

UNIVERSITATEA “BABEȘ-BOLYAI” CLUJ-NAPOCA
FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI GESTIUNEA AFACERILOR
DEPARTAMENTUL DE CONTABILITATE ȘI AUDIT

Denumirea tezei:

**MANAGEMENTUL FINANCIAR – CONTABIL
ÎN EXPLOATAȚIILE AGRICOLE DIN ROMÂNIA
ȘI UNELE ȚĂRI EUROPENE**

Coordonator științific:
Prof. univ. dr. Partenie Dumbravă

Drd. Bercean Radu Vlad

Cluj-Napoca
2018

CUPRINS

Lista tabelelor, graficelor și figurilor.....	pag.7
Abrevieri	pag.11
INTRODUCERE.....	pag.12
MOTIVAȚIA, RELEVANȚA, SCOPUL ȘI OBIECTIVELE CERCETĂRII.....	pag.13
METODOLOGIA DE CERCETARE UTILIZATĂ ÎN ELABORAREA LUCRĂRII ȘTIINȚIFICE.....	pag.15
STADIUL ACTUAL AL CERCETĂRII ÎN DOMENIU PE PLAN NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL.....	pag.19
CADRUL GENERAL AL LUCRĂRII.....	pag.25
LIMITELE CERCETĂRII.....	pag.27
CONFIRMAREA REZULTATELOR CERCETĂRII.....	pag.28
 CAP. 1. AGRICULTURA RAMURĂ DE BAZĂ A ECONOMIEI NAȚIONALE ÎN CONTEXTUL ECONOMIC ACTUAL.....	 pag.29
 1.1 Importanța, caracteristicile și impactul asupra managementului financiar contabil în entitățile agricole din România și din unele țări europene.....	 pag.30
1.2 Structuri de entități operaționale în ramura de producție agricolă din România și implicațiile acestora asupra organizării evidenței în „general” și a contabilității în „special”	pag.33
1.2.1 Delimitări conceptuale privind exploatațile agricole din România și semnificația acestora.....	pag.33
1.2.2 Structuri agricole operaționale în România.....	pag.35
1.2.3 Cooperația agricolă românească, o posibilitate pentru exploatațile agricole din țara noastră.....	pag.38
1.3 Entitățile agricole în unele țări ale U.E.....	pag.41
1.3.1 Exploatațile agricole în unele țări europene.....	pag.41
1.3.2 Cooperația agricolă europeană.....	pag.45
1.4 Opinii, sugestii și concluzii preliminare desprinse din primul capitol al tezei de doctorat.....	pag.47

CAP. 2. ASPECTE PRIVIND STRUCTURA ORGANIZATORICĂ A ACTIVITĂȚILOR EXPLOATAȚIILOR AGRICOLE ȘI IMPACTUL LOR ASUPRA MANAGEMENTULUI FINANCIAR CONTABIL.....	pag.52
2.1 Conceptul de organizare în entitățile agricole.....	pag.53
2.2 Activitatea privind creșterea animalelor în exploatațiile din România în comparație cu unele țări U.E și implicațiile ei asupra sistemului financiar – contabil.....	pag.54
2.2.1 Zootehnia în date statistice în România și unele țări europene.....	pag.54
2.2.2 Aplicație practică privind implicațiile activității zootehnice asupra managementului financiar contabil.....	pag.58
2.3 Activitatea privind cultivarea plantelor în exploatațiile din România și în unele țări vest europene și impactul ei asupra sistemului financiar contabil.....	pag.66
2.3.1 Producția vegetală în date statistice în România și unele țări europene.....	pag.66
2.3.2 Aplicație practică privind implicațiile activității de cultivare a plantelor asupra sistemului financiar contabil.....	pag.69
2.4 Exporturile și importurile de produse agricole în date statistice și consecințele lor asupra balanței de încasări și plăți externe.....	pag.72
2.5 Alte activități desfășurate în exploatațiile agricole din România.....	pag.76
2.5.1 Agricultură locală și vânzarea directă.....	pag.76
2.5.2 Agricultură ecologică.....	pag.77
2.6 Opinii, sugestii și concluzii preliminare desprinse din expunerea capitolului 2.....	pag.78

CAP.3. POLITICI ȘI TRATAMENTE CONTABILE PRIVIND ACTIVELE BIOLOGICE.....	pag.81
3.1 Organizarea și conducerea contabilității conform Legii contabilității 82/1991 republicată și a prevederilor OMFP 1802/2014 la entitățile agricole în România.....	pag.82

3.1.1	Active biologice productive: recunoașterea inițială și ulterioară, transferul și ieșirea acestora din gestiune.....	pag.81
3.1.2	Active biologice de natura stocurilor și produse agricole.....	pag.82
3.2	Opinii și controverse internaționale privind tratamentul contabil prescris de IAS 41 Agricultură.....	pag.88
3.2.1	Stadiul actual al cunoașterii pe plan internațional privind implementarea IAS 41.....	pag.88
3.2.2	IAS 41 Agricultură.....	pag.89
3.3	Organizarea și conducerea contabilității în partidă simplă a exploatațiilor agricole (OMFP nr. 170/2015 din 1 martie 2015).....	pag.94
3.4	Caz practic privind modalitățile de contabilizare a activelor biologice conform noilor reglementări românești.....	pag.98
3.5	Opinii, sugestii și concluzii preliminare privind tratamentul contabil al activelor biologice.....	pag.100

CAP. 4. CONTABILITATEA MANAGERIALĂ A ENTITĂȚILOR

	AGRICOLE DIN ROMÂNIA.....	pag.102
4.1	Conceptul, necesitatea și rolul contabilității manageriale.....	pag.103
4.2	Documente specifice activităților agricole.....	pag.104
4.3	Organizarea contabilității de gestiune la entitățile din domeniul agricol.....	pag.106
4.4	Metode și procedee de calcul al costurilor aplicate în entitățile din Agricultura României.....	pag.110
4.4.1	Metoda de calculație a costurilor pe faze în entitățile agricole românești.....	pag.110
4.4.2	Procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal în entitățile agricole românești.....	pag.113
4.5	Modalități de determinare a costului și înregistrările efectuate în contabilitatea de gestiune în cadrul unei ferme.....	pag.115
4.6	Opinii, sugestii și concluzii preliminare privind contabilitatea managerială în România.....	pag.120

CAP. 5. FINANȚAREA ȘI ASIGURAREA EXPLOATAȚIILOR

AGRICOLE ÎN ROMÂNIA.....	pag.121
---------------------------------	----------------

5.1 Finanțarea agriculturii din sursele proprii ale exploatațiilor

agricole în România.....	pag.121
---------------------------------	----------------

5.2 Finanțarea agriculturii românești din fonduri publice.....

5.3 Modalități de contabilizare a subvențiilor și a fondurilor

nerambursabile în agricultură.....	pag.125
---	----------------

5.4 Necesitatea și importanța creditării în agricultură.....

5.5 Asigurarea animalelor și culturilor agricole – mijloc de limitare a

riscului.....	pag.131
----------------------	----------------

5.5.1 Riscurile și asigurarea animalelor.....	pag.131
---	---------

5.5.2 Riscurile și asigurarea culturilor agricole.....	pag.133
--	---------

5.5.3 Asigurarea riscurilor catastrofale în agricultură - experiențe Europene.....	pag.135
---	---------

5.5.4 Modalități de contabilizare a pierderilor și pagubelor ca urmare a unor fenomene extraordinare.....	pag.136
--	---------

5.6 Opinii, sugestii și concluzii preliminare privind finanțarea

exploatațiilor agricole.....	pag.139
-------------------------------------	----------------

CAP.6. STUDIUL EMPIRIC PRIVIND VALORIFICAREA

INFORMAȚIILOR FINANCIAR CONTABILE ÎN

LUAREA DECIZIILOR MANAGERIALE DIN

ENTITĂȚILE AGRICOLE.....	pag.141
---------------------------------	----------------

6.1 Stadiul actual al cunoașterii.....

6.2 Aspecte privind metodologia cercetării.....

6.3 Analiza datelor furnizate de chestionare.....

6.3.1 Analiza eșantionului.....	pag.150
---------------------------------	---------

6.3.2 Testarea unor ipoteze relative la modul în care variabilele determinate se influențează reciproc.....	pag.167
--	---------

6.3.3 Studiul legăturilor dintre variabile.....	pag.182
---	---------

CAP.7. CONCLUZII GENERALE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII EXPLOATAȚIILOR AGRICOLE DIN ROMÂNIA.....	pag.190
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ.....	pag.204
ANEXE.....	pag.215

LISTA TABELELOR, GRAFICELOR ȘI FIGRURILOR

Grafic 2.2.1.1. Evoluția efectivelor de animale 2006-2017/pag.56

Grafic 2.3.1.1. Suprafețele cultivate la grâu, porumb, floarea soarelui și cartofi, în România și în unele State Membre ale Uniunii Europene, în anul 2017 – date provizorii/pag.68

Grafic 2.3.1.2. Producțiile realizate la grâu, porumb, floarea soarelui și cartofi, în România și în unele State Membre ale Uniunii Europene, în anul 2017 – date provizorii/pag.69

Figura 6.3.1. Distribuția entităților în raport cu profilul de activitate/pag.150

Figura 6.3.2. Distribuția entităților în raport cu forma juridică de organizare a activității/pag.151

Figura 6.3.3. Importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil/pag.153

Figura 6.3.4. Distribuția metodelor de organizare a evidenței contabile/pag.155

Figura 6.3.5. Cea mai eficientă metodă de organizare a contabilității/pag.157

Figura 6.3.6. Motivația alegerii unei anumite metode de organizare a contabilității/pag.158

Figura 6.3.7. Distribuția surselor de finanțare ale activității/pag.160

Figura 6.3.8. Ponderea în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar-contabil/pag.165

Tabelul 2.2.1.1. Efectivele de animale și păsări existente la 1 decembrie 2017 comparativ cu 1 decembrie 2016/pag.55

Tabelul 2.3.1.1. Suprafața cultivată și producția principalelor culturi/pag.67

Tabel 6.3.1. Distribuția entităților în raport cu profilul de activitate/pag.150

Tabel 6.3.2. Distribuția entităților în raport cu forma juridică de organizare a activității/pag.151

Tabel 6.3.3. Importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil/pag.153

Tabel 6.3.4. Distribuția metodelor de organizare a evidenței contabile/155

Tabel 6.3.5. Ce mai eficientă metodă de organizare a contabilității/pag.156

Tabel 6.3.6. Motivația alegerii unei anumite metode de organizare a contabilității/pag.157

Tabel 6.3.7. Distribuția surselor de finanțare ale activității/pag.159

Tabel 6.3.8. Distribuția surselor de finanțare ale activității/pag.161

Tabel 6.3.9. Ponderea finanțărilor prin fonduri nerambursabile/pag.162

Tabel 6.3.10. Ponderea finanțărilor prin împrumuturi bancare/pag.163

Tabel 6.3.11. Ponderea în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar-contabile/pag.165

Tabel 6.3.12. Principalii parametrii determinați în funcție de ierarhizarea surselor folosite în luarea deciziilor/pag.166

Tabel 6.3.13. Repartiția entităților în funcție de profilul de activitate și forma juridică/pag.167

Tabel 6.3.14. Testarea ipotezei 1/pag.168

Tabel 6.3.15. Repartiția entităților în funcție de profilul de activitate și metoda contabilă folosită/pag.168

Tabel 6.3.16. Testarea ipotezei 2/pag.169

Tabel 6.3.17. Repartiția entităților în funcție de profilul de activitate și metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă/pag.169

Tabel 6.3.18. Testarea ipotezei 3/pag.169

Tabel 6.3.19. Repartiția entităților în funcție de profilul de activitate și motivația alegerii unei metode contabile/pag.170

Tabel 6.3.20. Testarea ipotezei 4/pag.170

Tabel 6.3.21. Repartiția entităților în funcție de forma juridică de organizare și metoda contabilă folosită/pag.171

Tabel 6.3.22. Testarea ipotezei 5/pag.171

Tabel 6.3.23. Repartiția entităților în funcție de forma juridică de organizare și metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă/pag.172

Tabel 6.3.24. Testarea ipotezei 6/pag.172

Tabel 6.3.25. Repartiția entităților în funcție de forma juridică de organizare și motivația alegerii unei metode contabile/pag.173

Tabel 6.3.26. Testarea ipotezei 7/pag.173

Tabel 6.3.27. Repartiția entităților în funcție de metoda contabilă aleasă și motivația alegerii/pag.174

Tabel 6.3.28. Testarea ipotezei 8/pag.174

Tabel 6.3.29. Repartiția entităților în funcție de metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă și motivația alegerii/pag.175

Tabel 6.3.30. Testarea ipotezei 9/pag.175

Tabel 6.3.31. Repartiția entităților în de funcție profilul de activitate și sursele de finanțare/pag.175

Tabel 6.3.32. Testarea ipotezei 10/pag.176

Tabel 6.3.33. Repartiția entităților în funcție de forma juridică de organizare și sursele de finanțare/pag.176

Tabel 6.3. 34. Testarea ipotezei 11/pag.176

Tabel 6.3.35. Repartiția entităților în funcție de importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil și sursele de finanțare/pag.177

Tabel 6.3.36. Testarea ipotezei 12/pag.177

Tabel 6.3.37. Repartiția entităților în funcție de profilul de activitate și baza de luare a deciziilor/pag.178

Tabel 6.3.38. Testarea ipotezei 13/pag.178

Tabel 6.3.39. Repartiția entităților în funcție de importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil și baza de luare a deciziilor/pag.179

Tabel 6.3.40. Testarea ipotezei 14/pag.179

Tabel 6.3.41. Repartiția entităților în funcție de metoda contabilă aleasă și baza de luare a deciziilor/pag.180

Tabel 6.3.42. Testarea ipotezei 15/pag.181

Tabel 6.3.43. Repartiția entităților în funcție de sursele de finanțare și baza de luare a deciziilor/pag.208

Tabel 6.3.44. Testarea ipotezei 16/pag.181

Tabel 6.3.45. Evoluția importanței contabilității financiare ca sursa de luare a deciziilor în raport cu profilul de activitate/pag.182

Tabel 6.3.46. Evoluția importanței contabilității financiare ca sursa de luare a deciziilor în raport cu forma juridică de organizare a activității/pag.183

Tabel 6.3.47. Evoluția importanței contabilității financiare ca sursa de luare a deciziilor în raport cu sursele de finanțare/pag.184

Tabel 6.3.48. Evoluția importanței contabilității manageriale ca sursa de luare a deciziilor în raport cu profilul de activitate/pag.186

Tabel 6.3.49. Evoluția importanței contabilității manageriale ca sursa de luare a deciziilor în raport cu forma juridică de organizare a activității/pag.187

Tabel 6.3.50. Evoluția importanței contabilității manageriale ca sursa de luare a deciziilor în raport cu sursele de finanțare/pag.188

ABREVIERI

SIMBOL	DENUMIRE
APIA	Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură
BNR	Banca Națională a României
CAP	Cooperative agricole de producție
DEX	Dicționarul Explicativ al Limbii Române
FADN	Farm Accounting Data Network (rețeaua de date contabile agricole)
FEADR	Fondul European Agricol pentru Dezvoltare Rurală
FEGA	Fondul European de Garantare în Agricultură
GIE	Grupul de Interes Economic
GEIE	Grupul European de Interes Economic
IACS	Sistemul Integrat de Administrare și Control
IAS	Intreprinderi agricole de stat
MADR	Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale
NV	Nord vest
OJCA	Oficiul Județean de Consultanță Agricolă
OUG	Ordonanță de urgență
PAC	Politica Agricolă Comună
PCGA	Planul Contabil General Agricol
PCG	Planul Contabil General
PNDR	Planul Național de Dezvoltare Rurală
PFA	Persoană fizică autorizată
RICA	Rețeaua de Informații Contabile în Agricultură
SAU	Suprafața agricolă utilizată
SA	Societate pe acțiuni
SMA	Stațiune de mecanizare a agriculturii
SRL	Societate cu răspundere limitată
SE	Societate Europeană

INTRODUCERE

Agricultura este o ramură de bază a economiei naționale cu un considerabil potențial ocupând, prin tradiție, un loc important în structura economiei românești – fiind considerată sectorul vital.

Aderarea României la Uniunea Europeană a necesitat un amplu proces de pregătire, proces ce a presupus înțelegerea mecanismelor de Politică Agricolă Comună, eforturi de armonizare legislativă și instituțională, de implementare și aplicare a acquis-ului comunitar, precum și realizarea compatibilității structurilor agricole românești cu cele comunitare.

Finanțarea agriculturii s-a realizat, în principal, din sursele proprii ale entităților agricole, sprijin de la bugetul de stat, credite, fonduri externe rambursabile și nerambursabile, și alte surse.

Aderarea la Uniunea Europeană a reprezentat pentru satul românesc „un moment de răscruce al evoluției sale” (B. Scholz 2008:1) în cadrul căruia ferma românească prezintă șanse reale de dezvoltare, „de la sursa unică pentru supraviețuirea familiei” (B. Scholz 2008:1), la o afacere creatoare de bunăstare economică și socială.

Agricultura ca ramură de activitate se integrează în cadrul economiei de piață din România, reprezentând la ora actuală una dintre cele mai mari probleme ale țării, mai ales în ceea ce privește competitivitatea și alinierea la cerințele Uniunii Europene.

Cea mai mare problemă la ora actuală a producătorilor, fermierilor și/sau proprietarilor de exploatații agricole o reprezintă găsirea celor mai bune soluții de alocare a resurselor financiare proprii și/sau împrumutate pentru a putea realiza investițiile structurale dorite.

Scopul exploatațiilor agricole din sectorul zootehnic și vegetal, în perioada actuală, o reprezintă creșterea cantitativă și calitativă a producțiilor obținute pentru a putea satisface cerințele impuse de U.E., respectiv posibilitatea de a se constitui în cooperații agricole, conform Legii 566 din 22 decembrie 2004, aceasta fiind forma de organizare cea mai eficientă, în prezent, întâlnită preponderent în țările cu o agricultură dezvoltată.

Aderarea României la Uniunea Europeană a generat provocări majore pentru fermierii români, privind alinierea standardelor de competitivitate ale produselor obținute la piața europeană. Aceasta în condițiile în care legislația, precum și reglementările bancare de creditare, nu stimulează realizarea unei agriculturi performante pe piața europeană a produselor agricole.

Un management performant în domeniul agricol ar trebui să vizeze, după părerea noastră, în primul rând, angajarea pe scară largă a tinerilor, ca forță de muncă prioritară, și în al doilea rând, atragerea într-o măsură sporită a surselor de finanțare de natură bancare.

MOTIVAȚIA, RELEVANȚA, SCOPUL ȘI OBIECTIVELE CERCETĂRII

Motivația prezentei cercetări științifice rezidă din mai multe considerente.

În primul rând, literatura de specialitate din România, în domeniul exploatațiilor agricole, oferă un număr redus de preocupări de cercetare în raport cu literatura de specialitate a țărilor occidentale.

În al doilea rând, din investigarea studiilor de specialitate, nu regăsim existența unui material integrat care să cuprindă o abordare interdisciplinară a managementului, contabilității și a finanțelor, aplicate entităților economice cu profil agricol.

În al treilea rând, un alt aspect determinant în alegerea temei a fost reprezentat și de dorința de continuare a preocupărilor de cercetare realizate în demersul de elaborare a lucrării de disertație, intitulată „Managementul contabil în exploatațiile agricole”.

Apreciem că, angajarea unei teme de cercetare științifică aprofundate, în domeniul managementului financiar contabil din exploatațiile agricole, crează premisele realizării unei cercetări fundamentale și aplicative cu rol determinant în reevaluarea strategiei de dezvoltare a agriculturii românești.

De asemenea, specificul temei permite realizarea unei cercetări fundamentale, dar și aplicative, cu rol determinant în strategia de dezvoltare a agriculturii românești.

Considerăm relevantă abordarea acestei cercetări științifice din următoarele motive:

- contribuie la dezvoltarea stadiului cunoașterii în domeniul contabilității, având implicații directe asupra managementului financiar contabil din exploatațiile agricole;
- contribuie la cunoașterea aspectelor privind structura organizatorică a activităților agricole și impactul lor asupra managementului financiar contabil;
- realizează o cercetare asupra opiniilor și controverselor internaționale privind politicile și tratamentele contabile a activelor biologice;
- evidențiază particularitățile privind calculația costurilor la principalele produse obținute din sectorul zootehnic și vegetal;

- evidențiază faptul că, în contextul economic și financiar actual, finanțarea, creditarea și asigurarea exploataților agricole au o importanță deosebită în eficientizarea lor;
- realizează o cercetare empirică privind valorificarea informațiilor financiar contabile din exploatațiile agricole românești.

Scopul prezentului demers științific este acela de a răspunde la o serie de întrebări, de actualitate, în contextul condițiilor economice actuale din țara noastră, și anume:

- Care este specificul și particularitățile agriculturii față de alte ramuri ale producției materiale?
- Care este poziția agriculturii României, în perioada actuală, comparativ cu agricultura unor state din U.E. ?
- Ce activități din exploatațiile agricole au influență asupra sistemului financiar contabil?
- Cât de mult se aseamănă reglementările contabile naționale privind tratamentul contabil al activelor biologice cu reglementările propuse de IAS 41 Agricultură?
- Care sunt particularitățile privind calculația costurilor în sectorul zootehnic și cel vegetal?
- Care sunt principalele surse de finanțare a entităților din agricultură în România?
- Cum sunt valorificate informațiile financiar contabile din entitățile agricole în luarea deciziilor manageriale?

Obiectivele cercetării științifice

Pentru a răspunde scopului propus, al prezentei cercetări științifice, am definit în mod determinant obiectivul general astfel: ***Identificarea problemelor, în special problemele financiar contabile, întâmpinate de managerii, fermierii și/sau proprietarii exploatațiilor agricole, respectiv de a găsi soluții viabile de reducere a consumurilor de resurse, pentru a putea deveni competitivi în interiorul Uniunii Europene.***

Cercetarea este ghidată de un set de obiective menite să relaționeze într-o manieră științifică problematica agriculturii României, desprinzându-se obiectivele secundare urmărite, care vizează:

- Stabilirea poziționării agriculturii României, în perioada actuală, comparativ cu agricultura unor state din U.E., precum și perspectivele de dezvoltare în agricultură;
- Identificarea activităților din exploatațile agricole și influența lor asupra sistemului financiar contabil;
- Stabilirea asemănărilor/diferențelor privind tratamentele contabile de bază, precum și stabilirea tratamentelor contabile alternative a activelor biologice conform reglementărilor interne în comparație cu reglementările internaționale;
- Studierea particularităților privind calculația costurilor, în agricultură și a modalităților de înregistrare, în contabilitatea de gestiune, a operațiunilor privind calculul costurilor de producție în agricultură;
- Determinarea principalelor surse de finanțare, precum, și locul asigurărilor în entitățile din agricultură în România;
- Realizarea unui studiu empiric, care să prezinte modul în care sunt valorificate informațiile financiar contabile din entitățile agricole în luarea deciziilor manageriale.

METODOLOGIA DE CERCETARE UTILIZATĂ ÎN ELABORAREA LUCRĂRII ȘTIINȚIFICE

Informația științifică economică în perioada actuală

În era informațională, informația în general, și informația științifică, în special, reprezintă o importantă resursă, respectiv, „o diferență care creează o diferență” (Y. Winkin, 1993) în orice activitate practică și științifică. Aceasta, cel puțin prin prisma funcțiilor sale, care potrivit unor autori (Y. Winkin, 1993) ar fi reprezentate de faptul că informația reprezintă un „instrument de muncă”, „capital al materiei cenușii”, „instrument de pregătire și calificare” sau „motor al creației, al adaptării și inovării”.

Metode, tehnici, procedee și instrumente utilizate în realizarea cercetării

Documentarea bibliografică

Documentarea bibliografică reprezintă o componentă extrem de importantă în activitatea de cercetare. Aceasta presupune stabilirea stadiului cunoașterii actuale prin revizuirea literaturii de specialitate din domeniul de cercetare studiat. Cu această ocazie se identifică teoriile științifice existente în literatura de specialitate, rezultatele obținute și metodele de analiză utilizate (Gh. Răboacă & D. Ciucur 2004: 104). O documentare bibliografică solidă este extrem de utilă pentru identificarea cu succes a golurilor existente în literatura de specialitate în ceea ce privește analiza unui fenomen, și pe această cale, a fundamentării corecte și pertinente a breșelor de cercetare, orientate ținut pentru acoperirea acestora.

În lucrarea de față, documentarea bibliografică este realizată prin consultarea unui număr vast de lucrări științifice indexate în fluxul de informații internațional, cărți, surse legislative sau surse on-line provenind din site-uri web de specialitate.

Documentarea realizată pe viu, prin contacte cu specialiștii

Pe lângă documentarea bibliografică, contactul direct cu specialiștii reprezintă “o necesitate imperioasă în orice cercetare științifică” (Gh. Răboacă & D. Ciucur 2004: 111). Aceasta deoarece, practica (și ne referim aici la practic economică) este cea care direcționează știința economică, și nu invers. De asemenea, practica oferă în același timp, atât culoarele identificării cauzelor reale ale fenomenelor economico-financiare cât și efectele finale asupra acestora. Cu alte cuvinte, consultarea feedbackului practicienilor în domeniul studiat “oferă garanția alegerii celor mai bune teme și trasee de analiza și studiu” (Gh. Răboacă & D. Ciucur 2004: 111), precum și garanția realizării unei cercetări științifice utile, care să răspundă unei nevoi practice reale identificate pe teren.

Consultarea specialiștilor am efectuat-o pe tot parcursul prezentei cercetări, cu un accent mai pronunțat în etapa realizării chestionarului.

Documentarea directă asupra faptelor empirice (practice)

În orice domeniu de cercetare, documentarea bibliografică nu este suficientă în cercetarea științifică economică, fiind necesar a fi completată cu documentarea directă.

În acest sens, rezultatele cercetărilor empirice trebuie confruntate cu datele realității practice pentru a verifica dacă într-adevăr teoriile cuprinse în literatura de specialitate sunt confirmate de practica, conform teoriei adevărului, potrivit căreia nu sunt idei neadeverate ci numai idei care se verifică în practică.

Documentarea directă a rezultatelor empirice desprinse din literatura de specialitate poate fi realizată la diferite nivele de extindere, respectiv: la nivel microeconomic (fermă agricolă), mezeconomic (sectorul agricol), care poate fi defalcat pe unități administrative teritoriale (comună, oraș, municipiu, județ sau regiuni de dezvoltare rurală), macroeconomic (integrarea sectorului agricol în economia națională) sau chiar la nivel european (prin comparații cu unele țări aparținând Uniunii Europene).

La baza studiului realizat este un chestionar, ce conține întrebări închise și deschise, asupra unui eșantion de entități agricole din România. Metodologia de cercetare prezintă atât o latură calitativă cât și una cantitativă bazată pe date empirice provenind din cadrul unui eșantion de exploatații agricole românești.

Metodologia calitativă a cercetării se referă la metodele, procedeele și tehnicile utilizate cu scopul a înțelege, interpreta și analiza fenomenele economico-financiare studiate. Pe de altă parte, metodologia cantitativă se referă la acele metode și tehnici menite a măsura, a cuantifica fenomenele investigate.

În etapa de culegere a datelor, am utilizat tehnici de culegere mediată a datelor din chestionarele care au fost completate pe baza interviului la Direcțiile Agricole Județene Sălaj, Cluj și Satu Mare.

Procedeeul circumscris tehnicii pe care am utilizat-o este interviul iar lista propriu-zisă de întrebări ca instrument de investigare.

Structura cercetării empirice este următoarea:

✓ Analiza eșantionului în raport cu fiecare variabilă considerată

Această analiză se bazează pe elemente de statistică descriptivă, cum ar fi: distribuții de frecvențe unidimensionale, diagrame sectoriale, parametrii repartițiilor unidimensionale etc.

Informațiile obținute la nivel de eșantion au fost utilizate în vederea obținerii unor concluzii la nivel de populație. Acest lucru a fost posibil cu ajutorul unor elemente de statistică inferențială. Am determinat astfel, intervale de încredere pentru anumiți parametri necunoscuți ai populației din care a fost extras eșantionul, nivelul de încredere utilizat fiind de 95%. Astfel, nivelul de semnificație utilizat pe parcursul acestei cercetări a fost $\alpha=0.05$ (5%). Acest lucru înseamnă că, avem 5% șanse ca afirmațiile făcute să fie eronate, în schimb avem 95% șanse ca afirmațiile noastre relativ la populația din care provine eșantionul să fie adevărate.

✓ **Testarea unor ipoteze relativ la modul în care variabilele determinate se influențează reciproc.**

Această analiză își propune să studieze legătura dintre anumite variabile. Ea pornește de la informațiile obținute de la nivel de eșantion și verifică ipoteze de genul *”există legătură între profilul activității și sursele de finanțare ale acesteia”*.

„Ipotezele de verificat se formulează, în statistică, în perechi și anume: **ipoteza nulă** H_0 și **ipoteza alternativă** H_1 . În cazul studierii legăturii dintre două variabile, cele două ipoteze se formulează astfel:” (Gujarati, D. & Porter, D.C. 2009):

H_0 : nu există legătură între variabile;

H_1 : există legătură între variabile.

Pentru testarea unor astfel de ipoteze s-a folosit testul ***hi-pătrat (chi-squared test)***. Decizia de respingere sau nu a ipotezei nule va fi luată prin compararea ***p-value*** (cel mai mic nivel de semnificație la care ipoteza nulă se respinge) cu ***nivelul de semnificație prestabilit*** $\alpha=0.05$. Astfel dacă ***p-value*** $< \alpha$, atunci, cu o probabilitate de 95%, ipoteza nulă se respinge.

În vederea realizării în bune condiții a cercetării, am mai utilizat o serie de metode, tehnici și instrumente.

Sondajul constă în selectarea unui anumit număr de părți dintr-o mulțime (eșantion de date) și extrapolarea rezultatelor obținute asupra eșantionului la întreaga masă (de exemplu, în cazul evaluării producției agricole neterminate, sporul de creștere în greutate.)

Realizarea și obținerea de rezultate concludente prin sondaj, am realizat-o în următoarele etape:

- alegerea tipului de sondaj (dirijat sau nederajat);
- determinarea mărimii eşantionului (număr de plante sau număr de animale);
- selectarea şi studierea eşantionului (lot martor);
- evaluarea rezultatelor şi a concluziilor (determinarea producţiei medii, a sporului de creştere în greutate prin numărare, cântărire, estimarea consumului de resurse);

Observarea fizică este procedeul prin care am examinat şi studiat informaţiile colectate în scopul formulării concluziilor.

Interviul este tehnica utilizată, în mod frecvent, în cazul persoanelor implicate sau cele interesate, iar informaţiile trebuie confirmate cu documente. (chestionarul l-am realizat în baza interviurilor).

Analiza, este o metodă ştiinţifică de cercetare, cu ajutorul căreia fiecare element dintr-un întreg se studiază amănunţit.

În demersul cercetării am utilizat **inducţia** şi **deducţia** în cadrul observării fenomenelor studiate şi a elaborării concluziilor, analiza efectuată fiind făcută atât de la general la particular, cât şi invers.

STADIUL ACTUAL AL CERCETĂRII ÎN DOMENIU, PE PLAN NAŢIONAL ŞI INTERNAŢIONAL

În cadrul Planului Naţional de Dezvoltare Rurală se menţionează necesitatea informării atât a beneficiarilor finali cât şi a autorităţilor publice responsabile de gestionarea fondurilor europene destinate sectorului agricol cu privire la necesitatea conducerii unei contabilităţi separate sau a utilizării unui sistem de codificare adecvat pentru operaţiunile care implică bani europeni.

Istoricul realizărilor în domeniul raportării financiare specifice agriculturii este destul de sumar, în pofida locului important pe care l-a ocupat aceasta în economia multor ţări şi a interrelaţionării sale tot mai frecvente cu alte domenii de activitate. Astfel, raportarea financiară specifică sectorului agricol a fost abordată în anul 1986 de către Institutul Canadian al Contabililor Autorizaţi, şi ulterior, în anul 1996, de către Institutul

American al Contabililor Publici Autorizați, ambele organisme preocupându-se, în special, de definire și evaluarea activelor din agricultură.

„În Franța, datorită caracterului civil al activității agricole, acest domeniu a fost inițial sustras de la exigențele contabile și de la regulile și normele care se aplică entităților ce activează în alte sectoare. Raportarea financiară a entităților agricole a constituit subiectul Planului Contabil General Agricol (PCGA) emis în 1986, ca rezultat al transformărilor profunde suferite de sectorul agricol în ultimele decenii.” (I.Baviță 2008:171).

PCGA a fost anume conceput pentru agricultură și nu constituie o simplă transpunere a planului contabil general. El a fost conceput pentru a servi ca un cadru comun practicilor contabile din exploatarea agricole. După apariția sa, planul a fost impus ansamblului de exploatare care au obligația ținerii contabilității și nomenclatorul său a fost reluat progresiv de ansamblul centrelor de gestiune care sunt principalii săi utilizatori.

PCGA se inspiră din principiile PCG și normele care se degajă din el sunt adaptate exploatarea agricole. Printre principalele adaptări propuse, se numără:

- noțiunea de active vii, specifice activității agricole;
- definiția și tratamentul contabil al autoconsumului;
- contabilitatea subvențiilor, etc.

El propune, de altfel, un nomenclator adaptat al conturilor și un model specific de bilanț și de cont de profit și pierdere utilizabil pentru exploatarea agricole.

Inovația cea mai importantă a PCGA se referă la bunurile vii. Planul fixează definiția, criteriul de clasare, regulile de evaluare și tratamentul operațiunilor particulare pentru ceea ce reprezintă una dintre caracteristicile esențiale ale exploatarea: activele vii.

PCGA definește activele vii ca ansamblul animalelor și plantelor implicate în activitatea de producție a exploatarea, înregistrate fie ca imobilizări, fie ca producție în curs de execuție. Activele vii sunt clasate în bilanț în funcție de destinația lor. Ele sunt considerate:

- fie imobilizări corporale specifice;
- fie stocuri și produse în curs de execuție.

Este considerat activ viu imobilizat orice animal sau plantă destinată să servească în mod durabil activitatea unității agricole de a produce bunuri sau servicii vândute sau mai mult să fie încorporate în ciclul de exploatare. Este vorba, de exemplu, de animalele reproducătoare, de vii sau de plantațiile perene.

Activele vii considerate neimobilizate sunt animalele sau plantele care intervin în ciclul de exploatare pentru a fi „exclusiv” vândute în cursul unui proces de producție.

Aceste elemente trebuie să fie clasificate în stocuri sau producție în curs de execuție. Este vorba de exemplu, de animalele la îngrășat, animale nou născute, pepiniere, plantații până la trecerea lor pe rod etc.

PCGA precizează că, pentru aceste bunuri regulile de contabilizare și de evaluare sunt conforme cu dispozițiile planului contabil general.

În același timp, PCGA nu reușește să înlăture total riscul arbitrariului în clasificarea anumitor active. Este mai ales cazul animalelor reproducătoare: dacă este vorba de animale care vor fi reproducătoare în viitor, care trebuie să fie destinația animalelor tinere, destinate reînnoirii septelului, știind că adesea creșterea lor este nesigură? Este vorba de active vii în curs imobilizate sau de stocuri? În situații de incertitudine cu privire la destinația lor finală, PCGA pare să fi optat pentru soluția de înregistrare a acestora în stocuri, ceea ce considerăm că, ar fi corect după opinia noastră, având în vedere că anumite caracteristici genotipice nu sunt evidențiate în primele luni de viață.

Considerăm necesar, înregistrarea animalelor tinere destinate reînnoirii septelului în stocuri până la vârsta evidențierii caracteristicilor genotipice, (vârstă diferită în funcție de specie), apoi trecerea lor în turma de bază (active imobilizate) pentru cele de valoare biologică ridicată.

Autoconsumul exploatatorului, familiei sau salariaților este definit de PCGA ca un consum prelevat al producției unității agricole în contrapartida sa monetară. El se ocupă de bunurile și serviciile furnizate de entitatea agricolă, în natură, fie către exploatator, fie către familia sa, fie către asociați sau salariații entității. Autoconsumul nu este o vânzare, el trebuie evaluat la costul de producție. După caz, contul exploatatorului sau „Asociați - conturi curente este debitat în contrapartida cu valorificarea producției autoconsumate.

“În prezent, la nivelul Uniunii Europene, s-a dezvoltat un Instrument destinat entităților din agricultură, Farm Accountancy Data Network (FADN), care a elaborat proceduri detaliate ce vizează contabilitatea în agricultură.”(I. Baviță 2008: 174)

Organismul internațional de reglementare în domeniul raportării financiare, International Accounting Standards Board, a concluzionat la mijlocul anilor '90, că excluderea agriculturii din sfera de cuprindere a Standardelor Internaționale de Contabilitate nu mai reprezintă o opțiune și a aprobat, în decembrie 2000, IAS 41 Agricultură.

Pentru formularea unor criterii de evaluare și argumentare a propriei cercetări am făcut apel la studii și articole din baze de date naționale și internaționale, considerente pentru care, în continuare vom face referire la o parte din acestea.

În lucrarea autorilor David și alții (2018) se face referire la procesul de producție agricolă care are o serie de particularități, inclusiv angajarea cheltuielilor aferente acestuia în timpul necesar pentru transformarea materiei organice în produse agricole. Astfel, determinarea costului de producție este un aspect primordial în ceea ce privește fundamentarea prețului de vânzare în vederea asigurării rentabilității activității. În lucrare sunt prezentate metoda clasică de calculație a costurilor și etapele metodologice de calcul al costului de producție, atât teoretic, cât și din punctul de vedere al practicilor contabile, prin intermediul unui studiu de caz care subliniază aceste aspecte în cadrul activităților agricole. De asemenea, se analizează corespondența dintre costul standard de producție estimat de entitate și costul efectiv al producției obținute. Un alt obiectiv al articolului este urmărirea modului de organizare a contabilității de gestiune a unei entități cu producție agricolă.

Studiul efectuat de Mateș și Nicula (2017) evidențiază particularitățile contabile în domeniul agriculturii, prin prezentarea unor concepte și caracteristici cu specificitate agricolă, precum și a unui exemplu practic – o monografie contabilă a unei societăți cu activitate agricolă în sectorul vegetal și în cel zootehnic.”

Un studiu important din punct de vedere al tehnicilor utilizate este reflectat în lucrarea elaborată de Anghelache (2018). Studiul se bazează pe utilizarea unei anchete structurale prin intermediul căreia autorul a urmărit să evidențieze modul în care, în România, se implementează politici de natură să asigure creșterea rentabilității. Sunt prezentate o serie de elemente semnificative în legătură cu nivelul, am în vedere mărimea exploatațiilor agricole, modul în care acestea au evoluat și nevoia de a asigura o mărire a acestor exploatații ca suprafață. Toate acestea vor da posibilitatea utilizării unei agrotehnici superioare, va putea să determine prin investiții revenirea la sistemul de irigații, necesar pentru a asigura o producție vegetală de nivel ridicat. Desigur, se discută și despre nivelul exploatațiilor în domeniul pășunilor, fânețelor și al suprafețelor împădurite (silvicultură).

În cadrul analizei, sunt prezentate tabele sintetice, serii de date, care relevă modul în care a evoluat această activitate și, în special, numărul și mărimea exploatațiilor agricole, mergându-se înspre criterii care să asigure o eficiență agricolă, vegetală și animală superioară.”

Lucrarea elaborată de Băviță și alții (2010) este relevantă din perspectiva prezentării caracteristicilor calculației costurilor pentru fermele agricole, exemplificând, totodată, calculația costurilor pentru produsele agricole obținute în cadrul unei ferme.

O abordare juridică a fermelor comerciale din România este utilizată în lucrarea elaborată de Mat (2015). În articol este tratată Legea 37/2015 privind clasificarea fermelor

și exploatațiilor agricole, în vigoare din 15.03.2015, care redefineste exploatațiile în funcție de tipul general de activitate agricolă și în funcție de dimensiunea economică. Potrivit legislației „o fermă comercială pornește de la 15 ha cu grâu sau 12,5 ha cu porumb boabe, ori 8 vaci de lapte, 342 ovine, 153 familii albine, 1,1 ha cu legume în câmp sau 0,21 ha cu legume în sere”.

În lucrarea elaborată de Lefter și Roman (2007) se face referire la importanța IAS 41 pentru că “reprezintă punctul de plecare al unei tranziții consecvente de la costul de achiziție spre o contabilitate la valoare justă.” Având în vedere dimensiunea redusă a majorității exploatațiilor agricole românești, **considerăm necesar un nomenclator adaptat al conturilor și un model specific de bilanț și de cont de profit și pierdere utilizabil pentru exploatațiile agricole.**

O prezentare exhaustivă a practicilor utilizate de contabilitatea de gestiune din România este efectuată în lucrarea elaborată de Jinga (2014). În lucrare autorul prezintă practicile utilizate de contabilitatea de gestiune din România. Obiectivul lucrării a fost de a stabili măsura în care informațiile oferite de contabilitatea de gestiune din România sunt considerate utile și gradul în care acestea sunt utilizate. Rezultatele studiului arată că în ultimii ani sistemul de contabilitate de gestiune utilizat în țara noastră a evoluat. Studiul se bazează pe răspunsurile obținute la un chestionar distribuit în anul 2014.

Lucrarea evidențiază și cele mai importante cauze care conduc la modesta dezvoltare a contabilității manageriale: personal insuficient; lipsa unui sistem integrat de raportare; informații diferite în aplicații diferite; lipsa înțelegerii proceselor; granularitatea scăzută a informației contabile sau lipsa/imposibilitatea colectării unor informații relevante la nivelul de detaliu dorit; contabilii pregătesc toate analizele în excel cu investiția de timp necesară; lipsa timpului; nu există o structură organizațională receptivă la astfel de decizii; s-a realizat o reorganizare a activității cu o modificare a obiectului principal de activitate; lipsa cererii pentru informațiile furnizate de contabilitatea managerială, acestea fiind destinate doar companiei mamă; insuficienta instruire profesională în domeniu. “

Considerăm, contabilitatea managerială extrem de necesară și utilă în luarea deciziilor manageriale, motive pentru care noi o considerăm contabilitatea viitorului.

Lucrarea elaborată de Voicu și alții (2010) este relevantă din perspectiva faptului că aceasta combină aspecte ale entităților din agricultură, reprezentate de management și particularitățile lor în comparație cu entități din alte ramuri. Totodată tratează aspecte cu privire la funcționalitatea și factorii care determină perspectivele lor în următorii ani.

O investigare a modului de implementare a valorii juste contabile în sectorul agricol la nivel internațional este realizată în lucrarea elaborată de Elad și Herbohn (2011).

Lucrarea investighează implicațiile IAS 41 asupra armonizării practicilor contabile agricole, problemelor practice și problemelor de punere în aplicare a IAS 41 pe plan internațional. Lucrarea se bazează pe un studiu empiric și o analiză a rapoartelor anuale din Marea Britanie, Franța și Australia. Rezultatele obținute atestă faptul că entitățile agricole din toate cele trei țări folosesc în mod diferit metodele de evaluare în conformitate cu IAS 41 și că există, de asemenea, o lipsă de comparabilitate a practicilor de informare. Respondenții sondajului, în general, au reclamat costurile de măsurare și raportare a activelor biologice la valoarea justă care sunt mai mari decât beneficiile. Autorii susțin că există o necesitate pentru IASB să revizuiască IAS 41 .”

Un studiu care are ca scop investigarea posibilelor obstacole în aplicarea practică a standardelor internaționale de contabilitate (IAS 41) este elaborat de Bohusova și alții (2012). Studiul este util de asemenea și din perspectiva identificării în același timp și a căilor de eliminare a acestor obstacole.

O perspectivă istorică a modului și evoluției contabilității agricole este realizată în lucrare elaborată de Dogan și alții (2013). Studiul își propune să investigheze dezvoltarea istorică a contabilității agricole și dificultățile întâmpinate pe parcursul implementării acestuia. Studiile de cercetare indică faptul că, activele agricole au fost inițial înregistrate de către sumerieni.”

Lucrarea elaborată de autorii Athanasios și alții (2010) efectuează o analiză a diferențelor dintre practicile contabile, rolul și magnitudinea informației contabile în sectorul agricol. **Autorii concluzionează că, principala contribuție a IAS 41 este de a oferi un cadru conceptual puternic în practica contabilă agricolă, iar RICA este o rețea de date cu experiență, care ar putea fi un ghid pentru punerea în aplicare a IAS 41.**

Nevoia acută de automatizare a proceselor derulate în agricultură este ridicată în studiul elaborat de Petelin (2013). Articolul tratează aspecte legate de fermierii din societatea modernă care se confruntă cu existența unei birocrații excesive și nevoia de a realiza o documentație extrem de stufoasă în activitatea acestora. În plus, ei de multe ori nu au o imagine cuprinzătoare asupra activității fermei în ansamblul său, situație care duce la scaderea capacității de luare a deciziilor. Pentru a contracara astfel de neajunsuri, autorii propun o soluție software care să ofere o imagine contabilă completă prin prisma înregistrării tranzacțiilor cu specific agricol derulate dar și prin prisma generării automate a raportărilor solicitate. Soluția acestui software este de a îmbunătăți eficiența activității fermelor agricole, cu costuri cât mai reduse.

Apreciem faptul că, cercetările mai sus menționate, sunt concludente și în măsură să pună în evidență necesitatea și utilitatea informațiilor financiar contabile oferite prin conducerea și organizarea contabilității entităților agricole.

CADRUL GENERAL AL LUCRĂRII

Cercetarea științifică debutează prin introducere, motivația, importanța, scopul și obiectivele cercetării științifice, metodologia cercetării științifice, evidențierea stadiului actual al cunoașterii pe plan național și internațional și se desfășoară pe parcursul a șapte capitole, fiind finalizată cu concluzii generale, limitele și perspective ale cercetării.

În primul capitol “Agricultura ramură de bază a economiei naționale în contextul economic actual” am dorit să stabilim poziționarea agriculturii României, în perioada actuală, comparativ cu agricultura unor state din U.E., precum și perspectivele de dezvoltare în agricultură.

Pentru realizarea acestui obiectiv am evidențiat particularitățile sectorului agricol și impactul lor asupra managementului financiar contabil, am identificat structurile de entități agricole care își desfășoară activitatea în România potrivit legislației în vigoare, rolul, importanța și caracteristicile acestora.

De asemenea, în acest capitol am studiat evoluția structurilor agricole și reținerea experienței unor țări din U.E..

Am încheiat capitolul prin studierea strategiei guvernamentale de dezvoltare și eficientizare a agriculturii României în viitor, și am formulat principalele sugestii și opinii preliminare.

În capitolul doi “Aspecte privind structura organizatorică a activităților exploatațiilor agricole și impactul lor asupra managementului financiar contabil”, obiectivul principal al cercetării este identificarea activităților din exploatațiile agricole și influența lor asupra sistemului financiar contabil.

În vederea realizării obiectivului principal am urmarit trasarea cadrului general privind structura organizatorică a producției vegetale și a producției zootehnice.

În încheierea capitolului am efectuat studierea altor activități desfășurate în exploatațiile agricole românești.

Am finalizat capitolul cu sugestii și concluzii preliminare.

Obiectivul capitolului 3 “Politici și tratamente contabile privind activele biologice” este stabilirea asemănărilor/diferențelor privind tratamentele contabile de bază,

precum și stabilirea tratamentelor contabile alternative a activelor biologice conform reglementărilor interne, în comparație cu reglementările internaționale.

În vederea atingerii obiectivului am recurs la o comparație între modalitățile de evaluare a activelor biologice conform reglementărilor interne și modalitățile de evaluare a activelor biologice conform reglementărilor internaționale.

Totodată, ne-am îndreptat atenția asupra opiniilor și controverselor internaționale privind tratamentul contabil al activelor biologice.

De asemenea, am redat modalitățile de contabilizare a activelor biologice conform noilor reglementări românești.

În capitolul 4 “**Contabilitatea managerială în agricultură**” sunt reprezentate de particularitățile privind calculația costurilor în agricultură și a modalităților de înregistrare în contabilitatea de gestiune a operațiunilor privind calculul costurilor de producție în agricultură.

O altă problemă asupra careia ne-am îndreptat atenția este calculul costului de producție, la produsele obținute în sectorul zootehnic și calculul costului de producție la produsele obținute în sectorul vegetal.

De asemenea, am evidențiat modalitățile de înregistrare în contabilitatea de gestiune a operațiunilor privind calculul costurilor de producție în agricultură, ținând seama de existența produselor secundare.

În Capitolul 5 “**Finanțarea și asigurarea exploatațiilor agricole în România**” ne propunem determinarea principalelor surse de finanțare folosite în exploatațiile agricole românești, locul asigurărilor în entitățile din agricultură în România, precum și modalitățile de contabilizare a fondurilor nerambursabile și despagubirilor primite în urma unor calamități naturale.

