '90, că excluderea agriculturii din sfera de cuprindere a Standardelor Internaționale de Contabilitate nu mai reprezintă o opțiune și a aprobat, în decembrie 2000, IAS 41 “Agricultura”.

¹ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 170/17.02.2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă (M.O. nr. 139/24.02.2015)

² Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.103/24.11.2017 privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial (M.O. nr. 984/12.12.2017), cu completările ulterioare

Obiectivul acestui standard este acela de a prescrie tratamentul contabil, prezentarea situațiilor financiare și prezentarea de informații referitoare la activitățile agricole (IAS 41 “Agricultura”).

Conform prevederilor standardului, activitatea agricolă reprezintă modul în care o entitate transformă animalele vii sau plantele pentru vânzare în produse agricole sau în active biologice adiționale. Activitățile agricole se referă la: culturile perene și anuale, creșterea animalelor, pomicultura, floricultura, silvicultura, piscicultura etc. Caracteristicile comune ale acestor activități sunt capacitatea de modificare, administrarea modificării și evaluarea gradului de modificare.

IAS 41 “Agricultura” este util contabilizării activelor biologice (animale vii sau plante), producției agricole la punctul de recoltare și subvențiilor guvernamentale specifice, toate aceste elemente fiind rezultatul desfășurării unor activități agricole. Practic, IAS 41 vizează activitatea agricolă doar până la momentul recoltării, ulterior partea de contabilizare a produselor rezultate prin procesare după recoltare fiind tratată de IAS 2 “Stocuri”.

IAS 41 reprezintă excepția de la practica cu care entitățile utilizează costul istoric ca bază de evaluare în situațiile lor financiare. Regula generală stipulată de IAS 41 cu privire la evaluare este aceea că orice activ biologic se va evalua la valoarea justă minus costurile estimate cu vânzarea atât la momentul recunoașterii inițiale, cât și la fiecare dată a bilanțului.

Contractele încheiate pentru vânzarea recoltei la o dată viitoare nu reprezintă întotdeauna o bază relevantă pentru stabilirea valorii juste. Cea mai adecvată sursă de informații pentru stabilirea valorii juste este o piață activă pentru acel activ biologic sau produs agricol.

II. Precizări privind aplicarea tratamentului contabil prescris de IAS 41 “Agricultura” în exploatațiile agricole

II.1. Structuri de entități din agricultura românească, conform Legii nr. 31/1990³, republicată

“După ponderea suprafețelor utilizate de aceste tipuri de entități, în cadrul suprafeței totale exploatate de unitățile cu personalitate juridică, pe primul loc se situează, în anul 2010, societățile comerciale private (54%).”⁴

În vederea efectuării de acte de comerț, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți cu respectarea dispozițiilor legale (Legea societăților nr. 31/1990, republicată), și anume: a) societate în nume colectiv; b) societate în comandită simplă; c) societate pe acțiuni; d) societate în comandită pe acțiuni; e) societate cu răspundere limitată.

Obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social, astfel, asociații în societatea în nume colectiv și asociații comanditați în societatea în comandită simplă sau în comandită pe acțiuni răspund nelimitat și solidar pentru obligațiile sociale, iar acționarii, asociații comanditari, precum și asociații în societatea cu răspundere limitată răspund numai până la concurența capitalului social subscris și vărsat.

Societățile cu răspundere limitată (SRL) sunt cele mai frecvente modalități destinate investitorilor pentru derularea activităților comerciale în România, deoarece au mai puține cerințe administrative, o mai mare flexibilitate față de alte tipuri de societăți și o mărime de capital redusă. Cu toate acestea, societățile pe acțiuni (SA) rămân o opțiune atractivă pentru investitorii care intenționează să își listeze societățile de capital.

³ *Legea societăților nr. 31/16.11.1990, republicată (M.O. nr. 1.066/17.11.2004), cu modificările și completările ulterioare*

⁴ *** – *Cadrul național strategic pentru dezvoltarea durabilă a sectorului agroalimentar și a spațiului rural în perioada 2014-2020-2030*

II.2. Entități din domeniul agricol obligate să organizeze și să conducă contabilitatea conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014⁵ cu aplicare de la 01.01.2015

Entitățile din domeniul agricol obligate să organizeze și să conducă contabilitate conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 cu aplicare de la 01.01.2015, în funcție de criteriile de mărime, se grupează în trei categorii, astfel: microentități; entități mici; entități mijlocii și mari.

Microentitățile sunt entitățile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii de mărime: totalul activelor 350.000 EUR; cifra de afaceri netă 700.000 EUR; numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 10.

Entitățile mici sunt entitățile care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria micro-entităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: totalul activelor 4.000.000 EUR; cifra de afaceri netă 8.000.000 EUR; numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 50.

