



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41-ΓΕΩΡΓΙΑ

του/της

ΝΑΛΠΑΝΤΙΔΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: **ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ**

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2022

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 το οποίο πραγματεύεται με τη Γεωργία . Σκοπός του ΔΛΠ 41 είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό καθώς και το τρόπο παρουσίασης της γεωργικής δραστηριότητας στις οικονομικές καταστάσεις .Το πρότυπο εξετάζει θέματα όπως η αναγνώριση και η αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων , οι κρατικές επιχορηγήσεις και οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις των οικονομικών οντοτήτων που ασχολούνται με την γεωργία . Με τον όρο γεωργία εννοείται ένα ευρύ φάσμα ασχολιών όπως η κτηνοτροφία ,η δασοκομία η ιχθυοκαλλιέργεια κα .

Σκοπός της εργασίας είναι η ανάλυση όλων των πτυχών του πρότυπου και η αξιολόγηση αυτών. Αναφέρονται τα πλεονεκτήματα και τα θετικά αποτελέσματα που επέφερε το πρότυπο σε σχέση με τους προϋπάρχοντες νομούς που επικρατούσαν πριν από αυτό ανά τον κόσμο καθώς και οι αδυναμίες του . Τέλος ,γίνεται προσπάθεια βελτίωσης του ΔΛΠ 41 με προτάσεις και συστάσεις που θα οδηγήσουν σε συμμόρφωση του πρότυπου στις όλο και αυξανόμενες ανάγκες για σωστή διαχείριση του αγροτικού τομέα .

Αρχικά γίνεται επισκόπηση αρθρογραφίας και βιβλιογραφίας βασισμένη σε άρθρα και έρευνες που δημοσιεύτηκαν σε χώρες του εξωτερικού και των πέντε ηπείρων .Σκοπός της εν λόγω επισκόπησης είναι η δημιουργία μιας πολύπλευρης άποψης, μη βασιζόμενης σε κρατικά συμφέροντα και ιδεολογίες . Στη συνέχεια γίνεται ανάλυση στο θεσμικό πλαίσιο και τους λογιστικούς χειρισμούς που πραγματεύεται το ΔΛΠ 41 όπως η αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ,οι κυβερνητικές επιχορηγήσεις και οι δημοσίευση των απαραίτητων γνωστοποιήσεων .

ABSTRACT

This thesis examines International Accounting Standard 41 which deals with Agriculture. The purpose of IAS 41 is to describe the accounting treatment as well as how to present agricultural activity in the financial statements .The standard addresses issues such as the recognition and measurement of biological assets, government grants and required disclosures of entities engaged in agriculture. Agriculture is understood to mean a wide range of activities such as animal husbandry, forestry, fish farming and so on.

The aim of the paper is to analyze all aspects of the model and to evaluate them. The advantages and positive results of the model compared to the pre-existing countries that prevailed before it around the world are mentioned, as well as its weaknesses. Finally, an attempt is made to improve IAS 41 with proposals and recommendations that will lead to the compliance of the standard to the ever increasing needs for proper management of the agricultural sector.

Initially there is a review of the literature based on articles and research published in foreign countries from the five continents .The purpose of this review is to create a multifaceted view, not based on state interests and ideologies. It then goes on to analyze the institutional framework and accounting treatments dealt with in IAS 41 such as the valuation of biological assets ,government grants and the publication of the necessary disclosures .

Περιεχόμενα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Εισαγωγή.....5

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑΣ-ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Επισκόπηση Αρθρογραφίας-βιβλιογραφίας.....6

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. –ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ

3.1.Σημαντικότητα αγροτικού τομέα17

3.2 Ιδιαιτερότητες αγροτικού τομέα18

3.3Λογιστική αγροτικού τομέα18

3.4 Αγροτικός τομέας στην Ελλάδα19

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 ‘Γεωργία’

4.1 Γενικά21

4.2 ΔΛΠ 41 στην Ελλάδα.....22

4.3 ΔΛΠ 41- Ορισμός23

4.4 Που εφαρμόζεται το πρότυπο24

4.5Αναγνώριση – Αποτίμηση25

4.6 Κρατικές επιχορηγήσεις27

4.7 Εύλογη αξία29

4.8 Εύλογη αξία vs. Ιστορικό κόστος33

4.9 Αξία μετοχών και αποτίμηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων34

4.10 ΔΛΠ 16- ΔΛΠ 4135

4.11 Αποσβέσεις36

4.12 Γνωστοποιήσεις37

4.13 Μειονεκτήματα ΔΛΠ 41.....41

4.14 Προτάσεις βελτίωσης στην εφαρμογή του πρότυπου46

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 –ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ,ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

5.1.Συμπεράσματα,περιορισμοί και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....49

Βιβλιογραφία.....51

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Από την αρχαιότητα η γεωργία αποτέλεσε τον σημαντικότερο πυλώνα των εκάστοτε οικονομιών και έχει διαδραματίσει καθοριστικό ρόλο στην ανάπτυξη του ανθρώπινου πολιτισμού . Με την ανάπτυξη της τεχνολογίας και της βιομηχανίας φαίνεται να εισέρχεται σε δεύτερη μοίρα . Ακόμη και σήμερα όμως , αποτελεί σημαντικό τομέα της σύγχρονης οικονομίας παγκοσμίως.

Από την άλλη μεριά ,η λογιστική είναι ένα κομμάτι που αποκτά όλο και σημαντικότερο ρολό στην καθημερινότητα μας . Λογιστική είναι η επιστήμη που εντοπίζει, καταχωρεί, επεξεργάζεται και παρουσιάζει τα οικονομικά γεγονότα οικονομικών μονάδων και στη συνέχεια συντάσσει σχετικές ειδικές εκθέσεις, ώστε τα ενδιαφερόμενα μέρη ("stakeholders") να είναι σε θέση να λαμβάνουν, κατά το δυνατόν ορθολογικές, οικονομικές αποφάσεις. Η Λογιστική συνιστά επίσης ένα σύστημα καταγραφής και ελέγχου της κερδοφορίας οικονομικών δραστηριοτήτων. Η τεχνολογία, η παγκοσμιοποίηση και η μεγάλη ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας κατά τα τελευταία χρόνια έχουν σημαντική επίδραση στην όλο και αυξανόμενη εξάρτηση των οικονομιών από την επιστήμη της λογιστικής.

Γίνεται επομένως αντιληπτό ότι γεωργία και λογιστική είναι άρρηκτα συνδεδεμένη όπως και οι υπόλοιποι κλάδοι της οικονομίας . Παρατηρείται ,όμως ότι δεν έχει δοθεί η απαιτούμενη προσοχή από τους φορείς θέσπισης λογιστικών προτύπων, καθώς οι περισσότερες επιχειρηματικές εφαρμογές επικεντρώνονται στην παραγωγή, την εμπορία ή τη φορολογική πληροφόρηση . Οι λογιστικοί κανόνες ήταν γενικοί και δεν προσαρμόζονταν στις ιδιαιτερότητες της γεωργικής λογιστικής. Στη συνέχεια, η θέσπιση του ΔΛΠ 41 προσπάθησε να ανοίξει το δρόμο για ένα πλήρες και γενικώς αποδεκτό πρότυπο για την γεωργικό τομέα.

Επίσης το γεγονός ότι κάθε χώρα έχει την δική της κουλτούρα ,τις δίκες της ιδιαιτερότητες και παραδόσεις είχε ως λογική συνέπεια τη δημιουργία διαφορετικών λογιστικών προτύπων και μοντέλων. Η παγκοσμιοποίηση και η όλο και αυξανόμενη εμφάνιση πολυεθνικών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων εισηγμένων στο χρηματιστήριο δημιούργησαν αρκετά πρακτικά λογιστικά προβλήματα. Ως αποτέλεσμα όλων των παραπάνω ήταν να εντείνεται η ανάγκη ανάπτυξης λογιστικής ομοιομορφίας σε παγκόσμιο επίπεδο.

Εφαρμόστηκαν επομένως από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς τα οποία εφαρμόζονται από οικονομικές οντότητες όλων των οικονομικών κλάδων. Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, έγιναν υποχρεωτικά από το 2006, αρχικά για

τις εισηγμένες αλλά και τις συνδεδεμένες με αυτές εταιρίες. Ο λογιστικός χειρισμός που αφορά τον αγροτικό τομέα γίνεται βάση του Διεθνούς Λογιστικού πρότυπου 41- Γεωργία .

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 που πραγματεύεται τη Γεωργία μέσα από την παγκόσμια βιβλιογραφία και αρθρογραφία ,με τέτοιο τρόπο ώστε με το πέρας της ο αναγνώστης να κατανοήσει τις πτυχές και τους λογιστικούς χειρισμούς που ορίζει το πρότυπο.

Στα κεφάλαια που ακολουθούν γίνεται αναφορά στην σημαντικότητα ,τις ιδιαιτερότητες καθώς και στην ελληνική πραγματικότητα του αγροτικού τομέα .Αναλύονται οι λογιστικοί χειρισμοί που πραγματεύεται το πρότυπο όπως η επιμέτρηση , η αναγνώριση, οι αποσβέσεις ,οι γνωστοποιήσεις ,ο χειρισμός των κρατικών ενισχύσεων κ.α. . Ακόμη αναφορές γίνονται στα πλεονέκτημα και τις θετικές επιρροές που επήλθαν με την εφαρμογή του πρότυπου ,αλλά και στις αδυναμίες που αναφέρουν ερευνητές .

ΕΠΙΣΚΟΠΙΣΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑΣ

Πολλοί ερευνητές ανά τον κόσμο ασχολήθηκαν με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41. Οι πρώτες έρευνες εμφανίζονται ακόμη και πριν την θέσπιση του πρότυπου και συνεχίζονται έως και σήμερα . Αυτή η μακροχρόνια και εις βάθος ανάλυση είναι ακόμη μια απόδειξη της σημαντικότητας του πρότυπου .

Το πιο πρόσφατο άρθρο στην σχετική αρθρογραφία πάνω στα ΔΛΠ 41 είναι το Exploring the value relevance of biological assets and bearer plants: an analysis with IAS 41 Revision ,των Tânix Obispo και Ana Isabel Lopes που δημοσιεύτηκε το 2022 στην Λισαβόνα .Εστιάζει στην πιο πρόσφατη αναθεώρηση του ΔΛΠ 41 "Γεωργία". Αυτή η αναθεώρηση τυπικά εισήγαγε την έννοια των bearer plants (φυτών φορέα) και άλλαξε την επιμέτρησή τους από το μοντέλο της εύλογης αξίας στο μοντέλο του κόστους. Η προσέγγισή τους διερευνά τη χρησιμότητα αυτών των αλλαγών στο πλαίσιο μιας προσέγγισης της αγοράς αποτίμησης και αναλύεται η θετική συσχέτιση μεταξύ των τιμών των μετοχών και των περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με τη γεωργία.

Το άρθρο με τίτλο METHODOLOGY FOR RECOGNITION OF BIOLOGICAL ASSETS' GROWTH, NATIONAL AND INTERNATIONAL PERSPECTIVES των Abullied Z.H και Alberto Quagli , δημοσιεύτηκε το 2022 στο Ουζμπεκιστάν . Εστιάζει σε θέματα αναγνώρισης του κέρδους ή της ζημίας που προκύπτουν από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και κύριος στόχος είναι να συζητηθεί η διεθνής και η εθνική αναγνώριση, περιγράφοντας τις διαφορές και τα πλεονεκτήματα.

Ακόμη ένα πρόσφατο άρθρο που δημοσιεύτηκε το 2022 είναι αυτό των Hanna Hryshchuk , Yevheniia Kaliuha ,Nataliia Kuprina , Anastasiia Kashperska στην Ουκρανία με τίτλο Information systems for cost control of current biological assets of crop production. Με αφορμή τα οικονομικά γεγονότα των τελευταίων ετών που προκλήθηκαν από τις επιπτώσεις της πανδημίας και συνέβαλαν στην αύξηση του κόστους των γεωργικών εκμεταλλεύσεων ,σκοπός του άρθρου είναι ο προσδιορισμός του μοναδιαίου κόστους των τρεχόντων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της φυτικής παραγωγής και η αύξηση της αποτελεσματικότητας των κύριων δραστηριοτήτων του παραγωγού. Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι επίσης η ανάπτυξη επιστημονικά τεκμηριωμένων προτάσεων και συστάσεων για τον έλεγχο του κόστους των τρεχόντων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της φυτικής παραγωγής.

Η έρευνα με τίτλο Measurement And Disclosure Of Biological Assets In Accordance With Local Bases And International Standards (2022) αποσκοπεί στην αποσαφήνιση της επιμέτρησης και της γνωστοποίησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων υπό το πρίσμα των ιρανικών βάσεων σύμφωνα με τη λογιστική βάση 11 (Λογιστική στη γεωργική δραστηριότητα), και υπό το πρίσμα των διεθνών προτύπων σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ΔΛΠ 41 (Γεωργία). Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία χαρακτηρίζονται από ένα σύνολο ιδιοτήτων που τα διακρίνουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως η ανάπτυξη, αναπαραγωγή και αποσύνθεση. Αυτή η διάκριση οδήγησε στην ιδιαιτερότητα της επιμέτρησης και της γνωστοποίησης αυτών των περιουσιακών στοιχείων, τα οποία χρειάζονται συνεχή αποτίμηση, και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ΔΛΠ41 ασχολήθηκε τα

προβλήματα της επιμέτρησης και γνωστοποίησης αυτών των περιουσιακών στοιχείων με βάση την εύλογη αξία .

Το άρθρο COMPARATIVE STUDY ON THE RECOGNITION AND EVALUATION OF BIOLOGICAL ASSETS ACCORDING TO NATIONAL REGULATIONS AND IAS 41 AGRICULTURE της Maria Perinea, από το West University of Timisoara, της Ρουμανίας δημοσιεύτηκε το 2021 με αφορμή την είσοδο της χώρας στην ευρωπαϊκή ένωση και την απαίτηση για κατανόηση των λογιστικών προτύπων , προκειμένου να εναρμονιστούν με τα αντίστοιχα της ρουμανικής οικονομίας. Η παρούσα μελέτη αναφέρεται στις νομικές διατάξεις σχετικά με τα εφαρμογή του ΔΛΠ 41 "Γεωργία" και ειδικότερα στην αναγνώριση και αξιολόγηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν σε οντότητες στον τομέα της γεωργίας .

Ενδιαφέρον φέρει και η μελέτη που δημοσιεύτηκε το 2021 στην Νιγηρία με τίτλο ACCOUNTING FOR BIOLOGICAL ASSETS AND AGRICULTURAL PRODUCE: DETERMINANTS OF COMPLIANCE WITH IAS 41 DISCLOSURES BY LISTED AGRICULTURAL FIRMS IN NIGERIA από τους Muhammad Mustapha Bagudo και Muhammad Yusuf Shuaibu . Η μελέτη διερεύνησε τον αντίκτυπο ορισμένων ειδικών χαρακτηριστικών των επιχειρήσεων στη συμμόρφωση με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ)41 και των 5 εισηγμένων γεωργικών επιχειρήσεων στη Νιγηρία από το 2012 έως το 2019 , χρησιμοποιώντας δευτερογενείς πηγές δεδομένων που συλλέχθηκαν από τις ετήσιες εκθέσεις που δημοσίευσαν οι επιχειρήσεις .Τα ευρήματα της μελέτης έδειξαν ότι η ένταση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και το μέγεθος της επιχείρησης σχετίζονται θετικά και σημαντικά με τη συμμόρφωση με τις γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 41, ενώ η μόχλευση σχετίζεται αρνητικά.

Στην Ρουμάνια δημοσιεύτηκε επίσης το 2020 το άρθρο THEORETICAL STUDY ON THE ACCOUNTING TREATMENT PRESCRIBED FOR BIOLOGICAL ASSETS AND AGRICULTURAL PRODUCTS BY IAS 41 AGRICULTURE (DUMITRU Corina-Graziella et al) . Η μελέτη παρουσιάζει θεωρητικά και πρακτικά τον λογιστικό χειρισμό που προβλέπεται για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και γεωργικά προϊόντα από τους ρουμανικούς λογιστικούς κανονισμούς που συμμορφώνονται με τους διεθνείς κανόνες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης Πρότυπα (ΔΠΧΑ), από το ΔΛΠ 41 Γεωργία και άλλα εφαρμοστέα πρότυπα, όπως το ΔΛΠ 2 Αποθέματα, για τα γεωργικά προϊόντα μετά τη συγκομιδή. Έτσι, η αρχική και η μεταγενέστερη αποτίμηση αντιμετωπίζονται με βάση την εύλογη αξία που επιμετρείται αξιόπιστα μείον το κόστος πώλησης. Η μελέτη περιλαμβάνει ένα θεωρητικό μέρος που συνοψίζει τις βασικές έννοιες από το ΔΛΠ 41 Γεωργία, όπως τα αναλώσιμα και φέροντα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (με τη μορφή αποθεμάτων, οι εκτάσεις με τις οποίες συνδέονται, τα φέροντα φυτά, τα κέρδη και οι ζημιές από την αποτίμησή τους στην εύλογη αξία, οι ειδικές κρατικές επιχορηγήσεις , οι γνωστοποιήσεις ,καθώς και ο προβλεπόμενος χειρισμός και η καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία.

Μεγάλο ενδιαφέρον φέρει ακόμη μια ερευνά που δημοσιεύτηκε στη Ρουμάνια το 2019 με τίτλο EVALUATION OF THE RELATIONSHIP BETWEEN SUSTAINABLE DEVELOPMENT INDICATORS AND STANDARDIZED ASPECTS THROUGH IAS 41 (Monica Zloty et. Al.) Η παρούσα εργασία επικεντρώνεται στην ανάλυση των επιδόσεων των γεωργικών επιχειρήσεων. Η αυξανόμενη σημασία του ρόλου που διαδραματίζει το δασικό ταμείο για την κοινωνία καθώς και για την οικονομία γενικότερα συνεπάγεται μια σοβαρή ανησυχία των αρχών όσον αφορά τη ρυθμιστική διαδικασία για την αξιολόγηση και την αναγνώριση αυτού του ανεκτίμητου πόρου. Στόχος της έρευνας είναι να προσδιοριστεί ένα

μοντέλο για τη διάγνωση της οικονομικής ικανότητας των οντοτήτων στον τομέα της δασοκομίας στη Ρουμανία. Οι μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν είναι περιγραφικές με βάση τη μοντελοποίηση στατιστικών διαδικασιών και με ανάλυση παρατήρησης. Η μελέτη είναι καινοτόμος, βασίζεται σε δομημένη έρευνα και απευθύνεται ιδίως στους δημόσιους φορείς και τις αρχές που είναι επιφορτισμένες με την εποπτεία του ταμείου γης στη Ρουμανία αλλά και διεθνώς.

Το 2019 στην Κινά δημοσιεύτηκε από τους Xie, B., Wang, G., Wang, S. το άρθρο με τίτλο Does biological assets affect the firms' cost of debt Capital? evidence from Chinese listed agriculture firms, με αφορμή το λογιστικό πρότυπο που εκδόθηκε για πρώτη φορά από το Υπουργείο Οικονομικών της Κίνας (MOF) τον Φεβρουάριο του 2006 και εφαρμόστηκε στις κινεζικές εισηγμένες εταιρείες τον Ιανουάριο του 2007. Η παρούσα εργασία εξετάζει την επίδραση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στο κόστος του δανειακού κεφαλαίου για τις κινεζικές εισηγμένες γεωργικές επιχειρήσεις κατά την περίοδο 2007-2016. Οι ερευνητές κατέληξαν στο γεγονός ότι τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία έχουν σημαντική θετική επίδραση στο κόστος δανειακού κεφαλαίου, η οποία οφείλεται κυρίως στα αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Στο άρθρο IAS 41 and stock price informativeness των Audrey Wen-hsin Hsu, Sophia Liu, Heibatollah Sami & TingHong Wa που δημοσιεύτηκε το 2018 στο Asia-Pacific journal of Accounting and Economics διερευνάται κατά πόσον η υιοθέτηση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41: Γεωργία επηρεάζει τις ροές πληροφοριών που αφορούν την επιχείρηση και κεφαλαιοποιούνται στις τιμές των μετοχών, επηρεάζοντας συνεπώς την πληροφοριακότητα των τιμών των μετοχών. Διαπιστώνεται ότι με την υιοθέτηση του ΔΛΠ 41 προκύπτει αυξημένη διαφάνεια, που διευκολύνει τις ροές πληροφοριών που αφορούν τις επιχειρήσεις που εισέρχονται στο χρηματιστήριο και, ως εκ τούτου, η τιμή της μετοχής καθίσταται πιο πληροφοριακή.

