

## **Considerații teoretice privind implementarea standardului IAS 41 în România**

**Liliana FELEAGĂ**

Academia de Studii Economice, București  
liliana\_malciu@yahoo.com

**Niculae FELEAGĂ**

Academia de Studii Economice, București  
nfeleaga@yahoo.com

**Vasile RAILEANU**

Academia de Studii Economice, București  
raileanu\_vs@yahoo.com

**Rezumat.** *Deși agricultura reprezintă o parte importantă a economiei mondiale, contabilitatea în agricultură are încă multe lipsuri. Prin adoptarea standardului IAS 41 s-a încercat ameliorarea acestei stări de fapt și creșterea comparabilității situațiilor financiare ale entităților din sectorul agricol. Deși controversat, IAS 41 reprezintă primul pas al unei tranziții consecvente către evaluarea în valoarea justă în sectorul agricol. Obiectivul prezentei lucrări este de a analiza IAS 41 și situația actuală a contabilității din sectorul agricol în România. Reglementările contabile din România sunt conforme cu directivele europene și, în multe privințe, convergente cu referențialul IFRS. Prevederile standardului IAS 41 nu sunt însă reflectate în mod direct în reglementările românești. Odată cu creșterea numărului de tranzacții cu terenuri forestiere și de investiții străine în fermele de animale este de așteptat ca recunoașterea și evaluarea activelor biologice în conformitate cu IAS 41 să devină o necesitate.*

**Cuvinte-cheie:** contabilitatea în agricultură; activele biologice; valoarea justă; IAS 41; Romania.

**Cod JEL:** M41.

**Coduri REL:** 14I.

## 1. Introducere

Agricultura este un sector important al economiei globale. Cu toate acestea, multă vreme contabilitatea în domeniul agriculturii nu a reprezentat o prioritate pentru cercetători și pentru normalizatori. Pe plan internațional, abia în decembrie 2000 a fost aprobat un standard dedicat exclusiv domeniului agricol: IAS 41 „Agriculture”. Acest standard a introdus în contabilitatea din sectorul agricol modelul de evaluare în valoare justă. Reacțiile nu au întârziat să apară. Avantajele și dezavantajele trecerii de la costul istoric la valoarea justă au fost amplu dezbătute. Deși părerile sunt departe de a fi convergente, foarte mulți autori se tem că aceasta este o îndepărtare majoră de la cerințele metodelor accesibile de evaluare și va genera probleme serioase pentru contabilitatea din sectorul agricol (Argilés et al., 2009, p. 15).

Pe 19 iulie 2002, Parlamentul european a adoptat un regulament care impunea, începând cu 2005, aplicarea normelor internaționale de raportare financiară pentru întocmirea conturilor consolidate ale societăților cotate. De la 1 ianuarie 2007, România a devenit membră a Uniunii Europene. O serie de societăți și grupuri românești au început să aplice referențialul contabil internațional. În paralel, reglementările contabile românești s-au armonizat într-o oarecare măsură cu referențialul contabil internațional. Prevederile standardului IAS 41 nu sunt însă direct reflectate în aceste reglementări.

Obiectivul lucrării noastre este de a analiza standardul IAS 41 și situația actuală a contabilității în sectorul agricol din România, pentru a evidenția diferența profundă între cele două referențiale.

Restul lucrării este organizat astfel. Secțiunea 2 prezintă o sinteză a literaturii pe tema implementării standardului IAS 41. Secțiunea 3 prezintă litera și spiritul standardului IAS 41. Secțiunea 4 descrie reglementările contabile aplicabile în sectorul agricol din România. În secțiunea finală, concluziile sunt acompaniate de o descriere a direcțiilor viitoare de cercetare.

## 2. Sinteza literaturii pe tema implementării standardului IAS 41

În această secțiune, furnizăm o scurtă trecere în revistă a literaturii teoretice și empirice pe tema implementării standardului IAS 41. Literatura pe această temă este extrem de bogată. Unele studii au analizat impactul implementării standardului IAS 41 într-o singură țară (Koiv et al., 2001 în Estonia, Grege-Staltmane, 2010 în Lituania, Argilés et al., 2009 în Spania, Burnside, Schiller, 2005 în Suedia). Altele sunt însă studii realizate pe mai multe țări (Elad, Herbohn, 2011, PricewaterhouseCoopers, 2009, Herbohn, Herbohn, 2006). În plus, unele studii analizează efectele implementării

standardului IAS 41 asupra sectorului agricol ca întreg (Elad, 2004, Lefter, Roman, 2007, Mateș, Grosu, 2008) iar altele au în vedere diferite ramuri ale sectorului agricol: segmental forestier (Svensson et al., 2008, Jansson, Fagerström, 2011); cultivarea pământului (Argilés, Slof 2001, Visberg, Parts, 2002); industria vinului (Booth, Walker, 2001); creșterea animalelor (Aldea (Romanescu), 2009).