Entitățile mijlocii și mari sunt entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: totalul activelor 4.000.000 EUR; cifra de afaceri netă 8.000.000 EUR; numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 50.

Începând cu 1 ianuarie 2015, operatorii economici, aflați în sfera noilor reglementări contabile, încadrează distinct imobilizările corporale din categoria activelor biologice productive, conform pct. 194 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, procedură, de altfel, regăsită și în standardul de contabilitate IAS 41 "Agricultura".

Pentru evidența contabilă efectivă a activelor biologice din categoria imobilizărilor corporale se va utiliza contul 217 "Active biologice productive" din a cărei funcționare extragem principalele aspecte:

1. În debitul contului 217 "Active biologice productive" se înregistrează:
 - ✓ Valoarea activelor biologice productive achiziționate sau realizate din producție proprie (404 "Furnizori de imobilizări", 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție");
 - ✓ Valoarea activelor biologice productive primite prin subvenții pentru investiții, cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475 "Subvenții pentru investiții");
2. În creditul contului 217 "Active biologice productive" se înregistrează:
 - ✓ Valoarea neamortizată a activelor biologice productive scoase din evidență (658 "Alte cheltuieli de exploatare");
 - ✓ Amortizarea activelor biologice productive scoase din evidență (281 "Amortizări privind imobilizările corporale").

Noile reglementări contabile din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 precizează că amortizarea se va alocă întregului cost de achiziție, începând cu luna următoare recepției activelor imobilizate. Prin Catalogul privind clasificarea și durata normală de funcționare a mijloacelor fixe, adoptat prin Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004⁶, perioada de amortizare pentru animalele de producție este de 5-9 ani, regăsite în grupa 2.4.1.2 – Boi și bivoli de muncă; vaci de lapte și tauri de reproducere.

Amortizarea lunară va ține cont de durata adoptată de societate și se înregistrează prin articolul contabil:

✎ 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = 2817 "Amortizarea activelor biologice productive".

⁵ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (M.O. nr. 963/30.12.2014), cu modificările și completările ulterioare

⁶ Hotărârea Guvernului nr. 2.139/30.11.2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe (M.O. nr. 46/13.01.2005), cu modificările și completările ulterioare

Considerăm că sunt două diferențe fundamentale, respectiv:

☐ Conform standardului, amortizarea activelor biologice începe de la data la care activele biologice sunt deținute de entitate în maniera dorită de conducere, practic de la data recepției și nu începând cu luna următoare;

☐ Conform standardului, valoarea amortizabilă este costul sau după caz valoarea justă diminuată cu valoarea reziduală a activului imobilizat, conform standardului, coroborat cu IAS 16 "Imobilizări corporale", iar conform reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, valoarea amortizabilă este costul de achiziție sau valoarea reevaluată fără a ține cont de valoarea reziduală.

II.3. Entități din domeniul agricol obligate să organizeze evidența conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 170/2015:

1. persoanele fizice și asocierile fără personalitate juridică, ale căror venituri sunt supuse impozitului pe venit, în conformitate cu prevederile Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, al căror venit net anual este determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, și este obținut din următoarele surse: activități independente; cedarea folosinței bunurilor; activități agricole, silvicultură și piscicultură.

Persoanele care desfășoară activități independente și care au obligația ținerii contabilității conform prezentelor reglementări sunt persoanele care obțin venituri din: activități economice (persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale); profesii libere (medici, avocați, notari, auditori financiari, consultanți fiscali, experți contabili, arhitecți și alte profesii reglementate); drepturi de proprietate intelectuală (în condițiile în care optează pentru determinarea venitului net în sistem real);

2. persoanele sau entitățile care, prin actul normativ de înființare, prin legi speciale sau prin alte acte normative, au obligația ținerii contabilității în partidă simplă, cu excepția persoanelor juridice fără scop patrimonial.

Contabilitatea în partidă simplă este condusă și organizată potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 170/2015 care este în vigoare începând cu 1 martie 2015.

Contabilitatea în partidă simplă este o contabilitate în sistem real, pe baza veniturilor încasate și a cheltuielilor plătite (cu unele excepții, cum ar fi amortizarea).

Registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul-jurnal de încasări și plăți și Registrul-inventar, care, începând cu 1 martie 2015, **nu** mai au regim de înregistrare la organele fiscale. Facem precizarea că, registrele de contabilitate parafate de persoanele fizice autorizate și înregistrate la organele fiscale, anterior intrării în vigoare a prezentelor reglementări, pot fi utilizate până la epuizare, cu condiția respectării conținutului de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora.