Η Adrienne Huffman στο άρθρο της Asset use and the relevance of fair value Measurement: evidence from IAS 41 που δημοσιεύτηκε το 2018 διερευνά κατά πόσο η χρήση περιουσιακών στοιχείων επηρεάζει τη συνάφεια της δίκαιης αξίας. Για την ακρίβεια, εξετάζει αν η εύλογη αξία είναι πιο σχετική όταν εφαρμόζεται σε υπό-ανταλλαγή περιουσιακά στοιχεία από ότι όταν εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία υπό χρήση. Επισημαίνει, ότι η πληροφόρηση για τα κέρδη είναι αισθητά πιο σημαντική όταν οι επιχειρήσεις επιμετρούν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία υπό ανταλλαγή στην εύλογη αξία, αλλά οι πληροφορίες για τη λογιστική αξία και τα κέρδη είναι λιγότερο σημαντικές όταν οι επιχειρήσεις επιμετρούν τα υπό χρήση βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σε εύλογη αξία. Συνεπώς το ΔΛΠ 41 παρέχει ελάχιστη καθοδήγηση σχετικά με την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων, με αποτέλεσμα να υπάρχουν ασυνέπειες μεταξύ των προτύπων επιμέτρησης.

Στο άρθρο PRACTICAL ASPECTS ON THE APPLICATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS 41 - AGRICULTURE των OCNEAN MONICA et. Al (Ρουμάνια, 2017) γίνεται αναφορά στη ποικιλία δραστηριοτήτων που περιλαμβάνει το ΔΛΠ 41 όπως η κτηνοτροφία, σπυροκαλλιέργεια, δασοκομία, ιχθυοκαλλιέργεια κτλ., στα κοινά τους στοιχεία καθώς και στον λογιστικό χειρισμό και την παρουσίαση πληροφοριών για αυτές τις γεωργικές δραστηριότητες.

Λόγω της δυσκολίας υιοθέτησης του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου (ΔΛΠ) 41, το οποίο καθορίζει την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, η μελέτη με τίτλο Fair

Value for Biological Assets: An Empirical Approach του Rafael Todescato Cavalheiro (2017) ,είχε ως στόχο την εμπειρική προσέγγιση μιας μεθοδολογίας που βασίζεται στην εύλογη αξία για την αξιολόγηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ,χωρίς ενεργό αγορά. Προκειμένου να ικανοποιηθεί η πρόταση της μελέτης, πραγματοποιήθηκε μια μελέτη περίπτωσης με ποσοτική προσέγγιση για την αξιολόγηση μιας καλλιέργειας σόγιας. Η προεξόφληση των ταμειακών ροών (DCF) ήταν η επιλεγείσα μέθοδος αξιολόγησης και η συλλογή δεδομένων έγινε μέσω ανάλυσης εσωτερικών εκθέσεων. Τα αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι εκτός από τη χρήση οικονομικών και λογιστικών γνώσεων, είναι σκόπιμο να εξεταστούν γεωπονικές γνώσεις, δεδομένου ότι αυτό το είδος πληροφοριών επηρεάζει την αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε ποσοτικό και ποιοτικό επίπεδο.

Το άρθρο Accounting Practices and International Accounting Standard (IAS)/Philippine Accounting Standard (PAS) 41 Compliance of Cattle Farms: Evidence from the Philippines (Hanna D. Miranda et. al ,2017) διεξήχθη για την αξιολόγηση των λογιστικών πρακτικών των κτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων με βάση τις διατάξεις του ΔΛΠ, συμπεριλαμβανομένης της συμμόρφωσής τους με το ΔΛΠ 41, τον προσδιορισμό των παραγόντων που επηρεάζουν την υιοθέτηση αυτών των λογιστικών πρακτικών και την καταγραφή των κτηνοτρόφων αντιλήψεων σχετικά με τα ΔΛΠ και το ΔΛΠ 41. Τα ευρήματα της μελέτης δείχνουν ποικιλομορφία στις λογιστικές πρακτικές των εκμεταλλεύσεων βουτροφιών ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης, την οργάνωση και τη φύση της επιχείρησης.

Στην Ουκρανία το 2017 δημοσιεύτηκε το Valuation of Biological Assets as the Element of Accounting Method των Yevheniya Kaliuha και Yuliya Shenderivska. Σκοπός του άρθρου είναι να αναλύσει το οργανωτικό και μεθοδολογικό πλαίσιο της επιμέτρησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη και αρχική αξία, όπως αναφέρεται στα διεθνή πρότυπα και στα νομικά έγγραφα των μετασοβιετικών και ευρωπαϊκών χωρών και να προσδιορίσει τους τομείς προβληματισμού κατά την εφαρμογή τους. Ασχολείται με την ανάλυση του οργανωτικού και μεθοδολογικού πλαισίου μέτρησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και των γεωργικών προϊόντων στις μετασοβιετικές χώρες. Αποκαλύπτει τις προβληματικές πτυχές που σχετίζονται με την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία σε ορισμένες ευρωπαϊκές χώρες. Τέλος , διαπιστώνεται ότι η κατάσταση ανάπτυξης της εθνικής οικονομίας, η λογιστική τάση και το επίπεδο ανάπτυξης της ρυθμιστικής υποστήριξης στο σύνολό τους οδηγούν σε ορισμένες δυσκολίες εφαρμογής της λογιστικής επιμέτρησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία.

Ένα σημαντικό στοιχείο των λογιστικών πολιτικών των επιχειρήσεων, που δραστηριοποιούνται στην γεωργικό τομέα, είναι η οργάνωση της λογιστικοποίησης των πάγιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Με τις πρόσφατες αλλαγές στις διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, με ισχύ από 01.01.2016, τα φέροντα φυτά αφαιρέθηκαν από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 "Γεωργία" και συμπεριλήφθηκαν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Σκοπός της μελέτης της Elena GEORGIEVA με τίτλο OPTIONS FOR REPORTING OF DEPRECIATION OF FIXED BIOLOGICAL ASSETS ACCORDING TO IAS 41 AGRICULTURE (Βουλγαρία ,2016) είναι η ανάλυση της επίδρασης των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές των γεωργικών επιχειρήσεων, και ειδικότερα η αξιολόγηση των πάγιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και ο υπολογισμός των αποσβέσεων τους . Μια σημαντική πτυχή είναι ο συγχρονισμός της λογιστικής και της φορολογικής νομοθεσίας όσον αφορά τις δυνατότητες αναγνώρισης των αποσβέσεων των πάγιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Το 2016 δημοσιεύτηκε από το πανεπιστήμιο της Ρώμης και τους Saverio Bozzolan , Enrico Laghi , Marco Mattei το άρθρο με τίτλο Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – implications for accounting of bearer plants . Σύμφωνα με τα πρότυπα ΔΛΠ-ΔΠΧΑ, η γεωργική δραστηριότητα οριστικοποιείται με τη χρήση μοντέλου εύλογης αξίας. Το 2014, το IASB τροποποίησε τον λογιστικό χειρισμό των φυτών-φορέων με σκοπό να αντιμετωπίσει ορισμένες ανησυχίες που προέκυψαν στην εφαρμογή του ΔΛΠ 41. Βάση αυτών των τροποποιήσεων τα φυτά-φορέας(bearer-plants) πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά όπως τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ΔΛΠ 16). Στην εργασία αυτή αναλύονται οι πτυχές που εισάγονται από αυτές τις τροποποιήσεις. Ειδικότερα, εξηγούνται οι λόγοι που οδήγησαν σε αυτές τις τροποποιήσεις και διερευνάται κατά πόσον όλες οι ανησυχίες που προηγουμένως υπήρχαν ,εντοπίστηκαν και έχουν αντιμετωπιστεί. Επιπλέον, εντοπίζονται ορισμένα πιθανά εμπόδια στην πρακτική εφαρμογή των τροποποιήσεων του ΔΛΠ 41.

Στην Πορτογαλία δημοσιεύτηκε επίσης το 2015 η εργασία των Accounting in Agriculture: Disclosure practices of listed firms των Rute Gonçalves και Patrícia Lopes. Το παρόν έγγραφο αναλύει τις πρακτικές δημοσιοποίησης των λογιστικών στοιχείων στη γεωργία στο πλαίσιο του Διεθνούς Λογιστικού Πρότυπου 41 - Γεωργία 270 εισηγμένων επιχειρήσεων παγκοσμίως που έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) μέχρι το 2010. Σε γενικές γραμμές δείχνουν ότι το επίπεδο της γνωστοποίησης είναι χαμηλό και ότι λείπει η συγκρισιμότητα. Προκειμένου να επεκταθεί η εν λόγω έρευνα σχετικά με τις πρακτικές γνωστοποίησης βάσει του ΔΛΠ 41, κατασκευάζεται ένας δείκτης γνωστοποίησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και υπολογίζεται με βάση τις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνονται στην ετήσια έκθεση του 2011. Η παρούσα εργασία εξετάζει διάφορες υποθέσεις που αφορούν τον δείκτη και τους προσδιοριστικούς παράγοντες σε επίπεδο επιχείρησης όπως η συγκέντρωση ιδιοκτησίας , μέγεθος επιχείρησης, τύπος ελεγκτή, επίπεδο διεθνοποίησης, καθεστώς εισαγωγής στο χρηματιστήριο, κερδοφόρα , τομέα και προσδιοριστικό παράγοντα σε επίπεδο χώρας - νομικό καθεστώς. Το παρόν έγγραφο επιδιώκει να βοηθήσει τους φορείς θέσπισης προτύπων να κατανοήσουν καλύτερα τις πρακτικές γνωστοποίησης και τους καθοριστικούς παράγοντες που αφορούν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, και να αναπτύξουν μελλοντικά σχέδια για το θέμα αυτό .

Με πρόσχημα τη σημαντική συμβολή της γεωργίας και της αγροδιατροφικής βιομηχανίας στο ΑΕΠ της Ρουμανίας στη μελέτη με τίτλο BIOLOGICAL ASSETS AND THE AGRICULTURAL PRODUCTS IN THE CONTEXT OF THE IMPLEMENTATION OF THE IAS 41: A CASE STUDY OF THE ROMANIAN AGRO-FOOD SYSTEM (2015) οι ερευνητές εκτιμούν ότι οι οικονομικές πτυχές αυτού του τομέα αξίζουν επίσης μια ειδική προσέγγιση. Ο στόχος του παρόντος εγγράφου ήταν να εντοπίσει την ασυμβατότητα των κριτηρίων αναγνώρισης και αξιολόγησης της γεωργικής παραγωγής, των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και των γεωργικών προϊόντων που επιβάλλει η εφαρμογή των εν λόγω προτύπων στις εταιρείες αγροδιατροφής, και να αναλύσει τις επιπτώσεις της όσον αφορά τη χρηματοοικονομική θέση και τις επιδόσεις αυτών των οντοτήτων. Το έγγραφο λαμβάνει υπόψη τη διαδικασία οικονομικής-χρηματοοικονομικής εναρμόνισης, η οποία βρίσκεται πλέον σε πλήρη εξέλιξη, τόσο στην ΕΕ όσο και σε άλλα κράτη, με την εφαρμογή των συγκεκριμένων προτύπων (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ) κατά την κατάρτιση των ετήσιων/ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Τέλος, αναφερόμενοι αυστηρά στην περίπτωση της Ρουμανίας, μετά από ενδελεχή έρευνα στον εν λόγω τομέα, γίνεται παρουσίαση των αμφιλεγόμενων κριτηρίων αξιολόγησης που προβλέπονται από το πρότυπο ΔΛΠ 41, των δυσκολιών που σχετίζονται με την εφαρμογή του εν λόγω προτύπου στην αγροδιατροφική βιομηχανία.

Με τις κρατικές επιδοτήσεις στο γεωργικό τομέα ασχοληθείτε και ο Sytnik O. E. στο άρθρο του THE ACCOUNTING TREATMENT GOVERNMENT SUBSIDIES TO AGRICULTURAL ORGANIZATIONS: THE RUSSIAN AND INTERNATIONAL ACCOUNTING RULES (Ρωσία ,2014). Το άρθρο παρουσιάζει τα συγκριτικά χαρακτηριστικά του λογιστικού ρυθμιστικού πλαισίου των κρατικών επιχορηγήσεων στους ρωσικούς λογιστικούς κανόνες, με τους κανόνες που θεσπίζονται από το διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Επισημαίνει το γεγονός ότι ,η συμπερίληψη των επιδοτήσεων στα πραγματικά εισοδήματα των γεωργικών οργανώσεων δεν επιτρέπει την αντικειμενική αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των των δημόσιων επενδύσεων ,για αυτό και είναι απαραίτητο να δημιουργηθούν πληροφορίες σχετικά με την πραγματική κατάσταση των λογαριασμών σχετικά με τις επιδοτήσεις.

Με τα ΔΛΠ 41 και την εύλογη αξία ασχολήθηκαν και οι Gabriela IGNAT , Constantin IATCO στο επιστημονικό τους άρθρο με τίτλο ASPECTS REGARDING THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD I.A.S. 41 – AGRICULTURE το 2014 στη Ρουμάνια. Στο άρθρο γίνεται λόγος για το μοντέλο αξιολόγησης της εύλογης αξίας στη γεωργία βάση του προτύπου .Επισημαίνεται ότι στο πλαίσιο των παλαιών διεθνών λογιστικών προτύπων, οι περισσότεροι από τους κανόνες που εφαρμόζονταν στη γεωργία (το ΔΛΠ 2 σχετικά με τα αποθέματα, το ΔΛΠ 16 σχετικά με την ιδιοκτησία και το ΔΛΠ 18 σχετικά με το εισόδημα) απέκλειαν σκόπιμα σχεδόν όλα τα παραδείγματα που σχετίζονται με τη γεωργία. Στόχος του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις πληροφοριών για τις γεωργικές δραστηριότητες .Τέλος τονίζεται ότι το ΔΛΠ 41 πρέπει να εφαρμόζεται "στη λογιστική των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και γεωργικών προϊόντων κατά τη στιγμή της συγκομιδής και των κρατικών επιχορηγήσεων .

Το άρθρο με τίτλο Organization of Accounting in Fur Farming according to IAS (2014) ασχολείται με τη λογιστική των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 41.Εστιάζει στις δραστηριότητες και στην οργάνωση κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, την παρουσίαση σε πίνακα των πληροφοριών σχετικά με τη δίκαιη αξία των γεωργικών προϊόντων , καθώς και στα κέρδη και τις ζημιές στο τομέα της γουνοτροφίας (πχ εκτροφή βιζόν). Τα δεδομένα και τα επιχειρήματα που αναφέρονται στο άρθρο δείχνουν μια σαφή γραμμή αναφοράς στον τομέα της εκτροφής γουνοφόρων ζώων σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 41.

Μια από τις σημαντικότερες και παλαιότερες οικονομικές δραστηριότητες είναι η γεωργία όπως αναφέρει χαρακτηριστικά το άρθρο ACCOUNTING FOR BIOLOGICAL ASSETS της Sava Raluca (2014). Η αντανάκλαση στο λογιστικό σύστημα και η παρουσίαση των πληροφοριών σχετικά με αυτή την δραστηριότητα ήταν και είναι στο επίκεντρο της προσοχής της εθνικής και διεθνούς λογιστικής . Σε σύγκριση με άλλους οικονομικούς κλάδους, η γεωργική δραστηριότητα χαρακτηρίζεται από ειδικές δραστηριότητες που απαιτούν κατάλληλες λογιστικές συμπεριφορές. Ο τομέας της γεωργίας χαρακτηρίζεται από μεγάλη ποικιλομορφία ,μέσα από στην όποια εμφανίζονται όμως πολλά κοινά στοιχεία όπως η ικανότητα αλλαγής , η διαχείριση και η μέτρηση της αλλαγής αυτής .

Συμφώνα με το άρθρο Evaluation of Biological Assets: Problems and Solutions (2013) ,τα κύρια στοιχεία παραγωγής μιας γεωργικής επιχείρησης είναι τα βιολογικά της περιουσιακά στοιχεία και η επιλογή και πρακτική εφαρμογή των μεθόδων αξιολόγησης που χρησιμοποιεί . Καθώς τα περιουσιακά στοιχεία επηρεάζουν άμεσα πολλές πτυχές και λειτουργίες , όπως τη λήψη αποφάσεων οικονομικού χαρακτήρα από τον χρήστη των οικονομικών καταστάσεων, τους δείκτες ανάλυσης της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, τη δια-συγκριτική ανάλυση των

τομέων των επιχειρήσεων, την εκτίμηση της αξίας της επιχείρησης, καθώς και τα στατιστικά στοιχεία του γεωργικού τομέα. Οι συγγραφείς χρησιμοποίησαν την προεξοφλημένη ταμειακή ροή ως εναλλακτική μέθοδο και μοντέλο δυναμικής του συστήματος. Μια τέτοια μέθοδος δυναμικής του συστήματος δεν είχε χρησιμοποιηθεί μέχρι τότε για την αξιολόγηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Τονίζεται ότι κατά τη λειτουργική διαδικασία, η επιχείρηση αποκτά ή χάνει την κατοχή των πόρων. Είναι ζωτικής σημασίας, λοιπόν, η ανάλυση των πόρων για να διαπιστωθεί κατά πόσο συμμορφώνονται με την έννοια των περιουσιακών στοιχείων και τους όρους αναγνώρισης. Είναι απαραίτητο για την ίδια εταιρεία καθώς και για τους εξωτερικούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να λαμβάνουν αληθείς πληροφορίες για την επιχείρηση. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αναγνωριστούν στη λογιστική της επιχείρησης μόνο όταν είναι προβλέψιμο ότι τα μελλοντικά οφέλη που σχετίζονται με αυτά τα περιουσιακά στοιχεία θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Τέλος εξίσου σημαντικό είναι ότι η εύλογη αξία και το κόστος μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Το άρθρο με τίτλο *A Fair Value Model for Bearer Biological Assets in Promoting Corporate Governance: A Proposal* (2013) εξετάζει το ΔΛΠ 41 "Γεωργία" με ιδιαίτερη έμφαση στη λογιστική για τους βιολογικά περιουσιακά 'κομιστές'. Παρουσιάζει τις ανησυχίες που εκφράζονται από διάφορα μέρη σχετικά με την εφαρμοσιμότητα του ΔΛΠ 41 στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, ιδίως όσον αφορά τη χρήση της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ορισμένων κατηγοριών βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Το παρόν έγγραφο υποστηρίζει ότι υπάρχει τρόπος να αναπτυχθεί ένα μοντέλο εύλογης αξίας μέσω του προσδιορισμού παραγόντων που επηρεάζουν την εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Τα αποτελέσματα της προτεινόμενης μελέτης πιστεύεται ότι θα βοηθήσουν στην ανάπτυξη ενός εναλλακτικού υποδείγματος εύλογης αξίας για την αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων 'κομιστή' και εν συνεχεία θα οδηγήσει σε ορθή εταιρική διακυβέρνηση ειδικά με τη βελτίωση των ποιοτικών χαρακτηριστικών των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Το 2013 στην Αμερική δημοσιεύτηκε το άρθρο με τίτλο **Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance** των Mary Fischer και Treba Marsh . Η παρούσα μελέτη εξετάζει και συζητά τις τρέχουσες αμερικανικές και διεθνείς λογιστικές οδηγίες για τα γεωργικά και βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Με τη συνεχιζόμενη συζήτηση μεταξύ των FASB και του IASB σχετικά με την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων, η μελέτη διερευνά επίσης τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα σε περίπτωση που οι ΗΠΑ επιλέξουν να υιοθετήσουν τη διεθνή λογιστική καθοδήγηση για γεωργικές δραστηριότητες.

