

UNIVERSITATEA AGRARĂ DE STAT DIN MOLDOVA

Cu titlu de manuscris
C.Z.U.:631.16:657:636:5(043.2)

ȚAPU TATIANA

**PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII DE
GESTIUNE ÎN AVICULTURĂ**

522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Teză de doctor în științe economice

Conducător științific:

BUCUR Vasile,
doctor habilitat în științe
economice, profesor universitar

Autoare:

ȚAPU Tatiana

CHIȘINĂU, 2022

©TAPU Tatiana, 2022

CUPRINS

ADNOTARE	6
АННОТАЦИЯ	7
ANNOTATION	8
LISTA ABREVIERILOR	9
INTRODUCERE	10
1. PROBLEME METODOLOGICE ȘI PRACTICE PRIVIND CONTABILITATEA DE GESTIUNE ÎN AVICULTURĂ	17
1.1 Delimitări conceptuale, abordări naționale și internaționale privind contabilitatea de gestiune	17
1.2 Factorii de influență asupra contabilității de gestiune la entitățile avicole	27
1.3 Sinteza problematicei tratate și a rezultatelor obținute în capitolul I	42
2. PERFECTIONAREA BUGETĂRII COSTURILOR, EVALUĂRII ULTERIOARE A PĂSĂRILOR OUĂTOARE ȘI SUPTULUI INFORMAȚIONAL AL PROCESELOR DE PRODUCȚIE	46
2.1 Bugetarea și controlul costurilor de producție pe centre de responsabilitate	46
2.2 Aspecte contabile și manageriale privind recunoașterea și evaluarea adaosului greutății vii a păsărilor ouătoare și amortizarea acestora	66
2.3 Perfecționarea suportului informațional al proceselor de incubație a ouălor, creștere și întreținere a păsărilor	81
2.4 Sinteza problematicei tratate și a rezultatelor obținute în capitolul 2	95
3. DIRECȚII DE PERFECTIONARE A CONTABILITĂȚII COSTURILOR DE PRODUCȚIE ȘI A CALCULAȚIEI COSTULUI REZULTATELOR GENERATE DE TRANSFORMAREA ACTIVELOR BIOLOGICE ÎN AVICULTURĂ	98
3.1 Probleme aferente modului de contabilizare a pierderilor de producție inerente proceselor de incubație a ouălor, creștere și întreținere a păsărilor	98
3.2 Raționamente privind contabilizarea costurilor de incubație a ouălor, de creștere și exploatare a păsărilor	112
3.3 Abordări privind perfecționarea calculației costului rezultatelor generate de transformările activelor biologice	127
3.4 Sinteza problematicei tratate și a rezultatelor obținute în capitolul 3	141
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI	145
BIBLIOGRAFIE	151
ANEXE	169
Anexa 1. Interpretarea noțiunilor „Contabilitate managerială” și „Contabilitatea de gestiune” în acte legislative și diverse surse bibliografice de specialitate	170
Anexa 2. Abordarea contabilității manageriale în opinia autorilor autohtoni și din străinătate și obiectul definiției conform Legii CRF și diferitor surse bibliografice	172
Anexa 3. Variantele specializării entităților avicole industrializate în funcție de complexitatea etapelor tehnologice	173
Anexa 4. Schema procesului tehnologic de producție a ouălor de găină proiectat în baza sistemului intensiv cu ciclul închis la S.R.L. „Rom-Cris” (proiect)	174
Anexa 5. Structura organizațională și de producere proiectată pentru segmentul avicultură, S.R.L. „ROM-CRIS” (proiect)	175
Anexa 6. Abordarea noțiunii „centru de responsabilitate” de savanții autohtoni și din străinătate	176
Anexa 7. Modul de simbolizare a CR cu aplicarea criteriului zecimal de codificare și subordonare a unităților structurale (proiect)	177
Anexa 8. Simbolizarea CR delimitate în cadrul activităților de producție desfășurate actual și de perspectivă, S.R.L. „Rom-Cris” (proiect)	178
Anexa 9. Indicatorii de relevanță a CR aferente activităților agricole de bază, S.R.L. „Rom-Cris” (proiect)	180
Anexa 10. Schema subordonării succesive a bugetelor unei entități avicole și principalele secvențe aferente procesului de bugetare a costurilor de producție în segmentul CR specializate în creșterea puiilor de carne (broiler) (proiect)	181
Anexa 11. Caracteristicile tehnologice și organizaționale inerente procesului de creștere a puiilor broiler la S.R.L. „Avicola-Teovera” (proiect)	183

Anexa 12. Caracteristicile tehnologice privind creșterea puilor broiler pentru carne Cobb 500 la S.R.L. „Avicola-Teovera” (proiect)	184
Anexa 13. Parametrii indicatorilor necesari pentru bugetarea costurilor privind creșterea puilor broiler, S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect).....	185
Anexa 14. Parametrii tehnologici necesari pentru bugetarea costurilor de producție, privind întreținerea efectivului de pui de carne și funcționare a abatorului la S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect)	186
Anexa 15. Matricea procesului de creștere a puilor broiler și bugetul livrărilor de carne la S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect)	188
Anexa 16. Bugetarea costurilor directe materiale aferente creșterii puilor broiler, S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect).....	191
Anexa 17. Bugetul costurilor cu personalul aferente creșterii puilor broiler, S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect).....	193
Anexa 18. Bugetarea costurilor aferente serviciilor (apa potabilă și tehnologică, energia electrică pentru iluminat, încălzire) pentru creșterea puilor broiler, S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect).....	194
Anexa 19. Bugetarea și repartizarea CIP aferente creșterii puilor broiler la o hală de producție, S.R.L. „Avicola-Teovera”, 2020 (proiect)	197
Anexa 20. Bugetul costurilor de producție privind creșterea puilor broiler Cobb 500 pentru 1 hală și loturile de păsări aferente, S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect)	198
Anexa 21. Consecutivitatea de executare a controlului bugetar proiectată pentru S.R.L. „Rom Cris”, anul 2020 (proiect)	201
Anexa 22. Testul de evaluare a modului de contabilizare a costurilor de producție aferente creșterii puilor broiler, S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect).....	202
Anexa 23. Rezultatele verificării corectitudinii formulelor contabile aferente costurilor de producție întocmite la S.R.L. „Avicola-Teovera” în anul 2020, (pentru 1 lot de pui), (proiect)	204
Anexa 24. Planul general de efectuare a procedurilor analitice aferente controlului intern al costurilor de producție la S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2021 (proiect)	205
Anexa 25. Raportul intern de gestiune a centrului de responsabilitate privind fluxul păsărilor și costurilor aferente (proiect).....	206
Anexa 26. Modul de înregistrare a efectivului rebutat de găini ouătoare și a adaosului greutatei vii, entitatea avicolă „X”, anul 2019 (proiect).....	208
Anexa 27. Datele inițiale pentru completarea Fișei de evidență a efectivului productiv de păsări și a amortizării acestuia, S.R.L. „Rom-Cris”, anii 2018-2019 (proiect)	209
Anexa 28. Fișa de evidență a efectivului productiv de păsări și a amortizării acestuia (proiect)	210
Anexa 29. Fluxul informației primare necesar documentării în funcție de profilul activităților de producție derulate în cadrul CR în avicultură	211
Anexa 30. Act de sortare a ouălor (proiect)	212
Anexa 31. Act de triere a ouălor incubate (proiect).....	213
Anexa 32. Registrul cumulativ de evidență a rezultatelor proceselor de incubatie și ecloziune (proiect)	214
Anexa 33. Act de înregistrare a puișorilor eclozionați, a resturilor și pierderilor din incubatie (proiect).....	216
Anexa 34. Raport despre procesele incubatiei și ecloziune (proiect).....	217
Anexa 35. Fișa de evidență a existenței și fluxului efectivului avicol (proiect)	218
Anexa 36. Registrul cumulativ de evidență a efectivelor de păsări la fermă (proiect).....	219
Anexa 37. Raport de gestiune privind existența și fluxul efectivului de păsări (proiect).....	220
Anexa 38. Documente primare pentru înregistrarea și cumularea informației despre ouăle colectate (proiect)	221
Anexa 39. Act de cântărire selectivă (de control) a efectivelor avicole (proiect).....	223
Anexa 40. Calculul adaosului greutatei vii a efectivelor avicole (proiect)	224
Anexa 41. Lista consumului de furaje, preparate medicamentoase și profilaxie a păsărilor (proiect).....	225
Anexa 42. Calculul costurilor cu angajații și a salariilor tarifare în avicultură (proiect).....	227
Anexa 43. Abordări cu privire la termenii „Perisabilitate naturală”, „Pierderi de producție” și „Deșeuri”	230
Anexa 44. Defectele ouălor de găină provenite de cauzele aferente fazelor ciclului tehnologic	231
Anexa 45. Defectele ouălor de găină cauzate de factori naturali și subiectivi (nenaturali)	233
Anexa 46. Înregistrările contabile privind pierderile de producție în faza de incubatie.....	235
Anexa 47. Calculul pierderilor în faza de ecloziune a puilor la S.R.L. „Lincos Prim”, septembrie-octombrie 2019 (proiect).....	236

Anexa 48. Limita normelor cheltuielilor deductibile în scopul fiscal cauzate de sacrificarea forțată și pieirea păsărilor de specia Galinacee (găini) (proiect).....	237
Anexa 49. Determinarea pierderilor în limita normelor deductibile în scopuri fiscale cauzate de ieșirea silită a efectivelor de păsări, martie 2019, ÎM „Șarur-con” S.R.L.....	238
Anexa 50. Nomenclatorul și componentele articolelor de costuri corelat cu etapele procesului tehnologic de producție în avicultură și explicațiile aferente (proiect)	239
Anexa 51. Conturile sintetice, subconturile și conturile analitice propuse entităților avicole (proiect).....	242
Anexa 52. Obiectele de evidență a costurilor și obiectele de calculație a costului cu delimitare pe CR și fazele proceselor tehnologice la entitățile avicole cu ciclu închis/complex (proiect)	244
Anexa 53. Avantajele și dezavantajele aplicării metodei de contabilizare a costurilor și calculație a costului „pe faze” în avicultură.....	246
Anexa 54. Date inițiale privind incubajia ouălor și ecloziunea puilor de găină cu detaliera costurilor pe articole, S.R.L. „S&D Service”, CR „Secția de incubajie”, martie 2019 (proiect)	247
Anexa 55. Repartizarea costurilor de incubajie aferente proceselor de incubajie a ouălor de găină la S.R.L. „S&D Service”, CR „Secția de incubajie” în martie 2019 (proiect)	249
Anexa 56. Determinarea costurilor de incubajie aferente puișorilor eclozionați și producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei de gestiune – martie 2019 la S.R.L. „S&D Service”, CR „Secția de incubajie” (proiect)	251
Anexa 57. Calculația costului 1 puișor eclozionat la S.R.L. „S&D Service”, CR „Secția de incubajie”, martie 2019 (proiect).....	253
Anexa 58. Contabilizarea costurilor de incubajie a ouălor de găină la S.R.L. „S&D Service”, martie 2019 ..	255
Anexa 59. Modul de contabilizare a costurilor de incubajie a ouălor conform variantei 1 – cu aplicarea numai a contului 215, la S.R.L. „S&D Service”, CR „Secția de incubajie” în perioada 01-31.03.2019.....	258
Anexa 60. Modul de contabilizare a costurilor de incubajie a ouălor conform variantei 2 - Cu aplicarea conturilor 215 și 811, la S.R.L. „S&D Service”, CR „Secția de incubajie” în perioada 01-31.03.2019	259
Anexa 61. Registru de evidență analitică a costurilor de producție (proiect)	260
Anexa 62. Succesiunea închiderii conturilor analitice de evidență a costurilor legate de întreținerea păsărilor în funcție de specii, rase și destinația de producție	262
Anexa 63. Nomenclatorul lucrărilor premergătoare calculației costului unitar la entitățile avicole autohtone.	263
Anexa 64. Cantitatea normată a gunoiului de păsări și a așternutului necesar pentru întreținerea păsărilor (proiect)	264
Anexa 65. Calculul costurilor normate și a normativului acestora aferente gunoiului de pasăre la S.R.L. „Rom-Cris” (specializată în producția ouălor de consum), anul 2019 (proiect)	265
Anexa 66. Calculul indicatorilor de unificare a ouălor și a adaosului greutatei vii înregistrate din întreținerea găinilor ouătoare în baza datelor S.R.L. „Rom-Cris”, anul 2019 (proiect).....	268
Anexa 67. Calculația costului unitar al ouălor și al adaosului greutatei vii la întreținerea găinilor ouătoare, S.R.L. „Rom-Cris”, anul 2019, hala nr. 2 (proiect)	270
Anexa 68. Impactul indicatorului de unificare asupra mărimii costului unitar al ouălor și al adaosului greutatei vii obținut de la găinile ouătoare în condițiile S.R.L. „Rom-Cris”, anul 2019 (proiect).....	274
Anexa 69. Date inițiale aferente lotului de găini ouătoare în anul 2019, S.R.L. „S&D Service”	275
Anexa 70. Fișa de calculație a costului ouălor și al adaosului greutatei vii obținute din întreținerea găinilor ouătoare, lotul nr. 1, S.R.L. „S&D Service”, anul 2019 (variantele 1 – 4) (proiect).....	276
Anexa 71. Algoritmul determinării producției în curs de execuție în faza de incubajie a ouălor conform metodei costului bugetat (planificat)	281
Anexa 72. Algoritmul de calculație a costului efectivului eclozionat și determinarea producției în curs de execuție în cazul în care evidența costurilor nu este delimitată pe loturi de ouă și specii de păsări (proiect) ...	282
Anexa 73. Date inițiale aferente proceselor de incubajie a ouălor, S.R.L. „Lincos Prim”, anul 2019 (proiect)	283
Anexa 74. Fișa de calculație a producției în curs de execuție, a pierderilor aferente proceselor de incubajie și a costului unitar al efectivului eclozionat, S.R.L. „Lincos Prim”, anul 2019 (variantele 1-5) (proiect).....	284
Anexa 75. Rezultatele obținute privind calculația costului efectivului eclozionat, S.R.L. „Lincos Prim”, anul 2019 (variantele 1-5).....	294
Anexa 76. Certificate confirmative și acte de implementare	295
DECLARAȚIE PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII	306
Curriculum Vitae	307

ADNOTARE

**ȚAPU Tatiana, „Perfecționarea contabilității de gestiune în avicultură”,
teză de doctor în științe economice, Chișinău, 2022**

Structura tezei: introducere, trei capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie din 229 de titluri, 140 de pagini text de bază, 19 tabele, 3 figuri și 76 anexe. Rezultatele obținute sunt publicate în 25 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: adaos al greutatei vii, active biologice, amortizare, bugetare, CG, costuri, cost, centru de responsabilitate, efectiv adult, pierderi, transformare biologică.

Domeniu de studiu: contabilitate.

Scopul tezei constă în examinarea și argumentarea științifică a elementelor de bază ale CG, fundamentarea direcțiilor de perfecționare a bugetării, contabilității și controlului costurilor de producție, a păsărilor ouătoare, precum și a calculației costului unitar în avicultură.

Obiectivele cercetării rezidă în analiza critică și perfecționarea conceptelor de bază ale CG, bugetării, contabilității și controlului costurilor de producție, recunoașterea efectivelor productive de păsări drept ABI, adaosului greutatei vii și amortizarea acestora, modernizarea algoritmilor de calculație.

Noutatea și originalitatea științifică constă în dezvoltarea definițiilor aferente termenilor CG, CR, perisabilitate naturală (inclusiv în avicultură), bugetării costurilor, perfecționării contabilității acestora, pierderilor de producție, a modului de recunoaștere a păsărilor ouătoare în componența ABI, a adaosului greutatei vii și amortizarea acestora, perfecționarea calculației costului.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere constau în: aprofundarea și dezvoltarea noțiunilor CG, CR, perisabilitate naturală (inclusiv în avicultură); recunoașterea și evaluarea păsărilor ouătoare drept ABI cu determinarea adaosului greutatei vii și a amortizării lor; bugetarea costurilor, controlul și perfecționarea contabilității acestora, precum și a algoritmului de calculație a costului produselor, adaosului greutatei vii și activelor biologice adiționale cu elaborarea fișelor de calculație.

Semnificația teoretică derivă din analiza conceptuală și dezvoltarea definițiilor privind CG, CR, perisabilitate naturală, fază, bugetarea și perfecționarea contabilității și controlului costurilor în avicultură, recunoașterea păsărilor ouătoare drept ABI, a adaosului greutatei vii aferent și fundamentarea amortizării efectivelor în cauză, modernizarea modului de determinare și contabilizare a pierderilor de producție și a algoritmilor de calculație a costului.

Valoarea aplicativă constă în posibilitatea aplicării în practica entităților avicole a recomandărilor privind: bugetarea și controlul costurilor; speciile elaborate și cele modernizate de documente primare, registre contabile și rapoarte interne de gestiune; modul de simbolizare ierarhizată a CR; metodele de determinare și contabilizare a adaosului greutatei vii și a amortizării efectivelor productive de păsări, pierderilor de producție, a algoritmilor de calculație a costului.

Implementarea rezultatelor științifice: unele recomandări elucidate în teză sunt acceptate pentru implementare în practica contabilă a entităților avicole (anexa 76) și pot fi utilizate atât în procesul didactic al instituțiilor de învățământ cu profil economic, cât și la cursurile de perfecționare a cadrelor.

