



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union



**PASSFR.EU**

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®

**A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®**

# Standardul IAS® 41 Agricultură



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

## Standardul IAS 41 Agricultură

### Domeniul de aplicare și definiții cheie

Contabilitatea agroindustrială este un domeniu specific, iar Standardul IAS® 41 Agricultură definește specificitatea acesteia, care este împărțită în trei aspecte importante - contabilitatea activelor biologice, a produselor agricole și a subvențiilor. Scopul IAS 41 este de a standardiza tratamentul contabil și informațiile prezentate pentru activitățile agricole. În ceea ce privește activitățile agricole, acest standard ar trebui să fie utilizat pentru a contabiliza elementele prezentate în figura 1.

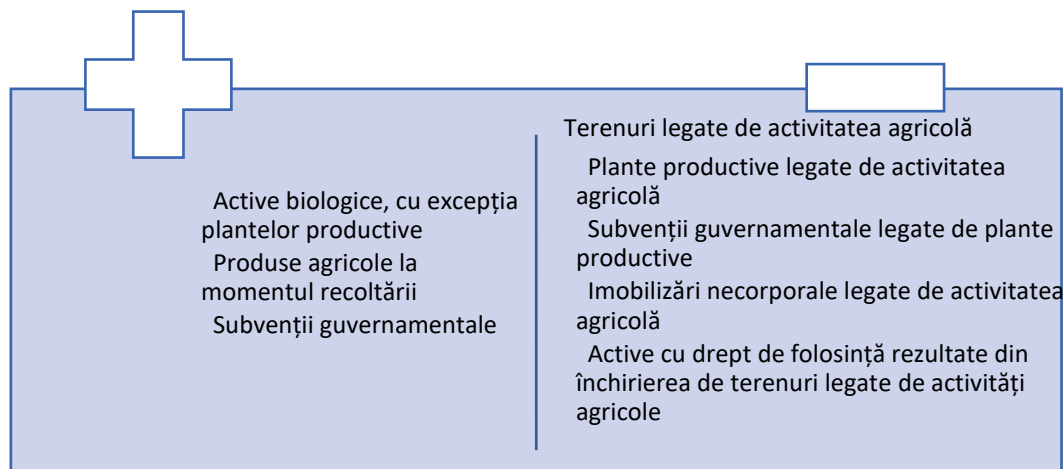


Figura 1. Aplicarea IAS 41

Chiar dacă în contabilizarea unor active necurente și curente din domeniul agriculturii pot fi utilizate alte standarde IAS și IFRS®, entitățile trebuie în considerare mai întâi prevederile IAS 41 pentru acest domeniu. IAS 41 se aplică producției agricole care este recoltată la momentul recoltării activelor biologice ale entității. Prin urmare, acest standard nu se aplică prelucrării post-recoltare a producției agricole, cum ar fi transformarea merelor în suc de către un cultivator de mere.

