

# TRATAMENTUL CONTABIL AL UNOR OPERAȚIUNI SPECIFICE DOMENIULUI AGRICOL

**Marilena GUGHEA** – Consilier superior  
 Direcția de Legislație și Reglementări Contabile  
 Ministerul Finanțelor Publice  
**Drd. Irina Diana Iordache**

<p style="text-align: center;"><b>Rezumat</b></p> <p>Articolul prezintă unele aspecte privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni specifice domeniului agricol, din perspectiva Standardului Internațional de Contabilitate IAS 41 “Agricultura” și a <i>Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016<sup>1</sup>, cu modificările și completările ulterioare.</i></p>	<p style="text-align: center;"><b>Abstract</b></p> <p>The article presents some aspects regarding the accounting treatment of specific agricultural operations from the perspective of the IAS 41 “Agriculture” and the <i>Accounting Regulations complying with the International Financial Reporting Standards, approved by the Order of the minister of public finance no. 2.844/2016, as subsequently amended.</i></p>
<p style="text-align: center;"><b>Cuvinte cheie:</b></p> <p>√ activitate agricolă, activ biologic, recoltă, produs agricol, producție agricolă, valoare justă</p>	<p style="text-align: center;"><b>Keywords:</b></p> <p>√ agricultural activity, biological asset, harvest, agricultural produce, agricultural production produce, fair value</p>

## Aspecte introductive

Agricultura constituie o ramură importantă a economiei naționale, având ca obiect cultivarea pământului și creșterea animalelor în vederea obținerii de produse alimentare și a altor produse ce pot fi utilizate ca materii prime pentru fabricarea altor produse.

Tratamentul contabil și informațiile referitoare la activitatea agricolă, care trebuie furnizate de către entitățile care activează în domeniul agricol și care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, sunt prevăzute de Standardul Internațional de Contabilitate IAS 41 “Agricultura”.

Standardul definește **activitatea agricolă** ca fiind “administrarea de către o entitate a transformării biologice și a recoltării activelor biologice pentru vânzare sau pentru conversie în produse agricole sau în active biologice suplimentare”.

Activitatea agricolă include o gamă largă de activități, precum: creșterea animalelor, silvicultura, cultivarea de plante anuale sau perene, cultivarea pomilor fructiferi sau a altor plantații, floricultura și acvacultura (inclusiv piscicultura), activități care, deși sunt diverse, prezintă anumite caracteristici comune, și anume: *capacitatea de modificare* (animalele și plantele vii fiind capabile de transformări biologice); administrarea modificării și evaluarea modificării, aspecte care sunt explicitate/detaliat la pct. 6 din IAS 41.

## Definiții specifice

Un **activ biologic** este “un animal viu sau o plantă vie”, un “**grup de active biologice re-**

<sup>1</sup> Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/12.12.2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (M.O. nr. 1.020/19.12.2016), cu modificările și completările ulterioare

prezintă o grupare de animale sau plante vii similare”, iar **produsul agricol** este “produsul recoltat de la activele biologice ale entităţii” (pct. 5 din IAS 41).

**Transformarea biologică** cuprinde procesele de creştere, degenerare, producere şi procreare care produc modificări calitative sau cantitative unui activ biologic.

**Recolta** reprezintă separarea produselor agricole de un activ biologic sau încetarea proceselor vitale ale unui activ biologic (pct. 5 din IAS 41).

Standardul face distincţie între **plante productive** şi **active biologice, altele decât plantele productive**, pentru care este prevăzut un tratament contabil diferit. În cazul plantelor productive se aplică IAS 16 “Imobilizări corporale”, iar activele biologice, altele decât plantele productive, sunt contabilizate conform IAS 41 “Agricultura”.

O **plantă productivă** este o plantă vie care:

✎ este utilizată în producţia sau furnizarea de produse agricole;

✎ este de aşteptat să producă mai mult de o perioadă; şi

✎ are o probabilitate redusă de a fi vândută ca produs agricol, cu excepţia vânzării ocazionale ca deşeu vegetal (pct. 5 din IAS 41).