Începând cu 1 martie 2015, în Registrul-jurnal de încasări și plăți se vor înregistra și operațiuni care până acum, conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.040/2004⁷, nu făceau obiectul înregistrării (cum ar fi spre exemplu: aporturi în numerar, împrumuturi din orice sursă, despăgubirile, sumele primite ca sponsorizări), astfel:

↳ Încasările din Registrul-jurnal de încasări și plăți vor cuprinde: sumele încasate din desfășurarea activității; aporturile în numerar și prin conturi bancare făcute la începerea activității ori în cursul desfășurării acesteia; sumele primite sub formă de credite bancare sau alte împrumuturi; sumele primite ca despăgubiri; sumele primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații; sumele primite reprezentând forme de sprijin cu destinație specială din fonduri externe nerambursabile (subvenții); alte sume încasate (de exemplu, restituiri de impozite, taxe și penalități).

⁷ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.040/08.07.2004 pentru aprobarea Normelor 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 (M.O. nr. 642/16.07.2004), act normativ abrogat de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 170/2015*

↳ În ceea ce privește plățile, acestea cuprind: plățile efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării de venituri; sumele reprezentând restituirea aporturilor în numerar și prin conturi bancare; sumele reprezentând rambursarea de credite bancare sau de alte împrumuturi; alte plăți efectuate (de exemplu, penalități, amenzi plătite).

Noua reglementare a eliminat obligativitatea organizării evidenței contabile pe baza Fișei de operațiuni diverse, Jurnalului privind operațiuni diverse.

Persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă pot utiliza următoarele formulare financiar-contabile prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 170/2015, sau numai o parte din acestea, în funcție de elementele specifice ale activității desfășurate: Fișa mijlocului fix; Factura – în conformitate cu prevederile Codului fiscal; Aviz de însoțire a mărfii; Lista de inventariere; Chitanța; Chitanța pentru operațiuni în valută; Dispoziție de plată, încasare pentru casierie; Statul de salarii.

Față de vechile prevederi, a fost redus numărul de formulare utilizate în contabilitatea în partidă simplă, fiind eliminate: Fișa de opțiuni diverse, Jurnalul privind operațiuni diverse, Fișa de magazie, Registrul de casă (lei și valută), Borderoul de achiziții.

În funcție de necesități, persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă pot utiliza și alte formulare financiar-contabile prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015⁸ privind documentele financiar-contabile. În acest caz, elementele referitoare la conturi, debit, credit, semnături de aprobare, avizare sau alte elemente similare specifice contabilității în partidă dublă, nu se completează.

În ceea ce privește perioada de păstrare a documentelor justificative, aceasta s-a redus de la 10 ani la 5 ani, cu excepția statelor de salarii care se păstrează 50 de ani. Documentele justificative, care atestă proveniența unor bunuri cu durată de utilizare mai mare de 5 ani, se păstrează pe perioada de utilizare a bunurilor.

Registrul-jurnal de încasări și plăți, precum și Registrul-inventar se păstrează 10 ani.

Veniturile se înregistrează în contabilitatea în partidă simplă în Registrul-jurnal de încasări și plăți, pe baza documentelor justificative.

La baza înregistrării veniturilor stau documentele justificative, precum: Chitanța; Factura; Raport fiscal de închidere zilnică, în cazul în care se utilizează aparate de marcat electronice fiscale; Extrasul din borderoul de plăți.

Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată vor întocmi și Jurnalul de vânzări în care vor evidenția veniturile încasate.

În cazul contribuabililor plătitori de taxă pe valoarea adăugată, veniturile, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, se preiau din coloanele corespunzătoare ale Jurnalului pentru vânzări.

Se înregistrează în Registrul-jurnal pentru încasări și plăți, dar nu constituie venit brut din punct de vedere fiscal: aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfășurării acesteia; sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumut de la persoane fizice ori juridice; sumele primite ca despăgubiri; sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.

Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

a) cheltuielile efectuate în interesul direct al activității, cum sunt: cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri; cheltuielile cu lucrări executate și servicii prestate de terți; cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru terți; chiria pentru spațiul în care se desfășoară activitatea, pentru utilaje și pentru alte instalații închiriate, utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere; dobânzile aferente creditelor bancare; cheltuielile cu comisioanele și cu alte servicii bancare; cheltuielile cu primele de asigurare; cheltuielile cu reclama și publicitatea; cheltuielile poștale și taxele de telecomunicații; cheltuielile cu energia, gaz și apa; cheltuielile cu

⁸ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/05.11.2015 privind documentele financiar-contabile (M.O. nr. 910/09.12.2015)

transportul de bunuri și de persoane; cheltuielile de delegare, detașare și deplasare; cheltuielile de personal; cheltuielile cu impozite și taxe, altele decât impozitul pe venit; cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurările sociale de stat, pentru constituirea Fondului pentru plata ajutorului de șomaj, pentru asigurările sociale de sănătate, precum și alte contribuții obligatorii; cheltuielile reprezentând contribuțiile profesionale obligatorii datorate asociațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii.

b) cheltuielile cu sponsorizarea și mecenatul;

c) cheltuielile de protocol;

d) cheltuielile cu amortizarea fiscală;

e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu: numărul de kilometri parcurși în interes de afacere; numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere; numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; și

f) alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.