În prima parte, am prezentat aspecte legate de finanțarea agriculturii în conformitate cu politica Guvernului și normele Uniunii Europene, trecând în revistă principalele instituții de implementare a politicilor agricole naționale și europene.

Un alt aspect studiat a fost stabilirea locului și rolului creditului în finanțarea entităților din agricultură, având în vedere specificul activităților agricole.

Totodată, am realizat o studiere privind asigurările agricole din România în comparație cu asigurările agricole din unele țări europene. În ultima parte am evidențiat modalitățile de contabilizare a fondurilor nerambursabile și despagubirilor primite în urma unor calamități naturale.

Am finalizat și acest capitol cu opinii și concluzii preliminare, desprinzând necesitatea intervenției urgente pentru finanțarea, creditarea și asigurarea în ramura agriculturii din țara noastră.

În capitolul 6 am realizat un „**Studiu empiric privind valorificarea informațiilor financiar contabile în luarea deciziilor manageriale din entitățile agricole.**

Obiectul principal este realizarea unui studiu empiric care să prezinte modul în care sunt valorificate informațiile financiar contabile din entitățile agricole românești.

În acest context, în baza cercetării empirice realizate, am identificat impactul unor factori asupra sistemului financiar contabil, punând în același timp, în evidență și semnificația informației financiar contabile în luarea deciziilor manageriale din aceste entități.

Această analiză se bazează pe elemente de statistică descriptivă, cum ar fi: distribuții de frecvențe unidimensionale, diagrame sectoriale, parametri repartițiilor unidimensionale etc.

Informațiile obținute la nivel de eșantion au fost utilizate în vederea obținerii unor concluzii la nivel de populație. Acest lucru a fost posibil cu ajutorul unor elemente de statistică inferențială. Am determinat astfel, intervale de încredere pentru anumiți parametri necunoscuți ai populației din care a fost extras eșantionul, nivelul de încredere utilizat fiind de 95%. Astfel, nivelul de semnificație utilizat pe parcursul acestei cercetări a fost $\alpha=0.05$ (5%). Acest lucru înseamnă că, avem 5% șanse ca afirmațiile făcute să fie eronate, în schimb avem 95% șanse ca afirmațiile noastre relativ la populația din care provine eșantionul să fie adevărate.

În capitolul 7, am realizat o sinteză a concluziilor generale rezultate în urma cercetării, am identificat limitele cercetării și perspectivele acesteia pentru agricultura României.

Limitele cercetării

Prin concluziile, opiniile și propunerile formulate, atât pe parcursul lucrării, cât și în finalul acesteia am încercat să aducem o contribuție la cercetarea în domeniul agriculturii, pentru o mai bună cunoaștere a realităților activităților agricole, oferind alternative de realizare, sau redresare a stărilor negative din acest sector.

Problematica abordată în acest studiu cuprinde și unele aspecte care încă nu sunt elucidate, motiv pentru care considerăm că, rezultatele studiului sunt perfectibile, urmând a continua cercetarea pentru exploatațile agricole din țara noastră.

Confirmarea rezultatelor cercetării

Rezultatele cercetării au fost publicate la conferințe internaționale, publicarea de materiale științifice în reviste cotate, precum și la editarea unor cărți de specialitate.

1. Bercean Radu Vlad – The Real Guarantees in Crediting Process in Agriculture, Economic Sciences, Confecence Proceedings 5, Sibiu, 27-29 November 2008, „Nicolae Bălcescu” Land forces Academy Publishing House
2. Bercean Radu Vlad - Guarantee Fonds and the Credit Control, Studia Universitatis “Vasile Goldiș” Arad Seria Științe Economice 18/2008 Partea III - a.
3. Bercean Radu Vlad - Contabilitate de gestiune, Editura Limes Cluj Napoca 2009
4. Bercean Radu Vlad – Falimentul societăților comerciale, Studia Universitatis “Vasile Goldiș” Arad Seria Științe Economice Anul 20/2010 Partea a III – a.
5. Bercean Radu Bercean Radu Vlad - Romanian legal structure of agricultural holdings in the context of the common agricultural policy 2014-2020, Journal of legal studies “Vasile Goldiș” Arad, Volume 16 Issue 29/2015 pages 5 – 19.
6. Prof. univ. dr. Partenie Dumbravă, Drd. Bercean Radu Vlad Studiu empiric privind valorificarea informațiilor financiar contabile în luarea deciziilor manageriale din entitățile agricole Revista CECAR Nr. 5/2016.
7. Prof. Univ. dr. Partenie Dumbravă, Drd. Radu Vlad Bercean Abordări doctrinare privind tratamentul contabil prescris de IAS 41 Agricultura, Revista de finanțe contabilitate, Nr. 1/2018.

CAPITOLUL 1. AGRICULTURA RAMURĂ DE BAZĂ A ECONOMIEI NAȚIONALE ÎN CONTEXTUL ECONOMIC ACTUAL

Obiectivul cercetării pentru acest capitol este stabilirea poziționării agriculturii României, în perioada actuală, compartiv cu agricultura unor state din U.E., precum și perspectivele de dezvoltare în agricultura din țara noastră.

Cercetarea este ghidată de un set de obiective menite să relaționeze într-o manieră științifică problematica agriculturii României, desprinzându-se obiectivele operaționale urmărite care vizează:

Particularitățile sectorului agricol și impactul lor asupra managementului financiar contabil, din această ramură a producției materiale.

Identificarea structurilor de entități agricole care își desfășoară activitatea în România potrivit legislației în vigoare, rolul, importanța și caracteristicile acestora.

Studierea evoluției structurilor agricole și reținerea experienței, în domeniul agricol a unor țări din U.E.

Studierea strategiei guvernamentale de dezvoltare și eficientizare a agriculturii României, în viitor.

În vederea atingerii obiectivelor propuse au fost consultate materiale bibliografice, formate preponderent din articole și studii de specialitate publicate în literatura de specialitate românească și internațională, cărți, precum și surse legislative sau surse disponibile pe site-uri.

În acest scop, au fost angrenate metodele de cercetare științifică, și anume:

- metodele de analiză calitativă ce cuprind: binomul inducție și deducție, care ne-au permis evidențierea limitelor în cadrul teoriilor referitoare la conceptul de exploatație agricolă;
- analiza comparativă, utilizată în compararea exploatațiilor agricole din România cu exploatațiile agricole a unor state membre UE.

1.1. Importanța, caracteristicile și impactul asupra managementului financiar contabil în entitățile agricole din România și din unele țări europene

În viziunea dată de Academia Română, “agricultura este ramură a producției materiale care are ca obiect cultura plantelor și creșterea animalelor în vederea obținerii unor produse alimentare și a unor materii prime; totalitatea lucrărilor și a metodelor întreprinse în acest scop” (Academia Română, Institutul de lingvistică “Iorgu Iordan” 1998:21)

De asemenea, potrivit unor companii internaționale de specialitate din domeniul financiar contabil activitatea agricolă reprezintă acea activitate care administrează activele biologice (PricewaterhouseCoopers, 2009:2).

Potrivit definiției date de Organizația pentru cooperare și dezvoltare Economică (OECD, 1994), în cadrul denumirii generice “agricultură” sunt cuprinse următoarele sectoare de activitate economică și anume: “ producția agricolă propriu-zisă; silvicultura; acvacultura și pescuitul și vânatul.”

În evidența statistică din România, termenul de agricultură se utilizează în sens restrâns, înțelegându-se prin acesta producția vegetală și producția animală.

Unii autori consideră că “sectorul agricol a contribuit decisiv la dezvoltarea economică și socială a societăților. A devenit un sector indispensabil și strategic la nivel global, datorită diferitelor sale atribute, cum ar fi: contribuții directe / indirecte pentru alimentație a populației, venitul național, ocuparea forței de muncă, transferuri de capital, aprovizionare cu materii prime pentru industrie, export, diversitatea biologică și echilibru ecologic”.(Z. Doğan& alții 2013:105-114)

În opinia noastră agricultura este o componentă de bază a economiei naționale având o importanță deosebită: **1.** este principalul producător de produse alimentare necesare subzistenței populației; **2.** este principalul furnizor de materii prime al industriei alimentare și ușoare; **3.** prin utilizarea rațională a potențialului funciar contribuie la normalizarea ecologică a mediului ambiant în care omul își desfășoară activitatea; **4.** este principalul beneficiar al industriei constructoare de mașini și utilaje cu specific agricol, al industriei chimice și petrochimice etc.; **5.** oferă stabilitate pe timp de criză economică; **6.** prin contribuția la formarea PIB; **7.** surplusul de producție agricolă poate fi exportat ducând la îmbunătățirea balanței de plăți externe, fiind influențat direct de cererea solvabilă,

sistemul de prețuri și politica guvernelor în domeniu, ceea ce determină necesarul de forță de muncă și gradul de ocupare în agricultură.

De asemenea, agricultura reprezintă cadrul de ocupare a resurselor de muncă stabilizate, în special, în zonele rurale, precum și mijlocul de subzistență al acestor categorii de populație.

Considerăm că, agricultura, ca activitate economico-financiară-umană specializată, cuprinde nu numai sfera producției, ci și prelucrarea, procesarea producției agricole realizate, respectiv distribuția bunurilor și serviciilor agricole.

De asemenea, în opinia noastră, activitatea agricolă se deosebește de cea industrială și din alte sectoare de activitate, cu toate că globalizarea în economiile moderne determină tendințe de apropiere și dezvoltare integrată a zonelor urbane și rurale. Particularitățile sectorului agricol sunt reflectate în particularități la nivelul caracteristicilor producției, a pieței de desfacere dar și a și rentabilității producției agricole realizate, ceea ce face necesară crearea de mecanisme de realizare și reglementare a ofertei agricole în funcție de evoluția cererii solvabile.

În același timp, subiectul trebuie circumscris contextului macroeconomic, care a suferit puternic în urma crizei economico financiare mondiale și care, în Europa de Est, a generat dificultăți specifice unor economii naționale în curs de ajustare a structurilor inter- și intrasectoriale, și în plină fază de creștere a productivității prin realocarea resurselor.

Unii autori consideră că, “activitatea agricolă în comparație cu alte activități este influențată de condițiile naturale și de mediu, și, prin urmare specializarea agriculturii este strict legată de poziția geografică” (Bohusova, 2012) ceea ce noi susținem, cu precizarea că poate fi semnificativ influențată.

Principalele caracteristici ale agriculturii și impactul lor asupra managementului financiar contabil:

- “Activitățile agricole sunt legate de categoria de pământ care în agricultură are o dublă calitate: mijloc de muncă și obiect al muncii;
- Producția agricolă este influențată de mediul ambiant, adică de factori naturali, demografici, tehnici, economici, de management etc.;
- Procesul de producție în agricultură se desfășoară ciclic și sezonier;
- Durata ciclului de producție are o perioadă relativ lungă de timp, fiind posibilă într-un an calendaristic doar o singură recoltă, în cele mai multe situații;

- Activele fixe utilizate în agricultură, în unele cazuri, au un coeficient de utilizare al capacității redus, datorită caracterului sezonier al producției și al neconcordanței dintre timpul de producție și timpul de muncă.” (Alecu și Alecu, 2011:33-36)

Opinia noastră este aceea că, datorită lipsei experienței din alte sectoarele ale economiei, agricultura va juca un rol important în economia națională, datorită condițiilor pedoclimatice, oportunităților și tradiției naționale.

Considerăm că, în perioada crizei economice, agricultura are efect de stabilizare a economiei, mai ales prin contribuția adusă pe fondul unor producții agricole bune, ceea ce a favorizat exportul, cu efect direct asupra balanței economiei naționale.

1.2. Structuri de entități operaționale în ramura de producție agricolă din România, și implicațiile acestora asupra organizării evidenței în general și a contabilității în special

1.2.1. Delimitări conceptuale privind exploatațile agricole din România și semnificația acestora

“Conceptul de exploatație, se referă la unitate economică, întreprindere care exploatează terenuri, păduri, mine etc. și provine din francezul exploitation.” (Academia Română, Institutul de lingvistică”Iorgu Iordan” 2009)

Deoarece, agricultura ca sector de activitate și parte componentă a economiei de piață a reprezentat prioritatea numărul 1 a multor Guverne din 1990 încoace, prima dată după 1989 a fost definit **termenul de exploatație agricolă** prin O.U.G. 108 din 27 iunie 2001 privind exploatațile agricole cu scopul de a sprijini agricultura, respectiv munca și populația ocupată din acest sector de activitate.

Conform art. 1 din O.U.G. 108/2001 „**exploatațiile agricole sunt forme complexe de organizare a proprietății, prin care se pun în valoare pământul, animalele și celelalte mijloace de producție, interconectate într-un sistem unitar, în vederea executării de lucrări, prestări de servicii și obținerii eficiente de produse agricole**”. (O.U.G. 108/2001: art1 abrogată)

Considerăm că, delimitarea exploatațiilor agricole comerciale și a celor familiale conform O.U.G. 108/2001 nu a fost făcută în funcție de eficiența economico – financiară a acestora, așa cum ar fi normal, ci după un criteriu al dimensiunii, mergându-se din nou, ca și în trecut, pe latura cantitativă a problemei, și nu pe cea calitativă sau măcar o îmbinare a celor două.

Datorită limitelor O.U.G. 108/2001 și a necesității realizării unui cadru unitar pentru implementarea programelor cu finanțare din bugetul național și din fonduri comunitare intră în vigoare la data de 15.03.2015 **Legea 37/2015 privind clasificarea fermelor și a exploatațiilor agricole.**

Potrivit Legii 37/2015 sunt definite și redefinite o serie de concepte și categorii, cum ar fi ferma agricolă, fermier și exploatarea agricolă. Astfel, Legii 37/2015 (art.1) definește **ferma agricolă** ca fiind „unitatea economică de bază pentru producția agricolă formată din terenul agricol și/sau incinta în care se află construcțiile, spațiile de depozitare, utilajele și echipamentele agricole, alte anexe, animale și pasări, precum și utilitățile aferente care concurează la desfășurarea activităților agricole”. **Fermierul**, este definit de aceeași reglementare, ca fiind acea „persoană fizică sau juridică ori un grup de persoane fizice sau juridice care au în proprietate sau în folosință o ferma agricolă în care realizează, singur sau împreună cu membrii familiei sale ori alți membri asociați, producția agricolă”. **Exploatarea agricolă** este definită ca fiind „forma de organizare alcătuită din ansamblul unităților utilizate pentru activitățile agricole și gestionate de un fermier, situate pe teritoriul aceluiași stat membru al Uniunii Europene “ (Legea 37/2015: art1)

Unii autori (Glogovețan:2014) definesc de exploatarea agricolă ca “o unitate de producție, care utilizează ca principal mijloc de producție pământ, plante și/sau animale, în vederea realizării unei producții agricole regulate”.

Fermele și exploatarea agricole, pot avea unul sau mai mulți proprietari, și pot fi proprietate privată sau asociativă, iar forma lor juridică este în conformitate cu prevederile din legislația în vigoare.

Potrivit reglementărilor legale (Legea 37/2015: art2), exploatarea agricole și fermele din România pot fi clasificate în funcție de tipul de activitate **în exploatarea specializate-culturi, exploatarea specializate – producție animală, exploatarea mixte.**

Reglementările legale în vigoare ((Legea 37/2015:art3) oferă și o clasificare a fermelor și exploatarea agricole, din punct de vedere al mărimii, în:

- “a) sub 1.999 euro – ferme de subzistență care produc în totalitate pentru consumul propriu;
- b) 2.000 – 7.999 euro – ferme de semi-subzistență care își asigură consumul propriu și o mică parte din producția agricolă ce o comercializează;
- c) 8.000 – 49.999 euro – ferme comerciale mici care comercializează mai mult de 50% din producția agricolă pe care o realizează;
- d) 50.000 – 999.999 euro – ferme comerciale/exploatarea agricole mijlocii care își comercializează întreaga producție agricolă pe care o realizează;

e) peste 1.000.000 euro – ferme comerciale/exploatații agricole mari care își comercializează întreaga producție agricolă pe care o realizează”.

Considerăm oportună clasificarea entităților agricole din România, atât din punct de vedere a tipului de activitate cât și în funcție de dimensiunea economică, legiuitorul creându-și pârghiile necesare intervenției asupra fiecărui tip de activitate agricolă sau asupra fiecărei entități agricole în funcție de dimensiunea ei economică.

Mai apreciem că, o definiție care să cuprindă toate tipurile de exploatații agricole este destul de delicat de formulat deoarece acestea încep cu gospodăria individuală și se termină cu unitățile de tip holding.

Totodată considerăm că, termenul de „entități agricole” ar fi cel mai potrivit pentru definirea tuturor exploatațiilor agricole. Acesta ar asigura un tratament unitar în terminologie la nivel național și la nivelul Uniunii Europene.

Opinia noastră este că, Legea 37/2015 privind clasificarea fermelor și a exploatațiilor agricole este elaborată în funcție de eficiența economico – financiară a acestora, așa cum este normal, iar forma lor juridică este în conformitate cu prevederile din legislația în vigoare, din țara noastră și din Uniunea Europeană.

1.2.2. Structuri agricole operaționale în România

Societăți comerciale constituite în baza prevederilor Legii societăților comerciale 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care au ca obiect de activitate producția agricolă, prestarea serviciilor agricole.

Aceste societăți conduc contabilitatea potrivit Legii contabilității 82/1991 republicată și a prevederilor O.M.F.P. 1.802/2014.

Societăți agricole în baza prevederilor Legii nr. 36/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit reglementărilor legale (Legea nr. 36/1991, art. 5), 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. Societățile agricole nu au caracter comercial.

Având în vedere caracterul de asociație al societăților agricole, precum și scopul său necomercial, societatea va conduce contabilitatea potrivit reglementărilor OMFP 1969/2007 cu modificările și completările ulterioare. Aceste reglementări se completează, după caz, cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a Comunităților Economice Europene.

Pentru obținerea producției agricole se înregistrează pe baza documentelor justificative cheltuielile aferente, în conturile corespunzătoare de cheltuieli, în funcție de natura lor.

La finalul fiecărei luni se înregistrează producția în curs la o valoare data de nivelul cheltuielilor aferente producției colectate în decursul perioadei (luna calendaristică).

La sfârșitul lunii următoare, se reia înregistrarea producției în curs, cu suma cu care a fost înregistrată în contabilitate la finele lunii anterioare. Aceste înregistrări se repetă până la obținerea producției finite.

Apreciem că, formele de asociere în agricultură apărute în primii ani ai tranziției (asociații familiale și asociații/societăți agricole cu personalitate juridică) nu au avut un succes notabil iar apariția cadrului legal de constituire și functionare a cooperativelor agricole de tip occidental, completat cu unele mecanisme de susținere a sistemului cooperatist, a oferit fermierilor o nouă alternativă de desfășurare a activității agricole.

Persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale sau întreprinderi familiale înființate în baza O.U.G. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale.

Reglementări contabile

OMFP 170/2015 – Reglementările contabile privind contabilitatea în partidă simplă. Persoana fizică autorizată, titularul întreprinderii individuale și reprezentantul întreprinderii familiale conduc contabilitatea în partidă simplă, cu posibilitatea de a trece la conducerea contabilității în partidă dublă.

Considerăm că, printr-un cadru legislativ adecvat, fostele structuri agricole din agricultură puteau fi baza cooperativelor agricole de tip occidental, evitându-se astfel principalele probleme din agricultură, cum ar fi: fărâmițarea proprietății și deficiențele dotării tehnice.

Fermierii persoane fizice individuale din domeniul agricol

Potrivit prevederilor Agenției de Plăți și Intervenție pentru Agricultură (APIA), din anul 2015 persoană fizică individuală este „fermierul care în anul anterior de plată a beneficiat de plăți directe care nu au depășit cuantumul de 5.000 euro” și „care desfășoară cel puțin o activitate agricolă minimă în cadrul exploatației sale, este fermier activ și poate beneficia de plăți directe.”

De asemenea, potrivit APIA (2015), „fermierul care în anul anterior de plată a beneficiat de plăți directe care depășesc cuantumul de 5.000 euro trebuie să fie înregistrat la Oficiul Național al Registrului Comerțului sau să dețină actul normativ de înființare, din care să reiasă activitatea agricolă”.

Unii autorii consideră “Deși, marginalizate de politicile agricole naționale și europene, fermele mici au un rol de amortizor social, care a permis României să parcurgă fără tulburări sociale perioada dificilă a anilor 1990, când dezindustrializarea a generat un șomaj prematur care și-a găsit o atenuare în practicarea agriculturii de subzistență”. (Ghib și Villemin-Cioloș, 2009).

Considerăm că, exploatațiile agricole de subzistență, fără personalitate juridică au un rol social, un rol în pastrarea tradiției și contribuie semnificativ la securitatea alimentară a țării fiind un factor important în cazul unei crize alimentare mondiale.

Cerințele contabile ale contribuabililor care obțin venituri din activități agricole

Contribuabilii care obțin doar venituri din activități agricole pentru care au fost stabilite norme de venit nu au obligații privind organizarea și conducerea contabilității.

Cu privire la fermierii persoanele fizice individuale considerăm că, acționează în mod liber pe piață, iau decizii privind producția, și destinația acesteia, hotărâsc prețul în funcție de cerere și ofertă, și prin urmare nu conduc și nu organizează evidență contabilă.

Comercializarea produselor se face de obicei pe piețe tradiționale, incerte din punct de vedere al obținerii veniturilor, în mod ad-hoc, în cantități mici, unor potențiali cumpărători, și în condiții de concurență specifice pieței menționate.

1.2.3 Cooperăția agricolă românească, o posibilitate pentru exploatațiile agricole din țara noastră

Una dintre cele mai importante legi, Legea Cooperăției Agricole nr. 566 din 22 decembrie 2004 care a lipsit cu desăvârșire sectorului agricol românesc, în sfârșit, după mai bine de 3 ani a fost adoptată, promulgată și publicată în Monitorul Oficial al României nr. 1.236 din 22 decembrie 2004.

Considerăm că, Legea Cooperăției Agricole nr. 566 din 22 decembrie 2004 reprezintă sau mai exact ar trebui să reprezinte un prim pas, în sens pozitiv, având ca finalitate crearea structurilor agricole adecvate pentru a putea deveni competitivi.

Conform art. 2 din Legea nr. 566/2004 a Cooperăției Agricole „*cooperativa agricolă* reprezintă o asociație autonomă de persoane fizice și/sau juridice, după caz, persoană juridică de drept privat, constituită pe baza consimțământului liber exprimat de părți, în scopul promovării intereselor membrilor cooperatori, în conformitate cu principiile cooperatiste, care se organizează și funcționează potrivit prevederilor prezentei legi.” (Legea 566/2004)

Articolul 3 din lege vine în complementarea art. 2 conform căruia „*cooperativa agricolă* este o asociație autonomă cu un număr nelimitat de membri, cu capital variabil, care exercită o activitate economică, tehnică și socială pentru a furniza bunuri, servicii și locuri de muncă exclusiv sau preponderent membrilor săi.” (Legea 566/2004)

“Există două tipuri de cooperative agricole:

- cooperative de gradul I, constituite din asociații de persoane fizice;
- cooperative de gradul II, formate din persoane juridice constituite din cooperativele de gradul I, în majoritate, sau persoane fizice și juridice, după caz.”(Cooperativele agricole-condiție fundamentală pentru dezvoltarea mediului rural. Publicația tematică nr.17, an II)

Cooperativele agricole de gradul 1 sunt asociații de persoane fizice, comparativ cu cooperativele de gradul 2 care sunt persoane juridice constituite din cooperative agricole de

gradul 1, în majoritate, și persoane fizice sau juridice, după caz, în scopul integrării pe orizontală sau pe verticală a activității economice desfășurate de acestea și autorizate în conformitate cu prevederile legii.

Sub această formă delimitarea cooperativei agricole nu cuprinde posibilitatea transformării directe a societăților agricole sau comerciale cu profil agricol existente la ora actuală în cooperative agricole. Luând în considerare faptul că, în perioada imediat următoare multe societăți agricole și societăți cu profil de activitate agricol vor dori să-și transforme societatea în cooperativă agricolă, fără a mai fi necesară radierea și/sau dizolvarea societății existente, ar fi bine venită includerea în Legea Cooperației Agricole și a acestei posibilități.

Conform art. 5 „, cooperativa agricolă se constituie și funcționează cu un număr minim de 5 (cinci) persoane. Capitalul social este format din părți sociale de valoare egală; valoarea nominală se stabilește prin actul constitutiv. Părțile sociale pot fi în bani și/sau natură; aportul în numerar este obligatoriu la constituirea oricărei cooperative agricole.

Prima problemă de fond a Legii Cooperației Agricole o reprezintă impunerea unui număr minim de 5 persoane pentru a putea constitui o cooperativă agricolă. De multe ori, în mediul rural nici măcar frații între ei nu doresc să se asocieze, chiar dacă terenurile arabile sunt învecinate.

Articolul 4 din Ordonanța nr. 26 din 30.01.2000 cu privire la asociații și fundații prevede următoarele “ Asociația este subiectul de drept constituit de trei sau mai multe persoane care, pe baza unei înțelegeri, pun în comun și fără drept de restituire contribuția materială, cunoștințele sau aportul lor în muncă pentru realizarea unor activități în interes general, comunitar sau, după caz, în interesul lor, personal nepatrimonial”.

În această situație, se pune problema de ce nu se poate constitui o Cooperație agricolă conform Legii 566 din 22.12.2004 din minim 3 persoane. Problema de fond ar trebui s-o reprezinte nu numărul minim necesar pentru a putea constitui o Cooperație agricolă, ci rezultatele economico-financiar-sociale ale acesteia. Mai exact, în actualul context economico-financiar-social din România, ar fi mai importantă impunerea unei condiții minime de calitate decât una de cantitate în ceea ce privește un număr minim de 5 persoane cât se cere încă la ora actuală.

Constituirea de Cooperații Agricole trebuie să aibă ca finalitate creșterea eficienței economico-financiar-sociale din sectorul agricol pentru a putea deveni competitivi.

Capitalul social al cooperativei agricole poate fi în numerar și/sau în natură.

Conform art. 17. – (1) „ în cooperativa agricolă drepturile și obligațiile membrilor cooperatori sunt egale, indiferent de mărimea cotei de participare a fiecăruia la capitalul social, fiecare membru se exprimă printr-un singur vot. ”, respectiv art. 19. precizează „ răspunderea patrimonială a unui membru cooperador se limitează la numărul de părți sociale subscrise.” (Legea 566/2004)

În baza articolului 17, fiecare membru cooperador are dreptul la un singur vot, indiferent de mărimea cotei de participare la capitalul social, ceea ce poate fi defavorabil cooperativei agricole, din punct de vedere al eficienței economico-financiare, deoarece membrii cooperatori care vor deține părți sociale de 1%-5% vor avea tendința de a lua dividende după fiecare an agricol, nefiind mulțumiți numai cu salariile, comparativ cu cei care vor deține 20% și vor dori să reinvestească întreaga sumă pentru a se putea extinde și moderniza în sectorul agricol și agro-alimentar. Într-o cooperativă agricolă în care există 2 cooperatori agricoli care dețin fiecare câte 20% din capital social, care doresc reinvestirea profitului pentru dotarea cu utilaje și instalații moderne, și sunt 20 de cooperatori agricoli cu câte 3% capital social care doresc participarea la dividende, conform acestui principiu, art. 17 se vor împărți dividende în loc să se doteze cooperativa agricolă.

Răspunderea patrimonială este exact la fel ca și în cazul societăților cu răspundere limitată, ceea ce înseamnă că cooperatorii agricoli răspund numai în limita părților sociale subscrise, adică indiferent de valoarea, suma cu care va fi datoare cooperativa agricolă, membrii ei vor răspunde financiar numai în limita părților sociale subscrise, putând astfel prejudicia bugetul de stat fără probleme. Și în această situație ca și în cazul societăților cu răspundere limitată nu există o protecție privind posibilitățile de recuperare a datoriilor acumulate de cooperativele agricole către bugetul de stat, privind sistemul de impozite și taxe aferent.

Lipsa formelor de asociere din România se explică, în mare parte, prin reticența și interesul scăzut al producătorilor agricoli față de formele asociative, din cauza nivelului redus de conștientizare și a absenței informațiilor cu privire la avantajele rezultate prin asociere, a gradului diferit de pregătire a persoanelor așteptate să participe la formele asociative (înțelegerea diferită a scopurilor și principiilor de funcționare ale acestora) și a mentalității legate de asocierea obligatorie (de exemplu, fostele CAP-uri).

La începutul anului 2017, România se situează mult în urma țărilor din Vestul Europei în privința dezvoltării sectorului asociativ în domeniul agriculturii, atât în ceea ce privește diversitatea, cât și prezența pe piață.

1.3. Entitățile agricole în unele țări ale U.E

1.3.1. Exploatațiile agricole în unele țările europene

Prosperitatea înregistrată de țările europene în ultimii 50 de ani este și un rezultat al procesului de globalizare. (The EU Economy Review, Communication to the Commission of the European Communities Brussels, Nov. 2005: 2)

În statele membre ale Uniunii Europene sunt predominante ca număr și suprafață agricolă utilizată exploatațiile familiale. Ferma familială este unitatea primară de bază a agriculturii, forma de organizare care asigură stabilitatea politică și motivația economică pentru agricultori. Susținerea fermelor familiale, în toate țările, cu economie de piață are ca scop realizarea stabilității economice și sociale a comunităților rurale, asigurarea securității alimentare a populației pe calea utilizării durabile a resurselor agricole și protecția mediului.

Fermele familiale se bazează pe proprietatea privată individuală asupra pământului, și își pot extinde activitatea prin arendare, închiriere, cumpărare de noi terenuri.

În Europa Occidentală exploatațiile familiale și-au sporit dimensiunile teritoriale, dar acest proces este mai lent în ultimii ani, iar cerințele pieței impun diversificarea și integrarea pe orizontală și verticală a producției agricole cu amonte și avalul acesteia.

În țările membre ale Uniunii Europene există o mare diversitate de forme de organizare și exploatare în agricultură. Concentrarea și specializarea producției, ca efect al pătrunderii progresului tehnico-științific și al adâncirii diviziunii muncii în agricultură, au favorizat sporirea dimensiunilor fermelor și au produs mutații în mărimea și proporțiile dintre ramuri și sectoare agricole.

Creșterea dimensiunilor fermelor are loc fie pe seama cumpărării de terenuri noi, fie a arendării terenurilor. În Franța, prin măsurile specifice de politică structurală, atât nivelul arende este inferior tuturor statelor membre (125-132 Euro/ha), cât și a prețului pământului (3300-3600 Euro/ha).

“Politica de formare a structurilor dimensionale ale fermelor a avut efecte, în special, în acele țări în care și forțele pieței au avut rol important în acest proces (Franța, Olanda, Danemarca, Germania, Austria etc.). În Grecia, Italia, Portugalia, dimensiunile fermelor sunt de 3-7 ori mai reduse decât în prima categorie de state. Cu toate acestea s-a format sectorul exploatațiilor viabile, în condițiile naturale specifice ale acestor țări, și ca urmare a diversificării și intensificării producției agricole.” (Zahiu , 2006:70)

În Danemarca, dimensiunile medii ale fermelor sunt de peste 48 hectare sau, 90 bovine, 75 vaci de lapte, 1166 porci, fiind cele mai ridicate din U.E

Din totalul fermelor, ponderea covârșitoare este deținută de grupa cu peste 50 ha (17,2%), care au suprafețe între 100 și 300 ha. Agricultură daneză deține ferme cu suprafețe peste nivelul mediei vechilor state membre. Se mențin, totodată, fermele din grupa cu până la 5 ha. Ferma daneză tipică are dimensiuni între 50 și 100 ha. Fermele cu până la 30 ha poartă denumirea de ferme hobby, iar cele care exploatează peste 30 ha sunt denumite **ferme profesionale**.

Legislația agricolă daneză s-a modificat pe măsura necesității modernizării agriculturii și a evoluțiilor impuse de piață în ceea ce privește performanța fermelor. În primele etape ale aplicării politicii comunitare a fost încurajată creșterea dimensiunii fermelor, concomitent cu creșterea mărimii, prin introducerea tehnologiilor moderne.

Legislația agricolă daneză are anumite particularități cu privire la formarea structurilor de exploatare și stabilizarea fermelor, și anume:

- persoanele care exploatează suprafețe mai mari de 50 hectare (în proprietate sau arendate) trebuie să locuiască în fermă;
- fermele mai mari de 50 hectare pot fi înstrăinate numai către persoane care au pregătire în domeniul agricol și posedă „certificatul verde”;
- fermierul nu poate lăsa ferma moștenire copiilor săi, dar aceștia pot să o cumpere de la părinți;
- toate interesele fermierilor sunt susținute de către organizații proprii ale acestora;
- fermierii sunt asociați în forme de organizare cooperatistă care le asigură prelucrarea și comercializarea produselor;
- Fermele daneze nu au de regulă salariați, familia fiind cea care lucrează.

“Cele mai mari ferme sunt în sectorul cărnii de porc și lapte. De asemenea, sectorul vegetal are ferme mari, în timp ce sectorul ovinelor are cele mai mici ferme.”(Pyykkönen și alții 2012: 9-10)

În Franța, prin legile orientării agricole s-a stabilit că exploatațiile familiale rămân fundamentul organizării agricole, și sunt elementul decisiv al integrării agriculturii în economia de piață.

Numărul și structura exploatațiilor familiale în Franța reflectă un nivel ridicat de concentrare a terenurilor în grupa cu suprafețe de peste 50 hectare.

“În 2010, în Franța, 970.000 de oameni au lucrat regulat în ferme. Acestui număr se adaugă contribuția lucrătorilor sezonieri, firmele constructoare de utilaje agricole și cooperativele care mai asigură 90.000 de locuri de muncă cu normă întreagă.”(Agreste Primeur. [2011]. *Metropolitan France First Trends*, N° 166, September: 4)

“În Franța, cerealele sunt sectorul cu cel mai mare număr de ferme respectiv 89,230 ferme. În poziția a doua, sectorul vitivinicol reprezintă 70.850 ferme . Sectorul cărnii de vită este al treilea, cu 66.150 ferme. Cel mai redus număr de ferme este în sectorul măslinelor.

În două sectoare specifice, cele mai multe ferme sunt foarte mici: 84 % din fermele care produc ulei de măsline, și 46 % din fermele care produc carne de ovine sunt sub 2 ESU. Deopotrivă, 33% din fermele din sectorul cărnii de porc, și 29 % din fermele din sectorul zahărului, sunt mai mari de 100 ESU . În sectorul laptelui, 57 % din fermele sunt între 40 și 100 ESU.” (Filippi 2012: 9-10)

Statul francez a încurajat formarea dimensiunilor economice ale exploatațiilor agricole prin mecanisme, ca: fiscalitate favorabilă, sistem de pensionare avantajos, prime de instalare a tinerilor agricultori, stimularea arendării etc. Măsurile de liberalizare a pieței accentuează concentrarea și specializarea. Prin facilitățile acordate pentru pensionarea anticipată are loc regruparea terenurilor și favorizarea fiilor managerilor de exploatații sau tinerii arendași să preia fermele.

Experiența franceză este de reținut pentru agricultura românească, excesiv fărâmițată din punct de vedere teritorial. Scurtarea perioadei de transformare a unor exploatații agricole de semisubzistență în exploatații viabile și modernizarea generală a întregului sistem fermier necesită măsuri de ajustare structurală printr-o legislație națională specifică. Numai sprijinul

comunitar nu este suficient. Managementul acestui proces este greu de înfăptuit și necesită mult profesionalism în luarea și implementarea deciziilor.

În Italia, fermele familiale sunt dominante ca număr și suprafață agricolă utilizată.

Suprafața medie pe o exploatație este de trei ori mai scăzută decât media UE. În Italia, exploatațiile se clasifică din punct de vedere a dimensiunilor, astfel:

- Exploatații mici < 10 ha
- Exploatații mijlocii, de 10-20 ha
- Exploatații mari > 20 ha

Exploatațiile mari sunt, în marea lor majoritate de tip industrial, specializate pe anumite categorii de produse vegetale sau animale, și realizează productivitate deosebit de ridicată. Aceste exploatații sunt situate în nordul țării. În sud, exploatațiile familiale au o producție diversificată și sunt mari producătoare de fructe și legume. În noile state membre ale Uniunii Europene, evoluțiile numărului de ferme și a dimensiunilor acestora au trăsături specifice datorită moștenirii istorice și a întârzierii reformei structurale în unele țări .

„În sectorul agricol italian, dimensiunea medie a fermei este mică, în special, în comparație cu alte țări. Acest lucru ar putea fi o problemă din mai multe motive (capacitate limitată de investiții, putere de negociere mai mică, etc.), în cazul în care nu sunt puse în aplicare unele ajustări de organizare (cum ar fi cooperarea sau alte tipuri de aprovizionare coordonare).

Cu toate acestea, există diferențe semnificative între principalele specializări. De exemplu, fermele de granivore (specializate în carnea de porc sau de pasăre) au un număr foarte mare (27% în total) de unități mari, cu un standard brut mai mare de 250 ESU. 58% din ferme se află în clasele de mărime superioară, mai mare de 40 UDE (unități de mărime europene; 1 ESU = 1.200 de euro); pe de altă parte, există, de asemenea, o parte semnificativă de ferme microscopice (12%), mai puțin de 1 UDE.” (P. Bono 2012: 10)

Țările cu suprafețele medii apropiate de vechile membre ale UE sunt: Cehia, Estonia, Letonia, Lituania și Slovacia. Țări cu suprafețe medii, similare cu Grecia și Italia sunt: Polonia, Slovenia și Ungaria.

În toate statele din Europa Centrală și de Est sunt dominante ca număr gospodăriile țărănești cu până la 5 hectare. Reducerea numărului acestora în procesul de ajustare structurală este o condiție a apropiării de modelul agricol european și a creșterii competitivității agriculturii.

În Uniunea Europeană există o mare varietate de tipuri de ferme din punct de vedere a dimensiunilor teritoriale și a gradului de intensificare a producției.

Metodologia de evaluare a fermelor familiale pe baza „marjei brute standard” este posibilă în condițiile organizării în fiecare stat membru a Rețelei de Informații Contabile Agricole (RICA), ca instituție prin intermediul căreia se asigură culegerea informațiilor statistice necesare fundamentării politicilor la nivel comunitar.

Considerăm că, țările Uniunii Europene au beneficiat de politici rurale prin care s-a sprijinit procesul de dezvoltare a exploatațiilor agricole, pe când în România, nu a existat o politică coerentă de atragere a capitalului în exploatații agricole comerciale și eficiente, persistând structuri productive fărămițate, neeficiente, cu producție destinată consumului propriu și mai puțin pieței. În opinia noastră, această stare de fapt s-a datorat inexistenței unei strategii de restructurare și dezvoltare în agricultură, accentuării gradului de îmbătrânire a populației și a unui sistem incoerent de creditare și finanțare.

1.3.2. Cooperația agricolă europeană

În unele țări membre ale Uniunii Europene există o diversitate de structuri cooperatiste, în funcție de specificul agriculturii, de tradițiile locale, de nivelul de dezvoltare economică și de evoluțiile pieței.

Deși, nu există un model european unic al cooperației agricole, s-au conturat elemente care îi conferă trăsături și principii care se regăsesc în toate statele cu economie de piață.

Uniunea Europeană stimulează dezvoltarea cooperativelor prin crearea unui cadru instituțional comunitar de reprezentare favorabil, prin finanțarea unor investiții de la bugetul său, prin acordarea de subvenții și sprijin logistic pentru înființarea grupurilor de producători etc. Deși, cooperativele agricole au o accentuată autonomie în raport cu statul, în fiecare țară există forme variate de sprijin, mai accentuat în țările nordice.

În conformitate cu Directiva Consiliului European 67/532/25 iulie 1967, „cooperativele sunt entități care în legislația statului membru sunt denumite ca atare, dar se bazează pe principii cooperatiste.

“În țările vestice cooperativele agricole se organizează de obicei pe trei niveluri, astfel:

- cooperative de gradul I pentru efectuarea în comun a unor lucrări agricole, sau utilizarea în comun a unor capacități de producție în zootehnie;
- cooperative de gradul II, care au drept scop realizarea de investiții în amonte și aval de agricultură pentru colectarea și prelucrarea produselor;
- cooperative de gradul III, pe regiuni sau chiar la nivel național prin participarea cooperativelor de gradul II care formează grupuri financiare, comerciale și industriale puternice.” (Zahiu , 2006:81)

La nivelul Uniunii Europene, țările cu cele mai mari rețele cooperatiste sunt: Italia, Grecia, Germania, Spania, Franța, Danemarca, Olanda.

“Sectorul cooperatist din Uniunea Europeană deține cote ridicate, în special: Irlanda (între 99,0% lapte și 14% la fructe), Franța (85% la carnea de porc și 26% la sfecla de zahăr), Danemarca (între 90% la carnea de porc și 52% la ouă).”(Zahiu ,2006:85)

Produsele care se comercializează, în cea mai mare parte, prin cooperative sunt: carnea de porc, laptele, cerealele, fructele și legumele, carnea de oaie, carnea de vită etc.

O experiență interesantă pentru producătorii de legume din țara noastră o oferă exemplul unui grup de producători din Ungaria, care a creat o cooperativă de depozitare și comercializare a produselor, precum și de aprovizionare cu inputuri a membrilor acesteia.

“Agricultura Ungariei a făcut progrese importante în ceea ce privește organizarea producătorilor. Armonizarea legislativă și instituțională cu normele comunitare a permis evoluția organizării producătorilor spre modelul vest-european, dar cu luarea în considerare a realizărilor pozitive din trecut și a specificului național.”(Zahiu L,2006:85)

“Experiența ungară în organizarea filierelor produselor agricole, atât prin dezvoltarea unei rețele de cooperative și forme de asociere, cât și prin integrarea în cadrul marilor firme private relevă progresul care are loc în formarea economiei agroalimentare moderne.

Dezvoltarea acestor forme de organizare este rezultatul introducerii progresului tehnico-științific și al creșterii competitivității economiei ungare și este legată de extinderea activităților economice integrate în zonele rurale.

Avantajele cooperării și integrării sunt vizibile prin: garantarea valorificării produselor, a creșterii veniturilor și a numărului locurilor de muncă, specializarea în condițiile diversificării producției, simplificarea sistemului tehnologic și instituțional al circuitului produselor de la producător la consumator, reducerea costurilor, organizarea unui sistem eficient de creditare etc.

Creșterea competitivității agriculturii în contextul globalizării piețelor este un proces dificil, dar prin dezvoltarea cooperării poate fi realizată.

Există aproximativ 5.000 de cooperative din Ungaria. Ponderea cooperativelor în agricultură este relativ ridicată, deși numărul lor este în scădere.

Cooperativele care sunt conectate la agricultură sau în zonele rurale sunt active în comerțul cu amănuntul, agricol și sectorul de credit. În afară de acestea, există cooperative de prelucrare.”(G. Szabo 2012:18)

Părerea noastră este că în țările membre UE cooperația agricolă s-a dezvoltat și perfecționat prin Politica Agricolă Comună, iar prin reformele pe care le-a promovat s-a urmărit realizarea cadrului legislativ și organizatoric pentru susținerea agriculturii și a agricultorilor, pentru a produce cantitativ și în condiții de calitate, pentru asigurarea autoconsumului, a disponibilităților pentru export, în condiții de eficiență economică și în concordanță cu cerințele impuse de protecția mediului.

1.4. Opinii, sugestii și concluzii preliminare desprinse din primul capitol al tezei de doctorat

Primul obiectiv propus în acest capitol se referă la particularitățile sectorului agricol și impactul lor asupra managementului financiar contabil.

Concluzionăm că, datorită caracteristicilor sale agricultura are o influență majoră asupra sistemului financiar contabil, și anume:

- Activitățile agricole sunt legate de categoria de pământ care în agricultură are o dublă calitate: mijloc de muncă și obiect al muncii;
- Producția agricolă este influențată de mediul ambiant, adică de factori naturali, demografici, tehnici, economici, de management etc;
- Procesul de producție în agricultură se desfășoară ciclic și sezonier.
- Durata ciclului de producție are o perioadă relativ lungă de timp, fiind posibilă într-un an calendaristic doar o singură recoltă, în cele mai multe situații;
- Activele fixe utilizate în agricultură, în unele cazuri, au un coeficient de utilizare al capacității redus, datorită caracterului sezonier al producției și al neconcordanței dintre timpul de producție și timpul de muncă.

Opinia noastră este aceea că, datorită lipsei experienței din alte sectoarele ale economiei, agricultura va juca un rol important în economia națională datorită condițiilor pedoclimatice, oportunităților și tradiției.

Aceasta se poate realiza prin stimularea instalării tinerilor în calitate de fermieri activi, un sistem național de subvenționare apropiat de cel al țărilor din UE, o politică de creditare specială pentru entitățile agricole și un cadru legal favorabil formelor asociative.

În perioada crizei economice, agricultura a avut un anumit efect de stabilizare a economiei, mai ales prin contribuția adusă, pe fondul unor producții agricole bune, dar acest lucru nu se întâmplă și în anii agricoli slabi.

Un alt obiectiv urmărit este identificarea structurilor de entități agricole care își desfășoară activitatea în România potrivit legislației în vigoare, rolul, importanța și caracteristicile acestora.

Considerăm că, o definiție care să surprindă toate tipurile de exploatații agricole este destul de greu de formulat, deoarece acestea încep cu gospodăria individuală și se termină cu unitățile de tip holding. Totodată considerăm că, termenul de „entități” ar fi cel mai potrivit pentru definirea tuturor exploatațiilor agricole.

Noi apreciem că, Legea 37/2015 privind clasificarea fermelor și a exploatațiilor agricole este făcută în funcție de eficiența economico – financiară a acestora, așa cum este normal, iar forma lor juridică este în conformitate cu prevederile din legislația în vigoare.

De asemenea considerăm că, printr-un cadru legislativ adecvat, fostele structuri agricole din agricultura României puteau fi baza cooperativelor agricole de tip occidental, (abia în anul 2004 a fost adoptată prima lege privind cooperativele agricole), evițându-se astfel principalele probleme din agricultură cum ar fi: fărâmițarea proprietății, deficiențele dotării tehnice, și marketingul produselor agricole.

Cercetarea a relevat faptul că, prin intermediul APIA, Guvernul urmărește constrângerea în vederea fiscalizării fermierii personane fizice care beneficiază de plăți directe și care depasesc cuantumul de 5.000 euro, să fie înregistrați la Oficiul Național al Registrului Comerțului sau să dețină actul normativ de înființare, din care să reiasă activitatea agricolă.

De asemenea, considerăm că, exploatațiile agricole de subzistență, fără personalitate juridică au un rol social, un rol în pastrarea tradiției și contribuie semnificativ la securitatea alimentară a țării fiind un factor important în cazul unei crize alimentare mondiale.

Cu privire la fermierii, persoanele fizice individuale considerăm că, acționează în mod liber pe piață, iau decizii privind producția, și destinația acesteia, hotărăsc prețul în funcție de cerere și ofertă.

Comercializarea produselor se face de obicei pe piețe tradiționale, incerte din punct de vedere al obținerii veniturilor, în mod ad-hoc, în cantități mici, unor potențiali cumpărători, și în condiții de concurență specifice pieței menționate.

Considerăm că, datorită obligativității APIA pentru fermierii persoane fizice care beneficiază de plăți directe care depășesc quantumul de 5.000 euro anual să fie înregistrați la Oficiul Național al Registrului Comerțului, majoritatea fermierilor se vor organiza conform OUG 44/2008 din 16 aprilie 2008 fiind forma cea mai simplă de organizare.

Apreciem că, exploatațiile agricole din România se clasifică în două categorii: exploatații agricole fără personalitate juridică și exploatații agricole cu personalitate juridică. În componența exploatațiilor agricole cu personalitate juridică intră și structurile prevăzute de Legea 31/1990, Legea 36/1991, Legea 566/2005.

Un alt obiectiv propus a fost studierea evoluției structurilor agricole și reținerea experienței unor țări din U.E, concluzionând că:

La începutul anului 2015, România se situează mult în urma țărilor din Vestul Europei în privința dezvoltării sectorului asociativ în domeniul agriculturii, atât în ceea ce privește diversitatea, cât și prezența pe piață.

O experiență interesantă pentru producătorii de legume din țara noastră o oferă exemplul unui grup de producători din Ungaria care a creat o cooperativa de depozitare și comercializare a produselor, precum și de aprovizionare cu inputuri a membrilor acesteia.

Experiența franceză este de reținut pentru agricultura românească, excesiv fărâmițată din punct de vedere teritorial. Scurtarea perioadei de transformare a unor exploatații agricole de semisubzistență în exploatații viabile și modernizarea generală a întregului sistem fermier necesită măsuri de ajustare structurală printr-o legislație națională specifică. Numai sprijinul comunitar nu este suficient. Managementul acestui proces este greu de înfăptuit și necesită mult profesionalism în luarea și implementarea deciziilor.