<b>IAS 41 “Agricultura” se aplică</b> la contabilizarea următoarelor elemente, în cazul în care se referă la o activitate agricolă:	<b>IAS 41 “Agricultura” nu se aplică:</b>
a) active biologice, cu excepţia plantelor productive;	a) terenurilor aferente unei activităţi agricole;
b) produse agricole (inclusiv produse ale plantelor productive) <b>în momentul recoltării*</b> ;	b) plantelor productive aferente activităţii agricole;
c) subvenţii guvernamentale tratate la pct. 34 şi 35 din Standard.	c) subvenţiilor guvernamentale aferente plantelor productive;
	d) imobilizărilor necorporale aferente unei activităţi agricole.

\*Ulterior se aplică IAS 2 “Stocuri” sau alt standard aplicabil.

Tabelul nr. 1 **IAS 41 “Agricultura” - Domeniul de aplicare**

Standardul nu reglementează prelucrarea produselor agricole după recoltare (de exemplu, transformarea în vin a strugurilor de către un viticultor care a cultivat el însuşi strugurii).

În cuprinsul IAS 41 se face distincţie între “activele biologice productive” şi “activele biologice consumabile” (pct. 43 şi pct. 44 din IAS 41).

*Activele biologice consumabile* sunt cele care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice (de exemplu, animale deţinute în vederea vânzării, culturi de porumb, de grâu etc.).

*Activele biologice productive* sunt orice active altele decât activele biologice consumabile (de exemplu, animale care produc lapte, pomi fructiferi de la care se recoltează fructe). Acestea nu sunt produse agricole, ci mai degrabă sunt utilizate pentru a produce.

IAS 41 “Agricultura” prezintă exemple pentru categoriile de active specifice acestui domeniu, respectiv: *plante productive*, *active biologice altele decât plantele productive* şi *produse agricole*, care, din punct de vedere contabil, prezintă tratament diferit, aspecte ce pot fi prezentate sintetic în figura nr. 1 *Active specifice domeniului agricol – prevederi contabile aplicabile*.