Înregistrarea bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz.

Toate bunurile mobile și imobile se înregistrează în mod obligatoriu în Registrul-inventar. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 170/2015 a introdus posibilitatea ca Registrul-inventar să se poată completa prin preluarea totalurilor din listele de inventariere a elementelor grupate după natura lor.

Pentru cheltuielile cu amortizarea se va întocmi o Fișă a mijlocului fix.

În Registrul-jurnal de încasări și plăți se înregistrează nu numai operațiunile în numerar, ci și cele efectuate prin contul curent de la bancă.

II.4. Entități din domeniul agricol obligate să organizeze evidența conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3.103/2017 sunt:

a) persoanele juridice fără scop patrimonial înființate în baza legislației din România: asociații, fundații, federații sau alte organizații de acest fel cu personalitate juridică, partide politice, patronate, organizații sindicale, culte religioase, precum și alte persoane juridice înființate în baza unor acte normative speciale, în scopul desfășurării de activități fără scop patrimonial;

b) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice fără scop patrimonial cu sediul în România;

c) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor juridice fără scop patrimonial cu sediul în România;

d) subunitățile fără personalitate juridică, din România, care aparțin persoanelor juridice fără scop patrimonial cu sediul în străinătate.

Activitatea desfășurată în străinătate de subunitățile fără personalitate juridică care aparțin persoanelor juridice fără scop patrimonial cu sediul în România se include în situațiile financiare anuale ale persoanei juridice române fără scop patrimonial și se raportează pe teritoriul României, potrivit reglementărilor menționate.

Subunitățile fără personalitate juridică prevăzute la pct. 2 lit. b) și c) au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, potrivit reglementărilor menționate, astfel încât aceasta să permită determinarea informațiilor și a obligațiilor prevăzute de lege, iar persoanele juridice cărora le aparțin să poată întocmi situații financiare anuale.

În cazul asocierilor în participație, încheiate între o persoană juridică română fără scop patrimonial și o persoană juridică străină fără scop patrimonial, contabilitatea se ține de către persoana desemnată de asociați, care răspunde potrivit legii.

La organizarea și conducerea contabilității asocierii în participație trebuie avute în vedere atât reglementările, cât și cerințele care rezultă din alte prevederi legale. Reglementările precizate se aplică, de asemenea, asocierilor în participație între persoane juridice străine (nerezidente) fără scop patrimonial, înregistrate în România.

Pentru acestea, asociatul desemnat prin contractul de asociere să îndeplinească obligațiile fiscale organizează și conduce evidența contabilă a asocierii, astfel încât să se poată determina informațiile și obligațiile prevăzute de lege, fără a întocmi situații financiare anuale. Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională.

Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută.

III. Studiu empiric

Obiectivul principal constă în problematica evaluării activelor biologice la valoarea justă, conform IAS 41 "Agricultura", ceea ce reprezintă excepție, comparativ cu practica cu care entitățile utilizează pentru evaluarea acestor active costul istoric pentru întocmirea Situațiilor financiare anuale individuale și Situațiilor financiare anuale consolidate.

Obiectivul poate fi realizat prin testarea unor ipoteze de lucru asociate obiectivului în discuție.

1. Forma juridică a exploatațiilor agricole – ne așteptăm ca majoritatea exploatațiilor agricole să fie SRL.

2. Evaluarea activelor biologice conform practicii din România – ne așteptăm ca majoritatea exploatațiilor agricole să evalueze activele biologice la costul istoric.

3. Impactul evaluării activelor biologice asupra fidelității informațiilor furnizate prin situațiile financiare – ne așteptăm ca majoritatea entităților să considere important impactul evaluării activelor biologice asupra fidelității informațiilor furnizate prin situațiile financiare.

4. Valorificarea informațiilor privind evaluarea activelor biologice în deciziile manageriale – prin această ipoteză urmărim utilitatea și utilizarea informațiilor obținute din evaluarea activelor biologice la valoarea justă.

Pentru fundamentarea opiniilor și aprobarea rezultatelor am apelat la un studiu empiric.

În introducerea studiului am făcut o sumară examinare a stadiului actual al cunoașterii, urmată de metodologia de cercetare adoptată pentru acest studiu. Ipotezele de lucru și rezultatele cercetării sunt prezentate în continuare. Studiul se încheie cu concluzii, propuneri și perspective ale cercetării.

III.1. Stadiul actual al cunoașterii

Literatura de specialitate, în acest domeniu, în prezent, este laborioasă, constatându-se existența unui număr însemnat de lucrări științifice atât pe plan internațional, cât și pe plan intern.

