

ABORDĂRI CONTABILE PRIVIND ACTIVELE BIOLOGICE ÎNLUMINA IAS / IFRS

ACCOUNTING APPROACHES FOR BIOLOGICAL ASSETS IN LIGHT OF IAS/IFRS

Monica-Laura ZLATI

e-mail: sorici_monica@yahoo.com

Veronica GROSU

e-mail: veronicag@seap.usv.ro

Universitatea „Ștefan cel Mare” or. Suceava, România

Abstract. *Biological assets represent an important group of patrimonial elements for agricultural entities. From the perspective of the versatility of their use (due to the high level of complexity of the initial and secondary recognition of assets going through several economic cycles), the recognition and use of international accounting methods becomes an efficiency lever for managers and economic staff. The economic competitiveness gained by applying IAS/IFRS can be the basis for sustainable international partnerships. The study aims to perform a comparative analysis by types of cereal production of the accounting principles used in parallel with measuring the efficiency cote of these uses by applying efficiency keys. The methods used are empirical and analytical materialized by econometric modeling in tools useful to achieve the research goal: the creation of an efficiency picture of IAS / IFRS applying concepts regarding biological assets with impact on the competitiveness of the agricultural entity.*

Keywords: biological assets, IAS/IFRS, efficiency, procedure, models.

JELclassification: M40

Introducere

Activele biologice prin natura și destinația lor, reprezintă o resursă regenerabilă supusă principiilor economice active, promovate de EU, în materie de sustenabilitate, utilizarea rațională a resurselor, eficiența și eficacitate în exploatare, protejarea mediului înconjurător.

Aceste principii europene afectează transformarea biologică a activelor astfel încât managerii se re poziționează prin tehnicile de management integrativ aplicate în poziții economice superioare sau inferioare de fructificare a avantajului competitiv cu respectarea normelor și procedurilor contabile introduse de IAS 41 [1], IAS 2 [2], IAS 16 [3] sau IAS 38 [4]

Abordarea europeană privind agricultura modernă include printre altele procesul economic repetitiv privind administrarea transformărilor biologice ale activelor agricole de natură biologică în vederea atingerii stadiului de maturitate necesar pentru consumul populației sau pentru generarea de active biologice suplimentare. Această activitate se pliază normelor de eficiență și eficacitate necesare pentru asigurarea competitivității produselor agricole și menținerii pe piață a entității agricole.

Procesele repetitive necesare activității agricole au caracter ciclic și produc modificări calitative și/sau cantitative ale activelor biologice cu destinație agricolă și acestea încetează în momentul vânzării spre consum similar cu scoaterea din gestiune a activelor biologice.

Datorită versatilității transformărilor biologice în urma activității agricole se pot produce afectări patrimoniale ale activelor în sensul creșterii valorice prin latura cantitativă și calitativă indusă de exploatarea activelor biologice prin funcția lor reproductivă, regenerativă și multiplicativă, dar modificările pot fi și de sens contrar conținând degenerescențe calitative și cantitative.

Aceste aspecte deosebit de complexe ale utilizării activelor biologice pentru accesul pe o piață globală activă presupun o cunoaștere adecvată a mecanismelor financiare prin care se asigură

respectarea normelor internaționale de evaluare și divulgare a valorii activelor biologice prin intermediul situațiilor financiare și raportărilor solicitate de organismele guvernamentale.

Din punct de vedere a obligațiilor fiscale pe care le generează activele biologice comportă câștiguri sau pierderi legate de recunoașterea inițială la valoarea justă, adiționată în timp cu orice cost de amortizare cumulate a activului și orice pierdere din deprecierea cumulată în condiții de conformitate cu IFRS 5[5], IAS 36[6], IAS 16[3] și IAS 2 [2].

În aceste condiții prezentarea într-o manieră structurată a principalelor condiții legate de interpretarea și punerea în aplicare a normelor internaționale stipulate în IAS 41 reprezintă pentru managerii entităților agricole un punct de interes în vederea însușirii normelor și obligațiilor emergente pentru asigurarea competitivității economice și accesul pe o piață globală în care principiul transparenței este foarte important pentru utilizatorii de informații, care dețin pârghiile pentru încetinirea sau accelerarea proceselor economice ale entității, inclusiv în acest caz prin mecanismul de subvenționare conform cu prevederile IAS 20 [7, 8].