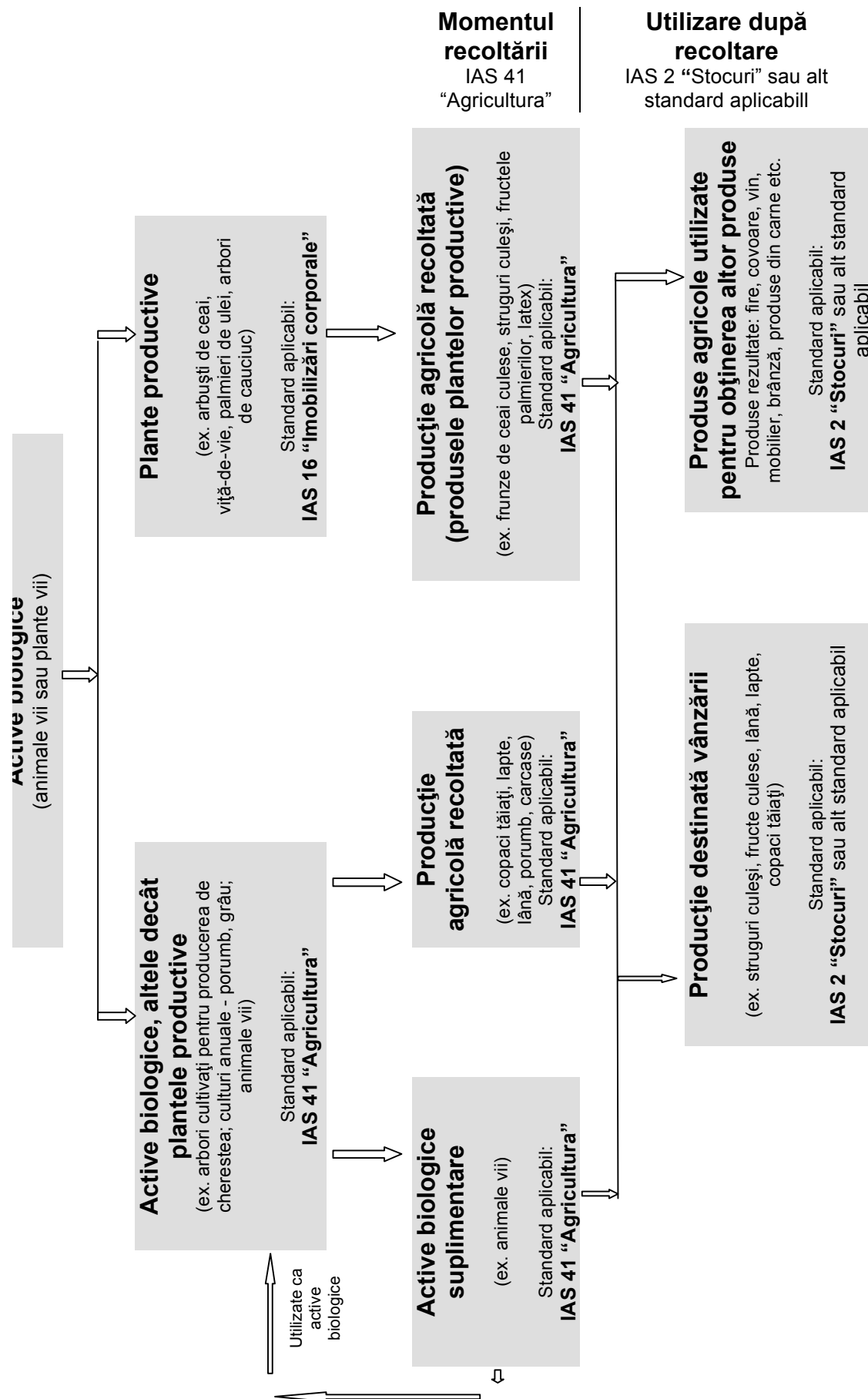


Figura nr. 1 Active specifice domeniului agricol – prevederi contabile aplicabile

**Exemplu:**

Societatea ALFA SA își desfășoară activitatea în domeniul agricol. Aceasta a cumpărat la începutul anului 2017 o plantație de nuci în vederea exploatarei pe termen lung, în special pentru obținerea și comercializarea de fructe (nuci) și, ocazional, pentru recoltarea de masă lemnoasă. Plantația de nuci are o suprafață de 3 ha.

Societatea deține și o plantație de viță-de-vie în suprafață de 2 ha, achiziționată în vederea cultivării pe termen lung (10 ani) de struguri destinați vânzării și/sau prelucrării.

Ambele plantații au fost achiziționate în luna ianuarie 2017, în următoarele condiții:

a) plantația de nuci – la valoarea de 171.000 lei, stabilită conform contractului de achiziție, care include atât costul de achiziție al terenului, 37.500 lei, cât și valoarea copacilor plantați pe terenul respectiv, 133.500 lei. Presupunem că valoarea copacilor plantați, prevăzută în contract, corespunde cu valoarea justă<sup>2</sup> a acestora minus costurile de vânzare<sup>3</sup> de la momentul achiziției;

b) plantația viticolă – la costul de achiziție de 50.000 lei, reprezentând atât costul de achiziție al terenului (21.000 lei), cât și al culturii de viță-de-vie (29.000 lei).

**Producția agricolă realizată în anul 2017 se prezintă astfel:**

**Producția de nuci** obținută a fost de 16.050 kg (în coajă), fiind comercializată la prețul de 30 lei/kg. **Producția de lemn** (30 copaci recoltați, cu un volum brut de masă lemnoasă de 89 m<sup>3</sup>) s-a livrat direct beneficiarilor sub formă de arbori întregi, la prețul de vânzare de 250 lei/m<sup>3</sup>.

Valoarea justă a producției agricole minus costurile de vânzare, la momentul recoltării, a fost de:

✎ 240.750 lei (16.050 kg nuci x 15 lei/kg) - în cazul producției de nuci;

✎ 17.800 lei (89 m<sup>3</sup> x 200 lei/m<sup>3</sup>) - în cazul producției de masă lemnoasă.