Abordarea tematică este variată. Unele studii investighează implicațiile pe care le are IAS 41 asupra armonizării contabile internaționale. Astfel, Elad (2004, p. 633) consideră că, prin îndepărtarea radicală de costurile istorice, acest standard provoacă o serie de probleme teoretice și practice care ar putea să afecteze adoptarea sa universală. Mai mult, standardul nu este incompatibil doar cu modelele contabile din țările francofone, ci ridică probleme majore de implementare în sistemele naționale de normalizare.

Alte studii analizează rolul ideologic pe care îl are IAS 41 în legalizarea conflictului social în contextul companiilor obligate să adopte modelul de evaluare în valoare justă (Elad, 2007) sau evidențiază creșterea volatilității, manipulării și subiectivității câștigurilor raportate pe baza acestui standard (Herbohn, Herbohn, 2006, Penttinen et al., 2004, Dowling, Godfrey, 2001).

Problema este că IAS 41 a generalizat evaluarea în 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 înșelătoare (Aryanto, 2011, p. 4). În plus, există mai multe modele pentru determinarea valorii juste. Utilizarea unor modele diferite de evaluare conduce la diferențe în ceea ce privește calitatea câștigurilor în sectorul agricol, pe plan internațional (Elad, Herbohn, 2011, p. 9). Interveniurile realizate în cadrul companiilor agricole au evidențiat opinia că IAS 41 solicită un efort suplimentar și că este dificil să se stabilească valoarea justă (Burnside, Schiller, 2005, p. 34, Elad, Herbohn, 2011, p. 88).

Chiar dacă majoritatea studiilor se poziționează împotriva prevederilor standardului IAS 41 de evaluare a activelor biologice la valoare justă, există și susținători ai acestui tratament. Astfel, Argilés și Slof (2001, p. 22) subliniază că generalizarea acestui model este benefică pentru fermele familiale mici care nu beneficiază de resurse și abilități să își calculeze costurile. Barlev și Haddad (2003, p. 383) consideră că valoarea justă în contabilitate conduce la o divulgare completă de informații și este compatibilă cu transparența. Altfel spus, valoarea justă implică în același timp o metodă de evaluare mai consistentă și o sursă de informare mai fiabilă și mai comparabilă (Argilés et al., 2009, p. 16).

### 3. Litera și spiritul Standardului IAS 41

Standardul IAS 41 tratează gestiunea transformării activelor biologice. Activele biologice cuprind orice plantă vie sau animal viu. Transformarea biologică reprezintă procesul de creștere, îmbătrânire, producție și procreare a activelor biologice. Această transformare conduce fie la apariția unui produs agricol, fie la o schimbare a activului biologic.

Recunoașterea activelor biologice și a produselor agricole se face atunci când: (i) întreprinderea controlează activul ca rezultat al evenimentelor anterioare; (ii) este probabil ca beneficii economice viitoare asociate activului să intre în întreprindere; și (iii) valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

Cu ocazia contabilizării inițiale și la închiderea fiecărui exercițiu, activele biologice trebuie să fie evaluate la valoarea lor justă diminuată cu cheltuielile estimate de vânzare.

În determinarea valorii juste, standardul stabilește o ierarhie a abordărilor. În primul rând, valoarea justă corespunde prețului practicat pe o piață activă. O piață activă este o piață unde sunt îndeplinite următoarele condiții: (i) bunurile tranzacționate pe piața respectivă sunt omogene; (ii) există în orice moment cumpărători și vânzători de informații; și (iii) prețurile sunt disponibile publicului.

În al doilea rând, în absența unei piețe active, valoarea justă poate fi estimată în diverse moduri: în raport cu prețul practicat cu ocazia unor tranzacții recente; în raport cu prețurile de piață ale unor active similare, ajustate pentru a ține cont de diferențe; prin referință la criteriile utilizate în mod curent în sector.

