

CUPRINS

INTRODUCERE.....	9
-------------------------	----------

CAPITOLUL 1

CONTABILITATEA PRODUCȚIEI ÎN EXPLOATAȚIILE AGRICOLE, INSTRUMENT DE CUANTIFICARE A

CONSUMULUI DE RESURSE.....	11
-----------------------------------	-----------

1.1. Agricultură și exploatațiile agricole în context național și european.....	11
1.2. Particularități ale contabilității financiare a producției în exploatațiile agricole.....	19
1.3. Contabilitatea stocurilor și a cheltuielilor în exploatațiile agricole.....	20
1.3.1. Contabilitatea stocurilor în exploatațiile agricole.....	20
1.3.2. Contabilitatea cheltuielilor în exploatațiile agricole.....	24
1.4. Contabilitatea veniturilor în exploatațiile agricole.....	26
1.5. Tratatul contabil și fiscal privind arenda în exploatațiile agricole.....	29
1.5.1. Operațiunile economico-financiare aferente contractelor de arendare încheiate cu persoane fizice în exploatațiile agricole.....	30
1.5.2. Operațiunile economico-financiare aferente contractelor de arendare încheiate cu persoane juridice în exploatațiile agricole.....	32
1.6. Contabilitatea subvențiilor și a fondurilor nerambursabile în exploatațiile agricole.....	34
1.6.1. Contabilitatea subvențiilor în exploatațiile agricole.....	35
1.6.1.1. Tratatul contabil al subvențiilor pentru investiții în exploatațiile agricole.....	35
1.6.1.2. Tratatul contabil al subvențiilor de exploatare în exploatațiile agricole.....	36
1.6.2. Contabilitatea fondurilor nerambursabile în exploatațiile agricole.....	37
1.7. Concluzii preliminare privind contabilitatea financiară a producției în exploatațiile agricole.....	38

CAPITOLUL 2**CONTABILITATEA DE GESTIUNE A PRODUCȚIEI ÎN
EXPLOATAȚIILE AGRICOLE, COMPONENTĂ A SISTEMULUI
INFORMAȚIONAL CONTABIL AGRICOL..... 42**

- 2.1. Contabilitatea de gestiune, între principii fundamentale și modernitate 42
- 2.2. Particularități ale contabilității de gestiune a producției în exploatațiile agricole..... 46
- 2.3. Metode de calculație a costurilor unitare în exploatațiile agricole de cultivare a cerealelor, plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase – studiu de caz..... 52
- 2.4. Reflectarea operațiunilor economice aferente producției de cereale, plante leguminoase și plante producătoare de semințe oleaginoase în contabilitatea de gestiune a entității economice agricole..... 53
- 2.5. Valorificarea informațiilor furnizate prin utilizarea metodei standard cost 55
- 2.6. Asemănări și deosebiri între contabilitatea de gestiune și contabilitatea financiară în exploatațiile agricole 57
- 2.7. Concluzii privind contabilitatea de gestiune a producției în exploatațiile agricole..... 59

CAPITOLUL 3**ANALIZA COSTURILOR DE PRODUCȚIE AFERENTE
EXPLOATAȚIILOR AGRICOLE 61**

- 3.1. Bugetele activităților specifice exploatațiilor agricole – cadrul metodologic de elaborare..... 61
- 3.2. Bugetele costurilor producției în exploatațiile agricole specifice culturilor de cereale – studiu de caz pe modelul unei entități agricole mici 64
 - 3.2.1. Bugetul costurilor standard pentru cultura „grâu de toamnă” 64
 - 3.2.2. Bugetul costurilor standard pentru cultura „orz de toamnă” 67
 - 3.2.3. Bugetul costurilor standard pentru cultura „rapiță de toamnă” 70
- 3.3. Concluzii privind procesul de bugetare a activităților specifice exploatațiilor agricole 72