Ultimul obiectiv secundar supus cercetării și anume studierea strategiei guvernamentale de dezvoltare și eficientizare a agriculturii României în viitor, a permis punerea în evidență a unor aspect utile pentru această ramură a producției materiale.

Opinia noastră cu privire la Cadrul național strategic pentru dezvoltare durabilă a sectorului agroalimentar și a spațiului rural în perioada 2014-2020-2030 este că are o importanță deosebită având în vedere că asigurarea securității alimentare trebuie să fie una dintre prioritățile oricărui guvern.

În urma analizării obiectivelor secundare desprindem obiectivul principal al cercetării pentru acest capitol și anume stabilirea poziționării agriculturii României în perioada actuală, compartiv cu agricultura unor state din U.E., precum și perspectivele de dezvoltare în agricultură

Părerea noastră este că, în țările membre UE cooperația agricolă s-a dezvoltat și perfecționat prin Politica Agricolă Comună, iar prin reformele pe care le-a promovat s-a urmărit realizarea cadrului legislativ și organizatoric pentru susținerea agriculturii și a agricultorilor, pentru a produce cantitativ și în condiții de calitate, pentru asigurarea autoconsumului, a disponibilităților pentru export, în condiții de eficiență economică și în concordanță cu cerințele impuse de protecția mediului.

Considerăm că, țările Uniunii Europene au beneficiat de politici rurale prin care s-a sprijinit procesul de dezvoltare a exploatațiilor agricole, pe când în România, nu a existat o politică coerentă de atragere a capitalului în exploatații agricole comerciale și eficiente, persistând structuri productive fărâmițate, neeficiente, cu producție destinată consumului propriu și mai puțin pieței. Această stare de fapt s-a datorat inexistenței unei strategii de restructurare și dezvoltare în agricultură, accentuării gradului de îmbătrânire a populației și a unui sistem incoerent de creditare și finanțare.

Părerea noastră este că, printr-un cadru legislativ adecvat de organizare a cooperativelor agricole de tip occidental s-ar îmbunătăți colectarea, depozitarea, înregistrarea și valorificarea produselor agricole, cu consecințe benefice asupra prevenirii evaziunii fiscale și calității produselor la consumator.

Valorificând informațiile din articolele științifice internaționale studiate observăm că, nu putem vorbi de o dezvoltare spectaculoasă a entităților agricole din țările U.E, având posibilitatea printr-o politică coerentă să ne apropiem de agricultura țărilor din U.E.

Propunem autorităților competente, respectiv MADR și structurilor subordonate, elaborarea unei strategii care să facă posibilă trecerea cât mai rapidă de la exploatația agricolă familială (de subzistență) la exploatația de tip comercial, care să fie bazele cooperativelor agricole moderne, orientate spre piață.

Totodată propunem, utilizarea eficientă și la timp a fondurilor nerambursabile în perioada 2018-2020.

De asemenea, din cercetare a rezultat necesitatea, utilitatea și eficiența utilizării fondurilor nerambursabile, dar și impulsionearea acordării acestora pentru ramura producției agricole.

CAPITOLUL 2

ASPECTE PRIVIND STRUCTURA ORGANIZATORICĂ A ACTIVITĂȚILOR EXPLOATAȚIILOR AGRICOLE ȘI IMPACTUL LOR ASUPRA MANAGEMENTULUI FINANCIAR CONTABIL

Obiectivul cercetării pentru acest capitol este identificarea activităților din exploatațile agricole și influența lor asupra sistemului financiar contabil.

Cercetarea este ghidată de un set de obiective menite să relaționeze într-o manieră științifică problematica agriculturii României, desprinzându-se obiectivele operaționale urmărite care vizează:

Trasarea cadrului general privind structura organizatorică a producției vegetale și a producției zootehnice și implicațiile lor asupra sistemului financiar contabil.

Studierea datelor statistice;

Studierea altor activități desfășurate în exploatațile agricole românești.

În vederea atingerii obiectivelor propuse au fost consultate materiale bibliografice, formate preponderent statistici internaționale, studii de specialitate publicate în literatura de specialitate românească și internațională, cărți precum și surse legislative sau surse disponibile pe site-uri.

În acest scop, au fost angrenate metode și tehnici de cercetare științifică, și anume:

- Culegerea, ordonarea, gruparea și compararea datelor statistice obținute din studiul datelor statistice.
- Analiza comparativă, utilizată în compararea activităților exploataților agricole din România, cu activitățile exploataților agricole a unor state membre UE;

2.1. Conceptul de organizare în entitățile agricole

Orice activitate pentru a fi desfășurată, cu atât mai mult, o entitate economică impune un anumit mod de organizare economică.

Componentele organizării sunt importante și semnificative asupra activității economice a exploatațiilor agricole, și se referă la: asigurarea și organizarea utilizării mijloacelor tehnice, a forței de muncă, alegerea structurilor de producție și a sistemelor de producție în cultura plantelor și în creșterea animalelor, ținând seama de exigențele unei agriculturi moderne și durabile, care produce pentru piață, dar și de condițiile pedoclimatice.

În accepțiunea modernă, se pune un mare accent pe organizare, aceasta urmând să ofere un cadru propice pentru îmbunătățirea funcționalității oricărei unități economice.

Exploatația agricolă, abordează organizarea sub mai multe aspecte, comparativ, cu o gospodărie familială sau cu altă formă de exploatație, inclusiv în ceea ce privește delimitarea unor subdiviziuni cu caracter de execuție, de servire a precedentelor sau funcțional (procesul poate fi întâlnit, și în societățile agricole, create potrivit Legii 36/1991, privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură).

Modul de compartimentare a societății agricole, raționalitatea acesteia contribuie la o bună punere în valoare a resurselor de care dispune. În acest context, solicită decizii fundamentate aspecte, cum sunt: numărul, felul și dimensiunea compartimentelor, ca locuri în care se desfășoară activități specifice de execuție, de servire sau funcționale.

În mod sintetic, exercitarea funcției de organizare a managementului unității asigură crearea subsistemelor sale, aflate în relații strânse, manifestarea corespunzătoare a fiecăruia, asigurând funcționarea și viabilitatea sistemului în ansamblul său. Activitatea de organizare poate fi privită la nivelul entității, dar și al principalelor sale componente, menite să dea viață funcțiilor acesteia, cu referire directă la ferme, sectoare.

Organizarea muncii trebuie avută în vedere, cu referire la: formele de organizare a muncii, a proceselor de muncă, la studiul muncii etc. Pe această bază se obțin informații utile în ceea ce privește estimarea disponibilităților și calculul necesităților de forță de muncă, folosirea timpului de muncă, creșterea productivității muncii etc.

Sunt componente ale activității care se regăsesc în orice exploatare în funcție de complexitatea proceselor pe care le desfășoară, de modul în care se percep problemele de organizare și de alte elemente specifice, generate de tipul și forma sa.

2.2. Activitatea privind creșterea animalelor în exploatarea din România în comparație cu unele țări U.E și implicațiile ei asupra sistemului financiar – contabil

2.2.1. Zootehnia în date statistice în România și unele țări europene

“Producția zootehnică are drept scop creșterea animalelor. Zootehnia este știința care are ca obiect cunoașterea, reproducerea, creșterea, alimentația, ameliorarea și exploatarea animalelor domestice.”(Academia Romana, Institutul de lingvistică”Iorgu Iordan” :1190)

“ Această ramură a agriculturii este structurată astfel:

- grupa animalelor domestice : creșterea bovinelor, creșterea ovinelor, creșterea porcinelor; creșterea caprinelor, creșterea cabalinelor, creșterea păsărilor, creșterea iepurilor și animalelor de blană;
- apicultura : creșterea familiilor de albine;
- sericicultura : creșterea și înmulțirea viermilor de mătase;
- acvacultura : creșterea peștilor și altor viețuitoare acvatice.”(Legea 192/2001)

Analiza producției agricole animale și decalajele existente față de celelalte state membre ale U.E este realizată din punct de vedere al efectivelor, producției fizice și a celei pe locuitor, consumului mediu lunar, gradului de autoaprovizionare, importurilor, precum și al nivelului valorii producției agricole.

Situația efectivelor de animale și păsări este pusă în evidență în tabelul 2.2.1.1 din conținutul lucrării.

În anul 2017 față de anul precedent efectivele de ovine și caprine au crescut, iar efectivele de bovine, de porcine și de păsări au scăzut.

**Tabelul 2.2.1.1 Efectivele de animale și păsări existente la
1 decembrie 2017 comparativ cu 1 decembrie 2016**

mii capete

	1 decembrie 2016	1 decembrie 2017^{*)}	Diferențe (+) anul 2017^{*)} față de anul 2016
Bovine – total	2049.7	2011.1	-38.6
din care:			
- vaci, bivolițe și juninci	1314.9	1294.8	-20.1
Porcine – total	4707.7	4406.0	-301.7
din care:			
- scroafe de prăsilă	361.2	349.9	-11.3
Ovine și caprine - total	11358.6	11485.1	+126.5
din care:			
- oi, mioare și capre	8730.5	8833.9	+103.4
Păsări – total	75689.9	73288.7	-2401.2
din care:			
- păsări ouătoare adulte	40833.1	38312.1	-2521.0

^{*)} Date provizorii

Sursa: Anuarul statistic al României 2017

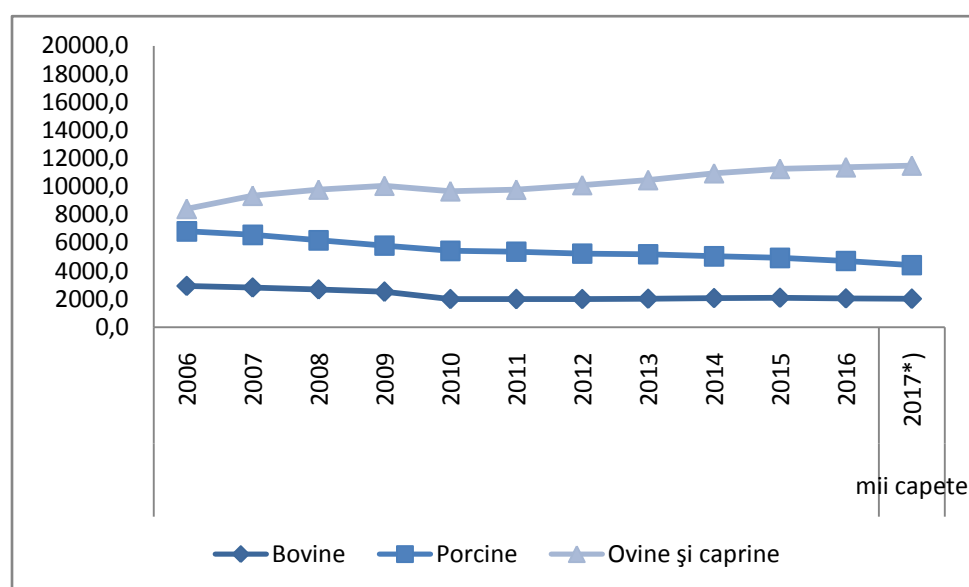
Din datele statistice prezentate mai sus, se poate constata că dintre categoriile de animale și păsări, doar categoria Ovine și caprine înregistrează creșteri în perioada analizată 2016-2017, în rest toate celelalte categoriile au înregistrat reduceri destul de semnificative în perioada analizată 2016-2017. Astfel, constatăm că volumul total al ovinelor și caprinelor înregistrează o creștere în mărime absolută de aprox. 127 capete, reprezentând o creștere procentuală nesemnificativă (de aprox. 1%)

De asemenea, numărul total de bovine a scăzut în anul 2017 comparativ cu anul 2016 cu aprox. 39 unități, reprezentând o scădere procentuală de aprox. 2%. De asemenea efectivul matcă (reprezentat de vaci pentru lapte, bivolițe pentru reproducție și juninci pentru reproducție) a scăzut în aceeași perioadă cu aprox. 20 capete, respectiv cu aprox. 2%. O scădere destul de accentuată atât în mărime absolută (cu aprox. 302 capete) cât și relativă (aprox. 6%) se înregistrează la categoria Porcine.

În ceea ce privește evoluția numărului de păsări, această categorie înregistrează scăderea cea mai mare în mărime absolută (de aprox. 2401 capete), reprezentând însă o scădere de doar 3% în mărime relativă. În cadrul păsărilor, la categoria păsări ouătoare adulte, scăderea înregistrată este chiar mai accentuată, respectiv de 2521 capete, reprezentând o scădere cu aprox. 6%

Evoluția efectivelor de animale în perioada 2006 – 2017

Grafic 2.2.1.1 Evoluția efectivelor de animale în România, perioada 2006-2017



Sursa: Prelucrare proprie, pe baza datelor provenite din Anuarul Statistic al României 2017

Din statisticile disponibile pentru România privind evoluția efectivelor de animale pentru perioada 2006-2017, se poate constata că efectivele de bovine au scăzut sistematic în perioada 2006-2011 atingând nivelul de 1988,9 mii capete, după care începând cu anul 2011, efectivele de bovine s-au menținut la un nivel aproximativ constant. Pe întreaga perioadă analizată 2006-2017, efectivul de bovine înregistrează o scădere de aprox. 30%. Considerăm că, acest fapt se datorează legislației permissive privind exportul femelelor bovine apte pentru reproducție, precum și a altor cauze care împreună au generat scăderea numărului de bovine la nivelul perioadei analizate.

Efectivele de porcine înregistrează o scădere sistematică de la an la an, înregistrând o scădere totală de aprox. 35% pe întreaga perioadă analizată 2006-2017. Considerăm că o cauză principală ce a determinat acestei scăderi este reprezentată de lipsa unei strategii naționale în acest domeniu.

Singura categorie de animale care înregistrează creștere în perioada 2006-2017 este reprezentată de categoria Ovine și caprine. Astfel, numărul de de ovine și caprine atinge în anul 2017 nivelul de 11485,1 mii capete, reprezentând o creștere cu aprox. 37% în anul 2017 comparativ cu anul de bază 2006. Apreciem că principala cauză care a condus la creșterea numărului de capete de ovine este reprezentată de politicile guvernamentale de încurajare a acestui sector precum și de condițiile pedoclimatice favorabile.

Efectivele de animale și densitatea acestora la 100 ha teren, în România și în unele State Membre ale Uniunii Europene, la sfârșitul anului 2017

Datele statistice prezentate în Anuarul statistic al României (2017) evidențiază faptul că România se află în topul primelor zece țări din Uniunea Europeană, la categoria efectivelor de bovine după Franța, Germania, Regatul Unit, Irlanda, Spania, Italia, Polonia, Olanda și Belgia. Un loc mai puțin onorabil este înregistrat însă de România în ceea ce privește densitatea la 100 ha teren. La această categorie, România se află pe un loc codaș, de 20 din 22 de țări prezentate, situându-se după Grecia și Bulgaria.

Tot un loc fruntaș, respectiv topul primelor zece țări din Uniunea Europeană, este înregistrat de România la efectivele de porcine, după Spania, Germania, Franța, Danemarca, Olanda, Polonia, Italia, Belgia și Marea Britanie. Dacă este însă să reconsiderăm acest top după densitatea la 100 ha teren, din nou țara noastră coboară în clasament, ocupând doar locul 17 din 22 de țări prezentate.

La categoria Ovine și caprine, România ocupă un loc foarte bun în cadrul țărilor din Uniunea Europeană, respectiv locul patru, după Marea Britanie, Spania și Grecia. Dacă se ia în considerare densitatea acestei categorii la 100 ha teren, țara noastră de asemenea își păstrează un loc fruntaș în top, ocupând locul cinci din cele 14 țări prezentate, urmând țări dezvoltate ca Grecia, Marea Britanie, Spania și Olanda.

Opinia noastră cu privire la activitatea zootehnică a României și căile de evoluție este următoarea:

- Trecerea la sistemul de creștere a animalelor de tip industrial cu un grad ridicat de concentrare a efectivelor de înaltă productivitate, cu tehnologii bazate pe o alimentație științifică și pe mecanizarea, automatizarea și informatizarea producției.
- Aplicarea unor sisteme de întreținere în stabulație prin care animalele să fie furajate în adăposturi tot timpul anului pe bază de norme de furajare științific determinate.
- Îmbunătățirea structurii efectivelor de animale prin reproducția acestora cu material de valoare biologică ridicată și specializată (lapte, carne) și practicarea încrucișărilor industrial pentru obținerea de produși valoroși.
- Aplicarea unor sisteme de furajare care să asigure o optimizare a structurii sortimentale cantitativ și calitativ și utilizarea balanțelor furajere ca instrument managerial;
- Limitarea exportului animalelor cu valoare biologică ridicată.

2.2.2 Aplicație practică privind implicațiile activității zootehnice asupra managementului financiar contabil

Entitatea agricolă ISCIPL SRL desfășoară activități de creștere porci pentru carne și piele.

În luna iunie se achiziționează:

- 200 cap. porci pentru carne, 50 lei/cap., greutate totală la achiziție 4.000 kg; preț de achiziție, 10.000 lei.
- 50 buc. porci și scroafe pentru reproducție, 250 lei/buc., 12.500 lei, greutate la achiziție 4200 kg.

Înregistrarea achiziției animalelor de la furnizori, conform facturii și formularelor de mișcare a animalelor

%	=	401	<u>27.900 lei</u>
217/analitic porci reproducție		Furnizori	12.500 lei
Active biologice productive			
361			10.000 lei
Active biologice de natura stocurilor/ analitic porci			
4426			5.400 lei
TVA deductibilă			

Porcii de reproducție se amortizează pe parcursul a trei ani.

Porcii pentru carne se îngrașă până când ating o greutate medie de 90 - 100 kg/buc.

Înregistrarea amortizării lunare a animalelor pentru reproducție (12.500 lei/36 luni = 347,2 lei/lună), conform situației de calcul a amortizării

6811	=	2817	347 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea activelor biologice productive	

Sporul de creștere în greutate pentru **porcii achiziționați pentru carne** se determină lunar, prin cântărire, conform procesului verbal de cântărire.

În cursul lunii iunie se înregistrează următoarele cheltuieli:

- hrană pentru porci reproducători: 10.000 lei;
- hrană pentru porci de carne: 23.000 lei;
- salarii directe: 6.300 lei;
- utilități: 3.200 lei;
- curățenie: 750 lei;
- servicii veterinare pentru reproducători: 500 lei;
- servicii veterinare animale pentru carne: 1.500 lei.

Înregistrarea cheltuielilor în contabilitate

Consumul de furaje, conform bonurilor de consum

6026	=	3026	33.000 lei
Cheltuieli privind furajele		Furaje	

Cheltuielile cu drepturile salariale conform statelor de plată

641	=	421	6.300 lei
Cheltuieli cu salariile personalului		Personal - salarii datorate	

Înregistrarea cheltuielilor cu utilitățile conform facturilor

%	=	401	<u>3.968 lei</u>
605		Furnizori	3.200 lei
Cheltuieli privind energia și apa			
4426			768 lei
TVA deductibilă			

Înregistrarea cheltuielilor cu materialele de curățenie, conform bonurilor de consum

%	=	401	<u>930 lei</u>
604		Furnizori	
Cheltuieli privind materialele			
nestocate			750 lei
4426			180 lei
TVA deductibilă			

Înregistrarea cheltuielilor cu serviciile veterinare, conform facturii

628	=	401	2000 lei
Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți		Furnizori	

La finele primei luni, se cântăresc porcii pentru carne și se constată o greutate totală de 6.000 kg, conform procesului verbal de cântărire de la sfârșitul lunii.

Sporul de greutate al porcilor în această lună este de 2.000 kg (6.000 kg — 4.000 kg).

Cheltuielile repartizate pentru determinarea costului sporului de greutate:

Cheltuieli directe:

- Hrană: 23.000 lei
- Salarii: 6300 lei x 200/250 = 5.040 lei
- Servicii veterinare: 1.500 lei

Total cheltuieli directe aferente animalelor crescute pentru carne: 29.540 lei.

Cheltuieli directe aferente reproducătorilor:

- Hrană: 10.000 lei
- Salarii: 6.300 lei x 50/250 = 1.260 lei
- Servicii veterinare: 500 lei

Total cheltuieli directe aferente animalelor crescute pentru carne: 11.760 lei.

Cheltuielile indirecte repartizate asupra animalelor crescute pentru carne, în baza cheii de repartizare, respectiv totalul cheltuielilor directe:

- Utilități: 3.200 lei
- Materiale de curățenie: 750 lei

Total cheltuieli indirecte: 3.950 lei.

$$K = 3.950 / (29.540 + 11.760) = 0,095$$

Cheltuieli indirecte aferente animalelor crescute pentru carne: 29.540 lei x 0,095 = 2.806 lei.

Total cheltuieli aferente animalelor crescute pentru carne 29.540 lei + 2.806 lei = 32.346 lei.

Înregistrarea sporului de greutate din cursul lunii conform procesului verbal de cântărire

$$361 \text{ /analitic porci} = 711 \quad 32.346 \text{ lei}$$

Active biologice de natura stocurilor Venituri aferente costurilor stocurilor de produse

Înregistrările se repetă lunar.

În luna decembrie

Porci pentru carne:

Contul 361/analitic porci prezintă un sold debitor de 205.000 lei.

Greutatea totală a animalelor este de 18.500 kg carne, sporul de greutate este de 18.500 kg - 4.000 kg = 14.500 kg.

Porcii sunt sacrificați, se obține carne și piele.

Cost standard carne: 10,2 lei/kg.

Cost standard piele: 3 lei/kg.

Prețul de vânzare al unui kg de carne este de 17,5 lei/kg.

Prețul de valorificare al pielii este de 5 lei/kg.

Cheltuielile cu sacrificarea animalelor, obținerea avize sanitare veterinare, tranșare etc.: 7.000 lei. Aceste costuri se adaugă la costul de producție al cărnii ca și cheltuieli directe.

Înregistrarea cheltuielilor cu serviciile prestate conform facturii

628	=	401	7.000 lei
Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți		Furnizori	

Costul total al cărnii: 205.000 lei + 7.000 lei = 212.000 lei.

Reflectarea în contabilitatea financiară a obținerii produselor finite: considerat produs principal carne, produs secundar piele.

Înregistrarea obținerii a 16.800 kg carne, cost standard 16.800 kg x 10,2 lei/kg = 171.360 lei

%	=	711	<u>212.000 lei</u>
347		Venituri aferente costurilor	171.360 lei
Produse agricole		stocurilor de produse	
348			40.640 lei
Diferențe de preț la produse			

Înregistrarea obținerii a 400 kg produse reziduale la cost standard de 3 lei/kg lei

346	=	711	1.200 lei
Produse reziduale		Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	

Descărcarea de gestiune a porcilor sacrificați:

Costul de achiziție: 10.000 lei

Sporul în greutate: 205.000 lei - 10.000 lei = 195.000 lei

%	=	361	<u>205.000 lei</u>
606		Active biologice productive/analitic porci	10.000 lei
		Cheltuieli privind animalele și păsările	
711			195.000 lei
		Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	

Vânzarea producției de carne la prețul de 17,5 lei/kg și a pielii la prețul de 5 lei/kg, conform facturii

16.800 kg x 17,5 = 294.000 lei

400 kg x 5 lei/kg = 2.000 lei

4111	=	%	<u>367.040 lei</u>
Clienți		701	294.000 lei
		Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor	
		703	2.000 lei
		Venituri din vânzarea produselor reziduale	
		4427	71.040 lei
		TVA colectată	

Descărcarea de gestiune a produselor principale și secundare vândute conform facturii

711	=	%	<u>212.000 lei</u>
-----	---	---	--------------------

Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	347	171.360 lei
	Produse agricole	
	348	40.640 lei
	Diferențe de preț la produse	
711	=	346 1.200 lei
Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	Produse reziduale	

Referitor la purceii obținuți de la scroafele pentru reproducție au generat următorul tratament contabil:

În luna decembrie în cazul exemplificat s-au obținut din fătări conform actului de fătare 15 purcei, evaluați la cost standard de 15 lei/animal.

Animalele se cântăresc și se înregistrează greutatea acestora, pentru a se putea determina ulterior sporul de creștere în greutate.

Valoarea totală a purceilor din producție proprie evaluați la cost standard este: 15 buc. x 15 lei/buc. = 225 lei.

	Înregistrarea obținerii purceilor din producție proprie evaluați la cost standard	
361	=	711 225 lei
Active biologice productive	Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	

Reiterăm faptul că, o particularitate a agriculturii este reprezentată de utilizarea în procesul de producție a organismelor vii (plantele și animalele), care sunt considerate drept adevărate „mașini vii”.

Totodată, considerăm că, zootehnia prezintă anumite particularități, cu influențe majore asupra sistemului financiar contabil, cum ar fi:

- animalele pot fi folosite succesiv, atât ca mijloace de muncă, obiecte ale muncii și bunuri de consum, reflectându-se diferit în contabilitate și aplicându-se un tratament contabil diferit;

- pentru asigurarea reînnoirii efectivului și implicit pentru continuitatea producției, se impune necesitatea menținerii unui anumit număr din efectivul de animale, corespunzător condițiilor naturale de reproducție, specifice fiecărei specii de animale, generând un tratament contabil corespunzător;
- uzura animalelor nu începe din momentul în care acestea se folosesc ca mijloace de producție, ci mult mai târziu, corespunzător curbelor biologice ale producției, ceea ce nu asigură o concordanță cu reglementările legale în vigoare, în sensul că se calculează și înregistrează amortizarea din momentul trecerii la turma de bază, dar fizic nu concordă cu reflectarea scriptică;
- animalele nu pot fi supuse unor înlocuiri parțiale, cum se procedează la alte mijloace de producție (mașini, construcții, clădiri), de aceea durata de folosire a acestora este determinată de legile biologice specifice fiecărei specii. După ce durata de exploatare (folosire) a trecut, animalele „uzate“ sunt reformate și se înlocuiesc cu altele noi, presupunând un tratament financiar contabil specific și sursă de finanțare diferențiată.

2.3 Activitatea privind cultivarea plantelor în exploatațiile agricole din România și în unele țări vest europene și impactul ei asupra sistemului financiar contabil

2.3.1 Producția vegetală în date statistice în România și unele țări europene

Producția vegetală reflectă sistemul de creștere a uneia sau mai multor plante, cu scopul obținerii unor produse agricole și cuprinde următoarele componente:

- cultura plantelor de câmp: cereale pentru boabe, plante textile, plante uleioase, plante pentru alte industrializări, plante medicinale și aromate, plante de nutreț, plante pentru producerea de semințe și plante cultivate în câmpuri experimentale;
- cultura de pășuni și fânețe;
- legumicultura: plante agricole pentru rădăcini, plante legumicole pentru tuberculi, plante legumicole pentru bulbi și tulpini false cu frunze verzi, plante legumicole din grupa verzei, plante legumicole pentru frunze, plante legumicole pentru fructe, plante legumicole pentru păstăi și capsule, plante legumicole curcubitacee, plante legumicole aromatice și condimentare și plante legumicole perene;
- pomicultura ;
- viticultura ;
- floricultura;
- silvicultura și cultura ciupercilor.

Producția agricolă vegetală a crescut în anul 2017 față de anul 2016, la toate culturile, urmare a condițiilor climaterice favorabile dar și a înzestrării tehnice a entităților specializate din domeniu, aspect detaliat în tabelul 2.3.1.1.

Suprafața cultivată a crescut la leguminoase pentru boabe, plante uleioase, sfeclă de zahăr și a scăzut la cereale pentru boabe, cartofi și legume.

Producția agricolă vegetală a crescut în anul 2017, comparativ cu anul precedent, la principalele culturi (cereale pentru boabe, leguminoase pentru boabe, plante uleioase, sfeclă de zahăr, cartofi și legume).

Tabelul 2.3.1.1: Suprafața cultivată și producția principalelor culturi

	Suprafața cultivată -mii ha-		Producția -mii tone-		Diferențe (±) anul 2017 ²⁾ față de anul 2016	
	2016	2017 ²⁾	2016	2017 ²⁾	-mii ha-	-mii tone-
Cereale pentru boabe	5487	5107	21765	24464	-380	2699
din care:						
-grâu	2138	2027	8431	9877	-111	1446
-orz și orzoaică	482	443	1817	1857	-39	40
-ovăz	170	166	381	408	-4	27
-porumb boabe	2581	2402	10746	14326	-179	3580
Leguminoase pentru boabe	59	116	99	291	57	192
Plante uleioase	1629	1741	3597	4657	112	1060
din care:						
-floarea soarelui	1040	986	2032	2913	-54	881
-soia boabe	127	151	263	365	24	102
-rapiță	456	598	1293	1672	142	379
Sfeclă de zahăr	25	27	1012	1115	2	103
Cartofi	182	168	2690	3129	-14	439
Legume¹⁾	228	224	3358	3631	-4	273

¹⁾ *Cuprinde suprafața cultivată și producția de legume cultivate în câmp, sere și solarii și în grădinile familiale*

²⁾ *Date provizorii.*

Sursa: Anuarul statistic al României 2017

În ceea ce privește suprafața cultivată de cereale pentru boabe, se constată o scădere de aprox. 7% în anul 2017 comparativ cu anul anterior 2016, în condițiile în care producția acestora a înregistrat o creștere de aprox. 12%. Situația este explicată de creșterea randamentelor la hectar (producția medie la hectar), ceea ce a generat o creștere a producției de cereale pentru boabe.

În cadrul categoriilor de cereale pentru boabe, remarcăm faptul că suprafața cultivată cu porumb boabe reprezintă aproape jumătate (respectiv 47%) în cadrul suprafeței totale cultivate de cereale pentru boabe. Pe locul imediat următor, se situează suprafața cultivată cu grâu, reprezentând o pondere de aprox. 40% în totalul suprafeței cultivate de cereale pentru boabe. Pe tipuri de producții de cereale pentru boabe cultivate în România, constatăm că se înregistrează

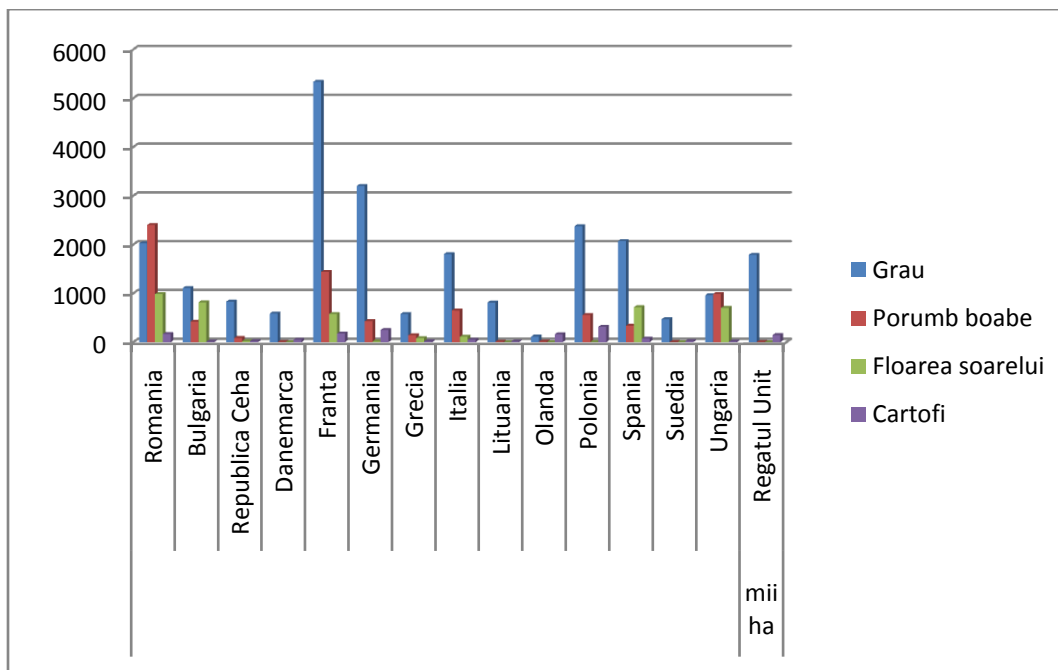
creșteri la toate categoriile în anul 2017 comparativ cu anul anterior. Astfel, cea mai mare creștere, de aprox. 33,3% se înregistrează la producția de porumb, urmată de producția de grâu (creștere cu aprox. 17%), ovăz (creștere cu 7%) și pe ultimul loc se afla producția de orz și orzoaică (creștere doar cu aprox. 2%).

Leguminoase pentru boabe: Producția a crescut de aproape 3 ori, ca urmare atât a creșterii suprafeței cultivate, cât și a randamentului la hectar, față de anul precedent.

Plante uleioase: Producția a crescut cu 29,5%, datorită atât creșterii suprafeței cultivate (+6,9%), cât și a randamentelor la hectar. Creșteri ale producției s-au înregistrat la floarea soarelui (+43,4%), soia boabe (+38,8%) și rapiță (+29,3%).

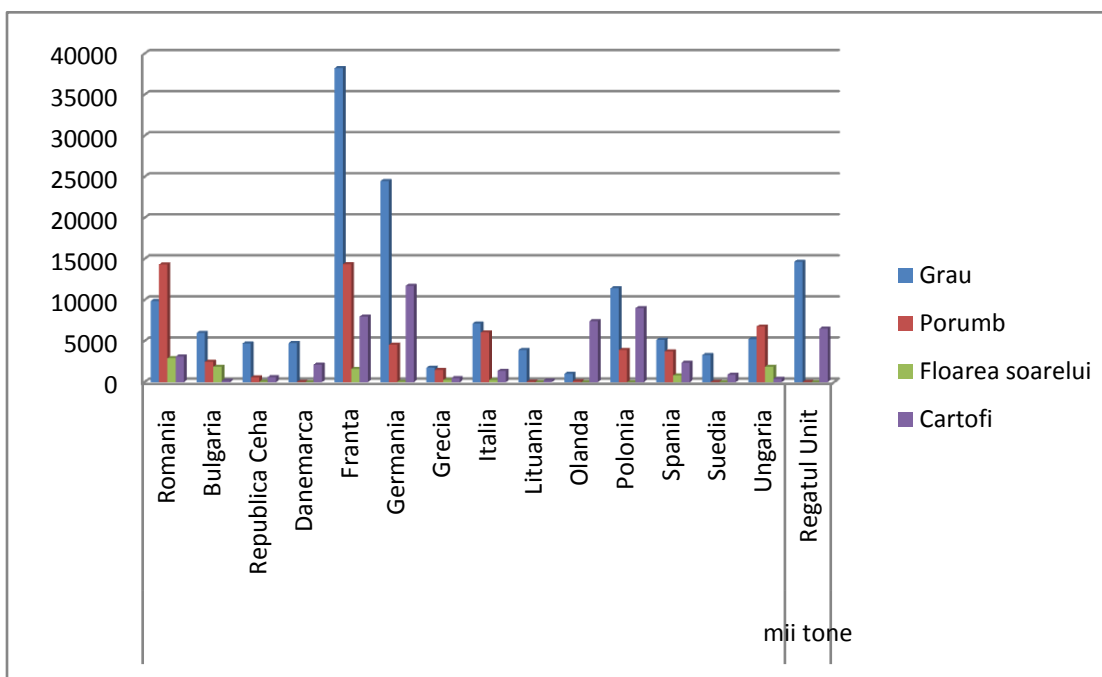
Sfecla de zahăr: Producția a crescut cu 10,2%, ca urmare în principal a creșterii suprafeței cultivate cu (8,0%), față de anul precedent. Cartofi Producția a crescut cu 16,3%, datorită creșterii randamentului la hectar, deși suprafața cultivată a scăzut (-7,7%), față de anul precedent.”(Anuarul statistic al României 2017)

Grafic 2.3.1.1: Suprafețele cultivate la grâu, porumb, floarea soarelui și cartofi, în România și în unele State Membre ale Uniunii Europene, în anul 2017 – date provizorii



Sursa: Prelucrare proprie pe baza datelor preluate din Anuarul Statistic al României (2017)

Grafic 2.3.1.2: Producțiile realizate la grâu, porumb, floarea soarelui și cartofi, în România și în unele State Membre ale Uniunii Europene, în anul 2017 – date provizorii



Sursa: Prelucrare proprie pe baza datelor preluate din Anuarul Statistic al României (2017)

Din graficele prezentate mai sus, se poate constata faptul că, între țările Ununii Europene, România ocupă locurile primele două locuri fruntașe la categoriile floarea soarelui și porumb în luând în considerare atât suprafața cultivată cât și producția realizată. Un loc fruntaș cinci este ocupat de România și la producția și suprafața cultivată de grâu, urmând țări dezvoltate ca Franța, Germania, Marea Britanie sau Spania. De asemenea, la cartofi, România ocupă locul patru la suprafața cultivată urmând Polonia, Germania, Franța și locul șase la producția realizată, după Germania, Polonia, Franța, Olanda, Marea Britanie.

2.3.2 Aplicație practică privind implicațiile activității de cultivare a plantelor asupra sistemului financiar contabil

Entitatea agricolă COMCEREAL este persoană juridică română, înființată conform Legii 31/1990 privind societățile, care aplică sistemul de contabilitate adoptat prin Legea contabilității 82/1991 republicată și a prevederilor OMFP 1802/2014.

Aceasta are ca obiect de activitate producția de porumb.

În acest sens, exemplificăm cheltuielile efectuate cu cultura porumbului:

- arătură efectuată de un terț în sumă de 10.000 lei;
- achiziții semințe în sumă de 50.000 lei;
- ierbicidat în sumă de 5.000 lei;
- manoperă 25.000 lei.

Producția este vândută către un client cu suma de 100.000 lei, în regim de taxare inversă, pe considerentul că, ambii operatori economici sunt înregistrați în scopuri de TVA în România.

Pentru această entitate, înregistrările contabile pentru determinarea costului de producție pentru această cultură agricolă, făcând abstracție de alte elemente de cost, sunt următoarele:

1. Înregistrarea cheltuielilor cu lucrările de arătură efectuată de un terț la data de 02.12.2015 în sumă de 10.000 lei, conform facturii:

628 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți” = 401 „Furnizori” 10.000 lei

2. Înregistrarea consumului de semințe pentru cultura de porumb la data de 08.03.2016 în sumă de 50.000 lei:

6025 „Cheltuieli privind semințele și materiale de plantat” = 3025 „Semințe și materiale de plantat” 50.000 lei

3. Înregistrarea consumului de ierbicide pentru cultura de porumb la data de 10.04.2016 în sumă de 5.000 lei:

6028 „Cheltuieli cu alte materiale consumabile” = 3028 „Alte materiale consumabile” 5.000 lei

4. Cheltuielile cu drepturile salariale conform statelor de plată 25.000 lei:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului” = 421 „Personal salarii datorate” 25.000 lei.

Total cost de producție = 90.000 lei, conform fișei de postcalcul întocmită de compartimentul contabilității manageriale.

Înregistrarea producției obținute la data de 01.10.2016, conform notelor de predare produs

347 „Produse agricole” = 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” 90.000 lei.

Vânzarea producției la data de 22.11.2016, conform facturilor:

4111 „Clienți” = 7017 „Venituri din vânzarea produselor agricole” cu suma de 100.000 lei.

Scăderea din gestiune a producției de porumb vândute:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = 347 „Produse agricole” 90.000 lei.

Atât în cazul practic exemplificat, cât și din doctrina contabilă, dar mai ales din experiența practică rezultă particularitățile sectorului vegetal cu impact decisiv asupra managementului financiar contabil din aceste entități, și anume:

- o primă particularitate a agriculturii, care o deosebește de celelalte ramuri ale producției materiale, o constituie folosirea pământului ca principal mijloc de producție, fără existența pământului, producția agricolă fiind de neconceput;
- deși pământul constituie principalul mijloc de producție în agricultură, acesta nu se supune amortizării și nu grevează costul produselor agricole obținute, efectuându-se doar cheltuieli cu exploatarea acestuia, deci nu necesită cheltuieli cu amortizarea.
- o altă particularitate se referă la sintetizarea și transformarea energiei cinetice a soarelui în energie potențială, proces care are loc pe baza fotosintezei din plantele verzi. Animalele retransformă plantele, utilizate ca hrană, în materie organică necesară alimentației omului;

- procesul de reproducție economică se împletește în mod intim și permanent cu procesul de reproducție biologică (naturală);
- ca urmare a reproduției biologice, o parte din produsele finite, obținute în cadrul unui ciclu de producție, reprezintă mijloace pentru reluarea unui nou ciclu de producție;
- în agricultură, procesul de producție și rezultatele obținute, sunt încă sub influența directă sau indirectă a factorilor naturali;
- în agricultură există o neconcordanță între timpul de producție și timpul de muncă necesar pentru realizarea producției agricole;
- în agricultură, alocarea cheltuielilor de producție se face treptat, în ritmul cerut de procesul biologic, iar recuperarea lor se face, de regulă, o singură dată, în momentul recoltării și valorificării produselor;
- în cadrul aceluiași proces de producție, pe lângă produsele principale se obțin și cantități însemnate de produse secundare, cu consecințe asupra organizării evidenței și a metodelor de calculație a costurilor;
- produsele secundare obținute prezintă importanță, în primul rând, pentru hrana animalelor (paie, pleavă, vreji de leguminoase, coceni de porumb, etc.) și îngrășarea terenurilor agricole (gunoiul de grajd) iar în al doilea rând, ca materie primă pentru ramurile neagricole (industria hârtiei, pielăriei, zahărului, bunurilor de consum etc.), fapt care asigură și refacerea resurselor financiare ale fermelor;
- producția agricolă vegetală reclamă existența unui volum semnificativ de producție în curs de execuție sub forma produselor neterminate care trebuie distinct contabilizat, dar mai ales finanțat până la perioada de recoltare, vânzare și încasare a valorii acesteia, uneori chiar de la un an la altul.

2.4 Exporturile și importurile de produse agricole în date statistice și consecințele lor asupra balanței de încasări și plăți externe

Din datele statistice prezentate în Anuarul Statistic al României (2016), se desprinde faptul că, comerțul cu produse agroalimentare a înregistrat în anul 2016 un deficit de aprox. 557,4 milioane euro, reprezentând un nivel de peste șase ori mai mare comparativ cu deficitul înregistrat pentru anul 2015.

Adâncirea extrem de accentuată a acestui deficit înregistrat de comerțul cu produse agroalimentare în anul 2016 comparativ cu anul anterior, este explicată de ritmul mult mai rapid de creștere al importurilor de produse agroalimentare (respectiv de 11,8%) comparativ cu un ritm mult mai lent de creștere înregistrat pentru exporturile de produse agroalimentare (de aprox. 3,8%).

În totalul exporturilor de produse agroalimentare, o pondere majoritară de aprox. 60% este direcționată către țările Uniunii Europene, în timp ce importurile de produse similare provenind din țările membre se ridică la aprox. 3%.

Din datele statistice prezentate sunt evidente problemele cu care se confruntă România, impunându-se în opinia noastră măsuri concrete și urgent pentru ameliorarea acestei stări de fapt.

Situația exporturilor pe categorii de mărfuri

Potrivit datelor statistice furnizate de Anuarul Statistic al României (2016), în perioada 2015-2016, România a înregistrat creșteri ale exporturilor la anumite categorii de mărfuri agroalimentare, astfel:

1. exporturile la semințe de rapiță au înregistrat o creștere valorică de 248 de milioane de euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
2. exporturile de semințele de floarea-soarelui au crescut cu aprox. 37 milioane de euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
3. exporturile de animale vii din specia bovine sau crescut cu 32,5 milioane euro în anul 2016 comparativ cu anul 2015;

4. exporturile din preparate alimentare au înregistrat o creștere cu aprox. 25 milioane euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
5. exporturile de ciocolată au crescut cu aprox. 18,1 milioane de euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
6. exptrurile de produse de brutărie, patiserie și biscuiți au crescut cu aprox. 16,7 milioane de euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
7. exporturile de carne de porc au crecsut cu aprox. 14,1 milioane euro, în anl 2016 comparativ cu anul 2015;
8. exporturile de animale vii din specia ovine sau caprine au crecsut cu 12 milioane de euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
9. exporturile de carnați, salamuri și produse similare au crescut cu aprox. 7 milioane de euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015.

Diminuări ale volumului exporturilor s-au realizat la următoarele categorii de mărfuri, astfel (Anuarul statistic al României, 2016):

1. exporturile de porumb au scăzut aprox. 258 milioane euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
2. exporturile de țigări au scăzut cu aprox. 176,4 milioane de euro, euro în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
3. exporturile de orz au scăzut cu 107,3 milioane de euro, euro în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
4. exporturile de uleiul și srotul de floarea-soarelui, cu 41,9 milioane de euro, respectiv cu 26,9 milioane de euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
5. exportul de carne de pasăre a scăzut cu aprox. 21 milioane euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015.

Situația importurilor pe categorii de mărfuri

În ceea ce privește **importurile** de produse agroalimentare, România a înregistrat creșteri în anul 2016 comparativ cu anul 2015, la următoarele categorii de mărfuri (Anuarul statistic al României, 2016):

- importurile de carne au înregistrat o creștere valorică de aprox. 48 milioane Euro în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
- importurile de produsele de brutărie, patiserie și biscuiți au crescut cu 44 milioane de euro, Euro în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
- importurile de ciocolată au crescut cu 43 milioane de euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
- importurile de brânzeturi au crescut cu 39 milioane de euro comparativ cu anul 2015;
- importurile de preparate alimentare au înregistrat o creștere de 38 milioane de euro față de 2015;
- importurile de cafea au înregistrat o creștere de 27,9 milioane de euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
- importurile de citrice au înregistrat creșteri de aprox. 24 milioane de euro, în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
- importul de banane a crescut cu aprox. 17,2 milioane de euro, , în anul 2016 comparativ cu anul 2015;
- importul de carne de pasăre a crescut cu aprox. 15 milioane de euro față de anul 2015;
- importurile de lapte și smântână, au crescut cu aprox. 75 milioane de euro, comparativ cu anul 2015;
- importurile la tomate au crescut cu aprox. 17,3 milioane euro, comparaiv cu anul 2015.

Pe de alta parte, s-au înregistrat reduceri ale volumului importurilor la categoriile:

- șrot de soia, unde s-au înregistrat reduceri ale importurilor cu aprox. 73,6 milioane de euro;
- tutun brut, cu reduceri de 42,6 milioane de euro;
- animale vii din specia porcine, cu reduceri de aprox. 6,8 milioane de euro euro).

Considerăm că, după cum se poate observa din datele de mai sus, România exportă în principal produse agricole primare, cum ar fi: grâu, bovine vii, floarea soarelui și importă produse alimentare cum ar fi: produse de patiserie, mezeluri, produse lactate.

Evidențiem lipsa strategiilor guvernamentale pe termen mediu și lung în vederea susținerii lanțului alimentar, prin care să încurajeze producătorii să aducă valoare adăugată produselor agricole primare.

Susținem elaborarea unui cadru legal favorabil, pentru entitățile din agricultură, care să facă posibilă înființarea, silozurilor pentru depozitarea cerealelor, crescătoriilor de îngrășare a animalelor, abatoarelor și fabricilor de procesare a laptelui.

Menționăm că, pentru sfecla de zahăr sunt funcționale doar un număr restrâns de fabrici de zahăr.

2.5 Alte activități desfășurate în exploatațile agricole din România

2.5.1 Agricultura locală și vânzarea directă

Într-un raport al Comisiei către Parlamentul European și Consiliu privind argumentele în favoarea unui sistem de etichetare aplicabil agriculturii și vânzării directe se definesc:

- „agricultură locală” înseamnă producția de produse agricole și alimentare cu scopul de a le vinde într-o zonă suficient de apropiată de exploatarea de producție;
- „vânzarea directă” înseamnă vânzarea de către un agricultor direct unui consumator, fără intermediari în ceea ce privește vânzarea;
- „lanțurile scurte de aprovizionare cu alimente” înseamnă vânzarea de la un fermier la un consumator care implică un număr redus de intermediari;
- „sisteme alimentare locale” înseamnă că producția, prelucrarea, comercializarea și consumul de alimente au loc într-o zonă geografică de dimensiuni relativ mici.

Nu există o definiție uniformă a termenului „zonă locală”. Deși, diverse surse confirmă că acest termen înseamnă o zonă geografică relativ mică, nu există niciun acord cu privire la

distanță, aceasta variind între 20 și 100 km, de la punctul de producție. Ținând seama de interpretările răspândite date termenului de „zonă locală”, o definiție la nivelul UE ar părea arbitrară. În principal, consumatorul este cel care decide dacă un produs provine dintr-o „zonă locală” sau nu.

Opinia noastră este că, termenul de „zonă locală” depinde de organizarea administrativ teritorială a fiecărui stat membru UE (sat, comună, oraș, județ sau chiar zonă geografică).

În țara noastră agricultura și vânzarea direct este în mică măsură răspândită și încurajată de organelle administrative locale, deși avem exemple clare din țări ale U.E.

2.5.2 Agricultura ecologică

„Agricultură ecologică”, termen protejat și atribuit de U.E României pentru definirea acestui sistem de agricultură și este similar cu termenii „agricultură organică” sau „agricultură biologică” utilizați în alte state membre.

Rolul sistemului de agricultură ecologică este de a produce hrană mai curată, mai potrivită metabolismului uman, în deplină corelație cu conservarea și dezvoltarea mediului.