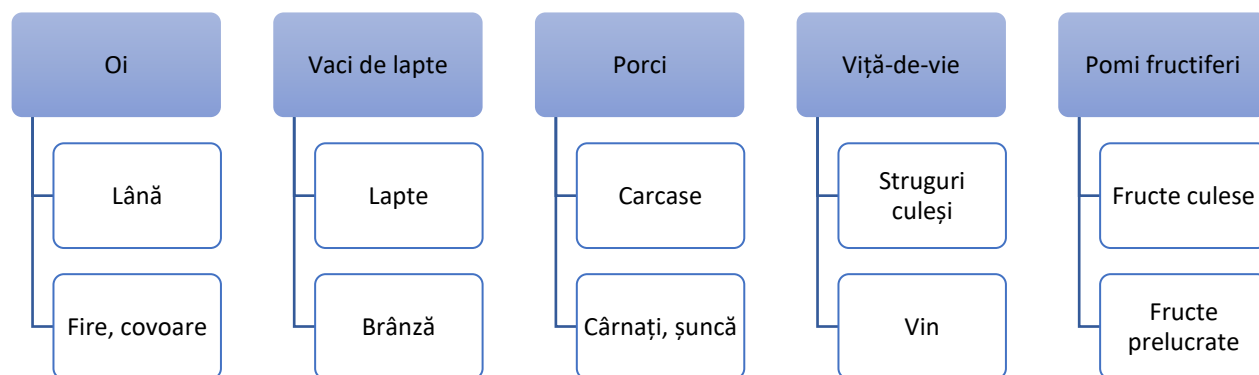
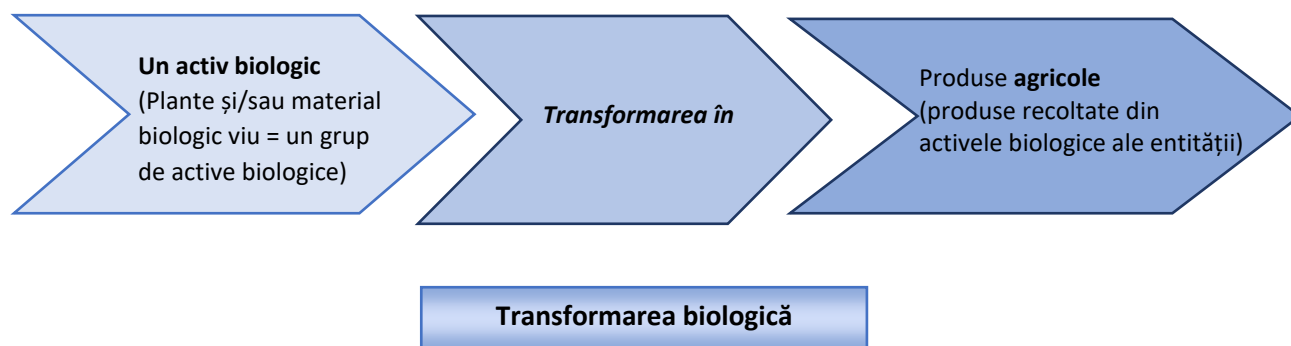


Figura 2. Exemple de active biologice, produse agricole și produse finale

Figura 2 oferă exemple de active biologice, produse agricole și produse finale. Exemple de active biologice, produse agricole și produse finale arată transformarea activelor biologice (a se vedea figura 3), care este una dintre specificitățile agribusiness-ului în comparație cu alte sectoare de activitate.



**Figura 3. Conceptul de transformare biologică**

Figura 3 prezintă rezultatele transformării biologice: un activ se modifică prin creștere, degenerare, procreare. Creșterea vitelor, silvicultura, culturile anuale sau perene, producerea de livezi și plantații, floricultura și acvacultura sunt exemple de activități agricole (inclusiv piscicultura). În cadrul acestei varietăți, există anumite puncte comune: capacitatea de schimbare, gestionarea schimbării.

#### Definiții cheie (IAS 41.5-8):

- Activitatea agricolă este gestionarea transformării biologice și recoltarea activelor biologice de către o entitate în vederea vânzării sau transformării în produse agricole sau în mai multe active biologice.
- O plantă productivă este o plantă vie care poate fi utilizată în producția sau furnizarea de produse agricole; se preconizează că producția va dura mai mult de o perioadă; cu excepția vânzării rare ca deșeurii vegetale, este puțin probabil ca aceasta să fie vândută ca produs agricol.
- Costurile de vânzare înseamnă costurile suplimentare, cu excepția costurilor financiare și a impozitului pe profit, care formează costurile suplimentare legate de vânzarea unui activ.
- Recoltarea este un proces prin care se obțin producțiile agricole din activele biologice fără întreruperea funcțiilor vitale ale acestora (de exemplu, lapte) și fără încetarea funcțiilor vitale (de exemplu, carcasele).
- Valoarea contabilă este valoarea la care un activ este recunoscut în situația poziției financiare.
- Valoarea justă este prețul care ar fi primit pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru o datorie într-o tranzacție normală între participanții de pe piață la data evaluării (a se vedea Standardul IFRS 13 Evaluarea valorii juste).

#### **Aspecte fundamentale: Recunoaștere**

Un activ biologic sau un produs agricol este recunoscut de către o entitate numai dacă:

- Este un rezultat al unor evenimente anterioare; entitatea deține controlul asupra activului.
- Este probabil ca viitoarele câștiguri economice legate de activ să revină entității.
- Valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat în mod fiabil.

