

# POLITICI ȘI TRATAMENTE CONTABILE PRIVIND ACTIVELE BIOLOGICE ÎN PISCICULTURĂ

Marius CIUBOTARIU, lect. dr., USV, Suceava, România  
Ana-Maria SANDULACHI, studentă, USV, Suceava, România

**Abstract.** *Articolul prezintă unele aspecte cu privire la reglementările contabile aplicabile în piscicultură conform referențialului național și internațional, reflectând principalele diferențe dintre IAS 41 și OMFP 1802/2014. Tratatamentul contabil reglementat de OMFP 1802/2014, aplicabil în România, propune evaluarea activelor biologice la costul istoric. În ultimul timp aceasta valoare a fost pusă la îndoială întrucât nu reflectă întotdeauna imaginea fidelă a transformărilor ce au loc în cadrul activității desfășurate, fiind propusă ca metodă alternativă evaluarea la valoarea justă, reglementată de IAS 41. În lucrare mai sunt prezentate de asemenea și principalele avantaje și dezavantaje ale utilizării valorii juste sau costului istoric, ca metode de evaluare a activelor biologice în piscicultură.*

*Articolul se încheie cu prezentarea unei analize ce evidențiază modul de reflectare în contabilitate a transformărilor ce au loc în cadrul activității piscicole, sugerând faptul că evaluarea bazată pe metoda valorii juste este mult mai fiabilă decât utilizarea costului istoric întrucât conferă un grad mult mai crescut al comparabilității și relevanței informațiilor*

**Cuvinte cheie:** cost istoric, evaluare, piscicultură, raportare, valoare justă

## I. INTRODUCERE

Agricultura este un sector ce ocupă un loc important în structura economiei mondiale. Pe lângă rolul esențial pe care îl are în asigurarea hranei populației și a materiilor prime pentru industriile alimentare și nealimentare, sectorul agricol reprezintă un factor important al stabilității sociale și al menținerii echilibrului ecologic. Particularitățile sociale, tehnice și economice asociate acestui sector de activitate impune principiilor și legităților economice generale o manifestare specifică. [Ana Irina-Maria, Stoica Andreea Florentina – Abordări, tendințe și perspective privind rolul agriculturii în realizarea obiectivelor de economie socială în România și UE]

În domeniul agricol sunt incluse o gamă largă de activități precum: creșterea animalelor, silvicultura, cultivarea pomilor fructiferi sau a altor plantații, floricultura, piscicultura etc., care deși sunt foarte diferite prezintă o serie de caracteristici comune, și anume: capacitatea de modificare, administrarea modificării, evaluarea modificării. [Marilena Gughea – Tratatamentul contabil al unor operațiuni specifice domeniului agricol]

Piscicultura, ramură a acvaculturii, se ocupă cu creșterea, reproducerea și îmbunătățirea calitativă și cantitativă a populațiilor piscicole în apele naturale și în cele amenajate. Cu toate că aportul acvaculturii la produsul intern brut este nesemnificativ, în anumite regiuni această activitate este deosebit de importantă, reprezentând una din principalele surse de venit pentru comunitățile locale. În perioada 2010-2017, la nivel național piața de pește și fructe de mare se caracterizează ca fiind mai dependentă de importuri decât majoritatea țărilor europene, comerțul fiind dominat de schimburi cu alte state membre ale UE.

[<https://www.gazetadeagricultura.info/animale/pesti/21052-care-este-stadiul-pescuitului-si-acvaculturii-in-romania-informatii-utile.html>]

Contabilitatea producției piscicole reprezintă o provocare deosebită pentru economiști. Cu toate că există o mulțime de articole și cărți ce prezintă teorii și metodologii ce privesc aspectele financiare și economice a diverselor domenii de activitate, doar o mică parte se referă la unele aspecte generale și bazate de cele mai multe ori pe situații ipotetice specifice pisciculturii. [Carole R. Engle - Aquaculture Economics and Financing: Management and Analysis]

Lipsa de informații adecvate cu privire la sistemele piscicole reprezintă principalul motiv pentru problemele întâlnite în gestionarea afacerilor din acest domeniu. [U. Rashid Sumaila, Dale Marsden, Reg Watson, Daniel Pauly - A Global Ex-vessel Fish Price Database: Construction and Applications]

