

**ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE
DIN MOLDOVA**

Cu titlu de manuscris

C. Z. U.:631.162:657.47.001.76

FRECĂUȚEANU ALEXANDRU

**PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII CONSUMURILOR ȘI CALCULĂRII
COSTULUI PRODUSELOR AGRICOLE ȘI ACTIVELO
BIOLOGICE SUPLIMENTARE**

Specialitatea 08. 00. 12 – Evidența contabilă, controlul și analiza activității economice

**Referat științific
al tezei de doctor habilitat în baza lucrărilor publicate, în științe economice**

CHIȘINĂU – 2004

Teza a fost elaborată la catedra „Evidență contabilă” a Universității Agrare
de Stat din Moldova

Referenți oficiali: **Chireițev Grigore** – d. h. e., prof. univ., Universitatea Agrară
Națională din Ucraina
Linnic Vladimir – d. h. e., prof. univ., Universitatea Economică
Națională din Kiev, Ucraina
Suc Leonid – d. h. e., prof. univ., Universitatea Economiei și
Tehnologiei Transportului din Kiev, Ucraina

Susținerea va avea loc la _____ 2004, ora _____ în ședința Consiliului științific specializat
DH 32. 08.00.12-01 din cadrul Academiei de Studii Economice din Moldova pe adresa: 2005,
or. Chișinău, str. Căpriană, 50, blocul C, et. 2, bir. 210

Referatul și lucrările științifice în baza cărora se susține teza pot fi consultate la biblioteca
Academiei de Studii Economice din Moldova

Referatul științific a fost expediat la „_____” _____2004

Secretar științific
al Consiliului științific
specializat, doctor în economie

Bucur Vasile

Autorul

Frecăuțeanu Alexandru

INTRODUCERE

Actualitatea temei investigate și gradul de studiere a acesteia

Agricultura este una din ramurile de bază ale economiei naționale a Republicii Moldova. Reunind circa 200 mii de subiecți economici, majoritatea covârșitoare a cărora sunt de formă privată, ea asigură crearea unei pătrimi din produsul intern brut și servește drept domeniu de activitate pentru o jumătate din populația ocupată a țării.

Bazele metodologice ale contabilității consumurilor și calculării costului produselor vegetale și animaliere coerente condițiilor relațiilor de piață sunt determinate de **S.N.C. 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”**, pus în aplicare începând cu 1 ianuarie 2001. Bazându-se pe îmbinarea armonioasă a experienței occidentale, a realizărilor gândirii economice autohtone și a tradițiilor locale aprobate experimental (de exemplu, la capitolul planificării și controlului intern), acest standard stabilește principii unice pentru toți subiecții economici privind gruparea și repartizarea consumurilor, estimarea și evidența recoltei, determinarea costului normat și efectiv. Însă implementarea practică ireversibilă a prevederilor actului normativ în cauză se complică pe motivul lipsei comentariilor respective, ceea ce îi impune pe contabili să apeleze la documente de reglementare învechite sau nevalabile în plan juridic, multe dintre care, plus la aceasta, sunt concepute potrivit unor modalități metodice abandonate (cum ar fi prescrierea strictă a tuturor aspectelor contabile, lipsa dreptului de selectare a soluțiilor alternative ș. a.).

Dar nu numai acești factori (importanța majoră a agriculturii, caracterul ei specific și lipsa comentariilor la **S.N.C. 6**) determină actualitatea temei. Printre numeroase alte cauze, care amplifică prioritatea investigațiilor științifice în această direcție, pot fi nominalizate următoarele:

- necesitatea evidențierii rezervelor interne de folosire mai rațională a mijloacelor în scopul stopării (sau măcar încetinirii) creșterii costului produselor de bază și a reducerii ponderii gospodăriilor nerentabile. Astfel, în anul 2002 în comparație cu anul 1998 în ansamblu pe întreprinderile agricole ale Republicii Moldova costul 1 tone de semințe de floarea-soarelui s-a majorat cu 64 %, de legume de câmp – cu 80 %, de rizocarpi industriali – cu 86 %, de porumb pentru boabe – cu 143 %, de spor în masă vie a porcinelor – cu 88%¹ etc.;

- creșterea nejustificată în ultimul timp a numărului de propuneri discutabile (de exemplu, despre calcularea costului produselor consumate cu includerea în componența lui a cheltuielilor de păstrare și transportare până la locul folosirii după destinație în cadrul gospodăriei, despre

¹ Agricultura Republicii Moldova, 2003. – Ch. : Statistica, 2003, p. 111.

determinarea costului în baza conceptului energetic-informațional al activității de muncă a omului ș. a.) și necesitatea dezavuării inconsistenței lor științifice;

- caracterul diametral opus al opiniilor ce țin de subiecte obișnuite ale discuțiilor la temă. Astfel, propunerile la capitolul deschiderii obiectelor de evidență a consumurilor variază de la lucrări distincte (așa-numita direcție maximalistă) până la subdiviziuni de producție în ansamblu (așa-numita direcție minimalistă);

- șarja semantică diferită a categoriilor „consumuri” și „cost” prezentă în publicațiile contemporane de specialitate și utilizarea de către puterea legislativă și cea executivă a terminologiei contabile învechite (preț de cost, cheltuieli de producție ș. a.);

- existența unor sancțiuni financiare drastice pentru ținerea incorectă a evidenței de către subiecții economici, diminuarea consumurilor vizând retribuirea muncii și exagerarea costului efectiv al produselor (inclusiv în sectorul agrar).

Problemele vizând contabilitatea consumurilor și calcularea costului produselor sunt examinate în lucrările unor savanți de notorietate ca B. Needles, H. Anderson, J. Caldwell, Ch. Horngren, G. Foster (S. U. A), A. Golovanov, A. Larionov, M. Pizengoliț (Federația Rusă), G. Chireițev, V. Linnic, L. Suc (Ucraina) etc. În Republica Moldova tema în cauză a servit drept subiect de investigații pentru profesorii M. Carauș, V. Țurcanu, V. Bucur ș. a.

Deși în lucrările autorilor nominalizați au fost soluționate multe întrebări discutabile, totuși condițiile social-economice modificate de gospodărire din ultimii ani generează cerințe noi față de contabilitate în ansamblu și informația despre consumuri sau costuri în particular. Privatizarea terenurilor agricole și a altor mijloace de producție, aplicarea pe scară largă a arendei operaționale și finanțate deopotrivă cu autonomia comercială acordată întreprinderilor condiționează necesitatea reexaminării modalităților tradiționale vizând contabilitatea consumurilor și calcularea costului, comunicării acestora unei maleabilități și operativități sporite în contextul posibilităților enorme oferite gospodăriilor de către implementarea tehnologiilor informaționale. Plus la aceasta, modul de atribuire la consumuri a unor elemente patrimoniale (îngrășăminte, carburanți, uzura mijloacelor de muncă ș. a.) este imperfect și nu ține cont de particularitățile acestora.

Circumstanțele expuse în concordanță cu necesitatea integrării cât mai rapide a țării în comunitatea economică internațională impun cu pregnanță actualitatea elaborării unui model de contabilizare a consumurilor funcțional modern și adaptat la cerințele mecanismului de piață.

Scopul și obiectivele tezei

Scopul tezei constă în examinarea multilaterală a conceptului actual (inclusiv motivarea lui științifică și normativă) vizând evidența consumurilor și calcularea costurilor aferente activității agricole cu depistarea problemelor discutabile sau a experienței avansate a întreprinderilor private agrare și argumentarea direcțiilor prioritare de perfecționare a acestuia în conformitate cu cerințele de bază ale economiei de piață.

Pentru realizarea scopului pus autorul în lucrările sale și-a propus să rezolve următoarele obiective științifice:

- estimarea critică a suportului metodologic existent și curenților științifice principale la capitolul evidenței consumurilor și calculării costurilor prin prisma corespunderii acestora normelor internaționale acceptate și posibilităților imense oferite de reforma sistemului contabil din Republica Moldova;

- elaborarea metodelor optime de contabilizare a consumurilor aferente direcțiilor principale de intensificare a producției agricole (mecanizarea, irigarea și chimizarea) cu antrenarea procedeelelor specifice folosite de științele agrare aplicative;

- argumentarea criteriilor de selectare a obiectelor de evidență, obiectelor de calculație și bazelor de repartizare a consumurilor comune în funcție de dotarea întreprinderilor și particularitățile transformării orientate a unor sau altor active biologice;

- fundamentarea necesității de optimizare a politicii de amortizare a mijloacelor fixe productive cu înlăturarea concomitentă a discordanțelor dintre normele contabilității și legislației fiscale în vigoare;

- perfecționarea metodelor de calculare a costului produselor agricole și a activelor biologice suplimentare prin valorificarea ocaziilor de localizare a consumurilor directe în funcție de destinația și comportamentul acestora.

Realizarea scopului și a obiectivelor nominalizate va spori utilitatea informației vizând procesul de producție în agricultură, facilitând totodată depistarea rezervelor de economisire a resurselor materiale deficitare.

Noutatea științifică a rezultatelor obținute

Noutatea științifică a lucrării constă în:

- elaborarea unui concept nou vizând evidența consumurilor și calcularea costului produselor agricole și a activelor biologice suplimentare bazat pe interconexiunea cu tehnologiile aplicate, factorii de producție antrenați și locul de utilizare a resurselor;

- dezvăluirea esenței activității agricole și elucidarea impactului acesteia asupra nomenclatorului obiectelor de evidență a consumurilor și de calculație în funcție de particularitățile fitotehniei și ale sectorului zootehnic;

- propunerea unor baze rezonabile de repartizare a consumurilor inalienabile procesului de intensificare a producției agricole, accentul fiind pus pe irigare (în fitotehnie) și pregătirea furajelor pentru nutriție (în sectorul zootehnic);

- optimizarea politicii de contabilitate la capitolul calculării uzurii mijloacelor fixe orientată spre acumularea accelerată a resurselor financiare necesare pentru reproducția simplă a mijloacelor de muncă active;

- evidențierea particularităților de evoluție a bovinelor productive adulte cu justificarea necesității calculării uzurii prin metoda de producție și atribuirii acesteia la consumurile curente ale subramurii;

- modificarea procedurii de raportare a valorii îngrășămintelor la culturi concrete din asolament axată pe durata postacțiunii fertilizanților și recunoașterea cotei valorii acestor îngrășăminte drept cheltuieli anticipate pe termen lung cu constatarea ulterioară drept cheltuieli anticipate curente, iar apoi drept consumuri;

- perfecționarea evidenței consumurilor la întreținerea parcului de mașini și tractoare cu excluderea părții decisive a acestuia din componența activităților auxiliare și reconsiderarea principiilor de repartizare a valorii lucrărilor executate pe obiectele producției de bază;

- determinarea costului produselor agricole și activelor biologice suplimentare în funcție de particularitățile cultivării plantelor sau îngrijirii efectivului de animale cu utilizarea unor metode noi de repartizare a consumurilor comune;

- recomandarea unor amendamente la **Codul fiscal** al Republicii Moldova menite să sporească rolul contabilității prin recunoașterea deplină a consumurilor suportate și argumentarea lor științifică în calitate de deduceri.

Suportul metodologic și teoretico-științific

Drept suport în cauză al investigațiilor autorului au servit convențiile fundamentale ale contabilității (continuitatea activității, permanența metodelor și specializarea exercițiilor) în corelație cu principiile prudenței, priorității conținutului asupra formei și esențialității, precum și normele de bază ale **Legii contabilității**, prevederile **S.N.C. 1 “Politica de contabilitate”** și **S.N.C. 6 “Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”**.

Printre metodele concrete de cercetări a prevalat metoda monografică, cu concursul căreia a fost examinat constructiv un cerc vast de surse bibliografice ale autorilor autohtoni, români, ruși și ucraineni (în original), americani și englezi (în traducere). Prin aceeași prismă a fost studiată și starea reală de lucruri din societățile cu răspundere limitată, cooperativele agricole de întreprinzător și alte formațiuni agrare private, depistându-se totodată, prin metoda de comparare, lacunele existente la capitolul evidenței consumurilor, derogările de la cerințele în vigoare și rezervele posibile de ameliorare.

În afară de aceasta, în procesul prelucrării bazei empirice, s-a recurs la metodele de analiză și sinteză, inducție și deducție, observare și selectare etc. Fiind aplicate în strânsă interconexiune și în funcție de circumstanțe concrete, metodele nominalizate au contribuit la evaluarea obiectivă a evenimentelor în concordanță deplină cu esența lor economică.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a lucrării

Importanța lucrării constă în elaborarea unui concept nou de contabilizare a consumurilor și calculare a costurilor aferente activității agricole implementarea căruia va permite:

- elucidarea mai autentică a aportului factorilor materiali de producție (tehnica agricolă, îngrășăminte, furaje ș. a.) la crearea noilor valori de consum și dirijarea eficientă a acestuia prin intermediul unor relații funcționale previzibile și argumentate;
- folosirea unor nomenclatoare ale articolelor de consumuri adecvate tehnologiilor aplicate și capabile să faciliteze evaluarea impactului uman asupra rezultatelor înregistrate de subdiviziuni și întreprinderi în ansamblu;
- normalizarea obiectelor de evidență și a obiectelor de calculație cu ajustarea acestora la centrele de formare a consumurilor delimitate în timp, spațiu și după destinație;
- accelerarea acumulării surselor necesare pentru renovarea parcului de mașini și tractoare datorită utilizării unor coeficienți majorați (2,5 sau 3) de calculare a uzurii prin metoda soldului degresiv;

- repartizarea mai argumentată a consumurilor indirecte de producție prin delimitarea sumelor aferente întreținerii depozitelor din subdiviziuni și decontarea lor pe direcțiile de ieșiri ale stocurilor în dependență de masa acestora și durata păstrării;
- reconsiderarea metodelor de atribuire la obiectele de evidență a lucrărilor mecanizate, a consumurilor repartizabile de irigare și a valorii îngrășămintelor, pornind de la tangența acestora cu factori relevanți și discreți;
- determinarea costului real al produșilor în subramura bovinelor pentru lapte cu localizarea consumurilor aferente repaosului mamar sau în funcție de furajele consumate la constituirea masei vii a activelor biologice suplimentare;
- estimarea autentică a tineretului de prăsilă și a exemplarelor nefavorabile reproducției prin aplicarea metodei valorice de repartizare a consumurilor comune aferente creșterii;
- sporirea eficienței și oportunității deciziilor manageriale adoptate în baza informațiilor restructurate vizând consumurile și costurile din întreprinderile agricole.

Aprobarea rezultatelor

Rezultatele cercetărilor științifice ale autorului sunt expuse în 13 manuale, monografii și ghiduri aplicativ-didactice cu un volum de 165,4 coli de autor, 10 articole în reviste științifice cu recenzenti din orașul Moscova și municipiul Chișinău, 11 articole în culegeri de lucrări științifice de profil și teze la simpozioane. Volumul total al lucrărilor la tema tezei constituie 175,1 coli de autor.

Argumentele și avantajele principale ale rezultatelor obținute au fost prezentate și aprobate la 12 conferințe, simpozioane sau foruri științifice internaționale de specialitate, dintre care:

- simpozionul internațional “Știința și studiile superioare agricole: realizări și perspective” (Universitatea Agrară de Stat din Moldova, 1993);
- simpozionul internațional “Management și gestiune în economia de piață”, ediția a 5-a (Universitatea din Craiova, 1994);
- simpozionul internațional “Utilizarea resurselor potențiale ale C.A.I. în condițiile economiei de piață” (Universitatea Agrară de Stat din Moldova, 1995);
- conferința internațională “Globalizarea internațională și influența ei asupra dezvoltării evidenței contabile” (Universitatea Tehnologică de Stat din Jitomir, 2003);
- simpozionul internațional „70 ani ai Universității Agrare de Stat din Moldova” (Chișinău, 2003).

O parte din materialele investigațiilor au fost folosite de competitor în anul 1998 la cursurile de recalificare a contabililor întreprinderilor agricole din Republica Moldova cu scopul aplicării mai eficiente a noului plan de conturi și a standardelor naționale de contabilitate.