În al treilea rând, dacă prețurile determinate pe baza pieței nu sunt disponibile pentru activele biologice, entitatea poate să determine valoarea justă prin actualizarea fluxurilor de trezorerie așteptate de la activ, utilizând o rată determinată de condițiile curente de pe piață. Pentru calcul acestei valori IAS 41 prevede următoarele reguli: (i) vor fi excluse eventuale creșteri ale valorii activelor biologice ca urmare a unor transformări biologice suplimentare și a unor activități viitoare ale entității, cum ar fi ameliorarea viitoare a transformărilor biologice, recoltarea și vânzarea; (ii) nu se vor include fluxurile de trezorerie pentru finanțarea activelor, impozitelor sau pentru restabilirea activelor biologice după recoltare (de exemplu, costul replantării copacilor după recoltare într-o plantație forestieră); și (iii) estimările privind posibilele variații ale fluxurilor de trezorerie vor fi incluse fie în fluxurile de trezorerie estimate, fie în rata de actualizare, fie într-o combinație a celor două.

IAS 41 admite, totuși, o excepție de la evaluarea în valoare justă. Astfel, dacă în momentul contabilizării inițiale a unui activ biologic nu există un preț

de piață și celelalte metode de estimare a valorii juste nu sunt fiabile, activul respectiv poate să fie evaluat la costul de achiziție sau de producție diminuat cu amortizările și deprecierea necesare. Această excepție încetează însă să fie aplicată dacă, ulterior, se poate realiza o estimare fiabilă a valorii juste.

Activele biologice sunt uneori atașate fizic de terenul pe care se află (de exemplu, copacii dintr-o plantație). Adesea, nu există o piață activă separată pentru aceste active, dar există o piață pentru ansamblu (teren și plantație). Într-un astfel de caz, plantația poate fi evaluată prin deducerea valorii juste a terenului gol din prețul ansamblului.

Câștigul sau pierderea care apare la recunoașterea inițială a unui activ biologic recunoscut la valoarea justă minus costurile estimate de vânzare și din modificarea valorii juste minus costurile estimate de vânzare trebuie incluse în rezultatul exercițiului în care apar.

Subvențiile legate de activele biologice evaluate la valoarea justă trebuie să fie contabilizate la venituri în momentul în care toate condițiile de atribuire a subvențiilor sunt îndeplinite. În cazul în care o subvenție guvernamentală este acordată pentru un activ biologic evaluat la cost minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate, se aplică IAS 20 Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală.

#### **4. Contabilitatea în sectorul agricol din România**

În România, contabilitatea financiară este orientată în două direcții diferite. O serie de grupuri și societăți aplică Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS), inclusiv IAS 41. Cele mai multe societăți aplică însă prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009. Aceste reglementări sunt conforme cu Directiva a IV-a a Consiliului European 78/660/EEC privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți comerciale și cu Directiva a VII-a a Consiliului European 83/349/EEC privind conturile consolidate. Totodată, reglementările contabile din România sunt convergente, pentru o serie de aspecte, cu referențialul IFRS.

Criteriile generale de recunoaștere a activelor în reglementările naționale sunt preluate din cadrul conceptual internațional privind întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Prevederile standardului IAS 41 nu sunt însă reflectate în mod direct în reglementările românești.

Astfel, în ceea ce privește activele biologice, în reglementările din România, ele se regăsesc atât în categoria imobilizărilor corporale, cât și în categoria activelor curente.

Activele biologice care sunt recunoscute ca active imobilizate nu au regim particular, ele fiind tratate din punct de vedere contabil la fel ca și celelalte active corporale. Recunoașterea inițială se face la cost de achiziție sau cost de producție, după caz, iar recunoașterea în bilanț la cost minus amortizarea acumulată și provizioanele pentru depreciere acumulate. Deși în reglementările contabile românești există reguli de evaluare alternative pentru imobilizările corporale, în mod tradițional, animalele, plantațiile și alte active biologice nu au fost prezentate în bilanț la valoarea justă.

Activele biologice recunoscute ca active curente sunt cuprinse în categoria stocurilor. Se precizează că sunt considerate stocuri animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mînji și altele) crescute și folosite pentru reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum și animalele pentru producție – lână, lapte și blană. În ceea ce privește culturile cerealiere, acestea pe parcursul ciclului de producție, de la înființarea culturilor la recoltarea grânelor, sunt tratate contabil ca și produse în curs de execuție, iar recoltele ca stocuri de produse finite.