PARTICULARITĂȚI ALE CONTABILITĂȚII PRODUCȚIEI ÎN EXPLOATAȚIILE
AGRICOLE DIN SECTORUL VEGETAL

7

Cultura cerealelor și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase

3.4. Evidența abaterilor aferente costurilor – cadrul metodologic	73
3.4.1. Abateri aferente cheltuielilor directe de producție.....	74
3.4.2. Abateri aferente cheltuielilor indirecte de producție.....	75
3.4.3. Analiza și interpretarea abaterilor de la costul standard	75
3.5. Analiza comparată a bugetului și abaterilor aferente producției în exploatațiile agricole din domeniul culturilor de cereale.....	77
3.5.1. Analiza comparată a bugetului și abaterilor aferente producției „grâu de toamnă”	77
3.5.2. Analiza comparată a bugetului și abaterilor aferente producției „orz de toamnă”	79
3.5.3. Analiza comparată a bugetului și abaterilor aferente producției „rașiță de toamnă”	80
3.6. Concluzii privind analiza comparată a costurilor de producție aferente exploatațiilor agricole	82
3.7. Conexiunea analizei comparate a costurilor de producție cu performanța exploatației agricole	83
CONCLUZII	87
BIBLIOGRAFIE.....	89

INTRODUCERE

Contabilitatea producției în exploatațiile agricole constituie o temă de actualitate și interes, în egală măsură, prin prisma realității actuale la nivel național, o serie de opinii exprimate în rândul specialiștilor subliniind nevoia acută pentru o schimbare de paradigmă.

Lucrarea conține prezentarea elementelor specifice contabilității, cu accent asupra componentei de gestiune, în domeniul producției agricole, având ca obiectiv identificarea posibilităților de asigurare a reprezentării cât mai fidele a costurilor asociate, conținând un număr considerabil de exemple într-o viziune bazată pe continuitate, în măsură să faciliteze parcurgerea și înțelegerea.

Domeniul contabilității de gestiune oferă oportunitatea efectuării unor studii complexe asupra posibilităților de perfecționare a metodologiei de calculație a costurilor entităților agricole, luând în considerare mențiunea legislativă privind posibilitatea alegerii modului de organizare și a metodei de calculație de către fiecare entitate economică. Integrarea tehnologiilor informaționale avansate, concomitent în producția și gestiunea agricolă, impun necesitatea schimbării viziunii privind contabilitatea de gestiune și orientarea acesteia către susținerea deciziilor manageriale, bazate atât pe cunoașterea noțiunilor fundamentale specifice tehnicilor contabile, cât și pe cea a faptelor imediate, cât mai aproape de limita de timp real.

În primul capitol, intitulat „Contabilitatea producției în exploatațiile agricole, instrument de cuantificare a consumului de resurse” sunt abordate contextul național și european al domeniului agriculturii, particularitățile contabilității producției în exploatațiile agricole, cu accent asupra contabilității stocurilor, a cheltuielilor și veniturilor din contractele cu clienții exploatațiilor agricole. De asemenea, sunt evidențiate aspecte specifice exploatațiilor agricole cu profil vegetal, specializat în cultivarea cerealelor și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase, referitoare la tratamentul contabil și fiscal privind arenda, subvențiile și fondurile nerambursabile din cadrul exploatațiilor agricole, toate acestea fiind prezentate prin prisma referențialului național și internațional.

Cel de al doilea capitol, cu titlul „Contabilitatea de gestiune a producției în exploatațiile agricole, componentă a sistemului informațional contabil

agricol”, cuprinde o abordare a particularităților contabilității de gestiune a producției agricole specifică culturii cerealelor și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase, metodele de calculație a costurilor unitare și reflectarea operațiunilor economice în contabilitatea de gestiune a unei entități economice agricole. Tratarea respectivei problematici include aspectele referitoare la modul de valorificare a informațiilor furnizate de metoda costului standard, alături de evidențierea asemănarilor și deosebirilor între contabilitatea de gestiune și contabilitatea financiară din cadrul exploatațiilor agricole cu profil vegetal.