АННОТАЦИЯ

ЦАПУ Татьяна, «Совершенствование управленческого учета в птицеводстве»,
докторская диссертация в области экономики, Кишинэу, 2022

Структура работы: аннотация, три главы, выводы и рекомендации, библиография (229 наименований), 140 страниц основного текста, 19 таблиц, 3 рисунка и 76 приложений. Результаты исследования, относящиеся к изученной теме, изложены в 25 научных работах.

Ключевые слова: биологические активы, амортизация, бюджетирование, биологическая трансформация, затраты, центр ответственности, прирост живой массы, продуктивное поголовье, себестоимость, потери, управленческий учет.

Область изучения: бухгалтерский учет.

Цель диссертации состоит в научном изучении основных элементов управленческого учета, обосновании направлений совершенствования бюджетирования, учета и контроля производственных затрат, а также исчисления себестоимости в птицеводстве.

Задачи исследования вытекают из критического анализа и совершенствования определений основных элементов управленческого учета, бюджетирования, учета и контроля производственных затрат, признания продуктивного поголовья птицы в качестве долгосрочных биологических активов, их прироста живой массы и амортизации, порядка исчисления себестоимости.

Научная новизна и оригинальность полученных результатов состоит в развитии определений таких терминов как управленческий учет, центр ответственности, естественная убыль (в т.ч. в птицеводстве), бюджетирование и совершенствование учета затрат, производственных потерь, признание продуктивного поголовья птицы в составе долгосрочных биологических активов, прироста их живой массы, его амортизация, порядок исчисления себестоимости.

Полученные результаты, способствующие решению важной научной проблемы состоят в углублении и развитии таких понятий как управленческий учет, центр ответственности, естественная убыль в птицеводстве, признании продуктивного поголовья птицы в качестве долгосрочных биологических активов, определении прироста их живой массы и амортизация этих активов, совершенствование порядка исчисления себестоимости.

Теоретическое значение заключается в концептуальном анализе из концептуального анализа и развития таких понятий как управленческий учет, центр ответственности, естественная убыль, передел, бюджетирование и совершенствование учета и контроля затрат в птицеводстве, признании продуктивного поголовья птицы в качестве долгосрочных биологических активов, прироста живой массы и их амортизации, учета производственных потерь, порядка исчисления себестоимости.

Практическая ценность работы определяется возможностью внедрения в учетной практике птицеводческих предприятий рекомендаций по бюджетированию и контролю затрат, применению разработанных новых и модернизированных форм первичных документов и бухгалтерских регистров, внутренних отчетов, метода кодификации центров ответственности, методик определения и учета прироста живого веса и амортизации продуктивного поголовья птицы, производственных потерь, порядка исчисления себестоимости.

Внедрение научных результатов: некоторые разработки, представленные в диссертации, одобрены для внедрения на исследуемых отечественных птицеводческих предприятиях (приложение 76) и могут быть использованы учебными заведениями в процессе обучения студентов экономического профиля, а также на курсах повышения квалификации кадров.

ANNOTATION

**ȚAPU Tatiana, „Improvement of the management accounting in poultry farming”,
PhD thesis in Economic Sciences, Chisinau, 2022**

Thesis structure includes: the introduction, 3 chapters, general conclusions and recommendations, a bibliography of 229 sources, 140 pages of the basic text, 19 tables, 3 figures and 76 annexes. The obtained results were published in 25 scientific papers.

Key words: live weight gain, biological assets, depreciation, budgeting, management accounting, costs, cost, responsibility center, productive poultry flocks, losses, biological transformation.

Field of study: accounting.

The purpose of research consists in the scientific examination and argumentation of the basic elements of management accounting, substantiation of the directions for improving the budgeting, accounting and control of production costs, as well as the calculation of the unit cost in poultry farming.

The objectives of research are focused on the critical assessment and improvement of the basic concepts of the management accounting, budgeting, accounting and control of production costs, identification of the productive poultry flocks as fixed biological assets, live weight gain and its depreciation, modernization of calculation algorithms.

Scientific novelty and originality consist in developing definitions related to the terms management accounting, responsibility center, natural perishability (including in poultry farming), cost budgeting, improving its accounting, production losses, the method to identify laying birds, the live weight gain and its depreciation and cost calculation.

The main scientific results submitted for defense consist in deepening and developing the notions of management accounting, responsibility center, natural perishability in poultry; identifying and evaluating laying birds as fixed biological assets and determining live weight gain and its depreciation; cost budgeting, control and improvement of its accounting, as well as of the algorithm for calculating the product cost, the live weight gain and additional biological assets and development of calculation sheets.

The theoretical value of the research: derives from the conceptual analysis and development of definitions for management accounting, responsibility center, natural perishability, phase, budgeting and improvement of accounting and cost control in poultry farming, identification of laying birds as fixed biological assets, live weight gain and its depreciation, modernization of the method of determining and accounting for production losses and algorithms of cost calculation.

The applicative value consists in the possibility of implementing in the poultry farms the recommendations on budgeting and cost control, the developed and modernized specimens of primary documents and accounting records, internal management reports, the methods to symbolize the responsibility center, the methods for determining and accounting for live weight gain and the depreciation of the productive poultry flocks, production losses and calculation algorithms.

Implementation of scientific results: some of the recommendations mentioned in the dissertation were accepted for implementation in the accounting practice of some local poultry farming entities (Annex 76) and they can also be used in the teaching process of the institutions of economic education and in the professional training of the economic staff.

LISTA ABREVIERILOR

ABI	Active biologice imobilizate
ASEM	Academia de Studii Economice din Moldova
CF	Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997
CG	Contabilitate de gestiune
CIP	Costuri indirecte de producție
CNAS	Casa Națională de Asigurări Sociale
CR	Centru de responsabilitate
DEX	Dicționar explicativ al limbii române
FR	Federația Rusă
IAS	Standard Internațional de Contabilitate
IAS 41	IAS 41 „Agricultura”
IMCC	Indicații metodice privind contabilitatea costurilor și calculația costului produselor și serviciilor
IMA	Institute of Management Accountants
LCRF 287/2017	Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15 decembrie 2017
MAIA	Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare al Republicii Moldova
MF	Ministerul Finanțelor
PGCC	Planul general de conturi contabile
RIG	Raport intern de gestiune
SIC	Sistemul informațional contabil
SIRF	Standarde Internaționale de Raportare Financiară
SNC	Standard Național de Contabilitate
SNC „PCA”	SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”
SNC „PSF”	SNC „Prezentarea situațiilor financiare”
SNC „INC”	SNC „Imobilizări necorporale și corporale”
T.V.A.	Taxa pe valoarea adăugată
URSS	Uniunea Republicilor Sovietice Socialiste
z/cf	zile-capete furajate

INTRODUCERE

Actualitatea și importanța temei abordate este determinată de dificultățile cu care se confruntă deopotrivă teoreticienii și practicienii în vederea ținerii CG. Studiul denotă că, actualmente, problemele CG în agricultură (inclusiv în avicultură) nu sunt investigate suficient în literatura de specialitate autohtonă, în aspectul în care sunt examinate în industria mobilei, cărnii, vinificației, textilă, farmaceutică etc. În plus, cadrul legislativ aferent CG în agricultură necesită armonizare cu cerințele internaționale. În acest context, investigarea metodologiei și practicii de ținere a CG în avicultură – componentă a sectorului zootehnic, de rând cu proiectarea direcțiilor prioritare de perfecționare a acestora, sunt actuale și importante atât din punct de vedere teoretic, cât și sub aspect aplicativ, fapt ce a determinat opțiunea pentru tema investigată.

Actualitatea investigațiilor științifice în direcția selectată se amplifică în contextul Strategiei de dezvoltare agricolă și rurală pentru anii 2014-2020. Potrivit strategiei în cauză, în prezent, există conexiuni instituționale limitate între instituțiile de cercetare agricolă (1), de extensiune (2) și învățământ/instruire (3). Această strategie subliniază necesitatea asigurării unui regim deschis de informare și conlucrare între mediul de afaceri în agricultură, cercetarea științifică și învățământ/instruire [47]. Importanța creării platformei unice și permanente de comunicare: 1) este condiționată de necesitatea corespunderii sistemului normativ al RM exigențelor cadrului legislativ internațional, instituit și în spațiul economic european; 2) amplifică perfecționarea SIC autohton atât în ansamblu, cât și sub aspect ramural, de exemplu, în agricultură (inclusiv în avicultură); 3) stimulează armonizarea SIC și a CG ca o componentă a acestuia, cu exigențele inerente cadrului legislativ internațional. Prioritățile enunțate se proiectează asupra CG, întrucât aceasta se referă la procesele și tehnicile decizionale de management în ansamblu pe republică, la nivel de ramură și entitate.

Studierea categoriei economice „contabilitatea de gestiune” este impusă de faptul că unele surse bibliografice tratează CG ca un sistem de informații acumulate pentru întreaga activitate a unei entități, altele – ca parte componentă a acestui subsistem, lipsește opinia unanimă aferentă conținutului și sferei de cuprindere a acesteia. Nivelul de dezvoltare al CG condiționează semnificativ, prin informația furnizată, calitatea deciziilor manageriale adoptate.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Diverse probleme teoretice și practice privind CG au fost abordate în lucrările mai multor savanți cu notorietate din diferite țări, cum ar fi: Anderson H., Davidson S., Needles B., Horngren C., Foster G., Simon H. (S.U.A.), Drury K. (Marea Britanie), Bouquin H. (Franța), Ebbeken K. (Germania), Possler L., Băviță I., Bîtcă-Dumitru C., Borfoaia A., Briciu S., Calu D., Dumitru C., Gârștea G., Filip M., Iacob C., Ionașcu I., Lepădatu G., Mihai S., Ponorîca A., Ristea M., Scorțescu Gh., Sgârdea F., Tabără N., Toma

C., Voicu M. (România), Belov N., Belî I., Borisevici N., Ivaşkevici V., Kaverina O., Karpova T., Kondrakov N., Kostiuk P., Livenskaia G., Palii V., Prihodiko V., Sokolov I., Şalaeva L., Şeremet A., Valiulova A., Vahruşina M., Akaşeva V., Asaul A., Volkova O. ş. a. (FR).

O contribuţie valoroasă în soluţionarea problemelor CG în avicultură revine realizărilor ştiinţifice elaborate de următorii savanţi din străinătate: Oprea C., Shaboun, Abubaker M. (România), Alborov R., Maximova G., Maximocikina O., Gapon M., Deici V., Karagodin D., Zlobina O. (FR). Unele aspecte vizând contabilitatea activelor biologice, costurilor de întreţinere a acestora, furajelor, altor stocuri, calculaţiei costului au fost examinate de următorii cercetători autohtoni ca: Balan I., Bucur V., Bulgaru V., Frecăuţeanu A., Todorova L. ş.a.

Studiul lucrărilor acestor autori denotă existenţa rezervelor de investigaţie aferente aprofundării definiţiilor CG, CR, fază, etapă a procesului tehnologic, perisabilitate naturală, dezvoltării nomenclatorului articolelor de costuri şi componenteii fiecărui articol, particularităţilor bugetării şi contabilizării costurilor, fundamentării ştiinţifice a metodei de calculaţie a costului la entităţile avicole industrializate în condiţiile accelerării luării deciziilor de către managementul de top adecvate proceselor tehnologice moderne, care necesită aplicarea documentelor primare şi registrelor de evidenţă analitică şi sintetică modernizate, adaptate acestor procese şi integrate în SIC. Una din direcţiile principale ale investigaţiilor este problema determinării, evaluării şi contabilizării pierderilor în/şi peste limita stabilită în fiecare fază a proceselor de producţie pe CR în respectarea cerinţelor principiului prudenţei. Soluţionarea problemelor privind recunoaşterea păsărilor ouătoare în componenţa ABI, determinarea şi evaluarea adaosului greutateii vii a acestora, precum şi amortizării lor. Cu regret, actualmente lipseşte un act normativ care ar: 1) armoniza într-un tot întreg componentele inerente, bugetarea, contabilitatea, controlul şi analiza costurilor de producţie, metodologia şi procedeele aferente, precum şi ale altor componente inerente; 2) explica clar, univoc şi accesibil modul de ţinere a CG, metodele de calculaţie a costului.

Problema ştiinţifică importantă constă în perfecţionarea noţiunilor CG, CR, fază, perisabilitate naturală în aspectul teoretic şi aplicarea practică a acestora în condiţiile în care activitatea entităţilor avicole este desfăşurată în baza transformărilor biologice calitative şi cantitative a păsărilor utilizate ca mijloace de producţie, bugetării şi contabilizării costurilor, pierderilor de producţie şi a calculaţiei costului produselor şi activelor biologice adiţionale.

Scopul tezei constă în examinarea şi argumentarea ştiinţifică a elementelor de bază ale CG, fundamentarea direcţiilor de perfecţionare a bugetării, contabilităţii şi controlului costurilor de producţie, precum şi a calculaţiei costului unitar în avicultură.

Obiectivele condiţionate de realizarea scopului enunţat sunt:

- examinarea conceptuală a elementelor de bază ale CG în avicultură, a particularităților bugetării costurilor și controlului asupra acestora, identificarea și recunoașterea păsărilor ouătoare drept ABI, amortizarea acestora, determinarea și înregistrarea adaosului greutatei vii;

- perfecționarea CG cu referință la documentația primară și centralizatoare, registrele contabile, nomenclatorul articolelor de costuri și componența fiecăruia din ele, corespunzătoare tehnologiilor moderne, gradului de specializare și structurii organizaționale ale entității;

- argumentarea bazelor de repartizare a costurilor comune în funcție de aspectele inerente transformărilor biologice administrate ale păsărilor; nivelul de intensificare a proceselor de producție și de înzestrare tehnică a entităților avicole;

- elaborarea RIG a informației aferente costurilor și rezultatelor obținute pe CR din transformările biologice ale păsărilor;

- analiza metodelor de calculație a costului produselor avicole, adaosului greutatei vii și al activelor biologice adiționale cu elaborarea algoritmilor de calculație a costului unitar și fundamentarea științifică a celei mai corecte din ele.

Realizarea obiectivelor enunțate argumentează lansarea următoarelor ipoteze de cercetare:

1. Abordarea conceptuală și definirea CG – componentă esențială a SIC al entităților avicole cu structurarea și simbolizarea ierarhizată a CR; 2. Bugetarea, contabilitatea și controlul costurilor de producție pe CR; 3. Racordarea și adoptarea suportului informațional al proceselor de producție necesităților acestora și exigențelor cadrului managerial; 4. Identificarea și recunoașterea păsărilor ouătoare care contribuie la obținerea multiplă a produselor pe o perioadă mai mare de 12 luni drept ABI, înregistrarea adaosului greutatei vii și racordarea evaluării ulterioare corespunzător transformărilor biologice și amortizarea acestor active; 5. Revizuirea și perfecționarea algoritmilor de calculație a costului produselor, adaosului greutatei vii și al activelor biologice adiționale în avicultură. Testarea și evaluarea ipotezelor lansate în prezenta teză și validarea rezultatelor obținute s-au confirmat prin cercetările întreprinse, ce a permis realizarea scopului și obiectivelor aferente.

Sinteza metodologiei de cercetare și justificarea metodelor de cercetare alese.

Metodologia de investigații este axată pe metoda dialectică și procedeele ei de cunoaștere a existenței și mișcării materiei: inducție și deducție, analiză și sinteză, grupare și comparație, selectare și observație, cauză și efect, primarul și secundarul, manifestarea particularului în general și, invers. Drept suport direct al investigațiilor la tema în cauză au servit: prevederile cadrului normativ în vigoare referitor la SIC autohton în prisma normelor contabile internaționale; accepțiunile și realizările științifico-practice a savanților din domeniu expuse în publicațiile de specialitate autohtone și din străinătate; experiența contabililor practicieni care activează în entitățile avicole autohtone.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute constau în perfecționarea CG în avicultură, exprimată în: 1) conceptele privind CG, fază, CR cu simbolizarea ierarhizată a acestora, perisabilitate naturală (inclusiv în avicultură); 2) reclasificarea păsărilor ouătoare drept ABI cu recunoașterea și înregistrarea adaosului greutatei vii și amortizarea acestora; 3) identificarea, determinarea și contabilizarea pierderilor de producție pe fazele ciclului economic; 4) proiectarea unor specimene de documente noi și modernizarea celor existente aferente proceselor tehnologice de producție derulate în avicultură; 5) racordarea nomenclatorului articolelor de costuri și a registrelor contabile la particularitățile tehnologice ale entităților avicole; 6) modernizarea algoritmilor de calculație a costului adecvat specificului activităților de incubație a ouălor și creșterii păsărilor cu proiectarea fișelor de calculație a costului unitar, precum și proiectarea raportului intern de gestiune al CR.

Semnificația teoretică a tezei constă în:

- 1) dezvoltarea conceptuală a elementelor de bază ale CG în avicultură;
- 2) elaborarea unor proiecte de documente primare noi și modernizarea celor existente, a registrelor contabile și a RIG al CR ce permite obținerea informațiilor aferente proceselor tehnologice industrializate necesare managementului de top;
- 3) perfecționarea nomenclatorului articolelor de costuri și a componentelor acestora corespunzătoare tehnologiilor aplicate, bugetarea costurilor și controlul asupra acestora;
- 4) sistematizarea obiectelor de evidență a costurilor racordată aspectelor fiecărui CR cu delimitare după destinație;
- 5) recunoașterea păsărilor ouătoare drept ABI, fundamentarea recunoașterii adaosului greutatei vii și a necesității amortizării acestora;
- 6) identificarea pierderilor de producție și contabilizarea acestora;
- 7) perfecționarea algoritmilor de calculație a costului rezultatelor obținute din transformarea activelor biologice.