Astfel, organizarea contabilității în cadrul entităților ce au ca domeniu de activitate piscicultura se bazează de cele mai multe ori pe date experimentale sau opinii ale experților, însă acestea nu oferă întotdeauna soluții clare pentru dificultățile des întâlnite și anume: inventarierea dificilă a stocului,

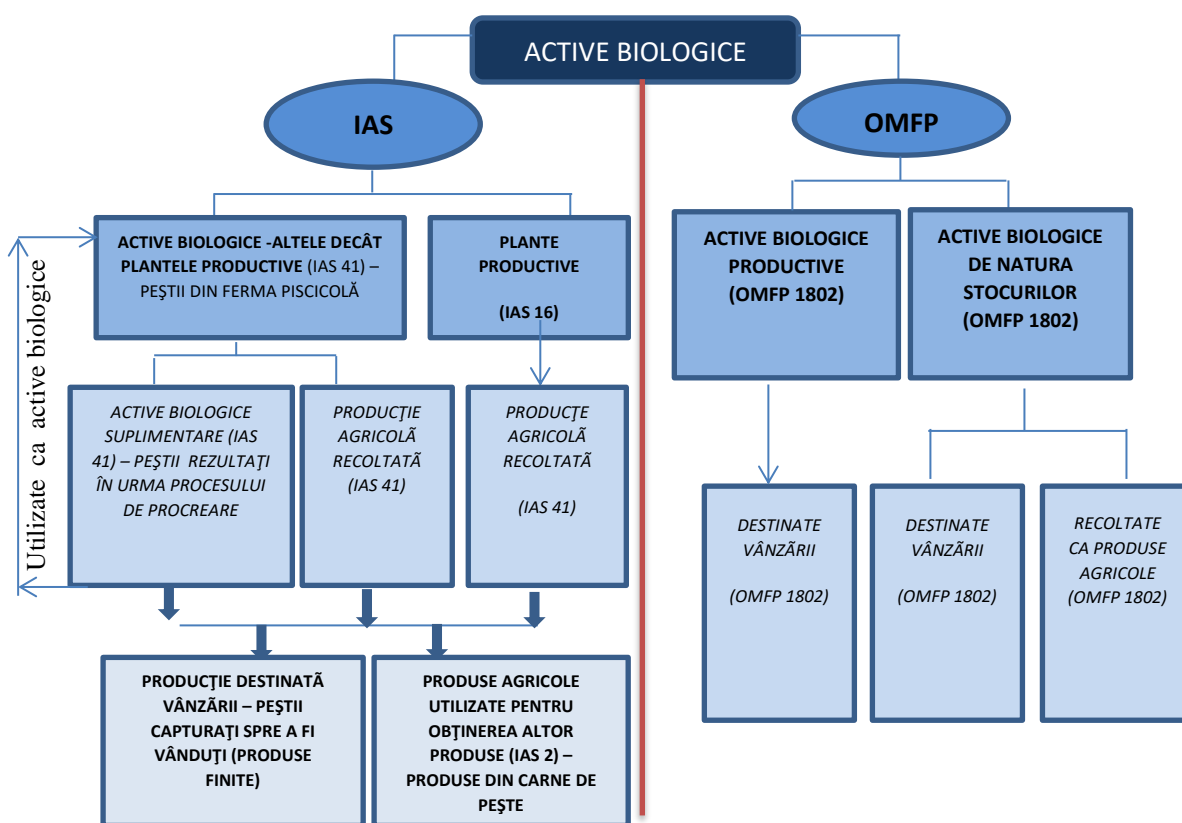
repartizarea neuniformă a costurilor, estimarea sporului de creștere, estimarea valorii ajustărilor ca urmare a mortalității, etc.