Unul dintre principalele scopuri ale agriculturii ecologice este producerea de produse agroalimentare proaspete și autentice, care să respecte factorii naturali și de mediu.

În perioada de producție la fermă se interzice utilizarea organismelor modificate genetic (OMG-uri și derivatele acestora) a fertilizanților și pesticidelor de sinteză, a stimulatorilor și regulatorilor de creștere, hormonilor, antibioticelor etc.

În etapa de procesare a alimentelor se interzice folosirea aditivilor alimentari, a substanțelor complementare și a substanțelor chimice de sinteză, pentru prepararea alimentelor ecologice. Agricultura ecologică are o contribuție majoră la dezvoltarea durabilă a agriculturii, la creșterea activităților economice cu o importantă valoare adăugată și la sporirea interesului pentru dezvoltarea spațiului rural.

Toate cerințele legale aplicabile producției ecologice sunt cuprinse în **legislația comunitară și națională** din acest domeniu **și vizează aspecte importante legate de etichetarea** produselor obținute din agricultura ecologică. În acest sens, prevederile în materie de etichetare a produselor ecologice (Regulamentul CE nr. 834/2007 al Consiliului privind

producția ecologică și etichetarea produselor ecologice) sunt foarte exacte și au în vedere asigurarea unei încrederi depline a consumatorilor în consumarea de produse ecologice, furnizând garanția că aceste produse sunt în conformitate cu reguli stricte de producție, procesare, inspecție și certificare (<http://www.madr.ro/agricultura-ecologica.html> accesat la data de 08.04.2018)

2.6 Opinii, sugestii și concluzii preliminare desprinse din expunerea capitolului 2

Din lecturarea capitolului 2 al tezei de doctorat am desprins că, organizarea operează cu subdiviziuni, posturi, funcții, variabile organizaționale, a căror combinare și a căror influență, determină variante de structură diferite pentru diverse entități economice.

De asemenea, se confirmă încă o dată că, o particularitate a agriculturii este reprezentată de utilizarea în procesul de producție a organismelor vii (plantele și animalele), care sunt considerate drept adevărate „mașini vii”.

Totodată concluzionăm faptul că, zootehnia prezintă anumite particularități, cu influențe majore asupra sistemului financiar contabil, cum ar fi:

- animalele pot avea o dublă utilizare, ca mijloace de muncă respectiv ca bunuri de consum;
- existența animalelor tinere și la îngrășat necesită un tratament financiar contabil distinct și finanțarea acestora până la trecerea la turma de bază și obținerea produselor zootehnice, când începe de fapt perioada de recuperare a investițiilor făcute cu aceste animale;
- pentru asigurarea continuității activității respectiv pentru asigurarea reînnoirii efectivului de animale, se impune necesitatea menținerii unui anumit număr din efectivul de animale, specifice fiecărei specii de animale;
- procesul de uzură al animalelor nu începe din momentul în care acestea se folosesc ca mijloace de producție, ci acest proces depinde de curbele biologice ale producției, având loc mult mai târziu în timp;

- în directă legătură cu cele precizate mai sus, animalele nu pot fi supuse unor înlocuiri parțiale, cum se procedează la alte mijloace de producție (mașini, construcții, clădiri), de aceea durata de folosire a acestora este determinată de legile biologice specifice fiecărei specii.

Opinia noastră cu privire la activitatea zootehnică din România și căile de evoluție a acesteia rezultate și din cazul exemplificat este următoarea:

- Trecerea la sistemul de creștere a animalelor de tip industrial cu un grad ridicat de concentrare a efectivelor de înaltă productivitate, cu tehnologii bazate pe o alimentație științifică și pe mecanizarea, automatizarea și informatizarea producției.
- Aplicarea unor sisteme de întreținere în stabulație prin care animalele să fie furajate în adăposturi tot timpul anului pe bază de norme de furajare științific determinate.
- Îmbunătățirea structurii efectivelor de animale prin reproducția acestora cu material de valoare biologică ridicată și specializată (lapte, carne) și practicarea încrucișărilor industrial pentru obținerea de produși valoroși.
- Aplicarea unor sisteme de furajare care să asigure o optimizare a structurii sortimentale cantitativ și calitativ și utilizarea balanțelor furajere ca instrument managerial.

De asemenea considerăm că, particularitățile sectorului vegetal au o influență decisivă asupra managementului financiar contabil, și anume:

- spre deosebire de celelalte ramuri ale producției materiale, agricultura utilizează pământul ca principal mijloc de producție, fără de care producția agricolă nu ar putea exista;
- agricultura sintetizează și transformă energia cinetică a soarelui în energie potențială, proces care are loc pe baza fotosintezei din plantele verzi. Animalele retransformă plantele, utilizate ca hrană, în materie organică necesară alimentației omului;
- procesul de reproducție economică se împletește cu procesul de reproducție biologică (naturală);

- în urma procesului de reproducție biologică, o parte din produsele finite, obținute în cadrul unui ciclu de producție, reprezintă mijloace pentru reluarea unui nou ciclu de producție;
- în agricultură, procesul de producție este puternic conectat de factorii naturali;
- în agricultură există o neconcordanță între timpul de producție și timpul de muncă necesar pentru realizarea producției agricole;
- în agricultură, alocarea cheltuielilor de producție se face treptat, în ritmul cerut de procesul biologic, iar recuperarea lor se face, de regulă, o singură dată, în momentul recoltării și valorificării produselor;
- procesul de producție generează obținerea, pe lângă produsele principale, și produse secundare, cu consecințe asupra organizării evidenței și a metodelor de calculație a costurilor;
- produsele secundare obținute sunt utilizate fie ca hrană pentru animale (paie, pleavă, vreji de leguminoase, coceni de porumb, etc.), fie cu scopul de îngrășare a terenurilor agricole (gunoiul de grajd), fie ca materie primă pentru ramurile neagricole (industria hârtiei, pielăriei, zahărului, bunurilor de consum etc.), fapt care asigură și refacerea resurselor financiare ale fermelor.

Considerăm că, structurile tehnico-organizatorice influențează decisiv sistemul financiar contabil, în exploatațiile familiale neputând vorbi despre un sistem financiar-contabil, patrimoniul exploatației confundându-se de cele mai multe ori cu cel al întreprinzătorului.

Opinia noastră cu privire la funcțiile exploatațiilor agricole este că, acestea nu se identifică la majoritatea structurilor agricole românești (majoritatea exploatațiilor agricole fiind de subzistență, peste 90%), iar la celelalte structuri nu se pot identifica în totalitate, exemplificând aici funcția comercială care nu se poate realiza neexistând piața en gross, în comparație cu țările U.E unde acestea sunt puternic reglementate și dezvoltate.

Părerea noastră cu privire la structura de producție a exploatațiilor agricole este aceea că, deși, trebuie urmat modelul țărilor vestice, aceasta trebuie adaptată la condițiile pedoclimatice existente la nivelul țării noastre sau fiecărui județ, tradiției (grâнарul Europei) și cerințelor pieței.

Apreciem că, agricultura ecologică, deși, în prezent, are o pondere destul de redusă (sub 1%), reprezintă viitorul în domeniul agricol, având în vedere efectele benefice asupra consumatorilor.

CAPITOLUL 3

POLITICI ȘI TRATAMENTE CONTABILE PRIVIND ACTIVELE BIOLOGICE

Obiectivul cercetării, pentru acest capitol este stabilirea asemănărilor/diferențelor privind tratamentele contabile de bază, precum și stabilirea tratamentelor contabile alternative a activelor biologice conform noilor reglementări interne în comparație cu reglementările internaționale.

În vederea atingerii obiectivului am recurs la stabilirea obiectivelor operaționale, și anume:

Modalitățile de evaluare a activelor biologice conform reglementărilor interne;

Modalitățile de evaluare a activelor biologice conform reglementărilor internaționale;

Opinii și controverse internaționale privind tratamentul contabil al activelor biologice;

Modalități de contabilizare a activelor biologice conform noilor reglementări românești

În vederea atingerii obiectivelor propuse au fost consultate materiale bibliografice, formate preponderent din articole și studii de specialitate publicate în literatura de specialitate românească și internațională, cărți, precum și surse legislative sau surse disponibile pe site-uri.

Reliefarea stadiului actual al cunoașterii în domeniul evaluării activelor biologice a fost realizată prin metoda documentării științifice, care a presupus o etapă de informare privind sursele existente, culegerea datelor, studierea surselor identificate și sintetizarea informațiilor oferite de acestea, respectiv evaluarea rezultatelor sintetizate în vederea efectuării analizei a stadiului actual al cunoașterii în domeniul studiat.

Studiul documentelor contabile. În această etapă a cercetării am realizat studiul documentelor contabile pentru a contura anumite practici contabile.

3.1 Organizarea și conducerea contabilității conform Legii contabilității 82/1991 republicată și a prevederilor OMFP 1802/2014 la entitățile agricole în România

3.1.1 Active biologice productive: recunoașterea inițială și ulterioară, transferul și ieșirea acestora din gestiune

În categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct activele biologice productive.

Activele biologice productive sunt orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor; de exemplu, animalele de lapte, pomii fructiferi și copacii din care se obține lemn de foc, dar care nu sunt tăiați.

Activele biologice productive nu sunt produse agricole ci, mai degrabă, sunt active autoregeneratoare. Un activ biologic este un animal viu sau o plantă vie.

Potrivit reglementărilor legale (**OMFP 1802/2014**) o entitate recunoaște un activ biologic dacă și numai dacă există îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- “entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor trecute;
- este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entității;
- valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil.”

În activitatea agricolă, controlul poate fi evidențiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin însemnarea ori marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziției, nașterii sau înțărării.

Beneficiile viitoare sunt estimate, în mod normal, prin evaluarea caracteristicilor fizice semnificative aferente acestora.

Activele biologice sunt adesea atașate fizic de terenul pe care se află (de exemplu, copacii dintr-o plantație forestieră).

Este posibil ca pentru activele biologice care sunt atașate de teren să nu existe o piață separată, dar să existe o piață activă pentru activele combinate, adică pentru activele biologice, terenul viran și amenajările acestuia, considerate ca un întreg.

O entitate poate să utilizeze informații referitoare la activele combinate pentru a evalua valoarea justă a activelor biologice. De exemplu, valoarea justă a terenului viran și a amenajărilor acestuia poate fi dedusă din valoarea justă a activelor combinate pentru a stabili valoarea justă a activelor biologice.

Evidența contabilă a activelor biologice se ține cu ajutorul contului 217 „Active biologice productive”.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența animalelor de reproducție și muncă, precum și a plantațiilor.

Contul 217 „Active biologice productive” este un cont de activ.

Având în vedere faptul că, contul 217 este specific entităților din agricultură, în țara noastră, ne asumăm riscul de a prezenta procedura de achiziție a acestora, de trecere la turma de bază și de reflectare a amortizării acestora, pentru a desprinde implicațiile financiar contabile, dar în mod deosebit finanțarea acestor active biologice.

Referitor la amortizarea activelor biologice productive oglindite cu ajutorul contului 2817 „Amortizarea activelor biologice productive”, prezentăm regimul de amortizare a diferitelor categorii de animale cuprinse la turma de bază.

Amortizarea activelor biologice productive se evidențiază cu ajutorul contului 2817 „Amortizarea activelor biologice productive”. Duratele de amortizare fiscală se regăsesc în catalogul privind clasificarea și duratele de utilizare a mijloacelor fixe aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004, la grupa 2.4.

2.4. ANIMALE ȘI PLANTATII		
2.4.1.	Animale	
2.4.1.1.	Căi de re producere și de muncă. Măgari și catâri	8-12
2.4.1.2.	Boi și bivoli de muncă; vaci de lapte și tauri pentru reproducere	5-9
2.4.1.3.	Oi, capre și porci pentru reproducere	4-6
2.4.1.4.	Păsări de reproducere	2-4
2.4.1.5.	Câini de pază și vânătoare	4-8
2.4.1.6.	Alte animale necuprinse în cadrul clasei 2.4.1.	4-6
2.4.2.	Plantații:	
2.4.2.1.	Plantații de meri, peri, pruni, gutui, duzi, migdali, castani	16-24
2.4.2.2.	Plantații de cireși, vișini, piersici, aluni și caiși	9-15
2.4.2.3.	Plantații de nuci	24-36
2.4.2.4.	Plantații de agriși, coacăzi și trandafiri de dulceață	6-10
2.4.2.5.	Plantații de zmeură și alți arbuști și subarbuști (muri, căpșuni	4-6
2.4.2.6.	Plantații de viță de vie:	
2.4.2.6.1.	- vii altoite (nobile) și portaltoi vie	16-24

2.4.2.6.2.	- vii indigene, vii hibride, producători directi	12-18
2.4.2.7.	Plantații de hamei	13-21
2.4.2.8.	Plantații de protecție și de consolidare a terenurilor:	
2.4.2.8.1.	- foioase și rășinoase	50-70
2.4.2.8.2.	- plop, salcâmi și sălcii	24-36
2.4.2.9.	Răchitării	5-9
2.4.2.10.	Alte plantatii neregăsite în cadrul clasei 2.4.2.	16-24

Prețurile la care pot fi evaluate activele biologice productive sunt:

- prețul de achiziție: pentru cele cumpărate de la diverși furnizori;
- costul de producție: pentru cele provenite din producție proprie, inclusiv sporul de creștere în greutate;
- prețul standard: atât pentru cele cumpărate de la diverși furnizori, cât și pentru cele obținute din producția proprie.

Exemple de înregistrare în contabilitate de active biologice productive

Achiziția animalelor de reproducție conform facturii furnizorilor de imobilizări s-ar reflecta astfel:

$$\begin{array}{rcl}
 & \% & = \\
 & & 404 \\
 & & \text{Furnizori de imobilizări} \\
 217 & & \\
 \text{Active biologice productive} & & \\
 4426 & & \\
 \text{TVA deductibilă} & &
 \end{array}$$

Transferarea din producția proprie de animale tinere la turma de bază se reflectă astfel:

$$\begin{array}{rcl}
 217 & = & 361 \\
 \text{Active biologice productive} & & \text{Active biologice de natura stocurilor}
 \end{array}$$

Înregistrarea amortizării de la turma de bază se reflectă:

$$6811 = 2817$$

Cheltuieli de exploatare privind Amortizarea activelor biologice productive
amortizarea imobilizărilor

3.1.2 Active biologice de natura stocurilor și produse agricole

Recunoaștere inițială și ulterioară, transformarea și ieșirea acestora dingestiune

Activele biologice de natura stocurilor sunt acelea care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice, putînd fi reprezentate de animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea.

Produsele agricole sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entității, de exemplu, lână, copaci tăiați, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc.

Dacă entitatea raportoare prelucrează produsele agricole, rezultă produse finite, de exemplu, fire, îmbrăcăminte, covoare, cherestea, brînză, zahăr, fructe prelucrate etc.

Recolta reprezintă separarea produselor agricole de un activ biologic sau încetarea proceselor vitale ale unui activ biologic.

Activitatea agricolă include o gamă largă de activități; de exemplu, creșterea animalelor, silvicultura, cultivarea de plante anuale sau perene, cultivarea pomilor fructiferi sau a altor plantații, floricultura și acvacultura (inclusiv piscicultura).

Transformarea biologică poate conduce la următoarele tipuri de rezultate:

- modificări ale activelor prin creștere, degenerare sau reproducere;
- producția unor produse agricole, cum ar fi de exemplu, producția de lână și lapte.

Recunoașterea activelor biologice de natura stocurilor:

La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește drept:

- cost de achiziție pentru bunurile procurate cu titlu oneros;

- cost de producție - pentru bunurile produse în entitate.

Inventarierea activele biologice de natura stocurilor se realizează după regulile generale de inventariere valabile pentru orice activ. Tot cu ocazia inventarierii se constată perisabilitățile și scăzămintele.

Perisabilitățile reprezintă scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale, cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghetare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmitare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare sau în rețeaua de distribuție.

Specific producției agricole vegetale sunt scăzămintele înregistrate ca urmare a reducerii umidității și conținutului de impurități și/sau corpuri străine ce determină scăderea în greutate a semințelor de consum.

În activitatea specifică depozitării semințelor de consum se produc scăderi în greutate inerente, din următoarele cauze:

- reducerea conținutului de impurități și/sau corpuri străine;
- reducerea umidității;
- depozitare;
- manipulare;
- transport;
- respirație.

Scăzămintele se calculează în baza documentelor care atestă oficial, atât umiditatea și conținutul de impurități și/sau corpuri străine la intrarea și la ieșirea semințelor de consum în/din gestiune, cât și cantitatea și componenta gozurilor rezultate în urma condiționărilor efectuate în perioada de gestiune.

Determinarea umidității semințelor pentru aplicarea formulelor de calcul se realizează pe baza analizelor de laborator.

Documentele necesare pentru justificarea înregistrării scăzămintelor și perisabilităților în contabilitate sunt:

- în cazul scăzămintelor, dovada reducerii corpurilor străine și umidității o reprezintă analizele de laborator care să ateste oficial atât umiditatea și conținutul de impurități

și/sau corpuri străine la intrarea și la ieșirea semintelor de consum în/din gestiune, cât și cantitatea și componența gozurilor rezultate în urma condiționărilor efectuate în perioada de gestiune.

- în cazul perisabilităților, dovada scăderilor în greutate sunt documentele care atestă efectuarea fiecărei operațiuni privind manipularea și transportul semințelor de consum.

Înregistrarea în contabilitate a scăzimintelor și perisabilităților

Operațiunea contabilă de înregistrare a scoaterii din evidență a cantităților constatate ca scăzăminte:

$$\begin{array}{rcl} 6025 & = & 3025 \\ \text{Cheltuieli privind semințele} & & \text{Semințe și materiale de plantat} \\ \text{și materialele de plantat} & & \end{array}$$

Plusurile constatate la inventar se înregistrează la valoarea justă a acestora.

$$\text{stoc scriptic} < \text{stoc faptic} = \text{plus inventar}$$

Evaluarea la valoarea justă poate fi realizată atât de către specialiști în evaluare recunoscuți, membri ai unui organism profesional (prin Ordonanța Guvernului nr. 24/2011 a fost înființată Uniunea Națională a Evaluatorilor Autorizați din România ca autoritate competentă care organizează, coordonează și autorizează desfășurarea activității de evaluator autorizat în România), cât și cu salariați proprii.

Valoarea justă este valoarea de piață a bunurilor respective.

Evidența contabilă a activelor biologice de natura stocurilor se ține cu conturile 361 și 368.

Contul 361 „Active biologice de natura stocurilor”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența activelor biologice de natura stocurilor, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mînji etc.), în vederea creșterii și folosirii lor pentru muncă și reproducție, animalele și păsările la *ingrășat* pentru valorificare; coloniile de albine, precum și animalele pentru producție (lână, lapte și blană).

Contul 368 „Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor”

Înregistrarea în acest cont se poate efectua și prin formule contabile în roșu.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența diferențelor, în plus sau nefavorabile, respectiv în minus sau favorabile, dintre prețul standard (prestabilit) și costul de achiziție, respectiv costul de producție.

Contul 368 „Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor” este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor.

Contul 347 „Produse agricole”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența produselor agricole evaluate la preț de înregistrare, în funcție de cazurile concrete de intrare sau ieșire a acestora din gestiune.

Contul 347 „Produse agricole” este un cont de activ.

3.2 Opinii și controverse internaționale privind tratamentul contabil prescris de IAS 41 Agricultura

3.2.1 Stadiul actual al cunoașterii pe plan internațional privind implementarea IAS 41

Literatura de specialitate în acest domeniu este vastă, existând un număr mare de lucrări, atât la nivel național cât și la nivel internațional. În continuare vom face referire sintetică la o parte din acestea.

Unii autori, subliniază limitele IAS 41 precum (Charles Elad și Kathleen Herbohn 2011) care investighează implicațiile IAS 41 asupra armonizării practicilor contabile agricole, problemelor practice și problemelor de punere în aplicare a IAS 41 pe plan internațional. Lucrarea se bazează pe un studiu empiric și o analiză a rapoartelor anuale din Marea Britanie, Franța și Australia.

Raportul identifică că entitățile agricole din toate cele trei țări folosesc în mod diferit metodele de evaluare în conformitate cu IAS 41, și că există, de asemenea, o lipsă de comparabilitate a practicilor de informare. Respondenții sondajului, în general, au reclamat costurile de măsurare și raportare a activelor biologice la valoarea justă care sunt mai mari decât beneficiile. Autorii susțin că există o necesitate pentru IASB să revizuiască IAS 41 .

Studiul efectuat de Aryanto (2011) concluzionează că IAS 41 a generalizat evaluarea la 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 eronate.

Alți autori cum ar Athanasios și alții (2010) apreciază favorabil tratamentul contabil prescris de acest standard. Studiul efectuat de Athanasios și alții (2010) investighează diferențele dintre practicile contabile, rolul și magnitudinea informației contabile în sectorul agricol. Autorii concluzionează că reglementarea IAS 41 este extrem de utilă în oferirea unui cadru conceptual general privind agricultura iar RICA este apreciată ca o rețea de date cu experiență, care ar putea fi un ghid extrem de util în punerea în aplicare a IAS 41.

Importanța IAS 41 este reflectată și de alte studii cum ar fi Barlev și Haddad (2003) sau Lefter, (2007). De exemplu, în studiul derulat de Lefter (2007), se face referire la importanța IAS 41 care rezidă din reprezentarea unui punct de plecare al unei tranziții consecutive de la costul de achiziție spre o contabilitate la valoare justă.

3.2.2 IAS 41 Agricultura

Organismul internațional de reglementare în domeniul raportării financiare, International Accounting Standards Board, a concluzionat la mijlocul anilor '90, că excluderea agriculturii din sfera de cuprindere a Standardelor Internaționale de Contabilitate nu mai reprezintă o opțiune și a aprobat, în decembrie 2000, IAS 41 Agricultura.

Obiectivul acestui Standard este acela de a prescrie tratamentul contabil, prezentarea situațiilor financiare și prezentările de informații referitoare la activitățile agricole (IAS 41 Agricultura).

Din punct de vedere al standardului, activitatea agricolă reprezintă modul în care o entitate transformă animalele vii sau plantele pentru vânzare în produse agricole sau în active biologice adiționale. Activitățile agricole se referă la: culturile perene și anuale, creșterea animalelor, pomicultura, floricultura, silvicultura, piscicultura etc. Caracteristicile comune ale acestor activități sunt capacitatea de modificare, administrarea modificării și evaluarea gradului de modificare.

IAS 41 Agricultura este util contabilizării activelor biologice (animale vii sau plante), producției agricole la punctul de recoltare și subvențiilor guvernamentale specifice, toate aceste elemente fiind rezultatul desfășurării unor activități agricole. Concret, IAS 41 se ocupă de

activitatea agricolă doar până la momentul recoltării, ulterior partea de contabilizare a produselor rezultate prin procesare după recoltare fiind tratată de IAS 2 Stocuri.

Terenurile asociate activității agricole nu fac obiectul lui IAS 41, ele fiind tratate, în funcție de circumstanțe, conform IAS 16 Imobilizări corporale sau IAS 40 Investiții imobiliare.

Recunoașterea unui activ biologic sau a unui produs agricol respectă cerințele referitoare la control, beneficii și evaluare astfel:

1. entitatea controlează activul ca rezultat al unor evenimente anterioare;
2. există probabilitatea ca entitatea să obțină beneficii viitoare asociate activului respectiv;
3. valoarea justă sau costul activului pot fi evaluate în mod credibil.

Conform Cadrului general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare emis de IASB, în cadrul situațiilor financiare pot fi utilizate diverse baze de evaluare, respectiv:

- costul istoric;
- costul curent;
- valoarea realizabilă;
- valoarea actualizată.

IAS 41 reprezintă excepția de la frecvența cu care entitățile utilizează costul istoric ca baza de evaluare în situațiile lor financiare. Regula generală stipulată de IAS 41 cu privire la evaluare este aceea că orice activ biologic se va evalua la valoarea justă minus costurile estimate cu vânzarea atât la momentul recunoașterii inițiale, cât și la fiecare dată a bilanțului.

Contractele încheiate pentru vânzarea recoltei la o dată viitoare nu reprezintă întotdeauna o bază relevantă pentru stabilirea valorii juste. Cea mai adecvată sursă de informații pentru stabilirea valorii juste este o piață activă pentru acel activ biologic sau produs agricol.

Piața activă este aceea în cadrul căreia sunt regăsite simultan următoarele condiții:

- omogenitatea produselor comercializate;
- existența, în orice moment, a unor cumpărători și vânzători interesați;
- disponibilitatea prețurilor pentru public.

Cotațiile activelor biologice sau ale produselor agricole pe o astfel de piață reprezintă o bază adecvată pentru stabilirea valorii juste.

“Dacă pentru activul respectiv nu există o piață activă, valoarea justă se poate totuși determina prin referință la o serie de criterii cum ar fi:

- cel mai recent preț de tranzacție de pe piață;
- prețurile pe piață pentru activele similare, dar ajustate pentru a reflecta diferențele;
- etaloane de sector (valoarea unei livezi exprimată ca număr de puieți sau la hectar, valoarea unei cirezi exprimată prin kilograme de carne).”(IAS 41 - Agricultura).

De asemenea, imposibilitatea determinării unui preț de piață pentru un activ biologic sau produs agricol conduce la utilizarea unei alte modalități de stabilire a valorii juste, și anume actualizarea fluxurilor de trezorerie rezultate din activ pentru determinarea valorii curente nete a acestuia și respectiv a valorii juste.

Costurile estimate cu vânzarea includ comisioanele brokerilor, taxele achitate organelor de reglementare și burselor de mărfuri, taxele de transfer și cele vamale. **Nu sunt incluse în această categorie cheltuielile cu transportul și alte cheltuieli necesare aducerii activelor pe piață, întrucât ele sunt deduse la momentul determinării valorii juste.**

Recunoașterea inițială a unui activ biologic sau produs agricol la valoarea justă minus costurile estimate la punctul de vânzare poate genera câștiguri sau pierderi care sunt incluse în profitul sau pierderea perioadei în care au apărut. Modificările valorii juste suportă și ele același tratament menționat pentru momentul recunoașterii inițiale.

IAS 41 prevede și o excepție de la regula recunoașterii activelor biologice la valoarea justă: situația în care valoarea justă nu poate fi estimată în mod credibil pentru că nu sunt disponibile prețuri sau valori determinate pe piață, iar estimările alternative ale valorii juste nu prezintă credibilitate.

În această situație, valoarea atribuită activului va fi costul sau, mai puțin amortizarea cumulată și orice pierderi din deprecieri cumulate. Dacă, ulterior, se poate estima valoarea justă în mod credibil pentru activul respectiv, atunci aceasta va constitui noua bază de evaluare.

Includerea unui activ imobilizat în categoria activelor disponibile pentru vânzare, fie în mod individual, fie în cadrul unui grup, prezumă evaluarea credibilă a valorii juste pentru acel

activ. Posibilitatea ca valoarea justă să nu poată fi evaluată în mod credibil apare exclusiv la momentul recunoașterii inițiale.

La determinarea costului unui activ biologic, se utilizează prevederile IAS 2 Stocuri, IAS 16 Imobilizări corporale și IAS 36 Deprecierea activelor.

Este interesant de menționat faptul că, în cadrul IAS 41, Consiliul Standardelor Internaționale de Contabilitate a decis să nu prescrie tratamentul unor eventuale cheltuieli ulterioare legate de activele biologice. Explicația este aceea că, în contextul utilizării unui model contabil bazat pe valoarea justă, un astfel de tratament nu este necesar. El s-ar justifica numai în contextul aplicării excepției de recunoaștere a activelor biologice la costul amortizat și depreciat, caz în care cheltuielile ulterioare vor fi tratate drept costuri ale perioadei sau costuri capitalizate, raționamentul profesional primând în această alegere.

Sectorul agricol a beneficiat întotdeauna de sprijin din partea autorităților guvernamentale pentru că, pe de o parte, reprezintă sursa de hrană a omenirii și trebuie protejat, iar pe de altă parte, este prejudiciat de vicisitudinile naturii și trebuie ajutat să își revină.

IAS 41 Agricultura tratează subvențiile guvernamentale oferite sectorului agricol, clasificându-le în subvenții necondiționate și subvenții condiționate.

Tratamentul contabil al subvențiilor guvernamentale prevăzut de IAS 41 este similar celui din IAS 20 Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală doar pentru activele biologice evaluate inițial la cost minus amortizare cumulată minus pierderi din deprecieri cumulate. Pentru activele biologice evaluate la valoarea justă minus costurile estimate cu vânzarea, tratamentele sunt prezentate și exemplificate în continuare.

Astfel, subvențiile guvernamentale necondiționate primite de o entitate pentru activele sale biologice evaluate la valoarea justă minus costurile estimate la punctul de vânzare sunt recunoscute ca venit la momentul la care subvenția devine creanță.

Subvențiile guvernamentale condiționate, indiferent de tipul condiției atașate lor, trebuie recunoscute ca venit numai la momentul îndeplinirii condiției impuse.

Dacă totuși, condițiile de acordare a subvenției permit ca o parte a acesteia să fie reținută pe măsura trecerii timpului, atunci entitatea își poate recunoaște la venituri, în mod proporțional, o parte a subvenției.

IAS 41 oferă o paletă largă de informații ce trebuie prezentate în legătură cu activele biologice, din care, în mod particular, reținem:

- “a. descrierea fiecărui grup de active biologice;
- b. natura activităților sale care implică fiecare grup de active biologice;
- c. evaluări nefinanciare sau estimări ale cantităților fizice de active biologice ale entității pentru fiecare grup la sfârșitul perioadei și de produse agricole în cursul perioadei;
- d. câștigul sau pierderea cumulat(ă) din perioada curentă la recunoașterea inițială a activelor biologice și a produselor agricole și din modificarea valorii juste minus costurile estimate la punctul de vânzare ale activelor biologice;
- e. metodele și prezumțiile semnificative aplicate la determinarea valorii juste a fiecărui grup de produse agricole la punctul de recoltare și a fiecărui grup de active biologice;
- f. valoarea angajamentelor pentru dezvoltarea sau achiziția de active biologice;
- g. strategiile de gestionare a riscului financiar legat de activitatea agricolă;
- h. reconcilierea modificărilor valorii contabile a activelor biologice între începutul și sfârșitul perioadei curente;
- i. pentru activele biologice evaluate la cost minus amortizare cumulată minus pierderi din depreciere cumulate:
 - descrierea acestor active biologice;
 - explicația faptului că valoarea justă nu poate fi evaluată credibil;
 - metoda de amortizare utilizată;
 - duratele de viață sau ratele de amortizare utilizate;
 - valoarea contabilă brută, amortizarea cumulată și pierderile din depreciere cumulate etc.
- j. descrierea subvențiilor guvernamentale recunoscute în situațiile financiare;
- k. contingentele atașate subvențiilor guvernamentale etc.” (IAS 41 Agricultura)

3.3 Organizarea și conducerea contabilității în partidă simplă a exploatațiilor agricole (OMFP 170/2015 din 1 martie 2015)

Din cercetarea efectuată am putut constata diversitatea modalităților de organizare și conducere a evidenței contabile în entitățile agricole din România.

Una dintre aceste modalități, privește contabilitatea în partidă simplă și pe care dorim să o abordăm în continuare.

Opțiunea noastră își are susținerea în ponderea semnificativă a exploatațiilor agricole obligate să conducă contabilitatea în partidă simplă.

Contabilitatea în partidă simplă este condusă și organizată, potrivit OMFP nr. 170/2015 care este în vigoare începând cu 1 martie 2015.

Contabilitatea în partidă simplă este o contabilitate realizată în sistem real, pe baza veniturilor încasate și a cheltuielilor plătite (cu unele excepții, cum ar fi amortizarea).

Registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul jurnal de încasări și plăți și Registrul inventar, care, începând cu 1 martie 2015, **nu** mai au regim de înregistrare la organele fiscale.

Facem precizarea că, Registrele de contabilitate parafate de persoanele fizice autorizate și înregistrate la organele fiscale, anterior intrării în vigoare a prezentelor reglementări pot fi utilizate până la epuizare, cu condiția respectării conținutului de informații și a normelor de întocmire și utilizarea acestora.

Începând cu 1 martie 2015, în Registrul jurnal de încasări și plăți se înregistrează și operațiuni care până acum, conform OMFP nr. 1040/2014, nu făceau obiectul înregistrării (cum ar fi, spre exemplu: aporturi în numerar, împrumuturi din orice sursă, despăgubirile, sumele primite ca sponsorizări).

Noua reglementare a eliminat obligativitatea organizării evidenței contabile pe baza Fișei de operațiuni diverse, Jurnalului privind operațiuni diverse.

În ceea ce privește perioada de păstrare a documentelor justificative, acestea s-au redus de la 10 ani la 5 ani, cu excepția statelor de salarii care se păstrează 50 de ani. Documentele justificative care atestă proveniența unor bunuri cu durată de utilizare mai mare de 5 ani, se păstrează pe perioada de utilizare a bunurilor.

Registrul-jurnal de încasări și plăți, precum și Registrul Inventar se păstrează 10 ani.

Veniturile se înregistrează în contabilitatea în partidă simplă în Registrul – jurnal de încasări și plăți, pe baza documentelor justificative.

La baza înregistrării veniturilor stau documentele justificative, precum:

- Chitanța;
- Factura;
- Raport fiscal de închidere zilnică, în cazul în care se utilizează aparate de marcat electronice fiscale;
- Extrasul din borderoul de plăți din data de.....

Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată vor întocmi și Jurnalul de vânzări în care vor evidenția veniturile încasate.

În cazul contribuabililor plătitori de taxă pe valoarea adăugată, veniturile, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, se preiau din coloanele corespunzătoare ale Jurnalului pentru vânzări.

Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

- a) Cheltuielile efectuate în interesul direct al activității, cum ar fi cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, cheltuielile cu lucrări executate și servicii prestate de terți; chiria pentru spațiul în care se desfășoară activitatea, cheltuielile cu energia, gaz și apa; cheltuielile de personal etc.
- b) Cheltuielile cu sponsorizarea și mecenatul;
- c) Cheltuielile de protocol;
- d) Cheltuielile cu amortizarea fiscală;
- e) Alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.

Înregistrarea bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz.

Toate bunurile mobile și imobile se înregistrează în mod obligatoriu în Registrul Inventar. OMFP nr. 170/2015 a introdus posibilitatea ca Registrul – inventar să se poată completa prin preluarea totalurilor din listele de inventariere a elementelor grupate după natura lor.

Pentru cheltuielile cu amortizarea se va întocmi o Fișă a mijlocului fix.

În Registrul – jurnal de încasări și plăți, se înregistrează nu numai operațiunile în numerar, ci și cele efectuate prin contul curent de la bancă.

Operațiunile înregistrate în Registrul – jurnal de încasări și plăți se totalizează anual.

Caz practic privind reflectarea în contabilitatea în partidă simplă a producției agricole.

O persoană fizică autorizată, care conduce contabilitatea în partidă simplă, înregistrează următoarele operațiuni pentru obținerea unei producții de legume:

Luna martie:

- Achiziție și plantare semințe, răsaduri și materiale de plantat: 10.000 lei
- Se achiziționează fertilizatori, pesticide: 3.000 lei
- Se consumă fertilizatori, pesticide: 1.000 lei
- Se consumă apă pentru irigații: 500 lei
- Energie electrică: 200 lei
- Salarii directe: 1.000 lei
- Contribuții sociale aferente: 280 lei
- Transport: 400 lei
- Se achiziționează un utilaj în sumă de 24.000 lei, amortizabil liniar pe o perioadă de cinci ani, în regim de leasing financiar.

Luna aprilie:

- Se consumă fertilizatori, pesticide: 700 lei
- Se consumă apă pentru irigații: 600 lei
- Energie electrică: 200 lei
- Amortizare utilaj: 400 lei
- Plată factură rată de leasing: 1.000 lei.

Luna mai:

- Se consumă fertilizatori, pesticide: 300 lei
- Se consumă apă și energie pentru irigații: 800 lei

- Cheltuieli de recoltare: 200 lei
- Amortizare utilaj: 400 lei
- Plata unei rate de leasing de 1.000 lei
- Obținerea produselor finite evaluate la un cost de 15.280 lei
- Vânzarea produselor finite la un preț de 21.000 lei.

Registru jurnal de încasări și plăți, luna martie – mai

Nr. crt.	Data operațiunii de încasare – plată	Documentul (fel, număr)	Explicații	Încasări		Plăți	
				numerar	Bancă	numerar	Banca
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Martie	Factură, ordin de plată (OP)	Achiziție și plată materiale de plantat				10.000 lei
2	Martie	Factură, OP	Achiziție și plată fertilizatori				3.000 lei
3	Martie	Factură, OP	Plată factură de apă și energie				700 lei
4	Martie	Factură, OP	Plată transport				400 lei
5	Aprilie	Stat salarii, OP	Salarii și contribuții				1.280 lei
6	Aprilie	Factură, OP	Plată factură de apă și energie				800 lei
7	Aprilie	Factură, OP	Plată rată leasing				1.000 lei
8	Mai	Factură, OP	Plată factură de apă și energie				800 lei

9	Mai	Factură, OP	Plată alte cheltuieli (recoltare)				200 lei
10	Mai	Factură, OP	Plată rată leasing				1.000 lei
11		Factură, OP	Vânzare producție		21.000 lei		
Total					21.000 lei		17.980 lei

3.4 Caz practic privind modalitățile de contabilizare a activelor biologice conform noilor reglementări românești

1. Achiziția unor animale pentru lapte.

Societatea DANILACT SRL este persoană juridică română înființată conform Legii nr. 31/1990 privind societăților, cu modificările și completările ulterioare, înregistrată în scopuri de TVA și înscrisă în Registrul operatorilor intracomunitari, ce aplică reglementări contabile conforme cu directivele comunitare adoptate prin OMFP nr. 1802/2014.

Aceasta are ca obiect de activitate producția de lapte și comerțul cu brânzeturi. Societatea efectuează în data de 07 ianuarie 2015 achiziția intracomunitară a unui număr de 10 vaci de lapte la costul de achiziție de 1000 euro/cap de animal.

Animalele vor fi păstrate în entitate pentru o perioadă îndelungată de timp, scopul achiziției fiind producția de lapte și reproducerea. Achiziția se efectuează în baza unei facturi. Curs valabil 1 euro = 4,5 lei.

Începând cu 01 ianuarie 2015, operatorii economici aflați în sfera noilor reglementări contabile, încadrează distinct imobilizările corporale din categoria activelor biologice productive, conform art. 194 din OMFP nr. 1802/2014 privind contabilitatea, procedură, de altfel, regăsită și în standardul de contabilitate IAS 41 Agricultură.

Pentru evidența contabilă efectivă a activelor biologice din categoria imobilizărilor corporale se va utiliza contul 217 „Active biologice productive” din a cărei funcționare arătăm principalele aspecte:

1. În debitul contului 217 „Active biologice productive” se înregistrează:

- Valoarea activelor biologice productive achiziționate sau realizate din producție proprie (404, 231);
- Valoarea activelor biologice productive primite prin subvenții pentru investiții, cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475);

2. În creditul contului 217 „Active biologice productive” se înregistrează:

- Valoarea neamortizată a activelor biologice productive scoase din evidență (658);
- Amortizarea activelor biologice productive scoase din evidență (281).

Achiziția acestor animale de producție se înregistrează prin, articolele contabile:

- 217 „Active biologice productive” = 404 „Furnizori de imobilizări” cu suma de 1.000 euro x 10 vaci de lapte x 4,5 lei/euro = 45.000 lei
- 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” cu suma de 45.000 lei x 24% = 10.800 lei.

Noile reglementări contabile din OMFP nr 1802/2014, precizează că, amortizarea se va alocă întregului cost de achiziție, începând cu luna următoare recepției activelor imobilizate. Prin catalogul mijloacelor fixe, adoptat prin HG nr. 2139/2004, perioada de amortizare pentru animalele de producție este de 5 – 9 ani, regăsite în grupa 2.4.1.2 – Boi și bivoli de muncă; vaci de lapte și tauri de reproducere.

Amortizarea lunară va ține cont de durata adoptată de societate și se înregistrează prin articolul contabil:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” = 2817 „Amortizarea activelor biologice productive”.

Din examinarea cadrului legislativ am desprins două diferențe fundamentale, între IAS 41 și reglementările naționale, respectiv:

- “Conform standardului, amortizarea activelor biologice începe de la data la care activele biologice sunt deținute de entitate în maniera dorită de conducere, practic de la data recepției și nu începând cu luna următoare;
- Conform standardului, valoarea amortizabilă este costul sau după caz valoarea justă diminuată cu valoarea reziduală a activului imobilizat, conform standardului, coroborat cu IAS 16 Imobilizări corporale, iar conform reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, valoarea

amortizabilă este costul de achiziție sau valoarea reevaluată fără a ține cont de valoarea reziduală.”(Dumbravă și Bercean, 2018)

3.5 Opinii, sugestii și concluzii preliminare privind tratamentul contabil al activelor biologice

Un obiectiv operațional urmărit este modalitatea de evaluare a activelor biologice conform reglementărilor interne. 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.

Recunoașterea inițială a activelor biologice se face la cost de achiziție sau cost de producție, după caz, iar recunoașterea în bilanț la cost minus amortizarea acumulată și ajustarea pentru depreciere acumulată.

Deși, în reglementările contabile românești există reguli de evaluare alternative pentru imobilizările corporale, în mod tradițional, activele 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 destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea.

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.

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.

Un alt obiectiv urmărit este modalitatea de evaluare a activelor biologice conform reglementărilor internaționale. IAS 41, reprezintă excepția de la frecvența cu care entitățile utilizează costul istoric ca baza de evaluare în situațiile lor financiare. Regula generală stipulată de IAS 41 cu privire la evaluare este aceea că, orice activ biologic se va evalua la valoarea justă minus costurile estimate cu vânzarea atât la momentul recunoașterii inițiale, cât și la fiecare dată a bilanțului.

În urma analizării obiectivelor secundare desprindem obiectivul principal al cercetării pentru acest capitol și anume stabilirea asemănărilor/diferențelor privind tratamentele contabile de bază, precum și stabilirea tratamentelor contabile alternative a activelor biologice conform reglementărilor interne în comparație cu reglementările internaționale.

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. 1802/2014.

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.

Din examinarea cadrului legislativ am desprins două diferențe fundamentale, între IAS 41 și reglementările naționale, respectiv:

- “Conform standardului, amortizarea activelor biologice începe de la data la care activele biologice sunt deținute de entitate în maniera dorită de conducere, practic de la data recepției și nu începând cu luna următoare;
- Conform standardului, valoarea amortizabilă este costul sau după caz valoarea justă diminuată cu valoarea reziduală a activului imobilizat, conform standardului, coroborat cu IAS 16 Imobilizări corporale, iar conform reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, valoarea amortizabilă este costul de achiziție sau valoarea reevaluată fără a ține cont de valoarea reziduală.” (P. Dumbravă & R. V. Bercean : 2018)

Noile reglementări contabile, transpun în legislația națională prevederile din standardul internațional de contabilitate IAS 41 Agricultura. În acest sens, se vor contabiliza distinct costurile cu realizarea stocurilor de producție agricolă și se vor regăsi noi conturi pentru realizarea producției de active biologice.

CAPITOLUL 4. CONTABILITATEA MANAGERIALĂ A ENTITĂȚILOR AGRICOLE DIN ROMÂNIA

Obiectivul cercetării pentru acest capitol este reprezentat de studierea particularităților privind calculația costurilor în agricultură și a modalităților de înregistrare în contabilitatea de gestiune a operațiunilor pentru calculul costurilor de producție în agricultură.

La rândul său, obiectivul secundar urmărit este susținut de o serie de obiective operaționale:

Metodele de calculație a costurilor în entitățile agricole din România;

Modalități de înregistrare în contabilitatea de gestiune a operațiunilor privind calculul costurilor de producție în agricultură.

Metodologia de cercetare utilizată pe parcursul acestui capitol, pentru îndeplinirea obiectivelor propuse are la bază următoarele instrumente:

- analiza comparativă care reprezintă o modalitate uzuală de prezentare a datelor cercetării a constituit-o prezentarea comparativă a metodelor de calculație a costurilor în entitățile agricole din România;
- studiul documentelor- studierea documentelor oferite de contabilitatea de gestiune în vederea determinării modalităților de înregistrare a operațiunilor privind calculul costurilor de producție în agricultură.

4.1. Conceptul, necesitatea și rolul contabilității manageriale

Organizațiile economice sunt deosebit de complexe, relațiile lor cu alte sisteme fiind foarte diversificate și într-o continuă adaptare la cerințele performanței.

În multe țări, inclusiv România, contabilitatea care oferă informații publice necesare nevoilor utilizatorilor externi este contabilitatea financiară. Aceasta este organizată în mod unitar pentru toate entitățile economice din economie. Valențele informaționale publice ale contabilității financiare sunt completate de contabilitatea de gestiune “ al cărui mod de organizare este în strânsă dependență cu particularitățile fiecărei entități” (Baviță, 2008: 7). Contabilitatea de gestiune oferă informații de utilitate internă și mai este denumită contabilitatea managerială, contabilitatea de gestiune internă sau contabilitate analitică.

Contabilitatea managerială a devenit, astăzi, una dintre cele mai importante surse de informații privind activitatea economică, în condițiile în care până nu demult, sistemul informațional al contabilității manageriale a fost apreciat ca fiind o „cutie neagră”. În actualele condiții de creștere a valențelor informaționale oferite de contabilitatea managerială, apare astfel necesitatea implementării unor sisteme dezvoltate de contabilitate managerială, cât mai adaptate la nevoile utilizatorilor interni în procesul decizional al acestora.

În continuare, vom prezenta opiniile diferiților autori cu privire la locul și rolul contabilității manageriale în asigurarea informării corecte și complete a managementului entităților din economie.

Autorul Bouquin (2004:11-12) apreciază contabilitatea managerială ca fiind reprezentată de ”un sistem de informații contabile care are în vedere să ajute managerii și influențează comportamentele prin modelarea relațiilor dintre resursele alocate consumate și finalitățile urmărite.”

În acest sens, autorul (Dumbravă 2010 : 13) apreciază faptul că “contabilitatea de gestiune deschide cutia neagră constatând și urmărind conversia resurselor consumate în rezultat.” Aceasta este contabilitatea viitorului.

Concluzionând, scopul contabilității manageriale este de a face din informațiile și tehnicile sale un instrument de orientare, un „tablou de bord”, un consilier pentru stabilirea

condițiilor în care o entitate economico-socială își desfășoară activitatea în interior, precum și în contextul macroeconomic.

Altfel spus, informațiile contabilității manageriale constituie sursa cea mai importantă, „baza de date confidențiale” a conducerii în procesul decizional. Informațiile contabilității manageriale oferă managerilor posibilitatea alegerii programelor optime și fixarea unei anumite linii de politică economică.

4.2 Documente specifice activităților agricole și informațiile oferite de acestea

Specificul activității agricole determină o serie de particularități atât la nivelul contabilității financiare, din punct de vedere al documentelor cu caracter specific, cât și a celei manageriale.

Astel, imobilizările corporale utilizate de entitățile din agricultură cuprind, pe lângă construcții, echipamente, utilaje etc., și animale de muncă și reproducție și plantații pe rod. Evidența lor este, în principiu, similară celei conduse pentru alte tipuri de imobilizări corporale, dar apar și o serie de specificități, astfel:

1. Animalele de muncă, de producție și reproducție se amortizează. În timpul exploatării lor se obțin diferite produse secundare, printre care și gunoi de grajd și, de la unele specii, prăsilă, care se vor reflecta în contabilitate asemenea obținerii producției agricole.

2. Plantațiile pe rod reprezintă o categorie aparte de imobilizări corporale. Înființarea plantațiilor pomivitive necesită parcurgerea unor etape succesive, astfel: formarea materialului săditor în pepiniere (materialul plantat reprezintă producție finită), înființarea plantațiilor tinere (considerate imobilizări în curs) și trecerea pe rod a plantațiilor tinere. Plantațiile pe rod sunt supuse amortizării. În etapa de înființare și întreținere a plantațiilor tinere se pot obține și produse finite.

În cadrul societăților cu profil agricol apar și documente specifice pentru gestiunea stocurilor.

- **Fișa consumului de furaje** – justifică furajele consumate pe specii și categorii de vârstă. Din acest document, datele se preiau în bonul de consum în vederea descărcării din gestiune.