Stocurile se evaluează utilizând modelul costului istoric. Conform acestui model, activele sunt recunoscut inițial la cost, iar în bilanț sunt prezentate la minimum dintre cost și valoarea care poate fi obținută din vânzarea sau utilizarea lor.

Este evident că, în ceea ce privește activele biologice, există diferențe semnificative între reglementările contabile din România și reglementările contabile internaționale. Într-o formă sintetizată, aceste diferențe se referă la:

(i) utilizarea unor modele de evaluare diferite: costul istoric, în România, și valoarea justă diminuată cu cheltuielile estimate de vânzare, în IAS 41;

(ii) clarificări privind noțiunea și conținutul activelor biologice: în timp ce IAS 41 clarifică noțiunea și conținutul activelor biologice, reglementările din România nu conțin prevederi particulare pentru această categorie de active. Doar în planul de conturi general există două conturi specifice activității agricole: 2134 „Animale și plantații” și 361 „Animale și păsări”.

(iii) prezentarea de informații: IAS 41 face distincție între elementele care trebuie prezentate obligatoriu în situațiile financiare principale și cele care fac o astfel de prezentare fie în bilanț, fie în notele explicative. Activele biologice reprezintă unul dintre elementele ce trebuie prezentate obligatoriu în bilanț, existând posibilitatea detalierei acestuia în note. În plus, IAS 41 stabilește o listă cu informații de furnizat (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 estimate de vânzare a activelor biologice; o descriere narativă sau cuantificată a fiecărui grup de active biologice; informații despre activele biologice asupra cărora dreptul de

proprietate este limitat sau care sunt oferite drept garanții pentru datorii; metode și ipoteze reținute pentru determinarea valorii juste etc.). În România, forma situațiilor financiare este standardizată, doar în notele explicative fiind posibilă prezentarea de informații într-o manieră particulară. Ca urmare, în bilanț, informațiile privind activele biologice se regăsesc în două rubrici: „Animalele și plantațiile din categoria activelor imobilizate” și „Animalele, producția în curs și recoltele”.

Se poate asuma că în cazul în care reglementările naționale nu ating aspecte din IFRS, standardele IFRS pot fi utilizate ca referință. 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. Această atitudine poate fi explicată prin considerente de ordin fiscal (Vuță et al., 2009, p. 164), prin numărul mic de specialiști pe contabilitate internațională în sectorul agricol și prin lipsa unor ghiduri privind tehnicile de evaluare.

## 5. Concluzii și direcții viitoare de cercetare

Sectorul agricol reprezintă o parte importantă a economiei mondiale. Cu toate acestea, contabilitatea în agricultură și ghidurile de evaluare în acest sector au încă multe lipsuri. IAS 41 reprezintă o încercare de ameliorare a acestei situații și de creștere a comparabilității situațiilor financiare ale societăților din agricultură. Implementarea sa în diverse țări a condus la o schimbare radicală a practicilor contabile ale marilor societăți agricole, prin trecerea de la evaluarea în costuri istorice la evaluarea în valoare justă. Reacțiile nu au întârziat să apară. Principalele neajunsuri reclamate se referă la (Svensson et al., 2008, pp. 56-57): costul evaluării activelor biologice la valoarea justă depășește câștigul obținut prin această evaluare; modul de evaluare la valoarea justă descris de IAS 41 crește gradul de volatilitate a câștigurilor; alegerea unei rate de actualizare pentru evaluarea activelor biologice implică o judecată subiectivă. Totuși, IAS 41 rămâne primul pas al unei tranziții consecutive către evaluarea în valoare justă în sectorul agricol.

În România, agricultura este un sector cu un considerabil potențial, ocupând, prin tradiție, un loc important în structura economiei naționale. Cu toate acestea, IAS 41 nu este reflectat în mod direct în reglementările românești. Dacă avem însă în vedere suprafețele mari de pădure cumpărate de fonduri de investiții străine și numeroasele investiții străine în fermele de animale, este de așteptat ca în viitorul apropiat și în România să se considere necesară aplicarea acestui standard.

Există suficiente posibilități de dezvoltare a cercetării în această arie. Astfel, ar merita analizate longitudinal practicile de evaluare și divulgare în

rapoartele anuale ale entităților europene obligate să aplice IAS 41. În plus, s-ar putea testa cum este perceput IAS 41 în entitățile agricole europene și cum evoluează această percepție pe parcursul mai multor ani de aplicare a standardului.