Direcțiile de perfecționare a evidenței, argumentate în procesul investigațiilor, au servit, de asemenea, ca suport metodologic pentru recomandările vizând contabilitatea consumurilor și calcularea costurilor în sectorul agrar, elaborate de autor în anul 2003 la comanda Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare al Republicii Moldova și propuse pentru aplicare tuturor gospodăriilor indiferent de forma juridică de activitate și tipul de proprietate.

CONȚINUTUL PROBLEMELOR PRINCIPALE ALE INVESTIGAȚIILOR ȘTIINȚIFICE

1. Aspecte generale vizând contabilitatea consumurilor și calcularea costului în agricultură

Obținerea produselor agricole și a activelor biologice suplimentare este legată de folosirea pământului și a unui număr impunător de resurse materiale, de muncă și financiare chemate să contribuie la maxim valorificării posibilităților genetice ale plantelor și animalelor în condițiile dependenței semnificative de factorii pedologici și climaterici. În plan valoric activitatea agricolă este elucidată pe conturi sub formă de consumuri de muncă vie și materializată care, la rândul lor, servesc drept suport pentru determinarea costului.

Dar în pofida importanței evidente, experienței bogate de aplicare practică și a cercului vast de investigații științifice la temă esența categoriilor „consumuri” și „cost” (inclusiv în sectorul agrar) până în prezent nu poate fi considerată ca determinată definitiv și univoc. În mare măsură aceasta se explică prin divergența scopurilor urmărite de unele acte normative sau cercetări speciale, precum și prin diversitatea neobișnuită a caracterului aplicativ al acestor două categorii care în egală măsură sunt folosite în evidență, planificare, analiză și în alte domenii ale activității manageriale.

Astfel, în paragraful 5 al **S.N.C. 3 „Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”** consumurile sunt interpretate ca „...resurse consumate pentru fabricarea produselor... în scopul obținerii unui venit”. Partea inițială a acestei definiții este inconsistentă deoarece:

- în primul rând, consumul resurselor în procesul fabricării are loc, de regulă, în formă naturală (în litri, kilograme, bucăți etc.) , pe când consumurile sunt o noțiune nu numai naturală, dar și valorică;

- în al doilea rând, la capitolul mijloacelor fixe și al resurselor de muncă este mai corect de vorbit nu despre consum, ci despre folosirea lor. Doar participând la procesul de producție, aceste resurse nu se micșorează cantitativ sau numeric, iar forma lor exterioară (naturală) rămâne neschimbată;

- în al treilea rând, mărimea consumurilor într-un șir de cazuri depinde de politica de contabilitate a întreprinderii grație căruia fapt poate să nu coincidă cu cantitatea (sau volumul) resurselor consumate la momentul dat. De exemplu, semințele de lucernă și alte ierburi perene se consumă în natură doar o dată (la însămânțarea terenului), dar în componența consumurilor ele se includ pe parcursul câtorva ani (în funcție de durata planificată de folosire a semănăturilor). De asemenea, poate fi evaluată în mod diferit (prin metodele FIFO, LIFO sau costului mediu ponderat) una și aceeași cantitate consumată de furaje, carburanți și alte stocuri de producție.

În opinia noastră, este discutabilă într-o măsură oarecare și accentuarea scopului consumării resurselor – obținerea venitului. Cert e că venitul se obține la etapa realizării mărfii, pe când consumul productiv de resurse are loc la altă etapă (la etapa fabricării). Cu alte cuvinte, aici persistă o confundare de idei, când noțiunile unei etape a circuitului economic se explică prin consecințele altei etape. În afară de aceasta, trebuie de avut în vedere că nu toate produsele sunt fabricate pentru vânzare și obținerea venitului. De exemplu, o parte din semințe și majoritatea furajelor pot fi folosite pentru necesitățile interne ale gospodăriilor, fără a se materializa direct în formă de marfă.

Pornind de la cele expuse mai sus, consumurile sunt interpretate de autor ca expresia valorică a resurselor consumate sau folosite la fabricarea produselor, mărimea căreia se determină în conformitate cu metodele politicii de contabilitate a întreprinderii. Iar aceste metode, după cum s-a menționat anterior, sunt nu numai variate, dar și extrem de flexibile, modificându-se sub influența factorilor interni și externi.

Necesită perfecționare și unele aspecte ce țin de costul produselor și activelor biologice suplimentare (în primul rând, cu scopul precizării sferei de calculare a acestei categorii și componenței consumurilor incluse în ea). Este cert faptul că costul se determină (cu/sau fără reflectarea în sistemul de conturi) la toate etapele circuitului economic. La prima etapă este vorba despre costul valorilor procurate, la a doua – despre costul produselor obținute la întreprindere, iar la a treia – despre costul producției-marfă realizate. Până la reforma sistemului contabil, implementată în Republica Moldova în anul 1998, fiecare din aceste tipuri ale costului avea denumirea sa care corespundea adecvat cercului de consumuri incluse. Este vorba respectiv despre costul de procurare, costul de producție și costul complet (sau comercial). Actualmente, însă,

termenul „cost” se folosește (mai cu seamă în actele normative) fără adjectivul respectiv, ceea ce duce la incertitudini în sugestii și complică luarea deciziilor manageriale corecte.

În acest context considerăm rațional de indicat în **S.N.C. 6** că standardul în cauză reglementează modul de determinare anume a costului de producție, luând ca bază consumurile ce au loc la etapa a doua (și cea mai responsabilă) a circuitului economic.

Pe de altă parte, este evident că în acest standard costul de producție se examinează de pe pozițiile întreprinderii în ansamblu. Aceasta înseamnă că stocurile și serviciile consumate sunt incluse în componența consumurilor la valoarea efectivă: cele cumpărate – la prețul de procurare cu adăugarea cheltuielilor de transport-aprovizionare, iar cele fabricate sau prestate pe teren – la costul normat (planificat) cu corectarea la suma abaterilor la finele anului. Asemenea indicator al costului se aplică pe larg la planificarea curentă și strategică, la completarea formularelor specializate de gestiune anuală, elaborarea notei explicative și într-un șir de alte cazuri. Însă așa cost este depersonalizat, nu reflectă particularitățile activității anumitor subdiviziuni și nu permite să fie stabilit aportul lor real la rezultatele finale ale întreprinderii. Cu alte cuvinte, asemenea modalitate nu corespunde în totul scopurilor și necesităților contabilității de gestiune, orientată spre localizarea consumurilor și randamentului acestora pe centre de responsabilitate în baza unor dependențe funcționale clare. De exemplu, consumând servicii auto proprii, brigada de câmp în cazul organizării raționale a procesului de producție poate să reducă volumul serviciilor consumate, dar nicidecum nu-i în stare să influențeze asupra costului unitar al traficului de bunuri materiale. De aceea pentru estimarea argumentată a efortului colectivului brigăzii, ar fi logic de inclus serviciile auto în consumurile lui la costul normat (planificat), iar abaterile de la acest indicator (dealtfel, elucidat de asemenea în registrele de evidență analitică) de folosit doar la determinarea costului în ansamblu pe întreprindere.

Astfel, pentru restabilirea principiilor de autogestiune internă și responsabilitate colectivă la nivel de subdiviziuni (adică anume acolo, unde se creează noile valori de consum) se propune de calculat în scopuri manageriale trei tipuri ale costului de producție: de brigadă (sau fermă), de ramură (sau secție) și în ansamblu pe întreprindere (sau de gestiune). Bazându-se pe surse informaționale unice (registre, rapoarte de producție ș. a.) și având un nomenclator comun de articole, acești indicatori ai costului se vor deosebi după mărime. De exemplu, pentru primul indicator al costului unui chintal de cereale pe articolul „Servicii” traficul auto va fi inclus la costul normat (planificat), iar pe articolul „Consumuri indirecte de producție” va fi elucidată doar cota respectivă a consumurilor comune de brigadă. Pentru indicatorul al doilea evaluarea serviciilor va rămâne fără schimbare, iar la consumurile indirecte se va adăuga cota respectivă a consumurilor

comune de ramură. În sfârșit, pentru indicatorul al treilea la articolul „Servicii” suplimentar vor fi atribuite sumele abaterilor aferente traficului de bunuri materiale, iar articolul consumurilor indirecte de producție va rămâne în aceeași componență ca în cazul indicatorului al doilea.

Realizarea acestei propuneri necesită folosirea prețurilor fixe de evidență la stocuri și servicii cu delimitarea abaterilor costului efectiv al resurselor procurate de la prețurile prestabilite pentru subdiviziuni. De menționat că asemenea condiție nu-i prea complicată (mai cu seamă în condițiile tehnologiilor informaționale), era răspândită pe larg în gospodăriile republicii până la începutul anilor 90 ai secolului trecut și nu contravine prevederilor **S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri și materiale”**, deoarece în sistemul de conturi și calculația de gestiune toate resursele consumate se evaluează la cost efectiv.

Însă pentru contabilizarea argumentată a consumurilor și calcularea exactă a costurilor în funcție de nivelul ierarhic din cadrul întreprinderii nu-i suficient doar de stabilit corect conținutul acestor două noțiuni și rolul lor în circuitul economic. La fel de importantă este și interpretarea justă a esenței activității agricole în concordanță cu elementele participante, hotarele de timp și spațiu. Dar anume acest aspect al problemei, de regulă, este neglijat sau subapreciat, generând în fine erori metodologice semnificative.

Actualmente activitatea agricolă este tratată ca un proces de transformare a activelor biologice (adică a plantelor și animalelor) în produse agricole și/sau în active biologice suplimentare. În principiu aceasta este corect, dar vădit insuficient. Asemenea transformări derulează nu numai în întreprinderi sau pe loturile de lângă casă ale populației, dar pretutindeni și permanent: în păduri, bazinele acvatice, sol etc. În conformitate cu legile naturii, aceste procese decurg de la sine, indiferent de dorința și conștiința oamenilor. Procese analogice, după esență și rezultate, au loc și în întreprinderile agricole. Dar aici evoluția plantelor și animalelor derulează, în primul rând, exclusiv în scopul obținerii recoltei într-o cantitate, calitate și sortiment prestabilit, iar, în al doilea rând, sub conducerea și cu participarea nemijlocită a factorului uman. Anume omul, în persoana managerului sau a proprietarului, determină ce plante (grupe de animale) trebuie cultivate (întreținute), prin ce pârghii să se dirijeze creșterea lor (îngrășăminte, sisteme de mașini, stimulenți biologici ș. a.), când și cum de recoltat produsele obținute etc. Prin urmare, maniabilitatea în ansamblu este trăsătura principală prin care activitatea agricolă diferă de procesele naturale din cadrul florei și faunei sau de îndeletnicirile simple sub formă de vânat, colectări de plante medicinale ș. a.

De aceea considerăm oportun să precizăm că activitatea agricolă nu-i pur și simplu o transformare a activelor biologice, ci o transformare dirijată la toate etapele ei care derulează cu

participarea nemijlocită și sub conducerea omului înzestrat cu mijloace respective de producție. Această precizare permite să se stabilească mai corect obiectele de evidență ale fitotehnicii și sectorului zootehnic, limitele spațiale pentru includerea consumurilor în costul produselor obținute etc. De exemplu, fiind evaluată prin prisma maniabilității în ansamblu, colectarea fânului de pe fânețe naturale neînobilate nicidecum nu poate fi considerată domeniu al fitotehnicii, deoarece participarea omului se reduce aici doar la executarea lucrărilor finale (cosit, întoarcere ș. a.), evoluția precedentă a plantelor desfășurându-se de la sine. Din motive identice nu poate fi atribuit sectorului zootehnic nici pescuitul, când acesta nu-i precedat de eforturi umane orientate (de exemplu, la plasarea puietului, nutriția lui suplimentară etc.).

Pentru elucidarea consumurilor aferente obținerii produselor vegetale și animaliere neprovenite din activitatea agricolă poate fi folosit un cont autonom de gradul I (numit, de exemplu, „**Activități suplimentare**”), deschis de întreprinderi pentru necesitățile contabilității de gestiune, dar fără dublarea și denaturarea Planului de conturi în vigoare. Concomitent aici este rațional de sistematizat și consumurile producției industriale care pentru întreprinderile agricole nu reprezintă activitatea de bază și are drept scop folosirea mai eficientă a recoltei obținute.

Una din verigile de bază ale metodologiei evidenței consumurilor de producție este gruparea acestora pe articole, care permit nu numai divizarea resurselor utilizate pe tipuri, destinații și centre de responsabilitate, dar și efectuarea analizei în scopul depistării lacunelor și rezervelor nevalorificate. De menționat că în sectorul agrar, pe măsura evoluției bazei tehnico-materiale și a perfecționării relațiilor de producție, se modificau substanțial și articolele de consumuri (unele se comasau sau se divizau, altele obțineau un conținut economic nou sau suplimentar etc.). Aceasta ne demonstrează destul de elocvent datele tabelului 1 în care sunt prezentate nomenclatoarele articolelor stabilite de principalele acte normative ramurale din ultimii 35 de ani (perioadă istorică suficientă pentru estimarea corectă a tendințelor și rezultatelor acestora).

Din examinarea nomenclatoarelor articolelor de consumuri și a conținutului acestora rezultă următoarele concluzii:

- din 28 de articole (subarticole) doar 4 (“Semințe și material de plantat”, “Îngrășăminte”, “Furaje” și “Alte consumuri”), sau 14 % din numărul lor total, sunt prezente în toate nomenclatoarele și au, de regulă, un conținut stabil și un mod bine întemeiat de includere în costul produselor sau activelor biologice suplimentare. Celelalte articole (în special, destinate elucidării folosirii resurselor de muncă și a mijloacelor fixe) sau au fost supuse unor modificări semnificative, sau, în genere, au fost excluse în legătură cu restructurarea metodologiei de evidență (de exemplu,

articolele cheltuielilor generale pe gospodărie și ale dobânzilor), reducerea rolului lor în condițiile noi de activitate și normalizarea relațiilor financiare dintre subiecții economici și stat. Instabilitatea majorității articolelor de consumuri complică analiza factorială sau comparativă în dinamică, determinarea unor indicatori economici importanți (productivitatea muncii, capacitatea de materiale ș. a.) și depistarea tendințelor de folosire a resurselor disponibile;

- unele articole nu elucidează consumuri caracteristice pentru o ramură (subramură) sau alta, depășesc limitele sferei de producție și nu pot fi influențate de colectivele subdiviziunilor din fitotehnie sau sectorul zootehnic. Plus la aceasta, însuși modul de atribuire a consumurilor la anumite articole are un caracter sofisticat, cu greu se concepe de către contabilii-practicieni și se află în discordanță cu modalitățile acceptate unanim. Astfel, dobânzile plătite (sau calculate pentru plată) aferente creditelor bancare pe termen scurt (acest articol a fost folosit de întreprinderile agricole din Republica Moldova pe parcursul anilor 1992-1997) în prealabil erau acumulate separat pe contul cheltuielilor generale ale gospodăriei, după ce la finele anului se repartizau pe obiectele de evidență ale producției de bază proporțional sumei consumurilor directe. Utilitatea unei asemenea informații (mai cu seamă pe feluri de produse care nu aveau nici o legătură cu creditele folosite și dobânzile respective) era minimă și incompatibilă cu eforturile pentru obținerea ei;

- nu se respectă principiile unice de raportare a consumurilor aferente lucrărilor cu destinație similară la articolele înrudite după conținutul economic. Astfel, consumurile ce țin de pregătirea semințelor, îngrășămintelor și chimicalelor pentru necesități de producție (dezinsectarea, malaxarea, obținerea soluțiilor ș. a.) nu se includ în valoarea stocurilor consumate, sunt considerate drept consumuri tehnologice ale fitotehniei și se elucidează pe mai multe articole după apartenență (“Retribuirea muncii”, “Servicii” ș. a.). Aceleași consumuri, însă aferente pregătirii furajelor pentru nutriție (tocare, opărire, înnobilare cu premixuri etc.), nu se știe din ce cauză se reflectă cu totul altfel – cu reunirea într-un articol comun și majorarea valorii nutrețurilor casate¹. În consecință, indicatorii economici determinați în diferite subramuri devin incomparabili;

- din nomenclatoarele examinate cel mai reușit poate fi considerat nomenclatorul recomandat de **S.N.C. 6**: din componența lui au fost excluse cheltuielile neproductive și diferite pierderi, elementele venitului net al societății sunt delimitate de consumurile tehnologice, a devenit posibilă calcularea indicatorului capacității de materiale etc. Dar și acest nomenclator, după cum va fi arătat în continuare, dispune de anumite rezerve pentru perfecționare.