În vederea clarificării unor aspecte cu privire la tratamentul contabil al activelor biologice, în anul 2000 a fost aprobat IAS 41 „Agriculture”, un standard dedicat exclusiv agriculturii care vizează reglementarea activității agricole pe plan internațional. [Liliana Feleagă, Niculae Feleagă, Vasile Răileanu - Considerații teoretice privind implementarea standardului IAS 41 în România.] Scopul implementării acestui standard este de a introduce în contabilitatea agricolă evaluarea bazată pe valoarea justă în vederea furnizării unor informații credibile, actuale, comparabile și relevante, precum și de a lămurii diferite aspecte ce nu au fost clar reglementate cu privire la activitatea agricolă.

## II. REGLEMENTĂRI CONTABILE PRIVIND ACTIVELE BIOLOGICE CONFORM REFERENȚIALULUI NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL

În România tratamentul contabil și raportarea informațiilor cu privire la activitatea piscicolă se realizează conform OMFP 1802/2014, la cost istoric, fiind reflectată valoarea reală a peștilor la data intrării lor în întreprindere. Evaluarea realizată prin utilizarea metodei costului istoric a fost pusă de nenumărate ori sub semnul întrebării, fapt ce a condus la cautarea unor valori alternative costului istoric. Astfel, IAS 41 propune evaluarea activelor biologice la valoarea justă ce este reprezentată de suma pentru care peștele, deținut în ferma piscicolă, ar putea fi schimbat de bunăvoie, între două părți interesate, aflate în cunoștință de cauză, într-o tranzacție în care prețul este determinat în mod obiectiv.

Atât IAS 41 cât și OMFP 1802/2014 oferă o definiție similară a activității agricole, aceasta reprezentând “administarea 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.” Așadar, în funcție de destinația ce le este atribuită, activele biologice pot fi clasificate sau încadrate într-o anumită categorie fiind tratate din punct de vedere contabil conform reglementărilor aplicabile categoriei respective. O astfel de clasificare este prezentată în Figura nr. 1.



**Figura 1. Clasificarea activelor biologice și prevederile contabile aplicabile.**

Sursa: Adaptat după Marilena GUGHEA – *Tratamentul contabil al unor operațiuni specifice domeniului agricol.*

Criteriile de recunoaștere se referă la condițiile pe care un element trebuie să le îndeplinească pentru a fi recunoscut ca activ, respectiv să fie probabilă generarea de beneficii economice viitoare ce vor reveni întreprinderii și costul acestora să poată fi evaluat în mod credibil.

Conform IAS 41 și OMFP 1802/2014 recunoașterea în contabilitate a activelor biologice se realizează pe baza evaluării. Evaluarea presupune stabilirea valorii activelor în vederea prezentării acestora în situațiile financiare. Activele biologice sunt evaluate atât la data intrării în întreprindere, la data bilanțului, cât și la ieșirea din gestiunea entității.

Reevaluarea activelor biologice presupune desemnarea unor noi valori pentru acestea și se realizează prin raportare la o piață activă, luându-se în considerare deprecierea constatată.

Prezentarea sau raportarea activelor biologice în situațiile financiare se realizează cu scopul de a furniza informații utilizatorilor interesați, motiv pentru care trebuie să fie efectuată conform prevederilor legale.

O analiză a principalelor diferențe dintre politicile contabile propuse de IAS 41 și cele solicitate de OMFP 1802/2014 este prezentată în tabelul ce urmează.