**Producția de struguri:** Din totalul producției de struguri culeși (5.200 kg), cantitatea de 2.000 kg a fost vândută ca atare diverșilor comercianți, la prețul de vânzare de 9 lei/kg, iar diferența s-a prelucrat în cadrul societății, obținându-se 590 litri de vin (produs finit). Prețul de vânzare al unui litru de vin a fost de 30 lei. Costul de producție al unui litru de vin, conform informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune, a fost de 15 lei.

Valoarea justă a producției de struguri minus costurile de vânzare, la momentul recoltării, a fost de 31.200 lei (5.200 kg x 6 lei/kg).

**Informații suplimentare:**

a) Valoarea justă a plantației de nuci (exclusiv valoarea terenului aferent) minus costurile de vânzare, la sfârșitul exercițiului financiar 2017, este de 150.000 lei;

b) Valoarea justă a terenului aferent plantațiilor minus orice amortizare acumulată și orice pierderi acumulate din depreciere, la sfârșitul exercițiului financiar 2017, este de 105.000 lei (din care: 55.000 lei – valoarea terenului aferent plantației de nuci; 50.000 lei – valoarea aferentă terenului viticol).

Din punct de vedere contabil, societatea aplică *Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, cu modificările și completările ulterioare.*

<sup>2</sup> Valoarea justă reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție normală între participanții de pe piață, la data evaluării (a se vedea IFRS 13 Evaluarea la valoarea justă) – IAS 41 pct. 8.

<sup>3</sup> Costuri de vânzare sunt costuri marginale care pot fi atribuite direct cedării unui activ exclusiv costurile financiare și impozitul pe profit – IAS 41 pct. 5.

## 1. Recunoașterea în contabilitate și evaluarea inițială a plantației de nuci și a plantației viticole – Înregistrări contabile aferente

### **Criteria de recunoaștere:**

Din punctul de vedere al IAS 41 “Agricultura” și ținând cont de politicile contabile aprobate la nivelul societății, plantația de nuci și plantația viticolă reprezintă active de natura activelor biologice, prevăzute a fi utilizate de societate pe termen lung.

Pentru recunoașterea în contabilitate a **plantației de nuci** se au în vedere prevederile pct. 10 din IAS 41 “Agricultura”, potrivit cărora, un activ biologic se recunoaște dacă, și numai dacă: entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor anterioare; este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entității; și valoarea justă sau costul activului pot fi evaluate în mod credibil.

Recunoașterea în contabilitate a **plantației de viță-de-vie** (încadrată în categoria plantelor productive) trebuie analizată din punctul de vedere al îndeplinirii prevederilor din IAS 16 “Imobilizări corporale” (pct. 7), potrivit cărora costul unei imobilizări corporale trebuie recunoscut ca activ dacă și numai dacă: este probabilă generarea pentru entitate de beneficii economice viitoare aferente activului; și costul activului poate fi evaluat în mod fiabil.

În exemplul prezentat, presupunem că sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a acestor elemente, ca active bilanțiere, entitatea recunoscând plantația de nuci în categoria “activelor biologice productive”, iar plantația de viță-de-vie, în categoria “plantelor productive”.

Terenul aferent plantațiilor și plantele aflate pe terenul respectiv, din punct de vedere contabil, se consideră active individuale, chiar dacă au fost achiziționate împreună și sunt legate fizic unele de altele. Tratatamentul contabil în cazul acestor elemente este diferit.

Astfel, **terenul aferent plantațiilor** reprezintă imobilizare corporală, care se recunoaște în contabilitate și se evaluează în conformitate cu IAS 16 “Imobilizări corporale”.

**Evaluarea inițială și ulterioară a plantațiilor** se realizează ținând cont de următoarele prevederi sintetizate în tabelul nr. 2 *Evaluarea activelor biologice – prevederi aplicabile*.