Valoarea aplicativă se confirmă prin posibilitatea de realizare în practica contabilă a entităților avicole a următoarelor rezultate:

- 1) recunoașterea păsărilor ouătoare în funcție de durata de obținere multiplă a beneficiilor economice în componența ABI cu înregistrarea adaosului greutatei vii, necesității amortizării lor, implementarea Fișei de evidență a efectivului productiv de păsări și a amortizării acestuia;
- 2) bugetarea costurilor de producție și controlul acestora testate pentru CR „Pui broiler” în condițiile unei entități avicole concrete;
- 3) modul de identificare, evaluare și contabilizare a pierderilor de producție;

4) documentele primare și centralizatoare modernizate și noi elaborate, registrele contabile perfecționate și RIG al informațiilor pe CR;

5) algoritmele de determinare a costului obiectelor de calculație corespunzător transformărilor biologice inerente.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere constau în:

- aprofundarea și dezvoltarea definițiilor privind CG, CR, adaosul greutatei vii, perisabilitate naturală, fază în avicultură;
- instituirea sistemului de codificare ierarhizată a CR cu subordonarea elementelor componente ale acestora, în calitate de suport de structurare a nomenclatorului conturilor analitice de evidență a costurilor;
- recunoașterea și evaluarea păsărilor ouătoare drept ABI cu determinarea adaosului greutatei vii și necesitatea amortizării acestora;
- bugetarea costurilor în baza nomenclatorului articolelor acestora, controlul și perfecționarea contabilității costurilor axată pe modernizarea documentației primare, nomenclatorului articolelor de costuri și a registrelor contabile aferente;
- perfecționarea contabilității pierderilor de producție în avicultură, a algoritmului de calculație a costului produselor, al adaosului greutatei vii și al activelor biologice adiționale cu elaborarea fișelor de calculație.

Implementarea rezultatelor. Unele rezultate ale cercetării au fost acceptate și aprobate spre implementare de către S.R.L. „Axedum”; S.R.L. „Lincos Prim”; S.R.L. „Centrul de reproducere a păsărilor Brînzenii Noi”; S.R.L. „ROM-CRIS”; S.R.L. „S&D Service”; S.R.L. „Aviprim grup”; S.R.L. „Șarur Con” (anexa 76).

Aprobarea rezultatelor lucrării. Principalele teze ale cercetărilor privind tema studiată au fost prezentate și aprobate la următoarele foruri științifice internaționale de specialitate, și anume:

1. Foruri științifice internaționale de specialitate desfășurate în țară: 1.1 Simpozioane științifice internaționale: Agricultura modernă – realizări și perspective (UASM, 2008), Perspectivele dezvoltării durabile a spațiului rural în contextul noilor provocări economice (UASM, 2008), Realizări și perspective în gestionarea eficientă a resurselor economice din zona rurală (UASM, 2010), Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor (ASEM, 2012); 1.2 Conferințe științifice internaționale: Contabilitatea și auditul în contextul integrării europene: progrese și așteptări (ASEM, 2013), Cooperarea între mediul universitar și organismele profesionale: soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile (ASEM, 2014), Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale (ASEM, 2016), Creșterea economică în condițiile globalizării (INCE, 2016), Creșterea economică în condițiile globalizării: bunăstare și incluziune socială (INCE, 2019).

2. Foruri științifice internaționale de specialitate, desfășurate în alte țări: 1.1 România – „Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development”: Scientific papers. UASMV of Bucharest (Universitatea de Științe Agricole și Medicină Veterinară din București, 2010); 1.2 Ucraina – Colecția Internațională de Lucrări Științifice „Foreign Economic Relations Development in the Modern World Economic System” (International Collection of the Scientific Works. Kiev: Osvita Ukrainy, 2011).

Unele materiale aferente investigațiilor efectuate au fost aplicate de autoare în cadrul seminarelor și cursurilor de recalificare a contabililor întreprinderilor agricole (inclusiv a celor avicole) din RM cu scopul armonizării competențelor deținute cu prevederile stipulate de PGCC, SNC, legislația fiscală și de alte acte normative.

Publicații privind tema tezei. Rezultatele cercetărilor științifice ale autoarei sunt expuse în 25 de publicații, din care: 3 articole în reviste științifice cu recenzenți din mun. Chișinău, 16 articole în culegeri de lucrări științifice de profil și teze la foruri științifice internaționale (simpozioane/conferințe) desfășurate în țară, 2 articole în culegeri științifice din străinătate: mun. București (România) și or. Kiev (Ucraina), precum și 1 ghid aplicativ-didactic cu cota-parte de participare a autoarei – 4,68 coli de autor. Volumul total al lucrărilor publicate la tema tezei constituie 13,7 coli de autor.

Volumul și structura tezei. Teza cuprinde: adnotare, introducere, trei capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie (229 de titluri), 140 de pagini de text de bază, 19 tabele, 3 figuri și 76 de anexe.

În **Introducere** este argumentată actualitatea temei, sunt definite scopul, obiectul și sarcinile cercetării, ipotezele de cercetare și noutatea științifică, semnificația teoretică și valoarea aplicativă ale rezultatelor obținute în cadrul investigațiilor.

Capitolul 1 „Probleme metodologice și practice privind contabilitatea de gestiune în avicultură” pune în evidență fundamentele teoretice privind CG la nivel național și internațional, relevă abordări conceptuale privind definirea și localizarea CG, sinteza problemelor și gradul de investigație a acestora de către cercetătorii autohtoni și din străinătate cu desemnarea direcțiilor de perfecționare prin vizorul cerințelor utilizatorilor de informație. În acest context, sunt studiate conceptele de bază și impactul factorilor tehnologici și organizaționali asupra structurării și codificării ierarhizate a CR, precum și ținerea CG la entitățile avicole.

Capitolul 2 „Perfecționarea bugetării costurilor, evaluării ulterioare a păsărilor ouătoare și suportului informațional al proceselor de producție” relevă rezultatele cercetărilor și recomandările autoarei aferente evaluării ulterioare a păsărilor ouătoare identificate drept ABI, necesității amortizării acestora, bugetării și controlului costurilor de producție în avicultură, cu repartizarea costurilor de bază, dar comune mai multor procese tehnologice sau mai multor loturi

de ouă în cadrul unuia și aceluiași proces tehnologic – incubaj. Tot aici sunt abordate problemele perfecționării unui set de documente primare destinate consemnării fluxurilor efectivelor de păsări și costurilor de producție aferente; modernizarea registrelor contabile destinate sintetizării informației privind existența și fluxul activelor biologice în avicultură (circulante, în curs de execuție și imobilizate) cu elucidarea înregistrărilor contabile aferente.

Capitolul 3 „Direcții de perfecționare a contabilității costurilor de producție și a calculației costului rezultatelor generate de transformările activelor biologice în avicultură” tratează unele probleme aferente determinării, evaluării și contabilizării pierderilor de producție, perfecționării contabilității costurilor de producție în fazele de incubaj a ouălor, creștere a tineretului, întreținere a păsărilor ouătoare și celor pentru carne, modernizării registrului de evidență analitică a costurilor de producție, precum și elaborarea RIG al CR în scopul aplicării acestora în asigurarea managerilor cu informații necesare în luarea deciziilor respective. Sunt abordate unele probleme referitoare la perfecționarea metodelor de calculație a costului unitar al produselor agricole, adaosului greutateii vii și al activelor biologice adiționale cu aplicarea indicilor convenționali de echivalență.

Concluziile generale și recomandările conțin o sinteză a rezultatelor cercetărilor efectuate de către autori, relevă deducții și recomandări privind perfecționarea CG în avicultură în conformitate cu cerințele internaționale și aspectele tehnologice industrializate și organizaționale inerente entităților avicole.

Cuvinte-cheie: active biologice, amortizare, bugetare, contabilitate de gestiune, costuri, cost, centru de responsabilitate, păsări ouătoare, pierderi, rapoarte de gestiune, transformare biologică, adaos al greutateii vii.

1. PROBLEME METODOLOGICE ȘI PRACTICE PRIVIND CONTABILITATEA DE GESTIUNE ÎN AVICULTURĂ

1.1 Delimitări conceptuale, abordări naționale și internaționale privind contabilitatea de gestiune

Apariția noțiunii „contabilitate de gestiune” în RM este condiționată de reforma contabilității care a avut la bază SIRF. Dacă până la reforma menționată CG nu se separa ca o componentă a contabilității unei entități, aceasta nu înseamnă că ea lipsea. Despre existența ei afirmă și autorii autohtoni Frecăuțeanu A., Malai A. și Balan I. Ea exista și funcționa reușit în limitele componenței sale: se ținea contabilitatea costurilor pe fiecare obiect de evidență (grup omogen) al costurilor, pe articole de costuri, pe subdiviziuni, se aplica una din metodele de evidență a costurilor, se calcula costul complet și unitar al fiecărui produs (serviciu) atât în ansamblu pe entitate, cât și pe secții separat, se determina reducerea sau supraconsumul costurilor, se analiza eficiența fabricării produselor cu utilizarea acestor date pentru planificarea dezvoltării entității respective, se luau decizii corespunzătoare și se organiza controlul îndeplinirii acestor decizii etc. Însă toată această informație nu era evidențiată în componența contabilității ca o disciplină separată – de gestiune [33, p. 39].

Acceptarea oficială a noțiunii CG în vocabularul contabil autohton pornește de la adoptarea HG RM nr. 1187 din 24.12. 1997 „Cu privire la reforma contabilității”. Potrivit acestui act normativ CG reprezenta un „sistem de colectare și prelucrare a datelor aferente cheltuielilor de producție și costului producției (lucrărilor, serviciilor) și rentabilității întreprinderii” [35]. Conform prevederilor hotărârii în cauză CG trebuia să asigure „păstrarea secretului comercial” și să creeze „posibilități de a elabora și aplica în mod autonom metodologia CG destinată să satisfacă necesitățile interne cu informații ale întreprinderilor”.

În art. 3, alin. (1) din actuala LCRF 287/2017 CG semnifică „un sistem de colectare, înregistrare, prelucrare și transmitere a informației pentru planificarea, controlul și analiza activității entității, în scopul întocmirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale” [56, p. 16]. În opinia noastră, această definiție necesită a fi completată cu mențiunea despre cuantificarea și gruparea informațiilor.

În privința denumirii acestei discipline autorii au diferite opinii. Filozofia prevede că este posibilă cunoașterea existenței și mișcării materiei numai prin aplicarea noțiunilor corespunzătoare. În acest context este foarte important să cunoaștem noțiunea respectivă și s-o folosim corect. În favoarea denumirii „contabilitate managerială” pledează autorii autohtoni Țugulschi Iu. [122, p. 51], Bădicu G., Mihaila S., Avornic A. [5, p. 14] și Țapu T. [110, p. 79-81]. Ei afirmă că termenul „contabilitate managerială” reprezintă o traducere adecvată din limba engleză a termenului „managerial accounting”.

Savantul român Lepădatu G. susține că denumirea „contabilitate managerială (management accounting) este dată de contabilitatea anglo-saxonă procesului managerial și tehnicilor orientate spre adăugarea de valoare în organizație printr-o utilizare eficientă a resurselor” [61]. Viziunea originală a autorului citat pornește de la definirea conceptului de CG elucidat de autorii Needles B., Anderson H., Caldwell J. cu referință la IMA prin care CG semnifică „procesul de identificare, cuantificare, colectare, analiză, prelucrare, interpretare și transmitere a informațiilor financiare (și nefinanciare), utilizate de management pentru realizarea funcțiilor de planificare, evaluare și control în cadrul întreprinderii și pentru asigurarea utilizării și evidențierii corespunzătoare a resurselor acesteia” [67, p. 854].

Savantul român Sgârdea F. [88] afirmă că evoluția denumirii termenului CG trebuie legată de „nuanța” făcută de anumiți autori anglo-saxoni între cost accounting și management (managerial) accounting (în traducere „contabilitatea costurilor” și „contabilitatea managerială”). Autorul, cu referință la opinia savantului american Robert N. Anthony, precizează că conceptul de management accounting (contabilitate managerială) a fost inventat pentru a marca o opoziție între abordarea care susține că „oamenii utilizează cifrele și care caută să influențeze comportamentul decidenților” și cea care „nu se ocupă decât de cifre, de mecanică, care are ca unic obiectiv să descopere costul produselor industriale”. Sgârdea F. concluzionează că „pentru contabilitatea managerială, criteriul este „convergența obiectivelor”, deoarece, atunci când decidenții își ating obiectivele, ei contribuie implicit la atingerea obiectivelor organizației, iar pentru contabilitatea costurilor, criteriul este „fiabilitatea presupusă de costuri” [88]. Kolesnikov S. [159] și Kaverina O. [154, p. 32-33; 155], cercetători din FR, precizează că însăși forma etimologică a termenului „contabilitate managerială” (în original „management accouting”) are un conținut contradictoriu, întrucât, din punct de vedere al managementului, orice tip de contabilitate este o funcție a acestuia. În opinia noastră, deja potrivit acestui argument, contabilitatea nu poate fi **non-managerială**.

În DEX termenul „management” semnifică activitatea și arta de a conduce, ansamblul activităților de organizare, de conducere și de gestiune a întreprinderilor, sau știința și tehnica organizării și conducerii unei întreprinderi. Respectiv, termenul „managerial” se aplică „referitor la conducerea și organizarea întreprinderilor” [21]. Astfel, în prima propoziție sintagma „gestiunea întreprinderilor” este tratată ca o parte componentă a managementului acestora. Termenul „a gestiona” exprimă ideea de „a avea în gestiune bunuri, fondurile unei întreprinderi, instituții”, iar termenul „gestiune” se tratează ca „o administrare a bunurilor unei întreprinderi, instituții sau persoane; răspunderea păstrării bunurilor și a mânuirii fondurilor unei întreprinderi, instituții sau persoane; ansamblul de operații privind primirea, păstrarea și eliberarea unor bunuri materiale aparținând altcuiva; totalitate a bunurilor încredințate cuiva în vederea administrării lor” [21]. Din abordările DEX-ului rezultă că termenul „managerial” este mai larg și înglobează activitatea de a conduce o

entitate, iar termenul „gestionar” și/sau „de gestiune” este mai îngust și constituie o parte componentă a managementului. De exemplu, operațiunea economică: de la depozit au fost eliberate materiale șefului secției de producție nr. 1, în aspect contabil, se tratează ca transmiterea materialelor de la depozit în gestiunea șefului secției nr. 1. În cazul dat gestiunea bunurilor se limitează cu primirea acestora sub răspunderea gestionarului, asigurarea integrității lor prin păstrare și eliberarea (după caz) conform documentelor respective altor gestionari. La finele lunii gestionarul secției de producție nr. 1 va întocmi raportul respectiv aferent existenței și mișcării bunurilor.

În contextul dat, afirmăm că obiectul definiției CG, abordat prin prisma conceptului de gestiune elucidat în DEX, constă în administrarea eficientă a unui patrimoniu sau a unor bunuri (primirea, eliberarea, asigurarea integrității) inerentă contabilității financiare [21]. Savantul român Briciu S. susține că în cazul în care „admitem că conceptul de gestiune constă în administrarea eficientă a unui patrimoniu sau a unor bunuri, aparținând unei persoane fizice sau juridice de către reprezentantul acesteia, putem spune că acesta are în vedere tocmai obiectul contabilității de gestiune” [11, p. 59-61]. El își axează opinia pe explicațiile DEX-ului date termenului „administrare – supraveghere [...], a cârmui, a gospodării (o întreprindere, o instituție, un sector de producție)” [21]. În cazul administrării unui sector de producție se face vădită necesitatea supravegherii resurselor și costurilor legate de activitatea acestuia. Autorul Sgârdea F. consideră că „a gestiona resursele și costurile nu înseamnă numai a încerca reducerea lor, ci și obținerea celui mai bun echilibru între cheltuială și utilitatea pe care ea o creează. Aceasta înseamnă a lua decizii bune în toate domeniile care au consecințe asupra resurselor și costurilor întreprinderii” [88].

Generalizarea opiniilor savanților români conturează concluzia că drept obiectiv al CG reprezintă gestiunea costurilor și calculația costului unitar. În opinia noastră, asemenea abordare nu numai că nu clarifică situația, dar și introduce o anumită confuzie în ceea ce privește aria de cuprindere a acestei contabilități în cadrul SIC.

Termenul CG nici în plan național, nici în plan internațional nu are o denumire și definire unanim acceptată. Se apelează la noțiuni diferite: CG sau contabilitate managerială (anexa 1). Cu referință la subiectul discutat își expun viziunile preponderent savanții din străinătate, întrucât „contabilitatea de gestiune ca domeniu integral și autonom de activitate până în prezent în Republica Moldova nu s-a statornicit” [33, p. 39].

Savanții din FR Șeremet A., Nikolaeva O., Poleakova S. declară că acest domeniu informațional nu și-a regăsit aplicarea integrală nici în FR. În practica contabilă a întreprinderilor acestei țări se cunosc doar câteva cazuri de implementare a contabilității manageriale, dar și în aceste cazuri nu se aplică toate componentele domeniului menționat [214, p. 5]. Cu privire la conceptul contabilității manageriale, autoarele autohtone Caraman S. și Cușmăunsă R. menționează că

„contabilitatea managerială este considerată „fața internă” a întreprinderii” și „reprezintă un domeniu distinct” [16, p. 6-8] în cadrul SIC care oferă informații privind gestiunea internă a întreprinderii.

În opinia autorilor ghidului practico-didactic „Contabilitate managerială” Grabarovschi L. și Paladi V. „contabilitatea managerială reprezintă un domeniu distinct din cadrul evidenței contabile, având drept obiectiv principal măsurarea, colectarea, prelucrarea și transmiterea informației pentru planificare (bugetare), calculație, control și analiza executării bugetelor în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale” [20, p. 10].