Un activ biologic trebuie evaluat la recunoașterea inițială și la sfârșitul fiecărei perioade de raportare la valoarea sa justă minus costurile de vânzare, cu excepția cazului descris la punctul 30, în cazul în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil (IAS 41.13) (a se vedea figura 4).



**Figura 4. Evaluarea activelor biologice**

În tabelul 1 se furnizează exemple de asemenea măsuratori.

**Tabelul 1. Exemple de recunoaștere a producției agricole**

Recunoașterea producției agricole	Exemple
<b>Evaluare la valoarea justă</b>	Să presupunem că entitatea a produs 10 tone de grâu. S-a constatat că prețul grâului pe piața principală în ziua evaluării era de 140 u.m. pe tonă. Prin urmare, grâul va fi înregistrat la valoarea justă de 14.000 u.m. (10 tone la valoarea unitară de 140 u.m.)
<b>Evaluare la cost</b>	Să presupunem că materii prime (semințe, îngrășăminte, combustibil) în sumă de 10.000 u.m. au fost folosite pentru a cultiva grâu; costurile cu forța de muncă au fost de 3.000 u.m., iar costurile cu utilajele (depreciere, reparații) au fost de 2.000 u.m.. Costul total al cultivării grâului este de 15.000 u.m.. 100 de tone de grâu au fost recoltate. Prin urmare, producția agricolă (grâu) de 100 de tone va fi înregistrată la un cost unitar de 150 u.m..

După cum se arată în tabelul 1, metoda aleasă pentru recunoașterea activelor biologice sau a producției agricole influențează valoarea activelor prezentate în situația poziției financiare.

#### **Aspecte fundamentale: Evaluare**

Controlul poate fi demonstrat în cadrul activităților agricole prin proprietatea legală a vitelor și marcarea acestora cu un marcaj sau alt tip de marcaj în momentul achiziționării, nașterii sau înțărării. În cele mai multe cazuri, avantajele viitoare sunt estimate prin evaluarea caracteristicilor fizice importante. Cu excepția cazului menționat la punctul IAS 41.30, atunci când valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil, un activ biologic este evaluat la valoarea sa justă minus cheltuielile de vânzare la recunoașterea inițială și la sfârșitul fiecărei perioade de raportare. Produsul agricol colectat din activele biologice ale unei entități este evaluat la valoarea justă de piață minus costurile de vânzare în momentul recoltării. Valoarea justă a activelor biologice și a produselor agricole poate fi determinată mai ușor prin clasificarea acestora în funcție de caracteristicile semnificative.

Entitățile încheie adesea contracte pentru a-și vinde activele biologice sau produsele agricole la o dată viitoare. Valoarea justă indică condițiile actuale de piață, în care cumpărătorii și vânzătorii participanți pe piață ar încheia o tranzacție; astfel, stabilirea prețului contractului nu este întotdeauna aplicabilă la determinarea valorii juste. Prin urmare, datorită existenței unui contract, valoarea justă a unui activ biologic sau a unei producții agricole nu este ajustată. Un contract de vânzare a unui activ biologic sau a unei producții agricole, astfel cum este descris în Standardul IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente, poate fi un contract unic în situații specifice.

Fluxurile de numerar pentru finanțarea activelor sau pentru restabilirea activelor biologice după recoltare nu sunt incluse de o entitate în costul activelor recunoscute în conformitate cu IAS 41 (de exemplu, costul replantării copacilor într-o plantație forestieră după recoltare).

Costul se poate apropia de valoarea justă, în special atunci când:

- De la costul inițial, au avut loc puține transformări biologice (de exemplu, răsaduri plantate chiar înainte de sfârșitul perioadei de raportare sau animale nou achiziționate).
- Este puțin probabil ca impactul transformării biologice asupra prețului să fie semnificativ (de exemplu, în primii 30 de ani dintr-un ciclu de producție de 30 de ani al unei plantații de pin).