Στο άρθρο με τίτλο *Firm-specific determinants of agricultural financial reporting* (Rute Gonçaves, Patrícia Lopes, 2013) στη Πορτογαλία εξετάζεται η γεωργική χρηματοοικονομική πληροφόρηση βάσει του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου (ΔΛΠ) 41 - Γεωργία ,181 παγκοσμίως εισηγμένων επιχειρήσεων που έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) μέχρι το 2010. Λόγω της έλλειψης σημασίας της γεωργίας στην παγκόσμια οικονομία, η λογιστική του τομέα αυτού έλαβε ελάχιστη προσοχή από τους ερευνητές και τις ρυθμιστικές αρχές της λογιστικών προτύπων μέχρι την υιοθέτηση του ΔΛΠ 41 . Διαπιστώνεται ότι η υποχρεωτική δημοσιοποίηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων επηρεάζεται από την ένταση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, τη συγκέντρωση ιδιοκτησίας και το μέγεθος της οικονομικής οντότητας . Το παρόν έγγραφο επιδιώκει να βοηθήσει τους φορείς θέσπισης προτύπων να κατανοήσουν καλύτερα

τις πρακτικές γνωστοποίησης και τους προσδιοριστικούς παράγοντες σχετικά με τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και να αναπτύξουν μελλοντικές συστάσεις.

Ο Yohanes Handoko Aryanto ,ερευνητικός συνεργάτης του Indonesian Institute of Accountants στο άρθρο του Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture to 2011 αναλύει τις θεωρητικές πτυχές του ΔΛΠ 41 με βάση αποτελέσματα άλλων εμπειρικών μελετών . Μέσω των αποτελεσμάτων που εξάγει , ισχυρίζεται ότι η υιοθέτηση του ΔΛΠ 41 Γεωργία δεν είναι τόσο αξιόλογη και δεν έχει τον αντίκτυπο που αναμενόταν . Τονίζει την αστάθεια του εισοδήματος που προκαλεί καθώς και τις εσφαλμένες ,παραπλανητικές αποφάσεις που οδηγεί το πρότυπο και που σχετίζονται με την φορολογία του εισοδήματος των αγροτών . Ακόμη αναφέρει ότι το ΔΛΠ 41 έχει αποτύχει από το στόχο του ,που είναι η αύξηση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων στο γεωργικό τομέα .

Το 2011 στην Βαρκελώνη δημοσιεύτηκε το άρθρο με τίτλο FAIR VALUE VERSUS HISTORICAL COST-BASED VALUATION FOR BIOLOGICAL ASSETS: PREDICTABILITY OF FINANCIAL INFORMATION από τους Argilés, J.M. Garcia-Blandon, J. Monllau, T .Το άρθρο ασχολείται με την ευκολία μετάβασης από το ιστορικό κόστος (HC) στην εύλογη αξία (FV). Η παρούσα εργασία πραγματοποιεί μια εμπειρική μελέτη με ένα δείγμα ισπανικών γεωργικών εκμεταλλεύσεων που αποτιμούν βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σε HC και ένα δείγμα που εφαρμόζει FV, διαπιστώνοντας ότι δεν υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των δύο μεθόδων αποτίμησης για την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών. Η μελέτη αποδεικνύει επίσης την ύπαρξη εσφαλμένων λογιστικών πρακτικών HC για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία στη γεωργία, οι οποίες υποδηλώνουν ελλιπές πληροφοριακό περιεχόμενο αυτής της μεθόδου αποτίμησης στις μικρές επιχειρηματικές μονάδες που κυριαρχούν στον γεωργικό τομέα των προηγμένων δυτικών χωρών .

Κοινή παραδοχή στην βιβλιογραφία αποτελεί το γεγονός ότι τα βασικά στοιχεία παραγωγής μιας γεωργικής επιχείρησης είναι τα βιολογικά της περιουσιακά στοιχεία, και ότι το κέρδος της εταιρείας εξαρτάται από την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης αυτών των περιουσιακών στοιχείων .Συμφώνα με το άρθρο Problematic Aspects of Accounting for Biological Assets (2011) , η επακριβώς οργανωμένη απογραφή στη λογιστική μπορεί να παρέχει έλεγχο των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και να δημιουργήσει ευνοϊκές προϋποθέσεις για την ανάπτυξη μιας επιχείρησης. Κατά τη διάρκεια της έρευνας, ο συγγραφέας προέβη σε ανάλυση των διεθνών λογιστικών προτύπων (ΔΛΠ) και δημοσιεύσεων ειδικών σχετικά με τις πτυχές της αξιολόγησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων .Ακόμη ασχολείται με τις θεωρητικές έννοιες σχετικά με την ποιότητα του περιεχομένου του ΔΛΠ 41.Τελος ,τα οφέλη και τα μειονεκτήματα της εφαρμογής της εύλογης αξίας διερευνούνται επίσης στη παρούσα μελέτη.

Το Πανεπιστήμιο Μακεδονίας έβαλε και αυτό το λιθαράκι του στην διεθνής αρθρογραφία σχετικά με το ΔΛΠ 41. Το 2010 δημοσιεύτηκε στο Journal of Social Sciences η ερευνά με τίτλο The Importance of Information through Accounting Practice in Agricultural Sector-European Data Network των κ. Βακαζίδη Αθανάσιο, Αθίανο Στέργιο και Αικατερίνη Λασκαρίδου. Η παρούσα μελέτη των καθηγητών μας διερεύνησε το χάσμα μεταξύ των λογιστικών πρακτικών και του ρόλου μεγέθους των λογιστικών πληροφοριών στον γεωργικό τομέα . Αναφέρουν ότι παράγοντες για το χάσμα αυτό είναι, ότι οι τρέχων γενικοί λογιστικοί κανόνες δεν αντικατοπτρίζουν τις ιδιαιτερότητες της γεωργίας, τις ανάγκες της διαχείρισης των γεωργικών εκμεταλλεύσεων, την αγροτική ανάπτυξη και τη βιωσιμότητα. Μετά την υποχρεωτική και προαιρετική υιοθέτηση για εισηγμένες και μη εισηγμένες εταιρείες μικρού

μεγέθους, των ΔΛΠ αντίστοιχα, από την ΕΕ το 2005, κατάληξαν στο συμπέρασμα ότι η κύρια συμβολή του ΔΛΠ 41 είναι η παροχή ενός ισχυρού εννοιολογικό πλαίσιο στη γεωργική λογιστική πρακτική.

Ένα ακόμη ενδιαφέρον άρθρο πάνω στο ΔΛΠ 41 είναι αυτό του Charles Lead ,από το University of Westminster, London που δημοσιεύτηκε το 2010 με τίτλο Fair value accounting and fair trade: an analysis of the role of International Accounting Standard No. 41 in social conflict. Υποστηρίζεται ότι περά από τη μείωση των συγκρούσεων και της αποξένωσης στο γεωργικό τομέα, η προσέγγιση της εύλογης αξίας στηρίζεται σε νεοκλασικά οικονομικά ιδεώδη που δεν ευνοούν τη χειραφετητική λογιστική.

Στο διεθνές λογιστικό πρότυπο 41 περιλαμβάνονται και οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν τον γεωργικό τομέα. Στην Ρουμανική βιβλιογραφία προστέθηκε το 2009 η εργασία της Florentina MOISESCU με τίτλο ACCOUNTING OF FINANCIAL AID RECEIVED FOR AGRICULTURAL COMPANIES. Δεδομένο ότι οι κρατικές επιδοτήσεις είναι υποχρεωτικές για τη στήριξη των γεωργικών παραγωγών ώστε να επιτύχουν υψηλές οικονομικές επιδόσεις ,η ερευνά αυτή παρουσιάζει τους διαφορετικούς λογιστικούς χειρισμούς σε σύγκριση με αυτούς που απαιτούνται από το ΔΛΠ 20, στην περίπτωση των κρατικών επιδοτήσεων που σχετίζονται με βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το σχετικό κόστος στο σημείο πώλησης και την περίπτωση που οι επιδοτήσεις δεν αφορούν συγκεκριμένες γεωργικές δραστηριότητες. Συμπεραίνεται, ότι η κυβερνητική επιδότηση εξαρτάται από τις δαπάνες και τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με την εκπλήρωση των προϋποθέσεων που απαιτούνται από την κυβέρνηση. Επίσης ,είναι δυνατόν το όφελος να μην ανταποκρίνεται στο ποσό που χορηγείται ως κρατική επιδότηση . Στην περίπτωση αυτή , εάν οι όροι έχουν εκπληρωθεί , η επιδότηση θα μπορούσε να θεωρηθεί εισόδημα.

Στο άρθρο Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture που δημοσιεύτηκε το 2008 , οι συγγραφείς στη προσπάθεια τους να στηρίξουν τη γεωργική εκμετάλλευση επιχείρησαν σε αυτό να αναπτύξουν ένα μοντέλο που περιλαμβάνει μια εποχική συνιστώσα σε επίπεδο γεωργικής οντότητας. Γίνεται εύκολα αντιληπτό το γνώρισμα της εποχικότητας που χαρακτηρίζει το γεωργικό κλάδο . Κατά συνέπεια, πραγματοποιείται μια μελέτη σε μια εκμετάλλευση που ενεργεί στο φυτικό τομέα συλλέγοντας λογιστικές πληροφορίες από την οντότητα και από πληροφορίες που επεξεργάστηκαν με τη χρήση διαφόρων στατιστικών συναρτήσεων. Έτσι, μέσω του μεντέλλου αυτού γίνονται ορισμένες προβλέψεις λαβώνοντας υπόψη την οικολογική κατάσταση στην οποία λειτουργεί η γεωργική εκμετάλλευση.

Το ΔΛΠ 41 περιλαμβάνει διατάξεις για τις οντότητες ,στις εκθέσεις των οποίων συμμετέχουν σημαντικά τα δασικά περιουσιακά στοιχεία. Οι John και Kathleen Herbohn στο άρθρο τους International Accounting Standard (IAS) 41: What Are the Implications for Reporting Forest Assets? (Αυστραλία ,2006) διερεύνησαν τις επιπτώσεις του πρότυπου στις οντότητες αυτές. Η Αυστραλία αποτέλεσε δοκιμασία για το ΔΛΠ 41 λόγω των ομοιοτήτων μεταξύ του ΔΛΠ 41 και του σχετικού Αυστραλιανού κανονισμού για τη δασοκομία. Βασικές ανησυχίες για το ΔΛΠ 41 σχετίζονται με την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία και τη συμπερίληψη στα αποτελέσματα των μη πραγματοποιηθέντων κερδών ή ζημιών από την επιμέτρηση αυτών. Οι ανησυχίες αυτές επιβεβαιώνονται και από τις Αυστραλιανές εμπειρίες. Παρουσιάζονται στοιχεία που υποδηλώνουν ότι η συμμόρφωση με το ΔΛΠ 41 θα επιτρέψει στους συντάκτες των καταστάσεων να επιλέξουν μεθόδους για τον προσδιορισμό της εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων ξυλείας. Επιπλέον, φαίνεται πιθανό ότι η αναγνώριση των μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών των περιουσιακών

στοιχείων ξυλείας από μεταβολές στην εύλογη αξία θα επηρεάσει σημαντικά τις οικονομικές καταστάσεις, εισάγοντας μεγαλύτερη μεταβλητότητα στο αναφερόμενο εισόδημα.

Όσον αφορά την ελληνική βιβλιογραφία υπάρχουν αρκετά συγγράμματα τα όποια πραγματεύονται με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και κατ' επέκταση με το ΔΛΠ 41.

Αφετηρία έκδοσης του βιβλίου Διεθνή Λογιστικά πρότυπα IAS ,2003 του κ. Α. Γεωργίου αποτέλεσε κατ' αρχήν η ψήφιση του Ν 2992/2002 (ΦΕΚ Α'54/20.3.2002), σύμφωνα με τον οποίο, καθίσταται υποχρεωτική η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών ανώνυμων εταιριών των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ και προαιρετική για τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρίες που επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών. Το βιβλίο περιλαμβάνει την ανάλυση και πρακτική εφαρμογή 33 Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ 1,2,7,8,10-12,14-24,27-41) καθώς και 4 Παραρτήματα στα οποία παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις των εταιριών .

Στο σύγγραμμα IFRS Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα –Θεωρία και εφαρμογές , του Χ. Νέγκακη ασχολείται με θέματα των ΔΠΧΑ μέσα από ανάλυση της θεωρίας τους με παράλληλη παρουσίαση της πρακτικής τους εφαρμογής. Γίνεται αναφορά στη Γεωργία και το ΔΛΠ 41 στο τελευταίο κεφάλαιο και αναλύονται διαφορές πτυχές του πρότυπου .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3- ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ

Το πάρων κεφάλαιο ασχολείται με τον αγροτικό τομέα. Γίνονται αναφορές για την σημαντικότητα του τομέα ,που είναι στην ουσία και ο λόγος που γίνεται αυτός ο ‘ντόρος’ γύρω από το Δ.Λ.Π 41 . Επίσης , παρουσιάζει τις ιδιαιτερότητες του αγροτικού τομέα οι οποίες τον κάνουν ξεχωριστό και δυσχεραίνουν το έργο των αρμόδιων φορέων .Τέλος , γίνεται το πάντρεμα της λογιστικής με τον αγροτικό τομέα και μελετάται η γεωργία στον Ελλαδικό χώρο .

3.1 ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΑΓΡΟΤΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ

Ο Theodore Schultz ξεκίνησε την ομιλία του για την αποδοχή του βραβείου Νόμπελ Οικονομικών το 1979 ως εξής :

"Οι περισσότεροι άνθρωποι στον κόσμο είναι φτωχοί, οπότε αν γνωρίζαμε τα οικονομικά του να είσαι φτωχός θα γνωρίζαμε πολλά από τα οικονομικά στοιχεία που έχουν πραγματικά σημασία. Οι περισσότεροι φτωχοί άνθρωποι στον κόσμο κερδίζουν τα προς το ζην από τη γεωργία, οπότε αν γνωρίζαμε τα οικονομικά της γεωργίας θα γνωρίζαμε πολλά από τα οικονομικά του να είσαι φτωχός"

Επισημαίνεται επομένως η σημαντικότητα του γεωργικού τομέα στην παγκόσμια οικονομία. Με τον γενικό όρο Αγροτική Οικονομία χαρακτηρίζεται το σύνολο των πάσης φύσεως συστηματικών ενεργειών που αποσκοπούν στη διάθεση αγαθών και παροχή υπηρεσιών που σχετίζονται με τις γεωργικές δραστηριότητες, ικανοποιώντας ανθρώπινες ανάγκες, έναντι κάποιου ωφελήματος. Στην αγροτική οικονομία εντάσσεται ένα πλήθος αγροτικών δραστηριοτήτων όπως η γεωργική ,η κτηνοτροφική ,η αλιεία και ιχθυοκαλλιέργεια , η δασοκομία καθώς και ο αγροτουρισμός . Μέσω της γεωργίας παράγονται προϊόντα που προορίζονται για τη διατροφή των ανθρώπων, των οικόσιτων ζώων αλλά και πρώτες ύλες για την παραγωγή άλλων προϊόντων ,καθώς ως και βιοκαύσιμα, τα τελευταία χρόνια. Ο αγροτικός τομέας θεωρείται ότι ήταν το κλειδί για την αύξηση του ανθρώπινου πληθυσμού και την ανάπτυξη του πολιτισμού, αφού η γεωργία και η κτηνοτροφία δημιούργησαν πλεονάσματα τροφίμων που επέτρεψαν την ανάπτυξη αυτή. Ο αγροτικός κλάδος αποτελεί σαφέστατα έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους κάθε οικονομίας, τόσο σε τοπικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο επικράτειας. Η γεωργική πρόοδος στη σύγχρονη εποχή, που συνήθως μετράται με την αύξηση της συνολικής παραγωγικότητας των συντελεστών παραγωγής, οφείλεται περισσότερο στην τεχνική πρόοδο παρά σε

οποιονδήποτε άλλο παράγοντα. Η εμπειρική ανάλυση επιβεβαιώνει επανειλημμένα ότι τα κοινωνικά ποσοστά απόδοσης των δημόσιων επενδύσεων στη γεωργική έρευνα, την επέκταση και την εκπαίδευση είναι υψηλή . Ο κλάδος απασχολεί εκατομμύρια εργαζομένους και η γεωργία συμμετέχει με υψηλό ποσοστό στο Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν των χωρών .

3.2 ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΑΓΡΟΤΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ

Ο αγροτικός κλάδος παρουσιάζει αρκετές ιδιαιτερότητες που τον χαρακτηρίζουν . Είναι ένας κλάδος άμεσα συνδεδεμένος με τη φύση ,τις καιρικές συνθήκες και φυσικές καταστροφές . Τα αγροτικά προϊόντα ως ένα βαθμό είναι εκτεθειμένα στις φυσικές καταστροφές .Για παράδειγμα μια χαλαζόπτωση μπορεί να χαλάσει ολόκληρη την ετήσια σοδιά ενός αγρότη ή ένα μικρόβιο ή παράσιτο να μολύνει όλα τα ζώα ενός κτηνοτρόφου. Συνεπώς ολόκληρη η αγροτική οικονομία επηρεάζεται από τις συνθήκες που επικρατούν . Γίνεται αντιληπτή επομένως η ανάγκη για στήριξη του κλάδου με οικονομική ενίσχυση και αποζημιώσεις σε περίπτωση μιας τέτοιας περίπτωσης. Μια ακόμη ιδιαιτερότητα της γεωργικής εκμετάλλευσης που χαρακτηρίζει τον κλάδο είναι η εποχικότητα¹. Πολλά γεωργικά προϊόντα όπως τα περισσότερα φρούτα και λαχανικά δεν μπορούν να αποθηκεύονται για πολύ καιρό .Για αυτό το λόγο οι αγορές αγροτικών προϊόντων χαρακτηρίζονται από ανελαστική πρόσφορα .

3.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΓΡΟΤΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ

Λογιστική είναι η επιστήμη μέσω της οποίας εντοπίζονται , καταχωρούνται, αναλύονται και παρουσιάζονται τα οικονομικά γεγονότα μιας επιχείρησης ή οικονομικής οντότητας κάθε μορφής και συντάσσονται οι σχετικές εκθέσεις οικονομικού περιεχομένου όπως για παράδειγμα ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κ.α. Οι εκθέσεις αυτές έχουν διπλό ρολό . Είναι χρήσιμες τόσο για το εσωτερικό όσο και για το εξωτερικό της εταιρείας .Οι οικονομικές οντότητες εξάγουν τις απαραίτητες πληροφορίες για λήψη σωστών αποφάσεων, ενώ παρέχονται και πληροφορίες σε κάθε ενδιαφερόμενο όπως υποψηφίου μέτοχοι ,δανειστές ή κράτους για την κερδοφορία ή μη της οικονομικής οντότητας.

1. ¹ Atanasiu Pop (2008) Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture

Η Αγροτική Λογιστική έχει ως αντικείμενο την παρακολούθηση και την τεχνικοοικονομική ανάλυση της υφισταμένης κατάστασης των αγροτικών εκμεταλλεύσεων και τον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματός τους. Μέσω της αγροτικής λογιστικής λοιπόν, γίνεται η λογιστική και συστηματική καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων καθώς και των φυσικών ή τεχνικών οικονομικών δεδομένων μιας οικονομικής οντότητας που ασχολείται με τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις. Ακόμη ,παρακολουθούνται οι μεταβολές της μέσα στη περίοδο χρήσης και εξάγονται τα πραγματοποιηθέντα θετικά ή αρνητικά αποτελέσματα της οντότητας αυτής .

Υπάρχει η κοινή αποδοχή ,ότι η λογιστική μπορεί να βελτιώσει τη διαχείριση των γεωργικών εκμεταλλεύσεων και να οδηγήσει καλύτερη απόδοση. Οι πηγές χρηματοδότησης (εκτός από τις επιδοτήσεις) είναι επίσης πιο ευκολότερα επιτευχθούν. Επιπλέον, η λογιστικές διαδικασίες συμβάλλουν σημαντικά στην πρόβλεψη και στην εξήγηση της αποτυχίας των γεωργικών εκμεταλλεύσεων . Οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής έχουν επίσης ανάγκη για λογιστική πληροφόρηση ως προϋπόθεση για τη λήψη αποφάσεων, για την εξήγηση και την πρόβλεψη της αποτυχίας των γεωργικών εκμεταλλεύσεων .²

Η σημαντικότητα καθώς και οι ιδιαιτερότητες του αγροτικού τομέα που προαναφέραμε καθιστούν την αγροτική λογιστική πολύ σημαντική σε κάθε οικονομία . Παρόλα αυτά παρατηρείται ιστορικά ότι δεν έχει δοθεί η ανάλογη προσοχή από τους αρμοδίους φορείς . Το πάρων πρόβλημα επιχειρήθηκε να λυθεί με την θέσπιση των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς και συγκεκριμένα με το ΔΛΠ 41- Γεωργία .