În cadrul celui de al treilea capitol, intitulat „Analiza costurilor de producție aferente exploatațiilor agricole” este abordat procesul de bugetare al activităților din cadrul unei exploatații cu profil vegetal, specializată în cultura cerealelor și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase. În vederea surprinderii cu maximă fidelitate a procesului considerat, capitolul cuprinde un studiu de caz efectuat în cadrul unei întreprinderi agricole mici, ca element argumentativ corespunzător în fundamentarea concluziilor prezentate. Analiza este completată cu prezentarea cadrului metodologic de evidență a abaterilor aferente costurilor de producție, analiza comparată și conexiunea acesteia cu performanța exploatației agricole cu profil vegetal.

Exprimăm speranța ca lucrarea să se constituie într-un argument pentru importanța domeniului, deopotrivă pentru teoreticieni și practicieni și să fie urmată de alte contribuții, atât din partea autoarei, cât și a altor cercetători.

Prof. univ. habil., dr. Florin RADU
Universitatea „Valahia” din Târgoviște

CAPITOLUL 1

CONTABILITATEA PRODUCȚIEI ÎN EXPLOATAȚIILE AGRICOLE, INSTRUMENT DE CUANTIFICARE A CONSUMULUI DE RESURSE

1.1. Agricultură și exploatațile agricole în context național și european

În contextul general comunitar, caracterizat de creșterea continuă a cererii de informații contabile din domeniul agricol, România s-a angajat, mai înainte de aderarea sa la Uniunea Europeană, în baza Regulamentului nr. 79/65/CEE, să realizeze rețeaua de informații contabile agricole (RICA), structură instituțională înființată și la nivelul celorlalte state membre ale UE.¹

Pe baza datelor furnizate prin intermediul RICA, Comisia Europeană realizează analize economice anuale, având drept obiectiv să ofere atât o imagine de ansamblu a situației economice și financiare a exploatațiilor agricole din UE, cât și analize sectoriale pentru cereale, produse lactate, carne de vită și mânzat, rapoarte privind evoluția veniturilor, distribuția plăților directe, zonele defavorizate. Aceste rapoarte specifice cuprind informații solicitate de entități responsabile cu gestionarea piețelor agricole, dezvoltarea rurală, evaluarea măsurilor din Politica Agricolă Comună, elaborarea politicilor agricole comune.

În contextul în care România s-a angajat față de UE în procesul de realizare a Politicii Agricole Comune (PAC), Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale a avut ca prioritate elaborarea și implementarea de politici publice în domeniul agroalimentar. În acest sens, ministerul a elaborat Strategia pentru dezvoltarea durabilă a sectorului agroalimentar și a spațiului rural pentru

¹ În România, instituirea la nivel național a rețelei de informații contabile agricole s-a realizat prin OG nr. 67/2004, aprobată prin Legea nr. 465/2004. Ordonanța desemnează Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale (MADR) drept autoritate competentă pentru funcționarea RICA, iar Agenția de Legătură la CE, drept autoritate care efectuează ancheta anuală necesară colectării informațiilor. Agenția de Legătură pentru România este serviciul RICA din cadrul MADR, serviciu care efectuează ancheta anuală și transmite chestionarele Comisiei Europene spre validare și plată. Obiectivul RICA este realizat de serviciul RICA - MADR prin Direcțiile pentru Agricultură Județene și colecții de date privați contractați prin procedură de achiziție publică.

perioada 2020 – 2030, pe baza unei documentări fundamentate de studii și analize ale unor documente strategice.²

Dezvoltarea durabilă a sectorului agroalimentar și spațiului rural din România are în vedere nevoia de echilibru între dezvoltarea economică și impactul agriculturii asupra mediului înconjurător, în condițiile în care creșterea pieței agroalimentare poate fi percepută ca un avantaj „cheie” pentru fermieri și entitățile economice agricole. Această tendință se manifestă la nivel global și presupune creșterea productivității agricole care poate să fie realizată atât prin investiții, cercetare și inovare în domeniu, precum și prin promovarea celor mai bune practici agricole.