**Tabelul 1. Principalele diferențe dintre IAS 41 și OMFP 1802/2014**

	<b>IAS 41</b>	<b>OMFP 1802</b>
<b>CRITERII DE RECUNOASTERE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Peștii sunt controlați de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute (achiziție);</li> <li>- Beneficiile economice viitoare asociate peștilor vor reveni entității;</li> <li>- Valoarea justă sau costul peștilor pot fi determinate în mod credibil;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Peștii recunoscuți ca active curente vor fi cuprinși în categoria stocurilor.</li> <li>- Intră în categoria stocurilor peștii crescuți și folosiți pentru reproducție, precum și cei la îngrășat pentru a fi valorificați ulterior.</li> </ul>
<b>EVALUARE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluarea inițială, precum și la închiderea fiecărui exercitiu se realizează la valoarea justă a peștilor din care se scad costurile estimate a fi necesare vânzării;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluarea inițială a peștilor se realizează utilizând modelul costului istoric. Astfel, peștii sunt recunoscuți inițial la cost, iar în bilanț sunt prezentați la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea care poate fi obținută din vânzarea sau utilizarea lor.</li> </ul>
<b>REEVALUARE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Castigurile sau pierderile rezultate din reevaluarea peștilor vor fi incluse în profitul sau pierderea perioadei în care au apărut.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluarea se face la valoarea contabilă, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.</li> </ul>
<b>RAPORTARE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 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.</li> <li>- Peștii, active biologice, reprezintă unul dintre elementele ce trebuie prezentate obligatoriu în bilanț, existând posibilitatea detalierii acestuia în notele explicative.</li> <li>- Câștigurile sau pierderile ce provin ca urmare a recunoașterii inițiale a peștilor și cele ce rezultă din reevaluarea la valoarea justă din care se scad costurile estimate de vânzare a acestora, vor fi incluse în contul de profit și pierdere al perioadei în care au fost constatate;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 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”.</li> </ul>

*Sursa: proiecția autorului după IAS 41, OMFP 1802/2014*

Datorită diferențelor existente între tratamentele contabile reglementate de OMFP 1082/2014 și IAS 41, aplicarea celui din urmă impune în primul rând reclassificarea peștilor din categoria stocurilor sau imobilizărilor în cea a activelor biologice sau a produselor agricole și evaluarea acestora la valoarea justă.

### III. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ȘI FINANCIARE ÎN PISCICULTURĂ

#### III.1. Aspecte tehnice privind stabilirea necesarului de puiști și furaje.

Planificarea producției se referă la stabilirea anumitor proceduri de desfășurare a activităților astfel încât resursele să fie utilizate cât mai eficient, iar rezultatul obținut să fie cel dorit.

O planificare eficientă a producției piscicole presupune în primul rând popularea corespunzătoare a iazului și determinarea necesarului de furaje astfel încât producția obținută să fie optimă. Popularea iazului se realizează ținând cont de influența unor factori precum:

- Calitatea/ bonitatea bazinelor ce se stabilește în funcție de productivitatea naturală pe ha astfel:
  - Categoria I - productivitatea naturală este de 400-500 kg pește/ha;
  - Categoria II - productivitatea naturală este de 300-400 kg pește/ha;
  - Categoriile inferioare care pot susține o producție de 25-50 kg pește/ ha;
- Stresul de densitate este un factor de influență important întrucât suprapopularea bazinului determină o creștere a ratei mortalității;

Luând în considerare factorii amintiți mai sus, specialiștii au propus diferite scheme de populare a iazurilor astfel încât producția obținută să fie optimă. Popularea iazului se poate realiza cu exemplare având greutatea cuprinsă între 0.3 – 25 kg, iar schema de populare pentru un iaz cu productivitatea naturală de 300-400 kg pește/ ha este prezentată în tabelul ce urmează.

**Tabelul 1. Schema de populare a unui iaz cu productivitate naturală de 300-400 kg pește/ha.**

GREUTATE	POPULARE PRIMAVARA	RECOMANDATA	PRODUCTIE ESTIMATA TOAMNA
0.3 Kg	660 exemplare/ha		2000 kg/ha
1 Kg	150 exemplare/ha		120-130 exemplare (2,5-3 kg) /ha
1.5 Kg	140 exemplare/ha		120-130 exemplare (3-3,5 kg) /ha
2 Kg	110 exemplare/ha		100 exemplare (3,5 kg) /ha
3-3.5 Kg	77 exemplare/ha		70 exemplare (5 kg) /ha
5 Kg	58 exemplare/ha		54 exemplare (6,5 kg) /ha
10 Kg	30 exemplare/ha		29 exemplare (6,11,5-12 kg) /ha
13 Kg	24 exemplare/ha		23 exemplare (14-15 kg) /ha
15 Kg	22 exemplare/ha		21 exemplare (16-17 kg) /ha
17 Kg	20 exemplare/ha		19 exemplare (18-18,5 kg) /ha
18 Kg	18 exemplare/ha		17 exemplare (19-19,5 kg) /ha
20 Kg	17 exemplare/ha		16 exemplare (21-22 kg) /ha
22 Kg	16 exemplare/ha		15 exemplare (23 kg) /ha
23 Kg	15 exemplare/ha		14 exemplare (24-25 kg) /ha
25 Kg	14 exemplare/ha		13 exemplare (> 25 kg) /ha

Sursa: Albu Florin – Cum se calculează densitatea optimă de crap în iazul de pescuit sportiv?