În această împrejurare, dar mai ales urmare a studiului empiric realizat și a analizei Rapoartelor din Marea Britanie, Franța și Australia, am considerat necesar și util exprimarea unor opinii și formularea unor concluzii, în perimetrul IAS 41 "Agricultura", dar și urmare a faptului că există o lipsă de comparabilitate a practicilor de informare în acest domeniu.

Respondenții sondajelor, din rapoartele menționate, au invocat, îndeosebi costurile de evaluare și raportare a activelor biologice la valoarea justă, estimându-se că ar fi mai mari decât beneficiile rezultate, considerente ce permit susținerea concluziilor de revizuire a IAS 41 "Agricultura".

În sprijinul acestor afirmații relevăm faptul că, în România, doar un număr restrâns de entități și grupuri aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, inclusiv IAS 41 "Agricultura", iar pe plan internațional, opiniile sunt controversate, și anume:

1. Aryanto Y.H.⁹ precizează că IAS 41 a generalizat evaluarea la valoare justă pentru toate activele biologice, deși nu toate aceste active sunt din categoria celor de la care se așteaptă o creștere de capital sau o vânzare, fapt care conduce la furnizarea de informații eronate.

⁹ Aryanto, Y., H. – *Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture*, 2011

2. Alți autori¹⁰ susțin tratamentul contabil prescris de acest standard. Studiul prezent a investigat diferențele dintre practicile contabile, rolul și magnitudinea informației contabile în sectorul agricol. Autorii concluzionează că principala contribuție a IAS 41 este de a oferi un cadru conceptual cuprinzător în practica contabilă agricolă, iar RICA este o rețea de date cu experiență, care ar putea constitui un ghid pentru punerea în aplicare a IAS 41.

3. Barlev B., Haddad J.R.¹¹ consideră că valoarea justă, în contabilitate, reflectă o imagine fidelă și transparentă a informației contabile.

4. Viorel Lefter, Aureliana Geta Roman¹² fac referire la importanța IAS 41 pentru că reprezintă punctul de plecare al unei tranziții consecvente de la costul de achiziție spre o contabilitate la valoare justă.

III.2. Conținutul demersului științific

La baza studiului realizat este un chestionar ce conține întrebări închise și deschise, asupra unui eșantion de 20 entități agricole, validând răspunsurile a 20 entități agricole.

Demersul de cercetare presupune o abordare atât de natură calitativă, cât și cantitativă, având la bază date empirice înregistrate pe un eșantion de exploatații agricole românești. Latura calitativă a cercetării se explică prin faptul că realizarea studiului se bazează pe interpretare, explicație, înțelegere, iar latura cantitativă se explică prin recurgerea la măsurări, cuantificări, exprimări cifrice ale unor fenomene ce vor fi studiate.

În faza de culegere a datelor, am apelat la tehnici de culegere mediată a datelor din chestionarele care au fost completate la Direcțiile Agricole Județene și Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură. În ceea ce privește prelucrarea și analiza datelor, metodele utilizate au fost: analiza comparativă empirică – pentru identificarea asemănărilor și deosebirilor între informațiile culese de la exploatațiile agricole luate în studiu – și analiza cantitativă.

Procedeele circumscrise tehnicilor pe care le-am utilizat sunt: gruparea statistică, estimarea varianței, a mediei, clasificarea. Instrumentele indispensabile realizării demersului de cercetare au fost: chestionarele, baza de date, foaia de observație, indicii statistici și financiari.

a. Forma juridică a exploatațiilor agricole – ne așteptăm ca majoritatea exploatațiilor agricole să fie SRL.

Situația juridică a entităților prezentate de respondenții chestionarului este redată în tabelul nr. 1 și nr. 2.

Răspunsuri valide	20
Răspunsuri nevalide	0
Valoarea modală	1
Mediana	1
Deviația standard	0.97032

(Proiecția autorilor)

Tabelul nr. 1 Forma juridică a exploatațiilor agricole (statistică)

Numărul respondenților care au răspuns la această întrebare este de 20, număr ce corespunde cu mărimea eșantionului, iar numărul nonrăspunsurilor este 0.

Valoarea modală este 1, ceea ce ne indică faptul că cea mai frecventă formă juridică a entităților din agricultură este SRL. În program am codificat cu 1 "SRL", cu 2 "SA", cu 3 "COOPERATIVĂ AGRICOLĂ".