Conform definiției consacrate la nivel mondial, denumirea „agricultură” cuprinde producția agricolă, zootehnia, silvicultura, acvacultura, pescuitul, protecția mediului și alte activități.³ Etimologic, cuvântul provine din limba latină, „agricultura” și, ca neologism, din franceză, „agriculture”. Dicționarul Explicativ al Limbii Române (DEX) definește agricultura ca „ramură a producției materiale care are ca obiect cultura plantelor și creșterea animalelor, cultivarea pământului, totalitatea lucrărilor și a metodelor întrebuințate în acest scop.”⁴ De asemenea, termenul se regăsește în sintagme ce desemnează modalități specifice de desfășurare a activității ca: agricultură intensivă, extensivă, biologică, de subzistență etc.

Agricultura, ca proces de producție vegetală și animală este doar o parte a fenomenului agrar, însă în cadrul căruia îndeplinește un rol determinant. Raportul agricol/agrar este de la parte la întreg, după cum este și raportul agrar/rural, de unde rezultă că raportul agricol/rural este, de asemenea, de la parte la întreg.

În exploatațiile agricole, producția poate fi organizată sub formă simplă și complexă. Producția agricolă simplă presupune organizarea unui proces de

² Cadrul național strategic pentru dezvoltare durabilă a sectorului agroalimentar și a spațiului rural în perioada 2020-2030, cadrul normativ și strategic al UE, Strategia națională pentru dezvoltare durabilă a României pentru perioada 2020-2030, Strategia națională pentru competitivitate, Strategia națională de cercetare, dezvoltare și inovare, Strategia națională privind schimbările climatice, Studii și rapoarte tehnice din domeniul agroalimentar, socio-economic, mediu, sănătate elaborate de organizații naționale și internaționale.

³ FAO (1996) *A System of Economic Accounts for Food and Agriculture*. FAO: Roma.

⁴ Institutul de Lingvistică al Academiei Române (1984) *Dicționarul Explicativ al Limbii Române*. București: Editura Academiei, p. 19.

producție pentru obținerea unui singur produs principal. Producția agricolă complexă presupune organizarea în paralel, a mai multor procese de producție, de la fiecare obținându-se câte un produs principal.

Considerând atât exigențele contextului actual cât și specificațiile mai sus-amintite ale sistemului de conturi din domeniul agriculturii, o componentă a importantă este reprezentată de imperativul integrării cerințelor dezvoltării durabile. În general, dezvoltarea durabilă presupune ca orice activitate economică să se desfășoare în condiții de viabilitate și sustenabilitate. Astfel, dezvoltarea durabilă este acel tip de dezvoltare care poate fi continuată în viitor, pentru o perioadă indefinită de timp.⁵

În contextul domeniului analizat, sustenabilitatea presupune ca utilizarea resurselor naturale disponibile în realizarea activității să se realizeze la un nivel minim și cu un nivel de poluare redus asupra mediului înconjurător în care entitatea agricolă își desfășoară activitatea economică. Aceasta presupune „armonizarea constrângerilor de natură ecologică cu o agricultură care poate funcționa profitabil din punct de vedere economic. [...] Rezultă astfel că, agricultura durabilă are ca scop menținerea calității solului și asigurarea unei corelații optime între cantitatea și calitatea alimentelor, sănătatea oamenilor și menținerea calității mediului înconjurător.”⁶

Referitor la conceptul de agricultură biologică sau ecologică, anterior menționat, trebuie precizat că și acesta se subsumează principiului economic general al raționalității și eficienței. Aceasta se traduce, în termeni financiari-contabili, în exigența asigurării rentabilității activității desfășurate, concomitent cu luarea în considerare a cerințelor de mediu natural în care entitatea economică își desfășoară activitatea agricolă, respectiv fără afectarea prin poluare a componentelor acestuia: sol, apă, atmosferă. În acest context se vorbește de conceptul de sistem economico-ecologico-agricol, sistem care trebuie să răspundă exigențelor dezvoltării durabile a activităților economice desfășurate în domeniul agriculturii.