Acces online : <http://albuflorin.ro/cum-se-calculeaza-densitatea-optima-de-crap-in-iazul-de-pescuit-sportiv-opinii-strict-personale/>

În analiza efectuată am considerat calitatea apei de categoria a doua, iazul fiind populat cu 660 exemplare/ha cu o greutate de 0.3 kg/exemplar.

De asemenea, determinarea necesarului de furaje este un aspect important în planificarea producției și se realizează cu ajutorul următoarelor formule:

$$H = [N * (G - g) - (S * P)] * K$$

unde:

- H - cantitatea totală de furaje,
- N - numărul de pești ce vor fi furajați,
- G - greutatea planificată medie a peștelui,
- g - greutatea medie a puietului,
- S - suprafața iazului,
- P - productivitatea naturală a bazinului,
- k - gradul de conversie al hranei

Acesta va fi repartizat pe fiecare din cele 6 luni necesare realizării producției, pe baza unei scheme de furajare propuse de experți în funcție de temperatura apei.

În analiza efectuată am considerat temperatura apei pentru lunile aprilie și mai ca fiind cuprinsă între 18-20 de grade Celsius. Aplicând formula de mai sus a fost determinat un necesar total de furaje de 194.400 kg ce va fi repartizat pe cele 6 luni conform schemei de furajare prezentate mai jos.

**Tabelul 2. Repartizarea cantitativă a furajelor pe luni.**

Luna	Cota de repartizare (1)	Cantitatea totală de furaje (2)	Cantitatea de furaje aferentă fiecărei luni (3) = (1) * (2)
<b>APRILIE</b>	2%	194.400 Kg	3.888 Kg
<b>MAI</b>	8%	194.400 Kg	15.552 Kg
<b>IUNIE</b>	20%	194.400 Kg	38.880 Kg
<b>IULIE</b>	25%	194.400 Kg	48.600 Kg
<b>AUGUST</b>	25%	194.400 Kg	48.600 Kg
<b>SEPTEMBRIE</b>	20%	194.400 Kg	38.880 Kg

Sursa: calculele autorului.

Pe lângă aspectele tehnice prezentate anterior, în cadrul activității piscicole se regăsesc trei momente principale ce au o legătură mai strânsă cu partea de contabilizare a acestei activități, și anume: achiziția puietilor, dezvoltarea și realizarea producției, valorificarea.

### III.2. Achiziția puietilor.

Un prim moment în contabilizarea activității piscicole este reprezentat de achiziția puietilor. Reflectarea acestei operațiuni se realizează prin intermediul contului de materii prime, urmând ca în momentul populării iazului să fie afectat contul de cheltuieli aferent materiilor prime și implicit contul de profit și pierdere.

În analiza realizată au fost achiziționați 26.667 de puieti cu o greutate de 0.3 kg, respectiv 8.000 kg de pește, cantitatea necesară populării unui iaz de 40 ha. Am estimat că în urma procesului de creștere, greutatea medie a peștelui va fi de 3 kg, producția propusă a fi obținută fiind de 80.000 kg de pește.

### III.3. Dezvoltarea și realizarea producției de pește

Momentul dezvoltării și realizării producției succede achiziției și se desfășoară pe o perioadă de 6 luni, presupunând înregistrarea în contabilitate a chetuielilor efectuate în vederea obținerii producției propuse.

Astfel, pe durata procesului de dezvoltare vor fi înregistrate chetuieli precum sunt cele prezentate mai jos.