¹⁰ Vazakidis, A., Athianos, S., Ekaterini, C., L. – *The Importance of Information through Accounting Practice in Agricultural Sector - European Data Network*, Journal of Social Sciences 6 (2), 221-228, 2010

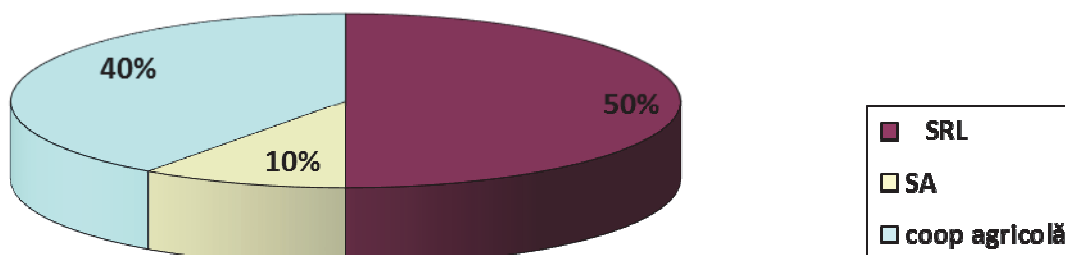
¹¹ Barlev, B., Haddad, J., R. – *Fair value accounting and the management of the firm*, Critical Perspectives on Accounting 14 (4), 383-415, 2003

¹² Lefter, V., Roman, A., G. – *IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting*, Theoretical and Applied Economics 5, 2007

Forma juridică	Entități agricole	Procente	Procente valide	Procente cumulate
SRL	10	50.00	50.00	50.00
SA	2	10.00	10.00	60.00
COOPERATIVĂ AGRICOLĂ	8	40.00	40.00	100
TOTAL	20	100	100	100

(Proiecția autorilor)

Tabelul nr. 2 Forma juridică a entităților din agricultură



Graficul nr. 1 Forma juridică a entităților agricole

Din datele de mai sus, se poate observa că din cele 20 de entități agricole 10 sunt SRL, 8 sunt COOPERATIVE AGRICOLE și 2 SA. Altfel spus, 50% din entitățile analizate sunt SRL, 40% sunt COOPERATIVE AGRICOLE și 10% sunt SA.

Concluzii, opinii și sugestii preliminare:

Așa cum era și de așteptat, societățile cu răspundere limitată (SRL) sunt cele mai frecvente modalități destinate investitorilor pentru derularea activităților agricole în România, deoarece au mai puține cerințe administrative, o mai mare flexibilitate față de alte tipuri de societăți și o cerință de capital redusă.

b. Evaluarea activelor biologice conform practicii din România – ne așteptăm ca majoritatea exploatațiilor agricole să evalueze activele biologice la costul istoric.

Răspunsuri valide	20
Răspunsuri nevalide	0
Valoarea modală	1
Mediana	1
Deviația standard	0.307794

(Proiecția autorilor)

Tabelul nr. 3 Evaluarea activelor biologice conform practicii din România

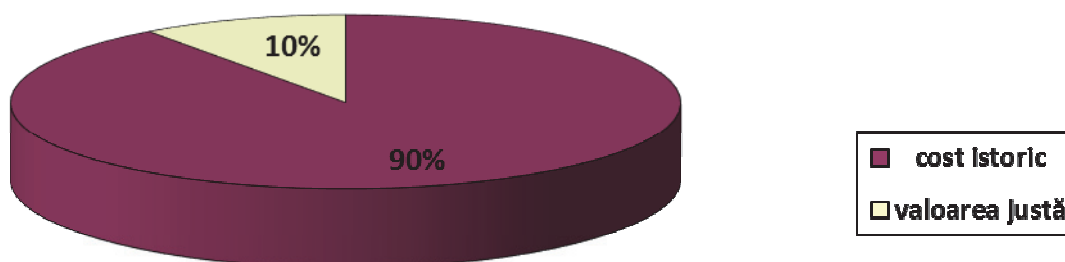
Numărul respondenților care au răspuns la această întrebare este de 20, număr ce corespunde cu mărimea eșantionului, iar numărul nonrăspunsurilor este 0.

Valoarea modală este 1, ceea ce ne indică faptul că, cea mai frecventă formă de evaluare a activelor biologice este costul istoric. În program, am codificat cu 1 “costul istoric - cost redus” și cu 2 “valoarea justă - cost ridicat cu evaluarea/fidelitatea informațiilor”.

Evaluarea activelor biologice	Entități agricole	Procente	Procente valide	Procente cumulate
COSTUL ISTORIC	18	90.00	90.00	90.00
VALOAREA JUSTĂ	2	10.00	10.00	10.00

(Proiecția autorilor)

Tabelul nr. 4 **Evaluarea activelor biologice se face la costul istoric sau la valoarea justă? (argumentații)**



Graficul nr. 2 **Evaluarea activelor biologice**

Din datele de mai sus, se poate observa că din cele 20 de entități agricole, 18 utilizează costul istoric ca bază de evaluare în situațiile lor financiare datorită costului redus cu evaluarea activelor biologice, și 2 valoarea justă, care oferă o fidelitate superioară informațiilor din situațiile financiare, dar costurile de evaluare sunt mai mari decât beneficiile. Altfel spus, 90% din entitățile analizate utilizează costul istoric ca bază de evaluare în situațiile lor financiare și 10% utilizează valoarea justă.