Bajerean E. prezintă contabilitatea managerială (de gestiune) ca „metodologia obținerii informației pentru utilizatorii interni și reflectării operațiunilor interne ale întreprinderii” [127, p. 236], care include metodele de contabilizare a costurilor și de calculație a costului produselor finite și serviciilor.

Savantul din FR Sokolov I. menționează că contabilitatea managerială deseori este confundată cu contabilitatea proceselor de producție, întrucât în cadrul acesteia se sistematizează informația ce vizează costurile de producție atât în ansamblu pe entitate, cât și sub aspectul subdiviziunilor concrete, pe tipuri de produse fabricate, articole de costuri, pe centre de responsabilitate etc. [201, p. 28-29]. Economistul englez Drury K. explică că prin contabilitatea procesului de producție se subînțelege colectarea datelor despre costurile de producție destinate evaluării costului rezervelor de producție. Potrivit acestui autor, termenul „contabilitate managerială” semnifică pregătirea informației necesare pentru desfășurarea activității cu caracter managerial, și anume: luarea deciziilor, bugetarea, controlul și reglementarea activităților [149, p. 7]. Acest domeniu mai este numit „contabilitate analitică”, fiind calificat ca o completare a contabilității generale, deoarece furnizează responsabililor informații detaliate necesare pentru a gestiona mai eficient activitățile desfășurate, a acționa în subunitățile întreprinderii, a evalua anumite posturi de bilanț și a analiza rezultatele financiare obținute contabilizate în cadrul contabilității financiare.

Economistul rus Stukov S. afirmă că în evidența contabilă nu există o contabilitate managerială sau de gestiune aparte [203, p. 22-23], iar contabilitatea producției nu reprezintă o contabilitate aparte [202, p. 64-66]. Pe când savantul rus Lisovici G. [170, p. 280] are convingerea că contabilitatea managerială reprezintă un sistem informațional-calculațional care reunește totalitatea formelor și metodelor de planificare (bugetare), evidență și analiză a costurilor, cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor financiare, orientat spre formarea variantelor alternative de funcționare a entității și destinat asigurării informaționale a procesului de luare a deciziilor manageriale. Poziția autorului Lisovici G. e susținută de cercetătorul rus Ivașkevici V., care tratează contabilitatea managerială ca un domeniu de cunoștințe și activități legate de „formarea și utilizarea informației economice pentru dirijarea internă a subiectului economic” [152, 14-15]. Spre deosebire de opiniile de mai sus, autorii Pașigoreva G. și Savcenko O. definesc contabilitatea managerială ca un sistem informațional și de calcul care unește o

totalitate de forme și metode de planificare, evidență și analiză, orientate spre formarea variantelor alternative de funcționare a entității și destinată asigurării informaționale a procesului de luare a deciziilor în dirijarea ei” [184, p. 58]. O percepție similară se regăsește la savanții români Bîtcă-Dumitru C., Calu D. și Ponorică A. [8, p. 8].

Savanții români Iacob C. și Ionescu I. definesc CG (nu managerială) drept „un sistem prin care se calculează și se analizează valoarea fluxurilor informaționale interne în întreprindere. Ea trebuie să fie adaptată activității, structurii funcționale a întreprinderii și cerințelor decidenților față de evoluțiile mediului economic și tehnologic” [48, p. 14]. În această definiție este greu de înțeles valoarea fluxului informațional și cum poate fi determinată această valoare. Ea poate fi utilizată doar în aspectul importanței informației în procesul decizional, fapt care nu exprimă esența CG.

Definirea contabilității manageriale este problematică și din cauza condiționării reciproce a informațiilor acesteia și contabilitatea financiară. Unii autori afirmă că contabilitatea financiară înglobează informații care nu numai că se comunică utilizatorilor externi, ci și se utilizează și pentru gestiunea internă (Bajerean E. [127, p. 236], Lisovici G. [170, p. 10], Ivașkevici V. [152, p. 25], Țapu T. [110, p. 79-81] etc.). Alți autori (Caraiani C., Dumitrana M. etc.) insistă că contabilitatea managerială este un concept mai larg decât CG, aceasta din urmă fiind o componentă inseparabilă a primei [15, p. 24]. Într-o anumită măsură sunt niște opinii corecte. Dacă ne imaginăm CG prin prisma conținutului termenului „gestiune” expus în DEX, atunci ea poate fi calificată drept contabilitatea administrării bunurilor (adică primirii, păstrării și eliberării acestora) și este mai îngustă decât cea managerială. Autoarele Caraiani C. și Dumitrana M. afirmă că contabilitatea managerială implică cunoștințe și priceperi profesionale în vederea pregătirii și, mai cu seamă, prezentării informațiilor necesare conducerii la diferite niveluri ierarhice. Ele delimitează două surse ale unor astfel de informații: CG și contabilitatea financiară, susținând că CG, ca componentă a contabilității manageriale, generează informații pentru: elaborarea bugetelor și controlul executării acestora; determinarea rentabilității produselor (lucrărilor, serviciilor); luarea deciziilor privind alocarea resurselor și desemnarea prețurilor; trasarea deciziilor tactice și strategice. Examinată în aspectul luării deciziilor manageriale, contabilitatea financiară furnizează informații cu privire la rezultatele financiare, decontările și numerarul, stocurile de mărfuri și materiale.

Din cele expuse conchidem că delimitarea conceptului „contabilitate managerială” trebuie să se realizeze în funcție de două aspecte, și anume de: 1) preocupările anterioare de definire a acestei „secțiuni interne” a SIC; 2) obiectivele acesteia, cât și de specificul prelucrării informațiilor contabile.

Totalitatea opiniilor elucidate permite delimitarea autorilor în două grupuri (anexa 2 (a)): primul grup de autori pledează pentru studierea contabilității manageriale ca un tot întreg care înglobează două componente inseparabile: contabilitatea financiară și CG numită de ei „de producție” (Sgârdea

F.; Lepădatu G.; Briciu S.; Caraiani C., Dumitrana M.; Dumitru M., Calu D.; Băviță I., Dumitru M., Calu D.; Stukov S.; Ionașcu I.; Iacob C., Ionașcu I. etc.), pe când al doilea grup de autori abordează contabilitatea managerială cu elemente comune ale contabilității financiare, ca componentă inalienabilă a contabilității unei entități (Bîtcă-Dumitru C., Calu D., Ponorîcă A.; Caraman S., Cușmăunsă, R.; Shaboun Abubaker M.; Oprea C., Man M., Nedelcu M.; Bajerean E.; Țugulschi Iu.; Țapu T.; Vahrușina M.; Șeremet A., Nikolaeva O.; Ivașkevici V., Kaverin O.; Pașigoreva G., Savcenko O. etc.).

Suntem de acord cu opinia celui de-al doilea grup de autori, care tratează contabilitatea managerială cu elemente comune ale contabilității financiare ca parte componentă a contabilității entității (deci ca o manifestare a particularului în general), deoarece cuprinde o parte din fluxul informațional al contabilității financiare, dar și unele componente inerente numai ei.

Examinarea definiției contabilității manageriale este „rațional să fie soluționată în baza teoriei definiției privită la general” menționate de Bucur V. El afirmă că „definițiile componentelor unui tot întreg nu pot fi examinate izolat de acesta, ci doar ca componente ale unui sistem „monolit de definiții al întregii totalități” [12, p. 10]. În acest aspect, orice definiție trebuie să întrunească următoarele componente: 1) obiectul definiției; 2) caracteristicile, proprietățile și însușirile obiectului definiției; 3) scopul, destinația de utilizare, rezultatul (beneficiile) care urmează a fi obținute. Fiecare definiție ulterioară precedentei se va manifesta ca parte componentă a celei precedente, ca particularul în general în baza legăturii „cauză-efect” [12, p. 10].

În anexa 2 (b) este prezentat obiectul definiției contabilității manageriale conform LCRF 287/2017 și afirmărilor unor autori. Rezultă că cercetătorul rus Lisovici G. [171, p. 5] prevede obiectul definiției contabilității manageriale drept un sistem informațional-calculațional, iar în LCRF 287/2017 – un sistem de procedee (colectare, înregistrare, prelucrare a informației). Dacă recunoaștem procedeele de obținere a informațiilor aferente contabilității manageriale ca sistem, atunci informațiile obținute în baza contabilității financiare, sau privite la general, reprezintă un subsistem. O contradicție a manifestării particularului în general. Concomitent termenul „calculațional” reprezintă numai o parte a caracteristicii obiectului definiției contabilității manageriale.

Nu poate fi acceptat în calitate de obiect al definiției contabilității manageriale nici sintagma „cunoștințe și percepere profesională” relatată de autorii români Caraiani C., Dumitrana M., Dascălu C. et al. Cuvintele în cauză sunt comune pentru toate domeniile de studiu, fiind incerte și depersonalizate, întrucât nu redau obiectul sectorului dat de studiu, ele pot fi aplicate și pentru definiția finanțelor, managementului, economiei, matematicii etc. [15, p. 24]. Economistul rus Stukov S. a substituit obiectul definiției cu denumirea disciplinei (adică contabilitate de producție) [202, p. 22-23; 203, p. 64-66].

Domeniul distinct al contabilității se referă integral la soluționarea problemei aferente divizării contabilității în financiară și managerială, însă cu anumite caracteristici inerente acestora [20, p. 10].

Respectiv, acest domeniu nu poate să constituie obiectul definiției contabilității manageriale. Nici accepțiunea „Spectrul informațional amplu”, relatată de Dumitru M. și Calu D., nu exprimă obiectul definiției contabilității manageriale. În opinia acestor autori contabilitatea managerială reprezintă un concept mai larg, implicând cunoștințe și pricepere profesională în pregătirea și, mai ales, în prezentarea informațiilor necesare conducerii la diferite niveluri ierarhice. Autorii în cauză califică contabilitatea managerială ca „un compus din contabilitate și management” [23, p. 22-31], idee care nu ne pare plauzibilă.

Mai justificate sunt formulările autorilor Oprea C., Man M. și Nedelcu M. [70, p. 10], Horngren R. și Foster D. [211, p. 8]. Ei afirmă că obiectul definiției în cauză reprezintă un complex de procedee, o reflectare a tuturor operațiunilor aferente cheltuielilor (în România costurile sunt numite cheltuieli). Dacă concretizăm aceste procedee prin prisma cerințelor reflectării faptelor economice-acțiune [203, p. 94], atunci este necesar de menționat că, în cazul dat, se au în vedere procedeele de perfectare documentară, de măsurare și evaluare a elementelor constitutive ale faptelor economice în cauză care constituie niște componente ale costurilor și cheltuielilor înregistrate în registrele de evidență sintetică și analitică a informațiilor respective, totalizarea datelor etc. Autorii români Băviță I., Dumitru M., Pitulice I., Calu D., Popa A. specifică drept obiect al definiției contabilității manageriale „gestiunea internă a întreprinderii în baza costurilor și determinarea rezultatelor analitice pe CR” [7, p. 16]. Acumularea informațiilor despre costuri pe CR merită o apreciere pozitivă. Dacă acceptăm această sintagmă, atunci nu vom avea contabilitatea managerială, ci numai cea de gestiune.

Din sinteza celor expuse mai sus concluzionăm că obiectul definiției contabilității manageriale reprezintă „un complex de procedee și tehnici aferente”.

În continuare vom examina caracteristicile și particularitățile obiectului definiției contabilității manageriale și destinația acestora. În LCRF 287/2017 (art. 3, alin. 1) contabilitatea în cauză este denumită „de gestiune”. În contextul dat această lege prevede că informația culeasă și înregistrată prin procedeele menționate trebuie să fie folosită pentru planificare, control și analiza activității entității [56, p. 16]. Pentru comparație putem menționa că definiția CG relatată în Legea contabilității nr. 113 din 27.04.2007 [57], în afară de planificare, control și analiza activității economice, mai cuprindea și calcularea costului produselor și serviciilor, verificarea și analiza executării bugetelor. Prin urmare, era rațional că o parte a caracteristicilor obiectului definiției contabilității manageriale să cuprindă întocmirea bugetelor, controlul și analiza acestora, precum și calculația costului produselor, serviciilor.

Caracteristicile obiectului definiției contabilității manageriale prezentate de către Caraiani C., Dumitrana M., Dascălu C. et al. nu sunt clare. În opinia lor, acestea rezidă în prezentarea informațiilor necesare conducerii la diferite niveluri [15, p. 24]. Însă conținutul caracteristicii în cauză are un caracter prea general, cuprinzând toată informația furnizată de contabilitate și nu doar informația inerentă

contabilității manageriale. În mod similar Ivașkevici V. [152, p. 23], Oprea C., Man M., și Nedelcu M. [70, p. 10] susțin că prin procedeele de culegere, prelucrare și înregistrare se acumulează informațiile despre costuri, produse și servicii, iar reflectarea acestora pe comenzi, faze de fabricație, activități și secții, este, de fapt, de prisos. În definiția expusă în LCRF 287/2017 lipsește destinația obiectului ei, nu este precizată necesitatea acestor caracteristici, care este scopul lor etc. Savantele din România Dumitru M. și Calu M. reduc semnificativ caracteristicile obiectului definiției în cauză la un „simplu” calcul de cost, care nu relevă autentic realitatea. În schimb autorii în cauză subliniază că informațiile obținute sunt utilizate pentru luarea deciziilor manageriale [23, p. 9].

Savanții din FR Lisovici G., Tkacenko I. și alți autori nominalizați mai sus nu accentuează obținerea informațiilor despre costuri pe CR drept scop sau destinație a obiectului definiției examinate [170, p. 280; 171, p. 5]. Homgren R., Foster D. [211, p. 8], Belverd E. Needles, Henry Gr., Anderson R., James C. Caldwell [67, p. 854] susțin drept scop managementul activității entității, iar Bouquin H. – măsurarea performanței și facilitarea luării deciziilor. Practic toți autorii identificați mai sus drept scop al obiectului definiției contabilității manageriale specifică luarea deciziei respective în baza performanței măsurate [10, p. 41].

Punând ca bază de comparație aria de cuprindere a contabilității manageriale din cadrul unei entități și selectând elementele componente imanente contabilității în cauză prin generalizarea acestora, putem deduce componentele definiției contabilității manageriale: **obiectul** – un complex de procedee (tehnici); **caracteristică (însușire)** – culegere, evaluare, prelucrare, reflectare cronologică și sistemică a fluxurilor informaționale intra și inter structurale; **scopul (destinația) obiectului** – oferirea informațiilor cumulate managementului intern pentru monitorizarea obiectivelor fixate și fundamentarea deciziilor de perspectivă în sporirea performanței entității la orice nivel ierarhic prin bugetare, control și analiză. Din cele expuse, derivă opinia că în LCRF 287/2017 trebuie să se regăsească definiția nu a „contabilității de gestiune”, ci a „contabilității manageriale”. În acest context, propunem formularea definiției examinate astfel: **contabilitatea managerială** – un complex de procedee (tehnici) de culegere, evaluare, prelucrare, reflectare cronologică și sistemică a fluxurilor informaționale intra și inter structurale și oferirea acestora managementului intern pentru monitorizarea obiectivelor fixate și fundamentarea deciziilor de perspectivă în sporirea performanței entității la orice nivel ierarhic prin bugetare, control și analiză. Deoarece tema tezei a fost intitulată corespunzător prevederilor din art. 3 alin. (1) al LCRF 287/2017 [56, p. 16] până la cercetările în cauză, în continuare vom opera cu termenul „contabilitatea de gestiune”.

Una dintre cele mai importante caracteristici ale CG constă în faptul că ea asigură corelația dintre două procese: managerial și contabil. Șeremet A., autor din FR, afirmă că, spre deosebire de contabilitatea financiară care relatează faptele economice aferente trecutului „cum a fost?”, CG se re-

feră și dezvăluie fapte economice aferente prezentului „cum este?” și viitorului „cum va fi?” sau „ce ar fi dacă” [208, p. 21-24]. Este clar că CG reflectă și trecutul. De exemplu, toate operațiunile legate de consumul materialelor, materiilor prime, prestațiilor muncii etc. reprezintă fapte economice deja produse. În plus, CG reflectă și fapte economice care vor avea loc în viitor (de exemplu, constituirea provizioanelor aferente indemnizațiilor pentru concediu de odihnă neutilizat în perioada curentă). Faptul economic se așteaptă în perioada ulterioară, iar costurile aferente acestui fapt se reflectă în perioada de gestiune curentă. Din punct de vedere filozofic CG se manifestă în cea financiară ca particularul în general. O parte a CG este comună ambelor contabilități. De exemplu, documentația primară și centralizatoare aferentă costurilor și cheltuielilor, veniturilor, evidența sintetică și analitică a acestora. Prin urmare, în aspect logic și dialectic, în măsura în care CG se regăsește în cea financiară, în aceeași măsură contabilitatea financiară se regăsește în cea de gestiune sau, altfel spus, acestea sunt conexe.

În ultimii ani, sistemul contabil din RM s-a aflat într-o continuă reformă în urma căreia a fost revăzut conținutul actelor legislative și normative de uz contabil. Odată cu implementarea noilor SNC (începând cu anul 2014), au fost elaborate și aprobate Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor (IMCC) [52, p. 186-194]. În pofida modificărilor întreprinse, CG nu căpătase un statut obligatoriu. Însă, începând cu 1 ianuarie 2019, LCRF 287/2017 a stabilit principiile, cerințele generale și mecanismul de reglementare în domeniul contabilității și raportării financiare în RM, referindu-se deopotrivă atât la contabilitatea financiară, cât și la cea de gestiune. Ca urmare a modificărilor operate, persoanele responsabile de organizarea și ținerea contabilității sunt obligate să asigure elaborarea și aprobarea „procedeele interne privind contabilitatea de gestiune” [art. 18 alin. (3) lit. (c) liniuța (2)] și „să organizeze sistemul de control intern” [art. 18 alin. (3) lit. (e)] [56, p. 21].