+ Preț de cumpărare	80.000 lei
+ Redevența Primarie	10.000 lei
+ Autorizații, chirii, redevențe	15.000 lei
+ Hrana	194.400 lei
+ Salarii paznici	38.000 lei

+ Combustibil	5.000 lei
+ Utilități	5.000 lei
<b>TOTAL</b>	<b>347.400 lei</b>

Cheltuielile inițiale reprezentate de prețul de cumparare, redevențe, autorizații, chirii au fost înregistrate în luna aprilie, în timp ce cheltuielile cu furajele au fost repartizate conform schemei de furajare prezentată anterior, iar celelalte cheltuieli au fost distribuite pe cele 6 luni conform tabelului.

**Tabelul 3. Distribuția cheltuielilor pe luni și calculul costului unitar de producție .**

Cheltuieli	Cheltuieli initiale	Aprilie	Mai	Iunie	Iulie	August	Septembri e	TOTAL
Cost de achiziție	80.000 (8.000 kg * 10 lei/kg)							80.000
Redeventa primarie		10.000						10.000
Autorizații, chirii, redevențe		15.000						15.000
Hrana		850	15.552	38.880	48.600	48.600	38.880	194.400
Salarii paznici		23.002	5.700	5.700	5.700	7.600	7.600	38.000
Combustibil		700	900	800	1.000	900	700	5.000
Utilități			850	900	900	1.000	700	5.000
<b>TOTAL</b>	105.000	10.938	23.002	46.280	56.200	58.100	47.880	347.400
%	30.23%	3.15%						
	33.38%		6.62%	13.32%	16.18%	16.72%	13.78%	<b><u>347.400</u></b> <b>80000</b> <b>= 4.34 lei/kg</b>

Sursa: calculele autorului

În urma calculelor realizate a fost determinat un cost de 4.34 lei/kg, producția obținută fiind de 80.000 kg de pește. Raportându-ne la prețul pieței de 12 lei/kg în vederea comercializării producției obținute, putem determina o rată a rentabilității activității de 63,81%.

#### III.4. Valorificarea producției de pește obținută

Cel de-al treilea moment ce descrie activitatea piscicolă este reprezentat de valorificarea producției de pește și se referă la obținerea veniturilor fie prin vânzarea propriu-zisă a producției obținute, fie prin intermediul activității de pescuit sportiv.

Pescuitul sportiv presupune perceperea unei taxe de pescuit și stabilirea unei limite de reținere a peștelui capturat. În cele mai multe cazuri taxa pentru 12 ore de pescuit este de regulă în sumă de 50 lei, iar limita de reținere este de 4 kg de pește. În analiza realizată am considerat că fiecare pescar ce a plătit taxa de pescuit a reținut cele 4 kg de pește, obținându-se astfel "Venituri din activități diverse" în valoare de 1.000.000 lei. Reținerea celor 4 kg de pește implică înregistrarea în contabilitate a unei cheltuieli cu descărcarea gestiunii cu toate că veniturile nu au fost obținute ca urmare a vânzării de pește, ci a unor venituri din servicii. Cu alte cuvinte, nu se realizează o conectare evidentă a veniturilor la cheltuieli.

În cazul vânzării propriu-zise, cele 80.000 kg de pește se vor vinde la 12 lei/kg și se vor obține "Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor" în suma de 960.000 lei.

Descărcarea gestiunii se realizează în ambele cazuri afectând contul de cheltuieli cu suma de 347.400 lei, respectiv costul de producție aferent celor 80.000 kg de pește.

#### III.5. Valoarea justă în piscicultură

În vederea determinării unei valori juste cât mai reale trebuie să fie luate în calcul toate modificările ce au loc în perioada de realizare a producției. Cantitatea obținută este influențată în special de mortalitate și sporul de creștere.

Conform specialiștilor, în condiții normale, mortalitatea înregistrată în perioada necesară dezvoltării peștilor este de aproximativ 12%, în primele luni după popularea iazului fiind mai ridicată decât spre finalul celor 6 luni. Sporul de creștere în primele luni este de asemenea superior celui înregistrat spre finalul perioadei necesare realizării producției.

În tabelul de mai jos am pornit de la același număr de puiți pentru a evidenția valorile rezultate ca urmare a aplicării valorii juste. În acest sens au fost luate în calcul atât procentul de mortalitate stabilit de specialiști, cât și sporul de creștere.