Concluzii, opinii și sugestii preliminare:

Considerăm însă că, deși în România există entități mari care desfășoară activități agricole, acestea nu sunt interesate, deocamdată, să aplice voluntar prevederile din IAS 41.

Cele mai multe societăți aplică prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014. Aceste reglementări transpun parțial prevederile Directivei 2013/34/UE¹³ a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului.

c. impactul evaluării activelor biologice asupra fidelității informațiilor furnizate prin situațiile financiare – ne așteptăm ca majoritatea entităților să considere important impactul evaluării activelor biologice asupra fidelității informațiilor furnizate prin situațiile financiare.

Răspunsuri valide	20
Răspunsuri nevalide	0
Mediana	1.00
Valoarea modală	1

¹³ Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului (JO L 182/29.06.2013)

Percentila 25	1.00
50	1.00
75	1.00

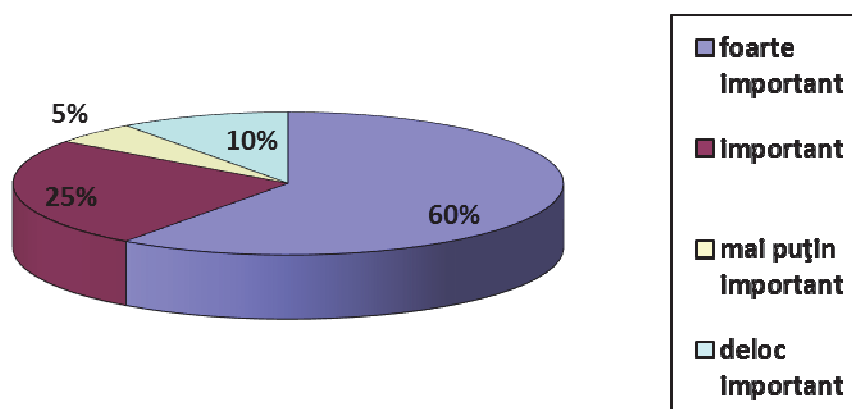
(Proiecția autorilor)

Tabelul nr. 5 **Impactul evaluării activelor biologice asupra fidelității informațiilor furnizate prin situațiile financiare (statistică)**

În program, variabila luată în analiză a fost codificată cu 1, dacă evaluarea activelor biologice are impact *foarte important* asupra fidelității informațiilor furnizate prin situațiile financiare, cu 2 *important*, cu 3 *mai puțin important* și cu 4 în cazul în care *nu este important*. Din tabele se poate observa că cei mai mulți respondenți consideră că evaluarea activelor biologice are un impact *foarte important* și *important* asupra fidelității informațiilor furnizate prin situațiile financiare.

Răspuns	Entități agricole	Procente	Procente valide	Procente cumulate
Foarte important	12	60	60	60
Important	5	25	25	85
Mai puțin important	1	5	5	90
Deloc important	2	10	10	100
Total	20	100	100	100

(Proiecția autorilor)

Tabelul nr. 6 **Impactul evaluării activelor biologice asupra fidelității informațiilor furnizate prin situațiile financiare?**Graficul nr. 3 **Impactul evaluării activelor biologice asupra fidelității informațiilor furnizate prin situațiile financiare**

Se poate observa că 85% (sau 17 respondenți) din respondenți consideră că, impactul evaluării activelor biologice asupra fidelității informațiilor furnizate prin situațiile financiare este *foarte important* și *important* și doar 15% (3 respondenți) consideră că acesta este *mai puțin important* și *deloc important*.

d. *valorificarea informațiilor privind evaluarea activelor biologice în deciziile manageriale* – prin această ipoteză, urmărim utilitatea și utilizarea informațiilor obținute din evaluarea activelor biologice la valoarea justă.

Răspunsuri valide	20
Răspunsuri nevalide	0
Mediana	3.00
Valoarea modală	3
Percentila 25	1.00
50	3.00
75	3.00

Tabelul nr. 7 **Importanța evaluării activelor biologice în luarea deciziilor manageriale în entitățile agricole (statistică)**

Din datele de mai sus, putem observa că valoarea modală este 3, ceea ce ne indică faptul că cele mai multe entități luate în analiză iau deciziile manageriale pe baza informațiilor financiar-contabile, oferite prin lucrările de sinteză. În program am codificat cu 3 “niciodată”, cu 2 “foarte rar” și cu 1 “de cele mai multe ori”. Ținând cont de modul de codificare a variabilei, observăm că jumătate din cei chestionați nu consideră importantă evaluarea activelor biologice în luarea deciziilor manageriale (mediana are valoarea 3). Folosind valorile cuartile (Percentiles), distribuția eșantionului în raport cu variabila “decizii” se prezintă astfel: 25% din entități folosesc de cele mai multe ori informațiile privind evaluarea activelor biologice în luarea deciziilor manageriale, iar 75% nu iau în calcul informațiile.