Caracterul reglementat al informațiilor furnizate de CG reiese și din obligativitatea prezentării BNS a datelor anuale cu privire la mărirea costurilor și cheltuielilor de producție (lucrări, servicii) raportate de toate entitățile care practică activitatea agricolă, inclusiv cele cu activitate auxiliară agricolă, indiferent de forma juridică de organizare (S.A., S.R.L., G.Ț. etc.).

În România, spre deosebire de RM, întru executarea prevederilor Legii contabilității a acestei țări au fost elaborate și aprobate pentru utilizare „Precizări privind unele măsuri referitoare la „organizarea și conducerea” CG, obligând persoanele juridice ca aceasta să fie ținută” [70, p. 326]. În comparație cu România, în RM a fost elaborat și pus în aplicare SNC „PCA”. Concomitent au fost aprobate și IMCC. Reglementările standardului abordează la general modul de contabilizare a costurilor în zootehnie fără aprofundare în aspectele inerente fiecărei ramuri (de exemplu, în avicultură), iar calculația costului în sectorul zootehnic este abordată doar în aspectul produselor, adaosului greutatei vii și activelor biologice adiționale aferente ramurii „creșterea bovinelor” (anexele 10 și 11 din acest

SNC). Întrucât SNC „PCA” a avut ca obiectiv „... stabilirea modului de contabilizare în activitatea agricolă și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare” în el n-au fost dezvoltate așa elemente caracteristice CG cum: CR, bugetarea costurilor, metode de contabilizare a costurilor și calculație a costului (direct-cost, standard-cost, ABC, metoda globală, metoda pe faze, metoda pe procese ș.a.), controlul bugetar, analiza de gestiune ș.a. Prin urmare, nu este clar care dintre metodele enumerate este specifică aviculturii. IMCC nu-și extind acțiunea asupra modului de contabilizare a activelor biologice și a costurilor aferente. Totodată noțiunile enumerate nu sunt reglementate nici de un alt act normativ care ar reglementa furnizarea informațiilor pentru luarea deciziilor manageriale.

În respectarea prevederilor art. 8, alin. (1), lit. (b) liniuța a doua din LCRF 287/2017, pentru dezvoltarea și completarea prevederilor SNC „PCA” corespunzător compartimentelor existente actualmente (introducere, domeniul de aplicare, definiții, reguli generale, contabilitatea activelor biologice, contabilitatea produselor agricole, contabilitatea costurilor, calculația costului efectiv al produselor agricole etc.), considerăm rezonabilă elaborarea de către MF cu implicarea specialiștilor din cadrul Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare (în continuare – MAIA) a unui set de recomandări metodice privind CG în agricultură cu segmentarea conținutului acestuia pe sectoarele agriculturii: fitotehnie și zootehnie, iar în cadrul acestora cu aprofundarea modului de ținere a contabilității pe ramuri (de exemplu, în fitotehnie – viticultura, pomicultura, legumicultura etc.; în zootehnie – creșterea bovinelor pentru lapte, creșterea bovinelor pentru carne, creșterea porcinelor, avicultură etc.). Aceste recomandări ar fi rațional să fie suplimentate cu explicații aferente planificării/bugetării, cheltuielilor și veniturilor, controlului executării bugetelor, metodelor de contabilizare a costurilor și de calculație a costului unitar în conformitate cu particularitățile tehnologice bazate pe transformările biologice respective, controlul și analiza de gestiune în aspectul adoptării deciziilor manageriale. În acest context, se propun următoarele compartimente ale acestuia:

1. Noțiuni generale cu precizarea definiției contabilității în cauză și a componentelor inerente, cum ar fi: CR, bugetarea costurilor, veniturilor și cheltuielilor, contabilitatea și analiza costurilor, controlul de gestiune etc.;

2. Recomandări cu privire la structurarea ierarhizată a CR;

3. Metodologia și procedeele CG, și anume, indicații privind:

- desemnarea etapelor metodologice privind CG și calculația costului unitar al produselor/activelor biologice/serviciilor cu exemplificarea diferitor metode pentru a facilita selectarea celei corespunzătoare și implementarea acesteia în practică;

- prezentarea metodelor de clasificare, identificare și repartizare a costurilor de producție de bază comune câtorva obiecte de calculație (determinate de procesul tehnologic) și celor indirecte, cu elucidarea exemplurilor de aplicare practică a acestora;

- documentarea operațiunilor economice aferente resurselor consumate pentru obținerea produselor/prestarea serviciilor (de exemplu, în cadrul entităților avicole industrializate a consumului de nutrețuri, mijloacelor de protecție a integrității activelor biologice etc.) și trecerea la intrări a produselor/activelor biologice, precum și stabilirea circuitului documentelor;

- desemnarea tipurilor, structurii și conținutului situațiilor centralizatoare (de exemplu, fișa de evidență a mișcării efectivului matur și a ouălor colectate, situația privind existența și mișcarea animalelor și păsărilor la fermă etc.) și rapoartelor interne de gestiune necesare pentru luarea deciziilor manageriale în funcție de necesitățile CR și la nivel de entitate;

- determinarea conturilor utilizate în CG și a mecanismului de aplicare a acestora în funcție de modul de organizare a circuitului informațional contabil;

- metodele pasibile de evidență a costurilor și de calculație a costului produselor și activelor biologice adiționale;

- efectuarea controlului executării bugetelor și analizei abaterilor determinate;

- elaborarea concluziilor și adoptarea deciziilor manageriale.

4. Armonizarea într-un tot întreg a procedeeleor CG prin elaborarea politicilor contabile manageriale.

Recomandările propuse pot servi drept reper pentru completarea politicilor contabile ale entităților agricole, iar în cadrul acestora și a celor avicole.

1.2 Factorii de influență asupra contabilității de gestiune la entitățile avicole

Totalitatea factorilor care influențează complexitatea CG în avicultură și gradul de detaliere a informației furnizate scindează în următoarele grupe de factori: 1) ramurali, 2) tehnologici și 3) organizaționali. Primul grup de factori – ramurali, se manifestă în diferite forme:

1) documentarea primară și centralizatoare deosebită care conturează specificul activelor exploatate și transformările biologice care se produc;

2) utilizarea concomitentă a trei unități de măsură pentru contabilizarea existenței și fluxului activelor biologice:

- numerică (cap.) – care exprimă numărul de capete existente la începutul/sfârșitul perioadei, precum și numărul de capete intrate/ieșite pe parcursul aceleiași perioade;

- greutatea vii (kg) – care relatează cantitatea de adaos al greutății vii obținută din transformarea activelor biologice prin creștere, greutatea vie (kg) a păsărilor existente la începutul/sfârșitul perioadei de gestiune, precum și a celor intrate/ieșite pe parcursul aceleiași perioade;

- valorică (lei) – care reflectă estimarea valorică a efectivelor de păsări existente la începutul/sfârșitul perioadei, precum și a celor intrate/ieșite pe parcursul aceleiași perioade.

3) structurarea diferită a obiectelor de evidență a păsărilor și a costurilor aferente: specii de păsări, destinație de producție, rase, grupuri tehnologice, categorii de vârstă;

4) delimitarea costurilor pe faze de producție cu identificarea proceselor în curs de execuție existente la finele fiecărei faze;

5) procesul de producție desfășurat în cadrul entităților avicole industrializate este similar întreprinderilor industriale și nu este afectat de caracterul sezonier, spre deosebire de celelalte întreprinderi agricole (dacă entitatea nu utilizează furaje de producție proprie);

6) costurile și rezultatele obținute se înregistrează ritmic și în mod uniform pe parcursul anului, întrucât procesul tehnologic se desfășoară în încăperi închise și nu este afectat semnificativ de condițiile climaterice. Prin urmare, există posibilitatea de a calcula costul unitar lunar și/sau după finalizarea fiecărei trepte (faze) tehnologice cu delimitarea pe CR și alte unități structurale necesare, de exemplu, CR „Secția de incubație”, lotul nr. 1, nr. 2 etc. (cu excepția cazurilor în care sunt utilizate nutrețuri de producție proprie).

Influența factorilor naturali se referă tangențial la acele entități avicole care dețin terenuri agricole cu scopul obținerii boabelor de grâu, de porumb, semințelor oleaginoase de floare soarelui, soia etc. Impactul se exprimă prin faptul că produsele obținute din recolta anului curent sunt utilizate ulterior pentru obținerea furajelor combinate utilizate la nutriția păsărilor în același an, după cum are loc la entitățile avicole S.R.L. „Axedum”, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Dant-Agro” ș.a. În cazul unor astfel de entități, după finalizarea fiecărei etape tehnologice, se calculează costul intermediar, iar determinarea costului efectiv și repartizarea abaterilor de cost sunt realizate la finele anului de gestiune.

Al doilea grup de factori – tehnologici, își manifestă influența asupra modului de ținere a CG și a calculației costurilor prin faptele economice care vizează transformarea activelor biologice în produse/active biologice adiționale. Impactul acestora se exprimă printr-o simbioză coerentă a transformărilor biologice ale păsărilor cu cele industriale privind organizarea și desfășurarea proceselor tehnologice.

Modalitatea de întreținere a păsărilor variază în funcție de complexitatea tehnologiilor de producție și mecanismul de obținere a beneficiilor economice edificate la entitate. Bălășescu M. delimitează tehnologiile de întreținere a păsărilor în trei sisteme: extensiv, semiintensiv și intensiv (captivitate) [6, p. 206]. Sistemul intensiv se manifestă prin obținerea de pe o unitate de suprafață de adăpost a unui volum mai mare de produse la un cost mai mic.

Unitățile de creștere a găinilor ouătoare se delimitează în funcție de metoda practică de întreținere a păsărilor și se identifică prin atribuirea unui cod corespunzător inclus în bar-codul de marcare a ouălor pentru consum uman [44]: producție ecologică – 0; în sistem extensiv – 1; la sol – 2; în baterii – 3; ecologic – 4.

Potrivit datelor furnizate de ANSA (anexa 76) la 01.01.2020 în RM a fost certificată activitatea a 16 entități specializate în producția ouălor și 28 de entități – în creșterea păsărilor pentru carne (tabelul 1.1).

Tabelul 1.1. Amplasarea regională a entităților avicole industrializate în Republica Moldova conform situației la 1 ianuarie 2020

Regiunea	Entități avicole industrializate specializate în:					
	producția ouălor de consum			creșterea puilor pentru carne (broiler)		
	numărul de entități	numărul de efective, unit.	șeptelul de păsări, capete	numărul de entități	numărul de efective, unit.	șeptelul de păsări, capete
Nord	7	20	879840	4	14	394200
Centru	5	15	565000	21	134	3165000
Sud	4	15	580000	3	20	332000
TOTAL	16	50	2024840	28	168	3891200

Sursa: elaborat de autoare în baza datelor preluate de la ANSA.

Totalitatea entităților avicole specializate în producerea ouălor de consum cu elucidarea efectivului total de găini ouătoare de 2024840 de cap. la 01.01.2020 este relatată în tabelul 1.2.

Tabelul 1.2. Entitățile avicole specializate în producerea ouălor de consum din Republica Moldova conform situației la 1 ianuarie 2020

Denumirea entității avicole și forma juridică de organizare	Raionul/ municipiul	Numărul de efective, unit.	Șeptelul de păsări, cap.	Pondere, %
S.R.L. „Acustic tehnologie”	Anenii Noi	6	165 000	8,15%
S.R.L. „Raipalai Avicola”	Briceni	2	72 000	3,56%
S.R.L. „Intervetcom”	Cimișlia	4	180000	8,89%
S.A. „Ev-Cușlari”	Comrat	1	60000	2,96%
S.R.L. „Rom-Cris”	Dondușeni	4	222000	10,96%
S.R.L. „Rediagro”	Dondușeni	4	180000	8,89%
S.R.L. „PB Nord”	Edineț	2	104000	5,14%
S.R.L. Solar Nord	Edineț	1	35000	1,73%
S.A. „Avicola Nord”	Fălești	4	128000	6,32%
S.R.L. „Adalva”	Ialoveni	1	20000	0,99%
S.R.L. „Comimpex-Invest”	Ialoveni	1	20000	0,99%
S.A. „Avicola”	Râșcani	3	138840	6,86%
S.R.L. „Dant-Agro”	Ungheni	4	180000	8,89%
S.R.L. „Aviton Agro”	Taraclia	4	140000	6,91%
S.R.L. „Speranța”	Vulcănești	6	200000	9,88%
S.R.L. „Pasărea Argintie”	Chișinău	3	180000	8,89%
TOTAL		50	2 024 840	100,00%

Sursa: elaborat de autoare în baza datelor preluate de la ANSA.

Cele mai mari entități după efectivele de găini ouătoare în numărul total de păsări sunt entitățile: S.R.L. „Rom-Cris” (10,96 %), S.R.L. „Speranța”(9,88 %), S.R.L. „Intervetcom”, S.R.L. „Dant-Agro” și S.R.L. „Rediagro” (a câte 8,89 %), pe când cele mai reprezentative entități avicole specializate în creșterea păsărilor pentru carne sunt: S.R.L. Floreni, S.R.L. „Axedum”, S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Avicola-Teovera” ș. a. Totodată, în RM funcționează și entități a căror activitate este bazată doar pe anumite etape tehnologice (ciclu singular), de exemplu, incubăția ouălor (S.R.L. „Ecloz-Service”, S.R.L. „Larsan Nor” etc.), sacrificarea păsărilor (S.R.L. VisPas și Co, S.R.L. Carnex etc.) ș. a.

În funcție de complexitatea proceselor tehnologice entitățile cu producția avicolă industrializată pot fi divizate în formațiuni cu ciclul tehnologic de producție complet (închis), incomplet (complex sau deschis/partial) [6, p. 206] și singular (simplu) [104, p. 208-213]. În plan național și internațional, în funcție de complexitatea etapelor tehnologice, pot fi delimitate cinci variante de specializare a entităților avicole industrializate (anexa 3) care lasă o amprentă semnificativă asupra modului de evidență analitică a costurilor de producție. Influența respectivă depinde de numărul obiectelor de evidență a costurilor, complexitatea calculelor de repartizare a costurilor comune de bază și a CIP, calculațiilor costului unitar, raportării abaterilor de cost etc.

În cadrul entităților avicole industrializate cu ciclul închis (deplin) conviețuiesc toate etapele procesului tehnologic care se derulează într-un lanț neîntrerupt, continuându-se și suplinindu-se una pe alta de la o etapă prematură cu urmare a celorlalte etape până la atingerea scopului final și reînceperea procesului tehnologic [105, p. 54-58; 121, p. 264-268]. Prin urmare, activitatea unor astfel de entități derulează în continuu. De exemplu, procesul tehnologic de reproducere și selecție a galinaceelor și producere a ouălor de găină se derulează în cadrul următoarelor etape și faze tehnologice: 1) achiziționarea formelor parentale de pui de o zi, considerați „străbunici” care sunt crescuți pentru producția ouălor de prăsilă de această linie; 2) plasarea ouălor „străbunici” în incubatoare și ecloziunea puilor de o zi de prima linie [grup interrassial sau intrarassial, care provine de la părinți cu calități productive performante, fiind specializată pentru anumiți indici productivi care se transmit descendent (urmașilor)] care vor rezulta familiei parentale destinate înmulțirii (extinderii) păsărilor de această linie, numite „bunici”; 3) plasarea ouălor „bunici” în incubatoare și ecloziunea puilor de o zi și/sau achiziția și creșterea puilor de o zi, considerați „bunici”, destinați obținerii materialului de prăsilă pentru producerea și vânzarea liniilor noi de păsări „părinți”; 4) plasarea ouălor „părinți” în incubatoare și ecloziunea puilor de o zi și/sau achiziția și creșterea puilor de o zi, considerați „părinți” destinați obținerii și vânzării puilor de o zi de linie finală; 5) rebutarea și vânzarea păsărilor vii de forme parentale „străbunici”, „bunici” și „părinți” la finele duratei de exploatare utilă.

În cadrul unor astfel de entități CG pliază procesele tehnologice de reproducere și selecție care, la rândul lor, reunesă producerea ouălor de prăsilă pentru incubare și a celor de consum și procesare, incubarea ouălor și ecloziunea puilor de o zi, creșterea tineretului avicol, îngrășarea și îndoparea (în cazul speciilor palmipede) [42; 43], sacrificarea păsărilor, tranșarea carcaselor, prelucrarea cărnii cu obținerea diverselor produse, prelucrarea deșeurilor, perfectarea documentară aferentă acestor etape, stabilirea nomenclatorului de conturi analitice de contabilizarea costurilor, rezultatelor obținute din transformarea activelor biologice și calculația costului unitar al acestora.