¹ Пизенгольц М. З., Варава А. П., Васькин Ф. И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Часть 2. – М.: Колос, 1994. – с. 131.

Tabelul 1

**Nomenclatorul articolelor (subarticolelor) de consumuri incluse în costul produselor și activelor
biologice suplimentare din fitotehnie și sectorul zootehnic**

Denumirea articolelor (subarticolelor)	Regulamentul din 13 mai 1969		Regulamentul din 30 decembrie 1985		Recomandările metodice din 9 septembrie 1992		S.N.C. 6 din 15 decembrie 2000	
	fitotehnie	sectorul zootehnic	fitotehnie	sectorul zootehnic	fitotehnie	sectorul zootehnic	fitotehnie	sectorul zootehnic
A	1	2	3	4	5	6	7	8
Consumuri de materiale	-	-	-	-	-	-	+	+
inclusiv:								
semințe și material de plantat	+	-	+	-	+	-	+	+
îngrășăminte	+	-	+	-	+	-	+	-
mijloace de protecție a plantelor și animalelor	-	-	+	+	+	+	+	+
furaje	-	+	-	+	-	+	-	+
alte consumuri de materiale	-	-	-	-	-	-	+	+
Așternut	-	+	-	-	-	-	-	-
Retribuirea muncii	-	-	-	-	+	+	+	+
Contribuții pentru asigurările sociale și asigurarea medicală	-	-	-	-	+	+	+	+
Retribuirea muncii cu contribuții pentru asigurările sociale	+	+	+	+	-	-	-	-
Contribuții pentru fondul unional centralizat de asistență socială a colhoznicilor	+	+	-	-	-	-	-	-

continuarea tabelului 1

A	1	2	3	4	5	6	7	8
Servicii	-	-	+	+	+	+	+	+
Transportul auto	+	+	-	-	-	-	-	-
Lucrări de transport ale tractoarelor	-	+	-	-	-	-	-	-
Aprovizionarea cu apă	-	+	-	-	+	-	-	-
Aprovizionarea cu energie electrică	-	+	-	-	-	-	-	-
Întreținerea mijloacelor fixe	-	-	+	+	+	+	+	+
inclusiv:								
carburanți și lubrifianți	+	-	-	-	+	+	-	-
cote de amortizare	+	+	-	-	+	+	-	-
reparații	+	+	-	-	+	+	-	-
Rate de asigurare	+	+	+	+	-	-	-	-
Cheltuieli generale de producție (iar din 1998 - consumuri indirecte de producție)	+	+	-	-	-	-	+	+
Cheltuieli generale ale gospodăriei	+	+	-	-	-	-	-	-
Consumuri privind organizarea producției și conducerea	-	-	+	+	+	+	-	-
Plăți aferente creditelor	-	-	-	-	+	+	-	-
Pierderi cauzate de pieirea animalelor	-	-	-	+	-	-	-	-
Cheltuieli neproductive	-	-	-	-	+	+	-	-
Alte consumuri	+	+	+	+	+	+	+	+

Notă. Cu simbolul "+" este marcată prezența articolului (subarticolului), iar cu simbolul "-" – lipsa acestuia.

Nu există idei comune la capitolul nomenclatoarelor de articole și între savanți. Din numeroasele modalități propuse cele mai frecvente sunt următoarele:

- abordarea unui nomenclator tipizat universal, chemat să elucideze nu numai trăsăturile de bază ale activității agricole, dar și particularitățile unor subramuri sau produceri specializate;
- reducerea rezonabilă a numărului de articole și apropierea lor de locurile formării nemijlocită a consumurilor;
- interpretarea extensivă a esenței nomenclatorului de articole menită să recupereze majoritatea consumurilor și a cheltuielilor întreprinderii (inclusiv diverse pierderi) și care, de fapt, face uniformă diferența dintre anumite etape ale circuitului economic sau ale sferelor de activitate.

Există, de asemenea, opinia că pe măsura implementării formelor progresive de evidență problema optimizării articolelor de consumuri își pierde actualitatea, iar toate întrebările (inclusiv ce țin de control și analiză) pot fi soluționate exclusiv în baza informațiilor furnizate de corespondența conturilor. Însă, asemenea modalitate deși este acceptată și de unele întreprinderi ce folosesc tehnologii informaționale, pare totuși prematură. Aceasta se explică prin faptul că relațiile contabile, în virtutea specificului anumitor metode de evidență (de exemplu, metodei de tranzit), nu totdeauna relevă autentic esența consumurilor atribuite fitotehniei sau sectorului zootehnic. Astfel, salariul tractoriștilor se include în consumurile unor culturi concrete din creditul contului **812 „Activități auxiliare”**, care la oricare specialist se asociază, mai întâi de toate, cu serviciile activităților auxiliare, dar nicidecum cu retribuirea muncii. Același lucru se întâmplă și cu valoarea carburanților consumați la executarea lucrărilor mecanizate.

Fără a nega în ansamblu valoarea unui sau altui nomenclator de articole, considerăm totuși că în plan metodologic este mult mai importantă nu propunerea unor soluții finite întreprinderilor, ci argumentarea sistemului de criterii (conceptului) capabil să permită subiecților economici să selecteze de sine stătător gruparea optimă de consumuri pentru fiecare din ei. Dar, în literatura de specialitate anume acestui aspect al problemei i se acordă atenție minimă, autorii limitându-se la constatarea existenței problemei sau la modalitățile superficiale vizavi de soluționarea ei.

Ținând cont de experiența țărilor dezvoltate și în corespundere cu scopurile contabilității de gestiune, se propun următoarele criterii de fuzionare a consumurilor în articole aparte:

- importanța relativă (sau esențialitatea). Aceasta înseamnă că sumele evidențiate trebuie să fie destul de semnificative după mărime, iar ponderea lor în structura costului nu poate fi inferioară

unei proporții anumite (de exemplu, 5 %). În caz contrar eforturile, privind sistematizarea acestor consumuri, vor depăși efectul din controlul și analiza lor;

- comunitatea de relații cu volumul produselor obținute. Aceasta înseamnă că modificarea mărimii recoltei trebuie să influențeze (măcar într-o măsură oarecare) sau absolut să nu se răsfrângă asupra mărimii tuturor consumurilor incluse într-un articol sau altul. În primul caz consumurile se consideră variabile, iar în al doilea caz – constante. Grație unei asemenea abordări se amplifică controlul părții mai flexibile a consumurilor și totodată se facilitează implementarea metodei “direct – costing” orientată spre simplificarea calculării costurilor și acoperirea completă sau parțială a consumurilor constante pe seama venitului marginal;

- uniformitatea componenței cu reducerea posibilă a elementelor constitutive și identitatea relațiilor factoriale și rezultative. Aceasta înseamnă că într-un articol aparte pot fi reunite doar consumuri similare sau înrudite după conținut care asigură posibilitatea efectuării unei analize performante în scopul depistării influenței unor parametri concreți asupra formării costului producției. Drept procedee analitice de bază pot servi metodele substituiri în lanț, ale analizei comparative ș. a.;

- apartenența la una și aceeași etapă de evoluție a valorii nou-create. Aceasta înseamnă că consumurile nemijlocite aferente fabricării produselor urmează a fi delimitate de elementele distribuției și redistribuției venitului net al societății (de exemplu, contribuțiile pentru asigurarea socială și medicală, primele de asigurare patrimonială ș. a.) care se includ în costuri cu scopul recuperării garantate pe seama veniturilor obținute din vânzări;

- predispunerea la influența unei verigi organizatorice sau trepte ierarhice a întreprinderii. Aceasta înseamnă că consumurile trebuie reunite în articole, iar apoi și în diverse, prin modelul lor de formare, tipuri de costuri în funcție de faptul ce subiect anume (brigadă, fermă, secție sau serviciu) poate influența și respectiv poate răspunde de mărimea lor. De exemplu, este evident că brigada pomicolă sau ferma de lapte-marfă nu-i capabilă să influențeze asupra diferenței de calculație aferente serviciilor prestate de activitățile auxiliare sau asupra cheltuielilor de transport-aprovizionare vizând stocurile procurate. De aceea nu-i rațional de inclus sumele nominalizate în consumurile subdiviziunilor ca centre de responsabilitate, ci doar în costul produselor determinat la nivel de întreprindere în ansamblu și de indicat în formularele specializate nr. 9 – CAI și nr. 13 - CAI privind activitatea gospodăriilor agricole.

În conformitate cu aceste criterii la capitolul nomenclatorului existent al articolelor de consumuri aferente activității agricole se impun cu pregnanță cel puțin două modificări:

- prima – dezmembrarea articolului „Întreținerea mijloacelor fixe” în părți componente mai omogene (carburanți, uzura și reparația), din care prima parte reprezintă consumuri variabile, iar celelalte două – consumuri fixe;
- a doua – evidențierea într-un articol aparte a plăților pentru arenda operațională a terenurilor agricole cu titlul de cote echivalente de pământ.

Un element important al consumurilor întreprinderilor agricole (care, de altfel, în practică este separat frecvent într-un articol aparte) este uzura mijloacelor fixe chemată, pe de o parte, să asigure transmiterea completă și treptată a valorii uzurabile a activelor pe termen lung produsului nou-creat, iar pe de altă parte, să garanteze acumularea mijloacelor financiare pentru renovarea și modernizarea bazei tehnico-materiale. Ca element al consumurilor uzura influențează asupra mărimii și structurii costurilor, competitivității și rentabilității produselor, determinând prin aceasta disponibilitatea gospodăriilor de a activa în condițiile economiei de piață.

Un aport semnificativ la studierea problemelor ce țin de precizarea conținutului economic, sistematizarea și aplicarea metodelor de calculare a uzurii în scopul armonizării acestora cu normele internaționale de evidență și gestiune aparține profesorului universitar V. Bucur. Elaborările sale în acest domeniu au servit ca suport pentru un șir de manuale, **S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”** și comentariile la acest standard.

Actualmente pentru calcularea uzurii gospodăriile au dreptul de a selecta metoda optimă din următoarele patru variante prevăzute de paragraful 47 al **S.N.C. 16**: metoda casării liniare; proporțional volumului produselor (serviciilor); metoda soldului degresiv; metoda degresivă cu rata decrescătoare¹. Ultimele două metode sunt noi pentru practica autohtonă, iar utilizarea lor oportună asigură avantaje importante pentru prosperarea economiei de piață.

Investigațiile efectuate au demonstrat, însă, că în pofida avantajelor acordare metodele calculării accelerate a uzurii în gospodăriile Republicii Moldova până în prezent nu s-au statornicit. Drept metodă de bază (iar în majoritatea cazurilor și unică) continuă să rămână metoda casării liniare folosită în economia națională din anul 1963. Pe contabilii-practicieni mai mult îi tentează modalitatea simplă de calculare a uzurii decât consecințele ei economice, ceea ce nicidecum nu favorizează implementarea eficientă (neformală) a contabilității de gestiune.

De menționat că în ultimii ani ponderea uzurii în structura consumurilor fitotehniei și sectorului zootehnic s-a micșorat circa de 3 ori (tabelul 2). Pe lângă cauzele subiective expuse mai

¹ În comentariile la **S.N.C. 16** ea este numită metoda sumei numerelor (cumulativă).

sus există și cauze obiective cum ar fi, de exemplu, extinderea preponderentă a arendei operaționale, reducerea numărului de obiecte în consecința casării în masă sau privatizării ilicite etc. Acest fenomen poate fi explicat, de asemenea, prin imperfecțiunea politicii fiscale promovate de stat la acest capitol. Sub pretextul amplificării controlului profitului întreprinderilor și neadmiterii includerii acestuia în consumuri sub formă de uzură **Codul fiscal** în vigoare a impus tuturor producătorilor (inclusiv din sectorul agrar) o metodă de calculare a uzurii vicioasă după consecințe, discutabilă după conținut și stângace după formă, care neglijează complet regulile contabile din domeniu, lezează interesele subiecților economici și, de fapt, împiedică restabilirea potențialului tehnic al agriculturii prin negarea metodelor accelerate de casare a valorii uzurabile.

În opinia noastră, pentru a cointeresa gospodăriile agricole în folosirea metodelor progresive de calculare a uzurii este necesar, în primul rând, de modificat articolele respective ale **Codului fiscal** și de recunoscut oficial ca deduceri sumele consumurilor înregistrate în contabilitatea de gestiune din creditul contului **124 „Uzura mijloacelor fixe”**, iar, în al doilea rând, de permis întreprinderilor în funcție de caz să majoreze coeficientul accelerării de la 2 (după cum prevede paragraful 48 al **Comentariilor privind aplicarea S.N.C. 16**) până la 2,5 sau chiar 3. În cazul acceptării acestei propuneri de către organele abilitate producătorii agricoli vor avea posibilitatea de a casa, în prima jumătate a termenului de exploatare a tehnicii, nu mai puțin de 75 – 80 % din valoarea ei uzurabilă. Iar, după cum demonstrează experiența S.U.A., aceasta este suficient pentru prevenirea deprecierei surselor de reproducere și de renovare oportună a parcului de mașini agricole¹.

Să ilustrăm propunerea făcută printr-un exemplu convențional. Admitem că întreprinderea dispune de o combină pentru recoltarea nutrețurilor cu valoarea inițială 53000 lei și valoarea probabilă rămasă – 1000 lei. Termenul funcționării utile constituie 8 ani. În așa caz rezultatele calculării accelerate a uzurii cu folosirea diferitor coeficienți vor fi următoarele (tabelul 3).

Noțiunea „uzura necalculată în termen”, inclusă de noi în tabelul 3, se folosește pe larg de G. V. Marcova, A. F. Pațcalev și alți economiști din Federația Rusă, care sunt preocupați de probleme analogice. Mărimea ei se determină prin scăderea uzurii calculate în ultimul an în baza procedeuului clasic (adică ca produsul dintre valoarea de bilanț și coeficientul respectiv) din diferența dintre valoarea de bilanț la finele penultimului an și valoarea probabilă rămasă [de exemplu, în rubrica 5 suma 4307 lei = (7075 – 1000) - 1768].

¹ Маркова Г. В. Формирование и использование амортизационного фонда предприятия // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2002. – № 12. – с. 19.

Tabelul 3

**Calculul uzurii combinei pentru recoltarea nutrețurilor prin metoda soldului
degresiv cu aplicarea diferitor coeficienți de accelerare, lei**

Data	Valoarea inițială	Uzura anuală în cazul coeficientului de accelerare			Valoarea de bilanț în cazul coeficientului de accelerare		
		2	2,5	3	2	2,5	3
A	1	2	3	4	5	6	7
La data dării în exploatare	53000	-	-	-	53000	53000	53000
La finele anului:							
1	53000	13250	16562	19875	39750	36438	33125
2	53000	9938	11387	12422	29812	25051	20703
3	53000	7453	7828	7764	22359	17223	12939
4	53000	5590	5382	4852	16769	11841	8087
5	53000	4192	3700	3033	12577	8141	5054
6	53000	3144	2544	1895	3433	5597	3159
7	53000	2358	1749	1185	7075	3848	1974
8	53000	1768	1202	740	5307	2646	1234
Total	x	47693	50354	51766	x	x	x
Uzura necalculată în termen: suma		4307	1646	234			
%		8,3	3,2	0,4			

Datele tabelului 3 confirmă faptul că în prima jumătate a termenului de lucru (adică în perioada, când mijlocul fix este deosebit de util, iar exploatarea lui nu-i costisitoare) folosirea coeficienților majorați de accelerare (adică 2,5 și 3) asigură o cotă mai înaltă de recuperare a valorii obiectului decât metoda permisă oficial. În exemplul examinat aceste cote au constituit respectiv: 79,2 %, 86,4 % și 69,7 %.