- **Bon de recoltare zilnică sau Jurnalul recoltatului**, utilizate la recoltarea produselor vegetale (cereale, fructe etc.) și a produselor zootehnice (lână, ouă etc.)
- **Jurnalul de mulsori** – se întocmește lunar în cadrul fermelor zootehnice de vaci și oi. Se utilizează pentru înregistrarea producției.
- **Actul de fătare** se întocmește diferit, în funcție de tipul animalelor. Pentru producții din specia cabalinelor și taurinelor, înregistrarea se face individual, atribuindu-se numere de inventar. Pentru celelalte specii, înscrierea se face pe total capete și greutate, indicându-se numărul de femele și de masculi și numărul matricol al mamei.
- **Actul de mutație** – se utilizează la trecerea animalelor de la o categorie inferioară la o categorie superioară sau la modificarea destinației lor. Documentul conține categoria din care ies și cea în care intră animalele, numărul de capete și greutatea, gestiunea care le predă și cea care le primește, servind ca document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate.
- **Actul de cântărire a animalelor** – se utilizează pentru consemnarea sporului în greutate al animalelor, servind ca document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate.
- **Actul de moarte –dispariție – tăiere a animalelor**. Acest document stă inclusiv la baza completării Bonului de predare, transfer, restituire pentru produsele rezultate în urma sacrificării animalelor, document justificativ pentru despăgubire și pentru înregistrarea în contabilitate.
- **Registrul evoluției efectivelor de animale**, în cadrul căruia se deschis partizi pe specii și pe categorii de vârstă, iar înregistrările se fac pe baza documentelor primare. Registrul ține doar evidența cantitativă a efectivelor de animale.
- **Registrul pentru evidența animalelor tinere**, utilizat pentru gestiunea animalelor oprite pentru prăsilă sau completarea turmei de bază.

Am prezentat sintetic diversitatea documentelor din perimetrul agriculturii pentru a desprinde specificul acesteia, dar și pentru realizarea comparației cu diverse alte ramuri ale producției materiale.

4.3. Organizarea contabilității de gestiune la entitățile din domeniul agricol

Entitățile agricole, indiferent de forma de organizare ca societăți comerciale sau ca societăți fără scop comercial, conduc și contabilitatea de gestiune potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 1.826/2003 pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, având în vedere că se desfășoară o activitate de producție.

Conform prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societățile comerciale, asociațiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial, precum și persoanele fizice care desfășoară activități producătoare de venituri au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară și, după caz, contabilitatea de gestiune.

Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității de gestiune revine administratorului sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective.

Producția agricolă se împarte în două categorii principale:

- sectorul vegetal - cultura cerealelor, legumelor, fructelor, viței de vie;
- sectorul zootehnic - creșterea animalelor și păsărilor pentru consum și produse derivate ale acestora (lapte, ouă, lână, piele etc.).

Prin natura sa, în urma procesului de producție agricolă se obțin, pe lângă produsele principale, și produse secundare (paie, gunoi de grajd etc.).

Materia primă o constituie semințele de cultură și animalele adulte pentru reproducție. Materialele consumabile au un caracter specific, fiind reprezentate prin: furaje pentru animale, îngrășăminte chimice și naturale, pesticide, insecticide precis destinate producției agricole etc.

Cheltuielile salariale sunt mai ales cheltuielile cu muncitori sezonieri și zilieri care prestează munci agricole specifice sezonului.

Contabilitatea de gestiune în cadrul activității agricole trebuie să asigure:

- cunoașterea modului de alocare a resurselor la nivelul entității agricole prin colectarea cheltuielilor directe, indirecte și generale pe locuri de efectuare;
- determinarea costurilor pe activități și a costurilor unitare pentru produsele agricole principale și secundare;
- analiza rentabilității produselor prin intermediul costurilor de producție;

- urmărirea și controlul producției, conform graficelor de executare a lucrărilor agricole;
- controlul costurilor prin determinarea abaterilor dintre costurile efective și cele antecalulate sau standard.

Pentru determinarea costurilor perioadei, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară, după natura lor, se grupează în **contabilitatea de gestiune**.

Cheltuieli directe (CD)

Sunt cel mai ușor de identificat, se atribuie direct pe purtătorul de cost și cuprind: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuieli indirecte privesc obținerea mai multor produse, executarea mai multor lucrări, servicii sau comenzi, respectiv faze, activități etc., sau chiar entitatea în ansamblul ei.

Includerea cheltuielilor indirecte în costul obiectelor de calculație se realizează în mod indirect, prin repartizare, pe baza unor procedee de repartizare determinate, aplicate cu consecvență, adecvate tipului de cheltuieli care urmează a fi repartizate și purtătorilor de costuri asupra cărora se repartizează. În această categorie se pot include cheltuieli, cum ar fi:

- materii prime și materiale indirecte;
- cheltuieli indirecte privind forța de muncă;
- alte cheltuieli atribuibile obiectului de calculație.

Cheltuieli de desfacere (CCD)

Cuprind cheltuielile aferente comercializării activelor.

Nu se includ în costul de producție, se pot folosi doar pentru calculul în scopuri proprii al costului complet de producție.

Cheltuieli generale de administrație (CGA)

Potrivit reglementărilor contabile aplicabile, de regulă, astfel de cheltuieli nu sunt incluse în costul activelor, fiind considerate cheltuieli ale perioadei, excepție făcând situațiile în care se demonstrează că, în anumite condiții de exploatare, aceste costuri se pot include în costul bunurilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce bunurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Costurile îndatorării pot fi incluse în costurile de producție ale unui activ cu ciclu lung de producție, în măsura în care sunt legate de perioada de producție. În agricultură, o astfel de situație se poate întâlni la producerea produselor vegetale sau animale.

Pentru a realiza o încadrare corectă și eficientă a tuturor cheltuielilor efectuate într-o entitate economică este important ca, în primul rând, să se stabilească corespunzător obiectele de calculație iar în cadrul acestora, articolele de calculație.

Pentru determinarea costurilor de producție se parcurg, de regulă următoarele etape:

1. Colectarea, pe baza documentelor justificative, a cheltuielilor de producție pe purtători și pe structurile organizatorice care generează cheltuieli;

Se colectează atât cheltuielile directe, cât și cheltuielile indirecte pe sectoare de activitate.

Această operațiune se realizează cu ajutorul conturilor de calculație din clasa 9, prin preluarea cheltuielilor de exploatare din contabilitatea financiară și ordonarea lor după destinație în contabilitatea de gestiune.

2. Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție asupra produselor realizate în cadrul activității de bază;

Cheltuielile indirecte de producție (variabile și fixe) se repartizează asupra produselor obținute în cadrul activității de bază. Această operațiune se efectuează proporțional cu o anumită bază sau criteriu de repartizare, care exprimă cel mai bine legătura de cauzalitate dintre cheltuielile de repartizat și baza de repartizare aleasă. În funcție de particularitățile, criteriile sau bazele de repartizare pot fi: cheltuielile cu consumul de materii prime și materiale directe, salariile directe, totalul cheltuielilor de prelucrare, numărul orelor de funcționare a utilajelor etc.

Criteriul/baza de repartizare trebuie aleasă astfel încât costul fiecărui produs să fie afectat cu o cotă-parte din cheltuielile indirecte de producție care să corespundă cât mai exact consumului real ocazionat de produsul respectiv. Cheltuielile indirecte variabile se repartizează în totalitate, iar cheltuielile indirecte fixe se repartizează proporțional cu nivelul normal al activității.

3. Repartizarea cheltuielilor generale de administrație care participă la aducerea stocurilor în forma și în locul în care se găsesc, asupra produselor, lucrărilor sau serviciilor;

În măsura în care se identifică elemente de cost de natură administrativă care participă la aducerea stocurilor în forma și locul în care se găsesc în prezent, acestea se pot include în costul stocurilor.

Costurile generale de administrație pot fi incluse în costul de producție în cazul în care condițiile specifice de exploatare justifică luarea lor în considerație.

4. Determinarea cantitativă și valorică a producției în curs de execuție;

Sub aspect cantitativ, producția în curs de execuție se stabilește pe calea inventarierii la locurile de producție, de control, de depozitare special amenajate etc., iar sub aspect valoric, prin evaluare, operațiune care se efectuează la costul efectiv de producție.

5. Calcularea costului efectiv al producției finite obținute;

Stabilirea costului efectiv al producției realizate se efectuează după repartizarea cheltuielilor indirecte de producție, a cheltuielilor generale de administrație și după determinarea și înregistrarea producției în curs de execuție.

6. Înregistrarea obținerii producției finite la cost efectiv sau standard prestabilit;

Această operațiune se efectuează în cursul perioadei, pe baza documentelor de predare a produselor.

7. Decontarea costului efectiv al producției finite și înregistrarea diferențelor între prețul standard (prestabilit) și costul efectiv al producției finite;

În urma realizării acestor etape de colectare a cheltuielilor pe destinații și calculație a costurilor, se înregistrează costul efectiv al producției finite și al producției în curs de execuție.

În situația în care acestea au fost evidențiate la cost standard, în urma stabilirii diferențelor de preț, se evidențiază și aceste diferențe.

8. Stabilirea costului efectiv pe unitatea de produs.

Această operațiune se face, de regulă, prin raportarea totalului cheltuielilor efective aferente producției finite, la cantitatea de producție finită la care se referă cheltuielile respective.

4.4 Metode și procedee de calcul al costurilor aplicate în entitățile din agricultura României

În literatura și practica de specialitate sunt consacrate două concepții principale privind calculația costurilor, respectiv:

- a) o concepție care pune accentul pe conținutul și latura economică a tipului de cost calculat: complet (integral) sau parțial; este specifică țărilor cu economie de piață dezvoltată;
- b) o concepție care se bazează pe procedeele și tehnicile folosite în agregarea și prelucrarea cheltuielilor; este specifică economiei de piață centralizată și supercentralizată în care costul și calculația costurilor s-a impus ca disciplină științifică distinctă ruptă de contabilitatea de gestiune care a rămas încorporată în contabilitatea financiară.

În economia de piață concurențială, contabilitatea de gestiune se dovedește a fi mai importantă comparativ cu contabilitatea financiară, având rolul de a oferi informațiile necesare adoptării unor decizii cu operativitate și pertinente. În cadrul unui astfel de context, există două metodologii de calculație a costurilor, respectiv:

- “sistemul costurilor totale sau complete;
- sistemul costurilor parțiale.”(Bercean R.V & alții 2009:6)

În cazul folosirii sistemului costurilor complete sunt posibile mai multe metode și anume: metoda globală de calcul a costului; metoda pe faze de fabricație (producție); metoda de calcul a costurilor pe comenzi și metoda standard cost.

În cazul aplicării sistemului costurilor parțiale, literatura de specialitate oferă în prezent două versiuni, și anume:

- versiunea costurilor variabile;
- versiunea costurilor directe.

O versiune posibilă de aplicat pentru calculul costurilor, în agricultură o reprezintă metoda pe faze de fabricație (producție).

4.4.1 Metoda de calculație a costurilor pe faze în entitățile agricole românești.

Caracteristic pentru metoda de calculație pe faze este gradul de repetitivitate.

Metoda pe faze este recomandată să fie aplicată la producția de masă, respectiv cea cu gradul cel mai mare de repetitivitate.

Bazandu-se pe conceptul costului complet, metoda de calculație pe faze implică desfășurarea lucrărilor privind determinarea acestuia potrivit schemei de principiu specifice metodelor de calculație de tip absorbant.

Deși, în principiu, parcurgerea etapelor în cauză comportă folosirea procedeelor având valabilitate generală în calculație, totuși aplicarea metodei pe faze la condițiile concrete existente în entitățile care utilizează aceasta metodă presupune găsirea unor soluții de rezolvare pentru o serie de probleme importante, între care:

- stabilirea fazelor de calculație a costurilor;
- reflectarea costurilor de producție pe faze de fabricație;
- repartizarea cheltuielilor de producție între produsele obținute în aceeași fază.

Execuția în faze a producției din zootehnie poate fi considerată un argument în favoarea utilizării metodei de calculație pe faze.

Exemplu de calculul a costului de producție pe kg/spor/creștere în greutate prin metoda de calculație a costurilor pe faze.

$$Cs = (Chte - Vg)/St$$

În care,

Cs – costul pe kg/spor

Chte – cheltuielile totale de producție ale categoriei (directe + indirecte)

Vg – valoarea producției secundare

St – sporul de creștere în greutate al categoriei

Sporul total de creștere în greutate se determină astfel:

$$St = Gi + E - Go - L$$

În care,

Gi – greutatea animalelor din categoria respectivă la sfârșitul perioadei

E – greutatea animalelor ieșite de la ultima cântărire

Go – greutatea animalelor la începutul perioadei

L – greutatea animalelor intrate în categorie de la ultima cântărire

Costul de producție a animalului viu:

$$Cp = (C - S)/Gv$$

În care,

Cp – costul unitar

C – cheltuielile de producție efectuate

S – valoarea producției secundare

Gv – greutatea în viu a animalelor

Costul de producție în viu a animalelor în diferite faze:

$$Cgv = (Chn + Chl + Chs)/Gu$$

În care:

Cgv – costul unitar a animalelor în viu

Chn – cheltuielile cu animalele existente în stoc la începutul perioadei

Chl – cheltuielile cu animalele intrate

Chs – cheltuieli cu animalele date la sacrificare

Gu – Greutatea totală în viu”(Bercean R.V & alții 2009)

Entitatea agricolă introduce la îngrasat viței în valoare de 5500 lei, 550 kg cu 10 lei/kg, conform actului de mutație a animalelor.

În faza a –I-a se înregistrează cheltuieli de furajare, munca vie, apa, în valoare de 1800 lei și se înregistrează un spor de 200 kg în valoare de 2000 lei, producția secundară de 200 lei.

$$Csf1 = (1800-200)/200 = 8 \text{ lei/kg}$$

Greutatea vițelilor la finele fazei I va fi de $550 \text{ kg} + 200 \text{ kg} = 750 \text{ kg}$

Conform actului de mutație, efectivul se trece în faza a –II- a înregistrându-se cheltuieli de 2200 lei și un spor de 300 kg, producția secundară 200 lei.

$$Csf2 = (2200 - 200)/300 = 2000/300 = 6,66 \text{ lei}$$

La finele fazei, greutatea vițelilor va fi de $750 \text{ kg} + 300 \text{ kg} = 1050 \text{ kg}$

Conform actului de mutație vițelii se trec în faza a-III-a și se înregistrează cheltuieli de exploatare de 3000 lei și un spor de creștere în greutate de 500 kg conform actului de cântărire, producția secundară 200 lei.

$$Csf3 = (3000 - 200)/500 = 2800/500 = 5,6 \text{ lei/kg}$$

Greutatea vie a vițelilor va fi de 1500 kg. Sporul total de creștere în greutate va fi de $200 + 300 + 500 = 1000 \text{ kg}$

4.4.2 Procedul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal în entitățile agricole românești.

Acest procedeu se folosește în situația în care se obțin produse „cuplate” unul din acestea fiind considerat produs principal iar altul produs secundar.

1. Transformarea producției secundare în producție principală- qs (QP)

$$qs (QP) = qs *E, \text{ unde:}$$

E – relația de echivalență;

qs (QP) - producția secundară transformată din punct de vedere teoretic în producție principală.

2. Calculul cantității de producție principală teoretică (Qpt)

$$Q_{pt} = Q_p + q_s (QP)$$

3. Calculul costului unitar al cantității teoretice de produs principal

$$\text{Cost } Q_{pt} = \Sigma Ch / Q_{pt}$$

4. Calculul cheltuielilor aferente produsului secundar qs

$$\text{Cheltuieli } q_s = q_s (QP) * \text{Cost } Q_{pt}$$

5. Calculul costului unitar al produsului secundar

$$\text{Cost } q_s = \Sigma \text{ Cheltuieli producție secundară} * q_s$$

Exemplu:

În cadrul unei ferme se obțin două produse: produsul lapte degresat 540 l (produs secundar) și produsul smântână 21 l (produs principal). Cheltuielile generate de obținerea ambelor produse sunt în sumă de 420 lei. Echivalența dintre cele două produse se stabilește după relația:

$$1 \text{ l smântână} = 8 \text{ l lapte}$$

Transformarea producției secundare în producție principală- qs (QP)

$$qs (QP) = 540l/8 l = 67,5 l$$

Calculul cantității de producție principală teoretică (Qpt)

$$Qpt = 21 l + 67,5 l = 88,5 l$$

Calculul costului unitar al cantității teoretice de produs principal

$$\text{Cost } Qpt = 420 \text{ lei}/88,5 l = 4,74 \text{ lei/l}$$

Calculul cheltuielilor aferente produsului secundar qs

$$\text{Cheltuieli } qs = 67,5l * 4,74 \text{ lei/kg} = 319,95 \text{ lei}$$

Calculul costului unitar al produsului secundar

$$\text{Cost } qs = 319,95 \text{ lei}/540 l = 0,59 \text{ lei/l}$$

4.5 Modalități de determinare a costului standard și înregistrările efectuate în contabilitatea de gestiune în cadrul unei ferme

Determinarea costului în cazul unei ferme de păsări:

Produsul principal: ouă.

Produsul secundar: pui.

La începutul exercițiului financiar există un efectiv de:

- 2.500 găini și
- 400 pui de 30 de zile.

Cheltuielile înregistrate în cursul perioadei sunt:

- Hrană mături: 30.000 lei
- Hrană pui: 10.000 lei

- Cheltuieli cu utilități aferente spațiului de producție (energie electrică, apă etc): 2.000 lei
- Cheltuieli cu utilitățile aferente birourilor: 1.000 lei
- Salariile personalului îngrijitor (cu toate adiacentele aferente): 5.000 lei
- Salariile personalului administrativ (cu toate contribuțiile sociale aferente): 7.000 lei
- Amortizările utilajelor aferente producției: 3.000 lei
- Amortizarea altor imobilizări neimplicabile direct în activitatea de producție: 2.000 lei
- Combustibilul utilizat: 1.000 lei
- Serviciile sanitar – veterinare maturi: 1.000 lei
- Serviciile sanitar veterinare pui: 500 lei
- Cheltuielile de distribuție: 4.000 lei.

Societatea a primit cinci comenzi de livrare ouă săptămânal și patru comenzi de livrare carne.

Gruparea cheltuielilor în funcție de natura lor:

Cheltuieli directe:

- Hrană: 30.000 lei + 10.000 lei = 40.000 lei
- Servicii sanitar veterinare: 1.000 lei + 500 lei = 1.500 lei

Total cheltuieli directe de producție: 41.500 lei.

Din care aferente maturilor: 30.000 lei + 1.000 lei = 31.000 lei.

Aferente puilor: 10.000 lei + 500 lei = 10.500 lei.

Cheltuieli indirecte:

- Salarii personal îngrijitor: 5.000 lei
- Utilități aferente spațiului de producție: 2.000 lei
- Amortizarea utilajelor productive: 3.000 lei
- Combustibil: 1.000 lei.

Total cheltuieli indirecte de producție: 11.000 lei.

Cheltuieli administrative:

- Cheltuieli cu utilitățile aferente birourilor: 1.000 lei

- Salariile personalului administrativ: 7.000 lei
- Amortizarea altor imobilizări corporale: 2.000 lei.

Total cheltuieli administrative: 10.000 lei.

Cheltuieli de distribuție: 4.000 lei.

Prețul de vânzare al unui ou este de 0,4 lei.

Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție asupra produselor realizate:

Alocarea cheltuielilor indirecte asupra producției se face proporțional cu cheltuielile directe. Coeficientul de repartizare se determină:

$$K = 11.000/41.500 = 0,265$$

Cheltuieli indirecte repartizate asupra maturilor: $0,265 \times 31.000 \text{ lei} = 8.215 \text{ lei}$

Cheltuieli indirecte repartizate asupra puilor: $0,265 \times 10.500 \text{ lei} = 2.785 \text{ lei}$

Repartizarea cheltuielilor administrative asupra produselor realizate:

Cheltuielile administrative, pentru obținerea costului complet se repartizează în funcție de costurile totale directe și indirecte.

Costurile directe și indirecte aferente maturilor: $31.000 \text{ lei} + 8.215 \text{ lei} = 39.215 \text{ lei}$

Costurile directe și indirecte aferente puilor: $10.500 \text{ lei} + 2.785 \text{ lei} = 13.285 \text{ lei}$

$$K = 10.000/(39.215 + 13.285) = 0,1904$$

Cheltuieli administrative repartizate asupra maturilor: $0,1904 \times 39.215 \text{ lei} = 7.469 \text{ lei}$

Cheltuieli administrative repartizate asupra puilor: $0,1904 \times 13.285 \text{ lei} = 2.531 \text{ lei}$

Repartizarea cheltuielilor de distribuție asupra produselor realizate:

Alocarea cheltuielilor de distribuție asupra producției se face în funcție de numărul comenzilor (9 comenzi)

$$K = 4000/9 = 444,4 \text{ lei/comandă}$$

Cheltuieli distribuție repartizate asupra maturilor: $444,4 \times 5 = 2.222 \text{ lei}$

Cheltuieli distribuție repartizate asupra puilor: $444,4 \times 4 = 1.778 \text{ lei}$

Determinarea cantitativă și valorică a producției:

Au fost vândute în cursul perioadei 200.000 ouă.

Calcularea costului efectiv al producției finite obținute

Determinarea costului unui ou obținut:

1. Cheltuieli directe aferente maturilor	31.000 lei
2. Cheltuieli indirecte aferente maturilor	8.215 lei
3. Cost producție	39.215 lei
4. Număr total de ouă produse (vândute)	200.000
5. Cost de producție unitar = $\frac{3}{4}$	0,19 lei/ou
6. Cheltuieli administrative aferente maturilor	7.469 lei
7. Cheltuieli de distribuție aferente maturilor	2.222 lei
8. Costul total de producție și comercializare	48.906 lei
9. Cost complet de producție pe un ou $\frac{8}{4}$	0,244 lei/ou

Determinarea costului unui pui:

1. Cheltuieli directe aferente puilor	10.500 lei
2. Cheltuieli indirecte aferente puilor	2.785 lei
3. Cost producție	13.285 lei
4. Pui crescuți la finele perioadei	400
5. Cost de producție unitar = $\frac{3}{4}$	33,2 lei/pui
6. Cheltuieli administrative aferente puilor	2.531 lei
7. Cheltuieli de distribuție aferente puilor	1.778 lei
8. Costul total de producție și comercializare	17.594 lei
9. Cost complet de producție și desfacere pe un pui $\frac{8}{4}$	44 lei

Costul standard la care va fi înregistrată producția de ouă este de 0,19 lei/buc.

Costul complet al unui ou, ținând seama și de aceste cheltuieli este de 0,244 lei/ou.

Puii înregistrează un cost standard de 33,2 lei și un cost complet de 44 lei.

Aceștia sunt evaluați în contabilitate la costul standard. Descărcarea din gestiune a puilor vânduți se face la costul de 33,2 lei/pui.

Costurile standard se revizuiesc periodic pentru a reflecta costurile efective și reale aferente producției.

Înregistrarea operațiunilor în contabilitatea de gestiune, în cazul găinilor

1. Prelucrarea cheltuielilor activității de bază din contabilitatea financiară în contabilitatea managerială

- Materiale consumabile (hrană):

921 = 901 40.000 lei

Cheltuielile activității de bază Decontări interne privind cheltuielile

- Servicii sanitar veterinare:

921 = 901 1.500 lei

Cheltuielile activității de bază Decontări interne privind cheltuielile

2. Preluarea cheltuielilor indirecte din contabilitatea financiară în contabilitatea managerială

923 = 901 11.000 lei

Cheltuielile indirecte de producție Decontări interne privind cheltuielile

3. Preluarea cheltuielilor general – administrative și de distribuție:

% = 901 14.000 lei

Decontări interne privind cheltuielile

924 10.000 lei

Cheltuieli generale de administrație

925 4.000 lei

Cheltuieli de desfacere

4. Dererminarea costului efectiv al producției:

902 = 921 52.500 lei

Decontări interne privind producția obținută Cheltuielile activității de bază

5. Preluarea în costul perioadei a cheltuielilor general – administrative neincluse în costul produselor:

902/analitic cheltuieli = 924 10.000 lei

Decontări interne privind producția obținută Cheltuielile generale de administrație

6. Preluarea cheltuielilor de distribuție:

902/analitic cheltuieli	=	925	4.000 lei
Decontări interne privind producția obținută		Cheltuielile de desfacere	

7. Repartizarea cheltuielilor indirecte:

921/ouă	=	923	82.15 lei
Cheltuielile activității de bază		Cheltuieli indirecte de producție	
921/pui	=	923	2.785 lei
Cheltuielile activității de bază		Cheltuieli indirecte de producție	

8. Obținerea produselor finite:

931/ouă	=	902/analitic producție	39.215 lei
Costul producției obținute		Decontări interne privind producția obținută	
931/pui	=	902/analitic producție	13.285 lei
Costul producției obținute		Decontări interne privind producția obținută	

9. Decontarea producției obținute și închiderea conturilor de cheltuieli:

901	=	%	66.500 lei
Decontări interne privind cheltuielile 902 analitic cheltuieli			14.000 lei
		Decontări interne privind producția obținută	
		931	52.500 lei
		Costul producției obținute	

4.6. Concluzii, opinii și sugestii preliminare privind contabilitatea managerială în România

Considerăm că, informația furnizată de contabilitatea managerială are un caracter confidențial, destinată exclusiv unui singure categorii de utilizatori respectiv managerii entității spre deosebire de informațiile furnizate de cealaltă componentă a sistemului contabil contabilitatea financiară care furnizează informații cu caracter public, destinată mai multor categorii de utilizatori din interiorul și exteriorul exploatației agricole.

Prin urmare informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune sunt utilizate de către manageri în fundamentarea deciziilor manageriale, asigurând succesul în condițiile economiei de piață.

Atât din cercetarea doctinară cât și din experiența practică am desprins importanța și necesitatea organizării și conducerii contabilității manageriale de către entitățile din agricultură, asigurând delimitarea consumului de resurse, calcului costului unitar pentru produsele din sectorul zootehnic și sectorul vegetal, posibilitatea determinării pentru fiecare din acestea a rentabilității și oferirea de informații confidențiale utile în condițiile economiei de piață.

CAPITOLUL 5. FINANȚAREA ȘI ASIGURAREA EXPLOATAȚIILOR AGRICOLE ÎN ROMÂNIA

Obiectivul cercetării pentru acest capitol este determinarea principalelor surse de finanțare folosite în exploatațiile agricole românești, locul asigurărilor în entitățile din agricultură în România, precum și modalitățile de contabilizare a fondurilor nerambursabile și despagubirilor primite în urma unor calamități naturale.

La rândul său, obiectivul secundar urmărit este susținut de o serie de obiective operaționale:

Finanțarea agriculturii în conformitate cu politica Guvernului și normele Uniunii Europene;

Stabilirea locului și rolului creditului în finanțarea entităților din agricultură;

Studierea asigurărilor agricole din România în comparație cu asigurările agricole din unele țări europene;

Modalități de contabilizare a fondurilor nerambursabile și despagubirilor primite în urma unor calamități naturale.

Ca și metode, tehnici și procedee de cercetare au fost folosite observația directă, discuțiile cu specialiștii, preluarea datelor din documente și statistici financiar-contabile, în principal, dar, și din alte analize și rapoarte manageriale.

5.1 Finanțarea agriculturii din sursele proprii ale exploatațiilor agricole în România

Sursele proprii de finanțare ale exploatațiilor agricole pot fi reprezentate de: o parte din profitul net destinat reinvestirii, amortizare, rezerve repartizate din profit, sume din valorificarea mijloacelor fixe, sume din reduceri oferite la impozitul pe profitul reinvestit

Finanțarea exploatațiilor agricole pe baza **surselor interne** prezintă o serie de avantaje și dezavantaje.

Avantajele finanțării proprii în exploatațiile agricole sunt reprezentate de:

- fondurile proprii nu necesită a fi rambursate și nu suportă dobâzi sau garanții;
- conferă un grad mai mare de independență asupra entității;
- reprezintă un mijloc sigur de acoperire a nevoilor de finanțare.

Pe de altă parte, utilizarea surselor proprii de finanțare doar ca surse unice de finanțare, prezintă și **dezavantaje** cum ar fi:

- nivelul limitat al resurselor financiare proprii;
- posibilități restrânse de dezvoltare a afacerii;
- posibilitatea de a pierde anumite oportunități de investiții din cauza indisponibilității de resurse financiare la momentul potrivit;

5.2 Finanțarea agriculturii românești din fonduri publice

La nivelul României, un rol deosebit de important în finanțarea agriculturii românești din fonduri publice îl are Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale. Acest minister este organizat și funcționează potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 1185 din 29 decembrie 2014 privind organizarea și funcționarea Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale, privind reorganizarea și funcționarea Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale, precum și a unor structuri aflate în subordinea acestuia, cu modificările și completările ulterioare.

Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale este organ de specialitate al administrației publice centrale, cu personalitate juridică, în subordinea Guvernului.

Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale este autoritatea publică centrală responsabilă

cu aplicarea strategiei și Programului de guvernare, cu rol în elaborarea și implementarea strategiilor naționale sectoriale în domeniile agriculturii și producției alimentare, dezvoltării rurale, pescuitului și acvaculturii, îmbunătățirilor funciare, precum și în domeniile conexe: fitosanitar, cercetarea științifică de specialitate, conservarea și managementul durabil al solurilor și al resurselor genetice vegetale și animale.

Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale elaborează strategii și reglementări specifice în domeniile sale de activitate, în cadrul politicii Guvernului, și în conformitate cu reglementările Uniunii Europene și cu principiile politicii agricole comune (PAC).

Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale este autoritatea competentă pentru organizarea, implementarea și funcționarea Rețelei de informații contabile agricole - RICA.

În structura Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale, în coordonarea directă a ministrului, funcționează autoritatea competentă pentru acreditarea agențiilor de plăți și a organismului coordonator.

Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale are în subordinea sa și instituții care au ca principală atribuție finanțarea activităților agricole. Principalele instituții sunt: APIA și AFIR.

În conformitate cu PAC, Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale elaborează Programul Național de Dezvoltare Rurală.

Începând cu anul 2007 sistemul de intervenție în agricultură a fost așezat pe 2 piloni:

- pilonul I reprezintă plățile directe prin APIA:
- pilonul II Dezvoltarea Rurală prin AFIR

Pilonul I. Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură (APIA)

Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură (APIA) funcționează în subordinea Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale în baza Legii 1/2004 cu modificările și completările ulterioare. Din punct de vedere organizatoric, APIA cuprinde un aparat central, 42 de centre județene și 266 centre locale.

Începând cu 1 ianuarie 2007, APIA derulează fondurile europene pentru implementarea măsurilor de sprijin finanțate din Fondul European pentru Garantare în Agricultură (FEGA).

Subvențiile se acordă sub formă de plăți directe la hectar, gestionate de Sistemul Integrat de Administrare și Control (IACS) și în cadrul măsurilor de piață pentru implementarea mecanismelor comerciale conform Politicii Agricole Comune (PAC).

APIA administrează sistemul de certificate de export-import și garanții pentru importul și exportul produselor agricole, elaborează și implementează procedurile privind aplicarea sistemului de intervenție pentru produsele agricole.

Atribuțiile APIA sunt extrem de complex, mergând de la gestionarea fondurilor publice alocate entităților agricole, verificarea cererilor de plată primite de la beneficiari, administrarea sistemului de certificare de import-export a produselor agricole până la asigurarea tuturor condițiilor de informare publică privind activitățile desfășurate etc.

Din cele menționate rezultă, complexitatea atribuțiilor, considerând că, de funcționarea acestei agenții, depinde bunul mers al agriculturii românești.

Totodată, nefuncționalitatea agenției în anul 2015-2016, a avut consecințe negative asupra agriculturii românești datorită neefectuării la timp a plăților directe.

Pilonul II. Agenția pentru Finanțarea Investițiilor Rurale (AFIR)

Având în vedere obligativitatea României de a desemna pentru fiecare program de dezvoltare rurală o autoritate de plată acreditată și necesitatea absorbției fondurilor menționate, se impun înființarea și stabilirea cadrului instituțional al Agenției pentru Finanțarea Investițiilor Rurale, instituție publică cu personalitate juridică, în subordinea Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale, precum și pregătirea construcției instituționale pentru gestionarea alocațiilor financiare comunitare din cadrul FEADR.

În perioada 2014-2020, România beneficiază de importante alocări financiare de la Uniunea Europeană, fapt ce impune luarea tuturor măsurilor necesare pentru a asigura o capacitate ridicată de absorbție a acestor fonduri. În acest scop, se înființează Agenția pentru Finanțarea Investițiilor Rurale, denumită în continuare Agenția, instituție publică cu personalitate juridică, în subordinea Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale, finanțată din venituri proprii și subvenții alocate de la bugetul de stat, prin reorganizarea Agenției de Plăți pentru Dezvoltare Rurală și Pescuit, care se desființează.

Scopul Agenției îl constituie implementarea tehnică și financiară a Fondului european pentru agricultură și dezvoltare rurală, denumit în continuare FEADR.

Agenția are ca principală atribuție implementarea tehnică, în condițiile delegării de funcții de către Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale, prin Autoritatea de management

pentru Programul național de dezvoltare rurală, precum și implementarea financiară (plata) FEADR prin Programul național de dezvoltare rurală pentru perioada 2014-2020 (PNDR 2014-2020). Agenția preia atribuțiile ce decurg din funcțiile de implementare tehnică, plată și monitorizare pentru Programul național de dezvoltare rurală 2007-2013, și atribuțiile de raportare, recuperare debite, precum și cea de monitorizare ex-post ale Agenției pentru Programul SAPARD.

Considerăm că, de funcționalitatea agenției mai sus amintite, depinde realizarea absorției fondurilor alocate de la Uniunea Europeană.

5.3. Modalități de contabilizare a subvențiilor și a fondurilor nerambursabile în agricultură

Subvențiile reprezintă fonduri nerambursabile, acordate de către stat prin intermediul Guvernului, al agențiilor guvernamentale sau al altor instituții care au prevăzute atribuții în acest sens.

Fondurile europene sunt asimilate din punct de vedere al tratamentului contabil și fiscal subvențiilor.

În general, în funcție de scopul pentru care sunt acordate, fondurile europene nerambursabile sau subvențiile guvernamentale pot fi încadrate:

- În categoria subvențiilor aferente activelor, dacă scopul acordării acestora este acela de a achiziționa utilaje, de a realiza amenajări de terenuri sau pentru obținerea sau producerea oricăror imobilizări corporale;
- Sau în categoria subvențiilor aferente veniturilor. Acestea sunt toate celelalte subvenții destinate să acopere diverse costuri ocazionate de activitatea desfășurată care nu generează sub orice formă o imobilizare corporală.

Caracteristic pentru orice tipuri de subvenții este că acestea se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

În cazul subvențiilor pentru active

Subvențiile pentru active se înregistrează, în contabilitate, ca subvenții și se recunosc în bilanț ca venit amânat.

Subvențiile înregistrate ca venit amânat se înregistrează, în contul de profit și pierdere, pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

În cazul imobilizărilor, subvențiile acoperă cheltuiala cu amortizarea, prin urmare se vor înregistra urmărind aceeași perioadă și metodă de amortizare ca și în cazul imobilizărilor care au fost achiziționate cu ajutorul acestor fonduri primite.

Atunci când datoriile în valută aferente anumitor obiective sau lucrări finanțate din subvenții sunt achitate direct de către autoritățile care gestionează fondurile, din sumele reprezentând acele subvenții, fără ca aceste sume să tranziteze conturile entității, în contabilitate, se reflectă atât datori în valută, cât și creanța din subvenții corespunzătoare.

În cazul achizițiilor în valută, finanțate din sume nerambursabile, decontate de operatorii economici, în calitate de beneficiari ai acestor fonduri, diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se decontează cu instituția finanțatoare, dacă există clauze în acest sens, cuprinse în contractele încheiate sau prevederi în actele normative aplicabile.

Diferențele respective se înregistrează în conturi de debitori diverși sau creditori diverși, în relație cu alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, după caz.

În cazul subvențiilor pentru venituri

Subvențiile aferente veniturilor se înregistrează la venituri ale aceleiași perioade în care au fost efectuate și cheltuielile pe care le acoperă.

- Dacă subvenția se primește înaintea efectuării cheltuielilor

Dacă perioada în care se primește subvenția nu au fost efectuate cheltuielile aferente, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade.

În acest caz, subvenția se recunoaște în acea perioadă ca și venit amânat.

Reluarea la venituri ale perioadei se face concomitent cu înregistrarea cheltuielilor aferente în contul de profit și pierdere.

- Dacă subvenția se primește după efectuarea cheltuielilor

Dacă în perioada în care se încasează subvenția au fost deja suportate și înregistrate în contul de profit și pierdere cheltuielile pe care urmează să le acopere subvenția respectivă, aceasta se înregistrează direct ca și venituri ale perioadei respective.

Caz practic privind contabilizarea subvenției APIA

Entitatea agricolă realizează producție ecologică de plante ecologice pe o suprafață de 5 ha.

Societatea îndeplinește condițiile și obține un ajutor specific pentru producția ecologică de la APIA în sumă de 1200 euro.

De asemenea, societatea primește o subvenție pentru plata unică pe suprafață, în sumă de 560 euro și o subvenție pentru motorină de 1,2855 lei pe fiecare litru de motorină. Consumul estimat de motorină este de 500 litri.

Înregistrarea dreptului de a primi ajutorul specific, la aprobarea cererii, la un curs de 4,45 lei/euro:

$$1200 \text{ euro} \times 4,45 \text{ lei/euro} = 5340 \text{ lei}$$

445/analitic	=	472	5.340 lei
Subvenții		Venituri înregistrate în avans	

Înregistrarea dreptului de a primi plata unică pe suprafață, la aprobarea cererii, la un curs de 4,45 lei/euro

$$560 \text{ euro} \times 4,45 \text{ lei/euro} = 2492 \text{ lei}$$

445/analitic	=	472	2.492 lei
Subvenții		Venituri înregistrate în avans	

Subvenția pentru plata unică se încasează în luna decembrie 2013. Ajutorul specific se încasează în luna martie a anului 2014.

Înregistrarea dreptului de a primi subvenția pentru motorină – $500 \text{ l} \times 1,2855 \text{ lei/l} = 643 \text{ lei}$, la depunerea și primirea aprobării cererii:

445/analitic	=	472	643 lei
Subvenții		Venituri înregistrate în avans	

Înregistrarea consumurilor carburantului folosit în perioada iulie – septembrie (trimestrul III), consum de 300 litri motorină:

6022	=	3022	1.560 lei
Cheltuieli privind combustibilul		Combustibil	

Recunoașterea veniturilor din subvenții pentru motorină, concomitent cu consumul și înregistrarea acestuia pe cheltuieli – $300 \text{ l} \times 1,2855 \text{ lei/litru} = 386 \text{ lei}$ (în perioada iulie - septembrie)

472	=	7412	386 lei
Venituri înregistrate în avans		Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale	

Înregistrarea încasării subvenției pentru motorină aferentă trimestrului III în luna decembrie 2013

5121	=	445/analitic	5.340 lei
Conturi la bănci în lei		Subvenții	

În trimestrul IV se consumă 200 l motorină.

- Înregistrarea consumului de motorină

6022	=	3022	300 lei
Cheltuieli privind combustibilul		Combustibil	

Înregistrarea veniturilor din subvenții, aferentă combustibilului consumat – 1,2855 lei/l x 200 l = 257 lei

472	=	7412	257 lei
Venituri înregistrate în avans		Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale	

Înregistrarea încasării subvenției pentru plata unică pe suprafață, în luna decembrie 2013:

5121	=	445/analitic	2.492 lei
Conturi la bănci în lei		Subvenții	

Înregistrarea la venituri ale perioadei a subvenției pentru suprafață, în luna decembrie 2013:

472	=	7417	2.492 lei
Venituri înregistrate în avans		Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare	

5.4 Necesitatea și importanța creditării în agricultură

În România, se apreciază tot mai des că *sistemul bancar nu este încă foarte interesat să finanțeze fermierii*, deoarece această activitate este supusă riscului natural și implică astfel cereri suplimentare de garanții și costuri financiare superioare altor împrumuturi.

Sectorul agriculturii este subfinanțat comparativ cu valoarea adăugată generată în formarea PIB-ului. Astfel, în timp ce ponderea agriculturii în formarea PIB a variat între 8%-10% în perioada 2007 - 2015, soldul creditelor acordate de sectorul bancar în totalul creditelor a crescut de la 3%, în 2007, la doar 6,1% în 2016 .(<http://www.bnr.ro/Indicatori-agregati-privind-institutiile-de-credit-3368.aspx> accesat la data de 28.02.2017)

Apreciem că această tendință de subfinanțare a sectorului agricol este cauzată de reticența sistemului bancar de a finanța un sector expus unor riscuri majore pe fondul unui sprijin guvernamental redus acordat acestor activități.

O serie de factori generează presiuni asupra lichidității companiilor care activează în sectorul cultivării cerealelor: volatilitatea veniturilor (pe fondul dependenței de condițiile meteorologice și fluctuației prețurilor), scaderea profitabilității, întârzierea plăților de către APIA, extinderea termenelor de încasare a creanțelor și tendința dezintermedierii cuplate cu susținerea investițiilor pe termen lung.

Comportamentul de plată al companiilor din acest sector a înregistrat o deteriorare semnificativă în 2016.

În urma efectuării de comparații ale nivelului de creditare al agriculturii în România și în țările Uniunii Europene, constatăm existența unor diferențe majore. Astfel, în România se înregistrează un credit bancar mediu de 110 euro/ha, în timp ce în Ungaria acesta ajunge la o valoare dublată comparativ cu cea înregistrată în România, respectiv de 255 euro/ha. În Franța valoarea creditului acordat agriculturii este de 1698 euro/ha iar în Germania valoarea creditului se ridică la 2126 euro/ha, fiind de aprox. 19 ori mai mare decât în România.

Costul creditului bancar. Pe lângă dezavantajele ce decurg din nivelul redus de creditare al agriculturii, o altă cauză nefavorabilă fermelor românești este reprezentată de **costul creditului bancar în lei**, care este mult mai mare în România decât în țările dezvoltate ale Uniunii Europene. Dobânda solicitată de bănci, la care se adaugă diferite costuri suplimentare (în principal de natura comisioanelor), generează un cost real al **creditului bancar în lei** triplu față de costul surselor de finanțare din celelalte țări dezvoltate ale UE.

Pentru **creditele în valută**, beneficiarul creditului suportă în România un cost dublu față de beneficiarul aceluiași tip de credit în alte țări membre ale Uniunii Europene, plătind, de fapt, componente de cost supraevaluate.

Riscul de schimb valutar, atașat creditelor în valută pentru agricultorii neangrenați în operațiuni de export, este o altă cauză generatoare de costuri suplimentare.

Creditul comercial. Nivelul scăzut de creditare bancară directă a agriculturii a făcut posibilă proliferarea creditului comercial (creditului furnizor), ca alternativă de finanțare agreată „de nevoie” atât de beneficiarii fermieri cât și de furnizorii de input-uri.

Creditul comercial, spre deosebire de cel bancar, este apreciat de către fermieri ca fiind mai operativ și mai accesibil, fiind agreeat de fermieri datorită facilităților de rambursare la recoltarea producției sau vânzarea recoltei. Cu toate acestea, se apreciază, că de fapt costul suplimentar al creditului comercial față de costul bancar este de 3 până la 20%, ținând cont de faptul că la origine creditul comercial este acoperit indirect tot de un credit bancar, însă este preluat preluat de furnizorul de input-uri, care își recuperează costul suplimentar al acestui credit, de regulă, prin prețul de vânzare al produselor oferite fermierilor.

Creditul bancar, considerat motorul dezvoltării, în situația agriculturii de la noi din țară, ocupă un loc nesemnificativ în ansamblul surselor de finanțare.

În comparație cu țara noastră, Ungaria, deși are o suprafață agricolă de 2,5 ori mai mică, orientează de 1,3 ori mai multe credite spre agricultură.

Dacă facem însă o comparație cu țările dezvoltate, Franța sau Germania, discrepanța este și mai evidentă, nivelul creditelor bancare pentru finanțarea agriculturii din aceste țări fiind mult superior României, de 40 de ori mai mare în Franța și de 32 de ori în Germania.

Aceeași situație regăsim și în cazul Spaniei, care canalizează înspre agricultura de 24 de ori mai multe credite bancare decât România.

Creditarea deficitară a agriculturii este determinată de o serie de factori, dintre care amintim:

- discontinuitatea în obținerea veniturilor;
- instabilitatea piețelor de desfacere și valorificare a produselor agricole obținute;
- riscul ridicat de fluctuații ale producției în funcție de condițiile naturale;
- lipsa unui sistem adecvat de asigurări care să garanteze compensarea rapidă a pierderilor;
- un sistem deficitar de garantare a creditului etc.

Exista o neconcordanță între reforma proprietății care s-a produs în agricultură și sistemul de creditare care practic nu există, consecințele asupra agriculturii fiind nefaste.

Mai avem un paradox: ipoteca asupra pământului este forma de garantare cea mai credibilă pentru bănci, iar pământul deși se află în proprietatea agricultorilor, accesul acestora la finanțarea agriculturii prin credit este limitat.

Salvarea agriculturii românești este strâns legată de un sistem de finanțare prin credit care ar trebui reglementat prin legi organice, cum funcționează de exemplu în Elveția sau în alte state europene.

5.5 Asigurarea animalelor și culturilor agricole – mijloc de limitare a riscului

5.5.1 Riscurile și asigurarea animalelor

Pentru a se asigura protecția animalelor sunt reglementate pe baze contractuale prevederi referitoare la asigurarea acestora aparținând persoanelor fizice și juridice.

Se pot asigura **bovine de 6 și peste 6 luni, porcinele** în aceleași condiții, **porcinele din îngrășătorii** (persoane juridice) de minim 40 kg indiferent de vârstă, **ovinele, caprinele** de la un an în sus, **cabalinele** între 1-15 ani.

Nu se pot asigura animalele din fermele zootehnice care nu respectă normele și regulile zootehnice și sanitar veterinar aferente la îngrijire, hrănire, întreținere a ceea ce ar putea genera îmbolnăvirea lor.

Nu se pot asigura nici animalele bolnave, rahitice, tarate, precum și cele din localitățile în care s-a introdus carantină, animalele care au reacționat pozitiv la tuberculoză, bruceloză sau leocoză bovină, nici animalelor aparținând persoanelor fizice din localități situate în Delta Dunării.

Animalele se asigură la **valoarea declarată** de asigurat, însă suma asigurată nu poate fi mai mare decât valoarea de pe piața locală, iar în caz de daună din valoarea despăgubirii asiguratorul deduce franciza.

La animalele din îngrășătorii valoarea se stabilește pe baza greutateii medi și a prețului de achiziție în viu. Pentru animalele de reproducție se pot aplica **valoarea de procurare (achiziție)** ori **valoarea de inventar**.

Despăgubirile, se acordă în cazul decesului animalelor din cauza unei epizootii, accidente, a sacrificărilor de necesitate sau alte cauze.

Plata despăgubirilor se face de către asigurator dacă autoritățile locale și sanitar veterinar confirmă că au fost respectate normele de prevenire și combatere a evenimentelor rezultate din acoperirea riscurilor.

Valoarea despăgubirii nu poate depăși suma prevăzută în contractul de asigurare sau paguba sau valoarea animalului în momentul producerii evenimentului.

Prin **cuantumul pagubei** se înțelege valoarea animalului din care se scad valorile recuperate (carne, piei). Valoarea animalului se determină în funcție de prețurile la data producerii evenimentului pe piața locală, în funcție de specie, rasă, sex, vârstă în cazul animalelor de reproducție, se mai ia în calcul și greutatea și se aplică prețul practicat pe piața locală.

Asiguratorul nu acoperă riscurile și nu plătește despăgubire în cazul în care paguba a fost produsă ca urmare a vinovăției asiguratului, respectiv uciderea intenționată a animalului, furajarea necorespunzătoare, nerespectarea regulilor sanitar-veterinare.

De asemenea în cazul când nu au fost anunțate la timp organele sanitar veterinar despre îmbolnăvirea animalelor, nerespectarea normelor de tăiere sau a condițiilor de păstrare a cărnii. Primele de asigurare sunt anuale și se stabilesc în % din suma asigurată în funcție de specie, rasă, vârstă.

Răspunderea asigurătorului începe în caz de accident dacă pieirea sau tăierea animalului a avut loc după 5 zile de la data expirării primei de asigurare și întocmirii contractului .

În caz de boală, răspunderea începe după 60 zile de la plata primei și întocmirii contractului (în cazul anemiei infecțioase).

Răspunderea încetează la ora 24 a ultimei zile din perioada de asigurare .

Pentru animale se pot face și **asigurări facultative globale** în cazul fermelor de specialitate, iar primele de asigurare sunt fixe și se achită trimestrial pe cap de animal în funcție de mișcarea efectivelor.

Plata asigurărilor se face numai dacă primele sunt achitate la zi (în limita sumelor asigurate în funcție de condițiile de asigurare, nefiind valabilă în același timp atât asigurarea obișnuită cât și cea globală (poate fi făcută și de persoane fizice, dar numai pentru bovine în număr de 2-10 capete pe o perioadă de 6 luni –1 an cu prime unice achitate anticipat).

5.5.2 Riscurile si asigurarea culturilor agricole

Asigurarea culturilor agricole se face de către societăți specializate sau persoane fizice prin contracte de asigurare pentru **culturile agricole** și pentru **vii sau pomi**, precum și pentru **hamei**.