Variantă răspuns	Entități	Procente	Procente valide	Procente cumulate
De cele mai multe ori	5	25	25	25
Foarte rar	4	20	20	45
Niciodată	11	55	55	100
Total	20	100	100	100

(Proiecția autorilor)

Tabelul nr. 8 Importanța evaluării activelor biologice în luarea deciziilor manageriale în entitățile agricole

Putem observa că 75%, adică 15 entități, nu folosesc informațiile privind evaluarea activelor biologice în luarea deciziilor manageriale, iar 25% (5 entități) folosesc de cele mai multe ori aceste informații.

IV. Rezultatele demersului științific și limitele acestuia

Demersul științific a avut în vedere modalitatea de evaluare a activelor biologice conform prevederilor internaționale, IAS 41 “Agricultura” care reprezintă excepția de la practica utilizată de entitățile economice, care utilizează costul istoric ca bază de evaluare în elaborarea situațiilor financiare anuale individuale și situațiilor financiare anuale consolidate.

Conform prevederilor IAS 41 “Agricultura”, orice activ biologic se evaluează la valoarea justă minus costurile estimate cu vânzarea atât în momentul recunoașterii inițiale, cât și cu ocazia întocmirii bilanțului la încheierea exercițiului financiar.

Comparativ cu această prevedere, în România contabilitatea financiară este orientată în două direcții:

1. unele entități și grupuri, restrânse ca număr, promovează Standardele Internaționale de Raportare Financiară, inclusiv prevederile IAS 41 “Agricultura”.

2. cele mai multe entități și grupuri de entități aplică prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 prin care se transpun parțial prevederile Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului.

De asemenea, relevăm faptul că Reglementările contabile din România sunt convergente cu o multitudine de aspecte reglementate de IFRS.

Astfel, criteriile generale de recunoaștere a elementelor de activ, în legislația din România sunt preluate din cadrul conceptual internațional referitor la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

Cu toate acestea, în evaluarea activelor biologice apar două diferențe semnificative, și anume:

1. Conform standardului, amortizarea activelor biologice începe de la data la care activele biologice sunt deținute de entitate în maniera dorită de conducere, practic de la data recepției și nu începând cu luna următoare;

2. Conform standardului, valoarea amortizabilă este costul sau după caz valoarea justă diminuată cu valoarea reziduală a activului imobilizat, conform standardului, coroborat cu IAS 16 "Imobilizări corporale", iar conform reglementărilor contabile din România, conforme cu directivele europene, valoarea amortizabilă este costul de achiziție sau valoarea reevaluată fără a ține cont de valoarea reziduală.

Ne exprimăm convingerea că demersul științific privind activele biologice trebuie continuat ca urmare a opiniilor divergente, dar trebuie avută în vedere și eficiența evaluării la valoarea justă.

Suntem ferm convinși de necesitatea și utilitatea acestei abordări, urmând să ne preocupe găsirea de noi argumente pentru revizuirea IAS 41 "Agricultura".

Bibliografie:

1. Aryanto Y.H. – *Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture*, 2011
2. Barlev B., Haddad J.R. – *Fair value accounting and the management of the firm*, Critical Perspectives on Accounting, 14 (4), 2003
3. Bercean R., Bercean R.V., Pop A., Crișan I., Trif L. – *Contabilitate managerială*, Editura Riso-print, Cluj-Napoca, 2009
4. Dumbravă P., Bercean R.V. – *Valorificarea informațiilor financiar contabile în luarea deciziilor manageriale din entitățile agricole. Studiu empiric*, Revista CECCAR nr. 14-15, 5-18 iulie 2016, Expertiza și auditul afacerilor, 2016
5. Elad C., Herbohn K. – *Implementing fair value accounting in the agricultural sector*, 2011
6. Lefter V., Roman A.G. – *IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting*, Theoretical and Applied Economics 5, 2007
7. Vazakidis A., Athianos S., Ekaterini C.L. – *The Importance of Information through Accounting Practice in Agricultural Sector - European Data Network*, Journal of Social Sciences 6 (2), 2010
8. *** – *IFRS*, Editura CECCAR, 2015
9. *** – *Cadrul național strategic pentru dezvoltare durabilă a sectorului agroalimentar și a spațiului rural în perioada 2014-2020-2030*
10. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 170/17.02.2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă* (M.O. nr. 139/24.02.2015)
11. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.103/24.11.2017 privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial* (M.O. nr. 984/12.12.2017), cu completările ulterioare