Metodele de cercetare utilizate

În literatura de specialitate IAS 41 – Agriculture este analizat atât prin valențele sale reglementative de recunoaștere și măsurare a activelor biologice[9, 10, 11].(Feleaga, Feleagă and Răileanu, 2012), cât și pentru aspectele legate de introducerea valorii juste a activelor biologice sau a elementelor patrimoniale utilizate în agricultură[12,13]. În România introducerea conceptului de valoare justă în agricultură (în relație cu activele biologice în special s-a produs după anul 2007, anul aderării României la UE)[14].

Conceptul de măsurare și recunoaștere a valorii juste în agricultură a făcut obiectul interesului multor cercetători care au dezvoltat metode științifice de măsurare pe structură cumulativă[15], aceste modele fiind abordate prin metode descriptive statistice în încercarea de a standardiza aplicarea conceptului de valoare justă pentru utilizatorii de informații contabile din agricultură.

$$1 \quad P_{i,t} = \mu_0 + \mu_1 MATCH + \mu_2 BVPS_{i,t} + \mu_3 EPS_{i,t} + \mu_4 MATCH * BVPS_{i,t} + L2_L3_{i,t} + \epsilon_t$$

$$2 \quad Ret_{i,t} = \mu_0 + \mu_1 MATCH + \mu_2 NI_{i,t} + \mu_3 \Delta NI_{i,t} + \mu_4 MATCH * NI_{i,t} + L2_L3_{i,t} + \epsilon_t$$

Figura 1. Modele de evaluare a valorii juste a activelor biologice;

Sursa: Adaptare după [16]

Alți autori au dezvoltat evaluarea la valoare justă pe baza surplusului de goodwill a firmelor agricole, după ce în prealabil valoarea firmei a fost evaluată în relație cu riscul ratelor monetare, cashflow-ul avut la dispoziție de manageri, și rata de prognoză a evoluției cifrei de afaceri [17, 18].

Conținutul debază

Din punct de vedere statistic conform datelor prezentate de Eurostat pentru grupul EU 27, producțiile cerealiere pe categorii principale [19] reflectă prin intermediul mediilor ponderate de creștere o scădere a producției cerealiere cu conținut de gluten crescut și o creștere a cerealelor cu conținut ridicat de fibre, dintre care pe primul loc se situează secara cu o creștere medie prognozată în anul 2020 față de media europeană pe ultimii 5 ani de 18,5%, cu mențiunea că România produce anual cel mult 0,5% din producția europeană de secară.

În total producția cerealiară din România se ridică la 5.406 mii tone, respectiv 10,29% din totalul producției europene, în cuantum de 52.553 mii tone conform Eurostat.

Procedurile de recunoaștere și prezentare în situațiile financiare a valorilor activelor biologice presupun evaluarea la valoarea justă a acestora astfel încât să fie reflectate câștigul sau pierderea agregată, aferentă perioadei curente prin raportare la valoarea inițială și ajustare cu modificarea valorii juste. În această procedură sunt incluse costurile estimate la locurile de vânzare a activelor biologice.

Modelul propus de recunoaștere și evaluare a valorii juste a activelor biologice se bazează pe raportările pe ultimii 5 ani realizate de agenții economici din România, raportări preluate de Eurostat în secțiunea privind statistica agricolă. Datele au fost extrase și centralizate de autoare în funcție de tipul de producție cerealiară realizată de agenții economici (culturi de grau, orz și porumb).