În afară de aceasta, propunem să se extindă nomenclatorul oficial al metodelor de calculare a uzurii. Prin aceasta gospodăriile, pornind de la condițiile concrete (nivelul gestionării evidenței, prioritățile politicii investiționale, particularitățile tehnologiei și organizării producerii etc.) ar putea selecta pentru fiecare obiect (sau grup de obiecte de același tip) algoritmul optim cu perfectarea lui în calitate de element al politicii de contabilitate. În acest context merită atenție metoda liniar – degresivă, în cazul căreia la început se determină mărimea degresiei (este vorba despre suma la care în fiecare perioadă ulterioară de gestiune urmează a fi micșorată mărimea uzurii calculate), iar apoi suma uzurii din ultimul, penultimul și toți ceilalți ani în succesiune inversă. De menționat că mărimea degresiei totdeauna trebuie să fie mai mică decât expresia $\frac{2 \times VU}{TFU \times (TFU - 1)}$,

unde VU - valoarea uzurabilă a obiectului, lei;

TFU – termenul funcționării utile, ani.

Dacă degresia va fi acceptată într-o mărime egală sau superioară expresiei indicate mai sus, atunci uzura din ultimul an va deveni nulă sau se va obține cu semnul „minus”. Aceasta este identic cu reducerea duratei calculării uzurii cu unul sau câțiva ani, fapt care nu se permite de către metodologia în vigoare.

Uzura din ultimul an de calcul preconizat pentru exploatarea obiectului se află prin relația

$$UUA = \frac{VU}{TFU} + D \left(1 - \frac{TFU + 1}{2} \right),$$

unde UUA – uzura din ultimul an, lei;

D – degresia, lei.

Suma uzurii din toți ceilalți ani se determină în consecutivitate inversă, adăugând la uzura din anul de calcul precedent mărimea degresiei acceptată în gospodărie pentru obiectul dat.

În tabelul 4 sunt prezentate datele inițiale și rezultatele calculării uzurii unui mijloc fix prin metoda liniar – degresivă. Convențional termenul funcționării obiectului este stabilit pe 5 ani, iar valoarea probabilă rămasă – 6 mii lei. Avantajele metodei recomandate sunt următoarele:

- valoarea de bilanț a obiectului în orice an este inferioară mărimii analogice determinate prin metoda casării liniare;
- mecanismul metodei (totalitatea calculelor) se bazează pe procedeele matematicii aplicative din care cauză este univoc, consecutiv și exclude orice abateri de la regulile acceptate;
- în prima jumătate a termenului de funcționare a obiectului se raportează după destinație mai bine de 2/3 din valoarea uzurabilă, ceea ce favorizează accelerarea restituirii mijloacelor cheltuite pentru investiții capitale și reducerea ritmului de creștere a consumurilor de exploatare pe măsura învechirii mijloacelor fixe.

Tabelul 4

Calculul uzurii mijlocului fix prin metoda liniar – degresivă, lei

La finele anului de calcul	Valoarea inițială	Uzura anuală		Uzura acumulată	Valoarea de bilanț
		algoritmul calculelor	mărimea		
A	1	2	3	4	5
1	120000	33800 + 11000	44800	44800	75200
2	120000	22800 + 11000	33800	78600	41400
3	120000	11800 + 11000	22800	101400	18600
4	120000	800 + 11000	11800	113200	6800
5	120000	conform relației	800	114000	6000

Rezerve substanțiale de ameliorare există și la capitolul evidenței consumurilor indirecte de producție, ponderea cărora în structura costurilor poate atinge proporția de 7-10 % (iar în unele gospodării chiar și mai mult). Unul din centrele de formare a consumurilor nominalizate îl constituie depozitele subdiviziunilor de producție. Evidențierea mijloacelor pentru întreținerea lor în conturi analitice autonome (cum se procedează, de exemplu, în S.R.L. “Plaiul Bârlădean”) facilitează controlul intern și separarea consumurilor variabile de cele constante. Însă această soluție progresivă trebuie să se soldeze și cu precizarea modului de repartizare. Varianta acceptată în prezent se bazează pe raportarea consumurilor la toate obiectele de evidență ale producției de bază, inclusiv culturile și grupele de animale cu care depozitele n-au nici o legătură. Astfel, consumurile depozitului de nutrețuri se repartizează la contul apiculturii, iar încăperilor pentru păstrarea semințelor – la conturile pomiculturii sau viticulturii. Ca urmare, se comit erori semnificative la calcularea costurilor.

În opinia noastră, consumurile aferente depozitelor urmează a fi repartizate aparte, folosind ca bază numărul zilelor de păstrare (durata aflării în stoc) și masa (sau volumul) valorilor materiale ieșite. În evidență acest procedeu metodologic se înregistrează pe creditul contului **813 “Consumuri indirecte de producție”** în contrapartidă cu debitul conturilor **811 “Producția de bază”** (la capitolul îngrășămintelor, nutrețurilor și altor stocuri consumate pentru necesități de producție), **711 “Costul vânzărilor”** (la capitolul producției-marfă vândute) etc. Totodată, pentru implementarea acestei propuneri, este necesar de organizat o evidență mai strictă a prezenței și mișcării valorilor materiale pe seturi, date de intrări și de ieșiri.

În anumite condiții (caracterul sezonier de folosire a depozitelor, modificarea sumelor de întreținere în dinamică ș. a.) consumurile aferente păstrării pot fi repartizate în mărime normată (planificată) cu corectarea la finele anului până la mărimea efectivă. În plan teoretic îi posibilă și altă modalitate de repartizare – proporțional valorii stocurilor ieșite. Cu alte cuvinte, soluții argumentate trebuie să fie cât mai multe, gospodăriile având dreptul s-o aleagă pe cea mai convenabilă și adecvată condițiilor de activitate.

De asemenea, este discutabilă includerea în consumurile indirecte a lipsurilor și pierderilor de produse agricole în limita normelor perisabilității naturale cu repartizarea ulterioară depersonalizată pe numeroase obiecte de evidență. În consecința unei asemenea repartizări ca și în cazul precedent mărimea perisabilității aferentă unor valori (de exemplu, cerealelor) se pomenește inclusă parțial în costul cu totul altor valori (de exemplu, al fructelor sau al sfecei de zahăr). De aceea este rațional ca pierderile biologice din păstrarea produselor vegetale sau animaliere, în limita normelor perisabilității naturale, să fie excluse din consumurile indirecte, iar casarea lor de efectuat nemijlocit din conturile de inventar proporțional cantității pe direcțiile de ieșiri (prelucrare, nutriție ș. a.) ale bunurilor, ținându-se cont de stocul acestora la depozite. Justețea acestei modificări este argumentată și de faptul că sumele în cauză n-au nimic comun cu organizarea, conducerea sau deservirea producției.

De asemenea, necesită perfecționare asigurarea informațională a dirijării calității produselor agricole. Deoarece în majoritatea documentelor lipsește succesiunea indicatorilor calitativi care, plus la aceasta, nu dau o caracteristică integrală și obiectivă a principalelor proprietăți de consum, se propune de implementat niște fișe speciale de control pe etape și seturi în scopul acumulării și sistematizării datelor ce vizează umiditatea, gradul de impurificare, conținutul de grăsime și alți indicatori flexibili. În concordanță cu documentele evidenței operative și contabile aceste fișe vor asigura o supraveghere permanentă a stării produselor muncii, contribuind la evidențierea sectoarelor care necesită consumuri suplimentare sau modificarea tehnologiilor aplicate. În afară de

aceasta, la finele anului sau sezonului odată cu costul produselor în masă fizică este rațional de calculat și costul în raport cu condițiile de bază sau al unui chintal de substanțe utile ce se conțin în recoltă (de exemplu, zahăr în rizocarpi industriali, ulei în semințe de floarea-soarelui etc.). Aceasta va asigura comparabilitatea datelor și o argumentare mai profundă a lucrului analitic și de bugetare.

2. Perfecționarea contabilității consumurilor și calculării costului în fitotehnie

Un factor de producție foarte important pentru fitotehnie este parcul de mașini și tractoare. Dar, în pofida rolului său enorm, modul de evidență a consumurilor și a lucrărilor mecanizate până în prezent nu-i definitivat, ceea ce se confirmă prin paleta de opinii extrem de variată și numeroasele probleme de ordin metodologic și aplicativ ce apar la subiecții economici.

În majoritatea întreprinderilor din Republica Moldova condițiile de funcționare a parcului de mașini și tractoare sunt identice (gradul înalt de uzură a mijloacelor tehnice, nerespectarea sistematică a cerințelor exploatării raționale din cauza insuficienței surselor financiare, utilizarea multor obiecte în baza arendei operaționale etc.). De aceea și principiile de înregistrare, grupare și repartizare a consumurilor aferente lucrărilor mecanizate trebuie să fie unice, asigurând, pe de o parte, comparabilitatea datelor, iar, pe de altă parte, elucidarea particularităților și obiectivelor fiecărei întreprinderi.

Pentru soluționarea argumentată a problemei trebuie clarificate, în primul rând, următoarele probleme:

- ce prezintă parcul de mașini și tractoare prin prisma componenței, funcțiilor exercitate și a apartenenței ramurale;
- care sunt etaloanele optime de generalizare a lucrărilor mecanizate - valorice, fizice sau convenționale;
- ce sens are contabilizarea separată a lucrărilor de transport în fitotehnie și pe ceilalți consumatori (sectorul zootehnic, crearea activelor materiale pe termen lung ș. a.).

Investigațiile efectuate au demonstrat că, deși parcul de mașini și tractoare îi reprezentat, în fond, de verigi organizatorice unice (brigăzi complexe sau detașamente de profil), componența lui este eterogenă și include, de fapt, patru grupe de mijloace fixe cu destinație diferită, după cum urmează:

1. Parcul tractoarelor cu roți sau șenile. Datorită particularităților constructive nici un tractor nu poate efectua de sine stătător vreo lucrare agricolă sau altă misiune de producție. De aceea tractoarele nu pot fi considerate nici ca element constitutiv al fitotehniei, dar nici ca parte

concludentă a activităților auxiliare (după cum prevăd actele normative în vigoare). În funcție de componența agregatelor ele pot executa cele mai variate operații – atât în agricultură, cât și în alte domenii de activitate. Prin urmare, ca element al bazei tehnico-materiale a întreprinderilor agricole tractoarele n-au apartenență ramurală distinctă și sunt, de fapt, mijloace fixe universale. Respectiv și consumurile aferente lor urmează a fi acumulate inițial într-un cont de gestiune suplimentar (de exemplu, contul **815 “Întreținerea și exploatarea tractoarelor”**);

2. Parcul uneltelor, inventarului și mașinilor agricole remorcate sau suspendate. Aceste mijloace de muncă, de asemenea, nu pot fi utilizate de sine stătător, dar numai în cuplu cu o forță de tracțiune oarecare. Însă, spre deosebire de tractoare, ele sunt destinate constructiv pentru executarea, de regulă, doar a unei lucrări. Fără obiectele nominalizate procesul tehnologic în fitotehnie devine imposibil, iar domeniul lor de folosire se reduce numai la această subramură. Prin urmare, deopotrivă cu rețelele de irigare, construcțiile de spalieră sau plantațiile perene pe rod, parcul mijloacelor tehnice suspendate sau remorcate aparține funcțional numai fitotehniei. Respectiv și consumurile aferente întreținerii lui (în special, uzura și reparația) urmează a fi înregistrate nemijlocit în componența producției de bază: pe conturi suplimentare ale consumurilor repartizabile – pentru uneltele folosite la cultivarea mai multor culturi (pluguri, boroane ș. a.) sau nemijlocit pe conturile culturilor respective – pentru uneltele de profil îngust (încărcătoare de sfeclă, mașini pentru recoltarea porumbului etc.);

3. Parcul combinelor autopropulsate. Aceste combine, spre deosebire de grupa precedentă de mijloace tehnice, funcționează în regim autonom și nu necesită cuplare cu vreo forță de tracțiune. Unica lor destinație constă în executarea fazei de încheiere a ciclului tehnologic de cultivare a plantelor. Prin urmare, mijloacele fixe în cauză sunt elemente inseparabile ale fitotehniei, iar consumurile aferente lor urmează a fi elucidate în componența producției de bază;

4. Parcul de șasiuri autopropulsate, remorci, boghiuri și grape. Ele sunt destinate în exclusivitate deservirii de transport a unui cerc larg de consumatori. De aceea, chiar în stare modernizată sau reutilată, aceste obiecte nu pot participa nemijlocit la transformarea orientată a activelor biologice. Prin urmare, deopotrivă cu transportul auto sau cu tracțiune animală parcul mijloacelor tehnice nominalizate se referă la activitățile auxiliare, iar consumurile aferente lui urmează a fi acumulate separat de consumurile fitotehniei.

Astfel, din analiza componenței și funcțiilor parcului de mașini și tractoare rezultă că doar o parte din elementele lui constitutive (grupa a patra) poate fi evaluată ca activitate auxiliară cu menținerea prevederilor în vigoare ale standardului ramural de contabilitate. Însă, partea de bază nu

se referă la activitățile auxiliare, ea reprezentând un domeniu de lucru universal, fără apartenență ramurală pronunțată (ca în cazul primei grupe) sau niște verigi inseparabile ale fitotehnicii (ca în cazul grupelor a doua și a treia). Modificarea contabilității în acest context va contribui la lărgirea cercului de consumuri directe ale producției de bază, reducerea calculelor anevoioase de repartizare la finele anului și, ca urmare, la sporirea preciziei costurilor. Totodată se va obține o concordanță mai armonioasă dintre obiectele de evidență, consumuri și elementele respective ale procesului de producție.

Actualmente toate lucrările mecanizate (inclusiv lucrările de transport) se recalculează în hectare-etalon convenționale. Dar utilitatea contabilă și obiectivitatea acestui indicator sunt discutabile. În primul rând, procedura de stabilire a numărului de hectare convenționale este complicată și anevoioasă. În comparație cu perioada până la 1 ianuarie 1978, când recalcularea se efectua în mod direct (cu aplicarea unor coeficienți unici), în prezent se folosește metoda mediată bazată pe indicatori suplimentari, o parte din care, de asemenea, se determină prin calcule.

În al doilea rând, nu există o dependență funcțională directă dintre numărul de hectare-etalon și consumurile de exploatare a tractoarelor sau randamentul lor efectiv. Astfel, la transportarea mărfurilor pe drumuri de categoria I, la distanța de 5 km, randamentul unui tractor cu roți poate oscila de la 26 tone în cazul mărfurilor de clasa I și efectuarea mecanizată a lucrărilor de încărcare-descărcare până la 4,7 tone în cazul mărfurilor de clasa IV și efectuarea manuală a lucrărilor adiacente. După cum se vede, în condițiile acceptate randamentul tehnicii diferă de 5,5 ori. Se va deosebi vădit și consumul de carburanți din cauza duratei diferite a staționărilor. Cu toate acestea, numărul de hectare-etalon va fi același în ambele cazuri – 4,2.

În sfârșit, ca bază de repartizare a consumurilor hectarele-etalon pot fi substituite cu ușurință de volumul sau valoarea carburanților consumați. Acesta este un indicator mult mai simplu și mai accesibil, iar înregistrarea lui în documentele primare are loc în mod direct.

De asemenea, este necesar de unificat evidența tuturor lucrărilor de transport efectuate cu ajutorul tractoarelor. Esența lor totdeauna este aceeași, ele reprezentând, de fapt, servicii de strămutare a anumitor valori în scopul folosirii lor optime după destinație. De aceea toate consumurile aferente acestor servicii urmează a fi sistematizate în componența activităților auxiliare cu repartizarea ulterioară complexă pe culturi și alți beneficiari, pornind de la numărul de tone-kilometru. Ca urmare, structura costurilor în agricultură va deveni mai argumentată, consecutivă și lesne de analizat. Totodată vor fi evitate unele discordanțe sau contradicții care pot să apară în practică la implementarea dispozițiilor normative ramurale.

O rezervă insuficient valorificată de sporire a volumului produselor vegetale (mai cu seamă în anii cu precipitații atmosferice sub normă) continuă să rămână irigarea terenurilor. Potrivit metodei acceptate (vezi paragraful 51 al **S.N.C. 6**) consumurile aferente irigației (retribuirea muncii personalului de deservire, uzura și reparația instalațiilor de udare etc.) se divizează în două grupe – directe și repartizabile. Primele țin de udarea doar a unei culturi, în contabilitate nu se evidențiază, iar pe măsura perfectării (prelucrării) documentelor se raportează la obiectul de evidență respectiv sub aspectul articolelor de consumuri recomandate pentru fitotehnie (“Retribuirea muncii”, “Întreținerea mijloacelor fixe” ș. a.). Celelalte consumuri țin de udarea câtorva culturi, se acumulează într-un cont analitic distinct și la finele anului se repartizează pe articole proporțional numărului de hectare irigate. Acestea, la rândul său, se determină ca produsul dintre suprafața însămânțată cu culturi irigate și frecvența udărilor indiferent de norma stabilită a udării în m^3/ha . Asemenea modalitate a fost pusă în aplicare încă în anul 1969 și este folosită de întreprinderile agricole nu numai din Republica Moldova, dar și din alte state ale C. S. I.