### **Bibliografie**

- Aldea (Romanescu), D., „Inability credibly evaluation of just value in animal husbandry. Limits and developments”, *Scientific Papers Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development*, 9(2), 2009, pp. 5-6
- Argilés, J.M., Bladon, J.G., Monllau, T., „Fair value versus historic cost Valuation for Biological assets: Implications for the quality of financial information”, *Working Papers in Economics* 215, 2009, Universitat de Barcelona. Espai de Recerca en Economia
- Argilés, J.M., Slob, E.J., „New opportunities for farm accounting”, *European Accounting Review*, 10(2), 2001, pp. 361-383
- Aryanto, Y.H., „Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture”, 2011, <http://ssrn.com/abstract=1808413>
- Barlev, B., Haddad, J.R., „Fair value accounting and the management of the firm”, *Critical Perspectives on Accounting*, 14(4), 2003, pp. 383-415
- Booth, B., Walker, R., „Valuation of SGARAs in the wine industry: Time for sober reflection”, *Australian Accounting Review*, 11(23), 2001, pp. 52-60
- Burnside, A., Schiller, S., „IAS 41 and the forest industry – A study of the forest products companies' perception of the IAS 41 today”, Bachelor Thesis, 2005, Department of Business Administration, Göteborg University
- Dowling, C., Godfrey, J., „AASB 1037 sows the seeds of change: a survey of SGARA measurement methods”, *Australian Accounting Review* 11(1), 2001, pp. 45-51
- Elad, C., „Fair value accounting in the agricultural sector: some implications for international accounting harmonization”, *European Accounting Review*, 13(4): 2004, pp. 621-641
- Elad, C., „Fair value accounting and fair trade: an analysis of the role of International Accounting Standard No. 41 in social conflict”, *Socio-Economic Review*, 5(4), 2007, pp. 755-777
- Elad, C., Herbohn, K. (2011). *Implementing fair value accounting in the agricultural sector*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland
- Grege-Staltmane, E., „Challenges in accounting the forests – a Latvian case Study”, *Annals of Forest Research*, 53(1), 2010, pp. 51-58
- Herbohn, K., Herbohn, J., „International Accounting Standard (IAS) 41: what are the implications for reporting forest asstes?”, *Small-scale Forest Economics, Management and Policy*, 5(2), 2006, pp. 175-189
- Jansson, A.M., Fagerström, A., „Accounting for forest assets: the case of IAS 41 and fair value”, *Proceedings of Business And Information*, Bangkok, July 4-6 2011
- Koiv, K., Lobjakas, L., Parts, V., Visberg, A.E., „International accounting standard agriculture”, *Proceedings of International Scientific Conference dedicated to 50th Anniversary of the Estonian Agricultural University*, Tartu (Estonia), 1-2 June 2001, pp. 93-101



- Lefter, V., Roman, A.G., „IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting”, *Theoretical and Applied Economics Review*, 5, 2007, pp. 15-22
- Mates, D., Grosu, V., „Evaluating and recognizing biological assets and agricultural activities according to IAS 41”, *Lucrări Științifice, seria Agronomie* no. 51, 2008, pp. 457-462
- Penttinen, M., Latukka, A., Meriläinen, H., Salminen, O., Uotila, E., „IAS fair value and forest evaluation on farm forestry”, *Proceedings of Human dimension of family, farm and community forestry international symposium*, March 29-April 1 2004,
- PricewaterhouseCoopers, 2009, „Forest Industry: Application Review of IAS 41, Agriculture: The Fair Value of Standing Timber, Global Forest, Paper & Packaging”, <http://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/assets/forest-industry.pdf>
- Svensson, A., Nylén, A., Gunnevik, A., „How fair is fair? The Swedish Forest Industry’s Application of the IAS 41 – Agriculture”, Master’s Thesis, 2008, Stockholm School Of Economics
- Visberg, A.E., Parts, V., „Farm Accounting: the Present Situation and the Future in Estonia”, Farm Management, *Proceedings of NJF Seminar* No. 345, 2-4 October 2002, pp. 7-16
- Vuță, M., Vintilă, N., Lazar, P., Vuță, Mh., „The impact of the fiscal regulations upon small and medium businesses sector in the context of fiscal competition”, *Metalurgia International*, 14(8), 2009, pp. 160-165