Actualmente în RM nu sunt entități avicole industrializate cu ciclul închis de producție, care ar desfășura și activitatea de reproducție a formelor parentale („străbunici”), deoarece crearea și

menținerea patrimoniului genetic național în acest domeniu este în faza incipientă. Schema procesului tehnologic cu ciclul închis este proiectată în anexa 4. În prezent, totalitatea entităților avicole autohtone se delimitează în formațiuni cu ciclu incomplet (cu diferit grad de complexitate) și singular (sau simplu). Procesul tehnologic la entitățile specializate în reproducerea și înmulțirea formelor parentale de găini începe cu producerea sau achiziționarea ouălor de incubație sau a puilor de o zi de forme parentale „bunici” și/sau „părinți”, destinate obținerii și vânzării puilor de înmulțire – în cazul formelor parentale „bunici” și puilor de utilizare – în cazul hibrizilor de păsări a formelor parentale „părinți” de linie finală (hibrid – linie de păsări concepută special pentru creștere rapidă în cazul raselor grele, și maturizare precoce – pentru producția de ouă [228]). Diferențierea acestor hibridi se face în funcție de scopul pentru care sunt creați și anume – hibridi de carne, hibridi ouători și hibridi micști.

Procesul tehnologic incomplet (complex sau deschis) îmbină câteva etape din ciclul închis (două sau mai multe). În cazul dat activitatea începe de la o etapă prematură și se finalizează la o etapă intermediară, aceasta fiind etapa finală. Majoritatea entităților avicole industrializate din RM își desfășoară activitatea în condițiile ciclului complex, procesul tehnologic al cărora începe cu creșterea puilor de o zi de crossuri specializate (grup de linii specializate compatibile între ele la încrucișarea cărora conform schemelor prestabilite se obține descendență care manifestă fenomenul de heterozis, având ca rezultat indivizi cu calități deosebite și cu o productivitate excepțională [21]) final achiziționați de la entitățile specializate în obținerea unui astfel de tineret și se finalizează cu obținerea și comercializarea ouălor (S.R.L. „Puișorul de aur” și S.R.L. „Rom-Cris”) și a cărnii (S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Axedum” și S.R.L. „Avicola-Teovera”). În cazul entităților S.R.L. „Coptel”, S.R.L. „Aviprim grup”, S.R.L. „PB Nord” producția începe cu creșterea puilor de o zi de forme parentale „bunici” achiziționați de la entități specializate din străinătate, continuă cu obținerea ouălor de prăsilă hibrid final, care apoi sunt incubate și finalizează cu comercializarea puilor de utilizare de cross final pentru carne (S.R.L. „Coptel” și S.R.L. „Aviprim grup”) și pentru utilizare mixtă (S.R.L. „PB Nord”) etc. Unele entități cu ciclu complex recurg la executarea de către terți a anumitor procese tehnologice (incipiente, intermediare și/sau finale), cum ar fi: incubația ouălor, sacrificarea păsărilor, tranșarea carcaselor, prelucrarea deșeurilor etc. De exemplu, entitatea S.R.L. „Coptel” incubează ouăle la incubatorul terț S.R.L. „Ecloz servicii”. În acest caz apare necesitatea contabilizării corespunzătoare costurilor cauzate de serviciile prestate de terți.

Tehnologia de producție influențează decisiv nomenclatorul obiectelor de evidență a costurilor și a celui de calculație a costului unitar care, în cazul producțiilor cu ciclu singular, este produsul finit, de exemplu, la incubația ouălor – puii de o zi. În cazul producției avicole cu ciclu închis sau complex localizarea costurilor se realizează în aspectul mai multor obiecte de evidență a costurilor cu delimitare pe subdiviziuni, grupuri tehnologice, categorii de vârstă și loturi de păsări.

Studiul proceselor tehnologice denotă că o problemă importantă reprezintă delimitarea fazelor de contabilizare a costurilor și de calculație a costului unitar. Aceasta, la rândul său, conturează conexiunea obiectelor de calculație în calitate de purtători de costuri nu doar cu produsul finit, ci și cu tipurile/subtipurile de activități, procesele tehnologice cu delimitarea costurilor și cu calculația costului unitar al produselor finite/activelor biologice adiționale/producției în curs de execuție ca purtător final la finele fiecărei faze. Informația mai detaliată despre desemnarea obiectelor de calculație a costului unitar este expusă în subcapitolul 3.3.

Ca rezultat al studiilor efectuate la entitățile avicole menționate mai sus s-a constatat că complexitatea proceselor tehnologice influențează în cel mai decisiv mod atât componența și conținutul documentelor primare, cât și modalitatea de generalizare și înregistrare sistemică a existenței și mișcării: 1) activelor biologice în baza cărora se desfășoară procesul tehnologic (găini, găște, rațe, bibilici, prepelițe, curci, hulubi, fazani, struți etc.); 2) furajelor procesate în cadrul bucătăriilor furajere și administrate păsărilor; 3) mijloacelor de protecție a păsărilor; 4) costurilor cu personalul etc.

Actualmente procesul de producție al entităților avicole industrializate se află la etapa intensificării continue cu accent pronunțat în automatizarea integrală a etapelor tehnologice. Astfel, la entitățile avicole cu proces de producție automatizat (S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Axedum”, S.R.L. „PB-Nord”, S.A. „Avicola”) cu ajutorul utilajelor cu destinație specială prin intermediul softurilor de programe speciale sunt monitorizați nu numai parametrii de producție, ci și cantitatea stocurilor de furaje și medicamente intrate și distribuite păsărilor, existente la finele zilei în subdiviziunile structurale (hale, secții). Respectiv în mod automatizat sunt colectate și produsele obținute. Automatizarea integrală a proceselor de producție în ansamblu, precum și distinct pe faze, implică influențe incontestabile privind prelucrarea documentară și contabilizarea costurilor de producție într-un sistem contabil computerizat și, ca urmare, a organizării locului automatizat de lucru al contabilului.

La multe entități cu procese tehnologice automatizate deplin sau parțial softurile contabile sunt insuficient adaptate la particularitățile activității acestora. Din acest motiv informația primară este preluată direct din documentele primare și generalizatoare perfectate manual în subdiviziuni (secții), de exemplu, la S.R.L. „Rom Cris”, S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Tura”, S.R.L. „Șarur Con” etc. Lipsa unor softuri contabile corelate cu necesitățile tehnologice ale entităților avicole se explică prin colaborarea insuficientă între întreprinderile specializate în elaborarea unor astfel de programe și specialiștii din domeniul ținerii contabilității în agricultură. Grație acestui fapt entitățile avicole sunt nevoite an de an să-și ajusteze programele lor contabile cu suplinirea unor noi modalități de prelucrare automatizată a documentelor cu implicarea pentru executarea acestor lucrări a diferitor entități specializate în domeniul programării și menținerii softurilor contabile. Ajustarea programelor la necesitățile tehnologice adeseori este sofisticată și nu conturează descendent procesele în cauză – pe

CR, iar în cadrul fiecărui CR – pe faze, iar în cadrul fiecărei faze – pe obiecte de evidență a costurilor), însă modalitatea de contabilizare a costurilor de producție nu redă aspectele inerente acestor procese. Ca urmare, adaptările menite să faciliteze procedeele contabile se soldează cu lucrări contabile suplimentare, efectuate în mod manual. Nu negăm importanța adaptării programelor existente la particularitățile activităților economice desfășurate de către entități. Cu regret, adaptările aferente informatizării unora și acelorași procedee contabile sunt efectuate, pe de o parte – fără a lua în considerare aspectele inerente proceselor tehnologice practicate, iar pe de altă parte – izolat de alte procese și algoritme ale softurilor utilizate. Un astfel de tratament, menit ca atare să ușureze manopera contabililor, are un efect opus așteptărilor. Ca atare are loc o automatizare „cârpăcită” a contabilității care soldează: 1) utilizarea inefficientă a resurselor umane irosite pentru cumularea, sistematizarea și regruparea manuală a datelor privind costurile de producție și rezultatele obținute, calculația costului efectiv, repartizarea după destinație a abaterilor de cost etc.; 2) erori de introducere a datelor cumulate în diverse calcule tabelare și controlul de rutină a informațiilor introduse și obținute pentru identificarea și corectarea greșelilor comise la transpunerea informațiilor în aplicații contabile fragmentate; 3) reduce posibilitatea optimizării ciclurilor financiare prin pierderea avantajelor în negocierile cu furnizorii și fructificarea reducerilor la plata anticipată; 4) sporește riscul de amenzi și penalități pentru nerespectarea reglementărilor legislative, termenelor contractuale și de raportare; 5) vizibilitate limitată a informațiilor financiar-contabile, decizii întârziate datorate formatului neuniform și izolat al informațiilor furnizate, ceea ce împiedică capturarea indicatorilor cheie și împovărează distribuția acestora factorilor de decizie.

Înlăturarea elementului negativ examinat și a consecințelor enunțate se propune a fi realizată prin integrarea programelor tehnologice de evidență a efectivelor cu programele contabile referitor la contabilizarea costurilor și, respectiv, calculația costului unitar și crearea unui soft contabil inteligent complex care ar permite: 1) digitalizarea tuturor procedeele contabile inerente activităților desfășurate; 2) prelucrarea datelor eterogene într-un circuit; 3) crearea unui masiv comun de informații disponibil fiecărei unități structurale în limita responsabilităților și competențelor delegate pentru control, analiză și adoptare a deciziilor în vederea eficientizării rezultatelor obținute.

Al treilea grup de factori – organizaționali, vizează mărimea și structura organizatorică a entității avicole. Studiile efectuate denotă că entitățile avicole industrializate din RM desfășoară o activitate mixtă care, potrivit clasificării activităților în CAEM [17], reunește trei domenii de activitate:

1) agricolă – include următoarele procese tehnologice agricole: incubajul ouălor, creșterea puiilor și tineretului de remonță (înlocuire), întreținerea efectivului parental (străbunici, bunici, părinți), întreținerea efectivului industrial, creșterea puiilor broiler, creșterea culturilor agricole, prepararea nutrețurilor etc.;

2) industrială – procesele de prelucrare și conservare a cărnii, procesarea furajelor, fabricarea produselor din ouă și carne, producerea biogazului și fertilizanților organici etc.;

3) comercială – comerțul cu ridicata și cu amănuntul al ouălor și produselor din ou, cărnii și produselor din carne, precum și al altor produse de fabricație proprie.

Astfel, dacă în cadrul unei entități există aceste tipuri de activități, apare necesitatea de a contabiliza și calcula costul produselor pe fiecare tip de activitate, iar în cadrul tipului – pe subtipuri – pe CR, iar în cadrul CR – pe faze tehnologice. De exemplu, în avicultură – incubarea ouălor, creșterea puilor cu divizarea costurilor pe conturi analitice în funcție de specie și destinația păsărilor (carne, ouă, mixtă), perioada de întreținere, vârstă. În cazul specializării entității în creșterea păsărilor pentru carne, de exemplu, a puilor broiler – se va deschide un singur cont analitic de evidență a costurilor aferente activității avicole „Creșterea puilor broiler”. Celelalte conturi de evidență a costurilor se vor referi la alte activități (dacă asemenea există), de exemplu, „Întreținerea abatorului”, colectarea gunoiului, bucătăria furajeră, prelucrarea deșeurilor, creșterea culturilor agricole pe fiecare cultură separat. Activitatea comercială necesită ținerea contabilității veniturilor și cheltuielilor diferențiat pe tipuri de comerț (cu ridicata, cu amănuntul ș.a.), feluri de produse, active biologice și servicii comercializate. Costurile aferente activităților specificate vor fi contabilizate cu divizare pe subdiviziuni.

Structura organizatorică a entităților avicole industrializate este determinată de tipul de producție, caracteristicile tehnologice, organizatorice și tehnice ale acesteia. Cu cât structura organizatorică a entităților avicole industrializate este mai complexă, cu atât mai numeroase vor fi delimitările obiectelor de evidență a costurilor, deoarece acestea sunt realizate la nivel de unități structurale.

Una dintre principalele cerințe ale CG este localizarea costurilor pe CR. Cercetările efectuate în avicultură denotă imposibilitatea contabilizării costurilor pe feluri de produse. Unitățile structurale (subdiviziunea, secția, hala sau o altă diviziune) de producție se pronunță mai clar și transparent ca loc de înregistrare a costurilor, fapt ce facilitează localizarea acestora și permite apropierea costurilor indirecte și celor de bază, dar repartizabile, de produsele obținute în acest loc (secție, hală, sector). Malikova T., savantă din FR, menționează că contabilizarea costurilor pe locuri de apariție a acestora contribuie la sporirea preciziei de calcul și de acumulare a acestora, motiv pentru care a și fost implementată CG (în anii 20 ai secolului al XX-lea) [176, p. 49-52]. Aceeași sursă vizează că însăși noțiunea de „loc de costuri” își datează apariția în țările din Occident la sfârșitul secolului al XX-lea, fiind definit ca celulă primară de evidență și control al costurilor în unitățile structurale ale entităților producătoare și atribuire mai exactă a acestora distinct obiectelor de calculație. Altfel spus, este vorba de CR – una dintre problemele de studiu ale prezentului subcapitol aferent căreia vor fi examinate: noțiunea, particularitățile constituirii CR în avicultură, locul lor în bugetarea, cumularea, controlul și

analiza costurilor, precum și calculația costului unitar – elemente care lipsesc în actele normative ce reglementează ținerea contabilității în sectorul dat.

Studiile efectuate la entitățile avicole autohtone (S.R.L. „Lincos Prim”, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Axedum”, S.R.L. „Centrul de reproducție Brînzării Noi”) denotă că la baza segmentării CR în cadrul acestora stă structura organizatorică a întreprinderii, fiind reprezentată de ansamblul subdiviziunilor structurale și al relațiilor dintre acestea convergente în realizarea obiectivelor prestabilite ale entității. S-a constatat că în cadrul entităților avicole de dimensiuni mici mai pronunțată este structura de administrare de tip liniar, pe când în cadrul celor industrializate de dimensiuni mari și medii – liniar-funcțională. Esența acesteia din urmă rezidă în delimitarea aparatului administrativ pe verticală (în mod scalar) pe niveluri, iar pe orizontală – formarea verigilor de administrare. În același timp, disocierea entităților avicole nu este efectuată în condițiile descentralizării acestora în unități structurale cu autonomie financiară deplină care ar prevedea și delegarea competențelor, asignarea responsabilităților asupra activităților desfășurate, deciziilor luate, acțiunilor întreprinse și rezultatelor obținute.

Pentru soluționarea problemei enunțate propunem decuparea entităților avicole în unități structurale de tip – CR, cu atribuirea fiecăruia a autonomiei financiare încadrabile în managementul acesteia: a) în concordanță cu legătura logică între treptele administrative; b) corespunzător consecutivității subordonării organelor de conducere la fiecare nivel managerial. O astfel de descentralizare se explică prin faptul că fiecare CR – unitate structurală (activitate, subdiviziune etc.), se manifestă în activitatea entității ca secundarul (unitatea structurală) în primar (entitatea). Acest procedeu de cunoaștere a materiei urmează să fie respectat și la subordonarea CR în ierarhia structurală a entității, delegarea competențelor și responsabilităților gestionarilor centrelor în cauză în baza legăturii „cauză-efect”. Descentralizarea structurii organizaționale în unități cu autonomie financiară încadrabilă în managementul entității avicole cu respectarea exigențelor menționate și trasarea legăturilor de subordonare a fost proiectată de autoare pentru S.R.L. „Rom Cris” și propusă de a fi aplicată în practică (anexa 5).

Savantul rus Sokolov I. menționează că încă în anul 1952 cercetătorul american Higgins J. a evidențiat că fiecare unitate structurală a entității măsoară doar acele venituri și cheltuieli pentru care poartă responsabilitate și care sunt controlate de ea [201, p. 233]. Sokolov I. afirmă că doar o astfel de limitare impune managerilor CR obligația de a controla permanent situația proceselor de producție și responsabilități de ordin financiar în vederea evaluării rezultatelor activităților lor. Savantul român Sgârdea F. precizează că misiunile delegate CR și obiectivele ce trebuie realizate de către acestea sunt „în general, de ordin financiar”, iar responsabilitățile aferente variază în funcție de „natura centrului, de exemplu, nivelul costurilor ce nu trebuie depășit, cuantumul veniturilor din vânzări care trebuie

atins, mărimea profitului estimat etc.” [89, p. 25]. Din cele expuse rezidă că descentralizarea presupune libertate acordată managerilor de la nivelurile inferioare ale entității în identificarea și adoptarea deciziilor bazate pe studii de comparare a „eforturilor” [53, p. 19].

Descentralizarea, în esența sa, nu poate fi egalată în mod direct cu libertatea managerilor în adoptarea deciziilor respective. Acceptând această sintagmă, ignorăm legătura „cauză-efect”, respectiv, primarul și secundarul. Descentralizarea în soluționarea problemei de constituire a CR: 1) exprimă decuparea unui întreg (entitate) în părți componente (subunități, sectoare, hale) – acesta-i primarul (cauza); 2) contribuie la crearea condițiilor în care managerul CR obține posibilitatea de a fi liber în luarea deciziilor realizând efectul (secundarul).

Chiar și în această situație libertatea managerilor (șefilor) CR poartă un caracter relativ, fiind limitată de obiectivele activității entității și capacitățile de producție disponibile, de impactul pieței etc. Prin urmare, noțiunea de „centru de responsabilitate” se conturează în calitate de element-cheie în arhitectura CG. Însă, până în prezent, vizavi de această noțiune nu s-a statornicit o abordare unanim acceptată. Mai mult ca atât, definiția termenului în cauză nu și-a găsit elucidare în nici un act legislativ sau normativ autohton, inclusiv de uz contabil. Pentru a elimina această omitere, recurgem la examinarea opiniilor savanților aferente definiției CR (anexa 6) după structura aplicată de autoare față de definiția CG: obiectul definiției, caracteristica obiectului definiției și scopul sau destinația acestui obiect.