Modalitatea în cauză este simplă în aplicare, dar are un neajuns semnificativ – nu ține cont de volumul apei efectiv consumată pe culturi. Dacă suprafața irigată și frecvența udărilor la diferite culturi coincid, atunci și numărul de hectare irigate va fi același. În pofida acestui fapt consumul total de apă poate fi diferit datorită diversificării normelor de udare, pornind de la particularitățile dezvoltării unor specii concrete de plante. Este posibilă și altă situație, când numărul de hectare irigate pe culturi diferă, iar volumul apei consumate este același. Și într-un caz și în altul eliminarea normelor de udare din calcule denaturează rezultatele repartizării consumurilor, majorând sau micșorând costul diferitelor feluri de produse obținute pe terenuri irigate.

Să ilustrăm aceasta printr-un exemplu. Admitem că gospodăria irigă două loturi a câte 50 ha fiecare (varianta 1) din care unul este ocupat cu legume, iar altul cu livadă intensivă de meri. Potrivit tehnologiei acceptate și în cazul unor condiții climatice normale legumele urmează a fi udate de 6 ori cu norma de consum al apei de $400 m^3/ha$, iar livada – de 3 ori cu norma de $800 m^3/ha$. În așa caz numărul de hectare irigate la legume va depăși de două ori indicatorul respectiv pentru livadă (300 față de 150), deși consumul total de apă va fi același (câte 120 mii m^3). Dacă, însă, presupunem că cu legume sunt ocupate 25 ha (varianta 2), atunci în cazul invariabilității celorlalte date inițiale baza oficială de repartizare va deveni identică (câte 150 de hectare irigate), cu toate că consumul efectiv de apă se va deosebi (tabelul 5).

Tabelul 5

**Date inițiale pentru repartizarea consumurilor
comune de irigare**

Culturile irigate	Suprafața, ha	Norma de udat, m ³ /ha	Frecvența udărilor	Numărul de hectare irigate	Volumul apei consumate, m ³
A	1	2	3	4	5
Varianta 1					
Legume	50	400	6	300	120000
Livada de meri	50	800	3	150	120000
Total	x	x	x	450	240000
Varianta 2					
Legume	25	400	6	150	60000
Livada de meri	50	800	3	150	120000
Total	x	x	x	300	180000

În continuarea exemplului să admitem că consumurile comune de irigare au constituit: la udatul terenurilor de 100 ha (varianta 1) – 450 mii lei, iar la udatul terenurilor de 75 ha (varianta 2) – 337,5 mii lei. În asemenea caz rezultatele repartizării consumurilor în funcție de debitul efectiv de apă sau indiferent de acesta vor fi următoarele (tabelul 6).

Tabelul 6

Rezultatele repartizării consumurilor comune de irigare prin diferite metode, mii lei

Culturile irigate	Consumuri repartizate proporțional		Devieri (+, -)
	numărului de hectare irigate	volumului consumat de apă	
Legume:			
varianta 1	300,00	225,00	+ 75,00
varianta 2	168,75	112,50	+ 56,25
Livada de meri:			
varianta 1	150,00	225,00	-75,00
varianta 2	168,75	225,00	-56,25
Total consumuri:			
varianta 1	450,00	450,00	-
varianta 2	337,50	337,50	-

După cum rezultă din datele tabelului 6, în condițiile exemplului acceptat repartizarea consumurilor comune de irigare proporțional numărului de hectare irigate (adică independent de volumul apei consumate) în ambele variante generează erori semnificative: în prima – pe seama dublării consumurilor la legume în comparație cu livada în pofida debitului identic de apă, iar în cea de-a doua – pe seama egalării artificiale a mărimii mijloacelor consumate sub ambele culturi în pofida necoincidenței volumului apei debitate.

În condițiile Republicii Moldova nu se folosește debitarea centralizată a apei în gospodării, iar irigarea se efectuează, de obicei, prin captarea acesteia din izvoarele de suprafață locale. În consecință, însuși apa revine, de fapt, întreprinderilor agricole cu titlu gratuit. Taxa percepută de la ele conform anexei 4 la **Legea bugetului de stat pe anul 2004** în mărime de 10 bani pentru fiecare m^3 este destul de mică, se atribuie la cheltuielile perioadei și nu influențează asupra costului produselor. Dar, neavând valoare, volumul apei consumate caracterizează totuși destul de autentic nivelul de consumuri ale întreprinderilor ce țin de debitarea ei la sistemul radicular al plantelor. Cantitatea în cauză corelează direct cu durata și intensivitatea utilizării sistemului de irigare, fiind, prin urmare, proporțională consumurilor aferente întreținerii și exploatării acestuia.

În plan contabil repartizarea consumurilor comune de irigare proporțional cantității de apă este mai simplă decât modalitatea recomandată oficial, fiindcă exclude observările și calculele prealabile. Însă acest procedeu poate fi cu adevărat efectiv doar în cazul înzestrării tuturor gospodăriilor cu instalații de măsurat (contoare de apă) și înregistrarea indicațiilor acestora în documentul sau registrul respectiv.

Pentru gospodăriile care nu-s în stare să procure contoare sau să asigure exploatarea lor normală (este vorba, în special, despre gospodăriile țărănești) poate fi recomandată metoda de repartizare a consumurilor în baza coeficienților de recalculare. Esența acestei metode constă în următoarele. Fiecare întreprindere, pornind de la condițiile concrete de activitate (regimul de irigare, starea serviciului hidrotehnic, setul soiurilor cultivate etc.), aprobă norme proprii (individuale) de udat. Apoi prin împărțirea normei de udat a fiecărei culturi la norma minimă aprobată se determină coeficienții de recalculare. Astfel, dacă normele de udat pentru legume, grâu de toamnă și livadă sunt egale respectiv cu 400, 600 și $800 m^3/ha$, atunci coeficienții de recalculare vor constitui: pentru legume – 1,0 (400 : 400), pentru grâu de toamnă – 1,5 (600 : 400) și pentru livadă – 2,0 (800 : 400). În încheiere, se ia produsul dintre numărul de hectare irigate pe fiecare cultură și coeficientul de recalculare, obținându-se astfel un indicator mai autentic care reflectă influența tuturor factorilor de producție (suprafața irigată, frecvența udărilor și normele de udat). Acest indicator poate fi numit hectare irigate convenționale (sau recalculate). Dacă normele de udat

se respectă necondiționat, această metodă de repartizare a consumurilor asigură același grad de precizie ca și la utilizarea cantității de apă drept bază de calcul. Sugestiile expuse sunt demonstrare convingător de rezultatele calculelor efectuate în baza datelor variantei 1, unde costul 1 hectar irigat convențional a constituit 750 lei (450000 : 600), iar sumele consumurilor repartizate la legume și livadă au coincis (tabelul 7).

Tabelul 7

Repartizarea consumurilor comune de irigare proporțional numărului de hectare irigate convenționale

Culturile irigate	Numărul de hectare irigate	Coeficientul de recalculare	Numărul de hectare irigate convenționale	Consumuri repartizate, mii lei
A	1	2	3	4
Legume	300	1,0	300	225
Livadă de meri	150	2,0	300	225
Total	450	x	600	450

Pe viitor, când sistemele de irigare vor fi revitalizate, iar terenurile ameliorate se vor lărgi, importanța și interesul față de metodele propuse vor spori inevitabil, acestea asigurând calcularea mai corectă a costurilor și determinarea mai exactă a eficienței gestionării suprafețelor irigate.

De asemenea, necesită perfecționare modul de includere a valorii îngrășămintelor în consumurile curente ale fitotehniei. Pe lângă unele caracteristici specifice (dependența utilității de circumstanțele păstrării, pregătirii și încorporării în sol; influența contradictorie asupra calității și volumului recoltei; valorificarea neintegrală a substanțelor active de către culturi independent de timp etc.) îngrășămintele mai diferă de celelalte obiecte de muncă prin faptul că posedă o postacțiune semnificativă, favorizând dezvoltarea plantelor pe parcursul câtorva ani. Astfel, potrivit numeroaselor date experimentale¹ termenul mediu de utilizare a îngrășămintelor de către plante constituie: la potasiu – doi ani, iar la azot și fosfor – trei ani. Aceasta înseamnă că îngrășămintele își transmit valoarea produsului nou–creat nu imediat (ca, de exemplu, carburanții sau semințele), ci treptat, pe parcursul câtorva cicluri de producție. În fiecare din aceste cicluri ele asigură un anumit spor de recoltă, ceea ce, de fapt, este identic unui consum nou de mijloace. Dar deoarece mijloace suplimentare sub formă de îngrășămintă în anii ulterioari (de postacțiune), de fapt, nu se folosesc, iar crearea oricărui produs îi imposibilă fără consumuri materiale respective, rămâne doar de raportat o

¹ Артюшин А. М., Державин Л. М. Краткий справочник по удобрениям. – М. : Колос, 1984. – с. 134.

parte din valoarea îngrășămintelor la cultura a doua și/sau a treia din asolament. Prin urmare, valoarea îngrășămintelor trebuie repartizată pe culturi consecutive din asolament în funcție de proporția postacțiunii stabilită experimental de instituțiile de cercetări științifice din domeniu.

Proporțiile posibile de repartizare a valorii îngrășămintelor pe anii de acțiune și postacțiune sunt prezentate în tabelul 8 și au fost determinate de autor în baza coeficienților medii de valorificare a substanțelor active de către culturi, precum și în baza datelor vizând sporul obținut de recoltă.

În conformitate cu aceasta valoarea îngrășămintelor casate se propune de raportat la cheltuielile anticipate pe termen lung cu deschiderea conturilor analitice pe grupe de îngrășămintă (de azot, de fosfor etc.) și indicarea numărului câmpului, culturii, anului de încorporare, proporțiilor de acțiune și postacțiune. În continuare cu concursul contului intermediar al cheltuielilor anticipate curente sumele în cauză se includ treptat și în părți egale (pentru lunile anului respectiv) în consumurile unei sau altei culturi.

Tabelul 8

Proporțiile recomandate de repartizare a valorii îngrășămintelor la culturile din asolament pe anii de acțiune și postacțiune, %

Anul repartizării	Îngrășămintă organice	Îngrășămintă minerale		
		de azot	de fosfor	de potasiu
A	1	2	3	4
1	30	84	50	73
2	45	8	35	27
3	25	8	15	-
Total	100	100	100	100

Prin urmare, dacă admitem că pe câmpul nr. 3 însămânțat cu porumb (urmat potrivit rotației de floarea-soarelui, iar aceasta, la rândul său, de grâul de toamnă) s-au introdus îngrășămintă fosfatice în sumă de 30 mii lei, atunci în conformitate cu metoda propusă va trebui de efectuat următoarele acțiuni și de întocmit asemenea formule contabile (tabelul 9).

Astfel, după cum rezultă din datele tabelului 9, esența metodei propuse constă în aceea că în costul produselor agricole în anul de gestiune se include doar cota argumentată științific a valorii îngrășămintelor încorporate în sol. Cealaltă cotă valorică corespunzătoare postacțiunii fertilizanților rămâne nerepartizată. În continuare ea este raportată la recolta culturilor următoare în conformitate cu rotația lor în asolament.

**Consecutivitatea raportării la consumuri a valorii îngrășămintelor
în funcție de postacțiunea lor**

Nr. crt.	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			debit	credit
A	1	2	3	4
	Anul întâi			
1.	Casarea îngrășămintelor	30000	141	211
2.	Elucidarea cotei valorii îngrășămintelor corespunzătoare gradului de valorificare a substanțelor active de către porumb (50 %)	15000	251	141
3.	Includerea cotei valorii în consumurile porumbului pe parcursul perioadei de vegetație	15000	811	251
4.	Determinarea cotei valorii îngrășămintelor corespunzătoare postacțiunii lor în anul al doilea (35 %)	10500	251	141
	Anul al doilea			
5.	Includerea treptată a cotei valorii în consumurile florii-soarelui	10500	811	251
6.	Determinarea cotei valorii îngrășămintelor corespunzătoare postacțiunii lor în anul al treilea (15 %)	4500	251	141
	Anul al treilea			
7.	Includerea treptată a cotei valorii în consumurile grâului de toamnă	4500	811	251

Notă. Conturile de gradul I indicate în rubricile 3 și 4 au următoarele denumiri: 141 – Cheltuieli anticipate pe termen lung, 251 - Cheltuieli anticipate curente, 811 – Producția de bază.

La capitolul îngrășămintelor necesită perfecționare nu numai modul de includere a valorii acestora în consumuri, dar și metoda pronosticării curente (pe 1-2 ani) în raport la 1 ha de semănături sau plantații. Principalul neajuns al metodei existente constă în orientarea preponderentă la datele medii efective pe o perioadă oarecare (de exemplu, 2-3 ani) sau normele tipizate și neglijarea procedeele folosite în agrochimie pentru calcularea necesității de fertilizanți.

În opinia noastră, cele mai obiective date la determinarea viitoarelor norme (doze) de îngrășămintă pot fi obținute prin metoda bilanțieră cu ajutorul relației

$$N = \frac{E - ACs}{Ci},$$

unde N – norma încorporării îngrășămintelor la 1 ha, kg de substanță activă;

E – evacuarea substanțelor active cu recolta, kg;

A – conținutul substanțelor active mobile în stratul arabil al solului, kg;

C_s – coeficientul valorificării substanțelor active din sol;

C_i – coeficientul valorificării îngrășămintelor în funcție de acțiune și postacțiune.

Să ilustrăm aceasta printr-un exemplu. Admitem că prin analiză de laborator s-a constatat că în gospodărie într-un kg de sol se conțin 8 mg de fosfor mobil și 5 mg de potasiu. Recolta pronosticată a ovăzului constituie 25 q/ha. Gradul de valorificare din sol este de 0,1 pentru fosfor și 0,3 pentru potasiu, iar din îngrășămintele – respectiv 0,17 și 0,55. La obținerea 1 t de cereale din sol se extrag 13 kg de fosfor și 25 kg de potasiu.

În procesul pronosticării prin metoda propusă la început se determină evacuarea substanțelor active din sol prin recoltă. Pentru fosfor ea va fi 32,5 kg (13 x 2,5), iar pentru potasiu – 62,5 (25 x 2,5). Apoi se află conținutul de fosfor și de potasiu în sol. Acești indicatori vor fi egali respectiv cu $24 \text{ kg} \left(\frac{8 \times 3000000}{1000000} \right)$ și $15 \text{ kg} \left(\frac{5 \times 3000000}{1000000} \right)$. În încheiere, cu ajutorul relației de mai sus se stabilește doza de îngrășămintele la 1 ha care în funcție de condițiile concrete ale gospodăriei va constitui:

- pentru îngrășămintele fosfatice – $177 \text{ kg} \left(\frac{32,5 - (24 \times 0,1)}{0,17} \right)$;
- pentru îngrășămintele de potasiu – $105 \text{ kg} \left(\frac{62,5 - (15 \times 0,3)}{0,55} \right)$.

Consumurile totale pronosticate la capitolul îngrășămintelor se determină prin produsul dintre norma stabilită prin calcul, suprafață și valoarea unitară pe tipuri de fertilizanți.

3. Perfecționarea contabilității consumurilor și calculării costului în sectorul zootehnic

După cum se știe, într-un șir de subramuri ale sectorului zootehnic, prin analogie cu fitotehnia, obținerea recoltei este legată de utilizarea mijloacelor fixe de proveniență biologică (de exemplu, vaci și tauri – în vităritul pentru lapte, oi de prăsilă și berbeci – în ovicultură etc.). Dar spre deosebire de plantațiile de livezi sau vii pe rod uzura animalelor productive adulte nu se calculează, considerându-se că aceasta, în primul rând, va majora semnificativ costul laptelui, a lânii și a altor produse, în al doilea rând, va complica evidența consumurilor, iar în al treilea rând, este inutilă, deoarece valoarea efectivului rebutat se recuperează pe seama veniturilor din vânzări sau sacrificări. Să examinăm în continuare veridicitatea acestor presupuneri, precum și în ce măsură modalitatea existentă corespunde esenței economice și bazelor metodologice de evidență a mijloacelor fixe.