**Tabelul 4. Determinarea valorii juste în piscicultură**

PUIET ACHIZIȚIONAT (26667 BUC*0,3 KG/BUC)	MORTALITATE 1	BUCATI 2	GREUTATE 3	CANTITATE 4	COST/KG 5	PREȚUL PIEȚEI 6	COSTUL VANZĂRII		VALOAREA JUSTA 8=4*6-7b
							7a	7b	
APRILIE	4% (4%*26.667 = 1.066 BUC)	25.601	0.3 KG/BUC	7.680,3 KG	15.09 LEI/KG	10 LEI/KG	2.1 %	1.612,86	75.190,14
MAI	3% (3%*25.601 = 768)	24.833	1 KG/BUC	24.833 KG	5.59 LEI/KG	11 LEI/KG	2.3%	6.282,75	266.880,25
IUNIE	2% (2%*24.833 = 497)	24.336	1.6 KG/BUC	38.937,6 KG	4.76 LEI/ KG	12 LEI/KG	2.4%	11.214,03	456.037,17
IULIE	1.5% (1.5%*24.336 =365)	23.971	2.2 KG/BUC	52.736,2 KG	4.58 LEI/KG	12 LEI/KG	2.7%	17.086,53	615.747,87
AUGUST	1% (1%*23.971=240)	23.731	2.7 KG/BUC	64.073,7 KG	4.67 LEI/KG	12 LEI/KG	2.8%	21.528,76	747.355,64
SEPTEMBRIE	0.5% (0,5%*23.731 =119)	23.612	3 KG/BUC	70.836 KG	4.90 LEI/KG	11.5 LEI/KG	3%	24.438,42	790.175,58

*Sursa: calculele autorului*

Determinarea valorii juste mai presupune cunoașterea prețului pieței și a costurilor necesare vânzării, aceasta stabilindu-se ca produs între cantitatea obținută și prețul pieței din care vor fi scăzute costurile necesare vânzării.

Observăm că deși luarea în calcul a mortalității a dus la o reducere a numărului de exemplare de pește din iaz, sporul de creștere obținut acoperă pierderea înregistrată.

Pe baza informațiilor prezentate și a analizei realizate, considerăm că tratamentul contabil reglementat de IAS 41 este mult mai relevant în contabilizarea activității piscicole întrucât informațiile prezentate în situațiile financiare sunt actuale, reale și comparabile, fiind reflectată astfel o imagine mult mai fidelă a acestei activități.

#### IV. CONCLUZII

În prezent, în România, contabilitatea activelor biologice în piscicultură este reglementată de OMFP 1802/2014 care evaluează această categorie de active la costul istoric. Această metodă de evaluare prezintă avantajul ca se bazează pe date reale ce se regăsesc în documente justificative presupunând un grad ridicat de obiectivitate. De-a lungul timpului, s-a constatat însă că evaluarea bazată pe sistemul costului istoric oferă un grad scăzut al relevanței și al comparabilității informației furnizând o imagine distorsionată a realității. Necesitatea îmbunătățirii calității informațiilor cuprinse în situațiile financiare a condus la căutarea unor valori care să substituie costul istoric.

În momentul de față, asistăm la o evoluție a contabilității de la sistemul costului istoric la o valoare actuală ceea ce implică o reformulare a modelului contabil în privința valorii, fapt ce sugerează că “globalizarea contabilă este un proces ireversibil.”

Prin implementarea IAS 41 se încearcă o micșorare a lipsurilor constatate în contabilitatea agricolă prin creșterea relevanței, credibilității, comparabilității și inteligibilității informațiilor. În

vederea implementării standardului IAS 41 este necesară o reconsiderare a practicilor contabile, prin trecerea de la evaluarea în costuri istorice la evaluarea în valoare justă, reflectând efectele modificărilor cauzate de transformarea biologică a acestor active. Este posibilă astfel evaluarea și raportarea venitului pe parcursul întregii perioade de creștere, până în momentul valorificării.

Dezavantajele utilizării valorii juste sunt reflectate în principal de gradul crescut de volatilitate a câștigurilor, alegerea ratei de actualizare în vederea evaluării activelor biologice implicând de cele mai multe ori o judecată subiectivă.