Ivașkevici V., Leikin D., Asaul A., Paladi V., Țurcanu V., Tabără N., Caraiani C. și Ristea M. percep obiectul definiției CR drept o subdiviziune sau o altă formațiune structurală (o parte a întreprinderii, diviziune, sector, segment), o unitate organizațională sau un component structural al unei entități. Cercetătorii în cauză reprezintă obiectul definiției CR ca o parte componentă a unei entități în desfășurarea activității sale după profilul stabilit în statutul ei (producție, comerț, prestări servicii etc.), inclusiv managementul acestei activități. Colectivul de autori Needles B. E., Anderson H. R., Caldwell J. C. afirmă că CR este o unitate organizațională din cadrul unui sistem contabil funcțional [67, p. 1041]. Se creează impresia că CR se constituie în cadrul contabilității ca părți componente structurale ale acesteia. Însă, din exemplul cifric privind caracterizarea ierarhiei structurale a unei entități în prezentarea rapoartelor operaționale reflectat de autori în această sursă [67, p. 1043], concluzionăm că CR reprezintă, de fapt, subdiviziuni din structura activității entității și nu din structura contabilității.

Savantul român Ristea M. reprezintă drept obiect al CR entitatea, fapt ce nu există la nici unul dintre autorii opinia cărora este sistematizată în anexa 6. Informația despre costuri, cheltuieli și venituri, profit și investiții privită la nivel de entitate este cea mai sintetizată și se îmbină cu informația CG. Ivașkevici V. [152, p. 197], Kondrakov N. [160, p. 309-310], Leikin D. [169, p. 34-35], Zarișneac N. [132, p. 48-49] nu atrag atenție caracteristicilor, proprietăților, particularităților obiectului CR. Ei

menționează că în fruntea CR se află un manager care monitorizează activitatea lui, purtând răspunderea respectivă. Majoritatea autorilor din anexa 6 dezvăluie caracteristicile obiectului CR. Astfel, Asaul A. [135, p. 103], Țurcanu V., Mihaila S. [128, p. 37] menționează că CR desfășoară activitatea economică în cadrul entității, Bajan M. – CR exercită una sau mai multe misiuni cu obiective cantitative și valorice, dispune de un ansamblu de resurse necesare, are o anumită autonomie în bugetul de resurse [2, p. 63], Caraiani C. – CR soluționează un ansamblu de sarcini (participă în activitatea entității), Ristea M. – CR execută o funcție, o activitate, un proces, li se încredințează un produs, o lucrare un obiectiv, un proiect etc. [82, p. 322], Zarișneac N. [132, p. 48-49] nu specifică anumite caracteristici ale obiectului CR. Vander Vil R. și Palii V. identifică CR ca o structură de a acumula informația contabilă aferentă activității acestui centru care mai mult se referă la scopul (destinația) CR, decât la principala activitate de monitorizare a acestuia [143, p. 302]. Colectivul de autori Needles B. E., Anderson H. R., Caldwell J. C. nu menționează vreo activitate a CR, deoarece centrul dat este prezentat în structura contabilității entității [67, p. 1041]. Totuși, autorii prezentați în anexa 6 unanim subliniază că CR este monitorizat de un conducător, manager. O parte din autorii specificați (Ivașkevici V., Kondrakov N., Leikin D., Volcova O., Caraiani C.) nu elucidează scopul, destinația sau rezultatul CR. Cercetătorii Asaul A., Bajan M., Țurcanu V. și Mihaila S. afirmă că activitatea CR este monitorizată de către manager prin intermediul costurilor, cheltuielilor, veniturilor, profitului, investițiilor în obținerea unui rezultat maxim cu un volum de resurse alocat.

Completând elementele componente necesare în corespundere riguroasă a conținutului formei și destinației (activitatea CR cu titlul atribuit acestuia), propunem ca în actul normativ aferent CG în agricultură să fie inclusă definiția termenului în cauză expusă în următoarea redacție: **centrul de responsabilitate** reprezintă o unitate organizațională (subdiviziune, sector, segment, hală) din structura entității dotată cu resurse necesare (umane, materiale și financiare) pentru realizarea obiectivelor asigurate, monitorizată de un manager responsabil prin intermediul indicatorilor relevanți (cost, cheltuieli, venit, profit și investiții) de a obține un rezultat maxim cu un efort minim și întocmirea rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale. În definiția enunțată termenul „efort” semnifică totalitatea acțiunilor întreprinse în realizarea obiectivului managerial prestabilit fiecărui CR și în ansamblu pe entitate. Conform DEX-ului (explicației nr. 4) termenul efort reprezintă „activitate dirijată într-un anumit scop” [21].

La delimitarea activităților entității în CR se propune de luat în considerare următoarele circumstanțe: 1) decuparea CR se pliază pe organigrama existentă în cadrul entității și trebuie să reunească toate domeniile de activitate; 2) delimitarea CR de ajustat doar atunci când trebuie modificată divizarea responsabilităților; 3) eficiența CR se măsoară în baza acelor indicatori care vizează performanța activității centrului în cauză; 4) un CR poate fi condus doar de un manager;

5) managerului i se atribuie doar acele obiective și competențe care rezultă din activitatea centrului în cauză; 6) managerul poartă responsabilitate doar de activitățile desfășurate și rezultatele înregistrate de către centrul asupra căruia i s-au încredințat împuternicirile.

În cadrul fiecărui CR aferent activităților de bază și auxiliare pot fi delimitate mai multe centre de costuri. În același timp, în cazul proceselor tehnologice complexe fiecare centru de costuri poate fi constituit din câteva locuri de apariție a costurilor. Implementarea și aplicarea CR trebuie să fie comensurabilă cu utilitatea informației suplimentare ce vizează costurile de producție [14, p. 115]. Detalierea centrelor de costuri în raport cu activitatea de producție, la fel ca și a locurilor de apariție a costurilor, depinde de raționalitatea și utilitatea identificării unor obiecte de evidență din punct de vedere atât al volumului de lucru contabil, cât și al posibilităților utilizării eficiente a informațiilor obținute. Mai mult ca atât, menționăm că niciun centru de costuri nu poate fi fără responsabilitate. Rezultă că centrele de costuri reprezintă componente ale CR.

În opinia noastră, spațierea CR trebuie tratată din punct de vedere filozofic în contextul faptului că activitatea unei entități reprezintă generalul, iar CR – particularul, adică în calitate de componente ale generalului, întrucât sistemul informațional al CG este aplicabil pentru fundamentarea deciziilor, pentru planificarea, bugetarea costurilor, analiza și construirea strategiei oricărei entități. Fluxul informațional-contabil în cadrul CG structurate în CR formează suportul sistemului decizional al oricărei entități atât în ansamblu, cât și în aspectul CR, din care motiv acesta trebuie să satisfacă următoarele cerințe: 1) să corespundă sistemului de producție; 2) să furnizeze informații clare, detaliate, exacte și relevante; 3) să asigure fluxuri informaționale regulate, eficiente, în perioade scurte; 4) să mențină legături reciproce între structurile contabile și manageriale.

Savantul român Briciu S. afirmă că CR pot fi grupate, din punct de vedere economic, în centre de profit și centre de costuri. La rândul lor, CR de profit pot fi „considerate acele diviziuni ale entității în care se realizează activitatea propriu-zisă – locurile de muncă operaționale” [11, p. 73]. Această afirmație poate fi acceptată în situația în care spațierea CR se realizează în legătură doar cu „procesul de producție” propriu-zis ce are un rezultat materializat într-un produs concret. Activitățile, al căror rezultat nu se materializează într-o formă concretă, constituie „sectoare de cheltuieli” [11, p. 74]. Dacă urmăm logica autorului, prestarea serviciilor de transport de mărfuri (sau de pasageri) reprezintă sectorul de cheltuieli, raționament cu care nu suntem de acord. Considerăm că forma materială sau nonmaterială a rezultatului de producție nu reprezintă criteriul conform căruia se determină tipul unui CR: de costuri sau de cheltuieli. Deopotrivă cu Briciu S. savanții români Oprea C. și Gârștea Gh. afirmă că în calitate de sectoare de cheltuieli se înțeleg „subdiviziunile cadrului tehnico-productiv, de conducere și administrativ al întreprinderii în raport

cu care se organizează planificarea, programarea și urmărirea analitică a cheltuielilor care formează costul de producție” [69, p. 68].

De menționat că unitățile structurale auxiliare (transport, reparație etc.) și conexe (aprovizionare, marketing și logistică, planificare, contabilitate etc.) generează nu numai cheltuieli. De exemplu, secția de reparație prestează servicii de reparație a mașinilor, utilajelor producției de bază care se reflectă drept costuri. În opinia noastră, aceste sectoare, care sunt la fel producătoare, pot fi constituite sub formă de „CR de costuri” în raport cu care se organizează planificarea, programarea și monitorizarea analitică a costurilor care formează costul unitar al rezultatelor activităților acestora.

În opinia noastră, ținerea CG în cadrul entităților de producție, inclusiv a celor avicole, se materializează în structuri organizatorice autonome [116, p. 215-219], prin care se combină, se ordonează și se actualizează componentele umane, materiale și financiare ale acestora. Luând în considerare cele expuse mai sus, autoarea a elaborat o schemă generală pentru orientarea corectă a entităților avicole în determinarea și subordonarea CR. Decuparea managementului activității entităților avicole pe CR: a) are la bază crearea unor subunități flexibile încadrabile în structura organizațional-funcțională și tehnologică; b) prevede acordarea autonomiei decizionale responsabililor acestora în vederea realizării la nivelul lor a obiectivelor prestabilite.

Actualmente la entitățile avicole autohtone CR nu sunt formate în calitate de structuri informaționale autonome, cu asignarea unor competențe și responsabilități bine determinate.

Circuitul informației contabile între CR conturează ierarhia subordonării unităților structurale instituite nemijlocit la entitate – subdiviziune, sector, secție, hală etc. (fig. 1.1).

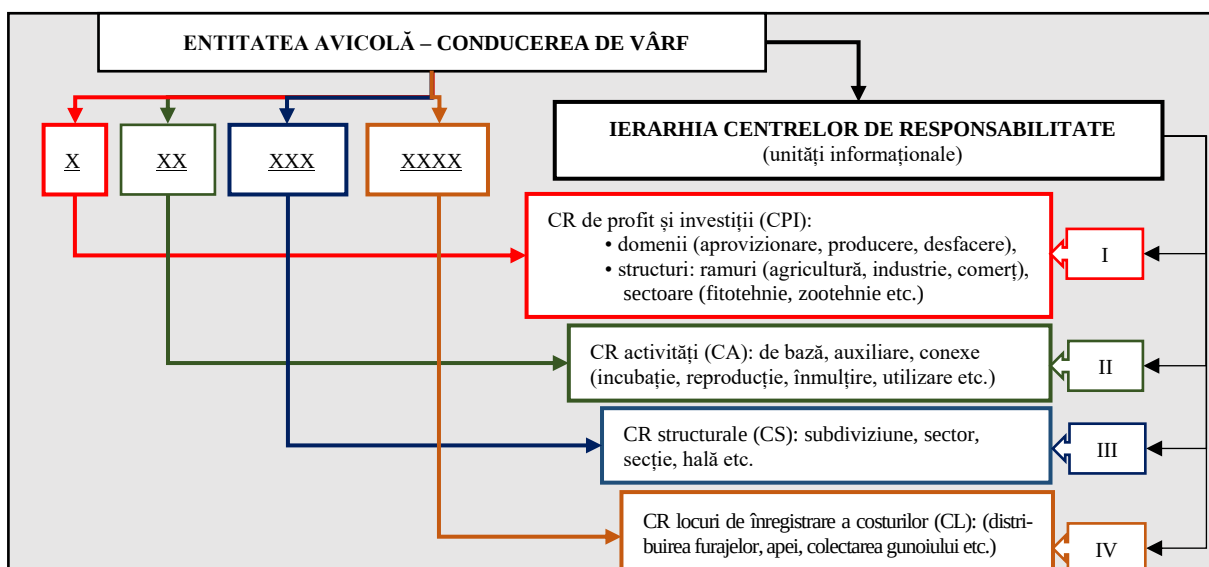


Fig. 1.1. Sistemul de ierarhizare a CR în calitate de unități informaționale în CG
Sursa: elaborat de autoare.

Diversitatea ierarhică a CR în cadrul unei entități producătoare este dominată de caracterul multilateral al activităților de producție, iar sistemul ierarhic al acestora este format din mai multe componente conexe. Corelația unităților informaționale în cadrul circuitului economic se realizează în aspect orizontal. Din acest motiv circuitul informației contabile capătă o formă piramidală adecvată ierarhiei subordonării organelor de conducere în cadrul căreia fiecare nivel managerial este gestionat liniar de un conducător care, la rândul său, este subordonat unui manager de la un nivel superior.

În scopul informatizării și funcționalității CR în avicultură propunem identificarea fiecărei unități informaționale printr-o denumire care indică tipul și destinația acestora cu simbolizarea cifrică (codificarea) prin care se realizează subordonarea poziției componentelor în sistemul informațional ierarhic general al entității date. În dezvoltarea sistemului de ierarhizare (fig.1.1) se propune implementarea unui sistem universal de simbolizare subordonată a CR ca unități informaționale ale entităților producătoare cu utilizarea criteriului zecimal de atribuire a simbolurilor (anexa7). În baza informațiilor din fig. 1.1 și anexa 7, folosind structura organizațională a entității S.R.L. „Rom-Cris” (anexa 5), autoarea a proiectat sistemul de ierarhizare a unităților informaționale (CR) respective (anexa 8). Dacă entitatea analizată va preconiza înființarea și a altor activități, diferite de cele sistematizate în anexa 8, atunci simbolizarea lor se va realiza în continuarea ordinii elucidate. În caz de lichidare sau fuziune a unor CR, codurile atribuite anterior se exclud și nu mai sunt folosite ulterior în documentele primare aferente costurilor și/sau fluxului de păsări, iar subunităților nou-create sau obținute prin fuziunea celor existente li se va atribui un cod nou cu suplimentarea acestuia în sistemul de management, mai numit de unii autori și structură financiară [128, p. 37]. Simbolurile atribuite CR rămân constante în toate procedeele contabile, ceea ce facilitează înregistrarea sistemică a faptelor economice în aspectul acestor unități informaționale, întrucât ele suplimentează codurile conturilor contabile corespondente în cadrul faptelor economice înregistrate. Printr-o astfel de abordare decade necesitatea utilizării unor conturi suplimentare în afara celor aprobate de PGCC, după cum propun alți autori: Bulgaru V. [13, p. 31], Frecăuțeanu A. [28, p. 27], Țurcanu V. și Mihaila S. [128, p. 65-70]. Această simbolizare a întregului nomenclator de CR este rațional să fie aplicată la toate entitățile avicole cu luarea în considerare a structurii și profilului activității. Aplicarea sistemului propus de simbolizare a CR a costurilor contribuie la determinarea nomenclatorului conturilor analitice de evidență a costurilor în condițiile prelucrării automatizate a datelor contabile, aplicarea algoritmului de calcul al costului unitar pe fiecare CR. Indicatorii de relevanță pe CR aferente activităților de întreținere a păsărilor cu delimitarea obiectelor de evidență a costurilor în cadrul S.R.L. „Rom-Cris” sunt sistematizați în anexa 9.

Delimitarea CR potrivit volumului competențelor și responsabilităților delegate managerilor are la bază obiective de ordin financiar, iar pentru sporirea gradului de responsabilitate considerăm că atribuțiile de funcție ale managerilor CR urmează să fie prestabilite în mod contractual și/sau, cum afirmă V. Bulgaru, prescrise în fișele de post corespunzător „cu natura fiecărui centru” [13, p. 77]. Savantul român Sgrădea F. afirmă că „în timp ce gestiunea menține echilibrul, conducerea definește strategia obținerii echilibrului în cauză” [89, p. 25]. Spre deosebire de alți cercetători, autorii din FR Alborov R. și Livenskaia G. precizează că în cadrul entităților producătoare este rațional de redus componența CR delimitate pornind de la volumul funcțiilor și responsabilităților delegate la următoarele: CR de costuri, CR de venituri și CR de profit [134, p. 10]. Cele expuse atestă că: 1) fiecare CR dintr-o entitate poate fi considerat un centru decizional cu o autonomie determinată (relativă) și un anumit grad de delegare a activității decizionale; 2) CR se situează subordonat la toate nivelurile ierarhice din cadrul structurii organizatorice a entității, atribuindu-se diferite competențe și responsabilități; 3) eficacitatea unui CR surprinde relația dintre activitatea acestuia și obiectivele prestabilite; 4) eficiența unui CR reflectă raportul dintre nivelul rezultatelor obținute (sub formă de produse, active biologice adiționale, servicii, lucrări) și cel al costurilor prestabilite; 5) CR este eficient dacă la un anumit ansamblu de resurse prestabilit obține un volum suplimentar de produse.

Rezultă că segmentarea CR în cadrul entităților avicole industrializate pliază nu doar procesele tehnologice desfășurate de către acestea, dar este dominată și de complexitatea lor, precum și de gradul de automatizare a fluxului informațional. De rând cu aspectele menționate la simbolizarea proceselor tehnologice agricole, transformarea biologică a păsărilor desfășurată pe scară industrială generează dificultăți și la identificarea obiectelor de evidență a costurilor, obiectelor și unităților de calculație a costului unitar. Principalele din acestea sunt:

1) etapizarea activităților de producție în mai multe faze tehnologice, de exemplu, în producția pentru ouă, de la incubația ouălor (produse și/sau achiziționate) până la comercializarea și/sau prelucrarea ouălor; în producția pentru carne – începând cu incubația ouălor, creșterea păsărilor și finalizând cu fabricarea produselor finite (carne în sortiment, salam, conserve etc.);

2) produsele avicole sunt de origine animalieră variată ca tip, specie, sex și vârstă a păsărilor de la care au fost obținute, fiind diferite în funcție de fazele tehnologice;

3) diferă periodicitatea, algoritmul, procedeele și tehnicile de calculație a costului unitar.