Este unanim acceptat că mijloacele fixe în procesul exploatării se uzează (adică își pierd capacitatea de a-și manifesta din plin calitățile sale utile, pentru care au fost procurate sau ridicate

pe teren). La rândul său sumele uzurii calculate prin diferite metode se includ în consumuri sau cheltuieli, asigurând acumularea treptată a mijloacelor pentru reproducerea simplă a obiectelor ieșite. În legătură cu aceasta apare întrebarea: se uzează oare animalele productive adulte (de exemplu, vacile mulgătoare) și dacă da, apoi când și prin ce se manifestă aceasta în practică ?

Studiul particularităților biologice de dezvoltare a bovinelor¹ a demonstrat că tineretul transferat în cireada de bază (și deci inclus în componența mijloacelor fixe) trece în evoluția sa trei etape:

- prima – ameliorarea calităților animalelor, efectuată în mod natural (fără consumuri suplimentare) și însoțită de sporirea atât a productivității, cât și a masei vii a juncilor (cu 25-30 %) pe seama definitivării scheletului și sistemului muscular. În funcție de rasă etapa dată durează maxim 5-6 lactații. Prin urmare, uzura ca atare (în sensul reducerii capacității de lucru sau a randamentului) aici n-are loc;

- a doua – stabilizarea calităților animalelor adulte constituite definitiv, ceea ce permite de a obține de la ele o cantitate maximă de produse. Această etapă durează circa 3-4 ani. Spre finele ei se amplifică receptivitatea vacilor față de diferite maladii, se reduce rezistența organismului la influența factorilor nefavorabili (curenți de aer, adăpat sau muls inoportun ș. a.), scade gradul de valorificare a furajelor în procesul digestiei etc. Aceasta mărturisește despre începutul îmbătrânirii organismului (adică a uzurii lui fizice). În plan economic acest fapt se asociază cu consumuri suplimentare (în comparație cu prima etapă) aferente tratării, nutriției, profilaxiei ș.a., ceea ce generează inevitabil sporirea costului și reducerea rentabilității;

- a treia – diminuarea continuă a calităților animalelor echivalentă, de fapt, cu îmbătrânirea și uzura lor fizică ascendentă. În funcție de condițiile întreținerii șeptelului această etapă poate dura de 1,5-2 ori mai mult decât prima și a doua luate împreună. Însă produsele obținute de la animalele în vârstă nu-s rentabile din cauza consumurilor sporite și productivității reduse.

Prin urmare, se poate conchide că animalele productive adulte ca și majoritatea mijloacelor fixe sunt supuse uzurii. Însă aceasta decurge într-o formă specifică pentru organismele vii (îmbătrânire) și derulează doar spre sfârșitul primelor două etape de evoluție a animalelor, cunoscute în literatura agricolă sub denumirea de perioada folosirii raționale a efectivului în calitate de mijloace de muncă. De aceea se creează o impresie iluzorie că asemenea uzură în genere nu există, ea fiind amplificată de faptul că animalele sunt rebutate în termenul optim (la finele etapei a

¹ Cu unele devieri aceste particularități se referă la toate speciile de animale.

doua) sau chiar anticipat (când întreprinderile vor să amelioreze componența cirezii de bază după vârstă).

Odată ce animalele productive adulte se uzează acest fenomen trebuie să se materializeze în evidență prin sumele uzurii calculate. Pornind de la prevederile **S.N.C. 16** și particularitățile evoluției animalelor transferate în cireada de bază, se propune următorul mecanism de calculare a uzurii:

- începutul calculării – transferarea tineretului în cireada de bază, ceea ce corespunde momentului primirii mijloacelor fixe în exploatare;

- durata calculării – perioada folosirii raționale a efectivului în calitate de mijloace de muncă, ceea ce pentru majoritatea mijloacelor fixe este identic cu termenul normativ de funcționare utilă. De exemplu, pentru vaci această durată poate constitui 8-10 ani cu norma anuală a uzurii de la 12,5 până la 10 %;

- baza calculării – suma costului efectiv al animalului la începutul anului și a consumurilor corectate vizând creșterea lui de la începutul anului până la momentul transferării cu excluderea valorii cărnii și a altor produse preconizate pentru obținere din sacrificare sau a mărimii venitului preconizat pentru calculare din vânzare. Potrivit terminologiei **S.N.C. 16** aceasta este identică diferenței dintre două valori – de intrare și cea rămasă. Diferența indicată, de regulă, este o mărime pozitivă, deoarece chiar în cazul realizării animalelor rebutate pe direcții mai convenabile prețurile propuse sunt inferioare costului creșterii. De exemplu, în anul 2001 în mediu pe republică potrivit datelor formularelor specializate nr. 7 – CAI și nr. 13 – CAI prețul de comercializare a 1 tone de bovine în masă vie era cu 3 mii lei mai mic decât costul 1 tone de spor în masă vie; la porcine această diferență era de 2,3 mii lei etc.;

- metoda calculării – proporțional volumului produselor sau casării liniare. Prima metodă este mai autentică, deoarece ține cont de productivitatea anuală a animalelor care variază pe ani (iar la vaci, de exemplu, în a doua jumătate a perioadei de folosire rațională ea chiar este mai mare decât în prima). Volumul produselor posibil de obținut (total și aparte pe ani) se determină în baza datelor efective ale întreprinderii pe o perioadă îndelungată sau potrivit normelor argumentate științific elaborate de A.Ș.P. “Tevit”. Cea de-a doua metodă are mai puține tangențe cu modelul obținerii avantajului economic din utilizarea animalelor, în schimb este mai simplă și mai accesibilă.

Să examinăm în continuare justetea argumentelor aduse în literatură în favoarea modului de evidență în vigoare. Într-adevăr, calcularea uzurii animalelor productive adulte ca element inseparabil al costului va condiționa majorarea acestuia. Dar această majorare nu va fi într-atât de

semnificativă, după cum încearcă s-o prezinte unele surse. Astfel, potrivit calculului efectuat în baza datelor din anul 2001 și cu condiția că masa unei vaci rebutate este de 450 kg, iar mulsoarea medie anuală – de 2500 kg, costul 1q de lapte în cazul calculării uzurii va spori de la 174 lei până la 222,6 lei (sau cu 28 %). Dacă, însă, productivitatea anuală va constitui 4000 kg (fapt înregistrat deja în mediu pe republică în anul 1990), creșterea costului va fi și mai mică – doar cu 17 %. Cu alte cuvinte, cu cât îi mai dezvoltat sectorul zootehnic, cu atât mai puțin se resimte calcularea uzurii asupra costului produselor.

Este puțin probabil ca propunerea autorului să complice și însuși evidența consumurilor. Doar metodele calculării uzurii sunt expuse detaliat și accesibil în actele normative și manuale, iar deschiderea borderoului cumulativ respectiv va facilita controlul sumelor calculate în aspect individual. Mai curând pot să crească cheltuielile de muncă la ținerea contabilității. Dar asemenea neajuns este neînsemnat (mai cu seamă la implementarea tehnologiilor informaționale contemporane).

În sfârșit, este neîntemeiat și cel de-al treilea argument – despre recuperarea completă a valorii animalelor pe seama sumelor obținute din rebutare. Doar vânzarea pentru carne a vacilor mulgătoare care au depășit perioada lactației optime niciodată n-a fost rentabilă, căci carnea lor nu-i solicitată, iar după calitate ea este cu mult inferioară produselor din sacrificarea raselor de profil. Despre aceasta mărturisesc și datele aduse anterior vizând prețurile la carne și costul producției creșterii animalelor.

Calcularea uzurii animalelor productive adulte poate genera următoarele avantaje:

- unificarea metodologiei de evidență a mijloacelor fixe de proveniență biologică. E știut doar că uzura cabalinelor de tracțiune, care după rebutare de asemenea sunt realizate pentru carne, se calculează de mult timp, însă raționalitatea acestui fapt nicicând nu s-a contestat;

- acumularea din timp a unei părți de mijloace pentru renovarea planificată a cirezii de bază. În prezent mijloacele de recuperare sunt primite doar o dată, peste mulți ani după includerea tineretului în componența șeptelului adult. Ca urmare, pe parcursul acestei perioade reproducerea simplă practic este imposibilă, iar în cazul pierderii sau răpirii animalelor situația se agravează și mai mult;

- lichidarea sau reducerea pierderilor din rebutare care potrivit **Codului fiscal** în vigoare nu se constată ca deduceri, majorând prin aceasta venitul impozabil și presiunea fiscală asupra întreprinderilor;

- unitatea principiilor de formare a consumurilor și costurilor independent de ramură (sau subramură). Datorită acestui fapt mijloacelor de muncă ca și celorlalte elemente ale forțelor de producție li se asigură o elucidare completă și autentică la capitolul participării în circuitul economic.

Este discutabilă și modalitatea actuală de determinare a costului activelor biologice suplimentare, care, de fapt, reprezintă o condiție indispensabilă a existenței sectorului zootehnic ca ramură a agriculturii. Astfel, în vităritul pentru lapte repartizarea consumurilor între lapte și produși se efectuează în proporție de 9 : 1. Dar investigațiile făcute au demonstrat că asemenea modalitate are neajunsuri semnificative și necesită perfecționare. Aceasta este condiționat de asemenea de cerințele aprofundării lucrului analitic în scopul depistării rezervelor de sporire a eficienței producției.

În cazul coincidenței celorlalte condiții costul produșilor este superior în acele întreprinderi agricole, în care consumurile în raport la o vacă medie anuală sunt mai mari (adică acolo, unde vităritul pentru lapte se gestionează mai intensiv). Pe de altă parte, între indicatorii productivității lactate a vacilor și randamentul de produși nu există vreo dependență funcțională sau de corelație. Dacă cantitatea laptelui muls este direct proporțională volumului și calității furajelor administrate, precum și conținutului de premixuri în rații, apoi numărul produșilor obținuți se determină în exclusivitate de particularitățile fiziologice ale vacilor. Independent de mărimea lactației zilnice sau anuale randamentul produșilor chiar și în cele mai convenabile condiții nu poate depăși 106 capete de la 100 de vaci furajate $[365 : (285 + 60)]^1$.

De asemenea, nu-i nici o legătură între productivitatea lactată a vacilor și masa vie a produșilor fătați. În funcție de rasă viței cântăresc la fătare de la 25 până la 35 kg, pe când lactația anuală poate să varieze de la 2 până la 6 tone. Pornind de la aceasta, considerăm neargumentată tentativa coordonării costului produșilor cu nivelul intensității subramurii (cu regret, dar anume așa stau lucrurile, când la produși se repartizează o proporție strict reglementată a consumurilor repartizabile). De fapt, însă, în practică se constată altă tendință – cu cât este mai înaltă intensivitatea vităritului pentru lapte, cu atât este mai mare suma consumurilor și productivitatea lactată în raport la o vacă, deși randamentul produșilor rămâne relativ stabil. În consecință, din cauza repartizării neargumentate a consumurilor se denaturează costul efectiv atât al laptelui, cât și al produșilor, ceea ce la rândul său complică perfecționarea relațiilor economice reciproce dintre centrele de

¹ Aici 365 înseamnă numărul de zile pe an, 285 – durata în zile a gestației vacilor, iar 60 – durata de asemenea în zile a repaosului mamar.

responsabilitate (subdiviziuni), precum și dintre ferme (sau produceri specializate) și întreprinderea în ansamblu.

Neajunsul indicat se poate lichida, dacă folosim în calcule nu o proporție stabilă, după cum se procedează în prezent, ci un coeficient anumit care să caracterizeze raportul dintre indicatorii costului produșilor și laptelui. De menționat că până în anul 1986 așa și a fost, iar un cap de produși se echivala cu 1,5 q de lapte integral. Dar coeficientul 1,5 nu avea argumentare științifică, sistematic era supus criticii și în fine a fost abandonat.

În opinia noastră, drept coeficient mai obiectiv poate servi produsul dintre două mărimi – câtul raportării consumului de furaje pentru sporul în masă vie la indicatorul respectiv aferent laptelui și cota furajelor în structura costului producției de bază a subramurii (adică a laptelui). Respectiv costul unui cap de produși poate fi determinat prin relația $C_p = C_1 \times CF_s / CF_1 \times CP$,

unde C_p – costul unui cap de produși, lei;

C_1 – costul unui chintal de lapte, lei;

CF_s – consumul efectiv de furaje în raport la un chintal de spor în masă vie a tineretului bovin, q unități nutritive;

CF_1 – consumul efectiv de furaje în raport la un chintal de lapte, q unități nutritive;

CP – cota-parte a furajelor în structura consumurilor vizând întreținerea cirezii de bază pentru lapte.

Astfel, în mediu pe întreprinderile agricole ale republicii potrivit informației la formularul nr. 26 – CAI „Consumul de nutrețuri”¹ pentru obținerea unui chintal de lapte s-au consumat 1,21 q unități nutritive, pentru obținerea unui chintal de spor în masă vie a bovinelor – 10,59 q unități nutritive, iar ponderea furajelor în structura consumurilor pentru întreținerea cirezii de bază a constituit 42 %. În așa caz potrivit relației de mai sus coeficientul de recalculare a costului laptelui în costul unitar al produșilor va fi egal cu 3,68 ($10,59/1,21 \times 0,42$), iar în caz de rotunjire – cu 4. Respectiv și consumurile în raport la un cap de produși în comparație cu metoda în vigoare se va majora circa de 1,4 ori².

Justețea propunerii autorului vizavi de majorarea cotei consumurilor, raportate la costul produșilor prin intermediul coeficientului respectiv de recalculare, se confirmă, de asemenea, prin

¹ Datele se referă la anul 1987, deoarece în continuare asemenea informații au fost excluse din dările de seamă anuale ale întreprinderilor agricole.

² Calculele au fost efectuate potrivit datelor medii pe republică din anul 2000.

rezultatele obținute de unii economiști în procesul investigării problemei analogice. În particular, C. A. Vasilenko în consecința studiului pe scară largă a dependenței de corelație dintre consumurile pentru întreținerea cirezii de bază și randamentul ambelor feluri de valori obținute (adică laptele și produșii) a ajuns la concluzia că un cap de produși fătați în funcție de masa lui vie poate fi echivalat cu 4-6 q de lapte¹.

În același timp implementarea în practică a propunerii făcute poate fi complicată într-o măsură oarecare, în primul rând, de excluderea parțială din anul 1988 a datelor inițiale necesare din formularele specializate privind activitatea întreprinderilor agricole, iar în al doilea rând, de dezicerea neîntemeiată a unor gospodării de la recalcularea consumului efectiv de furaje pe feluri în chintale de unități nutritive. De aceea pentru calcule pot fi folosiți coeficienți zonali unici, elaborați de A. Ș. P. "Tevit" în baza normelor și rațiilor de nutriție argumentate științific care, însă, nu cu mult se vor deosebi de proporția dedusă de competitor.

Costul produșilor poate fi determinat și prin altă modalitate (mai accesibilă și mai simplă) – pornind de la durata repaosului mamar (iar ea constituie de la 1,5 până la 2,5 luni calendaristice) și costul unei zile furajere cu excluderea din consumuri a retribuirii muncii mulgătoarelor și contribuțiilor pentru asigurările sociale. Aceasta este condiționat de faptul că în timpul repaosului mamar vacile nu se mulg. Calculele efectuate au demonstrat că rezultatele obținute vor fi aproximativ aceleași ca și în cazul utilizării coeficientului 4. Iar aceasta mărturisește despre justetea metodelor propuse și gradul mai înalt de precizie a indicatorilor costului laptelui și produșilor, determinați în baza lor.

Este imperfectă din punct de vedere metodologic și modalitatea de calculare a costului masei vii a animalelor la creștere și îngrășat (mai cu seamă în întreprinderile specializate). În prezent evidența consumurilor ce țin de creșterea tineretului se gestionează într-un cont analitic comasat, iar costul masei vii se determină în mod depersonalizat, indiferent de folosirea ulterioară a șeptelului. Cu alte cuvinte, metoda existentă nu elucidează particularitățile tehnologice ale creșterii animalelor de prăsilă, denaturează costul efectivului ieșit și n-are argumentare economică suficientă.