Astfel, pe de o parte utilizarea valorii juste poate contribui în mod semnificativ la îmbunătățirea informațiilor contabile degajate de situațiile financiare crescând utilitatea acestora pentru utilizatorii ei, dar pe de altă parte poate fi și extrem de subiectivă permițând manipularea de către cei ce o estimează.

Luând în calcul atât avantajele cât și dezavantajele specifice celor două metode de evaluare prezentate, considerăm că metoda de evaluare pe baza valorii juste reflectă mult mai fidel transformările suferite de pești pe parcursul procesului de dezvoltare a acestora. Recunoașterea în situațiile financiare ale perioadei a câștigurilor sau a pierderilor curente rezultate ca urmare a evaluării peștilor la valoarea justă, conferă un grad ridicat al comparabilității, fiabilității și relevanței informațiilor, acestea fiind utilizate într-un mod mai eficient de către utilizatorii interni și externi.

#### **Referințe bibliografice:**

1. Albu F., Cum se calculează densitatea optimă de crap în iazul de pescuit sportiv? <http://albuflorin.ro/cum-se-calculeaza-densitatea-optima-de-crap-in-iazul-de-pescuit-sportiv-opinii-strict-personale/>
2. Albu F., Calculul necesarului de furaje pentru crap, <http://albuflorin.ro/calculul-necesarului-de-furaje-pentru-crap/>
3. Albu F., Pescuitul de placere la crap pe înțelesul tuturor, <http://albuflorin.ro/pescuitul-de-placere-la-crap-pe-intelesul-tuturor-adevarul-contabil-gol-golut/>
4. Ana I., Stoica A., Abordări, tendințe și perspective privind rolul agriculturii în realizarea obiectivelor de economie socială în România și UE, Ed. „ACADEMICA BRÂNCUȘI”, Târgu Jiu, 2017;
5. Bâtcă-Dumitru C.G., Reguli generale de evaluare potrivit OMFP nr. 1.802/2014, CECCAR Business Magazine Nr. 12-13, Ed. CECCAR, București, 2017;
6. Carole R. Engle, Aquaculture Economics and Financing: Management and Analysis, Wiley-Blackwell, Stoneville, Mississippi, 2010;
7. Carole R. Engle, Determining the Profitability of an Aquaculture Business: Using Income Statements and Enterprise Budgets, SRAC Publication No. 4402, Stoneville, Mississippi, 2012;
8. Feleagă L., Feleagă N., Răileanu V., Considerații teoretice privind implementarea standardului IAS 41 în România, Economie teoretică și aplicată - Volumul XIX, Editura Economica, București, 2012;
9. MINISTERUL AGRICULTURII ȘI DEZVOLTĂRII RURALE, București, 2014; <http://www.madr.ro/docs/agricultura/agricultura-romaniei-2014.pdf>
10. Gughea M., Tratatul contabil al unor operațiuni specifice domeniului agricol, Revista Finanțe Publice și Contabilitate, Editată de Ministerul Finanțelor Publice, București, 2017;
11. Hlaciuc E., Mihalciuc C., Iancu E., Recognition of the biological assets according to the IAS -41 – AGRICULTURE, Bulletin UASVM, Cluj-Napoca, 2008;
12. International Accounting Standard 41 “Agriculture”;



13. ORDIN Nr. 1802 din 29 decembrie 2014;
14. Care este stadiul pescuitului și acvaculturii în România?, Gazeta de agricultura, 2018;  
<https://www.gazetadeagricultura.info/animale/pesti/21052-care-este-stadiul-pescuitului-si-acvaculturii-in-romania-informatii-utile.html>
15. Șerban C.V., Estimări și evaluări contabile, Teză de doctorat, Cluj-Napoca, 2011;
16. Toma C., Recunoașterea și evaluarea activelor biologice și produselor agricole, Ed. Junimea, Iași, 2015;
17. U. Rashid Sumaila, Dale Marsden, Reg Watson, Daniel Pauly, A Global Ex-vessel Fish Price Database: Construction and Applications, Journal of Bioeconomics, 2007.