Activele biologice sunt de obicei utilizate în combinație cu terenurile aferente (de exemplu, copacii dintr-o plantație forestieră). Chiar dacă este posibil să nu existe o piață independentă pentru activele biologice legate de terenuri, poate exista o piață activă pentru activele combinate, adică pentru activele biologice, terenurile brute și îmbunătățirile aduse terenurilor ca un pachet.

Pentru a evalua valoarea justă a activelor biologice, o entitate poate utiliza informații privind activele combinate. Pentru a ajunge la valoarea justă a activelor biologice, valoarea justă a terenului brut și a îmbunătățirilor aduse terenului, de exemplu, poate fi scăzută din valoarea justă a activelor combinate. Pentru a evalua valoarea justă a activului biologic, de exemplu, valoarea justă a terenului necultivat și a îmbunătățirii terenului poate fi scăzută din valoarea justă a activului global.

În tabelul 2 se indică un exemplu de evaluare a activelor biologice.

**Tabelul 2. Exemplu de evaluare a activelor biologice**

<b>Exemplu</b>	<b>Entitatea achiziționează o vacă la o licitație pentru 2.000 u.m.. Brokerii au fost plătiți cu 200 u.m. pentru această tranzacție (costul tranzacției).</b>
<b>Soluție</b>	Având în vedere că activele biologice din entitate sunt recunoscute la valoarea justă la evaluarea inițială și ulterioară, activele biologice vor fi înregistrate în prețul contului minus costurile de tranzacție. Prin urmare, valoarea justă a unei vaci este de 2.000 u.m. - 200 u.m. = 1.800 u.m.

Se presupune că valoarea justă a unui activ biologic poate fi evaluată în mod fiabil, dar această presupunere poate fi infirmată la recunoașterea inițială pentru un activ biologic pentru care nu sunt disponibile prețuri de piață cotate și pentru care evaluările alternative ale valorii juste sunt în mod clar nesigure. În acest scenariu, un activ biologic va fi evaluat la costul său inițial, mai puțin amortizarea acumulată și pierderile din depreciere. În cazul în care valoarea justă a unui activ biologic este evaluată în mod fiabil, o entitate trebuie să îl evalueze la valoarea sa justă minus costurile de vânzare.

Agricultura se deosebește de alte sectoare de activitate datorită marilor subvenții frecvente din partea guvernului. Atunci când se primește o subvenție guvernamentală pentru un activ biologic, aceasta este recunoscută în situația profitului sau pierderii, de îndată ce aceasta devine exigibilă. Exemple de recunoaștere a subvențiilor sunt prezentate în tabelul 3.

**Tabelul 3. Exemple de recunoaștere a subvențiilor**

Caz	Înregistrare
Entitatea agricolă a primit 2.000 de mii de u.m. (plăți directe) pentru culturi infertile la 15 august 20x1.	Primirea subvenției: Dr. Numerar 2.000 Cr. Venituri 2.000
Entitatea agricolă a semnat un contract de subvenție pentru bovine, în sumă de 5.000 de mii de u.m.. Plata are loc în două tranșe egale - în martie și în iulie.	1. Semnarea contractului: Dr. Creanțe 5.000 Cr. Venituri 5.000 2. Plata din martie: Dr. Numerar 2.500 Cr. Creanțe 2.500 3. Plata din iulie: Dr. Numerar 2.500 Cr. Creanțe 2.500

Cu toate acestea, subvențiile guvernamentale pot varia din cauza unor perioade mai lungi sau a altor condiții. De exemplu, dacă o condiție pentru a primi o subvenție este aceea de a desfășura o activitate agricolă timp de cel puțin cinci ani, atunci subvenția este recunoscută în situația profitului sau pierderii după acești cinci ani. Alte dispoziții sunt prevăzute în Standardul IAS 20 Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală.

#### Aspecte fundamentale: Proceduri

Un câștig sau o pierdere care rezultă din prima recunoaștere a unui activ biologic la valoarea justă minus costurile de vânzare, precum și o modificare a valorii juste minus costurile de vânzare, trebuie să fie incluse în profit sau pierdere în perioada în care apar (IAS 41.26). Un câștig sau o pierdere care rezultă din recunoașterea inițială a produselor agricole la valoarea justă minus costurile de vânzare este inclusă în profit sau pierdere în perioada în care are loc. Recunoașterea inițială a produselor agricole ca urmare a recoltării poate avea ca rezultat un câștig sau o pierdere. Exemple sunt prezentate în tabelul 4.