Active biologice, altele decât plantele productive Standard aplicabil IAS 41 "Agricultura"		Plante productive Standard aplicabil IAS 16 "Imobilizări corporale"	
La recunoașterea inițială	Evaluare după recunoaștere	La recunoașterea inițială	Evaluare după recunoaștere
<p><b>Valoarea justă minus costurile de vânzare</b>, cu excepția cazului descris la pct. 30 din IAS 41, în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod credibil, și anume "la recunoașterea inițială a unui activ biologic pentru care nu sunt disponibile prețuri de piață cotate și pentru care se consideră că evaluările alternative ale valorii juste nu sunt fiabile". (IAS 41 pct. 12 și 30)</p> <p>Într-un astfel de caz, activul biologic în cauză trebuie evaluat la cost minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate. (IAS 41 pct. 30)<sup>4</sup></p> <p>Odată ce valoarea justă a unui astfel de activ biologic poate fi evaluată în mod credibil, o entitate trebuie să îl evalueze la valoarea sa justă minus costurile de vânzare. (IAS 41 pct. 30)</p>	<p><b>Valoarea justă minus costurile de vânzare</b> (IAS 41 pct. 12)</p>	<p>Plantele productive sunt contabilizate în același mod ca elementele de imobilizări corporale construite în regie proprie înainte ca acestea să se afle în locul și în starea necesare pentru a putea fi exploatate în maniera intenționată de conducere.</p> <p>În consecință, prin noțiunea de "construcție" utilizată în IAS 16 ar trebui să se înțeleagă activitățile care sunt necesare pentru a cultiva plante productive înainte ca acestea să se afle în locul și în starea necesare pentru a putea fi exploatate în maniera intenționată de conducere. (IAS 16 pct. 22A)</p> <p>Costul unei imobilizări corporale este format din:</p> <p>a) prețul său de cumpărare, inclusiv taxele vamale și taxele de cumpărare nerambursabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor;</p> <p>b) orice costuri care se pot atribui direct aducerii activului la locația și starea necesare pentru ca acesta să poată funcționa în modul dorit de conducere;</p> <p>c) estimarea inițială a costurilor de demontare și de mutare a elementului și de reabilitare a amplasamentului unde este situat (...). (IAS 16 pct. 16)</p> <p>Costul unui activ construit în regie proprie este determinat prin utilizarea acelorași principii ca pentru un activ dobândit. (IAS 16 pct. 22)</p>	<p>O entitate trebuie să aleagă drept politică contabilă <b>fie modelul bazat pe cost</b> de la pct. 30 din IAS 16, <b>fie modelul de reevaluare</b> de la pct. 31 (din același standard) și trebuie să aplice aceea politică unei clădiri corporale. (IAS 16 pct. 29)</p>
<p><b>Câștiguri și pierderi</b></p> <p>Un câștig sau o pierdere rezultând din recunoașterea inițială a unui activ biologic la valoarea justă minus costurile de vânzare și dintr-o modificare a valorii juste minus costurile de vânzare trebuie inclus(ă) în profitul sau pierderea perioadei în care apare. (IAS 41 pct. 26)</p>			

Tabelul nr. 2 Evaluarea activelor biologice – prevederi aplicabile

<sup>4</sup> Pentru determinarea costului, a amortizării cumulate și a pierderilor din depreciere cumulate, o entitate aplică IAS 2 "Stocuri", IAS 16 "Imobilizări corporale" și IAS 36 "Deprecierea activelor" (IAS 41 pct. 33).

Având în vedere prevederile menționate mai sus și politicile contabile elaborate și aprobate de conducerea entității, cele două plantații și terenul aferent se evaluează astfel:

**Plantația de nuci (activ biologic productiv)** se evaluează la recunoașterea inițială la valoarea sa justă minus costurile de vânzare<sup>5</sup>, conform pct. 12 din IAS 41.

Câștigul sau pierderea care rezultă din recunoașterea inițială a activului biologic la valoarea justă minus costurile de vânzare și din modificarea valorii juste minus costurile de vânzare se include în profitul sau pierderea perioadei în care apare (conform IAS 41 pct. 26).

**Plantația de viță-de-vie** (aparținând categoriei “plantelor productive”) și **terenul aferent celor două plantații** reprezintă elemente de natura imobilizărilor corporale și se evaluează la recunoașterea inițială la cost (de achiziție, în acest caz), conform pct. 16 din IAS 16 “Imobilizări corporale”.