3.4 ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Παρά τη σχετική σημασία της στην ελληνική οικονομία, η γεωργία δεν λαμβάνει τόση πολλή προσοχή από τους ερευνητές της λογιστικής, τους επαγγελματίες και τους τυποποιήσες. Για παράδειγμα, μέχρι την άφιξη των ΔΛΠ 41 τον Φεβρουάριο του 2001 δεν υπήρχε κανένα πρότυπο πουθενά για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η αποτίμηση είναι δύσκολη και αντιλεγόμενη. Όσον αφορά την αιτιώδη συνάφεια, το γενικά χαμηλότερο επίπεδο διοικητικής εξειδίκευσης, η έλλειψη οικονομικών μέσων του τομέα και η περιορισμένη καταλληλότητα των γενικών λογιστικών αρχών έχουν οδηγήσει σε αναποτελεσματικούς αγροπληροφοριακούς πίνακες. Οι αγρότες ήταν πιο απρόθυμοι να να

2. ² Gabriela Ignat , Constantin IATCO (2014), Aspects regarding the international accounting standard I.AS. 41 – Aggriculture .

συντάσσουν λογιστικές εκθέσεις. Επιπλέον, λόγω των μεγεθών ή της νομικής τους μορφής, οι περισσότερες ευρωπαϊκές γεωργικές εκμεταλλεύσεις δεν έχουν νομική υποχρέωση δημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων. Οι αγρότες συνήθως συντάσσουν λογαριασμούς προκειμένου να συμμορφωθούν με το φορολογικό πλαίσιο και τις επιδοτήσεις. Ιστορικά ο εκσυγχρονισμός των ελληνικών γεωργικών εκμεταλλεύσεων σκιαγραφείται σε ένα συγκεκριμένο σύνολο αγροπεριβαλλοντικών κινήτρων. Οι Rezitis et al. (2002) αναφέρουν ότι το 1993 το εργατικό δυναμικό στη γεωργική εκμετάλλευση ήταν περίπου το 21,9% του συνολικού εργατικού δυναμικού στην Ελλάδα (5,9% στην ΕΕ) και η ακαθάριστη προστιθέμενη αξία σε κόστος συντελεστή από τη γεωργία και τη δασοκομία ήταν περίπου 13,7% (2,8% στην ΕΕ-15). Το ίδιο έτος, η μέση χρησιμοποιούμενη γεωργική έκταση ανά εκμετάλλευση, στην Ελλάδα, ήταν περίπου 4,3 εκτάρια (16,4 εκτάρια στην ΕΕ-15). Επιπλέον, περίπου το 75,7% του συνόλου των εκμεταλλεύσεων ήταν σε κατηγορία μεγέθους μικρότερη των 5 εκταρίων (56,8% στην ΕΕ-15), ενώ μόνο το 0,39% περίπου ανήκε στην κατηγορία μεγέθους άνω των από 50 εκτάρια (7,3% στην ΕΕ-15). Σε μια πρόσφατη μελέτη της Εθνικής Γεωργικής, τα ερευνητικά στοιχεία αποκαλύπτουν τη μοναδικότητα της ελληνικής γεωργίας σε σύγκριση με τον μέσο όρο της Ευρώπης που καλλιεργεί αναλογίες με το εισόδημα των γεωργικών εκμεταλλεύσεων. Μέσω της συλλογιστικής των ιδιαιτεροτήτων της Ελλάδας τρία θεμελιώδη χαρακτηριστικά μπορούν να καθοριστούν:

1. Πολλές γεωργικές εκμεταλλεύσεις βασίζονται σε μικρού μεγέθους οικογενειακές διάσπαρτες μονάδες, με περιορισμένη κατάρτιση σε λογιστική και χρηματοοικονομική. Το διπλογραφικό σύστημα εστιάζεται κυρίως στην ταμειακή βάση με περιοδική παραγωγή οικονομικών καταστάσεων, ενώ η έκταση της συνεταιριστικής οργάνωσης παραμένει σε χαμηλά συγκριτικά επίπεδα, ενάντια σε όλες τις προσπάθειες που έχουν γίνει τα τελευταία 30 χρόνια, κυρίως στο πλαίσιο πολιτική της ΕΕ
2. Λόγω των περιορισμένων δυνατοτήτων του γεωργικού μητρώου συστημάτων τήρησης αρχείων, οι δανειστές αναγκάζονται να εστιάζουν στην ανάλυση πληροφοριών που μπορούν εύλογα να από τους γεωργούς. Δεδομένου ότι λίγες μη χρηματικές συναλλαγές (π.χ. αέναα αποθέματα, διαγραφές προκαταβολών, συσσώρευση υποχρεώσεων) καταγράφονται από τους αγρότες, ένα σύστημα που βασίζεται στα μετρητά είναι το πρωταρχικό πηγή πληροφοριών για το καθαρό εισόδημα σε μετρητά
3. Το χαμηλότερο επίπεδο λογιστικής πολυπλοκότητας με πρωταρχική εστίαση στο λογιστικό πλαίσιο με βάση τη φορολογία καθώς οι περισσότερες γεωργικές εκμεταλλεύσεις έχουν νομικές υποχρεώσεις να συντάσσουν λογιστικές εκθέσεις με βάση τις φορολογικές και απαιτήσεις επιδοτήσεων (παράγοντες σε άλλες οικονομικές τομείς)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΔΛΠ 41

Το τέταρτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας πραγματεύεται με το Διεθνές Λογιστικό πρότυπο 41. Παρουσιάζονται οι βασικοί πυλώνες και οι θεμελιώδεις αρχές του πρότυπου , γίνεται ανάλυση όλων των πτυχών του πρότυπου και απαντώνται ερωτήματα όπως το ποτέ χρησιμοποιείται το πρότυπο , την αναγνώριση και αποτίμηση ,τις κρατικές επιχορηγήσεις ,τις αποσβέσεις καθώς και τις γνωστοποιήσεις που έχουν σχέση με το γεωργικό τομέα . Ακόμη στο κεφάλαιο αυτό γίνεται αναφορά ,και σε από τα κυρία θέματα που έχουν απασχολήσει την παγκόσμια αρθρογραφία ,που δεν είναι άλλο από την χρήση της εύλογης αξίας ως μέσω αποτίμησης . Τέλος , παρουσιάζονται παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση του Δ.Λ.Π 41.

4.1 ΓΕΝΙΚΑ

Τα ισχύοντα εθνικά λογιστικά πρότυπα κάθε χώρας διαφέρουν μεταξύ τους καθώς επηρεάζονται από νομικές και φορολογικές ιδιαιτερότητες της εκάστοτε χώρας με συνέπεια να διαφοροποιείται η εικόνα μιας οικονομικής μονάδας αναλόγως των προτύπων με τα οποία συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις. Η παγκοσμιοποίηση και ο ανταγωνισμός των επιχειρήσεων σε παγκόσμιο επίπεδο οδήγησαν στην ανάγκη θέσπισης ενός ενιαίου λογιστικού πρότυπου ,το οποίο θα είναι αποδεκτό σε παγκόσμιο επίπεδο . Η αρχή της προσπάθειας για την θέσπιση των προτύπων αυτών έγινε περίπου πριν από 40 χρόνια . Η πρώτη σειρά ΔΛΠ εκδόθηκε το 1971 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), η οποία στη συνέχεια αναδιαρθρώθηκε για να σχηματίσει το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ). Το ΣΔΛΠ αναδιαμόρφωσε σε μεγάλο βαθμό τον χάρτη των χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε παγκόσμια βάση, γεγονός που αποδεικνύεται σαφώς από τον μεγάλο αριθμό χωρών που υιοθέτησαν τα ΔΠΧΑ. Στην ΕΕ, οι περισσότερες εταιρείες που διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές υποχρεώθηκαν να καταρτίζουν ενοποιημένους λογαριασμούς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ (όπως εγκρίθηκαν από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή [ΕΚ]) για τα οικονομικά έτη που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005 . Δύο βασικοί στόχοι-πυλώνες της υιοθέτησης των ΔΠΧΑ είναι :

- (i) η βελτίωση της ποιότητας της πληροφόρησης και
- (ii) η βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ των χωρών.

Η άποψη αυτή κατοχυρώνεται ακόμη και στο Κανονισμό 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, ο οποίος απαιτούσε από την ΕΕ να υιοθετήσει τα ΔΠΧΑ. Ο κανονισμός αναφέρει ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ αποσκοπεί στην επίτευξη "υψηλού βαθμού διαφάνειας και συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και, ως εκ τούτου, στην αποτελεσματική λειτουργία της κοινοτικής κεφαλαιαγοράς (της ΕΕ) και της εσωτερικής αγοράς".

Επιπλέον, επιβεβαιώνοντας τους δύο προαναφερόμενους στόχους, το IASB αναφέρει ότι ο κύριος σκοπός των του έργου του είναι να αναπτύξει, προς το δημόσιο συμφέρον, ένα ενιαίο σύνολο υψηλής ποιότητας, κατανοητών εφαρμόσιμων και παγκοσμίως αποδεκτών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που βασίζονται σε σαφώς διατυπωμένες αρχές. Τα πρότυπα αυτά θα πρέπει να απαιτούν υψηλής ποιότητας, διαφανείς και συγκρίσιμες πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις και στις άλλες χρηματοοικονομικές αναφορές, ώστε να βοηθούντος επενδυτές, στις διάφορες κεφαλαιαγορές του κόσμου και άλλους χρήστες των χρηματοοικονομικών πληροφοριών να λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις.

Οι θεμελιώδης αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι :

- (i) Η αρχή της συνέχισης της επιχείρησης (going concern).
- (ii) Η αρχή της ομοιομορφία-συνέπειας (consistency).
- (iii) Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων
- (iv) Η αρχή των δεδουλευμένων (accrual basis of accounting)

4.2 Δ.Λ.Π ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στην Ελλάδα φαίνεται να μην είχε αποφεύγει η γνωστή παθογένεια της ως προς τη δημόσια διοίκηση. Οι εποπτικές αρχές υστερούσαν σημαντικά σε αξιοπιστία, ενώ ήταν φανερή η ανάγκη για σοβαρή βελτίωση σε στελέχωση, ανεξαρτησία από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας και διαφάνεια στη λειτουργία τους. Ειδικότερα από την στιγμή που η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), λειτουργούσε με ηγεσία διοριζόμενη από την εκάστοτε κυβέρνηση και ο διορισμός του προέδρου της γινόταν ύστερα από έγκριση της Βουλής κατά την προβλεπόμενη διαδικασία. Τίθεται εμφανώς πρόβλημα ανεξαρτησίας των εποπτικών αρχών καθώς υπάρχει ταύτιση κριτή και κρινόμενου, δηλαδή πρόβλημα σύγκρουσης συμφερόντων. Την ίδια στιγμή εντεινόταν οι προσπάθειες των προηγμένων χώρων να βελτιώσουν τη λειτουργικότητα, την αποτελεσματικότητα, την ανεξαρτησία και τη λογοδοσία των δημόσιων εποπτικών αρχών. Συνεπώς το πολιτικό σύστημα διακυβέρνησης της χώρας δεν είναι δυνατόν να συνεχίσει να αδρανεί για τόσο σοβαρά για τη λειτουργία της αγοράς θέματα.

Η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) το 2005 αποτέλεσε για την Ελλάδα τη Λογιστική Επανάσταση του 21ου αιώνα, με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών Λογιστικών Κανόνων (ΕΓΛΣ). Η επιτυχία ενός τέτοιου μεγέθους και σημασίας εγχειρήματος απαιτούσε καλό σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων όπως κράτος, εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με την έρευνα, τα ΔΛΠ υπερέχουν σαφώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σε μια σειρά κριτήρια, ωστόσο η εφαρμογή τους συνοδεύτηκε από αρκετά προβλήματα, όπως έλλειψη επαρκούς καθοδήγησης, ανεπάρκεια καταρτισμένων λογιστών και ελεγκτών, έλλειψη ομοιομορφίας στην εφαρμογή και σημαντικά περιθώρια δημιουργικής λογιστικής. Επίσης το θεσμικό και το νομοθετικό περιβάλλον δεν είχαν εναρμονιστεί πλήρως για την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ιδιαίτερα οι φορολογικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ στερούσαν πληρότητας και απλότητας, ενώ αφήναν περιθώρια αμφισβητήσεων εκ μέρους των φορολογικών οργάνων. Ακόμη εμφανής ήταν η απαίτηση για εκσυγχρονισμό των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για μη εισηγμένες επιχειρήσεις, στην κατεύθυνση απόλειψης των διαφορών με τα ΔΛΠ, καθώς και η παράλληλη λειτουργία δύο σημαντικά διαφορετικών λογιστικών μοντέλων κρίνεται ότι δημιούργησε συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Στην αισιόδοξη πλευρά, έρευνες έδειξαν θετικές επιπτώσεις στο εσωτερικό των επιχειρήσεων καθώς τα ΔΛΠ παρείχαν χρήσιμη πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων, ανάδειξη κινδύνων και άλλα σημαντικά θέματα. Διευκόλυναν, επίσης τη διεθνοποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων και αύξησαν την πιστοληπτική τους ικανότητα. Τέλος, το σώμα ελεγκτών εξέφρασε τη γνώμη ότι η διενέργεια ποιοτικού ελέγχου επί του έργου τους μπορεί να συντελέσει στη βελτίωση της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και στην προστασία του κύρους του επαγγέλματος. Συνεπώς ενεργοποιήθηκε δημόσιος ποιοτικός έλεγχος στην Ελλάδα που ως τότε δεν έχει πραγματοποιηθεί ποτέ. Η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς εφαρμόστηκε υποχρεωτικά για πρώτη φορά στην Ελλάδα από την 1-1-2005 στις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

4.3 ΔΛΠ 41

Το ΔΛΠ 41 ορίζει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα. Γεωργική δραστηριότητα είναι η διαχείριση του βιολογικού μετασχηματισμού βιολογικών

περιουσιακών στοιχείων (ζώοντα ζώα ή φυτά) και η συγκομιδή βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση ή για μετατροπή σε γεωργικά προϊόντα ή σε πρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Το ΔΛΠ 41 καθορίζει το λογιστικό χειρισμό για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια της ανάπτυξης, του εκφυλισμού, της παραγωγής και της αναπαραγωγής τους, καθώς και για την αρχική επιμέτρηση των γεωργικών προϊόντων στο σημείο της συγκομιδής. Δεν ασχολείται με τη μεταποίηση των γεωργικών προϊόντων μετά τη συγκομιδή (για παράδειγμα, μεταποίηση των σταφυλιών σε κρασί ή του μαλλιού σε νήμα) .

4.4 ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ ΤΟ ΔΛΠ 41

Με τον ορό γεωργική οντότητα εννοείται "κάθε επιχείρηση, οργανισμός ή νομικό πρόσωπο που παράγει γεωργικά προϊόντα, κατέχει ή χρησιμοποιεί γεωργική ή κτηνοτροφική γη και ασκεί γεωργική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την νομική μορφή και την ιδιοκτησία.

Γεωργική δραστηριότητα είναι, σύμφωνα με το ΔΛΠ 41, "η διαχείριση από μια οντότητα της βιολογικής επεξεργασίας και συγκομιδής περιουσιακών στοιχείων για πώληση ή μεταποίηση σε γεωργικά προϊόντα ή πρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία δραστηριότητα των γεωργικών οντοτήτων, σε αντίθεση με τη δραστηριότητα άλλων οικονομικών οντοτήτων, έχει ορισμένες ιδιαιτερότητες, μεταξύ των οποίων διευκρινίζουμε τις εξής:

- (i) τη γη ,η οποία έχει σημαντικό ρόλο στον τομέα των φυτών, επειδή χρησιμοποιείται για την απόκτηση του γεωργικού προϊόντος, διαφέροντας έτσι από τη γη μιας οντότητας με κατασκευαστική δραστηριότητα,
- (ii) οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την επίτευξη του βιολογικού μετασχηματισμού επωμίζονται σταδιακά. Μια τεχνολογική διαδικασία μπορεί να διαρκέσει αρκετά χρόνια αν μιλάμε για αμπέλια ή οπωροφόρα δέντρα κτλ.³

Η γεωργική δραστηριότητα διακρίνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 σε δύο μεγάλες κατηγορίες, τον κτηνοτροφικό και τον φυτικό τομέα.

Η κτηνοτροφία είναι "η επιστήμη , της αναπαραγωγής, διατροφής, εκτροφής και εκμετάλλευσης των αγροτικών ζώων" .Οι γεωργικές οντότητες στον τομέα της κτηνοτροφίας ακολουθούν μια από τις παρακάτω δραστηριότητες:

- (i) Εκτροφή οικόσιτων ζώων (βοοειδή, χοίροι, πρόβατα, άλογα, πτηνά, κατσίκες,
- (ii) κουνέλια, άλλα ζώα)
- (iii) Σηροτροφία (καλλιέργεια μεταξοσκωλήκων)
- (iv) Μελισσοκομία (εκτροφή μελισσών)

³ Dumitru Corina-Graziella et. al (2020) , Theoretical study on the accounting treatment prescribed for biological assets and agricultural products by IAS 41 Agriculture

(v) Υδατοκαλλιέργεια (εκτροφή ψαριών, φυκιών, καρκινοειδών και μαλακίων)

Η φυτική παραγωγή είναι "το σύστημα καλλιέργειας και πολλαπλασιασμού ενός ή περισσότερων φυτών, με σκοπό την παραγωγή γεωργικών προϊόντων. "Οι γεωργικές οντότητες στον τομέα των φυτών έχουν μια από τις ακόλουθες δραστηριότητες:

- (i) Καλλιέργεια λαχανικών
- (ii) Καλλιέργεια φυτών στον αγρό
- (iii) Καλλιέργεια οπωροφόρων δένδρων (οπωροκαλλιέργεια)
- (iv) Καλλιέργεια βοσκοτόπων και σανού
- (v) Αμπελουργία (καλλιέργεια αμπέλου)
- (vi) Δασοκομία (καλλιέργεια, διαχείριση και εκμετάλλευση δασών)
- (vii) Καλλιέργεια μανιταριών
- (viii) Καλλιέργεια διακοσμητικών φυτών (ανθοκομία)

Το ΔΛΠ 41 δεν εφαρμόζεται σε δραστηριότητες όπως :

- (i) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για ψυχαγωγικούς σκοπούς (π.χ. πάρκα αναψυχής, ζωολογικοί κήποι, βοτανικοί κήποι) που δεν έχουν εμπορικές δραστηριότητες
- (ii) Επενδύσεις σε ένα δάσος για τη μείωση του άνθρακα στην ατμόσφαιρα
- (iii) Ζώα και πτηνά που εκτρέφονται για ιπποδρομίες (λαγωνικά, άλογα, βατράχια και περιστέρια) και για μάχες (σκύλοι και κόκορες)
- (iv) Ζώα που εκτρέφονται για φύλαξη και προστασία (σκύλοι)
- (v) Ζωντανά ζώα και φυτά που διατηρούνται για εκθέσεις και διαγωνισμούς
- (vi) Ζωντανά ζώα και φυτά που διατηρούνται μόνο για διακοσμητικούς σκοπούς
- (viii) Ζώα που εκτρέφονται μόνο για εργασία (άλογα, μουλάρια, βόδια κ.λπ.)