**Tabelul 4. Exemple de câștiguri sau pierderi din recunoașterea la valoarea justă**

Caz	Înregistrare
Vițeele au fost achiziționate pentru 6.000 de u.m.. Costurile vânzării au fost de 500 u.m..	Dr. Active biologice 5.500 Dr. Pierdere din evaluarea la valoarea justă 500 Cr. Numerar 6.000
În cursul perioadei stabilite, pentru respectivii vițeele au fost suportate costuri de creștere de 2.000 u.m.. Valoarea justă a vițeele la sfârșitul perioadei a fost stabilită la 8.200 u.m.. câștigul este de 700 u.m. (8.200-5.500-2.000)	Dr. Active biologice 2.700 Cr. Costuri pentru animale (în curs de producție) 2.000 Cr. Câștig la valoarea justă 700
Recolta de grâu de iarnă a fost evaluată în timpul toamnei la 6.000 u.m., ținând cont de costurile suportate pentru recoltă. În urma unei evaluări efectuate în primăvară, s-a constatat că unele culturi au înghețat și valoarea lor justă a fost stabilită la 5.200 u.m.	1. Recunoașterea culturilor (toamnă): Dr. Active biologice 6.000 Cr. Costuri cu culturile (în curs de execuție) 6.000 2. Estimarea valorii juste în primăvară: Dr. Pierdere din evaluarea la valoarea justă 800 Cr. Active biologice 800

## Informații de prezentat

O entitate prezintă orice câștig sau pierdere la recunoașterea inițială a activelor biologice și a produselor agricole pentru perioada curentă, precum și modificarea valorii juste minus cheltuielile de vânzare a activelor biologice, pentru perioada curentă. O entitate este încurajată să furnizeze o descriere cantitativă a fiecărui grup de active biologice pe categorii (de exemplu, animale în funcție de vârstă și sex sau plante în funcție de maturitate).

O entitate trebuie să prezinte informațiile prezentate în tabelul 5 împreună cu situațiile financiare.

### Tabelul 5. Informațiile sunt prezentate împreună cu situațiile financiare (IAS41.46,49)

<ul style="list-style-type: none"><li>● natura activităților sale care implică fiecare grup de active biologice.</li><li>● Măsuri sau estimări nefinanciare ale mărimilor fizice:<ul style="list-style-type: none"><li>○ La sfârșitul perioadei, fiecare grup de active biologice ale entității.</li><li>○ Producția de produse agricole în perioada respectivă.</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>● Existența și valoarea contabilă a activelor biologice cu titlu restricționat, precum și valoarea contabilă a activelor biologice clasificate ca gaj drept garanție pentru datorii.</li><li>● Valoarea angajamentelor pentru dezvoltarea sau achiziționarea de active biologice.</li><li>● Strategii de gestionare a riscurilor financiare asociate cu industria agricolă.</li></ul>
--	---

O entitate trebuie să prezinte o reconciliere a modificărilor valorii contabile a activelor biologice între începutul și sfârșitul perioadei curente. Reconcilierea trebuie să includă următoarele elemente (IAS 41.50):

- Câștigul sau pierderea care rezultă din modificările valorii juste minus costurile de vânzare;
- Creșteri datorate achizițiilor;
- Reduceri atribuite vânzării de active biologice clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte;
- Scăderi ca urmare a recoltării;
- Creșteri rezultate din combinări de întreprinderi;
- Diferențele nete de curs de schimb valutar care rezultă din conversia situațiilor financiare într-o monedă de prezentare diferită, precum și din conversia unei entități străine în moneda de prezentare a entității raportoare;
- Alte informații.

O entitate trebuie să prezinte informații despre activele biologice în conformitate cu politicile contabile utilizate (a se vedea tabelul 6).