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

**Reflectarea în contabilitate a operațiunilor efectuate**, conform politicilor contabile elaborate și aprobate de societate, se prezintă astfel:

### **ianuarie 2017**

a) Înregistrarea achiziției plantației de nuci (copacii plantați și terenul aferent) și achitarea datoriei față de furnizorul de imobilizări:

%	=	404 Furnizori de imobilizări	171.000 lei
2411 Active biologice productive evaluate la valoarea justă/analitic Plantație de nuci			133.500 lei
2111 Terenuri/analitic Plantație de nuci			37.500 lei
		404 Furnizori de imobilizări	171.000 lei
		5121 Conturi la bănci în lei	171.000 lei

b) Înregistrarea achiziției plantației de viță-de-vie, la costul de achiziție de 50.000 lei, reprezentând atât costul de achiziție al terenului (21.000 lei), cât și al culturii de viță-de-vie (29.000 lei):

%	=	404 Furnizori de imobilizări	50.000 lei
218 Plante productive			29.000 lei
2111 Terenuri/analitic Viticole			21.000 lei
		404 Furnizori de imobilizări	50.000 lei
		5121 Conturi la bănci în lei	50.000 lei

c) Înregistrarea amortizării lunare a plantației de viță-de-vie, începând cu luna februarie 2017, pe durata de utilizare economică de 10 ani (29.000 lei/10 ani/12 luni) = 241,67 lei.

Amortizarea aferentă perioadei februarie-decembrie 2017 este în sumă de 2.658,37 lei (241,67 lei/lună x 11 luni).

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost	=	2818 Amortizarea plantelor productive	241,67 lei
---	---	---------------------------------------	------------

<sup>5</sup> Presupunem că valoarea justă minus costurile de vânzare aferente plantației de viță-de-vie pot fi evaluate în mod credibil, nefiind aplicabilă excepția menționată la pct. 30 din IAS 41.

**2. Recunoașterea și evaluarea producției agricole la momentul recoltării, utilizarea producției agricole ulterior recoltării – Înregistrări contabile aferente**

**Criteria de recunoaștere:**

Entitatea recunoaște un produs agricol dacă, și numai dacă: entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor anterioare; este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entității; și valoarea justă sau costul activului pot fi evaluate în mod credibil (conform prevederilor IAS 41 pct. 10).

**Evaluarea producției agricole la momentul recoltării** se efectuează cu respectarea prevederilor pct. 13 din IAS 41, potrivit cărora, “Produsele agricole recoltate din activele biologice ale unei entități trebuie evaluate la **valoarea lor justă minus costurile de vânzare în momentul recoltării**. Valoarea astfel evaluată constituie costul la acea dată atunci când se aplică IAS 2 sau un alt standard aplicabil.”.

Un câștig sau o pierdere rezultând din recunoașterea inițială a produselor agricole la valoarea justă minus costurile de vânzare trebuie inclus(ă) în profitul sau pierderea perioadei în care apare (IAS 41 pct. 28).

**Utilizarea produselor agricole după recoltare**

Ca regulă generală, la data intrării în entitate, stocurile trebuie evaluate la cost, conform IAS 2 “Stocuri”.

În cazul în care **produsele agricole recoltate sunt destinate vânzării**, costul acestora este reprezentat de valoarea justă a producției agricole, minus costurile generate de vânzare, la momentul recoltării.

În cazul **produselor finite obținute prin prelucrarea produselor agricole**, costul acestora trebuie să cuprindă toate costurile de cumpărare, costurile de conversie, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în starea și în locul în care se găsesc în prezent (conform IAS 2 pct. 10).

**La finalul fiecărei perioade de raportare**, stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă (IAS 2 pct. 9). Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizare și costurile estimate necesare efectuării vânzării (IAS 2 pct.6).