4.5 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Το ΔΛΠ 41 "Γεωργία" επιδιώκει να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό της αναγνώρισης και αποτίμησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και γεωργικών προϊόντων και την παρουσίαση των πληροφοριών σχετικά με τα στοιχεία αυτά στις οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με το πρότυπο η αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και των γεωργικών προϊόντων γίνεται στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο κόστος στο σημείο πώλησης ή σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις μόνο κατά την αρχική αναγνώριση πρέπει να αποτιμώνται στο κόστος μείον τυχόν συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν ζημιές

απομείωσης⁴ .Το παρακάτω παράδειγμα θα βοηθήσει στην καλύτερη κατανόηση της αναγνώρισης και αποτίμησης στο γεωργικό τομέα .

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ⁵

Η εταιρεία <ΚΤΗΝΟΤΡΟΦΙΚΑ Α.Ε > στις 03/06/2020 προβεί σε αγορά 500 μοσχαριών έναντι 200 \$ το ένα . Η εύλογη αξία των μοσχαριών την ημερομηνία εκείνη ήταν 250 \$/μοσχάρι .Στις 31/12/2020 , η εύλογη αξία διαμορφώθηκε στα 180 \$/μοσχάρι . Για την πώληση των μοσχαριών απαιτούνται έξοδα πώλησης 20 \$ για κάθε μοσχάρι . Να προσδιοριστεί η αξία με την οποία θα καταχωρηθούν από την εταιρεία τα μοσχάρια κατά την αρχική αναγνώριση ,να διενεργηθεί η σχετική ημερολογιακή εγγραφή και να ο λογιστικός χειρισμός στις 31/12/2020 .

ΛΥΣΗ

Με βάση όσων προείπαμε παραπάνω ,βάση του ΔΛΠ 41 , η αρχική αναγνώριση και η αποτίμηση στο τέλος της περιόδου χρήσης πρέπει να γίνεται στην εύλογη αξία μείον του κόστους πώλησης .

Επομένως , στις 03/03/2020 : καθαρή εύλογη αξία μοσχαριών = $500 * (250-20) = 115.000 \$$

Η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή στις 03/06/2020 είναι η εξής

03/06/2020

Μοσχάρια	115.000\$	
	Κέρδοι από αποτίμηση στην εύλογη αξία	15.000\$
	Ταμειακά διαθέσιμα	100.000\$

**αναγνώριση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων*

Στις 31/12/2020 ,η εύλογη αξία διαμορφώνεται ως εξής $500*(180-20) =80.000$

Συνεπώς ,διαπιστώθηκε μια μείωση εύλογης αξίας μείον τα κόστη πώλησης από 03/06/2020 μέχρι 31/12/2020 κατά $115.000-80.000 = 35.000$. Το ποσό αυτό μεταφέρεται στα κέρδη ή ζημίες περιόδου .

⁴ Mary Fischer and Treba Marsh (2013)Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance.

⁵ Βασισμένο σε παραδείγματα από το βιβλίο 'IFRS Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς –Θεωρία και Εφαρμογές , Νεγκάκης Χρήστος

Η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή από την οντότητα λογά αποτίμησης των μοσχαριών είναι η εξής :

31/12/2020

Ζημία αποτίμησης στην εύλογη αξία	35.000\$	
	Μοσχάρια	35.000\$

**αποτίμηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων*

4.6 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Το κράτος γνωρίζοντας την σημαντικότητα του αγροτικού τομέα προσπαθεί μέσω κρατικής υποστήριξης να ενισχύσει τον αγροτικό τομέα ,μέσω στοχευόμενων προγραμμάτων και επιχορηγήσεων στο πλαίσιο ανάπτυξης της αγροτικής οικονομίας ⁶. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που σχετίζονται με βιολογικά περιουσιακά στοιχεία καλύπτονται από δύο πρότυπα το ΔΛΠ 41 και το ΔΛΠ 20, σχετικά με τις βάσεις αποτίμησης του στοιχείου αυτού. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που σχετίζονται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράτε στην εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με την εφαρμογή του ΔΛΠ 41 και, αν πρόκειται για βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράτε στο κόστος του μείον τυχόν συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης, θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με την εφαρμογή του ΔΛΠ 20. Το ΔΛΠ 20 ορίζει δύο περιπτώσεις αναγνώρισης των κρατικών επιχορηγήσεων εστιάζοντας στις δαπάνες. Μια κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αποζημίωση για δαπάνες ή ζημίες που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί, ή με σκοπό την παροχή άμεσης οικονομικής υποστήριξης στην οικονομική οντότητα χωρίς μελλοντικά συναφή έξοδα, θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα .Οι κρατικές επιχορηγήσεις θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια των περιόδων κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έξοδα τα σχετικά κόστη για τα οποία οι επιχορηγήσεις προορίζονται να αντισταθμίσουν. Επίσης, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να χρησιμοποιεί μία από τις εξής δύο μεθόδους επιμέτρησης. Αναβαλλόμενα έσοδα ή Αφαίρεση από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου (π.χ. ενσώματα πάγια) (ΔΛΠ 20.26 & ΔΛΠ 20.27). Κατά συνέπεια,

⁶ Florentina Moisescu (2009) ,Accounting of financial aid received for agricultural

οι κρατικές επιχορηγήσεις που σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα εάν ένας όρος της κρατικής επιχορήγησης δεν απαιτεί συγκεκριμένη δαπάνη στο μέλλον ή στο παρόν. Μια δεύτερη απαίτηση είναι ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις που σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να περιλαμβάνονται συστηματικά στα αποτελέσματα και να επιμετρώνται είτε μέσω Αναβαλλόμενων Εσόδων είτε μέσω Μείωσης από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, εάν ο όρος της επιχορήγησης απαιτεί συγκεκριμένες δαπάνες στο παρόν. Το ΔΛΠ 41 παρουσιάζει τον λογιστικό χειρισμό για τις κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος πώλησης, μέσω της διαίρεσης των επιχορηγήσεων σε υπό όρους και άνευ όρων κρατικές επιχορηγήσεις⁷. Εάν μια κρατική επιχορήγηση είναι υπό όρους, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης που η επιχορήγηση απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να μην ασκεί μια συγκεκριμένη γεωργική δραστηριότητα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την κρατική επιχορήγηση στα αποτελέσματα μόνο όταν πληρούνται οι όροι που συνδέονται με την κρατική επιχορήγηση. Εάν μια κρατική επιχορήγηση είναι άνευ όρων, αυτή θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν, και μόνο όταν, η επιχορήγηση καθίσταται απαιτητή (ΔΛΠ 41.34). Έτσι, το ΔΛΠ 41 παρουσιάζει το λογιστικό χειρισμό όχι μόνο για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος πώλησης αλλά και όταν η κρατική επιχορήγηση απαιτεί από την οικονομική οντότητα να μην ασκεί μια συγκεκριμένη γεωργική δραστηριότητα. Το πρότυπο δείχνει την αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων και επομένως ενθαρρύνει μια αγροτική οικονομική οντότητα να παρουσιάζει τέτοιες επιχορηγήσεις στην κατάσταση αποτελεσμάτων της.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ⁸

Την 01/02/2021 ,η όποια είναι η ημερομηνία πληρωμής της κρατικής επιχορήγησης, δεν πληρούνται από την γεωργική οικονομική οντότητα <ΚΑΠΑ> ,όλοι οι οροί που έχουν τεθεί από το κράτος . Για αυτό την συγκεκριμένη ημερομηνία η εταιρεία διενεργεί την ακόλουθη λογιστική εγγραφή .

⁷ Sytnik O. E (2014) , The accounting treatment government subsidies to agricultural organizations :The russian and international accounting rules .

⁸ Βασισμένο σε παραδείγματα από το βιβλίο 'IFRS Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς –Θεωρία και Εφαρμογές , Νεγκάκης Χρήστος

01/02/2021

Ταμειακά διαθέσιμα	50.000\$	
	Υποχρεώσεις	50.000 \$

**λήψη επιχορήγησης*

Στις 31/12/2021 ,με την εκπλήρωση εκ μέρους της οντότητας όλων των ορών ,η κρατική επιχορήγηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης της συγκεκριμένης περιόδου.

Επομένως , η λογιστική εγγραφή είναι η εξής :

31/12/2021

Υποχρεώσεις	50.000 \$	
	Έσοδα από επιχορηγήσεις	50.000\$

4.7 ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

Μεγάλη κουβέντα γίνεται διεθνώς για το θέμα κατά ποσό η χρήση της εύλογης αξίας είναι χρήσιμη για την επιμέτρηση και αξιολόγηση των περιουσιακών στοιχείων. Το ΔΛΠ 41 συγκεντρώνει αρκετές πτυχές που το καθιστούν μοναδικό για την μελέτη του θέματος αυτού . Πρώτον και σημαντικότερο, το ΔΛΠ 41 είναι ένα σπάνιο πλαίσιο όπου απαιτείται η επιμέτρηση της εύλογης αξίας για μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Τα περισσότερα πρότυπα απαιτούν την επιμέτρηση στην εύλογη αξία για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποκτούν αξία σε ανταλλαγή και τα όποια ανταλλάσσονται σε ενεργή αγορά. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα οποία είναι ζωντανά φυτά και ζώα, διαφέρουν ανά τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις για να αντλήσουν αξία⁹ .Οι φυτείες ξυλείας (ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο) για παράδειγμα μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή και πώληση ξύλου, ενώ οι φυτείες φοινικοειδών για την παραγωγή φοινικέλαιου. Γίνεται επομένως κατανοητό ότι τα δυο φαινομενικά ίδια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μπορούν να διαφέρουν αρκετά ανάλογα με τον τρόπο χρήσης τους και διαχωρίζονται σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σε ανταλλαγή,

⁹ Sava Raluca (2014) , Accounting for biological assets

ενώ ή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται κατά τη χρήση. Έτσι, το ΔΛΠ 41 παρέχει ένα πλαίσιο όπου η εύλογη αξία χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από αξία τόσο κατά την ανταλλαγή όσο και κατά τη χρήση¹⁰. Πριν την υιοθέτηση του ΔΛΠ 41, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνταν ως πάγια περιουσιακά στοιχεία και αποτιμούνταν σε ιστορικό κόστος. Με την υιοθέτηση του ΔΛΠ 41, οι περισσότερες επιχειρήσεις μετέτρεψαν την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών τους στοιχείων σε εύλογη αξία, ενώ άλλες εφάρμοσαν τον όρο του ιστορικού κόστους .

Έπειτα και από τις τροποποιήσεις των ΔΛΠ το 2012 υποστηρίζεται ότι τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που είναι φορείς και κατέχονται για την παραγωγή εισοδήματος (παράγουν αξία κατά τη χρήση) και θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία , τα οποία δεν απαιτούν επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Από την άλλη πλευρά, τα αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση (παράγουν αξία κατά την ανταλλαγή) θα πρέπει να συνεχίσουν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία¹¹.

Έρευνες δείχνουν ότι η συσχέτιση μεταξύ εισοδήματος και αποδόσεων και η προβλεπτική ικανότητα του εισοδήματος για τις μελλοντικές λειτουργικές ταμειακές ροές, βελτιώνονται σημαντικά όταν οι επιχειρήσεις υιοθετούν την επιμέτρηση της εύλογης αξίας για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σε ανταλλαγή. Αντίθετα, διαπιστώνεται ότι η συσχέτιση μεταξύ λογιστικής αξίας και τιμής, η συσχέτιση μεταξύ εισοδήματος και αποδόσεων και η προβλεπτική ικανότητα του εισοδήματος για μελλοντικές λειτουργικές ταμειακές ροές μειώνονται σημαντικά όταν οι επιχειρήσεις υιοθετούν την εύλογη αξία .

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η προσέγγιση του ΔΛΠ 41 πάνω στην εύλογη αξία¹² .Συμφώνα με το πρότυπο λοιπόν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα έξοδα πώλησης. Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας, το πρότυπο καθορίζει μια ιεραρχία προσεγγίσεων. Πρώτον, η εύλογη αξία αντιστοιχεί στην

¹⁰ Maria Perinea (2021) ,Comparative study on the recognition and evaluation of biological asset according to national regulations and ias 41 agriculture

¹¹ Mary Fischer and Treba Marsh (2013)Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance.

¹² Kamaruzzaman Muhammad (2014) ,A Fair Value Model for Bearer Biological Assets in Promoting Corporate Governance: A Proposal , Journal of Agricultural Studies

τιμή σε μια ενεργό αγορά. Μια ενεργός αγορά είναι μια αγορά όπου πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- 1) τα εμπορεύματα που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στην εν λόγω αγορά είναι ομοιογενή,
- 2) υπάρχουν ανά πάσα στιγμή αγοραστές και πωλητές ανεπίσημα και
- 3) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Δεύτερον, ελλείψει ενεργού αγοράς, η εύλογη αξία μπορεί να εκτιμηθεί ως διάφορα σε σχέση με την τιμή που χρεώθηκε σε πρόσφατες συναλλαγές με τις τιμές της αγοράς .

Τρίτον, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμες τιμές βάσει της αγοράς για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα μπορεί να προσδιορίσει την εύλογη αξία με την προεξόφληση / επικαιροποίηση των αναμενόμενων ταμειακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιώντας ένα επιτόκιο που καθορίζεται από τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Για το σκοπό αυτό, το ΔΛΠ 41 προβλέπει τους ακόλουθους κανόνες:

- 1) πιθανές αυξήσεις στην αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ως αποτέλεσμα πρόσθετων βιολογικών μετασχηματισμών και μελλοντικών δραστηριοτήτων της οντότητας, όπως η μελλοντική βελτίωση του βιολογικού μετασχηματισμού, συγκομιδή και πώληση, θα εξαιρούνται,
- 2) οι ταμειακές ροές για χρηματοδοτικά περιουσιακά στοιχεία, φόρους ή για την ανάκτηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων (π.χ. το κόστος επαναφύτευσης δέντρων που έχουν συγκομιστεί σε μια δασική φυτεία) δεν θα συμπεριληφθούν, και
- 3) οι εκτιμήσεις των πιθανών μεταβολών στις ταμειακές ροές θα περιλαμβάνονται είτε στις εκτιμώμενες ταμειακές ροές, είτε στο προεξοφλητικό επιτόκιο είτε σε συνδυασμό των δύο

Το ΔΛΠ 41 δέχεται, ωστόσο, μια εξαίρεση στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Εάν κατά την στιγμή της αρχικής οριστικοποίησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου δεν υπάρχει αγοραία τιμή και οι άλλες εύλογες μέθοδοι εκτίμησης της αξίας δεν είναι αξιόπιστες, το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποτιμηθεί στην τιμή κτήσης ή στο κόστος παραγωγής μείον τις αποσβέσεις. Ωστόσο, η εξαίρεση αυτή παύει να ισχύει αν στη συνέχεια μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας. Επίσης, οι βιολογικές καλλιέργειες μερικές φορές συνδέονται φυσικά με τη γη στην οποία βρίσκονται (για παράδειγμα, τα δέντρα σε μια φυτεία). Συχνά, δεν υπάρχει ξεχωριστή ενεργός αγορά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, αλλά υπάρχει μια συνολική αγορά (γη και φυτεία). Σε μια τέτοια περίπτωση, η φυτεία μπορεί να αξιολογηθεί αφαιρώντας την εύλογη αξία του άδειου χωραφιού από την τιμή του συνόλου κέρδος ή η ζημία που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός αναγνωρισμένου

βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο κόστος πώλησης θα πρέπει να περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα του έτους στο οποίο προκύπτουν¹³.

Στη γεωργική δραστηριότητα, ο έλεγχος μπορεί να αποδεικνύεται με διάφορους τρόπους. Για παράδειγμα, από τη νομική κατοχή των βοοειδών και τη σήμανσή τους ή, διαφορετικά, με τη σήμανσή τους κατά τη στιγμή της απόκτησης, γέννησης ή απογαλακτισμού. Τα μελλοντικά οφέλη μετρώνται συνήθως με τη μέτρηση σημαντικών φυσικών χαρακτηριστικών. Ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο θα αποτιμάται στην αναγνωρισμένη αξία και σε κάθε ημερομηνία του ισολογισμού στην εύλογη αξία μείον την εκτιμώμενο κόστος κατά την πώληση. Οι συγκομισθέντες καλλιέργειες θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος στο σημείο πώλησης κατά την στιγμή της συγκομιδής. Μια τέτοια εκτίμηση είναι το κόστος κατά την ημερομηνία που το ΔΛΠ 2 Αποθέματα ή άλλα πρότυπα εφαρμόζουν. Το κόστος στο σημείο πώλησης περιλαμβάνει αμοιβές μεσιτών και εμπόρων, ρυθμιστικά τέλη ,αμοιβές εμπορευμάτων και τελωνειακά τέλη. Το κόστος στο σημείο πώλησης δεν περιλαμβάνει τα έξοδα μεταφοράς και άλλα έξοδα για να φέρουν τα περιουσιακά στοιχεία στην αγορά. Οι οντότητες συχνά συνάπτουν συμβόλαια για την πώληση των βιολογικών περιουσιακών τους στοιχείων ή των γεωργικών προϊόντων τους σε μεταγενέστερη ημερομηνία. Οι συμβατικές τιμές δεν είναι απαραίτητα σχετικές με τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας, διότι η εύλογη αξία αντανακλά την αξία στην τρέχουσα αγορά για την οποία μια συναλλαγή συνάπτεται μεταξύ ενός πωλητή και ενός ενδιαφερόμενου αγοραστή. Κατά συνέπεια, η εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή γεωργικού προϊόντος δεν προσαρμόζεται λόγω της ύπαρξης σύμβασης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια σύμβαση πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή γεωργικού προϊόντος μπορεί να αποτελεί επαχθές συμβόλαιο όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.¹⁴

¹³ Abullied Z.H and Alberto Quagli (2022) ,Methology for recognition of biological assets’ growth ,national and international perspectives

¹⁴ Rafael Todescato Cavalheiro , Andréia Maria Kremer , Régio Marcio Toesca Gimenes (2017) ,Fair Value for Biological Assets: An Empirical Approach , Mediterranean Journal of Social Sciences

4.8 ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ vs. ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Μεγάλη συζήτηση επικρατεί για τη σκοπιμότητα και αποτελεσματικότητα της μετάβασης από το ιστορικό κόστος στην εύλογη αξία όσον αφορά την επιμέτρηση και αξιολόγηση των περιουσιακών στοιχείων. Υπάρχει διαφωνία σχετικά με τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα αυτής της κίνησης. Δεν μπορεί να διαπιστωθεί ομόφωνη διατύπωση σε στη βιβλιογραφία σε σχέση με το αν η μεταβλητότητα στα κέρδη, τα έσοδα και τα περιουσιακά στοιχεία, η συνάφεια, η χειραγώγηση και η κερδοφορία βελτιώνονται ή επιδεινώνονται με τη χρήση της αρχής του εύλογης αξίας (FV). Ωστόσο, επικρατεί ένας ισχυρισμός κατά της απαίτησης του ΔΛΠ 41 της εύλογης αποτίμησης για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία στην υπάρχουσα βιβλιογραφία. Οι περισσότεροι συγγραφείς διαμαρτύρονται ότι πρόκειται για μια σημαντική απόκλιση από τη βολική μέθοδο αποτίμησης που θα επιφέρει σοβαρά μειονεκτήματα στο γεωργικό τομέα. Οι δοκιμές που πραγματοποιήθηκαν σε διαφορές μελέτες αποκαλύπτουν υψηλότερη προβλεπτική ικανότητα των μελλοντικών κερδών υπό FV ,αλλά δεν επιβεβαιώνεται από τις περισσότερες αξιόπιστες εκτιμήσεις και δοκιμές. Δεν υπάρχουν σημαντικές διαφορές στα κέρδη, τα έσοδα και τη μεταβλητότητα της κερδοφορίας που θα μπορούσαν να επηρεάσουν οποιαδήποτε διαφορά στην προβλεπτική ικανότητα. Κανένα από τα υποτιθέμενα μειονεκτήματα της FV δεν έχει εμπειρικά επιβεβαιωθεί από την. ωστόσο, με τη χρήση της εύλογης αξίας αποφεύγονται οι πολυπλοκότητες του κόστους υπολογισμού στον γεωργικό τομέα. Επομένως, όταν υπάρχουν αξιόπιστες τιμές, η εύλογη αξία φαίνεται να είναι μια χρήσιμη απλή μέθοδος αποτίμησης για την επίτευξη μιας πιο διαδεδομένης χρήσης της λογιστικής στον γεωργικό τομέα.