Se acoperă următoarele riscuri la culturile agricole:

- grindina;
- înghețul;
- efectele ploilor torențiale;
- alunecările de teren;
- incendiu;
- furtuni.

Anumite societăți acoperă inclusiv uraganul și exclud și alte riscuri generatoare de pagube :asfixiere, brumă, secetă, vânt, boli foliare, dăunători.

Nu se acordă despăgubiri în cazul nerespectării tehnologiilor, precum și a revărsărilor din topirea zăpezilor sau ploilor.

Asigurarea acoperă pierderile de producție cantitative. **Durata asigurării este anul agricol sau anul calendaristic** potrivit înțelegerii între părți.

Stabilirea sumei asigurate se stabilește de asigurat, dacă este agreată de asigurator, fiind diferențiată pe culturi. Valoarea despăgubirilor nu poate depăși valoarea reală a pagubei.

Prima de asigurare este stabilită de asigurator pe grupe tarifare și pe județe, pe culturi, gradul de sensibilizare la factorii de risc asigurați, evoluția daunelor în perioada de evoluție a culturii, precum și de forma de asigurare.

În cazul asigurării pagubelor se stabilesc sume fixe pe zona de cultură. În cazul contractelor multianuale se aplică un sistem de prime bazat pe principiul Bonus-Malus în care în primul an prima se plătește integral iar dacă în următorii 2 ani nu se înregistrează daune și despăgubiri începând din al 3-lea an și următorii prima se reduce cu 1/10.

Despăgubirile se stabilesc în funcție de starea culturilor și a plantațiilor, precum și de paguba probabilă însă ea nu poate fi mai mare decât valoarea producției probabile, a pagubei sau a sumei asigurate.

Prin **pagubă** se înțelege în cazul reînsămânțării valoarea cheltuielilor cu refacerea culturii, iar valoarea producției se calculează înmulțind producția medie din ultimii 3 ani cu suma maximă ce se poate asigura pe fiecare ha.

În cazul distrugerilor unor suprafețe de culturi ce urmează a fi reînsămânțate se ia în calcul gradul de distrugere numai pentru riscurile asigurate.

Gradul de distrugere se calculează în funcție de numărul plantelor rămase în medie pe o anumită suprafață. Valoarea despăgubirilor se face prin evaluarea în câmp a producției agricole după metode și tehnici specifice.

Răspunderea asiguratorului începe pentru culturile agricole din momentul răsării și încetează în momentul recoltării, dar nu se acordă despăgubirii în cazul nerespectării tehnologiei de întreținere.

5.5.3 Asigurarea riscurilor catastrofale în agricultură - experiențe Europene

Germania

“În Germania, nu există asigurare obligatorie împotriva riscurilor naturale în agricultură. Cu toate acestea, procentul de asigurări împotriva grindinei este mare.

În același timp, puțini fermieri sunt dispuși să își facă o asigurare multi-risc (îngheț, secetă etc). Pentru daune extreme, fermierii încă se bazează pe intervenția statului.

Estonia

În urmă cu aproximativ doi ani, au existat discuții intense cu Ministerul Agriculturii referitoare la cerințele prevăzute de UE privind compensarea primelor de asigurare pentru agricultură.

Schema a fost stabilită pe plan local, dar nu a existat niciun interes din partea fermierilor de a o folosi. De atunci, industria de asigurări nu are un rol activ în protejarea culturilor agricole.

Finlanda

Statul compensează aceste pierderi prin legislația privind ajutoarele de stat. Acest lucru se va schimba în viitorul apropiat, deoarece sistemul național de ajutor pentru agricultură dispare.

Cipru

Pierderile de producție ale fermierilor (numai producția, nu și infrastructura sau pomii/plantele) ca urmare a riscurilor naturale (ex.: grindină, îngheț, inundații, etc.) sunt acoperite de către Organizația Națională de Asigurări Agricole (o entitate semi-guvernamentală).

Datorită serioaselor restrângeri financiare, Ministerul Agriculturii nu intenționează să implementeze un plan de măsuri în sensul Regulamentului UE.

Anglia

Riscurile acoperite variază de la asigurator la asigurator.

Se tinde să nu fie acoperite prin asigurare pagubele pentru culturile în aer liber, cauzate de inundațiile terenurilor agricole.

Italia

În fiecare an, Ministerul Agriculturii studiază un plan anual de asigurare care definește producții agricole, calendare și procedure pe care producătorii agricoli trebuie să le respecte în scopul de a beneficia de contribuții publice - în conformitate cu reglementările Europene și naționale - pentru a acoperi în parte costurile pentru asigurarea pierderilor economice cauzate de adversități atmosferice epizootii și boli ale plantelor.

Planul pentru anul 2014 reprezintă nu numai cadrul de reglementare pentru campania de asigurare, dar mai ales punctul de referință pentru introducerea la nivel național a legislațiilor UE cu privire la Politica Agricolă Comună.

Consecvent cu abordarea generală a UE în cadrul planului 2014, numărul minim de evenimente asigurabile în scopul de a beneficia de contribuția publică este ridicat treptat la trei.

Contribuția publică este, de asemenea, diferențiată în avantajul producătorilor agricoli care asigură un număr mare de riscuri.”(Almăjanu 2014)

5.5.4 Modalități de contabilizare a pierderilor și pagubelor ca urmare a unor fenomene naturale

De multe ori, în cursul unui an agricol, producția, mai ales cea vegetală, poate fi compromisă ca urmare a unor cauze naturale: secetă, inundații, dăunători, calitate necorespunzătoare a materialului de plantat, etc.

În mod similar, producția zootehnică poate fi compromisă ca urmare a unor epidemii, incendii, inundații sau alte fenomene naturale.

În cursul anului, pentru obținerea culturilor/producției zootehnice se efectuează aceleași cheltuieli ca și pentru producția obișnuită.

Constatarea minusurilor înregistrate ca urmare a producerii unui incendiu, epidemii sau unui alt eveniment ce afectează producția se face pe baza procedului – verbal de inventariere întocmit de către comisia de inventariere stabilită potrivit prevederilor legale.

În urma inventarierii se determină minusurile din gestiune atât cantitativ cât și valoric, și se constată și cauza înregistrării acestor minusuri.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit

Nu sunt cheltuieli deductibile:

- Cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare;
- Taxa pe valoarea adăugată aferentă, bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, dacă aceasta este datorată.

Sunt cheltuieli deductibile:

- Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor și mijloacelor fixe distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Pentru a beneficia de deductibilitate aferentă acestor cheltuieli este necesar ca zona respectivă să fie declarată zonă calamitată de secetă, inundații, dăunători etc. de către autoritățile locale;
- Cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război;
- Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă de gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare.

Pentru acele cheltuieli care sunt reconsiderate ca fiind nedeductibile, entitatea are obligația de a ajusta TVA deductibilă astfel:

635	=	4426
Cheltuieli cu alte impozite și		TVA deductibilă
Taxe și vărsăminte asimilate		

Exemplu

La societatea Agro 1 al cărei obiect de activitate este creșterea păsărilor pentru ouă și carne, în luna noiembrie 2014, se declanșează o epidemie în urma căreia se distruge cca. 70% din efectivul păsărilor.

Conform fișelor de magazie și Registrului de stocuri, înaintea producerii epidemiei existau un număr de 500 păsări, soldul contabil 361 „Active biologice de natura stocurilor” fiind de 10.200 lei.

Păsările provin din producție proprie.

În urma constatării decesului la păsările afectate de epidemie se operează scăderea din gestiune în fișele de magazie și se face o inventariere a efectivului de păsări rămas. În urma inventarierii se constată că au mai rămas un număr de 150 de păsări.

Valoarea contabilă determinată a acestora este de 2.950 lei.

Societatea deține o poliță de asigurare pentru riscul unor epidemii, pentru suma de 5.500 lei.

- Înregistrarea în contabilitate a scăderii stocului de păsări, 10.200 lei – 2.950 lei = 7.250 lei:

711	=	361	7.250 lei
Venituri aferente costurilor		Active biologice de natura stocurilor	
stocurilor de produse			

- Societatea va înregistra, în contabilitate, dreptul de a încasa asigurarea, la momentul primirii confirmării din partea societății de asigurări:

461	=	7588	5.500 lei
Debitori diverși		Alte venituri din exploatare	

Pentru că epidemia nu a fost declarată și recunoscută ca atare de autoritățile veterinare locale, cheltuiala aferentă diminuării stocului de păsări este considerată cheltuială deductibilă numai în limita sumei asigurate.

Diferența o reprezintă cheltuială nedeductibilă, pentru care societatea, în situația în care este plătitoare de TVA, și a dedus TVA aferentă achizițiilor făcute, va trebui să ajusteze TVA aferentă.

- Înregistrarea ajustării TVA : $24\% \times (7.250 \text{ lei} - 5.500 \text{ lei}) = 420 \text{ lei}$:

635	=	4426	420 lei
Cheltuieli cu alte impozite, taxe și		TVA deductibilă	
vărsăminte asimilate			

- Înregistrarea încasării asigurării:

5121	=	461	5.500 lei
Conturi la bănci în lei		Debitori diverși	

5.6 Concluzii, opinii și sugestii preliminare privind finanțarea și creditarea agriculturii românești

În privința APIA, se impune un plan de acțiune pentru remedierea deficiențelor legate de tehnica sistemului de identificare a parcelelor utilizat pentru a verifica dacă solicitanții subvențiilor au dreptul să le primească.

Considerăm că, evaluarea activelor destinate garantării creditelor agricole se face de regulă la valoarea de piață, dar în anumite cazuri se poate lua în considerare și valoarea de utilizare în continuare, valoarea de lichidare sau alte categorii de definiții ale valorii, funcție de circumstanțe, dar băncile sunt interesate de valoarea de piață, întrucât scopul garantării este asigurarea posibilităților de rambursare, și nu preluarea activului respectiv.

Recomandările noastre pentru estimarea valorii de garanție constau în următoarele:

- a) valoarea trebuie estimată prudent având în vedere vandabilitatea în viitor;

- b) dacă valorile curente reflectă o cerere pe termen scurt datorită ineficienței pieței (lipsa de ofertă urmată de supra-ofertă) sau unde factori identificabili distorsionează piața, și prin urmare vandabilitatea viitoare este expusă riscurilor, acest lucru trebuie să fie evidențiat în valoarea de garanție;
- c) valoarea trebuie raportată la piață, să reflecte cererea și oferta, scopul evaluării fiind valoarea de garanție și nu un cost sau preț istoric;
- d) condițiile normale ale pieței locale reflectă corecțiile pentru elementele speculative, precum și condițiile locale ale cererii și ofertei;
- e) cerința de a avea în vedere, în primul rând, aspectele sustenabile pe termen lung ale nivelului pieței, aspectele fundamentale macro și micro economice;
- f) se poate ca un bun să aibă o valoare de utilizare alternativă mai mare . Totuși, la baza valorii de garanție este utilizarea existentă, în afara cazurilor când împrejurări speciale conduc la o evaluare mai realistă pe baza unei utilizări alternative. Criteriul de bază pentru estimarea valorii trebuie să fie utilitatea bunului fiind influențată și de raritatea bunului, dorința și puterea de cumpărare.
- g) să se evidențieze clar și transparent metodele de evaluare recunoscută ;
- h) este absolut necesar ca evaluatorul cu acordul clientului să poate utiliza asistența de specialitate;
- i) se recomandă, ca evaluatorul să estimeze valoarea de garanție și valoarea de piață apoi să explice cu atenție diferențele. Orice diferență mai mare de 20% între valoarea de garanție și valoarea de piață trebuie explicată într-o notă specială la raport cu referire la condițiile pieței volatile;
- j) stabilirea corectă a valorii este sarcina evaluatorului.

Propunerea noastră este că, se impune un sistem de creditare pe termen scurt, mediu și lung care să țină seama de un sistem de garanții ce să cuprindă: ipoteca asupra pământului și a produselor viitoare, emiterea de înregistrări ipotecare asupra pământului și exploatațiilor agricole, luarea în garanție a însăși obiectului creditat, accesarea garanțiilor financiare oferite de fondul de garantare a creditului rural.

CAPITOLUL 6

STUDIUL EMPIRIC PRIVIND VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR FINANCIAR CONTABILE ÎN LUAREA DECIZIILOR MANAGERIALE DIN ENTITĂȚILE AGRICOLE

Obiectivul principal în cadrul acestui studiu este realizarea unui studiu empiric care să prezinte modul în care sunt valorificate informațiile financiar contabile din entitățile agricole românești.

În acest context în baza cercetării empirice realizate, am identificat impactul unor factori asupra sistemului financiar contabil, punând în același timp, în evidență și semnificația informației financiar contabile în luarea deciziilor manageriale din aceste entități.”(P. Dumbravă& R.V. 2016.)

6.1 STADIUL ACTUAL AL CUNOAȘTERII

În urma revizuirii literaturii de specialitate, am identificat relativ foarte puține studii naționale și internaționale referitoare subiectul abordat. În acest context, vom face referire la câteva dintre cele mai relevante studii în acest sens.

Astfel, studiul empiric efectuat de Giurca (2011) oferă un cadru general cu privire la imaginea de ansamblu a problematicei agriculturii de subsistență în România. Autoarea concluzionează că pentru un număr 3 milioane de „ferme” sau „gospodării” care nu sunt eligibile pentru sprijinul acordat prin Pilonul I de sprijin al Uniunii Europene, guvernul trebuie să continue politica de consolidare a fermelor prin diverse măsuri, cum ar fi: măsura referitoare la pensia viageră; precum și prin utilizarea la maximum a măsurilor din Pilonul II, cum ar fi: diversificarea activităților, sprijin pentru IMM – uri, și încurajarea activităților în acest domeniu.

În studiul Luca și alții (2012) se arată că numărul total al exploatațiilor agricole era în 2010 de 3.859.000, cu 2% mai puține decât în 2007, pe o suprafață utilizată de 13,3 mil. ha (ceea ce înseamnă o dimensiune medie de 3,45 ha/fermă, aproape neschimbată în perioada ultimilor trei ani).

Dintre acestea, 99,2% erau exploatații fără personalitate juridică: (ferme individuale; persoane fizice autorizate; întreprinderi familiale), operând 56% din totalul terenului agricol înregistrat, adică în medie 1,95 ha/fermă.

Celelalte 31.000 de exploatații agricole, cu personalitate juridică, utilizau 5.856 mil. ha (44% din total), având o mărime medie de 191 ha/exploatație.

În studiul derulat de Ghib și Villemijn-Cioloș (2009) se arată că deși marginalizate de politicile agricole naționale și europene, fermele mici au un rol de amortizor social, care a permis României să parcurgă fără tulburări sociale perioada dificilă a anilor 1990, când dezindustrializarea a generat un șomaj prematur care și-a găsit o atenuare în practicarea agriculturii de subzistență. Deci, agricultura este ramura economiei naționale unde s-au găsit soluții economice și sociale pentru o parte importantă a populației țării.

Studiu derulat de Athanasios și alții (2010) investighează diferențele dintre practicile contabile, rolul și magnitudinea informației contabile în sectorul agricol. Autorii concluzionează că, principala contribuție a IAS 41 este de a oferi un cadru conceptual puternic în practica contabilă agricolă, iar RICA este o rețea de date cu experiență, care ar putea fi un ghid pentru punerea în aplicare a IAS 41. În țara noastră OMFP 1802/2014 a realizat primii pași în adoptarea prevederilor IAS 41.

În lucrarea **autorului** Petelin (2013) sunt prezentate aspecte despre fermierii din societatea modernă care se confruntă cu o birocrație excesivă. În plus, ei de multe ori nu au o imagine cuprinzătoare asupra fermei care duce la scaderea capacității de luare a deciziilor. Autorii propun o soluție software care oferă contabilizarea tranzacțiilor agricole, oferind o imagine de ansamblu asupra contabilității în agricultură și facilitează raportările către RICA.

Promovarea sugestiilor, mai sus menționate, ar putea îmbunătăți eficiența și ar da rezultate mai bune, fără investiții mari.

În studiul efectuat de Fadur & alții (2011), autorii efectuează o analiză empirică privind raportarea financiară a activelor necorporale de către firmele românești. Autorii concluzionează faptul că principalii utilizatori ai situațiilor financiare sunt creditorii și organele fiscale, spre deosebire de sistemul anglo-saxon, în care raportările financiare sunt adresate, în special, investitorilor. Privind lucrurile din această perspectivă, putem înțelege de ce accentul în raportările financiare cade pe partea tangibilă a activului imobilizat. Normele contabile românești

sunt restrictive cu privire la recunoașterea și evaluarea activului necorporal, iar, de pe altă parte, identificarea și măsurarea elementelor de activ care determină diferența între valoarea netă contabilă și valoarea de piață presupun costuri suplimentare. Multe dintre soluțiile propuse pentru a rezolva „problema” activelor necorporale se bazează pe furnizarea de informații suplimentare referitoare la activul intangibil în raportul anual.

În studiul empiric derulat de Jinga (2013), autorii concluzionează faptul că 64 de respondenți din 67 consideră că, informațiile oferite de contabilitatea managerială sunt utile. Răspunsurile validează una dintre ipotezele cercetării noastre, și anume că *Majoritatea respondenților consideră că informațiile oferite de contabilitatea managerială sunt utile.*

În același timp, autorul evidențiază cele mai importante cauze care conduc la modesta dezvoltare a contabilității manageriale și anume: personal insuficient; lipsa unui sistem integrat de raportare; informații diferite în aplicații diferite; lipsa înțelegerii proceselor; granularitatea scăzută a informației contabile sau lipsa/imposibilitatea colectării unor informații relevante la nivelul de detaliu dorit; contabilii pregătesc toate analizele în excel cu investiția de timp necesară; limitarea timpului; nu există o structură organizațională receptivă la astfel de decizii; s-a realizat o reorganizare a activității cu o modificare a obiectului principal de activitate; lipsa cererii pentru informațiile furnizate de contabilitatea managerială, acestea fiind destinate doar companiei mamă; insuficienta instruire profesională în domeniu.”(Dumbravă și R.V. 2016.)

6.2. ASPECTE PRIVIND METODOLOGIA CERCETĂRII

La baza studiului realizat s-a aflat un chestionar ce conține întrebări închise și deschise, asupra unui eșantion de 130 entități agricole, validând răspunsurile a 121 entități agricole.

Mentionăm că, am reținut în continuarea studiului empiric doar entitățile agricole care organizează și conduc evidență contabilă, și anume, un număr de 44 entități agricole.

Întrebările care au condus la colectarea datelor necesare studiului au fost următoarele:

Q2. Profilul de activitate al entității

Răspunsurile obținute la această întrebare au condus la variabila **profil**, variabilă calitativă, având stările *mixt, vegetal, zootehnic și apicultură*.

Q3. Forma juridică de organizare a activității entității

Răspunsurile obținute la această întrebare au condus la variabila **forma juridică**, variabilă calitativă, având stările *cooperativă agricolă (CA), persoană fizică autorizată (PFA), societate cu răspundere limitată (SRL) și societate pe acțiuni (SA)*.

Q4. Cum considerați impactul structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil?

Răspunsurile obținute la această întrebare au condus la variabila **impact**, variabilă calitativă, având stările *deloc important, mai puțin important, important și foarte important*.

Q5. Care este metoda de organizare a evidenței contabile în entitatea dumneavoastră?

Răspunsurile obținute la această întrebare au condus la variabila **metoda 1**, variabilă calitativă, având stările *în partidă simplă exploatație (PSE), în partidă simplă fermă (PSF), în partidă dublă exploatație (PDE) și în partidă dublă fermă (PDF)*.

Q6. Ce metodă de organizare a contabilității credeți că ar fi mai eficientă în cazul dumneavoastră? Argumentați.

Răspunsurile la această întrebare au condus la două variabile, și anume: **metoda 2**, variabilă calitativă, având stările *în partidă simplă (PS) și în partidă dublă (PD)*, precum și variabila **motivație** variabilă, de asemenea de tip calitativ, având stările *suficientă, cost redus și calitatea informației*.

Q7. Finanțarea entității dumneavoastră se realizează pe baza....

Răspunsurile la această întrebare au condus la variabila **surse de finanțare (SF)**, variabilă calitativă, având stările *surse proprii (SP), împrumuturi bancare (IB), surse atrase (SA), fonduri nerambursabile (FN) și operațiuni de leasing (OL)*, iar diferitele combinații de surse de finanțare

au fost următoarele: *surse proprii și fonduri nerambursabile (Mixt 1)*, *surse proprii, împrumuturi bancare și fonduri nerambursabile (Mixt 2)* și *surse proprii, fonduri nerambursabile și operațiuni de leasing (Mixt 3)*.

Q8. Care este ponderea fiecărei surse în finanțarea activității entității dumneavoastră?

Răspunsurile la această întrebare au condus la variabila ***pondere***, variabilă cantitativă, avînd o plajă de valori cuprinsă între 0 și 100.

Q9. Deciziile manageriale au la bază informații financiar-contabile oferite prin lucrările de sinteză?

Răspunsurile la această întrebare au condus la variabila ***baza deciziilor***, variabilă calitativă, avînd stările *niciodată*, *foarte rar* și *de cele mai multe ori*.

Q10. Ierarhizați în funcție de importanța lor, sursele de informare în luarea deciziilor manageriale

La această întrebare, respondenții au fost rugați să pună în dreptul fiecărei surse o valoare de la 1 la 5, 1 însemnând *deloc important*, iar 5 *foarte important*. Răspunsurile au condus la patru variabile calitative și anume *contabilitate financiară (CF)*, *contabilitate managerială (CM)*, *sisteme suport pentru decizii (SSD)* și *piața (P)*, ale căror stări au fost codificate cu valori cuprinse între 1 și 5.

Structura cercetării noastre este următoarea:

✓ **Analiza eșantionului în raport cu fiecare variabilă considerată**

Această analiză se bazează pe elemente de statistică descriptivă, cum ar fi: distribuții de frecvențe unidimensionale, diagrame sectoriale, parametrii repartițiilor unidimensionale etc.

Informațiile obținute la nivel de eșantion au fost utilizate în vederea obținerii unor concluzii la nivel de populație. Acest lucru a fost posibil cu ajutorul unor elemente de statistică inferențială. Am determinat astfel, intervale de încredere pentru anumiți parametri necunoscuți ai populației din care a fost extras eșantionul, nivelul de încredere utilizat fiind de 95%. Astfel,

nivelul de semnificație utilizat pe parcursul acestei cercetări a fost $\alpha=0.05$ (5%). Acest lucru înseamnă că, avem 5% șanse ca afirmațiile făcute să fie eronate, în schimb avem 95% șanse ca afirmațiile noastre relativ la populația din care provine eșantionul să fie adevărate.

✓ **Testarea unor ipoteze relativ la modul în care variabilele determinate se influențează reciproc.**

Această analiză își propune să studieze legătura dintre anumite variabile. Ea pornește de la informațiile obținute de la nivel de eșantion și verifică ipoteze de genul "*există legătură între profilul activității și sursele de finanțare ale acesteia*".

„Ipotezele de verificat se formulează, în statistică, în perechi și anume: *ipoteza nulă* H_0 și *ipoteza alternativă* H_1 . În cazul studierii legăturii dintre două variabile, cele două ipoteze se formulează astfel:”(Gujarati, D. & Porter, D.C. 2009):

H_0 : nu există legătură între variabile;

H_1 : există legătură între variabile.

Pentru testarea unor astfel de ipoteze s-a folosit testul *hi-pătrat (chi-squared test)*. Decizia de respingere sau nu a ipotezei nule va fi luată prin compararea *p-value* (cel mai mic nivel de semnificație la care ipoteza nulă se respinge) cu *nivelul de semnificație prestabilit* $\alpha=0.05$. Astfel dacă $p\text{-value} < \alpha$, atunci, cu o probabilitate de 95%, ipoteza nulă se respinge.

Au fost testate următoarele ipoteze:

Ipoteza 1. Există legătură între profilul de activitate și forma juridică de organizare a activității

Ipoteza 2. Există legătură între profilul de activitate și metoda contabilă utilizată

Ipoteza 3. Există legătură între profilul de activitate și metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă

Ipoteza 4. Există legătură între profilul de activitate și motivația alegerii unei anumite metode contabile

Ipoteza 5. Există legătură între forma juridică de organizare a activității și metoda contabilă utilizată

Ipoteza 6. Există legătură între forma juridică de organizare a activității și metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă

Ipoteza 7. Există legătură între forma juridică de organizare a activității și motivația alegerii unei anumite metode contabile

Ipoteza 8. Există legătură între metoda contabilă utilizată și motivația alegerii unei anumite metode contabile

Ipoteza 9. Există legătură între metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă și motivația alegerii unei anumite metode contabile

Ipoteza 10. Există legătură între profilul de activitate și sursa de finanțare a activității

Ipoteza 11. Există legătură între forma juridică de organizare a activității și sursa de finanțare a activității

Ipoteza 12. Există legătură între importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil și sursa de finanțare a activității

Ipoteza 13. Există legătură între profilul de activitate și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar contabile

Ipoteza 14. Există legătură între importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar-contabile

Ipoteza 15. Există legătură între metoda contabilă utilizată și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar-contabile

Ipoteza 16. Există legătură între sursa de finanțare a activității și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar-contabile

✓ Studiul legăturilor dintre variabile

Scopul acestei părți a cercetării este acela de a evidenția modul în care profilul de activitate al entității, forma de organizare juridică sau sursele de finanțare, influențează importanța surselor de informare în luarea deciziilor manageriale. Vom vedea că cele mai importante surse sunt *contabilitatea financiară* și *contabilitatea managerială*.

Acest studiu se va face prin determinarea unor modele regresionale liniare multiple care să evidențieze evoluția celor două surse, în raport cu variabilele amintite mai sus.

Conform Gujarati și Porter (2009) un model regresional liniar multiplu se prezintă astfel:

- La nivel de populație
 - Model determinist: $E(Y_i) = B_0 + B_1X_{1i} + B_2X_{2i} + \dots + B_kX_{ki}$
 - Model stochastic: $Y_i = B_0 + B_1X_{1i} + B_2X_{2i} + \dots + B_kX_{ki} + u_i$
- La nivel de eșantion
 - Model determinist: $\hat{y}_i = b_0 + b_1x_{1i} + b_2x_{2i} + \dots + b_kx_{ki}$
 - Model stochastic: $y_i = b_0 + b_1x_{1i} + b_2x_{2i} + \dots + b_kx_{ki} + \varepsilon_i$

Terminologie

1. Dacă $k=1$ atunci vorbim despre modelul regresional liniar simplu;
2. If $k>1$ atunci vorbim despre modelul regresional liniar multiplu;
3. Y – variabila dependentă (explicată);
4. X_1, \dots, X_k – variabilele independente (explicative);
5. $E(Y_i)$ – valoarea medie a lui Y corespunzătoare unei valori a lui X ;
6. \hat{y}_i - estimatorul lui $E(Y_i)$;
7. B_0, B_1, \dots, B_K –coeficienții de regresie (parțială în cazul $k>1$) – necunoscuți, trebuie estimați;
 - 7.1. B_0 – reprezintă media lui Y când toate variabilele independente sunt zero;
 - 7.2. B_i – reprezintă modificarea mediei lui Y , când X_i se modifică cu o unitate iar toate celelalte variabile explicative sunt fixate.
8. b_0, b_1, \dots, b_k – estimatorii parametrilor de regresie;
9. u – eroarea aleatoare;
10. ε_i – reziduri.

Problema constă în estimarea parametrilor B_i , adică a determinării valorilor estimatorilor b_i , cu ajutorul metodei celor mai mici pătrate.

Rezultatele vor fi prezentate în următoarea formă tabelară:

Regresie multiplă

Variabila dependentă: Y

Variabile independente: X1, X2, X3

Parametru	Estimator	Eroare standard	Statistica t	p-value
Constanta				
B1				
B2				
B3				

Analiza varianței

Sursa	Suma pătratelor	Grade de libertate	Statistica F	p-value
Model				
Residual				
Total				

 $R^2 = \%$ $R^2_{adj} = \%$

R^2 (adjusted R^2) – arată în ce măsură variația variabilei dependente este explicată de variația variabilelor independente.

În cercetarea noastră, date în punct de vedere statistic cele două surse vor fi tratate ca variabile cantitative, iar celelalte trei, ca variabile calitative cărora li se vor asocia următoarele variabile dummy :

- **Profilul de activitate**

$$P1 = \begin{cases} 0, & \text{mixt} \\ 1, & \text{vegetal} \end{cases}, P2 = \begin{cases} 0, & \text{mixt} \\ 1, & \text{zootehnic} \end{cases}, P3 = \begin{cases} 0, & \text{mixt} \\ 1, & \text{apicultură} \end{cases}$$

- **Forma de organizare juridică**

$$FJ1 = \begin{cases} 0, & PFA \\ 1, & SRL \end{cases}, FJ2 = \begin{cases} 0, & PFA \\ 1, & CA \end{cases}, FJ3 = \begin{cases} 0, & PFA \\ 1, & SA \end{cases}$$

- **Sursele de finanțare**

$$SF1 = \begin{cases} 0, & \text{proprii} \\ 1, & \text{mixt 1} \end{cases}, SF2 = \begin{cases} 0, & \text{proprii} \\ 1, & \text{mixt 2} \end{cases}, SF3 = \begin{cases} 0, & \text{proprii} \\ 1, & \text{mixt 3} \end{cases}$$

În toate analizele descrise mai sus s-au folosit două softuri, și anume: Microsoft Excel și Statgraphics Centurion XVI.

6.3 ANALIZA DATELOR FURNIZATE DE CHESTIONARE

6.3.1. Analiza eșantionului

În acest paragraf vom analiza răspunsurile furnizate de către respondenți prin intermediul chestionarului aplicat. Informațiile obținute la nivel de eșantion vor fi utilizate pentru obținerea unor informații la nivelul întregului sector.

Q2. Profilul de activitate al entității

Repartiția celor 44 de entități în raport cu profilul de activitate este următoarea:

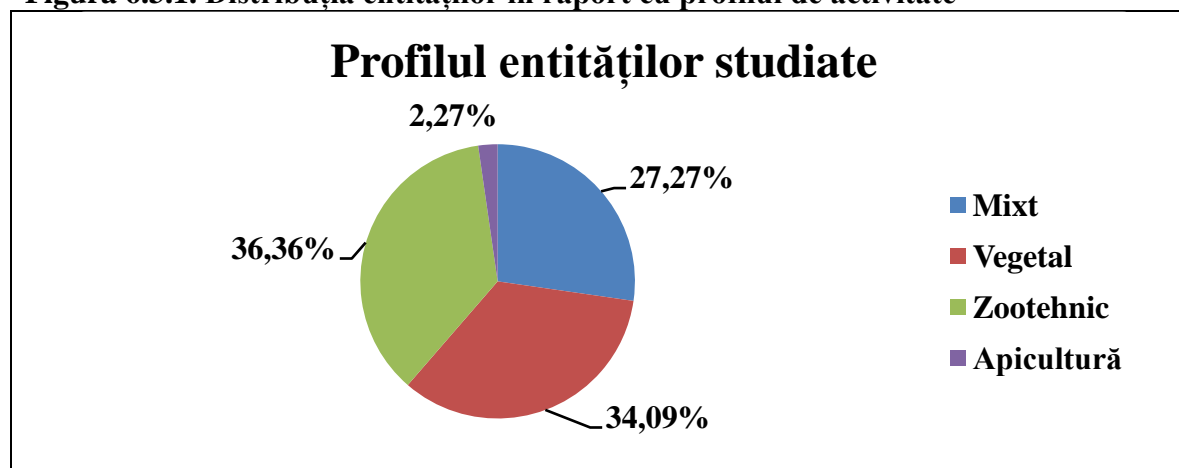
Tabel 6.3.1. Distribuția entităților în raport cu profilul de activitate

Profil	Numar entități	Procent
Mixt	12	27.27%
Vegetal	15	34.09%
Zootehnic	16	36.36%
Apicultură	1	2.27%
Total	44	100%

Sursa: Proiecția autorului

Grafic, această repartitie se prezintă astfel:

Figura 6.3.1. Distribuția entităților în raport cu profilul de activitate



Sursa: Proiecția autorului

Se observă așadar, că la studiul nostru au participat 12(27.27%) entități cu profil mixt, 15(34,09%) cu profil vegetal, 16(36,36%) cu profil zootehnic și una(2,27%) cu profil apicol.

Q3. Forma juridică de organizare a activității entității

Repartiția celor 44 de entități în raport cu forma juridică de organizare a activității este următoarea:

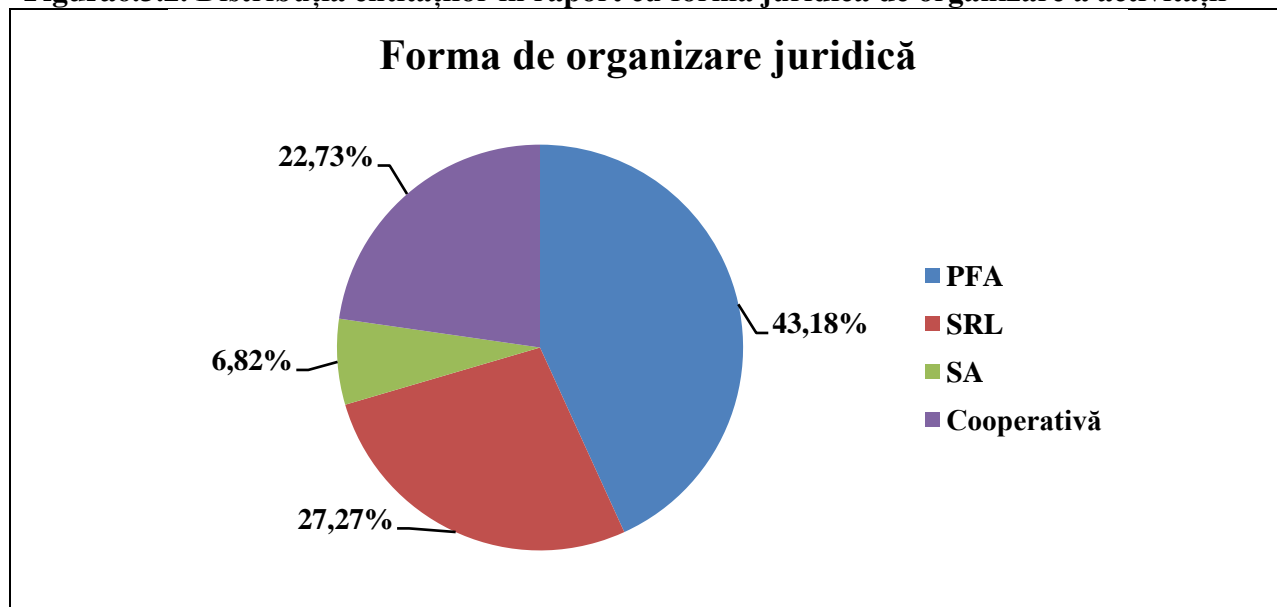
Tabel 6.3.2. Distribuția entităților în raport cu forma juridică de organizare a activității

Forma juridică	Număr entități	Procent
PFA	19	43.18%
SRL	12	27.27%
SA	3	6.82%
Cooperativă	10	22.73%
Total	44	100%

Sursa: Proiecția autorului

Grafic, această repartitie se prezintă astfel:

Figura6.3.2. Distribuția entităților în raport cu forma juridică de organizare a activității



Sursa: Proiecția autorului

Se observă așadar, că la studiul nostru au participat 19(43,18%) PFA, 12(27,279%) SRL, , 10(22,73%) cooperative agricole și 3(6,82%) societăți pe acțiuni.

Concluzii, opinii și sugestii preliminare:

Așa cum era și de așteptat, majoritatea entităților agricole nu au personalitate juridică, și anume sunt persoane fizice autorizate, de unde rezultă dimensiunile reduse și caracterul de subzistență a entităților agricole din România, confirmându-se articolele, studiile și statisticile anterioare. (Lucian Luca&alții 2012) evidențiază că, “99,2% erau exploatații fără personalitate juridică” iar (Daniela Giurca 2011) “concluzionează că, 3 milioane de „ferme” sau „gospodării” care nu sunt eligibile pentru sprijinul acordat prin Pilonul I de sprijin al Uniunii Europene. Guvernul trebuie să continue politica de consolidare a fermelor prin diverse măsuri, cum ar fi măsura actuală referitoare la pensia viageră, precum și prin utilizarea la maximum a măsurilor din Pilonul II, cum ar fi diversificarea activităților, sprijin pentru IMM - uri și încurajarea activităților din acest domeniu.

Opinia noastră este că, în România, nu a existat o politică coerentă de concentrare și stimulare a capitalului în exploatații agricole comerciale și eficiente, persistând structuri productive fărâmițate, neeficiente, cu producție destinată consumului propriu și mai puțin pieței. Această stare de fapt s-a datorat inexistenței unei strategii de restructurare și dezvoltare în agricultură, accentuării gradului de îmbătrânire a populației și a unui sistem incoerent de creditare și finanțare.

Propunem autorităților competente, elaborarea unei strategii care să facă posibilă trecerea cât mai rapidă de la exploatația agricolă familială (de subzistență) la exploatația de tip comercial, care să fie bazele cooperativelor agricole moderne, orientate spre piață.

Aceasta se poate realiza prin stimularea instalării tinerilor în calitate de fermieri activi, un sistem național de subvenționare apropiat de cel al țărilor din U.E, o politică de creditare specială pentru entitățile agricole și un cadru legal favorabil formelor asociative.

Considerăm că, în cadrul entităților agricole de subzistență nu putem vorbi de un sistem financiar contabil propriu zis, de cele mai multe ori bugetul fermierului confundându-se cu bugetul entității.

Q4. Cum considerați impactul structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil?

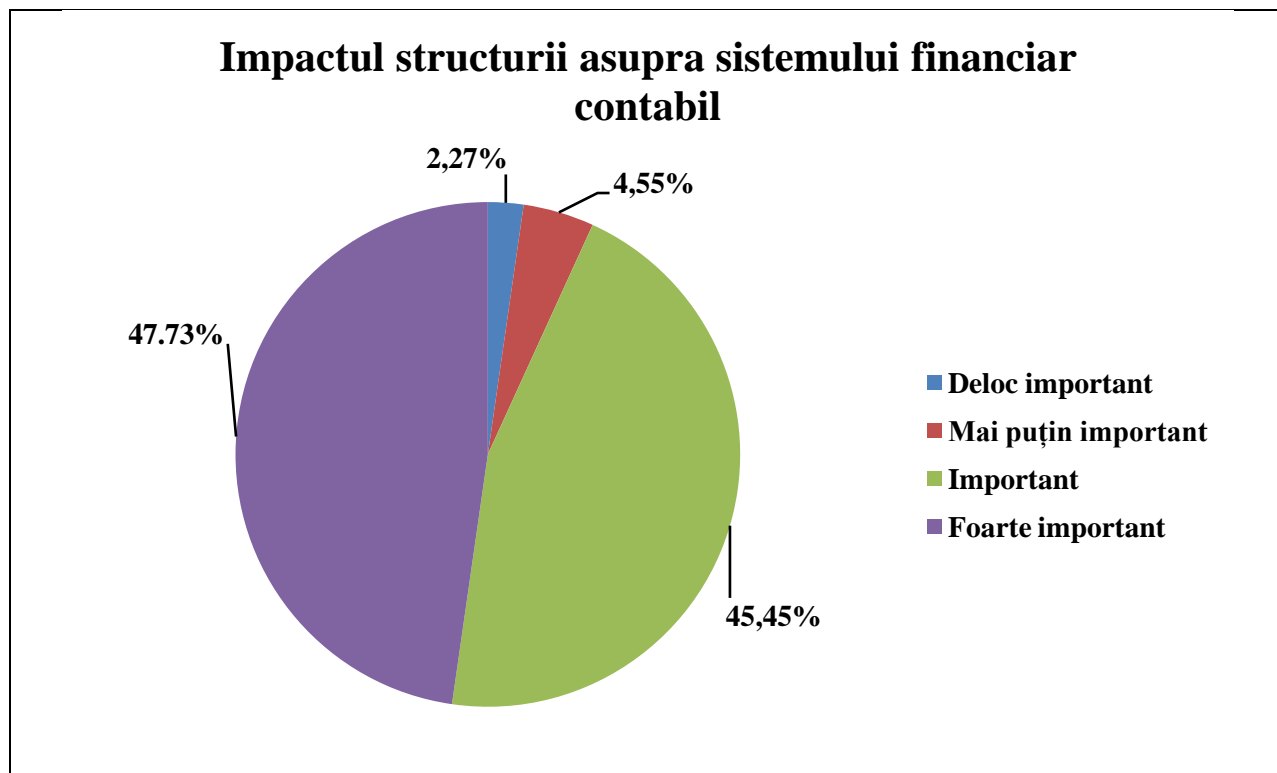
Repartiția celor 44 de entități în raport cu importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil este următoarea:

Tabel 6.3.3. Importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil

Impact	Număr entități	Procente	Interval de încredere 95%
Deloc important	1	2.27%	0.0572%-12.01%
Mai puțin important	2	4.55%	0.55%-15.47%
Important	20	45.45%	30.38%-61.14%
Foarte important	21	47.73%	32.46%-63.31%
Total	0	100%	

Sursa: Proiecția autorului

Figura 6.3.3. Importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil



Sursa: Proiecția autorului

Observăm din repartițiile de mai sus că, impactul este deloc important pentru 2,27% dintre respondenți, mai puțin important pentru 4.55%, important pentru 45,45% și foarte important pentru 47.73%.

Pornind de la aceste rezultate, estimăm, cu o probabilitate de 95%, că din cei ce activează în sector, un procent cuprins între:

- 0.0572% și 12.01% consideră impactul *deloc important*;
- 0.55% și 15.47% consideră impactul *mai puțin important*;
- 30.38% și 61.14% consideră impactul *important*;
- 32.46% și 63.31% consideră impactul *foarte important*.

Concluzii, opinii și sugestii preliminare:

Observăm că, structura de producție are influențe majore asupra sistemului financiar contabil din entitățile agricole, deoarece durata ciclului de producție este stabilită în funcție de structura de producție aleasă, cu impact asupra costurilor fixe și variabile, și implicit asupra profitului. Acest rezultat este convergent cu cel al unor lucrări anterioare. (Letiția Zahiu 1996), concluzionează că, structura de producție este suportul material al structurii economice, exprimată de proporțiile dintre costurile de producție generate de îmbinarea și combinarea ramurilor, mai ales de proporțiile dintre costurile fixe și variabile, și de impactul acestor proporții asupra profitului.

Precizarea noastră alături de cele subliniate ulterior cu privire la structura de producție a exploatațiilor agricole este aceea că, deși, trebuie urmat modelul țărilor vestice, aceasta trebuie adaptată la condițiile pedoclimatice existente la nivelul țării noastre sau fiecărui județ, tradiției (grânarul Europei) și cerințelor pieței

Q5. Care este metoda de organizare a evidenței contabile în entitatea dumneavoastră?

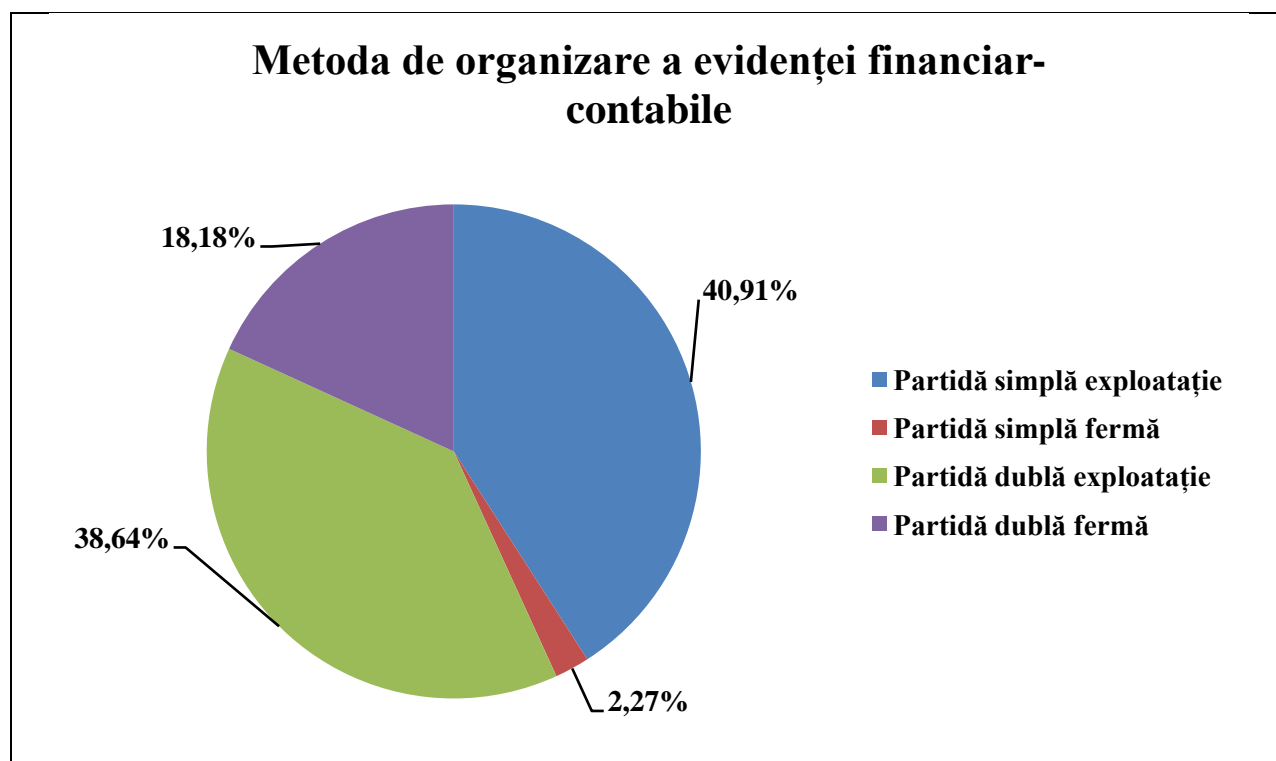
Repartiția celor 44 de entități în raport metoda de organizare a evidenței contabile este următoarea:

Tabel 6.3.4. Distribuția metodelor de organizare a evidenței contabile

Metoda 1	Număr entități	Procente	Interval de încredere 95%
În partidă simplă exploatație	18	40.91%	26.33%-56.75%
În partidă simplă fermă	1	2.27%	0.0572%-12.01%
În partidă dublă exploatație	17	38.64%	24.36%-54.50%
În partidă dublă fermă	8	18.18%	8.19%-32.71%
Total	44	100%	

Sursa: Proiecția autorului

Figura 6.3.4. Distribuția metodelor de organizare a evidenței contabile



Sursa: Proiecția autorului

Observăm din repartițiile de mai sus că din cele 44 de entități studiate, 2,27% utilizează partida simplă fermă, 18,18% utilizează partida dublă fermă, 38,64% utilizează partida dublă exploatație iar 40,91% utilizează ca metodă contabilă partida simplă exploatație.

Pornind de la aceste rezultate, estimăm, cu o probabilitate de 95%, că din cei ce activează în sector, un procent cuprins între:

- 0.0572% și 12.01% utilizează *PSF*;
- 8.19% și 32.71% utilizează *PDF*;
- 24.36% și 54.50% utilizează *PDE*;
- 26.33% și 56.75% utilizează *PSE*.

Din cercetarea empirică rezultă fără dubii că, organizarea evidenței contabile în partidă dublă la nivel de fermă și exploatație este cea mai recomandată practică care asigură informarea completă a conducerii manageriale din aceste entități.

Q6. Ce metodă de organizare a contabilității credeți că ar fi mai eficientă în cazul dumneavoastră? Argumentați.

Distribuția eșantionului în raport cu ceea ce cred respondenții a fi cea mai eficientă metodă de organizare contabilă, este următoarea:

Tabel 6.3.5. Ce mai eficientă metodă de organizare a contabilității

Metoda 2	Număr entități	Procent	Interval de încredere 95%
În partidă simplă	16	36.36%	22.40%-52.22%
În partidă dublă	28	63.64%	47.77%-77.59%
Total	44	100%	

Sursa: Proiecția autorului

Figura 6.3.5. Cea mai eficientă metodă de organizare a contabilității



Sursa: Proiecția autorului

Așadar, 36,36% dintre respondenți consideră că, partida simplă este cea mai eficientă metodă de organizare a contabilității, iar 63,64% consideră partida dublă ca, fiind o metodă mai eficientă. La nivel de sector, estimăm, cu o probabilitate de 95%, că între 22.40% și 52.22% dintre entități văd mai eficientă partida simplă, pe când cea dublă este considerată mai eficientă de un procent cuprins între 47.77% și 77.59%.