**Înregistrări contabile aferente operațiunilor privind obținerea produselor agricole și utilizarea acestora după recoltare**

**a) Producția de nuci (16.050 kg) și producția de masă lemnoasă (89 m<sup>3</sup>)** se înregistrează inițial la valoarea justă minus costurile generate de vânzare, la **momentul recoltării**, astfel:

347 Produse agricole/analitic Nuci culese	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	240.750 lei
347 Produse agricole/analitic Masă lemnoasă recoltată	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	17.800 lei

**Utilizarea producției agricole ulterior recoltării – vânzarea nucilor și a copacilor (89 m<sup>3</sup>)** sub formă de arbori întregi se înregistrează prin articolele contabile:

4111 Clienți	=	7017 Venituri din vânzarea produselor agricole/analitic Nuci	481.500 lei
4111 Clienți	=	7017 Venituri din vânzarea produselor agricole/analitic Copaci	22.250 lei



Scoaterea din gestiune a producției agricole vândute:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	347 Produse agricole/analitic Nuci culese	240.750 lei
--	---	---	-------------

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	347 Produse agricole/analitic Masă lemnoasă recoltată	17.800 lei
--	---	---	------------

### b) Producția de struguri

#### b1) Înregistrarea producției la momentul recoltării

Înregistrarea producției de struguri (5.200 kg), la valoarea justă minus costurile generate de vânzare, la momentul recoltării, în sumă de 31.200 lei (5.200 kg x 6 lei/kg):

347 Produse agricole/analitic Struguri culeși	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	31.200 lei
---	---	--	------------

#### b2) Utilizarea producției agricole ulterior recoltării


**Vânzarea** cantității de 2.000 kg struguri culeși, la prețul de vânzare de 9 lei/kg, în sumă de 18.000 lei (2.000 kg x 9 lei/kg):

4111 Clienți	=	7017 Venituri din vânzarea produselor agricole/analitic Struguri	18.000 lei
--------------	---	--	------------


Scoaterea din gestiune a strugurilor vânduți, în sumă de 12.000 lei (2.000 kg x 6 lei/kg):

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	347 Produse agricole/analitic Struguri culeși	12.000 lei
--	---	---	------------

**Prelucrarea în cadrul societății** a cantității de 3.200 kg struguri, în vederea obținerii de vin (produs finit):


 evidențierea transferului cantității de 3.200 kg struguri în categoria materiilor prime, în sumă de 19.200 lei (3.200 kg x 6 lei/kg):

301 Materii prime/analitic Struguri destinați prelucrării	=	347 Produse agricole/analitic Struguri culeși	19.200 lei
---	---	---	------------

 darea în consum a materiilor prime (struguri culeși), în sumă de 19.200 lei (3.200 kg x 6 lei/kg):

601 Cheltuieli cu materiile prime/analitic Struguri culeși	=	301 Materii prime/analitic Struguri destinați prelucrării	19.200 lei
--	---	---	------------

Evidențierea cheltuielilor aferente exercițiului financiar 2017, inclusiv cele aferente prelucrării strugurilor și obținerii de produse finite, reprezentând cheltuieli cu manopera personalului, cheltuieli cu amortizarea și funcționarea utilajelor și a echipamentelor tehnologice, cheltuieli materiale etc. se efectuează prin debitul conturilor de cheltuieli (6xx "Conturi de cheltuieli"), în corespondență cu conturile corespunzătoare.

 înregistrarea obținerii cantității de 590 litri de vin (produs finit), evaluat la costul de producție de 15 lei/litru, informații obținute în cadrul contabilității de gestiune, prin procedee și tehnici specifice, în sumă de 8.850 lei (590 litri x 15 lei/litru):

345 Produse finite/analitic Vin	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	8.850 lei
---------------------------------	---	--	-----------

Vânzarea produselor finite la prețul de vânzare de 30 lei/litru, în sumă de 17.700 lei (590 litri x 30 lei/litru):

4111 Clienți	=	7015 Venituri din vânzarea produselor finite/analitic Vin	17.700 lei
--------------	---	---	------------

Scoaterea din gestiune a producției finite vândute, în sumă de 8.850 lei (590 litri x 15 lei/litru):

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite/analitic Vin	8.850 lei
--	---	---------------------------------	-----------

### 3. Evaluarea plantațiilor agricole și a terenului aferent la finele perioadei de raportare (sfârșitul exercițiului financiar 2017)

**a) Plantația de nuci** (activ biologic productiv) se evaluează la valoarea justă minus costurile de vânzare, conform pct. 12 din IAS 41 "Agricultura".