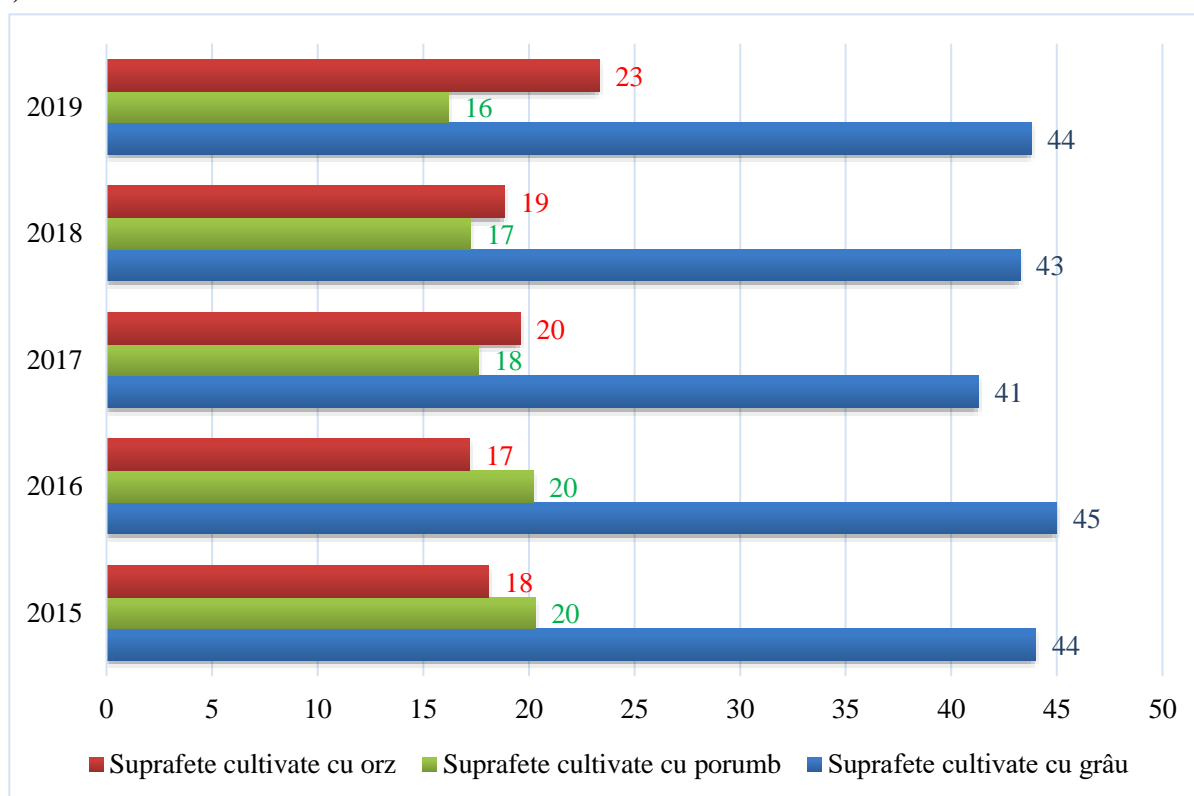


Figura 2. Dinamica suprafețelor cultivate cu cereale în România în perioada 2015-2019 (ha) [19]

Pentru perioada analizată 2015-2019 evoluția randamentului productiv ca diferența între veniturile și cheltuielile la hectar a producției cerealiere s-au situat conform datelor centralizate de autor între 200 și 400 de euro valoare brută din care se deduc alte cheltuieli.

Nivelul costurilor adiționale din surse externe cuprind grupele de cheltuieli aferente deprecierei activelor, cuprinse în intervalul de 50 – 150 euro/ha, costurile cu resursa umană

estimate la aproximativ 100 euro/ha și costurile aferente creditelor pentru producție estimate la 5-7 euro/ha.

Tabelul 1. Randamentului productiv, veniturile și cheltuielile la hectar a producției cerealiere

An	2015	2016	2017	2018	2019
Încasări la hectar grâu comun	625	661	707	825	864
Încasări pe hectar orz	528	601	600	825	814
Încasări la porumb hectar	657	758	788	825	842
Costuri de exploatare la hectar grâu comun	380	396	366	502	446
Costuri de exploatare pe hectar orz	340	400	377	502	471
Cheltuieli de exploatare la porumb la hectar	448	472	453	502	473
Randament productiv la hectar grâu comun	245	265	341	323	418
Randament productiv la hectar orz	188	201	223	323	343
Randament productiv la hectar porumb	209	286	335	323	368

Sursa: Prelucrare după date oficiale Eurostat[19]

Datele prezentate mai sus au fost centralizate prin modelare econometrică pe perechi de date fiind obținut un model statistic semnificativ, cu nivel de semnificație de peste 67% în cazul porumbului și până la 98% în cazul orzului. Testele statistice sunt prezentate în continuare după cum urmează:

Tabelul 2. Test statistic pe perechi de date

		Media	N	Deviatia standard	Media erorilor standard
Pereche 1	Încasări la hectar grâu	736,45	5	103,864	46,450
	Cheltuieli de exploatare la hectar grâu	417,95	5	55,811	24,959
Pereche 2	Încasări pe hectar orz	673,51	5	136,381	60,992
	Cheltuieli de exploatare pe hectar orz	417,93	5	66,932	29,933
Pereche 3	Încasări la hectar porumb	773,93	5	73,003	32,648
	Cheltuieli de exploatare la porumb	469,67	5	21,282	9,518

Sursa Elaborat de autori

Se constată din tabelul de mai sus că analiza pe perechi de date scoate în evidență caracterul mai atractiv prin productivitatea superioară a culturilor de porumb și grâu, pentru care se înregistrează amplitudini mai ridicate ale seriilor de tendință privind veniturile și cheltuielile obținute din activitatea agricolă din ultimii 5 ani.

Concluzii.

IAS 41 reprezintă un referențial semnificativ pentru agenții agricoli conținând cutumele financiare necesare pentru asigurarea bunei transparențe și competitivității economice a entității în raporturile pe care aceasta le întreține cu partenerii de afaceri și organismele fiscal, garantând

prin aplicarea recomandărilor, instituirea în contabilitatea agenților economici a bunelor practici și certificarea calității situațiilor financiare.

Referințebibliografice

1. Deloitte. (2020f). IAS 41 — Agriculture.
2. Deloitte. (2020b). IAS 2 — Inventories.
3. Deloitte. (2020a). IAS 16 — Property, Plant and Equipment.
4. Deloitte. (2020e). IAS 38 — Intangible Assets.
5. Deloitte. (2020g). IFRS 5 — Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations.
6. Deloitte. (2020d). IAS 36 — Impairment of Assets.
7. Deloitte. (2020c). IAS 20 — Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.
8. COSMULESE, C.G., A literature review of articles assessing the extent of compliance with IAS 41, *European Journal of Accounting, Finance & Business*, 2019, Vol. 10, Issue 20, <http://accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=20&year=2019>.
9. FELEAGA L., FELEAGĂ N., RĂILEANU, V. (2012). Theoretical considerations about implementation of IAS 41 in Romania. *Theoretical and Applied Economics*, 2012, XVIII, pp. 31–38.
10. MIHALCIUC C.C., SOCOLIUC, M. Theoretical And Practical Aspects Referring To The Application Of IAS 41–Agriculture. *Lucrari Științifice-Seria Agronomi*, 51, 249-254. Conference, *New Trends in Sustainable Business and Consumption*, pp. 252-261.
11. BOSTAN I., MATES D., GROSU V., SOCOLIUC M., Implications Of Fiscality Over Accounting In Agriculture-in *Bulletin of University of Agricultural Sciences Cluj-Napoca." Horticulture*, 2008, Vol. 65, No. 2, pp. 53-58.
12. ARGILÉS J. M., GARCIA-BLONDON J., MONLLAU T., Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: predictability of financial information. *Revista de Contabilidad*, 2011, Vol. 14, Issue 2, pp. 87–113. [https://doi.org/https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(11\)70029-2](https://doi.org/https://doi.org/10.1016/S1138-4891(11)70029-2)
13. SVENSSON A., NYLÉN A., GUNNEVIK A., How fair is fair? The Swedish Forest Industry's Application of the IAS 41--Agriculture. *Stockholm School Of Economics, Master's Thesis* , 2008.
14. MATES D., GROSU V., Evaluating and recognising biological assets and agricultural activities according to IAS 41. *Lucrari Stiintifice-Seria Agronomie*, 2008, Vol. 51, pp. 457–462.
15. HUFFMAN A., Value relevant asset measurement and asset use: Evidence from IAS 41. USA: David Eccles School of Business, University of Utah, 2013.
16. HUFFMAN A., Matching Measurement to Asset Use: Evidence from IAS 41. *SSRN Electronic Journal*. 2014. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2529974>
17. HSU A.W., LIU S., SAMI H., WAN T., IAS 41 and stock price informativeness. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 2019, Vol. 26, Issue (1–2), pp. 64–89. <https://doi.org/10.1080/16081625.2019.1545928>
18. COSMULESE C.G., GROSU V., HLACIUC E., Intangible assets with a high degree of difficulty in estimating their value. *Ecoforum Journal*, 2017, Vol. 6, Issue 3. <http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/737>
19. European Commission. (2020). Cereals statistics.