⁵ M. Mieilă, V. Toplicianu (2013) Sustainable development indicators: a review of paradigms. În: *Sustainable technologies, policies, and constraints in the green economy*. IGI Global, p. 313.

⁶ G. Ștefan (2014) *Economie agrară – note de curs*, vol. 1, p. 14.

Entitățile economice care desfășoară activități agricole intră sub incidența legii societăților comerciale⁷ și asigură evidența contabilă în conformitate cu prevederile legii contabilității⁸ și a celorlalte reglementări naționale aplicabile.⁹

De asemenea, în prezent este în vigoare și legea privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură.¹⁰ Potrivit prevederilor acestui act normativ, societatea agricolă este „o societate de tip privat, cu capital variabil și un număr nelimitat și variabil de asociați, având ca obiect exploatarea agricolă a pământului, uneltelor, animalelor și altor mijloace aduse în societate, precum și realizarea de investiții de interes agricol. Exploatarea agricolă poate consta din: organizarea și efectuarea de lucrări agricole și îmbunătățiri funciare, utilizarea de mașini și instalații, aprovizionarea, prelucrarea și valorificarea produselor agricole și neagricole și alte asemenea activități. Societatea agricolă nu are caracter comercial.”¹¹ Mai mult, prevederile acestei legi permit societăților agricole constituirea, respectiv transformarea într-una dintre formele asociative prevăzute în legea societăților.¹²

Tranziția de la modelul agricol tradițional la un model sustenabil constituie o provocare la nivel mondial care necesită resurse financiare importante pentru investiții în procesul de implementare a politicii sustenabile.

Întrebarea care se pune în acest context este: „Modelul agriculturii ecologice poate să contribuie la obținerea de randamente superioare ale

⁷ Parlamentul României (2004). *Legea societăților comerciale*, cu modificările și completările ulterioare, republicată. Nr. 31/1990. București: Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1066.

⁸ Parlamentul României (2008). *Legea contabilității*, cu modificările și completările ulterioare, republicată. Nr. 82/1991. București: Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454.

⁹ Ministerul Finanțelor Publice (2014) *Ordin pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, cu modificările și completările ulterioare. Nr. 1802. București: Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963. Ministerul Finanțelor Publice (2017) *Ordin privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial*. Nr. 3103. București: Monitorul Oficial al României, nr. 984.

¹⁰ Parlamentul României (1991). *Legea privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură*, cu modificările și completările ulterioare, republicată. Nr. 36/1991. București: Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 97.

¹¹ *Idem*, Art. 5.

¹² *Ibidem*, Art. 4[^]1: „Societățile agricole se pot reorganiza prin transformare, în condițiile prezentei legi, în una dintre formele societare prevăzute și reglementate de Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

culturilor, îmbunătățirea biodiversității și atenuarea impactului schimbărilor climatice?” Răspunsul la o astfel de întrebare revine cercetătorilor din domeniile agriculturii și cele ale științelor vieții, în general, iar cercetătorilor din domeniul contabilității și auditului le revine misiunea de a demonstra beneficiile modelului ecologic, prin apelul la măsuri cuantificabile.

O serie de opinii de specialitate apreciază că unul din pilonii de bază ai modelului ecologic îl constituie agricultura regenerativă. Aceasta o regăsim definită în literatura de specialitate într-o abordare holistică, respectiv cantitatea de dioxid de carbon din atmosferă se reintroduce în sol care are capacitate mare de stocare fără ca structura solului să fie afectată. În acest fel, culturile obținute în astfel de soluri, asigură o hrană mai sănătoasă pentru populație și animale fără efecte adverse asupra solului.