Τα ευρήματά αντικατοπτρίζουν τις ρεαλιστικές συνθήκες υπό τις οποίες διεξάγεται η λογιστική του ιστορικού κόστους (HC). Η HC δεν μπορεί να αναμένεται να είναι πιο αξιόπιστη από την FV. Τα εμπειρικά στοιχεία υποδηλώνουν λιγότερο ουσιαστικό πληροφοριακό περιεχόμενο στο πλαίσιο της λογιστικής HC από ότι στο πλαίσιο της FV.

Αναγνωρίζεται ότι η FV αγνοεί τις κοινωνικές και περιβαλλοντικές σχέσεις της παραγωγής που βρίσκονται κάτω από τις ανταλλαγές της αγοράς, και τους κινδύνους για την νομιμοποίηση άδικων κοινωνικοοικονομικές σχέσεις, Ωστόσο, ούτε η χρήση του ιστορικού κόστους είναι σε θέση να αντιμετωπίσει αυτά τα ζητήματα.. Κόστος ευκαιρίας της οικογενειακής εργασίας, εσωτερικότητες, περιβαλλοντικό και κοινωνικό κόστος απουσιάζουν επίσης από την HC στη χρηματοοικονομική λογιστική. Αυτά είναι σημαντικοί παράγοντες

που πρέπει να μελετηθούν και να αναλυθούν, ανεξάρτητα από τη μέθοδο που χρησιμοποιείται.¹⁵

Υποστηρίζεται επομένως ότι η χρήση της εύλογης αξίας έχει το πλεονέκτημα της απλότητας, όταν υπάρχουν διαθέσιμες αγοραίες αξίες. Λαμβάνοντας υπόψη τις πολυπλοκότητες των υπολογισμών του κόστους στη γεωργία, τα χαρακτηριστικά των περισσότερων γεωργικών εκμεταλλεύσεων και το πραγματικό περιβάλλον στο οποίο πράττεται η λογιστική η εύρεση της δίκαιης τιμής δυσχεραίνει .

4.9 ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΒΙΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τίθεται συνεπώς το ερώτημα . Υπάρχει σχέση μεταξύ των τιμών των μετοχών των γεωργικών οντοτήτων, που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και των λογιστικών πληροφοριών σχετικά με τα φέροντα φυτά και τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία ; Έμφαση δίνεται με την αναθεώρηση του ΔΛΠ 41 - Γεωργία, που έγινε από τη Διεθνές Λογιστικό Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (IASB), με ισχύ από το 2016 και μετά. Αυτή η αναθεώρηση εισήγαγε επίσημα τον ορό των φυτών-φορέων. Τα στοιχεία αυτά μεταφερθήκαν από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία στην κατηγορία των ενσώματων παγίων .Ως συνέπεια άλλαξε και η προηγούμενη επιμέτρηση τους από το μοντέλο της εύλογης αξίας στο μοντέλο του κόστους, το οποίο δεν συνηθίζεται στις χρηματοοικονομικές αγορές. Αυτό γίνεται ,καθώς παρόλο που πρόκειται για ένα ζήτημα που σχετίζεται με τα ΔΠΧΑ, οι ανησυχίες για τους στόχους βιώσιμης ανάπτυξης που σχετίζονται με τη γεωργία βρίσκονται στην ατζέντα των Ηνωμένων Εθνών (United Nations, 2015), και η συμβολή της γεωργίας στο ΑΕΠ αναλύεται για την παρακολούθηση της προόδου στον τομέα των τροφίμων και της γεωργίας (FAO, 2020), αναλαμβάνοντας βασικό και ουσιαστικό της ρόλο στην παγκόσμια οικονομία. Ως εκ τούτου, θεωρούμε ότι τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και τα φέροντα φυτά, τα όποια είναι δύο από τα σημαντικότερα περιουσιακά στοιχεία για τις εταιρείες με γεωργικές δραστηριότητες, έχουν τη δυνατότητα να προσελκύσουν μεγάλη προσοχή επί του παρόντος

¹⁵ Argilés, J.M. Garcia-Blandon, J. Monllau, T (2011) ,Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets :Predictability of financial information .

και στο εγγύς μέλλον.¹⁶ Έτσι, οι πληροφορίες σχετικά με αυτού του είδους τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να έχουν σημασία για τα ενδιαφερόμενα μέρη, ιδίως για όσους επενδύουν στον εν λόγω κλάδο και ενδιαφέρονται για την αποτίμηση των στοιχείων του. Υπενθυμίζεται ότι το IASB κατά καιρούς προτείνει την αναθεώρηση των γεωργικών σχετικών λογιστικών πρότυπων , αλλά η λογιστική ακαδημία φαίνεται ότι δεν δίνει μεγάλη προσοχή σε θέματα που σχετίζονται με τη γεωργία . Τα ευρήματα ερευνών (Obispo, Lopes ,2022)¹⁷ υποδεικνύουν ότι οι υποχρεωτικές πληροφορίες για τα φέροντα φυτά που περιλαμβάνονται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία και αποτιμώνται με το μοντέλο κόστους μετά την αναθεώρηση του ΔΛΠ 41 είναι σχετικές με την αξία και μπορεί να επιτύχουν υψηλότερες αποτιμήσεις σε σχέση με τις πληροφορίες που περιλάμβαναν ως βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Αυτό υποδηλώνει ότι η αλλαγή του ΔΛΠ 41 αυξάνει την αξία της επιχείρησης λόγω της αυξημένης συνάφειας της αξίας των φυτών-φορέων.

4.10 ΔΛΠ 16 – ΔΛΠ41

Ως συνέχεια των παραπάνω και πιο συγκεκριμένα στις 30 Ιουνίου 2014, με την τροποποίηση που εξέδωσε το IASB για τη Γεωργία (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και στο ΔΛΠ 41) για τα φυτά που φέρουν καρπούς ,άλλαξε ο λογιστικός χειρισμό για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τον ορισμό των φυτών φορέα. Σύμφωνα με την τροποποίηση αυτή , τα φέροντα φυτά θα εμπίπτουν τώρα στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 16 και θα υπόκεινται σε όλες τις απαιτήσεις του. Αυτό περιλαμβάνει δυνατότητα επιλογής μεταξύ του μοντέλου κόστους και αναπροσαρμογής για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση. Τα γεωργικά προϊόντα που αναπτύσσονται σε φέροντα φυτά (π.χ. φρούτα που αναπτύσσονται σε δέντρο) θα παραμείνουν εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 41 Γεωργία. Σύμφωνα με την ίδια τροποποίηση, επίσης οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν φέροντα φυτά θα οριστικοποιούνται πλέον σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 Λογιστική για την Κυβερνητικές Επιχορηγήσεις και θα γίνονται γνωστοποιήσεις της κρατικής βοήθειας, αντί να πράττονται

¹⁶ Audrey Wen-hsin Hsu, Sophia Liu, Heibatollah Sami & TingHong Wa (2018) ,IAS 41 and stock price informativeness ,Asia-Pacific journal of Accounting and Economics .

¹⁷ Tânix Obispo and Ana Isabel Lopes(2022) , Exploring the value relevance of biological assets and bearer plants: an analysis with IAS 41 Revision

σύμφωνα με το ΔΛΠ 41¹⁸. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει καθορίσει ότι όλα τα ακόλουθα κριτήρια που περιέχονται στον ορισμό πρέπει να πληρούνται ώστε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο να θεωρείται φυτό φορέα. Φυτό-φορέας ορίζεται ως "ένα ζωντανό φυτό που: χρησιμοποιείται στην παραγωγή ή την προμήθεια γεωργικών προϊόντων, το οποίο αναμένεται να αποδώσει προϊόντα για περισσότερες από μια περιόδους, και έχει μεγάλη πιθανότητα να πωληθεί ως γεωργικό προϊόν. Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό, θα πρέπει να θεωρηθούν ως φέροντα φυτά, αμπέλια σταφυλιών και ορισμένα φυτά που μπορεί να είναι καταναλώσιμα, όπως τα ριζώματα πολυετών φυτών (π.χ. ζαχαροκάλαμο ή μπαμπού). Ωστόσο, οι ετήσιες καλλιέργειες και άλλα φυτά που κατέχονται αποκλειστικά για να συγκομιστούν ως γεωργικά προϊόντα, όπως πολλές παραδοσιακές αροτραίες καλλιέργειες (π.χ. αραβόσιτος, σιτάρι και σόγια) καθώς και τα δέντρα που καλλιεργούνται για ξυλεία, δεν αναμένονται να πληρούν τον ορισμό του φυτού φορέα. Επιπλέον, τα φυτά που έχουν διπλή χρήση, δηλαδή τόσο τα προϊόντα που φέρουν όσο και το ίδιο το φυτό που πωλούνται είτε ως ζωντανό φυτό ή γεωργικό προϊόν, δεν θα πληρούν τον ορισμό. Αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν μια οντότητα κατέχει καουτσουκόδεντρα για να πουλήσει τόσο το γάλα καουτσούκ ως γεωργικό προϊόν όσο και τα δέντρα ως ξυλεία. Όσον αφορά τα ζώα-φορείς, όπως και τα φυτά-φορείς, αυτά μπορεί να κατέχονται αποκλειστικά και μόνο για την παραγωγή που φέρουν. Ωστόσο, τα ζώα-φορείς εξαιρούνται ρητά από τις τροποποιήσεις και θα συνεχίσουν να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 41. Αυτό έγινε βάση, ότι το μοντέλο επιμέτρησης θα γίνει πιο πολύπλοκο αν εφαρμοστεί σε τέτοια περιουσιακά στοιχεία.

4.11 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Η βιώσιμη ανάπτυξη της γεωργίας ως οικονομικού τομέα προϋποθέτει την ανάπτυξη ενός αποτελεσματικού λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις απαιτήσεις της λογιστικής νομοθεσίας. Ο αποκλεισμός των φυτών-φορέων από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 Γεωργία και την υπαγωγή τους στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία εγκαταστάσεων και εξοπλισμού, παρείχε την ευκαιρία να εφαρμοστεί το ιστορικό κόστος ως αποτίμηση των φυτών-φορέων. Γίνεται λόγος επομένως για τις προκλήσεις που αντιμετωπίζουν οι λογιστές όσον αφορά το λογιστικό σύστημα κατά τη

¹⁸ Saverio Bozzolan, Enrico Laghi, Marco Mattei (2016), Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – implications for accounting of bearer plants.

διαδικασία συμπερίληψης των εγκαταστάσεων μεταφοράς στη σύνθεση των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων αναλύοντας τη λογιστική και φορολογική νομοθεσία .

Μακροπρόθεσμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία φυτικής και ζωικής προέλευσης που αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, δεν υπόκεινται σε απόσβεση λόγω της χαμηλής επίδρασης του βιολογικού μετασχηματισμού και της σχετικά σταθερής ωφέλιμης ζωής. Η λογιστική νομοθεσία θεωρεί ότι η απόσβεση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων δεν είναι αναγκαία λόγω της ιδιαίτερης φύσης της παραγωγικής διαδικασίας.¹⁹

Η εφαρμογή του ιστορικού κόστους, ως η βάση για την αποτίμηση των φυτών ξενιστών, παρέχει μια ευκαιρία για τις γεωργικές επιχειρήσεις να χρεώνουν αποσβέσεις στις εκμεταλλεύσεις τους .Η εφαρμογή, όμως, ενός ενιαίου ετήσιου συντελεστή απόσβεσης είναι οικονομικά αδικαιολόγητη για τις μονάδες μεταφοράς λόγω των μεγάλων διαφορών στη διάρκεια της περιόδου καρποφορίας των επιμέρους ειδών, που κυμαίνεται από 3 έως 40 έτη. Προτείνεται η καθιέρωση μιας κατηγορίας βάσει του άρθρου 55 του νόμου περί φόρου εισοδήματος. Φέρουσες εγκαταστάσεις αποσβένονται με ετήσιο ρυθμό απόσβεσης που ορίζεται ως λόγος της αποσβέσιμης αξίας του περιουσιακού στοιχείου που θεωρείται ότι είναι 100% προς τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής (περίοδο καρποφορίας) σε έτη . Λόγω της διάρκειας της ωφέλιμης ζωής και της ιδιαίτερης φύσης της ,η υπολειμματική αξία (απόβλητα ή καυσόξυλα), θεωρείται αμελητέα και δεν επηρεάζει το ποσό της αναπόσβεστης αξίας των εγκαταστάσεων του φορέα .

4.12 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Λαμβάνοντας υπόψη τη χρηματοοικονομική θέση και τις επιδόσεις μιας επιχείρησης, η γνωστοποίηση είναι ένας τρόπος μεταφοράς οικονομικών, χρηματοοικονομικών ή μη χρηματοοικονομικών, ποσοτικών ή ποιοτικών πληροφοριών. Χαρακτηρίζεται ως υποχρεωτική εάν οι επιχειρήσεις υποχρεούνται βάσει ενός κανονιστικού καθεστώτος γνωστοποίησης να γνωστοποιούν στο βαθμό που απαιτείται. Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 ,οι γεωργικές οικονομικές οντότητες πρέπει να γνωστοποιούν :

¹⁹ Elena GEORGIEVA (2016) ,Options for reporting of depreciation of fixed biological assets according to IAS 41 Agriculture

- 1) το προκύπτον αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) κατά τη διάρκεια του έτους από την αρχική αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της γεωργικής παράγωγης αλλά και από τη μεταβολή στην εύλογη αξία μείων τον εξόδων πώλησης. Η εύλογη αξία μείων τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης της αγροτικής παραγωγής που συλλέχθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου θα γνωστοποιούνται με βάση τη στιγμή της συγκομιδής
- 2) Μια περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.
- 3) Αν δεν γνωστοποιείται κάπου αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, τότε η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει επίσης, τη φύση των δραστηριοτήτων της και τις μετρήσεις ή εκτιμήσεις των φυσικών ποσοτήτων κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά το τέλος της περιόδου
- 4) Τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόζει κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας.
- 5) Η ύπαρξη και η λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, των οποίων το δικαίωμα κυριότητας περιορίζεται και η λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν ενεχυριαστεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- 6) Το ποσό των δεσμεύσεων για την ανάπτυξη ή απόκτηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και οι στρατηγικές διαχείρισης οικονομικών κινδύνων που συνδέονται με την αγροτική δραστηριότητα.
- 7) Συμφωνία των μεταβολών στη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, παρουσιάζοντας ξεχωριστά μεταβολές που οφείλονται στην αξία, στις αγορές, πωλήσεις, στη συγκομιδή, σε συνενώσεις επιχειρήσεων, σε συναλλαγματικές διαφορές και σε άλλες μεταβολές
- 8) Όταν η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όπως μια περιγραφή του περιουσιακού στοιχείου, μια επεξήγηση των περιστάσεων, αν είναι δυνατόν το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο η εύλογη αξία είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται, τυχόν κέρδος ή ζημία που αναγνωρίστηκε κατά τη διάθεση, τη μέθοδο απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκε και τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές απόσβεσης. Η οντότητα θα πρέπει επίσης να παρουσιάσει τις ακαθάριστες λογιστικές αξίες και τη σωρευμένη απόσβεση.
- 9) Αν η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που προηγουμένως είχαν επιμετρηθεί στο κόστος τους μείων τη σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης, καθίστανται αξιόπιστα αποτιμάτε κατά τη διάρκεια της περιόδου, τότε απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις όπως μια περιγραφή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, μια επεξήγηση για το λόγο που η εύλογη αξία έχει πλέον καταστεί αξιόπιστα επιμετρήσιμη και το αποτέλεσμα της μεταβολής.
- 10) Όσον αφορά τις κρατικές επιχορηγήσεις, θα πρέπει να γνωστοποιηθεί η φύση και η έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων, οι ανεκπλήρωτοι όροι και τυχόν ουσιαστικές μειώσεις που αναμένονται στο επίπεδο των κρατικών επιχορηγήσεων.
- 11) Τέλος, το πρότυπο παροτρύνει αλλά δεν απαιτεί την ανάλυση των μεταβολών της εύλογης αξίας σε μεταβολές τιμής και φυσικές μεταβολές
- 12) Οι οικονομικές οντότητες που έχουν λάβει ή θα λάβουν κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να γνωστοποιούν τη φύση και την έκταση αυτών που έχουν ήδη αναγνωριστεί στις

οικονομικές καταστάσεις ,τους ανεκπλήρωτους όρους ,καθώς και πιθανά ενδεχόμενα αθετήσεις αυτών .²⁰

Στις επιχειρήσεις που είναι υποχρεωμένες να απαντούν σε συγκεκριμένες πληροφορίες, ιδανικά δεν θα υπήρχε λόγος να εμφανίζονται διαφορές στη γνωστοποίηση αναφοράς. Όμως στην πραγματικότητα, ακόμη και όταν οι γνωστοποιήσεις είναι υποχρεωτικές, οι ερευνητές έχουν διαπιστώσει ότι οι επιχειρήσεις εξακολουθούν να έχουν κάποια ευελιξία στον τρόπο με τον οποίο αναφέρουν τις πληροφορίες. Επίσης , σημαντικός είναι και ο λόγος για τον οποίο οι επιχειρήσεις γνωστοποιούν εθελοντικά πληροφορίες .Σχετίζεται με διάφορες θεωρίες, δηλαδή με τη θεωρία των ενδιαφερομένων μερών, τη θεωρία της αντιπροσώπευσης, τη θεωρία της σηματοδότησης, τη θεωρία της νομιμότητας και τη θεωρία της πολιτικής οικονομίας .

Τίθεται επομένως το ερώτημα, για το ποιοι είναι οι καθοριστικοί παράγοντες της επιχείρησης θα μπορούσαν να εξηγήσουν τις διαφορές των επιπέδων συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ όσον αφορά τη γνωστοποίηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ των εισηγμένων επιχειρήσεων. Μερικοί από τους παράγοντες αυτούς είναι οι εξής :

- 1) Ένταση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων :Λαμβάνοντας υπόψη άλλα μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως η απογείωση της υπεραξίας, οι επιχειρήσεις έχουν μεγαλύτερη τάση να γνωστοποιούν όταν έχουν μεγαλύτερα ποσά αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Επιπλέον, η απογείωση της υπεραξίας απαιτεί δεξιότητες αποτίμησης, οπότε υπάρχει επίσης μια ισχυρή προσδοκία ότι οι εταιρείες διαθέτουν περισσότερους πόρους για τη βελτίωση της ποιότητας της έκθεσης όταν έχουν μια σχετική θέση σημαντικότητας. Αυτή θα μπορούσε να είναι η περίπτωση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, δεδομένης της πολυπλοκότητας των πρακτικών μέτρησης και γνωστοποίησης. Ένα άλλο παράδειγμα είναι το επίπεδο γνωστοποίησης των προβλέψεων.
- 2) Συγκέντρωση ιδιοκτησίας :Τα κίνητρα των επιχειρήσεων για την υποβολή εκθέσεων επηρεάζονται από τη διάρθρωση της ιδιοκτησίας . Λαμβάνοντας υπόψη ότι τα προβλήματα αντιπροσώπευσης προκύπτουν λόγω του διαχωρισμού της ιδιοκτησίας και του ελέγχου
- 3) , το κόστος αντιπροσώπευσης αυξάνεται καθώς η δομή ιδιοκτησίας γίνεται πιο διασκορπισμένη. Τα ΔΛΠ εγκαθίστανται για τη διασφάλιση της πληροφόρησης των μετόχων, τη μείωση της ασυμμετρίας πληροφόρησης μεταξύ των διαχειριστών και των εξωτερικών χρηστών και για να ενισχυθεί η διαφάνεια των γνωστοποιήσεων. Οι επιχειρήσεις που ελέγχονται από πολλούς επενδυτές, η υψηλότερη ζήτηση για δημόσια γνωστοποίηση μπορεί να οδηγήσει σε υψηλότερα κίνητρα για συμμόρφωση.