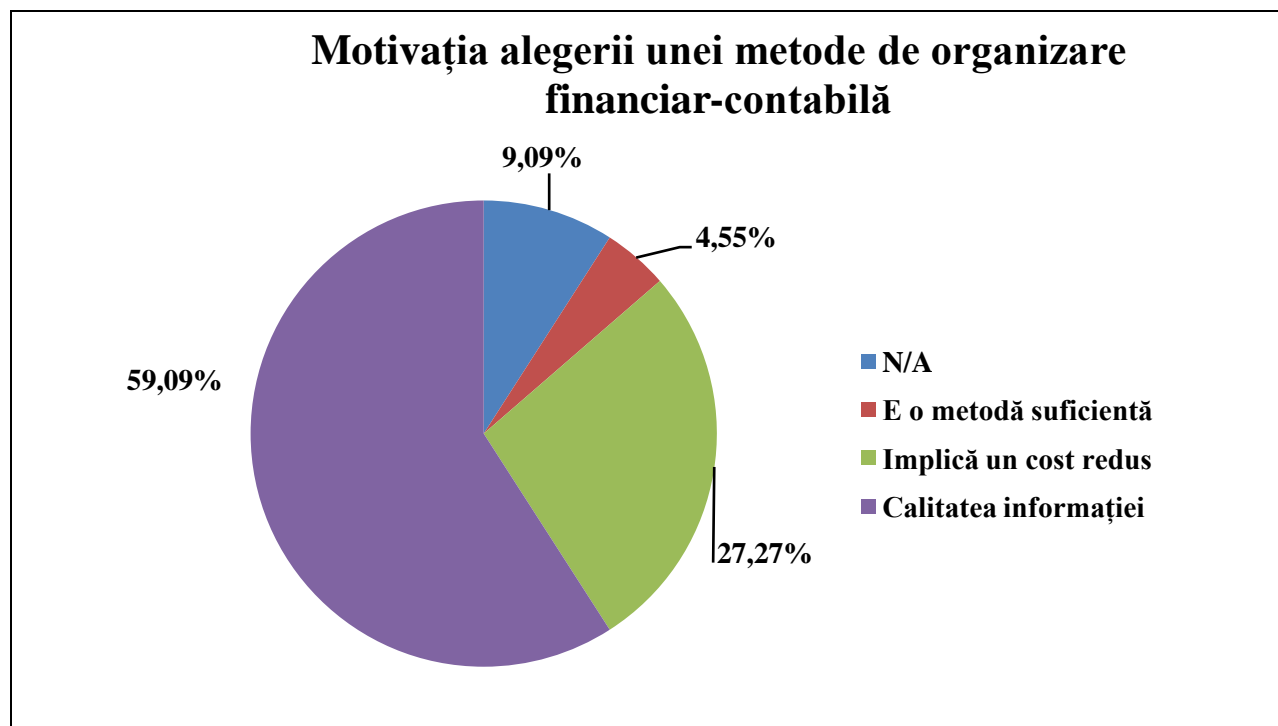
În ceea ce privește motivația alegerii uneia sau a alteia dintre cele două metode de organizare a contabilității, cei 44 de respondenți au furnizat următoarele răspunsuri:

Tabel 6.3.6. Motivația alegerii unei anumite metode de organizare a contabilității

Motivația	Număr entități	Procente	Interval de încredere 95%
N/A	4	9.09%	
Este o metodă suficientă	2	4.55%	0.0572%-12.01%
Implică un cost redus	12	27.27%	24.36%-54.50%
Calitatea informației	26	59.09%	8.19%-32.71%
Total	44	100%	

Sursa: Proiecția autorului

Figura 6.3.6. Motivația alegerii unei anumite metode de organizare a contabilității



Sursa: Proiecția autorului

Se observă că 9,09% nu au motivat alegerea făcută, 4,55% consideră metoda aleasă ca fiind una suficientă, 27,27% au avut ca motivație costul redus iar 59,09% au ales metoda pentru calitatea informației furnizate.

La nivel de sector, estimăm, cu o probabilitate de 95%, că pentru un procent de entități cuprins între:

- 0.0572% și 12.01% motivația este *suficiența metodei*;
- 24.36% și 54.50% motivația o reprezintă *costul redus*;
- 8.19% și 32.71% motivația constă în *calitatea informației furnizate*.

Concluzii, opinii și sugestii preliminare:

Opinia noastră cu privire la organizarea evidenței contabile a entităților din agricultura țării noastre este că, deși 36.36% dintre entități au optat pentru contabilitatea în partidă simplă, pentru că necesită un cost mai redus, însă aceasta nu oferă o viziune detaliată asupra situației

financiar contabile, asupra entității, limitând posibilitatea de valorificare a informațiilor financiar contabile.

Concluziile desprinse din studiul empiric nu exclud posibilitatea utilizării și a metodei de organizare a contabilității în partidă dublă, fiind la latitudinea entității agricole, aspect care în opinia noastră trebuie extins.

În acest context, propunem pentru entitățile din agricultură un Plan Contabil specific acestei ramuri a producției pentru a servi drept cadru comun practicilor contabile din exploatarea agricole, oricare ar fi forma lor juridică și socială și orientarea lor tehnică și economică.

Deasemenea, propunem un nomenclator adaptat al conturilor și un model specific de bilanț și de cont de profit și pierdere utilizabil pentru exploatarea agricole, fără a neglija politicile contabile ale U.E și prevederile IAS 41.

Q7. Finațarea entității dumneavoastră se realizează pe baza....

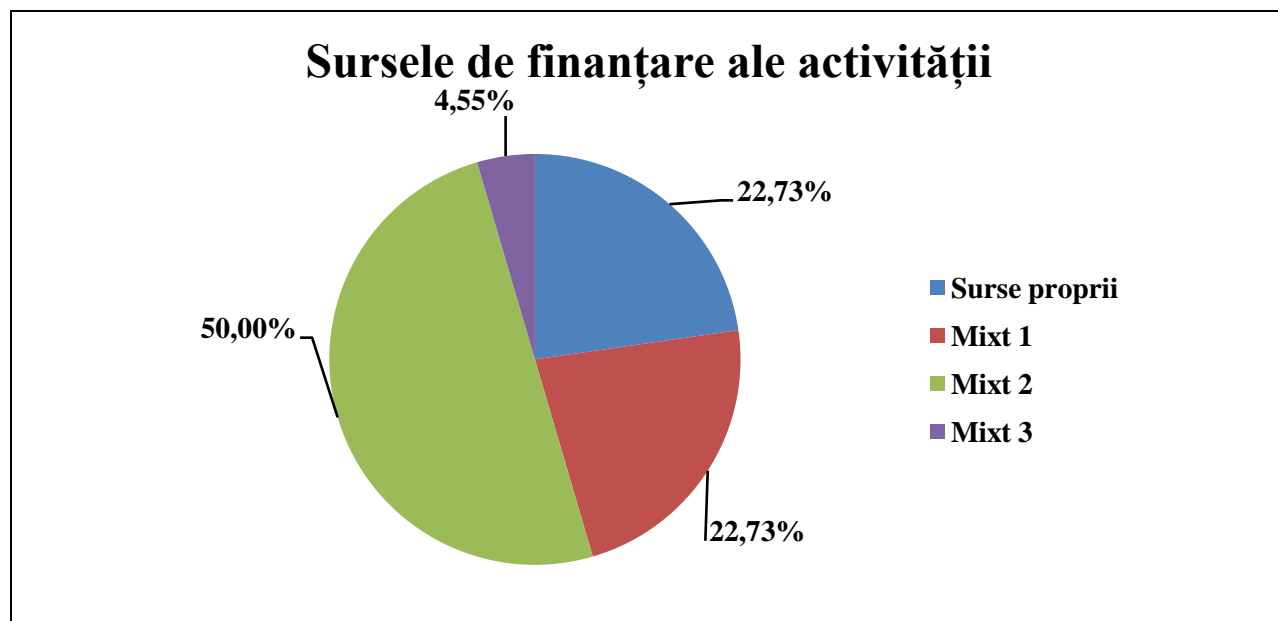
În raport cu sursele de finanțare utilizate, repartiția celor 44 de entități studiate, se prezintă astfel:

Tabel 6.3.7. Distribuția surselor de finanțare ale activității

Surse de finanțare	Număr entități	Procente	Interval de încredere 95%
Surse proprii	10	22.73%	11.47%-37.84%
Mixt 1	10	22.73%	11.47%-37.84%
Mixt 2	22	50.00%	34.56%-65.43%
Mixt 3	2	4.55%	0.0572%-12.01%
Total	44	100%	

Sursa: Proiecția autorului

Figura 6.3.7. Distribuția surselor de finanțare ale activității



Sursa: Proiecția autorului

Observăm așadar, că din cele 44 de entități, 22,73% folosesc exclusiv surse proprii de finanțare, alte 22,73% folosesc o sursă mixtă de tip 1, 50% folosesc o sursă mixtă de tip 2 iar 4,55% o sursă mixtă de tip 3.

La nivel de sector, concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că pentru finanțarea activității, un procent de entități cuprins între:

- 11.47% și 37.84%, folosesc exclusiv *surse proprii*;
- 11.47% și 37.84% folosesc un mix între *surse proprii* și *fonduri nerambursabile*;
- 34.56% și 65.43% folosesc un mix între *surse proprii*, *împrumuturi bancare* și *fonduri nerambursabile*;
- 0.0572% și 12.01% folosesc un mix între *surse proprii*, *operațiuni de leasing* și *fonduri nerambursabile*;

Pe fiecare tip de sursă de finanțare, distribuția se prezintă astfel:

Tabel 6.3.8. Distribuția surselor de finanțare ale activității

Surse de finanțare	Număr entități	Procente	Interval de încredere 95%
Surse proprii	44	100.00%	91.95%-100%
Fonduri nerambursabile	34	77.27%	62.15%-88.52%
Împrumuturi bancare pe termen scurt	12	27.27%	14.95%-42.78%
Împrumuturi bancare pe termen mediu	3	6.82%	1.42%-18.65%
Împrumuturi bancare pe termen lung	7	15.91%	6.64%-30.06%
Operațiuni de leasing	2	4.55%	0.0572%-12.01%
Surse atrase	0	0.00%	0.00%-8.04%

Sursa: Proiecția autorului

Așadar, din cele 44 de entități chestionate:

- 100% folosesc *fonduri proprii*, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 91,91% și 100%;
- 77,27% folosesc și *fonduri nerambursabile*, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 62,15% și 88,52%;
- 27,27% folosesc *împrumuturi bancare pe termen scurt*, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 14,95% și 42,78%;
- 6,82% folosesc *împrumuturi bancare pe termen mediu*, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 1,42% și 18,65%;
- 15,91% folosesc *împrumuturi bancare pe termen lung*, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 6,64% și 30,06%;
- 4,55% folosesc *operațiuni de leasing*, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 0.0572% și 12.01%;
- 0% folosesc *surse atrase*, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 0% și 8,04%;

Q8. Care este ponderea fiecărei surse în finanțarea activității dumneavoastră

Din răspunsurile furnizate la această întrebare a reieșit că cele mai importante surse de finanțare a activității, pe lângă cele proprii, sunt fondurile nerambursabile și împrumuturile bancare.

În ceea ce privește împrumuturile bancare, situația se prezintă astfel:

Tabel 6.3.9. Ponderea finanțărilor prin fonduri nerambursabile

Finanțare prin fonduri nerambursabile				
Interval	Număr entități	Procent	Procent cumulativ	Interval de încredere 95%
≤ 0	23	52.27%	52.27%	36.68%-67.53%
0.00% - 22.5%	3	6.82%	59.09%	1.42%-18.65%
22.5% - 45%	9	20.45%	79.55%	9.80%-35.29%
45% - 67.5%	7	15.91%	95.45%	6.64%-30.06%
67.5% - 90%	2	4.55%	100%	0.0572%-12.01%

Sursa: Proiecția autorului

Așadar, din cele 44 de entități chestionate:

- 52,27% nu folosesc *fonduri nerambursabile*, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 36,68% și 67,53%;
- 6,82% își finanțază afacerea din *fonduri nerambursabile* într-o proporție cu prinsă între 0% și 22,5%, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 1,42% și 18,65%;
- 20,45% își finanțază afacerea din *fonduri nerambursabile* într-o proporție cu prinsă între 22,5% și 45%, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 9,80% și 35,29%;
- 15,91% își finanțază afacerea din *fonduri nerambursabile* într-o proporție cu prinsă între 45% și 67,5%, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 6,64% și 30,06%;
- 4,55% își finanțază afacerea din *fonduri nerambursabile* într-o proporție cu prinsă între 67,5% și 90%, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 0.0572% și 12.01%.

În privința finanțării activității prin împrumuturi bancare, avem următoarea situație:

Tabel 6.3.10. Ponderea finanțărilor prin împrumuturi bancare

Finanțare prin împrumuturi bancare				
Interval	Număr entități	Procent	Procent cumulativ	Interval de încredere 95%
≤ 0	11	25%	25%	13.19%-40.33%
0.00% - 18%	3	6.82%	31.82%	1.42%-18.65%
18% - 36%	6	13.64%	45.45%	5.17%-27.35%
36% - 54%	15	34.09%	79.55%	20.49%-49.91%
54% - 72%	5	11.36%	60.91%	3.79%-24.55%
72% - 90%	4	9.09%	100%	2.53%-21.66%

Sursa: Proiecția autorului

Așadar, din cele 44 de entități chestionate:

- 25% nu folosesc *împrumuturi bancare*, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 13,19% și 40,33%;
- 6,82% își finanțază afacerea din *împrumuturi bancare* într-o proporție cu prinsă între 0% și 18%, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 1,42% și 18,65%;
- 13,64% își finanțază afacerea din *împrumuturi bancare* într-o proporție cu prinsă între 18% și 36%, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 5,17% și 27,35%;
- 34,09% își finanțază afacerea din *împrumuturi bancare* într-o proporție cu prinsă între 36% și 54%, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 20,49% și 49,91%;
- 11,36% își finanțază afacerea din *împrumuturi bancare* într-o proporție cu prinsă între 54% și 72%, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 3,79% și 24,55%;
- 9,09% își finanțază afacerea din *împrumuturi bancare* într-o proporție cu prinsă între 72% și 90%, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 2,53% și 21,66%;

Concluzii, opinii și sugestii preliminare:

Opinia noastră este că, din datele de mai sus, se poate observa problematica creditării exploatațiilor agricole românești, sub jumătate din entitățile luate în studiu au folosit ca sursă de finanțare creditele bancare. Acest rezultat este convergent cu al articolelor, studiilor și statisticilor anterioare.

Considerăm că, reticiența bancilor pentru creditarea agriculturii este determinată de o serie de factori, dintre care amintim:

- a) discontinuitatea în obținerea veniturilor;
- b) instabilitatea piețelor de desfacere și valorificare a produselor agricole obținute;
- c) riscul ridicat de fluctuații ale producției în funcție de condițiile naturale;
- d) lipsa unui sistem adecvat de asigurări care să garanteze compensarea rapidă a pierderilor;
- e) un sistem deficitar de garantare a creditului etc.

Susținerea noastră este că, se impune un sistem de creditare pe termen scurt, mediu și lung care să țină seama de un sistem de garanții care să cuprindă: ipoteca asupra pământului și a produselor viitoare; emiterea de înregistrări ipotecare asupra pământului și exploatațiilor agricole ; luarea în garanție a însăși obiectului creditat ; accesarea garanțiilor financiare oferite de fondul de garantare a creditului rural.

Considerăm încurajator faptul că, entitățile au beneficiat de fonduri nerambursabile. În același timp ca și o direcție de cercetare viitoare, este studierea mai complexă a structurii fondurilor nerambursabile și stabilirea locului pe care îl ocupă plățile directe în comparație cu plățile prin programul de dezvoltare rurală.

Q9. Deciziile manageriale au la bază informații financiar-contabile oferite prin lucrările de sinteză?

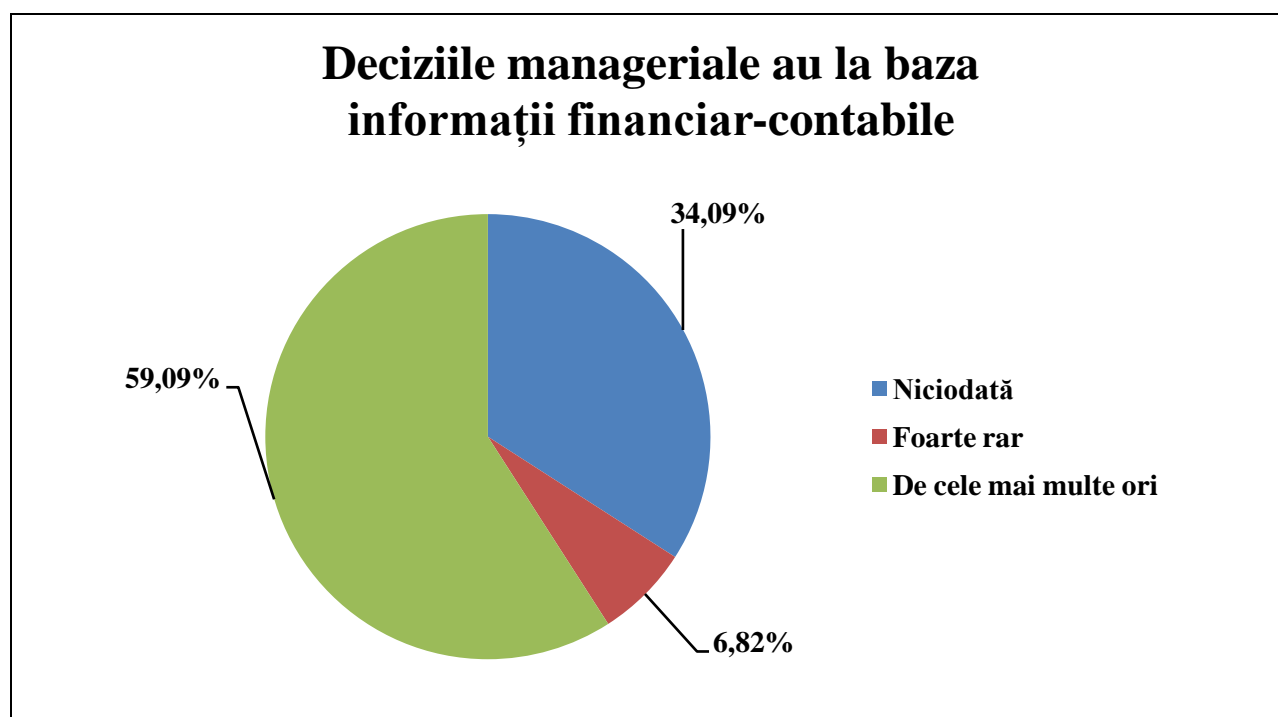
Întrebarea referitoare la modul în care deciziile manageriale au la bază informații din lucrări de sinteză a condus la următoarele răspunsuri:

Tabel 6.3.11. Ponderea în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar-contabile

Motivația	Număr entități	Procente	Interval de încredere 95%
Niciodată	15	34.09%	20.49%-49.91%
Foarte rar	3	6.82%	1.42%-18.65%
De cele mai multe ori	26	59.09%	43.24%-73.66%
Total	44	100%	

Sursa: Proiecția autorului

Figura 6.3.8. Ponderea în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar-contabile



Sursa: Proiecția autorului

Așadar, din cei 44 de manageri chestionați:

- 34,09% nu consultă niciodată materiale de specialitate în luarea deciziilor, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 20,49% și 49,91%;

- 6,82% consultă foarte rar materiale de specialitate în luarea deciziilor, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 1,42% și 18,65%;
- 59,09% consultă de cele mai multe ori materiale de specialitate în luarea deciziilor, astfel că la nivel de sector procentul acestora va fi cuprins, cu o probabilitate de 95%, între 43,24% și 73,66%;

Q10. Ierarhizați în funcție de importanța lor, sursele de informare în luarea deciziilor manageriale

Tabel 6.3.12. Principalii parametrii determinați în funcție de ierarhizarea surselor folosite în luarea deciziilor

Sursă	Parametru	Contabilitate financiară	Contabilitate managerială	Sisteme suport	Piața
	Valoare minimă	3	2	1	1
	Valoare maximă	5	5	3	2
	Valoarea medie	4.39	4.16	1.91	1.34
	Abaterea medie pătratică	0,65	0,89	0,74	0,48
	Coeficientul de variație	14,92%	21,34%	38,83%	35,75%
	Interval de încredere 95%	4,19 – 4,59	3,89 – 4,43	1,68 – 2,14	1,19 – 1,49

Sursa: Proiecția autorului

Conform tabelului de mai sus, o ierarhizare a surselor de informare în luarea deciziilor managerial ar fi următoarea:

1. *Contabilitatea financiară* cu o medie de 4,39. Valoarea coeficientului de variație de 14,92%<40%, arată că punctajul mediu este reprezentativ în studiul întreprins. Astfel, putem concluziona, cu o probabilitate de 95%, că la nivel de sector, punctajul mediu obținut de această sursă ar fi cuprins între 4,19 și 4,59.
2. *Contabilitatea managerială* cu o medie de 4,16. Valoarea coeficientului de variație de 21,34%<40%, arată că punctajul mediu este reprezentativ în studiul întreprins. Astfel, putem concluziona, cu o probabilitate de 95%, că la nivel de sector, punctajul mediu obținut de această sursă ar fi cuprins între 3,89 și 4,43.
3. *Sisteme suport de decizie* cu o medie de 1,91. Valoarea coeficientului de variație de 38,83%>40%, arată că punctajul mediu este reprezentativ în studiul întreprins.

Astfel, putem concluziona, cu o probabilitate de 95%, că la nivel de sector, punctajul mediu obținut de această sursă ar fi cuprins între 1,68 și 2,14.

4. *Informațiile din piață* cu o medie de 1,34. Valoarea coeficientului de variație de $35,75\% < 40\%$, arată că punctajul mediu este reprezentativ în studiul întreprins. Astfel, putem concluziona, cu o probabilitate de 95%, că la nivel de sector, punctajul mediu obținut de această sursă ar fi cuprins între 1,19 și 1,49.

Din analiza datelor, de mai sus, observăm că, cele mai folosite informații în luarea deciziilor manageriale sunt cele oferite de contabilitatea financiară. Acest rezultat este convergent cu cel al unor studii anterioare. Totuși, se observă că valorile medii obținute pentru cele două tipuri de contabilități sunt foarte apropiate

(Jinga Gabriel 2014) concluzionează că, “64 de respondenți din 67 consideră că informațiile oferite de contabilitatea managerială sunt utile.

Concluzionăm că, un mix între toate aceste surse de informare, ar conduce la luarea celor mai bune decizii manageriale.

6.3.2. Testarea unor ipoteze relative la modul în care variabilele determinate se influențează reciproc

Ipoteza 1. Există legătură între profilul de activitate și forma juridică de organizare a activității

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu profilul de activitate și forma juridică de organizare a activității este următoarea:

Tabel 6.3.13. Repartiția entităților în funcție de profilul de activitate și forma juridică

Forma juridică Profil	CA	PFA	SA	SRL	Total
Apicultura	1	0	0	0	1
Mixt	1	6	2	3	12
Vegetal	5	5	1	4	15
Zootehnic	3	8	0	5	16
Total	10	19	3	12	44

Sursa: Proiecția autorului

Această distribuție ne arată că, spre exemplu, din cele 44 de entități studiate 6 erau PFA-uri cu un profil de activitate mixt.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.14. Testarea ipotezei 1

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	8.902	9	0.4464

Sursa: Stagraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,4464 > 0.05 = \alpha$ (nivelul de semnificație), concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că **NU există legătură între profilul de activitate și forma juridică de organizare a activității entităților din sector.**

Ipoteza 2. Există legătură între profilul de activitate și metoda contabilă utilizată

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu profilul de activitate și metoda contabilă utilizată este următoarea:

Tabel 6.3.15. Repartiția entităților în funcție de profilul de activitate și metoda contabilă folosită

Profil \ Metoda 1	PDE	PDF	PSE	PSF	Total
Apicultura	1	0	0	0	1
Mixt	0	6	5	1	12
Vegetal	10	0	5	0	15
Zootehnic	6	2	8	0	16
Total	17	8	18	1	44

Sursa: Proiecția autorului

Această distribuție ne arată că, spre exemplu, din cele 44 de entități studiate 10 activează în domeniul vegetal și utilizează ca metodă contabilă metoda dublă exploatație.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.16. Testarea ipotezei 2

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	22.153	9	0.0084

Sursa: Stagraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0084 < 0.05 = \alpha$ (nivelul de semnificație), concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că există legătură între profilul de activitate și metoda contabilă utilizată de către entităților din sector.

Ipoteza 3. Există legătură între profilul de activitate și metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu profilul de activitate și metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă este următoarea:

Tabel 6.3.17. Repartiția entităților în funcție de profilul de activitate și metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă

Profil \ Metoda 2	PD	PS	Total
Apicultură	1	0	1
Mixt	7	5	12
Vegetal	10	5	15
Zootehnic	10	6	16
Total	28	16	44

Sursa: Proiecția autorului

Această distribuție ne arată că, spre exemplu, din cele 44 de entități studiate, 7 au un profil de activitate mixt și consideră ca cea mai eficientă metodă contabilă este partida dublă.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.18. Testarea ipotezei 3

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	0.786	3	0.8529

Sursa: Stagraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,8529 > 0.05 = \alpha$ (nivelul de semnificație), concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că NU există legătură între profilul de activitate și metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă de către entitățile din sector.

Ipoteza 4. Există legătură între profilul de activitate și motivația alegerii unei anumite metode contabile

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu profilul de activitate și motivația metodei contabile considerată a fi cea mai eficientă este următoarea:

Tabel 6.3.19. Repartiția entităților în funcție de profilul de activitate și motivația alegerii unei metode contabile

Profil \ Motivație	N/A	Calitatea informației	Cost redus	Suficientă	Total
Apicultura	0	1	0	0	1
Mixt	2	6	2	2	12
Vegetal	1	10	4	0	15
Zootehnic	1	9	6	0	16
Total	4	26	12	2	44

Sursa: Proiecția autorului

Astfel, se observă, că 9 din cele 44 de entități studiate au un profil zootehnic și motivează alegerea unei anumite metode contabile prin calitatea informației generate.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.20. Testarea ipotezei 4

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	8.423	9	0.4922

Sursa: Stagraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,4922 > 0.05 = \alpha$ (nivelul de semnificație), concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că **NU există legătură între profilul de activitate și motivația alegerii unei anumite metode contabile de către entitățile din sector.**

Ipoteza 5. Există legătură între forma juridică de organizare a activității și metoda contabilă utilizată

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu forma juridică de organizare a activității și metoda contabilă utilizată este următoarea:

Tabel 6.3.21. Repartiția entităților în funcție de forma juridică de organizare și metoda contabilă folosită

Metoda 1 Forma juridică	PDE	PDF	PSE	PSF	Total
CA	9	1	0	0	10
PFA	0	0	18	1	19
SA	1	2	0	0	3
SRL	7	5	0	0	12
Total	17	8	18	1	44

Sursa: Proiecția autorului

Observăm că 18, din cele 44 de entități analizate, au fost PFA-uri care utilizează ca metodă contabilă partida simplă exploatație.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.22. Testarea ipotezei 5

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	51.738	9	0.0000

Cum valoarea lui $p=0,0000 < 0.05 = \alpha$ (nivelul de semnificație), concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că există legătură între forma juridică de organizare a activității și metoda contabilă utilizată de către entitățile din sector.

Ipoteza 6. Există legătură între forma juridică de organizare a activității și metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu forma juridică de organizare a activității și metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă este următoarea:

Tabel 6.3.23. Repartiția entităților în funcție de forma juridică de organizare și metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă

Forma juridică \ Metoda 2	PD	PS	Total
CA	10	0	10
PFA	3	16	19
SA	3	0	3
SRL	12	0	12
Total	28	16	44

Sursa: Proiecția autorului

Așadar, se observă din repartiția de mai sus, că 12 din cele 44 de entități studiate, sunt SRL-uri care consideră că cea mai eficientă metodă contabilă este partida dublă.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.24. Testarea ipotezei 6

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	33.083	3	0.0000

Sursa: Stargraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0000 < 0.05 = \alpha$ (nivelul de semnificație), concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că există legătură între forma juridică de organizare a activității și metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă de către entitățile din sector.

Ipoteza 7. Există legătură între forma juridică de organizare a activității și motivația alegerii unei anumite metode contabile

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu forma juridică de organizare a activității și motivația metodei contabile considerată a fi cea mai eficientă este următoarea:

Tabel 6.3.25. Repartiția entităților în funcție de forma juridică de organizare și motivația alegerii unei metode contabile

Motivație Forma juridică	N/A	Calitatea informației	Cost reduc	Suficientă	Total
CA	0	10	0	0	10
PFA	2	3	12	2	19
SA	0	3	0	0	3
SRL	2	10	0	0	12
Total	4	26	12	2	44

Sursa: Proiecția autorului

Se observă că 12 din cele 44 de entități studiate sunt PFA-uri și au ca motivație a alegerii metodei contabile, costul redus.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.26. Testarea ipotezei 7

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	31.308	9	0.0003

Sursa: Stagraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0003 < 0.05 = \alpha$ (nivelul de semnificație), concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că există legătură între forma juridică de organizare a activității și motivația alegerii metodei contabile considerată a fi cea mai eficientă de către entitățile din sector.

Ipoteza 8. Există legătură între metoda contabilă utilizată și motivația alegerii unei anumite metode contabile

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu metoda contabilă utilizată și motivația metodei contabile considerată a fi cea mai eficientă este următoarea:

Tabel 6.3.27. Repartiția entităților în funcție de metoda contabilă aleasă și motivația alegerii

Metoda 1 \ Motivație	N/A	Calitatea informației	Cost redus	Suficientă	Total
PDE	0	17	0	0	17
PDF	2	6	0	0	8
PSE	1	3	12	2	18
PSF	1	0	0	0	1
Total	4	26	12	2	44

Sursa: Proiecția autorului

Din repartiția de mai sus, deduce că, spre exemplu, din cele 44 de entități studiate, 17 utilizează ca metodă contabilă partida dublă exploatație și motivează alegerea prin calitatea informației furnizate.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.28. Testarea ipotezei 8

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	44.564	9	0.0000

Sursa: Stagraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0000 < 0.05 = \alpha$ (nivelul de semnificație), concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că există legătură între metoda contabilă utilizată și motivația alegerii metodei contabile considerată a fi cea mai eficientă de către entitățile din sector.

Ipoteza 9. Există legătură între metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă și motivația alegerii unei anumite metode contabile

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă și motivația alegerii acesteia este următoarea:

Tabel 6.3.29. Repartiția entităților în funcție de metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă și motivația alegerii

Metoda 2 \ Motivație	N/A	Calitatea informației	Cost redus	Suficientă	Total
PD	2	26	0	0	28
PS	2	0	12	2	16
Total	4	26	12	2	44

Sursa: Proiecția autorului

Din repartiția de mai sus, deduce că, spre exemplu, din cele 44 de entități studiate, 12 utilizează ca metodă contabilă partida simplă și motivează alegerea prin costul redus.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.30. Testarea ipotezei 9

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	33.679	3	0.0000

Sursa: Stagraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0000 < 0.05 = \alpha$ (nivelul de semnificație), concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că există legătură între metoda contabilă considerată a fi cea mai eficientă și motivația alegerii acesteia de către entitățile din sector.

Ipoteza 10. Există legătură între profilul de activitate și sursa de finanțare a activității

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport profilul de activitate și sursa de finanțare a acestora este următoarea:

Tabel 6.3.31. Repartiția entităților în funcție profilul de activitate și sursele de finanțare

Sursa de finanțare Profil	Mixt 1	Mixt 2	Mixt 3	Surse proprii	Total
Apicultura	0	0	1	0	1
Mixt	1	8	0	3	12
Vegetal	2	9	1	3	15
Zootehnic	7	5	0	4	16
Total	10	22	2	10	44

Sursa: Proiecția autorului

Din repartiția de mai sus, se observă că, spre exemplu, din cele 44 de entități studiate, 4 activează în domeniul zootehnic și se finanțează exclusiv prin surse proprii.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.32. Testarea ipotezei 10

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	29.413	9	0.0006

Sursa: Staghraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0006 < 0.05 = \alpha$ (nivelul de semnificație), concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că **există legătură între profilul de activitate și sursa de finanțare a activității la nivelul entităților din sector.**

Ipoteza 11. Există legătură între forma juridică de organizare a activității și sursa de finanțare a activității

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu forma juridică de organizare a activității și sursa de finanțare a acestora este următoarea:

Tabel 6.3.33. Repartiția entităților în funcție de forma juridică de organizare și sursele de finanțare

Sursa de finanțare Forma juridică	Mixt 1	Mixt 2	Mixt 3	Surse proprii	Total
CA	1	7	2	0	10
PFA	5	4	0	10	19
SA	0	3	0	0	3
SRL	4	8	0	0	12
Total	10	22	2	10	44

Sursa: Proiecția autorului

Din repartiția de mai sus, se observă că, spre exemplu, din cele 44 de entități studiate, 4 sunt PFA-uri și și utilizează un sistem de finanțare de tip mixt2, adică o combinație între surse proprii, împrumuturi bancare și fonduri nerambursabile..

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3. 34. Testarea ipotezei 11

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	28.205	9	0.0009

Sursa: Staghraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0009 < 0.05 = \alpha$ (nivelul de semnificație), concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că există legătură între forma juridică de organizare a activității și sursa de finanțare a activității la nivelul entităților din sector.

Ipoteza 12. Există legătură între importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil și sursa de finanțare a activității

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu importanța acordată impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil și sursa de finanțare a acestora este următoarea:

Tabel 6.3.35. Repartiția entităților în funcție de importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil și sursele de finanțare

Sursa de finanțare Impactul structurii	Mixt 1	Mixt 2	Mixt 3	Surse proprii	Total
Deloc important	0	0	0	1	1
Mai puțin important	0	0	0	2	2
Important	6	7	0	7	20
Foarte important	4	15	2	0	21
Total	10	22	2	10	44

Sursa: Proiecția autorului

Din repartiția de mai sus, se observă că, spre exemplu, din cele 44 de entități studiate, 4 consideră impactul structurii de producție asupra sistemului financiar contabil ca fiind foarte important și utilizează un sistem de finanțare de tip mixt1, adică o combinație între surse proprii și fonduri nerambursabile..

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.36. Testarea ipotezei 12

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	21.771	9	0.0096

Sursa: Stagraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0096 < 0.05 = \alpha$ (nivelul de semnificație), concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că există legătură între importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil și sursa de finanțare a activității la nivelul entităților din sector.

Ipoteza 13. Există legătură între profilul de activitate și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar contabile

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport profilul de activitate și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar contabile este următoarea:

Tabel 6.3.37. Repartiția entităților în funcție de profilul de activitate și baza de luare a deciziilor

Profil \ Baza deciziilor	Niciodată	Foarte rar	De cele mai multe ori	Total
Apicultura	0	0	1	1
Mixt	5	1	6	12
Vegetal	5	0	10	15
Zootehnic	5	2	9	16
Total	15	3	26	44

Sursa: Proiecția autorului

Din repartția de mai sus, se observă că, spre exemplu, din cele 44 de entități studiate, 10 activează în domeniul vegetal și de cele mai multe ori deciziile manageriale sunt luate pe baza informațiilor financiar contabile.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.38. Testarea ipotezei 13

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	3.091	6	0.7974

Sursa: Stagraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,7974 > 0.05 = \alpha$, concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că **NU există legătură între profilul de activitate și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar contabile la nivelul entităților din sector.**

Ipoteza 14. Există legătură între importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar-contabile

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar contabile este următoarea:

Tabel 6.3.39. Repartiția entităților în funcție de importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil și baza de luare a deciziilor

Baza deciziilor	Niciodată	Foarte rar	De cele mai multe ori	Total
Impact				
Deloc important	1	0	0	1
Mai puțin important	2	0	0	2
Important	12	3	5	20
Foarte important	0	0	21	21
Total	15	3	26	44

Sursa: Proiecția autorului

Din repartiția de mai sus, deduce, spre exemplu, că din cele 44 de entități studiate, 12 consideră impactul structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil ca fiind important dar nu iau niciodată decizii manageriale pe baza informațiilor financiar-contabile.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.40. Testarea ipotezei 14

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	30.174	6	0.0000

Sursa: Stagraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0000<0.05=\alpha$, concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că **există legătură între importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar contabile la nivelul entităților din sector.**

Ipoteza 15. Există legătură între metoda contabilă utilizată și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar-contabile

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu metoda contabilă utilizată și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar contabile este următoarea:

Tabel 6.3.41. Repartiția entităților în funcție de metoda contabilă aleasă și baza de luare a deciziilor

Baza deciziilor				
Metoda 1	Niciodată	Foarte rar	De cele mai multe ori	Total
PDE	0	0	17	17
PDF	0	0	8	8
PSE	14	3	1	18
PSF	1	0	0	1
Total	15	3	26	44

Sursa: Proiecția autorului

Din repartiția de mai sus, deduce, spre exemplu, că din cele 44 de entități studiate, 14 utilizează ca metodă contabilă partida simplă exploatație dar nu iau niciodată decizii manageriale pe baza informațiilor financiar-contabile.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.42. Testarea ipotezei 15

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	40.609	6	0.0000

Sursa: Stagraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0000 < 0.05 = \alpha$, concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că există legătură între metoda contabilă utilizată și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar contabile la nivelul entităților din sector.

Ipoteza 16. Există legătură între sursa de finanțare a activității și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar-contabile

Repartiția celor 44 de entități studiate, în raport cu sursa de finanțare a activității și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar contabile este următoarea:

Tabel 6.3.43. Repartiția entităților în funcție de sursele de finanțare și baza de luare a deciziilor

Baza deciziilor Surse de finanțare	Niciodată	Foarte rar	De cele mai multe ori	Total
Mixt 1	1	3	6	10
Mixt 2	4	0	18	22
Mixt 3	0	0	2	2
Surse proprii	10	0	0	10
Total	15	3	26	44

Sursa: Proiecția autorului

Din repartiția de mai sus, se deduce, spre exemplu, că din cele 44 de entități studiate, 18 își finanțează activitatea printr-o combinație de fonduri proprii, împrumuturi bancare și fonduri nerambursabile și, de cele mai multe ori, deciziile managerial se bazează pe informații financiar-contabile.

Aplicând un test de tip hi-pătrat obținem:

Tabel 6.3.44. Testarea ipotezei 16

Test	Valoarea statisticii	Grade de libertate	p-value
Chi-Square	35.360	6	0.0000

Sursa: Stagraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0000 < 0.05 = \alpha$, concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că există legătură între sursa de finanțare a activității și modul în care deciziile manageriale se bazează pe informații financiar-contabile la nivelul entităților din sector.

6.3.3. Studiul legăturilor dintre variabile

Scopul acestei părți a cercetării este acela de a evidenția modul în care profilul de activitate al entității, forma de organizare juridică sau sursele de finanțare, influențează importanța surselor de informare în luarea deciziilor manageriale. Vom vedea că cele mai importante surse sunt *contabilitatea financiară* și *contabilitatea managerială*.

Acest studiu se va face prin determinarea unor modele regresionale liniare multiple care să evidențieze evoluția celor două surse, în raport cu variabilele amintite mai sus.

Modelul 1. Legătura dintre importanța contabilității financiare ca sursă de informare și profilul de activitate al entității

Utilizând softul statistic Statgraphics Centurion XVI, am determinat următorul model de evoluție a punctajului acordat importanței contabilității financiare ca sursă de informare în luarea deciziilor manageriale și profilul de activitate al entităților:

Tabel 6.3.45. Evoluția importanței contabilității financiare ca sursa de luare a deciziilor în raport cu profilul de activitate

Regresie multiplă				
Variabila dependentă: contabilitate financiară				
Variabile independente: P1, P2, P3				
Parametru	Estimator	Eroare standard	Statistica t	p-value
Constanta	4.16667	0.186549	22.3356	0.0000
P1	0.433333	0.250281	1.73139	0.0911
P2	0.145833	0.24678	0.590944	0.5579
P3	0.833333	0.67261	1.23895	0.2226
Analiza varianței				
Sursa	Suma pătratelor	Grade de libertate	Statistica F	p-value
Model	1.72765	3	1.38	0.2631
Residual	16.7042	40		
Total	18.4318	43		
$R^2 = 9.3732\%$				
$R^2_{adj} = 2.57619\%$				

Sursa: Statgraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,2631>0.05=\alpha$, concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că legătura dintre importanța contabilității financiare ca sursă de informare și profilul de activitate al entității **NU este una semnificativă**.

Modelul 2. Legătura dintre importanța contabilității financiare ca sursă de informare și forma juridică de organizare a activității entităților

Utilizînd softul statistic Statgraphics Centurion XVI, am determinat următorul model de evoluție a punctajului acordat importanței contabilității financiare ca sursă de informare în luarea deciziilor manageriale și forma juridică de organizare a activității:

Tabel 6.3.46. Evoluția importanței contabilității financiare ca sursa de luare a deciziilor în raport cu forma juridică de organizare a activității

Regresie multiplă

Variabila dependentă: contabilitate financiară

Variabile independente: FJ1, FJ2, FJ3

Parametru	Estimator	Eroare standard	Statistica t	p-value
Constanta	3.78	0.0875437	43.2867	0.0000
FJ1	0.87	0.140707	6.23419	0.0000
FJ2	1.21	0.149082	8.1199	0.0000
FJ3	1.21	0.237069	5.10621	0.0000

Analiza varianței

Sursa	Suma pătratelor	Grade de libertate	Statistica F	p-value
Model	12.6073	3	28.86	0.0000
Residual	5.82456	40		
Total	18.4318	43		

$R^2 = 68.3994\%$

$R^2_{adj} = 66.0294\%$

Sursa: Statgraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0000<0.05=\alpha$, concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că legătura dintre importanța contabilității financiare ca sursă de informare și forma juridică de organizare a activității **este una semnificativă**.

Pe baza acestui model deducem că punctajele medii acordate importanței contabilității financiare, ca baza a deciziilor manageriale, de către entitățile din sector în funcție de forma juridică de organizare a activității vor fi:

Forma de juridical	Valori FJ	Punctaj mediu
PFA	FJ1=FJ2=FJ3=0	3,78
SRL	FJ1=1, FJ2=FJ3=0	4,66
Cooperativă	FJ2=1, FJ1=FJ3=0	4,99
SA	FJ3=1, FJ1=FJ2=0	4,99

Se observă astfel, că spre exemplu, SRL-urile din sector acordă importanței contabilității financiare ca sursă de informare, cu o probabilitate de 95%, un punctaj mediu de 4,66.

Pe de altă parte forma juridică de organizare a activității explică variația punctajului pentru contabilitatea financiară în proporție de 66,0294%.

Modelul 3. Legătura dintre importanța contabilității financiare ca sursă de informare și sursa de finanțare a activității entităților

Utilizînd softul statistic Statgraphics Centurion XVI, am determinat următorul model de evoluție a punctajului acordat importanței contabilității financiare ca sursă de informare în luarea deciziilor manageriale și sursa de finanțare a activității:

Tabel 6.3.47. Evoluția importanței contabilității financiare ca sursa de luare a deciziilor în raport cu sursele de finanțare

Regresie multiplă				
Variabila dependentă: contabilitate financiară				
Variabile independente: SF1, SF2, SF3				
Parametru	Estimator	Eroare standard	Statistica t	p-value
Constanta	3.6	0.154699	23.271	0.0000
SF1	0.8	0.218778	3.65668	0.0007
SF2	1.08182	0.186574	5.79833	0.0000
SF3	1.4	0.378934	3.69458	0.0007
Analiza varianței				
Sursa	Suma pătratelor	Grade de libertate	Statistica F	p-value
Model	8.85909	3	12.34	0.0000
Residual	9.57273	40		
Total	18.4318	43		
$R^2 = 48.0641\%$				
$R^2_{adj} = 44.1689\%$				

Sursa: Statgraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,0000<0.05=\alpha$, concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că legătura dintre importanța contabilității financiare ca sursă de informare și sursele de finanțare ale activității este **una semnificativă**.

Pe baza acestui model deducem că punctajele medii acordate importanței contabilității financiare ca baza a deciziilor manageriale de către entitățile din sector în funcție de sursele de finanțare ale activității vor fi:

Surse de finanțare	Valori SF	Punctaj mediu
Surse proprii	SF1=SF2=SF3=0	3,60
Mixt 1	SF1=1, SF2=SF3=0	4,40
Mixt 2	SF2=1, SF1=SF3=0	4,68
Mixt 3	SF3=1, SF1=SF2=0	5

Se observă astfel, că spre exemplu, entitățile care își finanțează activitatea printr-un mix între resursele proprii, fonduri nerambursabile și operațiuni de leasing, consideră contabilitatea financiară ca fiind foarte important în luarea deciziilor manageriale.

Pe de altă parte sursa de finanțare explică variația punctajului pentru contabilitatea financiară în proporție de 44,1689%.

Modelul 4. Legătura dintre importanța contabilității manageriale ca sursă de informare și profilul de activitate al entității

Utilizând softul statistic Statgraphics Centurion XVI, am determinat următorul model de evoluție a punctajului acordat importanței contabilității manageriale ca sursă de informare în luarea deciziilor manageriale și profilul de activitate al entităților:

Tabel 6.3.48. Evoluția importanței contabilității manageriale ca sursa de luare a deciziilor în raport cu profilul de activitate

Regresie multiplă				
Variabila dependentă: contabilitate managerială				
Variabile independente: P1, P2, P3				
Parametru	Estimator	Eroare standard	Statistica t	p-value
Constanta	4.33333	0.26354	16.4428	0.0000
P1	-0.2	0.353575	-0.56565	0.5748
P2	-0.270833	0.34863	-0.77685	0.4418
P3	-0.333333	0.950206	-0.350801	0.7276
Analiza varianței				
Sursa	Suma pătratelor	Grade de libertate	Statistica F	p-value
Model	0.548864	3	0.22	0.8823
Residual	33.3375	40		
Total	33.8864	43		
$R^2 = 1.61972\%$				
$R^2_{adj} = 0\%$				

Sursa: Statgraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,8823>0.05=\alpha$, concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că legătura dintre importanța contabilității manageriale ca sursă de informare și profilul de activitate al entității **NU este una semnificativă.**

Modelul 5. Legătura dintre importanța contabilității manageriale ca sursă de informare și forma juridică de organizare a activității entităților

Utilizînd softul statistic Statgraphics Centurion XVI, am determinat următorul model de evoluție a punctajului acordat importanței contabilității manageriale ca sursă de informare în luarea deciziilor manageriale și forma juridică de organizare a activității:

Tabel 6.3.49. Evoluția importanței contabilității manageriale ca sursa de luare a deciziilor în raport cu forma juridică de organizare a activității

Regresie multiplă				
Variabila dependentă: contabilitate managerială				
Variabile independente: FJ1, FJ2, FJ3				
Parametru	Estimator	Eroare standard	Statistica t	p-value
Constanta	4.15789	0.208986	19.8956	0.0000
FJ1	0.175439	0.335897	0.522298	0.6043
FJ2	-0.157895	0.35589	-0.443662	0.6597
FJ3	-0.157895	0.565936	-0.278998	0.7817
Analiza varianței				
Sursa	Suma pătratelor	Grade de libertate	Statistica F	p-value
Model	0.693381	3	0.28	0.8406
Residual	33.193	40		
Total	33.8864	43		
$R^2 = 2.0462\%$				
$R^2_{adj} = 0\%$				

Sursa: Statgraphics Centurion XVI

Cum valoarea lui $p=0,8406>0.05=\alpha$, concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că legătura dintre importanța contabilității manageriale ca sursă de informare și forma juridică de organizare a activității entității **NU este una semnificativă**.

Modelul 6. Legătura dintre importanța contabilității manageriale ca sursă de informare și sursa de finanțare a activității entităților

Utilizînd softul statistic Statgraphics Centurion XVI, am determinat următorul model de evoluție a punctajului acordat importanței contabilității manageriale ca sursă de informare în luarea deciziilor manageriale și sursa de finanțare a activității:

Tabel 6.3.50. Evoluția importanței contabilității manageriale ca sursa de luare a deciziilor în raport cu sursele de finanțare

Regresie multiplă				
Variabila dependentă: contabilitate managerială				
Variabile independente: SF1, SF2, SF3				
Parametru	Estimator	Eroare standard	Statistica t	p-value
Constanta	3.4	0.252847	13.4468	0.0000
SF1	1.2	0.35758	3.35589	0.0017
SF2	0.918182	0.304945	3.01097	0.0045
SF3	0.6	0.619347	0.968762	0.3385
Analiza varianței				
Sursa	Suma pătratelor	Grade de libertate	Statistica F	p-value
Model	8.31364	3	4.33	0.0098
Residual	25.5727	40		
Total	33.8864	43		
$R^2 = 24.5339\%$				
$R^2_{adj} = 18,8736\%$				

Cum valoarea lui $p=0,0098<0.05=\alpha$, concluzionăm, cu o probabilitate de 95%, că legătura dintre importanța contabilității manageriale ca sursă de informare și sursele de finanțare ale activității este una semnificativă.