**Tabelul 6. Prezentarea activelor biologice**

Metoda de contabilizare a activelor biologice	Dezvăluirea
Activele biologice sunt evaluate la cost minus amortizarea acumulată și pierderile din depreciere acumulate (IAS 41.54).	<ul style="list-style-type: none"> <li>● O descriere a activelor biologice;</li> <li>● O explicație a motivelor pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil;</li> <li>● Dacă este posibil, intervalul de valoare în care este foarte probabil să se situeze valoarea justă;</li> <li>● Metoda de amortizare utilizată;</li> <li>● Duratele de viață utilă sau ratele de amortizare utilizate; și</li> <li>● Valoarea contabilă brută și amortizarea cumulată (cumulată cu pierderile cumulate din depreciere) la începutul și la sfârșitul perioadei.</li> </ul>
Pentru activele biologice evaluate la cost minus orice amortizare acumulată și orice pierderi din depreciere acumulate în cursul perioadei curente, entitatea trebuie să prezinte orice câștig sau pierdere recunoscută la cedarea unor astfel de active biologice, iar reconcilierea cerută de IAS41.50 trebuie să prezinte separat sumele legate de astfel de active biologice. În plus, reconcilierea trebuie să includă următoarele valori din profitul sau pierderea acestui activ biologic (IAS41.55):	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Pierderi din depreciere;</li> <li>● Anulări de pierderi din depreciere;</li> <li>● Deprecierea.</li> </ul>
În cazul în care valoarea justă a activelor biologice evaluate anterior la cost, mai puțin orice amortizare cumulată și orice pierderi cumulate din depreciere, devine evaluabilă în mod fiabil în perioada curentă, o entitate trebuie să prezinte ca informații (IAS 41.56).	<ul style="list-style-type: none"> <li>● O descriere a activelor biologice respective.</li> <li>● O explicație a motivelor pentru care valoarea justă a devenit măsurabilă în mod fiabil.</li> <li>● Efectul modificării.</li> </ul>

După cum se prezintă în tabelul 6, informațiile prezentate depind de acești factori - dacă activul biologic a fost evaluat la cost amortizat sau evaluat la valoarea justă.

## Exemple

### Exemplul nr. 1

Principala activitate a unei entități este producția de grâne. Entitatea cultivă grâu, iar costul producției vegetale a fost de 3.000 u.m.. Recolta a fost de 20 de tone de grâu, cu o valoare justă de 170 u.m. pe tonă.

Cultura recoltată va fi înregistrată în contabilitate astfel:

Dr. Stocuri - producție agricolă 3.400 u.m. (20 t. x 170 u.m.)	
Cr. Costuri de cultură (lucrări în curs)	3.000
Cr. Câștig din evaluarea la valoarea justă	400



## Exemplul nr. 2

Principala activitate a entității este creșterea animalelor. Se știe că costul de întreținere a unei vaci este de 220 u.m. pe perioadă. Un vițel născut în timpul perioadei este evaluat la 150 u.m.. În cursul perioadei, au fost mulși 200 de litri de lapte. Laptele este evaluat la costul de producție.

Trebuie să se țină cont de faptul că vițelul are un preț de 150 u.m., în timp ce costul laptelui în cadrul celorlalte costuri este de 70 u.m. (220 u.m. - 150 u.m.). Astfel, costul unui litru de lapte este de 0,35 u.m. (70 u.m. / 200 de litri). Activele biologice și producția agricolă vor fi înregistrate în contabilitate astfel:

Dr. Stocuri - producție agricolă 70 u.m. (200 l x 0,35 u.m.)
Dr. Active biologice - animale de îngrășat 150 u.m.
Cr. Animalele în curs de producție 220 u.m.

## Exemplul nr. 3

O entitate se ocupă de activități agricole. Entitatea crește pui de carne pentru vânzare, astfel încât puii de carne sunt clasificați ca active curente. Activele biologice și produsele agricole sunt evaluate la valoarea justă. Imaginați-vă că o entitate are o situație a poziției financiare structurată simplu, prezentată mai jos.