Pe de o parte, procesul tehnologic de creștere a animalelor de prăsilă condiționează un șir de consumuri suplimentare ce țin , de exemplu, de întreținerea personalului auxiliar pentru gestionarea lucrului de prăsilă, majorarea categoriei de salarizare la întreținerea tineretului, sporirea normelor de nutriție, efectuarea bonitării animalelor etc. Consumurile nominalizate au drept scop nu numai

¹ Василенко К. А. Себестоимость продукции в молочном животноводстве // Учет и финансы в колхозах и совхозах. – 1974. – № 11. – с. 14.

mărirea productivității, dar și perfecționarea calităților de rasă ale tineretului, ceea ce în fine duce la scumpirea creșterii.

Pe de altă parte, creșterea animalelor tinere de prăsilă presupune folosirea lor specială diferită. Pornind de la datele estimării potrivit unui complex de semne și particularitățile individuale ale animalelor, se stabilește destinația ulterioară a fiecăruia din ele. Ca rezultat, o parte din șeptel care încă n-a atins vârsta cuvenită, aflându-se din această cauză la etapa producției în curs de execuție, trece în anul următor pentru creșterea până la o limită anumită. Altă parte în calitate de produs finit părăsește etapa creșterii și este repartizată pentru reproducția cirezii de bază în gospodărie sau vânzarea de prăsilă terților. În sfârșit, șeptelul tineretului rămas este rebutat pentru carne, acest procedeu constituind o particularitate inalienabilă a perfecționării calităților de rasă și productive ale animalelor prin metoda selecției și trierii.

În acest context este important de știut costul tineretului folosit pentru completarea cirezii de bază în gospodărie sau vânzarea de prăsilă. Însă depistarea consumurilor respective prin deschiderea unui cont analitic nou este irealizabilă în aspect practic, iar determinarea lor selectivă sau prin metoda de calcul necesită mult timp și se asociază cu numeroase dificultăți.

În opinia noastră, problema poate fi soluționată prin aplicarea metodei valorice de repartizare a consumurilor, esența căreia constă în evaluarea masei vii a tineretului folosit în scopuri de prăsilă și aparte pentru carne potrivit prețurilor medii de realizare cu repartizarea ulterioară a consumurilor proporțional ponderii acestora în mărimea valorică totală.

Să ilustrăm în continuare printr-un exemplu modul de aplicare a metodei propuse (tabelul 10).

Datele din rubrica 3 a tabelului 10 au fost determinate în consecutivitatea următoare:

- costul mediu al unui chintal de masă vie:

$$1495000 : 1150 = 1300,00 \text{ lei};$$

- valoarea șeptelului la finele anului (utilizarea acestor animale în viitor nu-i cunoscută):

$$583 \times 1300,00 = 757900 \text{ lei};$$

- suma consumurilor rămase:

$$1495000 - 757900 = 737100 \text{ lei};$$

- valoarea șeptelului în scopuri de reproducție:

$$(120 + 300) \times 1800 = 756000 \text{ lei};$$

**Date inițiale și calculate vizând estimarea diferențiată a tineretului bovin
de prăsilă folosit în diferite scopuri**

Indicatorii	Efectivul, capete	Masa vie, q	Suma consumurilor, lei
A	1	2	3
Soldul la începutul anului plus toate intrările	400	1150	1495000
Transferări în cireada de bază	30	120	176316
Vânzări de prăsilă (prețul mediu de realizare a constituit 18 lei/kg)	80	300	440784
Vânzări pentru carne (prețul mediu de realizare a constituit 10 lei/kg)	42	147	120000
Soldul la finele anului	248	583	757900
Costul mediu al unui chintal de masă vie	x	x	1300,00
inclusiv:			
pentru prăsilă	x	x	1469,28
pentru carne	x	x	816,33

- valoarea șeptelului rebutat:

$$147 \times 1000 = 147000 \text{ lei};$$

- mărimea valorică totală și ponderea valorilor particulare:

$$756000 + 147000 = 903000 \text{ lei};$$

$$756000 : 903000 \times 100 = 83,72 \%;$$

$$147000 : 903000 \times 100 = 16,28 \%;$$

- consumurile aferente tineretului de prăsilă folosit după destinație, costul unui chintal de masă vie și consumurile particulare pe direcții de ieșire:

$$737100 \times 83,72 : 100 = 617100 \text{ lei};$$

$$617100 : (120 + 300) = 1469,28 \text{ lei};$$

$$1469,28 \times 120 = 176316 \text{ lei};$$

$$1469,28 \times 300 = 440784 \text{ lei};$$

- consumurile aferente tineretului vândut pentru carne și costul unui chintal de masă vie:

$$737100 \times 16,28 : 100 = 120000 \text{ lei};$$

$$120000 : 147 = 816,33 \text{ lei.}$$

Indicatorii determinați prin metoda propusă caracterizează mai amplu formarea costului masei vie în funcție de destinația animalelor și permite de a determina mai precis nivelul eficienței economice a subramurii.

CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

În baza investigațiilor științifice efectuate de competitor la capitolul perfecționării contabilității consumurilor și calculării costului produselor agricole și activelor biologice suplimentare rezultă următoarele concluzii și recomandări:

1. În anul 1998 în consecința implementării reformei contabile care s-a manifestat prin trecerea de la centralizarea rigidă a procesului contabil la îmbinarea rezonabilă a reglementării normative cu autonomia fiecărei întreprinderi la capitolul organizării evidenței în Republica Moldova a fost creat un sistem flexibil de colectare, prelucrare și utilizare a informației la nivel micro și macroeconomic, orientat spre depistarea maximă a avantajelor proprietății private în baza armonizării condițiilor și tradițiilor locale cu normele, principiile și regulile aprobate de comunitatea internațională. Divizarea contabilității în două subsisteme (financiară și de gestiune) cu implementarea concomitentă a standardelor naționale de contabilitate (S.N.C.) și Planului nou de conturi a schimbat calitativ metodologia formării informației, atribuindu-i un caracter științific și complex, a lărgit substanțial posibilitățile agenților economici vizavi de dirijarea eficientă a resurselor, pronosticarea consumurilor și costurilor.

Datorită selectării reușite a modelului contabil, care a întruchipat în sine atât trăsăturile sistemului continental, cât și ale celui anglosaxon, în țară a fost elaborat și implementat unul din cele mai perfecte concepte contabile dintre statele Europei Centrale și de Est, înzestrat cu posibilități funcționale enorme în plan aplicativ și disponibil pentru ameliorarea continuă conform condițiilor extrem de variabile ale economiei de piață. Aceasta se manifestă deosebit de convingător pe exemplul conturilor de consumuri, care, fiind veriga de bază a subsistemului contabilității de gestiune, se înscriu organic în modelul unic al fluxului mijloacelor avansate și constituirii profitului întreprinderilor. Prin aceasta ele diferă convenabil atât de varianta rusă de organizare a evidenței, unde conturile în cauză nu-s separate într-un bloc autonom și elucidează un număr impunător de sume străine după esența procesului de producție, cât și de abordarea română sau franceză, potrivit

căreia conturile de consumuri nu corelează nemijlocit cu subiectele contabilității financiare, întrerupând artificial procesul obiectiv al circuitului economic;

2. Dar în pofida rolului metodologic și organizatoric enorm al standardelor naționale de contabilitate posibilitățile lor (inclusiv la capitolul evidenței consumurilor și calculării costului produselor) se materializează lent, ceea ce se explică prin conservatismul și rămânerea în urmă a bazei legislative, hiperbolizarea de către organele de control a cerințelor **Codului fiscal** în detrimentul intereselor întreprinderilor și prevederilor politicii lor de contabilitate, caracterul discutabil, incert sau chiar contradictoriu al unui șir de dispoziții din actele normative în vigoare. Un exemplu elocvent la acest capitol poate servi dreptul de selectare a metodelor optime de gestionare a evidenței în domeniile care admit diversități de soluții. Astfel, **S.N.C. 1 „Politica de contabilitate”**, permițând întreprinderilor prin paragraful 9 să elaboreze de sine stătător modul de evidență în cazul lipsei acestuia în standardele respective, deja în paragraful următor, de fapt, anulează această permisiune, stabilind că procedura formării politicii de contabilitate constă în alegerea uneia din câteva metode alternative propuse de un act normativ sau altul. Se reflectă negativ și faptul că unele documente de reglementare se limitează doar cu enumerarea metodelor de evidență reciproc substituibile, fără a dezvălui mecanismul elaborării acestora, avantajele și neajunsurile posibile ale fiecărei din ele în condiții concrete de gospodărire. Aceasta amplifică multiplu actualitatea problemei vizând precizarea conținutului unor standarde, armonizarea legislației în vigoare cu normele contabilității financiare și de gestiune, accelerarea elaborării comentariilor privind aplicarea **S.N.C. 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”**;

3. În scopul reglementării optime și argumentării științifice mai profunde a terminologiei contabile la capitolul evidenței consumurilor și calculării costurilor în agricultură se propun următoarele precizări și modificări:

- categoria „**consumuri**” de interpretat nu ca „...resurse consumate pentru fabricarea produselor...”¹, ci ca expresia valorică a resurselor consumate sau folosite în procesul de producție, mărimea căreia se determină în conformitate cu metodele politicii de contabilitate a întreprinderii. Prin aceasta va fi legiferată aplicarea diferitor moduri de includere a unei și aceleiași valori (mijloace fixe, fertilizanți, carburanți ș. a.) în cost în funcție de prioritățile selectate de proprietarii sau managerii subiectului economic;

¹ Vezi paragraful 5 al **S.N.C. 3**.

- categoria „**cost**” nu de folosit în mod solitar, ci în îmbinare cu alți termeni chemați să clarifice domeniul și scopul utilizării, rezervele nevalorificate de reducere absolută sau relativă etc. În această ordine de idei la etapa fabricării ar fi benefică noțiunea costului de producție, la etapa aprovizionării – noțiunea costului de procurare și la etapa desfacerii – noțiunea costului complet (sau comercial). Totodată, în scopuri analitice și pentru determinarea aportului real al anumitor centre de responsabilitate la rezultatele finale ale întreprinderilor, este necesar de prevăzut posibilitatea calculării costului de producție la diferite niveluri de generalizare: 1. - pe brigadă (sau fermă); 2. - pe ramură (sau secție); 3. - pe gospodărie în ansamblu;

- termenul „**activitate agricolă**” nu de utilizat la general, ca un proces de transformare a activelor biologice, ci într-un sens mai îngust și mai concret, subînțelegându-se prin ea o transformare dirijată care derulează cu participarea și sub conducerea factorului uman dotat cu mijloacele respective de producție. Asemenea abordare relevă mai pregnant deosebirile activității agricole de procesele evoluționiste din lumea vegetală sau regnul animal, accentuează caracterul inevitabil al consumurilor ca consecință a folosirii factorilor de producție și creează premise pentru stabilirea mai corectă a obiectelor de evidență din fitotehnie și sectorul zootehnic;

4. Printre direcțiile prioritare și necostisitoare de perfecționare a evidenței consumurilor aferente activității agricole se recomandă următoarele:

- argumentarea de sine stătător a nomenclatorului de articole – acestor piloni de bază pentru analiza și pronosticarea consumurilor – de către subiecții economici în baza unui sistem de criterii clare, univoce și întemeiate. Fiind legiferate prin comentarii sau recomandări, aceste criterii pot fi următoarele: esențialitatea; comunitatea de relații cu volumul produselor obținute; omogenitatea componenței cu minimizarea elementelor constitutive și identitatea relațiilor factoriale și rezultative; apartenența la etape comune de evoluție a valorii nou-create și predispunerea la influența unei verigi organizatorice concrete din cadrul întreprinderii;

- diversificarea politicii de calculare a uzurii mijloacelor fixe productive prin implementarea unor coeficienți majorați de accelerare (de exemplu, 2,5 sau 3), legiferarea metodei liniar-degressive și modificarea **Codului fiscal** în scopul recunoașterii uzurii contabilizate în calitate de deduceri definitive și iremediabile. Asigurând o flexibilitate mai înaltă a sistemului contabil la reperle politicii investiționale a întreprinderilor, aceasta va contribui totodată la prevenirea deprecierei surselor de reproducere și renovarea oportună a parcului de mașini și utilaje agricole;

- dezmembrarea consumurilor indirecte de producție constante în părți omogene după destinație sau proveniență (de exemplu, întreținerea depozitelor, pierderi de produse agricole în

limita normelor perisabilității naturale ș. a.) cu repartizarea lor separată pe obiecte de evidență și direcții de ieșiri.;

5. Perfecționarea contabilității în fitotehnie include următoarele direcții chemate să elucideze mai amplu particularitățile tehnologice ale ramurii și influența principalilor factori de intensificare asupra componenței consumurilor și mărimii costului unitar:

- raportarea valorii îngrășămintelor minerale și organice la consumurile curente pentru o cultură sau alta în funcție de postacțiunea acestora demonstrată experimental de instituțiile de cercetări științifice de profil. Inițial această valoare urmează a fi inclusă în componența cheltuielilor anticipate pe termen lung cu repartizarea treptată ulterioară pe culturile din asolament potrivit unor proporții fixe. Totodată la pronosticarea normelor de încorporare a îngrășămintelor în sol este benefic de condus de metoda bilanțieră folosită cu succes în agrochimie și care permite să se țină cont atât de fertilitatea solului, cât și de mărimea recoltei preconizate pentru obținere;

- substituirea numărului de hectare irigate prin volumul apei debitate pe câmp sau numărul de hectare irigate convenționale la repartizarea consumurilor comune de irigare. Volumul apei poate fi stabilit efectiv în baza indicațiilor contoarelor. Dacă acestea lipsesc, se recurge la indicatorul alternativ, care se determină ca produsul dintre numărul hectarelor irigate și coeficienții individuali de recalculare stabiliți în baza raportului dintre normele de udare;

- înlocuirea indicatorului „hectar-etalon convențional” la repartizarea consumurilor parcului de mașini și tractoare prin indicatorul carburanților utilizați. Ultimul este mai simplu, accesibil și, fapt foarte important, se află în dependență funcțională mai pronunțată cu randamentul efectiv al tractoarelor și consumurile de exploatare a acestora. Totodată consumurile mașinilor și uneltelor agricole, care sunt, de fapt, părți inseparabile ale procesului tehnologic din fitotehnie, urmează a fi excluse din componența activităților auxiliare cu contabilizarea directă pe conturile respective ale producției de bază;

6. Perfecționarea contabilității în sectorul zootehnic poate fi axată pe următoarele direcții orientate spre unificarea evidenței în cadrul activității agricole și repartizarea mai autentică a consumurilor pe grupe de animale în funcție de destinația acestora:

- includerea animalelor adulte cu perioadă îndelungată de folosire (în primul rând, bovinele pentru lapte) în componența mijloacelor fixe uzurabile. Pornind de la particularitățile evoluției șeptelului transferat în cireada de bază, uzura acestuia urmează a fi calculată prin metoda proporțională volumului produselor. Majorarea respectivă a costului laptelui (de la 17 până la 28 %), cu care se soldează această inovație, este invers proporțională productivității anuale a

bovinelor. Pe de altă parte, sporirea consumurilor curente pe seama uzurii calculate se compensează în ansamblu prin reducerea pierderilor din rebutare, nerecunoscute, de altfel, în calitate de deduceri de către **Codul fiscal**;

- calcularea costului produșilor în subramura bovinelor pentru lapte, pornind de la raportul consumului relativ de furaje pentru obținerea producției de bază și a activelor biologice suplimentare. Ca alternativă poate servi metoda bazată pe durata repaosului mammar și costul unei zile furajere diminuat la cota consumurilor directe aferente producerii laptelui. Ambele metode se bazează pe relații funcționale obiective și asigură rezultate asemănătoare, ceea ce confirmă o dată în plus justetea lor economică;

- aplicarea metodei valorice de repartizare a consumurilor comune la calcularea costului masei vii a tineretului de bovine sau porcine folosit în scopuri de reproducție, pentru comercializare sau sacrificare. În linii mari această metodă denotă elocvent esența lucrului de prăsilă privind ameliorarea raselor existente și inevitabilitatea rebutării exemplarelor nereușite;

- contabilizarea consumurilor aferente pregătirii furajelor pentru nutriție (tocare, prelucrare termică, înnobilare cu diferite adaosuri etc.) pe articole distincte, compatibile după denumire cu conținutul economic al consumurilor înregistrate. Ca urmare, se va exclude majorarea exagerată a valorii furajelor casate, asigurându-se totodată principii informaționale unice pentru calcularea indicatorilor economici (productivitatea muncii, capacitatea de materiale ș. a.) în sectorul zootehnic și alte domenii ale activității agricole.

