

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 exploatațiile 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 exploatațiile agricole din țara noastră.....	pag.38
1.3 Entitățile agricole în unele țări ale U.E.....	pag.41
1.3.1 Exploatațiile 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
4.4.1Metoda 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.....	pag.122
5.3 Modalități de contabilizare a subvențiilor și a fondurilor nerambursabile în agricultură.....	pag.125
5.4 Necesitatea și importanța creditării în agricultură.....	pag.129
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.....	pag.141
6.2 Aspecte privind metodologia cercetării.....	pag.143
6.3 Analiza datelor furnizate de chestionare.....	pag.150
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

Cuvinte cheie:

Exploatație agricolă, sistemul financiar contabil, decizii manageriale, informații financiar contabile, active biologice, IAS 41 Agricultură.

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 cooperatii 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 cercetării 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 zootenic 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, compartiv cu agricultura unor state din U.E., precum și perspectivele de dezvoltare în agricultură;
- Identificarea activităților din exploatațiile agricole și influența lor asupra sistemului financiar contabil;
- Stabilirea asemănarilor/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.

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, compartiv 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.

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 persoane fizice care beneficiază de plăți directe și care depășesc 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, hotărâsc 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 prevazute 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 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 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 impulsivitatea acordării acestora pentru ramura producției agricole.

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. Totodată un aspect important a fost studierea datelor statistice.

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

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.

Obiectivul capitolului 3” Politici și tratamente contabile privind activele biologice”

este stabilirea asemănarilor/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.

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. 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.

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.

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 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.

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.

Propunem, în acest sens, achiziționarea unui soft specializat, după modelul țărilor dezvoltate din UE.

Părerea 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 înscrisuri ipotecare asupra pământului și exploatațiilor agricole, luarea în garanție a însăși obiectului creditat, accesarea garanțiilor financiare oferite de fondul de garantare a creditului rural.

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, 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.

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 incurajarea 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 exploatașilor 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 exploatare 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 înscrisuri ipotecare asupra pământului și exploatarea 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 studiarea 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.

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

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; reliefaarea specificului și particularităților ramurii agriculturii și impactul acestora asupra organizării evidenței, în general, și a contabilității în special.