²⁰ Muhammad Mustapha Bagudo and Muhammad Yusuf Shuaibu (2021) ,Accounting for biological assets and agriculture produce : Determinants of compliance with IAS 41 disclosures by listed agricultural firms in Nigeria

- 4) Το Μέγεθος της επιχείρησης :Ορισμένες μελέτες υποδεικνύουν το μέγεθος της επιχείρησης ως καθοριστικό παράγοντα της συμμόρφωσης με τα πρότυπα αναφοράς ,καταδεικνύουν ότι οι μεγαλύτερες εταιρείες τείνουν να έχουν περισσότερους πόρους που προορίζονται για το λογιστικό τμήμα από ότι οι μικρότερες εταιρείες, επιτρέποντας υψηλότερη ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις είναι πιθανό να έχουν μεγαλύτερο ποσοστό ξένων κεφαλαίων και επίσης διευρυμένο κόστος αντιπροσώπευσης και, στη συνέχεια, απαιτείται να διασφαλίζουν ένα πιο ανεπτυγμένο επίπεδο πληροφόρησης προς τα ενδιαφερόμενα μέρη, ιδίως τους χρηματοοικονομικούς αναλυτές . Οι παραπάνω εκτιμήσεις υποδηλώνουν ένα αναμενόμενο θετικό πρόσημο για τη σχέση.
- 5) - Τύπος ελεγκτή: Ο έλεγχος αποτελεί μια αποτελεσματική λειτουργία περιορισμού της ευκαιριακής συμπεριφοράς των διαχειριστών όσον αφορά την υποβολή εκθέσεων .. Οι επιτροπές και οι κυρώσεις, συμπεριλαμβανομένης της απώλειας φήμης, είναι μερικά από τα κίνητρα για τους ελεγκτές ,ώστε να διασφαλίζουν την ανεξαρτησία τους. Για να αποφύγουν το κόστος φήμης, οι εταιρείες αυτές απαιτούν υψηλότερα επίπεδα γνωστοποίησης.
- 6) Διεθνή ενδιαφερόμενα μέρη : Το επίπεδο της γνωστοποίησης σχετίζεται θετικά με το βαθμό δραστηριότητας της επιχείρησης στο εξωτερικό . Οι διευθυντές των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές πρέπει να παρέχουν μεγαλύτερες γνωστοποιήσεις, λαμβάνοντας υπόψη την υψηλότερη πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Λόγω της θεωρίας της σηματοδότησης, οι διεθνείς εμπορικές δραστηριότητες συνεπάγονται μεγάλο και πολύπλοκο όγκο πληροφοριών για τον έλεγχο, και κατά συνέπεια, επηρεάζουν τις επιχειρήσεις να εκφράζουν τη διεθνή τους θέση στα ενδιαφερόμενα μέρη, βελτιώνοντας τις γνωστοποιήσεις .²¹

²¹ Yahiya Radhi Saleh and Dr.Ahmed Saad Jari(2022) ,Measurement And Disclosure Of Biological Assets In Accordance With Local Bases And International Standards , Journal of Positive School Psychology

Πολλοί ερευνητές είναι απόλυτα σύμφωνοι με το ΔΛΠ 41 και πιστεύουν ότι έχει φέρει καινοτομία και πολλά οφέλη στον αγροτικό τομέα και γενικότερα στην κοινωνία . Υπάρχουν όμως και άλλοι που έχουν αντίθετη άποψη . Πιστεύουν οι το πρότυπο δεν είναι αποτελεσματικό και έχει αποτύχει σε πολλούς τομείς ή έστω ότι υπάρχουν πολλά ψεγάδια τα οποία θα πρέπει να προβληματίσουν τους φορείς θέσπισης των λογιστικών αρχών και να διορθωθούν . Στα παρακάτω κεφαλαία γίνεται αναφορά στις αδυναμίες που παρουσιάζει το ΔΛΠ 41 και σε ορισμένες αναβαθμίσεις που μπορούν να γίνουν βάση των ερευνητών αυτών .

4.13 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ-ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΔΛΠ 41

Η λογιστική είναι μια τεχνολογία που χρησιμοποιείται για την συλλογή και δημιουργία δεδομένων έτσι ώστε να γίνουν χρήσιμες πληροφορίες για λήψη αποφάσεων. Μία από τις λογιστικές αρχές είναι η γενική αποδοχή των λογιστικών αρχών που χρησιμοποιούνται σε ένα κράτος. Σήμερα, η οικονομική παγκοσμιοποίηση είναι σε πρόοδο. Αυτό μπορεί να φανεί από τις πολλές εταιρείες που ασκούν οικονομική δραστηριότητα σε διαφορές χώρες ανά τον κόσμο . Επομένως οι οικονομικές εκθέσεις θα πρέπει να βασίζονται σε λογιστικές αρχές που δεν περιορίζονται από μια δικαιοδοσία. Έτσι ώστε όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη που κατοικούν σε διαφορετικές χώρες να μπορούν να έχουν την ίδια κατανόηση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται. Αυτός είναι ένας λόγος για τη δημιουργία ενός συνόλου διεθνώς αποδεκτών λογιστικών αρχών, που ονομάζεται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς(ΔΠΧΑ). Τα ΔΠΧΑ δημιουργήθηκαν ως αρχή για τη μηχανική χρηματοοικονομική πληροφόρηση που προορίζεται για χρήστες μεγάλης κλίμακας. Αυτό εξηγείται στο εννοιολογικό πλαίσιο των ΔΠΧΑ ότι, ο στόχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, απόδοση και τις μεταβολές της χρηματοοικονομικής θέσης μιας οντότητας που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Προκειμένου να γίνουν διεθνώς αποδεκτά, τα ΔΠΧΑ πρέπει να μπορούν να χρησιμοποιηθούν για μια ποικιλία οικονομικών πρακτικών που εφαρμόζονται σε διάφορες δικαιοδοσίες. Ως εκ τούτου, τα ΔΠΧΑ θεωρούνται περισσότερο ως μια αρχή παρά ως κανόνας . Η χρήση των ΔΠΧΑ καθιστά μια οικονομική έκθεση να μπορεί να συγκρίνεται με άλλες οικονομικές εκθέσεις σε όλη την επικράτεια. Αυτό είναι πολύ χρήσιμο για την αύξηση των παγκόσμιων επενδύσεων, καθώς οι χρήστες των οικονομικών εκθέσεων (επενδυτές) θα έχουν την

δυνατότητα κατανόησης και σύγκρισης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται.

Μια χρηματοοικονομική κατάσταση πρέπει να πληροί ορισμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά προκειμένου να εκπληρώσει τον σκοπό της. Ως εκ τούτου, τα ΔΠΧΑ σε εννοιολογικό πλαίσιο περιέγραψε τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να επιτυγχάνονται σε μια χρηματοοικονομική κατάσταση, τα οποία είναι η κατανοητότητα, η συνάφεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα. Χαρακτηριστικό της αξιοπιστίας αποτελεί η απεικόνιση της οικονομική πραγματικότητας των γεγονότων και των συναλλαγών, κυριαρχεί η ουσία έναντι της μορφής, η πληρότητα ουδετερότητα και η σύνεση. Επιπλέον, κατά τη διαδικασία προετοιμασίας τεχνοοικονομικών καταστάσεων υπάρχει ένας περιορισμός κόστους-οφέλους. Αυτό σημαίνει ότι, τα οφέλη από την παρουσίαση των πληροφοριών πρέπει να είναι μεγαλύτερο από το κόστος τους.

Το ΔΛΠ 41 εκδόθηκε από το Διεθνές Λογιστικό Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (IASB) με κύριο στόχο να βελτιώσει τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων του γεωργικού τομέα, επειδή δεν υπάρχει ομοιομορφία στη λογιστική μέθοδο που εφαρμόζεται στον τομέα αυτό. Το πρότυπο έχει υιοθετηθεί εδώ και 20 χρόνια και εφαρμόζεται σε πολλές χώρες της επικρατείας. Ωστόσο, μια μελέτη που δημοσιεύθηκε από το Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών της Σκωτίας δείχνει ότι η εφαρμογή του ΔΛΠ 41 φαίνεται να παρουσιάζει αρκετές αδυναμίες και να μην ανταποκρίνεται σε πολλά προβλήματα. Επιπλέον, υπάρχουν και χώρες που δεν έχουν ακόμη υιοθετήσει το ΔΛΠ 41. Αυτό είναι ένδειξη ότι κάτι πάει λάθος με το πρότυπο.²²

Ένα από τα μειονεκτήματα το ΔΛΠ41 είναι ότι, το ποιοτικό χαρακτηριστικό της συγκρισιμότητας που απαιτείται από όλα τα πρότυπα δεν επιτυγχάνεται. Το πιο συνηθισμένο μοντέλο μέτρησης που χρησιμοποιείται είναι το μοντέλο της εύλογης αξίας, για το οποίο υπάρχει ποικιλία μοντέλων που χρησιμοποιούνται, όπως η ΚΠΑ, ανεξάρτητη/εξωτερική αποτίμηση, NRV, και η αγοραία τιμή. Πολλές φορές χρησιμοποιείται και το μοντέλο ιστορικού κόστους. Η χρήση διαφορετικών μοντέλων αποτίμησης έχει ως αποτέλεσμα την διάφορα της ποιότητας των κερδών στον γεωργικό τομέα διεθνώς. Επιπλέον, σχεδόν καμία οντότητα δεν μπορεί να ανταποκριθεί όλες τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 41, γεγονός που επίσης αντικρούεται με το ποιοτικό χαρακτηριστικό της συγκρισιμότητας.

²² Maira Ore (2011) Problematic Aspects of Accounting for Biological Assets

Ακόμη, ο περιορισμός του κόστους-οφέλους δεν ικανοποιείται ,αφού το κόστος που προκύπτει για τη μέτρηση και την αναφορά των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία είναι μεγαλύτερο από το όφελος. Σε ορισμένες χώρες, η απόρριψη του ΔΛΠ 41 είναι αρκετά έντονη λόγω φορολογικών θεμάτων .

Ένα επιπλέον θέμα είναι η μεταβλητότητα των κερδών .Έρευνες έδειξαν ότι η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, όπως απαιτείται από ΔΛΠ 41 αυξάνει τη μεταβλητότητα των κερδών . Σε ορισμένες τροπικές χώρες, η εύλογη αξία καθορίζεται από τις αρχές της αγοράς ,η όποια δεν αντικατοπτρίζει την εύλογη αξία των εμπορευμάτων όπως ο καφές, το τσάι, οι μπανάνες, και το κακάο. Δεν αποδέχονται όλοι οι ενδιαφερόμενοι ότι η δίκαιη αξία (ή η τιμή της παγκόσμιας αγοράς) αυτών των φυτικών καλλιεργειών είναι μια δίκαιη τιμή που αντικατοπτρίζει πλήρως την αξία τους.²³

Οι Vanoná et al., (2017), Shmatko et al., (2020) διερεύνησαν τη σημασία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για τις γεωργικές εταιρείες. Οι συγγραφείς απέδειξαν την ύπαρξη συγκεκριμένων παραγόντων που καθορίζουν την παραγωγική διαδικασία στην πρωτογενή γεωργική παραγωγή. Στις συγκεκριμένες έρευνες δίνεται έμφαση σε προβλήματα εκτίμησης των βιολογικών ενεργειών. Αυτές δείχνουν ότι ικανοποιητικά λογιστικά μοντέλα για την εκτίμηση της εύλογης αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων των γεωργικών επιχειρήσεων είναι σχεδόν ανύπαρκτα. Η έρευνα Li Yu (Colly) et al., (2018) απέδειξε ότι η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων δεν παρέχει τη δυνατότητα πρόβλεψης μελλοντικών λειτουργικών ταμειακών ροών, είτε έχουν χρησιμοποιηθεί τιμές αγοράς είτε όχι, είτε έχουν εκτιμηθεί από τη διοίκηση.²⁴

Η έννοια της προσαύξησης χρησιμοποιείται ως το βασικό συλλογισμός στο ΔΛΠ 41. Όλα τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης και οι διαφορές στις μεταβολές της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης μεταφέρονται στα αποτελέσματα για να αντανakλούν το έσοδο που αποκομίζονται ταυτόχρονα με την ανάπτυξη του περιουσιακού στοιχείου. Αλλά το πρόβλημα είναι ότι το ΔΛΠ 41 γενίκευσε υπερβολικά αυτή τη μεταχείριση για όλα τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, ενώ δεν προορίζονται όλα τα στοιχεία που ανήκουν στην οντότητα για κεφαλαιακή ανατίμηση ή πώληση . Ως εκ τούτου, για αυτό το είδος βιολογικών περιουσιακών στοιχείων (βιολογικά

²³ Saverio Bozzolan , Enrico Laghi , Marco Mattei (2016), Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – implications for accounting of bearer plants.

²⁴ Yohanes Handoko Aryanto (2011) , Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture .

περιουσιακά στοιχεία στον κομιστή), η επιμέτρηση στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης και η αναγνώριση των διαφορών από μεταβολές της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης στα αποτελέσματα θα οδηγούσε σε παραπλανητική πληροφόρηση. Αυτό οφείλεται στο έσοδο που σχετίζεται με αυτά τα περιουσιακά στοιχεία δεν θα κερδηθεί και πραγματοποιηθεί ποτέ . Παραδείγματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που δεν κατέχονται για κεφαλαιακή ανατίμηση ή πώληση είναι οι αγελάδες και οι όρνιθες για ωοπαραγωγή. Και τα δύο ζώα σε αυτό το παράδειγμα είναι τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται μόνο για την παραγωγή άλλων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση των ορνίθων, όταν οι όρνιθες είναι ακόμα αυγά, η αύξηση της εύλογης αξίας δεν αντανakλά το μη πραγματοποιηθέν εισόδημα, επειδή δεν θα πραγματοποιηθεί ποτέ. Επιπλέον, η αναγνώριση των διαφορών μεταβολών της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης στα αποτελέσματα βασίζεται επίσης στην παραδοχή ότι το έσοδο (ή μείωση των εσόδων) θα πραγματοποιηθεί σίγουρα. Σε περιπτώσεις των δέντρων teak (τροπικό είδος δασοπονικού δέντρου της Ασίας), ο εν λόγω χειρισμός δεν είναι κατάλληλος. Γενικά, το δέντρο tik χρειάζεται περίπου 25 χρόνια από τη φύτευση για να είναι έτοιμο για συγκομιδή. Έτσι, η πραγματοποίηση της εσόδων που αντανakλούν στην αύξηση της αξίας των δέντρων θα συμβεί μετά από 25 χρόνια. Στην πραγματικότητα, σύμφωνα με ΔΛΠ 41, η οντότητα που κατέχει δέντρα tik θα πρέπει να αναγνωρίσει μια μη πραγματοποιηθείσα αύξηση ή μείωση εσόδων στα αποτελέσματα για 25 χρόνια, και αυτού του είδους η πληροφόρηση θα ήταν παραπλανητική.

Η υπεργενίκευση της έννοιας της προσαύξησης προκύπτει επίσης σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για λιγότερο από ένα έτος. Σε ορισμένες περιπτώσεις, υπάρχουν βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται λιγότερο από ένα έτος, όπως ορισμένα είδη ψαριών ή ζαχαροκάλαμα. Οι επιμετρήσεις βάσει της εύλογης αξίας μείον κόστους πώλησης κατά την αρχική αναγνώριση αυτού του είδους των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι απλά άνευ σημασίας . Το κύριο μειονέκτημα της αναγνώρισης των διαφορών στις μεταβολές της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης στα αποτελέσματα είναι η αυξανόμενη μεταβλητότητα των κερδών. Επιπλέον, η αναγνώριση των μη πραγματοποιηθέντων εσόδων στα αποτελέσματα είναι πολύ επιρρεπείς στο να χρησιμοποιηθούν για τη διανομή μερίσματος.

Επίσης, έχει διατυπωθεί μια πειστική άποψη ότι οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 41 δεν είναι θεωρητικά ή πρακτικά συμβατές με τα λογιστικά μοντέλα σε αρκετές χώρες . Οι αλλαγές στις λογιστικές πρακτικές που συνέβησαν στην Αυστραλία με το AASB 1037 και που θα συμβούν

με το ΔΛΠ 41 έχουν προκαλέσει σημαντική συζήτηση. Υπάρχουν δύο κύρια θέματα που προκαλούν ανησυχία, όπως αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία και η αναγνώριση των μεταβολών στην εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων (μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημιές) ως μέρος των εσόδων σε κάθε ημερομηνία αναφοράς. Οι υποστηρικτές της εύλογης αξίας υποστηρίζουν ότι είναι εύκολο να την κατανοήσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, ιδιαίτερα όταν υπάρχουν ενεργές και ρευστοποιήσιμες αγορές για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Περαιτέρω, η εύλογη αξία θεωρείται ότι είναι πιο σχετική και πιο πιστή αντιπροσωπεύοντας την πραγματικότητα αξία του βιολογικού μετασχηματισμού. Αντίθετα, οι αρνητές της έχουν επικεντρώθηκαν στις πρακτικές δυσκολίες της αποτίμησης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για τα οποία δεν υπάρχουν ενεργές και ρευστές αγορές. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο προσδιορισμός των εύλογων αξιών μπορεί να αποδειχθεί υπερβολικά δαπανηρή, ιδίως στις αναπτυσσόμενες χώρες. Επίσης, η υποκειμενικότητα στις εκτιμήσεις της εύλογης αξίας μειώνει την αξιοπιστία των αναφερόμενων πληροφοριών και παρέχει περιθώρια χειραγώγησης. Ακόμη, υπάρχουν πρακτικές δυσκολίες στην αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων χωριστά από τα συναφή περιουσιακά στοιχεία, όπως η γη στην οποία βρίσκονται. Για παράδειγμα, μια μελέτη της εφαρμογής της AASB 1037(τα όποια είναι αρκετά κοντά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) από επτά αυστραλιανές εταιρείες στον κλάδο της οινοποιίας από τον Booth και Walker (2003) άσκησε έντονη κριτική στο AASB όσον αφορά τις πρακτικές δυσκολίες που συνδέονται με το διαχωρισμό της αξίας των αμπελώνων από άλλα μέρη της επιχείρησης. Η εφαρμογή του AASB 1037 παρέχει ελάχιστη καθοδήγηση στην εμπορική απόδοση των οινοποιών. Η αποτίμηση των αμπελώνων ουσιαστικά απαιτεί την αποτίμηση ενός τμήματος της επιχείρησης (αμπελώνες) από το οποίο αφαιρείται η αξία των σχετικών υποδομών. Αυτό δημιουργεί ένα λαβύρινθο αναφοράς που είναι πιο πιθανό να μπερδεύει παρά ενημερώνει (Booth και Walker 2003). Συνοπτικά, το γενικό συμπέρασμα στο οποίο κατέληξαν οι επικριτές είναι ότι η προσέγγιση του ΔΛΠ 41 είναι υπερβολικά ακαδημαϊκή και δεν επικεντρώνεται στις πρακτικές λεπτομέρειες της υποβολής εκθέσεων σχετικά με βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Αυτό οδηγεί στην παραγωγή δυνητικά παραπλανητικών πληροφοριών. Επίσης, ελάχιστη προσοχή έχει δοθεί στα προβλήματα της λογιστικής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία στις αναπτυσσόμενες χώρες.