În tranziția către o agricultură ecologică, strategia „de la fermă la consumator” cuprinde obiectivul de reducere a folosirii pesticidelor și îngrășămintelor chimice cu finanțarea instrumentului-cheie al UE, respectiv Politica Agricolă Comună. În clasamentul pe țări ale Uniunii Europene, din punct de vedere al numărului entităților economice care practicau agricultura ecologică, în anul 2016, România ocupa locul șapte, numărând 9.647 astfel de unități.¹³ Conform celor mai recente date disponibile la nivelul Eurostat, în anul 2020, numărul entităților certificate ca având producție complet organică a crescut la 19.950¹⁴, ponderea majoritară fiind în regiunile de nord-vest și centru, alături de trei județe din estul țării, respectiv Brăila, Constanța și Tulcea.

De asemenea, caracterul sustenabil presupune și pregătirea viitorilor fermieri din noua generație de tineri cu ajutorul programelor de burse dedicate agriculturii care să promoveze crearea de cunoștințe și diseminarea acestora privind tehnologiile agricole cele mai noi: agricultura bio-regenerativă și transformarea digitală a agriculturii.

În opinia proprie, tranziția de la modelul tradițional de a face agricultură la un model de agricultură durabilă presupune transformarea modelului de dezvoltare a agriculturii și o tranziție socio-ecologică.

Aici trebuie menționat și obiectivul UE de realizare a neutralității climatice până în anul 2050 cuprins în Pactul verde european. Acesta reprezintă

¹³ Idem, p. 127.

¹⁴ Eurostat (2024). *Fully organic farms in the EU*. Online: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Fully_organic_farms_in_the_EU#Source_data_for_tables_and_graphs.

strategia UE de atingere a unui astfel de obiectiv care include inițiativa „Pregătiți pentru 55” prin care se urmărește revizuirea legislației privind clima, energia, transporturile din care amintim revizuirea Regulamentului LULUCF¹⁵ privind includerea emisiilor de gaze cu efect de seră și a absorbțiilor rezultate din exploatarea terenurilor, schimbarea destinației terenurilor și silvicultura.¹⁶ Una din acțiunile pentru refacerea biodiversității Europei până în anul 2030 este reprezentată de refacerea ecosistemelor degradate prin reducerea folosirii pesticidelor în agricultură.¹⁷ Strategia „de la fermă la consumator” urmărește reorientarea actualului sistem alimentar al UE către un model durabil, cu obiective precum creșterea suprafețelor de teren destinate agriculturii ecologice, îmbunătățirea bunăstării animalelor, înjumătățirea utilizării pesticidelor, a îngrășămintelor și a vânzării de anti-microbiene.¹⁸ Toate acestea presupun și dezvoltarea inovării în agricultură.

Conceptul de inovare este perceput, în principal, ca dimensiune tehnologică, materială și într-o mai mică măsură în crearea de valoare și abordarea valorii din perspectiva socială și economică.¹⁹ În cadrul manualului Oslo 2018 sunt definite doar două tipuri de inovare, respectiv inovarea de proces de afaceri și inovarea de produs, aceasta constituind elementul de noutate față de versiunile precedente când erau definite patru tipuri de inovare: inovarea de produs, inovarea de proces, inovarea organizațională și inovarea de marketing.²⁰

¹⁵ Sectorul exploatării terenurilor, schimbării destinației terenurilor și silviculturii.

¹⁶ Regulamentul (UE) 2018/841 al Parlamentului European și al Consiliului din 30 mai 2018, cu privire la includerea emisiilor de gaze cu efect de seră și a absorbțiilor rezultate din activități legate de exploatarea terenurilor, schimbarea destinației terenurilor și silvicultură în cadrul de politici privind clima și energia pentru 2030 și de modificare a Regulamentului (UE) nr. 525/2013 și a Deciziei nr. 529/2013/UE

¹⁷ Parlamentul European (2021) *Strategia UE privind biodiversitatea 2030 – Readucerea naturii în viețile noastre*. [online]: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0277_RO.pdf.

¹⁸ Parlamentul European (2021) *Strategia „De la fermă la consumator”*. P9_TA(2021)0425. 20 Octombrie. [on-line]: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0425_RO.pdf.

¹⁹ OECD (2018) *Oslo Manual 2018: Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation*, 4th Edition. OECD Publishing.

²⁰ *Idem*.