Pe baza acestui model deducem că punctajele medii acordate importanței contabilității manageriale ca baza a deciziilor manageriale de către entitățile din sector în funcție de sursele de finanțare ale activității vor fi:

Surse de finanțare	Valori SF	Punctaj mediu
Surse proprii	SF1=SF2=SF3=0	3,40
Mixt 1	SF1=1, SF2=SF3=0	4,60
Mixt 2	SF2=1, SF1=SF3=0	4,31
Mixt 3	SF3=1, SF1=SF2=0	4,00

Se observă astfel, că spre exemplu, entitățile care își finanțează activitatea printr-un mix între resursele proprii și fonduri nerambursabile, consideră contabilitatea managerială ca fiind foarte importantă în luarea deciziilor manageriale.

Pe de altă parte sursa de finanțare explică variația punctajului pentru contabilitatea managerială în proporție de 18,8736 %.

CAPITOLUL 7. CONCLUZII GENERALE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII EXPLOATAȚIILOR AGRICOLE DIN ROMÂNIA

Opinia noastră este aceea că, datorită lipsei experienței din alte sectoarele ale economiei, agricultura va juca un rol important în economia națională datorită condițiilor pedoclimatice, oportunităților și tradiției.

Aceasta se poate realiza prin stimularea instalării tinerilor în calitate de fermieri activi, un sistem național de subvenționare apropiat de cel al țărilor din UE, o politică de creditare specială pentru entitățile agricole și un cadru legal favorabil formelor asociative.

În perioada crizei economice, agricultura a avut un anumit efect de stabilizare a economiei, mai ales prin contribuția adusă, pe fondul unor producții agricole bune, dar acest lucru nu se întâmplă și în anii agricoli slabi.

Un alt obiectiv urmărit este identificarea structurilor de entități agricole care își desfășoara activitatea în România potrivit legislației în vigoare, rolul, importanța și caracteristicile acestora.

Considerăm că, o definiție care să surprindă toate tipurile de exploatații agricole este destul de greu de formulat, deoarece acestea încep cu gospodăria individuală și se termină cu unitățile de tip holding. Totodată considerăm că, termenul de „entități” ar fi cel mai potrivit pentru definirea tuturor exploatațiilor agricole.

Noi apreciem că, Legea 37/2015 privind clasificarea fermelor și a exploatațiilor agricole este făcută în funcție de eficiența economico – financiară a acestora, așa cum este normal, iar forma lor juridică este în conformitate cu prevederile din legislația în vigoare.

De asemenea considerăm că, printr-un cadru legislativ adecvat, fostele structuri agricole din agricultura României puteau fi baza cooperativelor agricole de tip occidental, (abia în anul 2004 a fost adoptată prima lege privind cooperativele agricole), evițându-se astfel principalele probleme din agricultură cum ar fi: fărâmițarea proprietății, deficiențele dotării tehnice, și marketingul produselor agricole.

Cercetarea a relevat faptul că, prin intermediul APIA, Guvernul urmărește constrângerea în vederea fiscalizării fermierii personane fizice care beneficiază de plăți directe și care depasesc cuantumul de 5.000 euro, să fie înregistrați la Oficiul Național al Registrului Comerțului sau să dețină actul normativ de înființare, din care să reiasă activitatea agricolă.

De asemenea, considerăm că, exploatațiile agricole de subzistență, fără personalitate juridică au un rol social, un rol în pastrarea tradiției și contribuie semnificativ la securitatea alimentară a țării fiind un factor important în cazul unei crize alimentare mondiale.

Cu privire la fermierii, persoanele fizice individuale considerăm că, acționează în mod liber pe piață, iau decizii privind producția, și destinația acesteia, hotărăsc prețul în funcție de cerere și ofertă.

Comercializarea produselor se face de obicei pe piețe tradiționale, incerte din punct de vedere al obținerii veniturilor, în mod ad-hoc, în cantități mici, unor potențiali cumpărători, și în condiții de concurență specifice pieței menționate.

Considerăm că, datorită obligativității APIA pentru fermierii persoane fizice care beneficiază de plăți directe care depășesc cuantumul de 5.000 euro anual să fie înregistrați la Oficiul Național al Registrului Comerțului, majoritatea fermierilor se vor organiza conform OUG 44/2008 din 16 aprilie 2008 fiind forma cea mai simplă de organizare.

Apreciem că, exploatațiile agricole din România se clasifică în două categorii: exploatații agricole fără personalitate juridică și exploatații agricole cu personalitate juridică. În componența exploatațiilor agricole cu personalitate juridică intră și structurile prevăzute de Legea 31/1990, Legea 36/1991, Legea 566/2005.

Un alt obiectiv propus a fost studierea evoluției structurilor agricole și reținerea experienței unor țări din U.E, concluzionând că:

La începutul anului 2015, România se situează mult în urma țărilor din Vestul Europei în privința dezvoltării sectorului asociativ în domeniul agriculturii, atât în ceea ce privește diversitatea, cât și prezența pe piață.

O experiență interesantă pentru producătorii de legume din țara noastră o oferă exemplul unui grup de producători din Ungaria care a creat o cooperativa de depozitare și comercializare a produselor, precum și de aprovizionare cu inputuri a membrilor acesteia.

Experiența franceză este de reținut pentru agricultura românească, excesiv fărâmițată din punct de vedere teritorial. Scurtarea perioadei de transformare a unor exploatații agricole de semisubzistență în exploatații viabile și modernizarea generală a întregului sistem fermier necesită măsuri de ajustare structurală printr-o legislație națională specifică. Numai sprijinul comunitar nu este suficient. Managementul acestui proces este greu de înfăptuit și necesită mult profesionalism în luarea și implementarea deciziilor.

Ultimul obiectiv secundar supus cercetării și anume studierea strategiei guvernamentale de dezvoltare și eficientizare a agriculturii României în viitor, a permis punerea în evidență a unor aspecte utile pentru această ramură a producției materiale.

Opinia noastră cu privire la Cadrul național strategic pentru dezvoltare durabilă a sectorului agroalimentar și a spațiului rural în perioada 2014-2020-2030 este că are o importanță deosebită având în vedere că asigurarea securității alimentare trebuie să fie una dintre prioritățile oricărui guvern.

În urma analizării obiectivelor secundare desprindem obiectivul principal al cercetării pentru acest capitol și anume stabilirea poziționării agriculturii României în perioada actuală, comparativ cu agricultura unor state din U.E., precum și perspectivele de dezvoltare în agricultură

Părerea noastră este că, în țările membre UE cooperarea agricolă s-a dezvoltat și perfecționat prin Politica Agricolă Comună, iar prin reformele pe care le-a promovat s-a urmărit realizarea cadrului legislativ și organizatoric pentru susținerea agriculturii și a agricultorilor, pentru a produce cantitativ și în condiții de calitate, pentru asigurarea autoconsumului, a disponibilităților pentru export, în condiții de eficiență economică și în concordanță cu cerințele impuse de protecția mediului.

Considerăm că, țările U.E au avut politici rurale concretizate în legi ale dezvoltării și amenajării rurale prin care s-a sprijinit procesul de comasare și creștere a exploatațiilor agricole, pe când în România, nu a existat o politică coerentă de concentrare și stimulare a capitalului în exploatații agricole comerciale și eficiente, persistând structuri productive fărâmițate, neeficiente, cu producție destinată consumului propriu și mai puțin pieței. Această stare de fapt s-a datorat inexistenței unei strategii de restructurare și dezvoltare în agricultură, accentuării gradului de îmbătrânire a populației și a unui sistem incoerent de creditare și finanțare.

Părerea noastră este că, printr-un cadru legislativ adecvat de organizare a cooperativelor agricole de tip occidental s-ar îmbunătăți colectarea, depozitarea, înregistrarea și valorificarea produselor agricole, cu consecințe benefice asupra prevenirii evaziunii fiscale și calității produselor la consumator.

Valorificând informațiile din articolele științifice internaționale studiate observăm că, nu putem vorbi de o dezvoltare spectaculoasă a entităților agricole din țările U.E, având posibilitatea printr-o politică coerentă să ne apropiem de agricultura țărilor din U.E.

Propunem autorităților competente, respectiv MADR și structurilor subordonate, elaborarea unei strategii care să facă posibilă trecerea cât mai rapidă de la exploatarea agricolă familială (de subzistență) la exploatarea de tip comercial, care să fie bazele cooperativelor agricole moderne, orientate spre piață.

Totodată propunem, utilizarea eficientă și la timp a fondurilor nerambursabile în perioada 2018-2020.

De asemenea, din cercetare a rezultat necesitatea, utilitatea și eficiența utilizării fondurilor nerambursabile, dar și impulsionează acordării acestora pentru ramura producției agricole.

Din lecturarea capitolului 2 al tezei de doctorat am desprins că, organizarea operează cu subdiviziuni, posturi, funcții, variabile organizaționale, a căror combinare și a căror influență, determină variante de structură diferite pentru diverse entități economice.

De asemenea, se confirmă încă o dată că, o particularitate a agriculturii este reprezentată de utilizarea în procesul de producție a organismelor vii (plantele și animalele), care sunt considerate drept adevărate „mașini vii”.

Totodată concluzionăm faptul că, zootehnia prezintă anumite particularități, cu influențe majore asupra sistemului financiar contabil, cum ar fi:

- animalele pot avea o dublă utilizare, ca mijloace de muncă respectiv ca bunuri de consum;
- existența animalelor tinere și la îngrășat necesită un tratament financiar contabil distinct și finanțarea acestora până la trecerea la turma de bază și obținerea produselor zootehnice, când începe de fapt perioada de recuperare a investițiilor făcute cu aceste animale;
- pentru asigurarea continuității activității respectiv pentru asigurarea reînnoirii efectivului de animale, se impune necesitatea menținerii unui anumit număr din efectivul de animale, specifice fiecărei specii de animale;
- procesul de uzură al animalelor nu începe din momentul în care acestea se folosesc ca mijloace de producție, ci acest proces depinde de curbele biologice ale producției, având loc mult mai târziu în timp;
- în directă legătură cu cele precizate mai sus, animalele nu pot fi supuse unor înlocuiri parțiale, cum se procedează la alte mijloace de producție (mașini,

construcții, clădiri), de aceea durata de folosire a acestora este determinată de legile biologice specifice fiecărei specii.

Opinia noastră cu privire la activitatea zootehnică din România și căile de evoluție a acesteia rezultate și din cazul exemplificat este următoarea:

- Trecerea la sistemul de creștere a animalelor de tip industrial cu un grad ridicat de concentrare a efectivelor de înaltă productivitate, cu tehnologii bazate pe o alimentație științifică și pe mecanizarea, automatizarea și informatizarea producției.
- Aplicarea unor sisteme de întreținere în stabulație prin care animalele să fie furajate în adăposturi tot timpul anului pe bază de norme de furajare științific determinate.
- Îmbunătățirea structurii efectivelor de animale prin reproducția acestora cu material de valoare biologică ridicată și specializată (lapte, carne) și practicarea încrucișărilor industrial pentru obținerea de produși valoroși.
- Aplicarea unor sisteme de furajare care să asigure o optimizare a structurii sortimentale cantitativ și calitativ și utilizarea balanțelor furajere ca instrument managerial.

De asemenea considerăm că, particularitățile sectorului vegetal au o influență decisivă asupra managementului financiar contabil, și anume:

- spre deosebire de celelalte ramuri ale producției materiale, agricultura utilizează pământul ca principal mijloc de producție, fără de care producția agricolă nu ar putea exista;
- agricultura sintetizează și transformă energia cinetică a soarelui în energie potențială, proces care are loc pe baza fotosintezei din plantele verzi. Animalele retransformă plantele, utilizate ca hrană, în materie organică necesară alimentației omului;
- procesul de reproducție economică se împletește cu procesul de reproducție biologică (naturală);

- în urma procesului de reproducție biologică, o parte din produsele finite, obținute în cadrul unui ciclu de producție, reprezintă mijloace pentru reluarea unui nou ciclu de producție;
- în agricultură, procesul de producție este puternic conectat de factorii naturali;
- în agricultură există o neconcordanță între timpul de producție și timpul de muncă necesar pentru realizarea producției agricole;
- în agricultură, alocarea cheltuielilor de producție se face treptat, în ritmul cerut de procesul biologic, iar recuperarea lor se face, de regulă, o singură dată, în momentul recoltării și valorificării produselor;
- procesul de producție generează obținerea, pe lângă produsele principale, și produse secundare, cu consecințe asupra organizării evidenței și a metodelor de calculație a costurilor;
- produsele secundare obținute sunt utilizate fie ca hrană pentru animale (paie, pleavă, vreji de leguminoase, coceni de porumb, etc.), fie cu scopul de îngrășare a terenurilor agricole (gunoiul de grajd), fie ca materie primă pentru ramurile neagricole (industria hârtiei, pielăriei, zahărului, bunurilor de consum etc.), fapt care asigură și refacerea resurselor financiare ale fermelor.

Considerăm că, structurile tehnico-organizatorice influențează decisiv sistemul financiar contabil, în exploatațiile familiale neputând vorbi despre un sistem financiar-contabil, patrimoniul exploatației confundându-se de cele mai multe ori cu cel al întreprinzătorului.

Opinia noastră cu privire la funcțiile exploatațiilor agricole este că, acestea nu se identifică la majoritatea structurilor agricole românești (majoritatea exploatațiilor agricole fiind de subzistență, peste 90%), iar la celelalte structuri nu se pot identifica în totalitate, exemplificând aici funcția comercială care nu se poate realiza neexistând piața en gross, în comparație cu țările U.E unde acestea sunt puternic reglementate și dezvoltate.

Părerea noastră cu privire la structura de producție a exploatațiilor agricole este aceea că, deși, trebuie urmat modelul țărilor vestice, aceasta trebuie adaptată la condițiile pedoclimatice existente la nivelul țării noastre sau fiecărui județ, tradiției (grâнарul Europei) și cerințelor pieței.

Apreciem că, agricultura ecologică, deși, în prezent, are o pondere destul de redusă (sub 1%), reprezintă viitorul în domeniul agricol, având în vedere efectele benefice asupra consumatorilor.

Un obiectiv operațional urmărit este modalitatea de evaluare a activelor biologice conform reglementărilor interne. 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.

Recunoașterea inițială a activelor biologice se face la cost de achiziție sau cost de producție, după caz, iar recunoașterea în bilanț la cost minus amortizarea acumulată și ajustarea pentru depreciere acumulată.

Deși, în reglementările contabile românești există reguli de evaluare alternative pentru imobilizările corporale, în mod tradițional, activele 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 destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea.

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

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.

Un alt obiectiv urmărit este modalitatea de evaluare a activelor biologice conform reglementărilor internaționale. IAS 41, reprezintă excepția de la frecvența cu care entitățile utilizează costul istoric ca baza de evaluare în situațiile lor financiare. Regula generală stipulată de IAS 41 cu privire la evaluare este aceea că, orice activ biologic se va evalua la valoarea justă minus costurile estimate cu vânzarea atât la momentul recunoașterii inițiale, cât și la fiecare dată a bilanțului.

În urma analizării obiectivelor secundare desprindem obiectivul principal al cercetării pentru acest capitol și anume stabilirea asemănărilor/diferențelor privind tratamentele contabile

de bază, precum și stabilirea tratamentelor contabile alternative a activelor biologice conform reglementărilor interne în comparație cu reglementările internaționale.

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. 1802/2014. Prezentele reglementări transpun parțial prevederile Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 182 din data de 29 iunie 2013.

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.

Din examinarea cadrului legislativ am desprins două diferențe fundamentale, între IAS 41 și reglementările naționale, respectiv:

- “Conform standardului, amortizarea activelor biologice începe de la data la care activele biologice sunt deținute de entitate în maniera dorită de conducere, practic de la data recepției și nu începând cu luna următoare;
- Conform standardului, valoarea amortizabilă este costul sau după caz valoarea justă diminuată cu valoarea reziduală a activului imobilizat, conform standardului, coroborat cu IAS 16 Imobilizări corporale, iar conform reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, valoarea amortizabilă este costul de achiziție sau valoarea reevaluată fără a ține cont de valoarea reziduală.” (P. Dumbravă & R. V. Bercean : 2018)

Noile reglementări contabile, transpun în legislația națională prevederile din standardul internațional de contabilitate IAS 41 Agricultură. În acest sens, se vor contabiliza distinct costurile cu realizarea stocurilor de producție agricolă și se vor regăsi noi conturi pentru realizarea producției de active biologice.

Considerăm că, informația furnizată de contabilitatea managerială are un caracter confidențial, destinată exclusiv unui singure categorii de utilizatori respectiv managerii entității spre deosebire de informațiile furnizate de cealaltă componentă a sistemului contabil contabilitatea financiară care furnizează informații cu caracter public, destinată mai multor categorii de utilizatori din interiorul și exteriorul exploatației agricole.

Prin urmare informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune sunt utilizate de către manageri în fundamentarea deciziilor manageriale, asigurând succesul în condițiile economiei de piață.

Atât din cercetarea doctrinară cât și din experiența practică am desprins importanța și necesitatea organizării și conducerii contabilității manageriale de către entitățile din agricultură, asigurând delimitarea consumului de resurse, calcului costului unitar pentru produsele din sectorul zootehnic și sectorul vegetal, posibilitatea determinării pentru fiecare din acestea a rentabilității și oferirea de informații confidențiale utile în condițiile economiei de piață.

În privința APIA, se impune un plan de acțiune pentru remedierea deficiențelor legate de tehnica sistemului de identificare a parcelelor utilizat pentru a verifica dacă solicitanții subvențiilor au dreptul să le primească.

Considerăm că, evaluarea activelor destinate garantării creditelor agricole se face de regulă la valoarea de piață, dar în anumite cazuri se poate lua în considerare și valoarea de utilizare în continuare, valoarea de lichidare sau alte categorii de definiții ale valorii, funcție de circumstanțe, dar băncile sunt interesate de valoarea de piață, întrucât scopul garantării este asigurarea posibilităților de rambursare, și nu preluarea activului respectiv.

Recomandările noastre pentru estimarea valorii de garanție constau în următoarele:

- a) valoarea trebuie estimată prudent având în vedere vandabilitatea în viitor;
- b) dacă valorile curente reflectă o cerere pe termen scurt datorită ineficienței pieței (lipsa de ofertă urmată de supra-ofertă) sau unde factori identificabili distorsionează piața, și prin urmare vandabilitatea viitoare este expusă riscurilor, acest lucru trebuie să fie evidențiat în valoarea de garanție;
- c) valoarea trebuie raportată la piață, să reflecte cererea și oferta, scopul evaluării fiind valoarea de garanție și nu un cost sau preț istoric;
- d) condițiile normale ale pieței locale reflectă corecțiile pentru elementele speculative, precum și condițiile locale ale cererii și ofertei;

- e) cerința de a avea în vedere, în primul rând, aspectele sustenabile pe termen lung ale nivelului pieței, aspectele fundamentale macro și micro economice;
- f) se poate ca un bun să aibă o valoare de utilizare alternativă mai mare . Totuși, la baza valorii de garanție este utilizarea existentă, în afara cazurilor când împrejurări speciale conduc la o evaluare mai realistă pe baza unei utilizări alternative. Criteriul de bază pentru estimarea valorii trebuie să fie utilitatea bunului fiind influențată și de raritatea bunului, dorința și puterea de cumpărare.
- g) să se evidențieze clar și transparent metodele de evaluare recunoscută ;
- h) este absolut necesar ca evaluatorul cu acordul clientului să poate utiliza asistența de specialitate;
- i) se recomandă, ca evaluatorul să estimeze valoarea de garanție și valoarea de piață apoi să explice cu atenție diferențele. Orice diferență mai mare de 20% între valoarea de garanție și valoarea de piață trebuie explicată într-o notă specială la raport cu referire la condițiile pieței volatile;
- j) stabilirea corectă a valorii este sarcina evaluatorului.

Propunerea noastră este că, se impune un sistem de creditare pe termen scurt, mediu și lung care să țină seama de un sistem de garanții ce să cuprindă: ipoteca asupra pământului și a produselor viitoare, emiterea de înregistrări ipotecare asupra pământului și exploatațiilor agricole, luarea în garanție a însăși obiectului creditat, accesarea garanțiilor financiare oferite de fondul de garantare a creditului rural.

Concluzii, propuneri și sugestii rezultate în urma studiului empiric

Așa cum era și de așteptat, majoritatea entităților agricole nu au personalitate juridică, și anume sunt persoane fizice individuale de unde rezultă dimensiunile reduse și caracterul de subzistență a entităților agricole din România, confirmându-se articolele, studiile și statisticile anterioare. (Lucian Luca&alții 2012) evidențiază că, “99,2% erau exploatații fără personalitate juridică”, iar (Daniela Giurca 2011) “concluzionează că, 3 milioane de „ferme” sau „gospodării” care nu sunt eligibile pentru sprijinul acordat prin Pilonul I, de sprijin al Uniunii Europene. Guvernul trebuie să continue fosta politică de consolidare a fermelor prin diverse măsuri, cum ar fi: măsura actuală referitoare la pensia viageră, precum și prin utilizarea la maximum a măsurilor

din Pilonul II, cum ar fi: diversificarea activităților, sprijin pentru IMM - uri și încurajarea activităților de turism.

Opinia noastră este că, în România, nu a existat o politică coerentă de concentrare și stimulare a capitalului în exploatații agricole comerciale și eficiente, persistând structuri productive fărâmițate, neeficiente, cu producție destinată consumului propriu și mai puțin pieței. Această stare de fapt, s-a datorat inexistenței unei strategii de restructurare și dezvoltare în agricultură, accentuării gradului de îmbătrânire a populației și a unui sistem incoerent de creditare și finanțare.

Propunem autorităților competente elaborarea unei strategii care să facă posibilă trecerea cât mai rapidă de la exploatarea agricolă familială (de subzistență) la exploatarea de tip comercial, care să constituie bazele cooperativelor agricole moderne, orientate spre piață.

Aceasta se poate realiza prin: stimularea instalării tinerilor în calitate de fermieri activi; un sistem național de subvenționare apropiat de cel al țărilor din UE; o politică de creditare specială pentru entitățile agricole și un cadru legal favorabil formelor asociative.

Apreciem că, în cadrul entităților agricole de subzistență nu putem vorbi de un sistem financiar contabil propriu zis, de cele mai multe ori bugetul fermierului confundându-se cu bugetul entității.

Observăm că, structura de producție are influențe majore asupra sistemului financiar contabil din entitățile agricole, deoarece durata ciclului de producție este stabilită în funcție de structura de producție aleasă, cu impact asupra costurilor fixe și variabile, și implicit asupra profitului. Acest rezultat este convergent cu cel al unor lucrări anterioare. (Letiția Zahiu 1996) concluzionează că, structura de producție este suportul material al structurii economice, exprimată de proporțiile dintre costurile de producție generate de îmbinarea și combinarea ramurilor, mai ales de proporțiile dintre costurile fixe și variabile și de impactul acestor proporții asupra profitului.

Propunerea noastră, cu privire la structura de producție a exploatațiilor agricole este aceea că, deși, trebuie urmat modelul țărilor vestice, aceasta trebuie adaptată la condițiile pedo-climatice existente la nivelul țării noastre sau fiecărui județ, tradiției (grâнарul Europei) și cerințelor pieței.

Din cercetarea empirică rezultă fără dubii că, organizarea evidenței contabile în partidă dublă la nivel de fermă și exploatație este cea mai recomandată practică care asigură informarea completă a conducerii manageriale din aceste entități.

Opinia noastră cu privire la organizarea evidenței contabile a entităților din agricultura țării noastre este că, deși 36.36% dintre entități au optat pentru contabilitatea în partidă simplă, pentru că necesită un cost mai redus, însă aceasta nu ofera o viziune detaliată asupra situației financiar contabile, asupra entității, limitând posibilitatea de valorificare a informațiilor financiar contabile.

Concluziile desprinse din studiul empiric nu exclud posibilitatea utilizării și a metodei de organizare a contabilității în partidă dublă, fiind la latitudinea entității agricole, aspect care în opinia noastră trebuie extins.

În acest context, propunem pentru entitățile din agricultură un Plan Contabil specific acestei ramuri a producției pentru a servi drept cadru comun practicilor contabile din exploatarea agricole, oricare ar fi forma lor juridică și socială și orientarea lor tehnică și economică.

Deasemenea, propunem un nomenclator adaptat al conturilor și un model specific de bilanț și de cont de profit și pierdere utilizabil pentru exploatarea agricole, fără a neglija politicile contabile ale U.E și prevederile IAS 41.

Opinia noastră este că, din cele expuse pe parcursul tezei, se poate observa problematica creditării exploatarea agricole românești, doar jumătate din entitățile luate în studiu au folosit ca sursă de finanțare creditele bancare. Acest rezultat este convergent cu al articolelor, studiilor și statisticilor anterioare, ceea ce explică modesta dezvoltare a agriculturii românești în prezent.

Considerăm că, reticiența bancilor pentru creditarea agriculturii este determinată de o serie de factori, dintre care amintim:

- discontinuitatea în obținerea veniturilor;
- instabilitatea piețelor de desfacere și valorificare a produselor agricole obținute;
- riscul ridicat de fluctuații ale producției în funcție de condițiile naturale;
- lipsa unui sistem adecvat de asigurări care să garanteze compensarea rapidă a pierderilor;
- un sistem deficitar de garantare a creditului etc.

Sugestia noastră este că, se impune un sistem de creditare pe termen scurt, mediu și lung care să țină seama de un sistem de garanții ce să cuprindă: ipoteca asupra pământului și a produselor viitoare, emiterea de înregistrări ipotecare asupra pământului și exploatațiilor agricole, luarea în garanție a însăși obiectului creditat, accesarea garanțiilor financiare oferite de fondul de garantare a creditului rural.

Considerăm încurajator faptul că, 34 entități au beneficiat de fonduri nerambursabile. În același timp, ca și o direcție de cercetare viitoare, este studierea mai complexă a structurii fondurilor nerambursabile și stabilirea locului pe care îl ocupă plățile directe în comparație cu plățile prin programul de dezvoltare rurală.

Din analiza datelor, de mai sus, observăm că, cele mai folosite informații în luarea deciziilor manageriale sunt cele oferite de contabilitatea financiară. Acest rezultat este convergent cu cel al unor studii anterioare. Totuși, se observă că valorile medii obținute pentru cele două tipuri de contabilități sunt foarte apropiate

(Jinga Gabriel 2014) concluzionează că, “64 de respondenți din 67 consideră că informațiile oferite de contabilitatea managerială sunt utile.

Concluzionăm că, un mix între toate aceste surse de informare, ar conduce la luarea celor mai bune decizii manageriale.

Aportul personal în cadrul acestei cercetări științifice poate fi justificat prin cel puțin următoarele argumente:

1. contribuie la dezvoltarea stadiului cunoașterii în domeniul contabilității din aceste entități, având implicații directe asupra managementului financiar contabil din exploatațiile agricole;
2. contribuie la cunoașterea aspectelor privind structura organizatorică a activităților agricole și impactul lor asupra managementului financiar contabil;
3. realizează o cercetare asupra opiniilor și controverselor internaționale privind politicile și tratamentele contabile a activelor biologice ;
4. evidențiază particularitățile privind calculația costurilor la principalele produse obținute din sectorul zootehnic și vegetal;
5. evidențiază faptul că, în contextul economic și financiar actual, finanțarea, creditarea și asigurarea exploatațiilor agricole au o importanță deosebită;

6. realizează o cercetare empirică privind valorificarea informațiilor financiar contabile din entitățile agricole românești;

Direcții viitoare de cercetare

Direcțiile viitoare de cercetare ar trebui să vizeze, în opinia noastră: structurarea mai riguroasă a entităților din agricultura țării noastre; extinderea cercetării pentru aceste entități la nivel național; detalierea ipotezelor de lucru; reliefarea specificului și particularităților ramurii agriculturii și impactul acestora asupra organizării evidenței, în general, și a contabilității în special.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. Albu, C.N., (2013), IFRS for SMEs: global experiences and implications for the case of Romania, Editura ASE, București.
2. Alecu, I., & Alecu, E. (2011), *Situația agriculturii și a exploatațiilor agricole în țările membre ale Uniunii Europene*, Editura Ceres, București.
3. Alecu, I., Merce, E., Pană, D., Sâmbotin, L., Ciurea, I., Bold, I., Dobrescu, N. (2007), *Management în agricultură*, Editura Ceres, București.
4. Băviță, I., Dumitru, M., Pitulice I., Calu D., Popa A., (2008) *Contabilitate în agricultură*, Editura Contaplus, București.
5. Bercean, R., Bercean R.V., Pop, A., Crișan, I., Trif, L., (2009), *Contabilitate managerială*, Editura Risoprint, Cluj Napoca.
6. Bercean, R., Bercean R.V., Pop, A., Voicu, B., Breban, L., (2006), *Contabilitate de gestiune*, Editura Limes, Cluj Napoca.
7. Burja, V., Burja, C., (2008), *Performanța economică a exploatațiilor agricole în sistemul dezvoltării durabile*, Editura Casa Cărții de Știință, București.
8. Bouquin, H., (2004) *Comptabilité de gestion, 3 e édition*, Editura Economica, Paris
9. Călin, O., Man, M., Nedelcu, F.V., (2008), *Contabilitate managerială*, Editura Didactică și Pedagogică, București.
10. Calin, O., Ristea, M., (2003), *Bazele contabilității*, Ed. Didactică și Pedagogică, București.
11. Deaconu, S., (2009), *Politici, opțiuni și tratamente contabile privind exploatațiile agricole*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj Napoca.
12. Dumbravă, P., Pop A., (2011), *Contabilitatea de gestiune în industrie, Editia II-a*, Editura Intelcredo, Deva.
13. Dumbravă, P., Berinde S., Răchișan, P.R., Batrancea, L., Pop, A., (2010), *Contabilitatea managerială (de gestiune)*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca.
14. Dumbravă, P., Bătrâncea, L., (2008), *Management contabil*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca.

15. Dumbravă, P., Sucală, L., Pop, I., (2003), *Contabilitatea de gestiune*, Editura PresaUniversitară, Cluj Napoca
16. Dumbravă, P. & al., (2000), *Contabilitate de gestiune aplicată în industrie și agricultură*, Editura Intelcredo, Deva.
17. Dobrotă, N., (1999), *Dicționar de economie*, Editura Economică, București.
18. Dobre, I., (2003), *Managementul structurii de producție în exploatarea eagricole*, Editura ASE, Bucuresti.
19. Feleagă, N., Malciu, L., (2002) *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, București.
20. Florea, I., Parpucea, I., Buiga, A., Lazăr, D., (2000) *Statistică Inferențială*, Editura PresaUniversitară Clujeană.
21. Gavrilesco, D., Giurcă, D. (2000), *Economie agroalimentară*, Editura Expert, București.
22. Nefussi, J., (2006), *Gestion des entreprises*, Institut National Agronomique Paris Grignon
23. Lepădatu, G.V., (2010) *Contabilitate Financiară*, Editura Pro Universitaria, București.
24. Lepădatu, G.V., (2010) *Teorii și Sisteme de Conducere a Contabilității pe Plan Mondial*, Editura Pro Universitaria, București.
25. Lepădatu, G.V., (2010) *Contabilitate de Gestiune*, Editura Pro Universitaria, București.
26. Mateș, D., Cotleț, D., Ineovan F., Bobițan, N., Iosif, A., Pavel, C., Imbrescu, M., Moraru, M., Domil A., Aumitrescu A., Cotleț B., (2010) *Contabilitate financiară. Concepte de bază. Tratamente specifice. Studii de caz*, Editura Mirton, Timișoara.
27. Mateș, D., (2002), *Bazele contabilității*, Editura Ivan Krasko, Arad.
28. Mătiș, D. & Pop, A. (2010), *Contabilitate financiară Ediția III*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj Napoca.
29. Mătiș, D. & Pop, A. (2008), *Contabilitate financiară Ediția II*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj Napoca.
30. Mătiș, D. & Pop, A. (2007), *Contabilitate financiară Ediția I*, Editura Alma Mater, Cluj Napoca.
31. Merce, E., Andreica, I., Arion, F., Dumitraș, D., Pocol C., (2010), *Managementul și gestiunea unităților economice cu profil agricol*, Editura Digital Data, ClujNapoca.

32. Pereş, I., Mateş, D., Pereş, C., (2005), *Bazele contabilităţii*, Editura Mirton, Timişoara.
33. Tiron-Tudor, A., Fulop M.T., Cîrstea, A., Iosivan, R., Covaciu, L., Costea, A., (2009), *Fundamentele auditului financiar*, Editura Accent, Cluj-Napoca.
34. Tiron-Tudor, A., (2007), *Evaluarea controlului financiar intern*, Editura Accent, ClujNapoca.
35. Otiman, P.I., (2002), *Agricultura României la cumpăna dintre secolul XX un secol al deznădejzii şi secolul XXI un secol al speranţei*, Editura Agroprint, Timişoara.
36. Otiman, P.I., (2000), *Restructurarea Agriculturii şi Dezvoltarea Rurală a României în vederea aderării la Uniunea Europeană*, Timişoara
37. Otiman, P.I., (1997) *Dezvoltarea rurală în România*, Editura Agroprint, Timişoara.
38. Pânteă, I.P., & Bodea, G., (2009) *Contabilitatea financiară românească* Editura Intelcredo, Deva.
39. Pânteă, I.P., & Bodea, G., (2006) *Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene*, Editura Intelcredo, Deva.
40. Pop, A., (2002), *Contabilitatea românească armonizată cu directivele europene, standardele internaţionale de contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva.
41. Richard G.L., Chrystal K., (1999) *Economie pozitivă*, Editura Economică, Bucureşti.
42. Ristea M., (2004) *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, Bucureşti.
43. Răboacă, G., Ciucur, D. (2004), *Metodologia cercetării ştiinţifice*, Editura Fundaţiei România de Măine, Bucureşti.
44. Trenca, I., & Pece, AM., (2015) *Comportamentul investitorilor pe pieţele de capital din Centrul şi Estul Europei în contextul crizei financiare globale*, Editura Casa Cărţii de Ştiinţă.
45. Samochiş, B.,(2010), *Curs de managementul exploataţiilor agricole*, F.S.E.G.A., Cluj Napoca;
46. Scholtz, B. (2001), *Evaluarea resurselor de muncă din agricultura judeţului Satu Mare şi modalităţi de utilizare a acestora*, Editura Dacia, Cluj – Napoca.
47. Scholtz, B. (2007) *Investiţii. Eficienţa economică a investiţiilor*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca.

48. Vincze, M., (2008), *Economia europeană. Probleme teoretice și practice ale integrării economice europene*, Editura Presa Universitară Clujeană, Cluj-Napoca.
49. Vincze, M., (1999), *Politici Agricole în lume – teorii și realități*, Editura Presa Universitară Clujeană.
50. Vincze, M. – Dezvoltarea regională și rurală. Idei și practici, Editura Presa Universitară Clujeană, Cluj – Napoca, 2000.
51. Zahiu, L., Dachin, A., Toma, E., Alexandri, C., (2010), *Agricultura în economia României-între așteptări și realități*, București, Editura Ceres.
52. Zahiu, L., (2006), *Agricultura României sub impactul PAC*, Editura Cereș, București.
53. Zahiu, L. – Management agricol, Editura Economică, București, 1999.
54. Y. Winkin, "*Information selon Bateson*", in L. Sfez (coord.), *Dictionnaire critique de la communication*, P.U.F., Paris, 1993, pp. 430-441
55. Academia Română, Institutul de Lingvistică „Iorgu Iordan”, (1998), *Dicționarul explicativ al limbii române*, Editura Univers Enciclopedic, București.
56. Academia Română, Institutul de Lingvistică „Iorgu Iordan”, (2009), *Dicționarul explicativ al limbii române, ediția a II-a revăzută și adăugită*, Editura Univers Enciclopedic, București.

STUDII ȘI ARTICOLE

1. Anghelaghe, C., „*Analiza structurală a agriculturii românești* Revista Română de Statistică - Supliment nr. 2 / 2018.
2. Albu, N. & Albu, C. (2012), *Factors Associated with the Adoption and Use of Management Accounting Techniques in Developing Countries: The Case of Romania*; Journal of International Financial Management & Accounting, volum 23, numărul 3: 245-276;
3. Aryanto, Y.H., (2011) *Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture*.
4. Bohusova, H., Svoboda, P., Nerudova, D., (2012) *Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue?* Agricultural Economics – Czech, 58.
5. Băviță, I., Dumitru, M., Pitulice, IC., Nichita, ME., (2010) *Cost Computation for the Agricultural Products within the Vegetal Farms* Economic Sciences Series Vol. LXII No. 3.
6. Barlev, B., Haddad, J.R., (2003) *Fair value accounting and the management of the firm*, Critical Perspectives on Accounting, 14(4), pp. 383-415
7. Bercean, RV., (2008) *The Real Guarantees in Crediting Process in Agriculture*, Economic Sciences, Conference Proceedings 5, Sibiu, 27-29 November 2008, „Nicolae Bălcescu” Land forces Academy Publishing House
8. Bercean Radu Vlad – *Falimentul societăților comerciale*, Studia Universitatis “Vasile Goldiș” Arad Seria Științe Economice Anul 20/2010 Partea a III – a.
9. Bercean Radu Vlad - *Romanian legal structure of agricultural holdings in the context of the common agricultural policy 2014-2020*, Journal of legal studies “Vasile Goldiș” Arad, Volume 16 Issue 29/2015 pages 5 – 19.
10. Breuer, A., Frumusanu, M.L., Manciu, A. (2013), *The Role of Management Accounting in the Decision Making Process: Case Study Caras Severin County*; Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomia, vol. 15, nr. 2:355-366,

11. Bono, P., (2012) *Support for Farmer's Cooperatives Country Report Italy*
12. Díaz-Puente, J.M., Gallego, F., Zamorano, R., (2102) *Training as a tool for endogenous development: 25 years of experience in sparsely populated rural areas in Cuenca, Spain.* Perspectives in Education, 30(2) pp. 12-21.
13. Doğan, Z., *Historical development of agricultural accounting and difficulties encountered in the implementation of agricultural accounting* International Journal of Food and Agricultural Economics Vol. 1 No. 2 pp. 105-114
14. Dobre, I., (2011) *Modeling the process to diversifying of production in agricultural exploitations*, Proceedings of the 7th International Conference on Management of Technological Changes, book 2, September 2st-3rd 2011, Alexandroupolis, Greece.
15. Dellapasqua, C., (2010) *Young Farmers and the EU's rural development policy.* CEJA Conference on Multifunctional Agriculture, 15th December 2010.
16. Elad, C., &Herbohn, K., (2011) *Implementing fair value accounting in the agricultural sector.*
17. Fadur, Cl.,(2011) *Studiul empiric privind raportarea financiară a activelor necorporale de către firmele românești* Economie teoretică și aplicată Volumul XVIII (2011), No. 8(561), pp. 3-14
18. Filippi, M., (2012) *Support for Farmer's Cooperatives Country Report France*
19. Grosu, C., Almășan, A., Circa, C., (2014), *The Current Status of Management Accounting in Romania: The Accountant's Perception*, Accounting and Management Information Systems, pag. 15-32;
20. Ghib, M-L, Cioloș-Villemin, V. (2009). *Quelle politique agricole pour les exploitations de subsistance et de semi-subsistance en Roumanie?*, 3emes journées de recherche en science sociales, INRA, SFER, CIRAD, Montpellier
21. Glăvan, M.E., Brăescu, M., Dumitru, V., Jinga, G., Lapteș, R., (2007), *The relevance and quality of the accounting information in the managerial decisions*, Accounting and Management Information Systems, pp. 103-115;

22. Giurcă, D., (2002)*PAC și politica agricolă românească. Convergențe legislative și instituționalele sectorului agroalimentar* Academia Română, Esen – 2, București
23. Gašper, P., (2013). *Sustainable Agriculture through ICT innovation*. Conference June 23-27 Torino Italy.
24. Ion, R.A., (2011). *Monitoring sustainable agricultural development in Romania*, Review of International Comparative Management, 12(5), pp. 940-947.
25. Jinga, G., Dumitru, M., Dumitrana, M., Vulpoi, M., (2010), *Accounting systems for cost management used in the Romanian economic entities*, Accounting and Management Information Systems, no.2, vol. 9: 242- 267;
26. Jinga, G., (2014) *Studiul empiric privind practicile de contabilitate managerială* pp 104 – 116
27. Lonte, J., Giurcă, D., Căneanu, V., (2003) *Politica Agricolă Comună- Consecințe asupra României* Institutul European din România, București
28. Lefter, V., Roman, AG., (2007) *IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting*. Teoretical and Applied Economics nr. 5.
29. Lobley, M., Baker, J.R., Whitehead, I., (2010) *Farm succession and retirement: Some international comparisons*. Journal of Agriculture, Food Systems, and Community Development. Vol 1, Issue 1, August.
30. Mat, V., (2015) *Ferma comercială, de la 8.000 euro SO*. Revista Ferma 15 aprilie.
31. Mateș, D., & alții (2017) “*Particularități privind organizarea contabilității în agricultură*”. Revista Expertiza și auditul afacerilor 28 nov-11 dec 2017.
32. Mateș, D., & alții (2018) *Modul de organizare a contabilității de gestiune și calculul costului de producție specific activităților agricole*. Revista Expertiza și auditul afacerilor nr. 1, ianuarie 2018.
33. Nichita, E.M., (2014), *Empirical research regarding risk and risk management in Romanian journals*, The 2nd International Scientific Conference IFRS: Global Rules and Local Use, Oct. 10, Prague, pag. 133-146;

34. Partenie Dumbravă, RaduVladBercean (2018) *Abordări doctrinare privind tratamentul contabil prescris de IAS 41 Agricultura*, Revista de finanțe contabilitate, Nr. 1/2018.
35. Partenie Dumbravă, Bercean Radu Vlad *Studiu empiric privind valorificarea informațiilor financiar contabile în luarea deciziilor manageriale din entitățile agricole* Revista CECAR Nr. 5/2016.
36. Pyykkönen, P., (2012), *Support for Farmer's Cooperatives Country Report Denmark*
37. Prakash, M., (2010), *Evolution and Changes in Management Accounting Practices*, International Journal of Management Science & Technology, vol.4, Issue2;
38. Szabo, G., (2012)*Support for Farmer's Cooperatives Country Report Hungary*
39. Talha, M., (2010), *A new look at management accounting*. Journal of Applied Business Research, Clute Institute of Academic Research, vol. 26, nr. 4, July/August, p 83-96;
40. Voicu, R., Bran, M., Dobre, I., (2010) *Enterprises in Romanian Agriculture – Management, Present and Perspectives* Review of International Comparative Management Volume 11, Issue 2, May.
41. Vazakidis, A., Athianos, S., Ekaterini, C., (2010) *The Importance of Information through Accounting Practice in Agricultural Sector-European Data Network* Journal of Social Sciences 6 (2): 221-228.
42. Waweru, N.M., (2010), *The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework*. Problems and Perspectives in Management, vol. 8, no. 3: 165-182;
43. Zare, I., Nekounam, J., Pirzad, A., Sedaghatjoo, F., Mosavinoyahar, S., (2013), *Role of Accounting Information Systems on Relevance of Accounting Information*. Life Science Journal, 10(3s)
44. *Evoluția exploatațiilor agricole din România - element fundamental al economiei rurale, teză de doctorat* Oana Eleonora Glogovețan, ClujNapoca 2014

*** Agreste Primeur (2011) *Metropolitan France First Trends*, N° 166, September, 4 p.

***The EU Economy Review, Communication to the Commission of the European Communities Brussels, Nov. 2005

***Cadrul national strategic pentru dezvoltare durabilă a sectorului agroalimentar și a spațiului rural în perioada 2014-2020-2030

*** *Local Government Regulation, Buying food with geographical descriptions – How 'local' is 'local'?*, 2011.

***Proiectul de cercetare paneuropean IMPACT (2002) *The socio-economic impact of rural development policies: realities and potentials* (CT-4288), al patrulea program cadru FAIR, 2002. Statele membre implicate sunt Țările de Jos, Regatul Unit, Irlanda, Germania, Italia, Spania și Franța.

LEGISLAȚIE, STATISTICĂ, GHIDURI

1. PricewaterhouseCoopers – A practical guide to accounting for agricultural assets 2009;
2. OUG 108/2001 privind exploatațiile agricole;
3. Legea 37/2015 privind clasificarea fermelor și exploatațiilor agricole;
4. Legea 145/2014 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței produselor din sectorul agricol;
5. Legea 322/2009 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale, și întreprinderile familiale;
6. Legea 31/1990 privind societățile comerciale;
7. Legea 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură;
8. Legea 566/2004 privind cooperăția agricolă;
9. OMFP 170/2015 reglementările contabile privind contabilitatea în partidă simplă;
10. Agriculture, forestry and fishery statistics Eurostat Pocketbooks 2013 edition;
11. Legea 192-2001 privind fondul piscicol, pescuitul și apicultura;
12. Recensământul General Agricol, 2010;
13. Agriculture, forestry and fishery statistics Pocketbooks ISSN 1977-2262 2013 edition;
14. OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate;
15. IFRS – Editura CECAR 2015;
16. OMFP 2634/2015 privind documentele financiar-contabile;
17. Legea 82/1991 Legea contabilității republicată.
18. Anuarul statistic al României 2017

REVISTEȘI PAGINI DE INTERNET

1. Revistarurală a UE, 12 (2012), pp. 11-12.
2. Natural Marketing Institute, (2011) *Les chiffres de la consommation responsable*, edition 2010;
3. <http://www.madr.ro/agricultura-ecologica.html> accesat la data de 08.04.2018.
4. <https://conspecte.com/Bazele-activitatii-investitionale/surse-si-metode-de-finantare-a-investitiilor.html> accesat la data de 04.05.2017.
5. <http://www.apia.org.ro/ro/despre-apia/prezentare-apia> accesat la data de 08.09.2017.
6. https://portal.afir.info/uploads/Resurse%20Umane/OUG41_18.06.2014.pdf accesat la data de 30.01.2016.
7. <http://www.bnr.ro/Indicatori-agregati-privind-institutiile-de-credit-3368.aspx> accesat la data de 28.02.2017.

CHESTIONAR

**Studiu empiric privind valorificarea informațiilor financiar-contabile în luarea deciziilor
manageriale din entitățile agricole**

Bună ziua! Numele meu este *Bercean radu vlad*, doctorand în cadrul *Facultății de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Departamentul de Contabilitate* al *Universității Babeș-Bolyai* din Cluj-Napoca. În stagiul meu doctoral am inițiat un studiu cu privire la valorificarea informațiilor financiar contabile în luarea deciziilor manageriale din entitățile agricole. Răspunsurile dumneavoastră la următoarele întrebări ar ajuta foarte mult la reușita acestui demers științific.

1. Denimirea societății și sediul social

2. Profilul de activitate al societății dumneavoastră

3. Forma juridică de organizare a activității

<input type="checkbox"/>	PF
<input type="checkbox"/>	PFA
<input type="checkbox"/>	SRL
<input type="checkbox"/>	SA
<input type="checkbox"/>	Cooperativă agricolă (CA)
<input type="checkbox"/>	SNC

4. Cum considerați importanța impactului structurii de producție asupra sistemului financiar-contabil?

<input type="checkbox"/>	Foarte important
<input type="checkbox"/>	Important
<input type="checkbox"/>	Mai puțin important
<input type="checkbox"/>	Deloc important

5. Care este metoda de organizare a evidenței contabile în entitatea dumneavoastră

- ☐ În partidă simplă fermă
☐ În partidă simplă exploatație
☐ În partidă dublă fermă
☐ În partidă dublă exploatație

6. Care metodă de organizare a evidenței contabile credeți că ar fi mai eficientă în cazul entității dumneavoastră? Motivați.

Metoda:

Motivația:

7. Finațarea activității dumneavoastră se realizează prin:

- ☐ Surse proprii
☐ Împrumuturi bancare
☐ pe termen scurt
☐ pe termen mediu
☐ pe termen lung
☐ Surse atrase
☐ Fonduri nerambursabile
☐ Operațiuni de leasing

8. Estimați ponderea fiecărei surse de finanțare în totalul activității dumneavoastră

Sursa de finanțare	Pondere
Surse proprii	
Împrumuturi bancare	
Surse atrase	
Fonduri nerambursabile	
Operațiuni de leasing	

Deciziile manageriale au la bază informații financiar-contabile colectate din lucrările de sinteză?

- | | |
|--------------------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | Niciodată |
| <input type="checkbox"/> | Foarte rar |
| <input type="checkbox"/> | De cele mai multe ori |

9. Ierarhizați, în funcție de importanța lor, sursele de informare în luarea deciziilor managerial. Folosiți valori între 1 și 5, unde 1 înseamnă deloc important, iar 5 foarte important.

- | | |
|--------------------------|--------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | Contabilitatea financiară |
| <input type="checkbox"/> | Contabilitatea managerial |
| <input type="checkbox"/> | Sisteme suport pentru decizii |
| <input type="checkbox"/> | Informații din piață |