PUBLICAȚII LA TEMA TEZEI

I. MONOGRAFII, MANUALE ȘI GHIDURI APLICATIV-DIDACTICE CU ELEMENTE DE INVESTIGAȚII

1. Фрекэуцяну А. И. Затраты и себестоимость в системе управленческого учета сельскохозяйственных предприятий. – Кишинэу: Издательский центр ГАУМ, 2004. – 10,0 с. а. (monografie)

2. Фрекауцан А. И. Финансовый учет в сельском хозяйстве. Часть 1. – Кишинэу, 2000. – 14 с. а. (manual)

3. Băbălău R., Frecauțan A. Evidența contabilă în unitățile agricole. – Chișinău, 2001. – 15 с. а. (manual)

4. Frecauțan A., Balan I. Evidența contabilă în exploatațiile agricole. – Chișinău: Centrul editorial al UASM, 2002. – 13 с. а. (manual)

5. Munteanu A., Mârzac V., Frecauțan A. Principiile de bază ale contabilității în asociațiile de economii și împrumut ale cetățenilor. – Chișinău: ARC, 2002. – 11 c. a. (manual)

6. Frecauțan A. Evidența producției și realizării în agricultură. – Chișinău: Universitas, 1992. – 13,8 c. a.

7. Frecauțan A., Țapu T., Băbălău R., Mitreanu V. Evidența contabilă în unitățile agricole contemporane. – Chișinău: Tipografia UASM, 1997. – 13,5 c. a.

8. Frecauțan A., Băbălău R. Înregistrarea operațiunilor economice. – Chișinău: Tipografia UASM, 1998. – 20 c. a.

9. Фрекауцан А., Цапу Т., Табер Т. Особенности финансового и управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях согласно требованиям НСБУ 4 и 6. – Chișinău: АСАР, 2001. – 9 с. а.

10. Frecauțan A., Țapu T., Cojocari V. Contabilitatea managerială în agricultură. Consumuri. Partea 1. – Chișinău: Centrul editorial al UASM, 2002. – 6,8 c. a.

11. Frecauțan A., Țapu T., Cojocari V. Contabilitatea managerială în agricultură. Consumuri. Partea 2. – Chișinău: Centrul editorial al UASM, 2002. – 10 c. a.

12. Фрекауцан А. И. Системный учет качества продукции в сельском хозяйстве. – Кишинев: Картя Молдовеняскэ, 1988. – 9,6 с. а.

13. Фрекауцан А. И., Пшениченко А. С. Практические советы по учету в сельском хозяйстве. – Кишинев: Картя Молдовеняскэ, 1991. – 19,7 с. а.

II. LUCRĂRI PUBLICATE ÎN REVISTE ȘTIINȚIFICE CU RECENZENȚI

14. Фрекауцан А. И., Гуцу Д. С., Малай А. А. Об учете продукции с молодых многолетних насаждений // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – М., 1983. – № 7. – 0,25 с. а.

15. Фрекауцан А. И., Малай А. А. Изменить порядок учета сахарной свеклы // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – М., 1988. – № 4. – 0,4 с. а.

16. Фрекауцан А. И. Об обобщенной оценке качества продукции // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – М., 1989. – № 10. – 0,3 с. а.

17. Фрекауцан А. И., Пшениченко А. С. Совершенствование учета качества сельскохозяйственных работ // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – М., 1990. – № 5. – 0,6 с. а.

18. Фрекауцан А. И., Пшениченко А. С. Обеспечение информацией о качестве сельскохозяйственной продукции // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – М., 1990. – № 12. – 0,8 с. а.

19. Фрекауцан А. И., Бэбэлэу Р. Г., Яшан В. И. Состояние и возможные пути совершенствования (развития) учета в Республике Молдова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – М., 1996. – № 4. – 0,8 с. а.

20. Фрекауцан А., Бэбэлэу Р. Учет в крестьянских хозяйствах Молдовы // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – М., 1997.– № 11. – 0,6 с. а.

21. Фрекауцан А., Бэбэлэу Р., Табер Т. Реформа бухгалтерского учета в Республике Молдова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – М., 2001. – № 8. – 0,4 с. а.

22. Frecauțan A. Contabilitatea consumurilor și calcularea costului produselor agricole // Contabilitate și audit. – 2000. – nr. 11. – 1,3 с. а.

23. Frecauțan A. Contabilitatea consumurilor și calcularea costului produselor agricole // Contabilitate și audit – 2001. – nr. 1. – 1,4 с. а.

III. ARTICOLE PUBLICATE ÎN CULEGERI DE LUCRĂRI ȘTIINȚIFICE DE PROFIL, RECOMANDATE DE SENATUL UNIVERSITAR, ȘI TEZE, PREZENTATE LA SIMPOZIOANE SAU CONFERINȚE ȘTIINȚIFICE

24. Frecauțan A. Organizarea evidenței în gospodăriile țărănești (de fermier) // Simpozion științific internațional. - Chișinău, 1993. – 0,1 с. а.

25. Frecauțan A. Problemele și perspectivele contabilității agrare în Republica Moldova // Simpozion științific internațional. - Craiova, 1994. – 0,1 с. а.

26. Frecauțan A., Băbălău R., Iașan V. Calcularea uzurii mijloacelor fixe în condițiile hiperinflației // Simpozion științific internațional.– Chișinău, 1995. – 0,15 с. а.

27. Frecauțan A., Băbălău R., Iașan V. Prognozarea cheltuielilor manageriale în gospodăriile țărănești // Simpozion științific internațional. – Chișinău, 1995. – 0,15 с. а.

28. Frecauțan A., Todorov L., Spânu I. Organizarea contabilității simplificate în gospodăriile țărănești // Simpozion științific internațional. – Chișinău, 1995. – 0,15 с. а.

29. Frecauțan A., Băbălău R., Iașan V. Evidența cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor financiare în condițiile relațiilor de piață // Lucrări științifice ale UASM. Volumul 4. – Chișinău, 1996. – 0,2 с. а.

30. Frecauțan A., Băbălău R., Iașan V. Cu privire la politica contabilă a subiecților economici din complexul agroindustrial // Lucrări științifice ale UASM. Volumul 4. – Chișinău, 1996. – 0,15 c. a.

31. Frecauțan A., Băbălău R. Contabilitatea gospodăriilor țărănești (de fermier) // Lucrări științifice ale UASM. Volumul 6. – Chișinău, 1998. – 1 c. a.

32. Frecauțan A., Balan I. Automatizarea contabilității de gestiune: necesitatea și problemele principale la implementarea ei // Lucrări științifice ale UASM. Volumul 9. – Chișinău, 2001. – 0,2 c. a.

33. Frecauțan A. Contabilitatea consumurilor în secțiile de preparare a nutrețurilor // Materialele simpozionului științific internațional „70 ani ai Universității Agrare de Stat din Moldova”. – Chișinău, 2003. – 0,15 c. a.

34. Frecauțan A. Bazele metodologice ale evidenței consumurilor în agricultură // Lucrări științifice ale UASM. Volumul 11. – Chișinău, 2003. – 0,5 c. a.

ADNOTARE

la teza pentru conferirea titlului științific de doctor habilitat în științe economice cu tema „Perfecționarea contabilității consumurilor și calculării costului produselor agricole și activelor biologice suplimentare”

În teză în formă de referat științific este examinat un cerc vast de probleme actuale ce țin de perfecționarea evidenței consumurilor, calculării costului produselor și activelor biologice suplimentare în întreprinderile agricole private și publice cu diferite forme juridice de activitate din Republica Moldova.

În procesul investigațiilor drept puncte de reper au servit convențiile fundamentale ale contabilității în corelație cu principiile prudenței, priorității esenței asupra aparenței și esențialității. Totodată cercetările s-au bazat pe metodele dialectică și monografică, particularitățile ramurale ale activității agricole și experiența performantă a țărilor cu economia de piață bine dezvoltată – factori primordialii care au permis examinarea obiectivă și soluționarea argumentată a problemelor abordate.

Cercetările științifice s-au axat pe următoarele direcții prioritare de perfecționare a contabilității consumurilor și calculării costurilor în sectorul agroalimentar al țării: precizarea esenței noțiunilor „consumuri”, „cost” și „activitate agricolă” în condițiile etapei de tranziție a economiei naționale; elaborarea unor modalități eficiente și racordate la cerințele managementului modern de utilizare a metodei „direct-costing”, sistematizare a consumurilor pe obiecte de evidență și articole optime, calculare a uzurii mijloacelor fixe în funcție de modelul presupus de obținere a avantajului economic și particularitățile exploatării lor, repartizare a unor consumuri comune sau indirecte de producție etc. O atenție deosebită s-a acordat: în fitotehnie – elaborării metodei de evidență a consumurilor și calculării costului pe etape tehnologice, raportării eșalonate a valorii îngrășămintelor în funcție de postacțiunea lor la culturile din asolament, repartizării consumurilor comune de irigare în dependență de volumul apei debitate pe câmp, delimitării consumurilor aferente parcului de mașini și tractoare pe obiecte de evidență adecvate funcțiilor mijloacelor tehnice; în sectorul zootehnic – argumentării necesității calculării uzurii animalelor productive adulte, determinării costului produșilor în subramura creșterii bovinelor pentru lapte în funcție de consumul furajelor sau durata repaosului mamar, aplicării metodei valorice la calcularea costului animalelor de prăsilă folosite pentru scopuri de reproducție.

Generalizările științifice, concluziile și propunerile din teză au permis să se elaboreze un concept nou, integral și viabil vizând evidența consumurilor și calcularea costului produselor agricole și activelor biologice suplimentare, bazat pe interconexiunea cu tehnologiile aplicate, factorii de producție antrenați și locul utilizării resurselor. Realizarea acestui concept în concordanță cu tehnologiile informaționale moderne va spori eficiența funcțiilor contabilității de gestiune, facilitând totodată depășirea unor consecințe nefaste ale perioadei de tranziție.

АННОТАЦИЯ

диссертации на соискание ученой степени доктора хабилитат экономических наук на тему «Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов»

В диссертации, написанной в форме научного реферата, рассмотрен широкий круг актуальных проблем, связанных с совершенствованием учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и дополнительных биологических активов на частных и государственных сельскохозяйственных предприятиях Республики Молдова.

В процессе исследований в качестве отправных моментов послужили основополагающие допущения бухгалтерского учета во взаимосвязи с принципами осмотрительности, приоритета содержания над формой и существенности. Одновременно исследования базировались на диалектическом и монографическом методах, отраслевых особенностях сельскохозяйственной деятельности и передовом опыте стран с развитой рыночной экономикой. В совокупности все эти первостепенные факторы позволили объективно изучить и обоснованно решить поднятые проблемы.

Научные исследования подчинены следующим приоритетным направлениям совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости в агропродовольственном секторе страны: уточнение сущности понятий «затраты», «себестоимость» и «сельскохозяйственная деятельность» в условиях перехода к рыночным отношениям; разработка эффективных, отвечающих требованиям современного менеджмента вариантов использования метода «директ-костинг», систематизации затрат по оптимальным статьям и объектам учета, начисления износа основных средств в зависимости от предполагаемой модели получения экономической выгоды и особенностей их эксплуатации, распределения некоторых общих или косвенных производственных затрат и т. д. Особое внимание уделено: в растениеводстве – обоснованию метода учета затрат и определения себестоимости в разрезе технологических этапов, постепенному отнесению стоимости удобрений на культуры севооборота с учетом их последствий, распределению общих затрат по орошению в зависимости от объема поданной на поля воды, разграничению затрат машинно-тракторного парка по объектам учета, адекватным функциям технических средств; в животноводстве – аргументации необходимости начисления износа взрослого продуктивного скота, определению себестоимости приплода в молочном скотоводстве в зависимости от расхода кормов или продолжительности сервис-периода, использованию стоимостного метода при определении себестоимости молодняка, выращиваемого на племя.

Научные обобщения, выводы и предложения, содержащиеся в диссертации, позволили разработать новую, целостную и жизнеспособную концепцию учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов, основанную на взаимосвязи с применяемыми технологиями, важнейшими производственными факторами и местом потребления ресурсов. Реализация этой концепции на базе современных информационных технологий повысит действенность функций управленческого учета и одновременно упростит преодоление некоторых отрицательных последствий переходного периода.

ANNOTATION

to the thesis for granting a scientific title on doctor in economic sciences on the theme: “The bookkeeping improvement of the price of the agricultural products and supplementary biological actives”

In the thesis as scientific report it is examined a large sphere of present-day problems related to the perfecting of the consumption evidence and calculation of the prices of the products and supplementary biological actives in the public and private agricultural enterprises having different juridical forms of activity in the Moldova Republic.

During the investigations as guiding mark were the fundamental conventions of the bookkeeping in correlation with the principles, prudence, essence priorities on the appearance and essentiality. At the same time the researches were based on the monographic and dialectical methods, the branchy peculiarities of the agricultural activity and the permanent experience of the countries with a well-developped market economy – the primordial factors which have allowed the objective examination and the argued solution of the tackled problems.

The scientific investigations were centered on the following priority directions of bookkeeping perfecting of the consumptions and prices calculation in the food and agricultural sector of the country: the specification of the notions essence “consumptions”, “price” and “agricultural activity” in the conditions of the transition stage of the national economy: the elaboration of efficient methods and connected to the modern management requirements of using of a “direct-costing” method, the sistematization of the consumptions on the evidence objects and optimum goods, the calculation of the wear of the fixed means depending on the supposed model for obtaining the economic advantage and their exploitation peculiarities of some common or indirect production consumption etc.

There was paid a particular attention in the phytotechnics to the elaboration of the evidence method of consumptions and calculation of the price by technological stages, to the echeloned relation of the fertilizers value depending on their postactivity to the crop rotation, the allocation of common consumptions of irrigation depending on the aferent consumptions limitation of the tractors and machines parks by objects of adequately evidence to the functions of the technical means; in the zootechnical sector – the reasoning of the wear calculation necessity of the adult productive animals, the determination of the products price in the subbranch of dairy stock-breeding depending on forage consumption or on the duration of the mammary rest, the applying of the value method to the calculation of the price of the breeding animals for reproduction purposes.

The scientific generalization, the thesis conclusions and proposals allowed to elaborate a new viable and complete concept regarding consumptions evidence and the calculation price of agricultural products and supplementary biological actives based on the interconnection with applied technologies, the production involved factors and the place of resources utilization. The realization of this concept in accordance with the modern informative technologies will increase the bookkeeping functions efficiency of administration, facilitating at the same time the overfulfilment of some ill-fated consequences of the transition period.

CUVINTELE-CHEIE

ale tezei pentru conferirea titlului științific de doctor habilitat în științe economice cu tema „Perfecționarea contabilității consumurilor și calculării costului produselor agricole și activelor biologice suplimentare”

Contabilitate, consumuri, cont, cost, calculație, valoare, produse agricole, active biologice suplimentare, uzura mijloacelor fixe, calitate, nutrețuri, irigare, îngrășămintă, parcul de mașini și tractoare, animale productive adulte

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА

диссертации на соискание ученой степени доктора хабилитат экономических наук на тему «Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов»

Учет, затраты, счет, себестоимость, калькуляция, стоимость, сельскохозяйственная продукция, дополнительные биологические активы, износ основных средств, качество, корма, орошение, удобрения, машинно-тракторный парк, взрослый продуктивный скот

KEY WORDS

to the thesis for granting a scientific title on doctor in economic sciences on the theme: “The bookkeeping improvement of the of the agricultural products and supplementary biological actives”

Accounting, calculation, expense, outlay, count, cost, price, agricultural production, supplementary biological actives, wear of means, quality, forage, feed irrigation, fertilizers, park of machines and tractors, adult productive animals