Elemente	01-01-20x1 (u.m.)	Elemente	01-01-20x1 (u.m.)
<b>Active necurente</b>	<b>170.000</b>	<b>Capitaluri proprii</b>	<b>180.000</b>
<i>Tractor</i>	<i>30.000</i>	<i>Capital social</i>	<i>100.000</i>
<i>Clădire agricolă</i>	<i>140.000</i>	<i>Rezultat reportat</i>	<i>80.000</i>
<b>Active curente</b>	<b>90.000</b>	<b>Granturi</b>	<b>10.000</b>
<i>Stocuri</i>	<i>40.000</i>	<b>Datorii</b>	<b>70.000</b>
<i>Active biologice</i>	-	<i>Datorii necurente</i>	<i>40.000</i>
<i>Numerar</i>	<i>50.000</i>	<i>Datorii curente</i>	<i>30.000</i>
<b>Total</b>	<b>260.000</b>	<b>Total</b>	<b>260.000</b>

Următoarele tranzacții au avut loc în ianuarie-februarie 20x1 și au fost înregistrate în registrul general:

- Entitatea a cumpărat 10.000 de pui de carne pentru suma totală de 12.000 u.m.. Costurile de tranzacție plătite agenților au fost de 2.000 u.m.. Prin urmare, achiziția este înregistrată la valoarea justă minus costurile de tranzacție.

Înregistrarea achiziției:	
Dr. Active biologice	10.000
Dr. Cheltuieli	2.000
Cr. Numerar	12.000

- Furajul cu care au fost hrăniți puii de găină de fermă au costat 30.000 u.m..

Înregistrarea consumului stocurilor	
Dr. Lucrări în curs de execuție (costuri cu animalele)	30.000 u.m.
Cr. Stocuri de furaje	30.000 u.m.

- Se calculează amortizarea activelor necurente. Amortizarea tractorului pentru două luni este de 1.000 u.m., iar cea a clădirii este de 3.000 u.m.. Se știe, de asemenea, că tractorul a primit o subvenție de 60% din valoarea sa.

Înregistrarea amortizării	
Dr. Lucrări în curs de execuție (costuri cu animalele)	4.000
Cr. Amortizare acumulată tractor	1.000
Cr. Amortizare acumulată clădire agricolă	3.000

Registrul de evidență a bunului utilizat	
Dr. Granturi (1.000 u.m. x 60%)	600
Cr. Lucrări în curs de execuție (costuri cu animalele)	600

- La sfârșitul lunii februarie, 6.000 de pui de carne au obținut greutatea necesară și au fost scoși la vânzare. Cantitatea de pui de carne rezultată a fost de 7.800 kg. Prețul cărnii de pui de carne pe piața principală s-a dovedit a fi de 3 u.m. pe kg. Prin urmare, carnea de pui de carne a fost evaluată la valoarea justă de 23.400 u.m.

Înregistrarea producției agricole	
Dr. Produse finite	23.400
Cr. Lucrări în curs de execuție (costuri cu efectivele de animale)	23.400

- Se estimează că 4.000 de pui de carne sunt încă în creștere, cu o valoare justă calculată pe baza greutății vii. Prețul stabilit pe piața principală pentru acești 4.000 de pui de carne este de 15.000 u.m.. Această valoare este considerată a fi valoarea justă la data situația poziției financiare.

Înregistrarea evaluării ulterioare a activelor biologice	
Dr. Active biologice	5.000 u.m. (= 15.000 u.m. - 10.000 u.m.)
Dr. Pierderi din evaluarea la valoarea justă	5.000 u.m.
Cr. Lucrări în curs de execuție (costuri cu animalele)	10.000
(30.000 + 4.000 - 600 - 23.400)	10.000

Situația poziției financiare a entității la sfârșitul lunii februarie va arăta ca mai jos.

Element	28-02-20x1 (u.m.)	Element	28-02-20x1 (u.m.)
<b>Active necurente</b>	<b>166.000</b>	<b>Capitaluri proprii</b>	<b>173.000</b>
Tractor	29.000	Capital social	100.000
Clădire agricolă	137.000	Rezultat reportat	73.000
<b>Active curente</b>	<b>86.400</b>	<b>Granturi</b>	<b>9.400</b>
Stocuri	10.000	<b>Datorii</b>	<b>70.000</b>
Produse finite	23.400	Datorii necurente	40.000
Active biologice	15.000	Datorii curente	30.000
Numerar	38.000		
<b>Total</b>	<b>252.400</b>	<b>Total</b>	<b>252.400</b>