Πιθανώς η πιο επικριτή απαίτηση του ΔΛΠ 41 είναι η συμπερίληψη στα έσοδα της οικονομικής οντότητας τυχόν μη πραγματοποιηθέντων κερδών ή ζημιών που προκύπτουν από

μεταβολές στην εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αποτιμώνται κατά την ημερομηνία αναφοράς. Οι υποστηρικτές υποστηρίζουν ότι η συμπερίληψη αυτών των κερδών και ζημιών αντανακλά τις προσπάθειες των διοικήσεων να διαχειριστούν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια της περιόδου, κάπως παρόμοια με την μέθοδο αναγνώρισης εσόδων κατά ποσοστό ολοκλήρωσης για μακροπρόθεσμες κατασκευαστικές συμβάσεις. Ωστόσο, οι επικριτές θεωρούν ότι με τη μέθοδο αυτή υπάρχει υπερβολική αβεβαιότητα όσον αφορά την τελική πραγματοποίηση των εσόδων. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα για βιολογικά περιουσιακά στοιχεία με μακροχρόνιους κύκλους παραγωγής, όπως τα δάση και τα αμπέλια που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενισχυμένων οίνων. Η αναγνώριση των κερδών που δεν πραγματοποιούνται για αρκετές χρονίες μπορεί επίσης να οδηγήσει σε μη ρεαλιστικές προσδοκίες διανεμητών κερδών μεταξύ των μετόχων, δημιουργώντας με τη σειρά τους πίεση στις οντότητες να δηλώνουν και να πληρώνουν μερίσματα για τα οποία δεν υπάρχουν διαθέσιμα κεφάλαια. Επιπλέον, η αναγνώριση μη πραγματοποιηθέντων κερδών ή ζημιών αυξάνει τη μεταβλητότητα του δηλωθέντος εισοδήματος

Ανησυχίες υπάρχουν και από τους κατόχους περιουσιακών στοιχείων ξυλείας²⁵. Όπως προείπαμε, το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 είναι ευρύ, καλύπτοντας βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των δασών, καθώς και κτηνοτροφικά και κηπευτικά περιουσιακά στοιχεία. Οι ανησυχίες που εκφράστηκαν από αυστραλιανές οντότητες που υποβάλλουν εκθέσεις, βασίζονταν στο γεγονός ότι το πρότυπο ήταν περισσότερο κατάλληλο για βιολογικά περιουσιακά στοιχεία με μακροχρόνιους κύκλους παραγωγής, όπως τα δάση, παρά σε περιουσιακά στοιχεία με μικρότερο κύκλο, όπως οι καλλιέργειες σιταριού. Η θετική υποστήριξη ήταν, συγκεντρωμένη μεταξύ των διαχειριστών από οργανισμούς του δημόσιου τομέα με περιουσιακά στοιχεία ξυλείας, δηλαδή κρατικές και κυβερνητικές υπηρεσίες της επικράτειας. Η μόνη ανησυχία των διαχειριστών ήταν η υποκειμενικότητα των εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ελλείπει ενεργών αγορών για τις ανώριμες φυτείες. Η απουσία ενεργού αγοράς από την οποία θα μπορούσε να προσδιοριστεί μια αγοραία αξία για μια φυτεία, οδηγεί τις οντότητες να είναι λίγο πολύ σε θέση να επιλέξουν οποιαδήποτε μέθοδο αποτίμησης θεωρούν κατάλληλη. Συνεπώς, η αποτυχία του προτεινόμενου προτύπου να διαχειριστεί επαρκώς το θέμα της αποτίμησης θα οδηγήσει σε μια ποικιλία αποτιμήσεων. Το

²⁵ John Herbohn and Kathleen Herbohn (2006), International Accounting Standard (IAS) 41: What Are the Implications for Reporting Forest Assets?

ακόλουθο απόσπασμα από την εισήγηση της North Forest Products (δημόσια εταιρεία) απεικονίζει τη θέση τους:

... προτείνοντας ότι όλες οι μεταβολές στην αποτίμηση καταχωρούνται στα αποτελέσματα, θα ήταν απαράδεκτο για διάφορους λόγους, αλλά κυρίως λόγω της μεταβλητότητας που προκύπτει από υποκειμενικές οικονομικές παραδοχές [συναλλαγματικές ισοτιμίες, προεξόφληση επιτόκια προεξόφλησης και μελλοντικές τιμές πώλησης], τα κέρδη ή οι ζημιές που καταχωρούνται στα αποτελέσματα να είναι μη πραγματοποιημένα. Αυτό συνεπάγεται ότι τα μερίσματα που είναι διαθέσιμα προς διανομή μπορούν να καταβληθούν πολύ νωρίτερα από τις οποιεσδήποτε ταμειακές ροές που μπορούν να αποκτηθούν από τη συγκομιδή του δάσους .

Συνοπτικά, οι αρχικές αντιδράσεις στο AASB 1037 των αυστραλιανών οντοτήτων που υποβάλλουν εκθέσεις με σημαντικές συμμετοχές σε περιουσιακά στοιχεία ξυλείας, ιδίως κυβερνητικές υπηρεσίες, υποδηλώνουν ότι οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 41 είναι λιγότερο αμφιλεγόμενες από ότι για άλλα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Το ζήτημα που τέθηκαν από τους διαχειριστές των δημόσιων επιχειρήσεων επικεντρώθηκαν στη συμπερίληψη των μη πραγματοποιηθέντων κερδών ή ζημιών στα έσοδα, ενώ η διαθεσιμότητα επιλογών επιμέτρησης απασχόλησε τα στελέχη των οργανισμών του δημόσιου τομέα.

4.14 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΑΝΑΒΑΘΜΙΣΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Κλείνοντας ,πολλά άρθρα στην παγκοσμίως ασχολήθηκαν με προτάσεις και τρόπους αναβάθμισης του ΔΛΠ 41 ,το οποίο κοινώς είναι πολύ σημαντικό για την παγκόσμια οικονομία . Έρευνας όπως αυτή των Elad & Herbohn, 2011- PWC, 2011 και 2009 ασχολήθηκαν με την αξιολόγηση του αντίκτυπου του πρότυπου . Εντόπισαν αρκετά από τα προβλήματα που αναφέρονται στο προηγούμενο κεφάλαιο όπως η έλλειψη συγκρισιμότητας των γνωστοποιήσεων , η υπέροχη του κόστους μέτρησης και αναφοράς των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία έναντι των ωφελειών όπως και η μεταβλητότητα των κερδών . Οι ερευνητές υποστηρίζουν ότι το IASB πρέπει να επανεξετάσει το ΔΛΠ 41. Οι Elad & Herbohn στην μελέτη τους ανέπτυξαν έναν κατάλογο ελέγχου των γνωστοποιήσεων που προβλέπονται από το ΔΛΠ 41 και σε κάθε επιχείρηση αποδόθηκε βαθμολογία με βάση το ποσοστό των γνωστοποιημένων στοιχείων. Σε γενικές γραμμές, οι επιχειρήσεις έχουν διαφορετικά επίπεδα διαφάνειας όσον αφορά γνωστοποίηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και συνήθως δεν συζητούν τις παραδοχές εύλογης αποτίμησης, οπότε υπάρχει

ευκαιρία για περαιτέρω βελτίωση²⁶. Η PWC (2011) έχει συστήσει διάφορες πρακτικές στον τομέα αυτό, και συγκεκριμένα: να παρουσιάζονται οι βασικές παραδοχές αποτίμησης όπως για παράδειγμα, τα σχέδια δασών και συγκομιδής και η πολυπλοκότητα της δομής του περιουσιακού στοιχείου και να συζητούνται οι αναμενόμενες μελλοντικές τιμές και το κόστος για την καλύτερη κατανόηση της αποτίμησης που υιοθετείται θα παρέχεται ανάλυση ευαισθησίας που σχετίζεται με κάθε παραδοχή στάθμισης που χρησιμοποιείται στην αποτίμηση και επηρεάζει την αξία σε περίπτωση αλλαγής. Για παράδειγμα, προεξοφλητικό επιτόκιο, τιμές, κόστος και ανάπτυξη.

Συνιστάται ,επίσης η διεξαγωγή μιας σειράς εκπαιδευτικών σεμιναρίων για τη λογιστική της γεωργίας που θα πρέπει να παρέχεται σε αγρότες, ιδιοκτήτες και γεωργικές εκμεταλλεύσεις, από τις τοπικές και εθνικές αρχές, όπως το Υπουργείο Γεωργίας της χώρας, η τοπική αυτοδιοίκηση σε επίπεδο δήμου. Συγκεκριμένα, κτηνοτρόφοι όλων των κατηγοριών ,ακόμα και μικρής κλίμακας μεγέθους χρειάζονται εκπαιδευτικά σεμινάρια σχετικά με την τήρηση αρχείων και βασική λογιστική. Οι οργανώσεις βοοειδών και οι ομοσπονδίες μπορούν επίσης να βοηθήσουν στην καθιέρωση τυποποιημένων πρακτικών σε σχέση με τη λογιστική για τη γεωργία και θα πρέπει να διαδώσουν την ευαισθητοποίηση σχετικά με τη σημασία του προτύπου μεταξύ των γεωργών, των διαχειριστών και των ιδιοκτητών. Αυτές θα πρέπει να έχουν πλήρη γνώση για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και τις δραστηριότητες που σχετίζονται με τη λογιστική τους, δεδομένου ότι οι δραστηριότητές τους περιλαμβάνουν βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που χρησιμεύουν ως μακροπρόθεσμες επενδύσεις που χρειάζονται χρόνο για να ανακτηθούν. Αυτό θα μπορούσε να είναι να γίνει με τη διευκόλυνση των λογιστών τους καθώς και των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών τους συνεργασία με το ινστιτούτο ορκωτών λογιστών της εκάστοτε επικρατείας .Επιπλέον, η επανεξέταση των διατάξεων του προτύπου θα πρέπει να γίνει από διάφορους λογιστικούς φορείς, όπως το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς²⁷.

²⁶ Maria Ionela , Sorana Mihaela, Carmen Giorgiana (2014), Bearer plants : Stakeholder’s view on the appropriate measurement model

²⁷ Gonçalves and Patrícia Lopes (2013) ,Firm-specific determinants of agricultural financial reporting

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η παρούσα εργασία ανέλυσε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 – Γεωργία . Τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, έγιναν υποχρεωτικά από το 2006, αρχικά για τις εισηγμένες εταιρείες αλλά και τις θυγατρικές αυτών . Η προαιρετική εφαρμογή των ΔΛΠ , δηλαδή συνίσταται από έναν μικρό αριθμό επιχειρήσεων, οι οποίες είτε έχουν το μέγεθος ώστε να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις των διεθνών λογιστικών προτύπων, είτε είναι συνδεδεμένες με τις εισηγμένες επιχειρήσεις και υποχρεούνται εμμέσως στην εφαρμογή τους. Από την άλλη μεριά , αξίζει να αναφερθεί πως είναι και αρκετές οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες δεν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. . Ειδικά στον τομέα της γεωργίας ,το μεγαλύτερο ποσοστό των επιχειρήσεων αποτελείται από μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις . Γίνεται αντιληπτό πως ο κύριος λόγος που απωθεί τις οντότητες από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π είναι το υψηλό κόστος ,αφού οι εταιρές αυτές είναι αναγκασμένες να προσλάβουν εξειδικευμένο και εκπαιδευμένο προσωπικό ,καθώς επίσης και να κατέχουν συστήματα μηχανογράφησης για την ορθή υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων . Από την άλλη πλευρά , τα πρότυπα προσφέρουν δυνατότητες στους χρηστές των οικονομικών καταστάσεων όπως η ομοιομορφία και η καλύτερη σύγκριση πληροφοριών για όλες τις επιχειρήσεις που συντάσσουν τις καταστάσεις τους βάση αυτών . Η χρησιμοποίηση ενιαίων λογιστικών προτύπων διευκολύνει την παρουσίαση των καταστάσεων ,εξασφαλίζει αξιοπιστία , ακρίβεια και συνέπεια ,γεγονός που ενισχύει την εμπιστοσύνη των χρηστών σε εγχώριο αλλά και διεθνές επίπεδο . Ως συνέπεια , επωφελούνται οι εταιρείες ,η οικονομία καθώς και η κοινωνία γενικότερα .

Πολλοί είναι , όμως , οι οικονομολόγοι και ερευνητές που προβληματίζονται για το κατά πόσο το ΔΛΠ είναι αποτελεσματικά και αναφέρουν τα ποικίλα μειονεκτήματα τους . Στον αγροτικό τομέα συγκεκριμένα , το ΔΛΠ 41 αν και επιφέρει πολλά θετικά στοιχεία ,η πολυπλοκότητα και η ποικιλομορφία των αγροτικών επιχειρήσεων σε συνδυασμό με τις ιδιαιτερότητες του τομέα δυσχεραίνουν πολύ το έργο του πρότυπου και την οργάνωση της λογιστικής από την πλευρά των εταιρειών . Στην ελληνική πραγματικότητα αλλά και

παγκόσμιος στον αγροτικό τομέα με την μορφή των μικρομεσαίων επιχειρήσεων να επικρατεί ,οι αγρότες συναντάνε πολλές και ποικίλες δυσκολίες κατά την καλλιεργητική περίοδο μεγαλύτερης επιτακτηκότητας και αναγκαιότητας από την εφαρμογή των ΔΛΠ . Παρόλα αυτά, δεν σημαίνει ότι τα πρότυπα θα πρέπει να παραγκωνίζονται . Η κοινωνία και οι αρμόδιοι φορείς θα πρέπει να μεριμνήσουν για την ορθότερη και πιο έγκυρη ενημέρωση και εκπαίδευση των αγροτών σε θέματα και ζητήματα λογιστικού χαρακτήρα .

Ο λόγος που διενεργήθηκε η εν λόγω εργασία είναι για να αναδείξει τις πτυχές του Διεθνούς Λογιστικού Πρότυπου 41 και να διευκολύνει την κατανόηση του από τον αναγνώστη . Γίνεται ανάλυση των βασικότερων αντικειμένων που πραγματεύεται το πρότυπο όπως η αναγνώριση ,η αποτίμηση , ο λογιστικός χειρισμός των επιχορηγήσεων ,οι αποσβέσεις και οι γνωστοποιήσεις . Ακόμη , γίνεται αναφορά στους προβληματισμούς και τις ανησυχίες των ερευνητών σχετικά με το πρότυπο . Η αρθρογραφία που χρησιμοποιήθηκε περιλαμβάνει πρόσφατα αλλά και παλαιότερα άρθρα ,που δημοσιεύτηκαν σε χώρες και τον πέντε ηπείρων. Αναλογίζοντας, τις διαφορές στο λογιστικό χειρισμό σχετικά με την γεωργία σε κάθε χώρα πριν την χρήση των προτύπων , οι ερευνητές δεν μπορούν να απαρνηθούν τις θετικές επιδράσεις του πρότυπου ,όπως δεν μπορούν να απαρνηθούν και τις αδυναμίες του .

Όπως προείπαμε βάση της παρούσας εργασίας είναι η ξένη βιβλιογραφία και αρθρογραφία .Συνεπώς , γίνεται μια θεωρητική προσέγγιση του πρότυπου ,γεγονός που αποτελεί περιορισμό για την δυναμική της .

Μελλοντικά θα μπορούσε να διενεργηθεί μια ποσοτική έρευνα αναφορικά με ΔΛΠ 41 . Συγκεκριμένα θα μπορούσε να εξεταστεί κατά πόσο οι αγροτικές επιχειρήσεις τηρούν το συγκεκριμένο πρότυπο ή μια δειγματοληπτική έρευνα με θέμα το κατά πόσο αποτελεσματική θα ήταν η τήρηση του ΔΛΠ 41 από όλους όσους ασχολούνται με το γεωργικό τομέα . Με αυτό το τρόπο θα φανεωνόταν όλα τα θετικά αποτελέσματα που επιφέρει το πρότυπο καθώς και αρκετές από τις αδυναμίες του .Τέλος ,χρήσιμη θα ήταν μια συγκριτική έρευνα του Διεθνές λογιστικό πρότυπου 41 με καθένα από τα προϋπάρχοντα πρότυπα όπως τα FADN ,τα αυστραλιανά ακόμη και τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται στην γεωργία .Έτσι θα γίνει κατανοητό αν μπορεί να υπάρξει ουσιαστική λειτουργικότητα των προτύπων ακόμη και σε μικρομεσαίες επιχειρήσεις και αν τα προβλήματα που αντιμετωπίζει ο κλάδος οφείλονται καθαρά στη φύση και τα χαρακτηριστικά του .

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Yohanes Handoko Aryanto (2011) , Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture .

Adrienne Huffman (2018), Asset use and the relevance of fair value Measurement: evidence from IAS 41.

Gabriela IGNAT , Constantin IATCO (2014), Aspects regarding the international accounting standard I.A.S. 41 – Agriculture .

Maria Ionela , Sorana Mihaela, Carmen Giorgiana (2014), Bearer plants : Stakeholder’s view on the appropriate measurement model

Maria Perinea (2021) ,Comparative study on the recognition and evaluation of biological asset according to national regulations and ias 41 agriculture

Tânix Obispo and Ana Isabel Lopes(2022) , Exploring the value relevance of biological assets and bearer plants: an analysis with IAS 41 Revision

Charles Lead (2010) , Fair value accounting and fair trade: an analysis of the role of International Accounting Standard No. 41 in social conflict

Abullied Z.H and Alberto Quagli (2022) ,Methology for recognition of biological assets’ growth ,national and international perspectives

Hanna Hryshchuk , etc (2022) ,Information systems for cost control of current biological assets of crop production

Muhammad Mustapha Bagudo and Muhammad Yusuf Shuaibu (2021) ,Accounting for biological assets and agriculture produce : Determinants of compliance with IAS 41 disclosures by listed agricultural firms in Nigeria .

Xie, B., Wang, G., Wang, S. (2019) ,Does biological assets affect the firms’ cost of debt Capital? evidence from Chinese listed agriculture firms.

Saverio Bozzolan , Enrico Laghi , Marco Mattei (2016), Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – implications for accounting of bearer plants.

Audrey Wen-hsin Hsu, Sophia Liu, Heibatollah Sami & TingHong Wa (2018) ,IAS 41 and stock price informativeness ,Asia-Pacific journal of Accounting and Economics .

Argilés, J.M. Garcia-Blandon, J. Monllau, T (2011) ,Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets :Predictability of financial information .

John Herbohn and Kathleen Herbohn (2006) , International Accounting Standard (IAS) 41: What Are the Implications for Reporting Forest Assets?

Ocean Monica et. Al (2017) , Practical aspects on the application of international accounting standards 41 –Agriculture .

Dumitru Corina-Graziella et. al (2020) , Theoretical study on the accounting treatment prescribed for biological assets and agricultural products by IAS 41 Agriculture.

Monica Zloty et. Al. (2019) ,Evaluation of the relationship between sustainable development indicators and standardized aspects through IAS 41 .

Florentina Moisescu (2009) ,Accounting of financial aid received for agricultural companies .

Sytnik O. E (2014) , The accounting treatment government subsidies to agricultural organizations :The russian and international accounting rules .

Vakazidis A. ,Athianos S. , Laskaridou K. (2010) The Importance of Information through Accounting Practice in Agricultural Sector-European Data Network.

Hanna D. Miranda et. al ,(2017) , Accounting Practices and International Accounting Standard (IAS)/Philippine Accounting Standard (PAS) 41 Compliance of Cattle Farms: Evidence from the Philippines .

Rute Gonçalves and Patrícia Lopes (2013) ,Firm-specific determinants of agricultural financial reporting .

Rute Gonçalves and Patrícia Lopes (2015) , Accounting in Agriculture: Disclosure practices of listed firms.

Mary Fischer and Treba Marsh (2013)Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance.

Yevheniya Kaliuha and Yuliya Shenderivska (2017),Valuation of Biological Assets as the Element of Accounting Method.

Elena GEORGIEVA (2016) ,Options for reporting of depreciation of fixed biological assets according to IAS 41 Agriculture .

Klychova G.S. et. al(2014) , Organization of Accounting in Fur Farming according to IAS, Mediterranean Journal of Social Sciences

Sarmīte Rozentāle and Maira Ore (2013) ,Evaluation of Biological Assets: Problems and Solutions , Journal of Modern Accounting and Auditing

Maira Ore (2011) Problematic Aspects of Accounting for Biological Assets

Atanasiu Pop (2008) Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture

Rafael Todescato Cavalheiro , Andréia Maria Kremer , Régio Marcio Toesca Gimenes (2017) ,Fair Value for Biological Assets: An Empirical Approach , Mediterranean Journal of Social Sciences

Sava Raluca (2014) , Accounting for biological assets

Yahiya Radhi Saleh and Dr.Ahmed Saad Jari(2022) ,Measurement And Disclosure Of Biological Assets In Accordance With Local Bases And International Standards , Journal of Positive School Psychology

Dorel Mates et. al (2015), BIOLOGICAL ASSETS AND THE AGRICULTURAL PRODUCTS IN THE CONTEXT OF THE IMPLEMENTATION OF THE IAS 41: A CASE STUDY OF THE ROMANIAN AGRO-FOOD SYSTEM

Kamaruzzaman Muhammad (2014) ,A Fair Value Model for Bearer Biological Assets in Promoting Corporate Governance: A Proposal , Journal of Agricultural Studies