Valoarea justă a plantației (exclusiv valoarea terenului aferent) minus costurile de vânzare, la sfârșitul exercițiului financiar 2017, este de 150.000 lei.

Astfel, se constată o creștere cu 16.500 lei (150.000 – 133.500) a valorii juste (minus costurile de vânzare) față de valoarea înregistrată la data achiziției (133.500 lei), care se reflectă sub forma unui câștig provenind din modificarea celor două valori, astfel:

2411 Active biologice productive evaluate la valoarea justă/analitic Plantație de nuci	=	7571 Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice productive	16.500 lei
--	---	---	------------

#### **b) Plantația de viță-de-vie și terenul aferent plantațiilor**

Plantația de viță-de-vie (recunoscută în categoria Plantelor productive) și terenul (aferent ambelor plantații) se evaluează conform regulilor de evaluare prevăzute de IAS 16 "Imobilizări corporale".

**Pentru evaluarea plantației de viță-de-vie**, societatea aplică modelul bazat pe cost (pct. 30), potrivit căruia, după recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale trebuie contabilizat la costul său minus orice amortizare acumulată și orice pierderi acumulate din depreciere (în acest caz, la valoarea de 26.341,63 lei, determinată astfel: 29.000 lei (cost de achiziție) – 2.658,37 lei (amortizare aferentă perioadei februarie-decembrie 2017)).

**Pentru evaluarea ulterioară a terenului**, entitatea a optat 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 acumulată ulterior și orice pierderi acumulate din depreciere (pct. 31).

Astfel, la finele exercițiului financiar 2017, terenul a fost evaluat la valoarea justă minus orice amortizare acumulată și orice pierderi acumulate din depreciere, valoarea rezultată fiind de 105.000 lei (din care: 55.000 lei reprezintă valoarea aferentă plantației de nuci; 50.000 lei reprezintă valoarea aferentă plantației viticole), rezultând o creștere totală de 46.500 lei față de valoarea contabilă a activului, așa cum se prezintă în tabelul nr. 3 *Situația reevaluării terenului agricol la data de 31 decembrie 2017*.

Categoria terenului	Cost de achiziție	Valoare justă minus orice amortizare acumulată și orice pierderi acumulate din depreciere - data de 31 dec. 2017 -	Diferențe de valoare (diferențe din reevaluare)
Teren aferent plantației de nuci	37.500 lei	55.000 lei	17.500 lei
Teren viticol	21.000 lei	50.000 lei	29.000 lei
<b>Total</b>	<b>58.500 lei</b>	<b>105.000 lei</b>	<b>46.500 lei</b>

Tabelul nr. 3 Situația reevaluării terenului agricol la data de 31 decembrie 2017

Majorarea valorii terenului se reflectă ca o creștere a rezervei din reevaluarea imobilizărilor corporale, prin articolele contabile:

2111 Terenuri/analitic Plantație de nuci	=	1052 Rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale/analitic Teren - plantație nuci	17.500 lei
2111 Terenuri/analitic Teren viticol	=	1052 Rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale/analitic Teren viticol	29.000 lei

**Notă:**

Se constată faptul că diferențele din evaluarea ulterioară a plantației de nuci (activ biologic productiv) și a terenului (imobilizare corporală evaluată prin aplicarea modelului reevaluării) se evidențiază diferit în contabilitate, deși ambele elemente se evaluează la sfârșitul perioadei de raportare la valoarea justă, și anume:

- ↳ valoarea justă minus costurile de vânzare (în cazul plantației de nuci), respectiv
- ↳ valoarea justă minus orice amortizare acumulată și orice pierderi acumulate din depreciere (în cazul terenului, imobilizare corporală).

Astfel, câștigul/pierderea provenind din modificarea valorii juste a plantației de nuci (activ biologic productiv), minus costurile de vânzare, se include în profitul/pierderea perioadei în care apare (contul 7571 "Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice productive" – în acest exemplu).

Creșterea față de valoarea contabilă a terenului (imobilizare corporală) se recunoaște sub formă de rezervă din reevaluare (cont 1052 "Rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale"), în acest caz, neexistând o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă activului.