Studiile efectuate în cadrul entităților avicole (S.R.L. „Lincos Prim”, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Axedum”, S.R.L. „Centrul de reproducție Brînzenii Noi”) demonstrează că impedimentele sesizate variază în funcție de natura procesului de producție, de la o entitate la alta, ceea ce face, practic, imposibilă stabilirea unor proceduri

contabile standardizate sau unificate de delimitare a CR, precum și a unor baze de dimensionare a costurilor de producție unanim aplicabile, fără a ține cont de distincțiile care vizează însăși natura producției. În opinia noastră, ținerea contabilității pe CR, în afară de descentralizarea activității și delimitarea fluxurilor de informații obținute, mai permite și: 1) supravegherea formării acestora la toate nivelurile de management; 2) utilizarea metodelor specifice de control al costurilor, luând în considerare particularitățile activității fiecărei unități structurale; 3) identificarea responsabililor în vederea costurilor neproductive; elaborarea și adoptarea unor decizii pertinente.

O altă problemă cu amprentă semnificativă asupra contabilității costurilor, a activelor biologice adiționale și a produselor obținute este legată de fluxul păsărilor în cadrul fazelor tehnologice. E știut că la fiecare etapă a lanțului tehnologic în fiecare grup de vârstă se înregistrează nu doar intrarea păsărilor din diferite surse de proveniență (achiziție, ecloziune, primite cu titlu gratuit etc.), dar și ieșirea acestora cauzată de diverse maladii sau necesități fiziologice. La finele respectivelor faze transformarea biologică a efectivelor se manifestă prin: a) creștere – sporirea greutateii vii și îmbunătățirea calității țesutului muscular, majorarea productivității păsărilor; b) reproducere – obținerea activelor biologice adiționale (ecloziunea puilor); c) degenerare – diminuarea calității țesutului muscular cauzată de îmbătrânirea fiziologică, micșorarea productivității păsărilor; d) sacrificare – întreruperea activității vitale a organismelor vii cauzată de finalizarea proceselor tehnologice sau de alte evenimente necondiționate; e) pieire – stoparea fiziologică a funcțiilor vitale ale organismelor cauzată de diverse maladii ordinare sau excepționale. În același timp, transformarea biologică generează obținerea produselor avicole de bază (cum ar fi ouăle) și secundare (de exemplu, penele, gunoiul de pasăre, resturi din incubație etc.).

Etapizarea activităților de producție cu localizarea costurilor pe obiecte de evidență (puncte-cheie) se propune să fie realizată pe CR conform metodei pe faze, varianta fără semifabricate. Mai detaliat implementarea metodei în cauză va fi descrisă în subcapitolul 3.3.

1.3 Sinteza problematicii tratate și a rezultatelor obținute în capitolul I

În capitolul prezentat sunt analizate conceptele teoretice și metodologice aferente CG cu abordarea acestora în plan național și internațional, impactul factorilor ramurali, tehnologici și organizaționali inerenți aviculturii asupra CG, importanța CR în CG. Investigațiile problematicii existente au rezumat în următoarele concluzii și propuneri:

1. Actualmente în sursele bibliografice drept obiect al definiției CG se prezintă sistemul de colectare a informațiilor, domeniul distinct în cadrul contabilității, metodologia de obținere a informațiilor, cunoștințe și priceperi, modul de reflectare a tuturor operațiilor, spectru informațional

amplu, gestiune internă a întreprinderii etc. Astfel, lipsește o abordare unică a obiectului definiției CG, caracteristicilor, scopului și destinației acestuia. Din acest motiv diverși autori exprimă definiția menționată în mod diferit, iar cea conținută în LCRF 287/2017 nu are o structură coerentă acestei noțiuni ca parte componentă a contabilității, așa cum particularul se manifestă în general în baza legăturii „cauză-efect”, luând în considerare componentele menționate. Noțiunea contabilității manageriale este mai vastă decât cea a CG, ultima exprimând „contabilitatea administrării bunurilor”. În acest context, în LCRF 287/2017 trebuie să se regăsească nu definiția „contabilității de gestiune”, ci a termenului **„contabilității manageriale”** cu semnificația – un complex de procedee (tehnici) de culegere, evaluare, prelucrare, reflectare cronologică și sistemică a fluxurilor informaționale intra și inter structurale și oferirea acestora managementului intern pentru monitorizarea obiectivelor fixate și fundamentarea deciziilor de perspectivă în sporirea performanței entității la orice nivel ierarhic prin bugetare, control și analiză;

2. Una dintre cele mai importante caracteristici ale CG reprezintă asigurarea corelației dintre două procese: managerial și contabil. Este evidentă și tangența dintre contabilitatea financiară și cea de gestiune, ambele fiind componente ale unuia și aceluiași SIC. Din punct de vedere filozofic CG se manifestă în cea financiară ca particularul în general. O parte a CG este comună ambelor contabilități;

3. Modul de ținere a CG în agricultură până în prezent nu este reglementat detaliat de niciun act normativ, cu toate că, începând cu 1 ianuarie 2019, CG este tratată ca componentă inseparabilă a SIC. Regulile generale privind particularitățile contabilității în agricultură conținute în SNC „PCA” [94, p. 150-164] nu sunt suficiente în tratarea CG aferente fiecărui sector al subramurilor fitotehnie și zootehnie (bugetarea, controlul, analiza, metodele de contabilizare a costurilor și de calculație a costului, raportarea internă), din care motiv nu satisfac pe deplin cerințele entităților din acest sector. În același timp, IMCC nu reglementează modul de contabilizare a costurilor în agricultură. Prin urmare, entitățile agricole (inclusiv avicole) întâmpină dificultăți în specificul bugetării costurilor în avicultură determinat de particularitățile tehnologice inerente activităților desfășurate, aplicarea argumentată a metodei de contabilizare a costurilor și de calculație a costului. Rezonabil ar fi de elaborat indicații/recomandări metodice aferente CG în agricultură care ar armoniza într-un tot întreg metodologia și procedeele inerente contabilității în cauză după cum există în alte țări (FR, România, Belarus ș.a.). Principalele componente ale acestei contabilități sunt propuse de către autor în textul tezei;

4. Ținerea CG în avicultură este condiționată de îmbinarea profilului ramural și variantele specializării activităților avicole ale entităților, factorilor tehnologici, organizaționali, structurii entității, CR constituite în cadrul acesteia și fluxului informațional instituit. Impactul factorilor în

cauză se manifestă prin interconexiunea lor în activitatea de producție a entității care impune consemnarea faptelor economice-acțiune cu documente primare specifice, contabilizarea costurilor aferente pe obiecte de evidență a costurilor, pe articole de costuri inerente cu repartizarea costurilor de bază comune în condițiile ciclurilor de producție (închis, complex și singular). În cadrul fiecărei variante de specializare contabilitatea costurilor urmează a fi ținută pe fiecare etapă, iar în cadrul etapei – pe fiecare fază inerentă procesului tehnologic respectiv. În acest context autoarea a elaborat și a propus spre aplicare nomenclatorul conturilor analitice de evidență a costurilor cu luarea în considerare a aspectelor enunțate;

5. Actualmente pe piața softurilor contabile din RM lipsesc programele informaționale corelate pe deplin cu necesitățile tehnologice în avicultură. Ca rezultat, chiar și acele entități care aplică programul 1 C: Contabilitate (diferite versiuni) în scopul calculației costului sau analizei costurilor selectează informațiile necesare și execută aceste lucrări în mod manual. În așa fel, adaptările aferente informatizării unora și aceluiași procedee contabile sunt efectuate, pe de o parte – fără a lua în considerare aspectele inerente proceselor tehnologice practicate, iar pe de altă parte – izolat de alte procese și algoritme ale softurilor utilizate. Un astfel de tratament, menit ca atare să ușureze manopera contabililor, are un efect opus așteptărilor. În scopul reducerii manoperei lucrărilor contabile din ramură și sistematizării automatizate într-un masiv comun a informațiilor privind existența, fluxul efectivelor de păsări și înregistrării costurilor aferente recomandăm elaborarea softurilor contabile integrate cu programele de evidență tehnologică a efectivelor de păsări. Aceasta va: a) reduce volumul lucrărilor de contabilizare a activelor biologice în cauză și a costurilor de întreținere a acestora; b) simplifica bugetarea costurilor și controlul executării bugetelor; c) facilita calculația costului efectiv prin aplicarea aceluiași masiv de date; d) spori accesul managerilor de la orice nivel managerial (CR) la informația necesară pentru analiza costurilor și luarea deciziilor aferente;

6. În arhitectura CG un element-cheie pentru care până în prezent nu s-a statornicit o abordare unanim acceptată este CR. Lipsește ea și în actele normative autohtone ce reglementează atât contabilitatea, cât și activitatea de întreprinzător în ansamblu. În acest context definiția CR este concretizată astfel: **centrul de responsabilitate** reprezintă o unitate organizațională (subdiviziune, sector, segment, hală) din structura entității dotată cu resurse necesare (umane, materiale și financiare) pentru realizarea obiectivelor asiguate, monitorizată de un manager responsabil prin intermediul indicatorilor relevanți (cost, cheltuieli, venit, profit și investiții) de a obține un rezultat maxim cu un efort minim și întocmirea rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale. Delimitarea funcțional-contabilă și obligativitatea ținerii contabilității pe unități structurale (subdiviziuni) este prevăzută de LCRF 287/2017, SNC „Stocuri”, SNC „PCA”,

IMCC. De fapt, acestea stau la baza instituirii CR, iar ținerea contabilității în aspectul lor creează posibilitatea măsurării performanței și evaluării aportului fiecăruia în rezultatele entității;

7. Actualmente nu există un model-standard unanim acceptat și universal aplicabil de descentralizare prin acordarea autonomiei administrative CR la orice entitate indiferent de domeniul de activitate al acestea. Prin urmare, la constituirea CR în cadrul entităților avicole și modelarea circuitului informației întra-centre este rațional să se țină seama de diviziunile interne specifice statornicite, varianta de specializare și tehnologia aplicată în cadrul acestora cu delegarea gestionarilor CR în cauză a competențelor și responsabilităților de ținere a contabilității, întocmirea și prezentarea RIG, luând ca bază sistemul de simbolizare ierarhizat elaborat de autoare în funcție de interconexiunea reciprocă a CR sub formă de unități informaționale realizat pentru S.R.L. „Rom Cris”. În acest context, fiecare unitate informațională s-a:

- a) identificat printr-o denumire care indică tipul și destinația ei;
- b) codificat cu utilizarea criteriului zecimal de desemnare a simbolurilor, prin care s-a realizat codificarea poziției fiecărei componente în sistemul ierarhic general al entității date;
- c) subordonat în funcție de nivelul managerial la care este situată.

Această metodă de simbolizare a întregului nomenclator al CR este rațional să fie aplicată la toate entitățile avicole cu luarea în considerare a structurii, variantei de specializare și profilului activității lor. Implementarea ei facilitează stabilirea nomenclatorului articolelor de costuri și a conturilor analitice de evidență a acestora, precum și prelucrarea computerizată a datelor contabile.

Segmentarea entităților avicole pe CR facilitează implementarea proceselor de bugetare și control al costurilor de producție cu asignarea responsabilităților pentru rezultatele obținute gestionarilor acestor formațiuni interne.

2. PERFECTIONAREA BUGETĂRII COSTURILOR, EVALUĂRII ULTERIOARE A PĂSĂRILOR OUĂTOARE ȘI SUPORTULUI INFORMAȚIONAL AL PROCESELOR DE PRODUCȚIE

2.1 Bugetarea și controlul costurilor de producție pe centre de responsabilitate

Analiza surselor bibliografice aferente bugetării și controlului costurilor [70, p.77-88; 8, p. 18; 152, p. 260-266; 175, p. 131-132; 151, p. 90, 99, 101-109; 200, 6-7, 12-13; 147, p. 23-29, 63; 61; 213, p. 96, 109-121 ș. a.] denotă că bugetarea activității economice a entităților avicole contribuie la soluționarea următoarelor obiective manageriale:

1. Determinarea cu exactitate a cuantumului costurilor, cheltuielilor și veniturilor entității și, ca urmare, a mărimii tuturor indicatorilor economico-financiari;
2. Asignarea responsabilităților aferente rezultatelor activității CR gestionarilor acestora în limita competențelor delegate care se identifică sub forma principalelor responsabilități de activitate, iar realizarea acestora – în calitate de sarcină internă;
3. Constituirea unui sistem clar, transparent și obiectiv de control al activităților desfășurate de fiecare CR cu sarcina principală – crearea unui mediu adecvat de regularizare oportună a activității entității atât în ansamblu, cât și în aspectul nivelelor ierarhice desemnate structural;
4. Limitarea cheltuielilor entității prin dimensionarea exactă a componenței și structurii costurilor de producție, mărimea cărora se determină în strictă concordanță cu volumul de producție prestabilit pentru realizarea obiectivelor previzionate;
5. Crearea unui mediu favorabil de activitate pentru personalul entității prin instituirea unui sistem motivațional de cointerесare în vederea reducerii costurilor.

Cercetările denotă că bugetele pot avea forme și conținuturi diferite. Arhitectura acestora depinde de așa variabile, cum sunt: dimensiunile entității, specificul activităților bugetate, nivelul de integrare a procesului bugetar în managementul entității, competența persoanelor preocupate de efectuarea lucrărilor de bugetare etc. Problematika bugetării în avicultură constă în lipsa unui sistem complex și coerent de gestionare previzională și operativă a parcursului economic al activităților desfășurate de entitățile avicole la toate etapele lanțului economic prin coordonarea diferitor interese în vederea dimensionării strategiei sale de dezvoltare, ajustarea acțiunilor și valorificarea rezervelor existente cu scopul depășirii dificultăților previzibile și realizarea performanțelor prestabilite.

Problema principală datorită căreia unele entități avicole autohtone (de exemplu, S.R.L. „Tura”, S.R.L. „Puișorul de aur” ș. a.) nu-și pot monitoriza în detaliu rezultatele financiare și preveni eventualele situații de risc constă în faptul că acestea ori nu elaborează bugete de venituri și cheltuieli, ori (în cel mai bun caz) aceste bugete vizează doar nivelul de ansamblu al entității, iar cheltuielile și

veniturile sunt dimensionate în funcție de natura lor fără detalieri pe unități structurale, articolele și componentele acestora. În prezent majoritatea entităților avicole se limitează doar la planificarea necesităților tehnologice fără a dimensiona și sistematiza costurile de producție aferente și rezultatele planificate de obținut într-un document sub forma unui buget sau plan distinct. Stabilirea costului planificat (total și unitar), de regulă, se face pornind de la nivelul anului precedent luând în considerare volumul de producție planificat pentru anul de gestiune ulterior, dar fără a fi detaliate pe articole de costuri ale nomenclatorului complet. Prin urmare, responsabilitatea asupra rezultatelor activităților desfășurate revine în exclusivitate administratorului și contabilului-șef al entităților respective. Și, cu toate că administratorii entităților avicole conștientizează importanța procesului de bugetare, ei nu întreprind măsuri eficiente pentru redresarea situației existente. Analiza procesului de bugetare la un șir de entități avicole autohtone (S.R.L. „Lincos Prim”, S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Axedum”) atestă următoarele concluzii:

- bugetarea se identifică sub forma unei planificări informale a unor activități izolate fără a recurge la o planificare complexă în ansamblu pe entitate;
- indicatorii planificați nu sunt puși în gestiunea persoanelor responsabile de executarea lor, iar persoanele vizate nu sunt motivate în realizarea indicatorilor prognozați;
- compararea rezultatelor obținute cu parametrii planificați sau cu indicatorii anilor precedenți este ocazionată cu finalizarea lucrărilor contabile – sfârșitul anului de gestiune;
- contabilizarea costurilor de producție privind furajele, medicamentele și vaccinurile utilizate la etapele creșterii păsărilor se înregistrează sub formă de majorare a valorii păsărilor întreținute (direct la contul 212 „Active biologice circulante”), ignorând conturile destinate pentru evidența costurilor. Un astfel de tratament face imposibilă analiza comparativă și în dinamică a costurilor atât în ansamblu pe entitate, cât și cu delimitare pe CR, pe obiecte de evidență a costurilor, articole de costuri, precum și potrivit altor criterii solicitate de managementul entității;
- lipsa analizei complexe a indicatorilor planificați cu cei efectivi și/sau o analiză a acestora în dinamica anilor precedenți;
- informația cu privire la abaterile desemnate între indicatorii planificați și cei efectivi poartă un caracter informal și nu rezultă anumite decizii și acțiuni privind ameliorarea situației create;
- rapoartele cu privire la rezultatele analizei sunt perfectate sub forma unor foi volante care, de regulă, nu sunt stocate, ceea ce nu permite monitorizarea abaterilor identificate în dinamică.

Concluziile expuse mai sus relevă trei grupuri de probleme (fig. 2.1). Deopotrivă cu problemele sistematizate în figura dată studiile monografice denotă că nu există o componentă și o structură strict prestabilită a bugetelor la nivel de entități. În acest context, în anexa 10 (a) se prezintă propunerea autoarei privind subordonarea succesivă a bugetelor activităților în avicultură. Din anexă rezultă că

gestiunea previzională, prin intermediul bugetelor, este integrabilă în sistemul de management al entității și contribuie la realizarea obiectivelor aferente strategiei prestabilite.

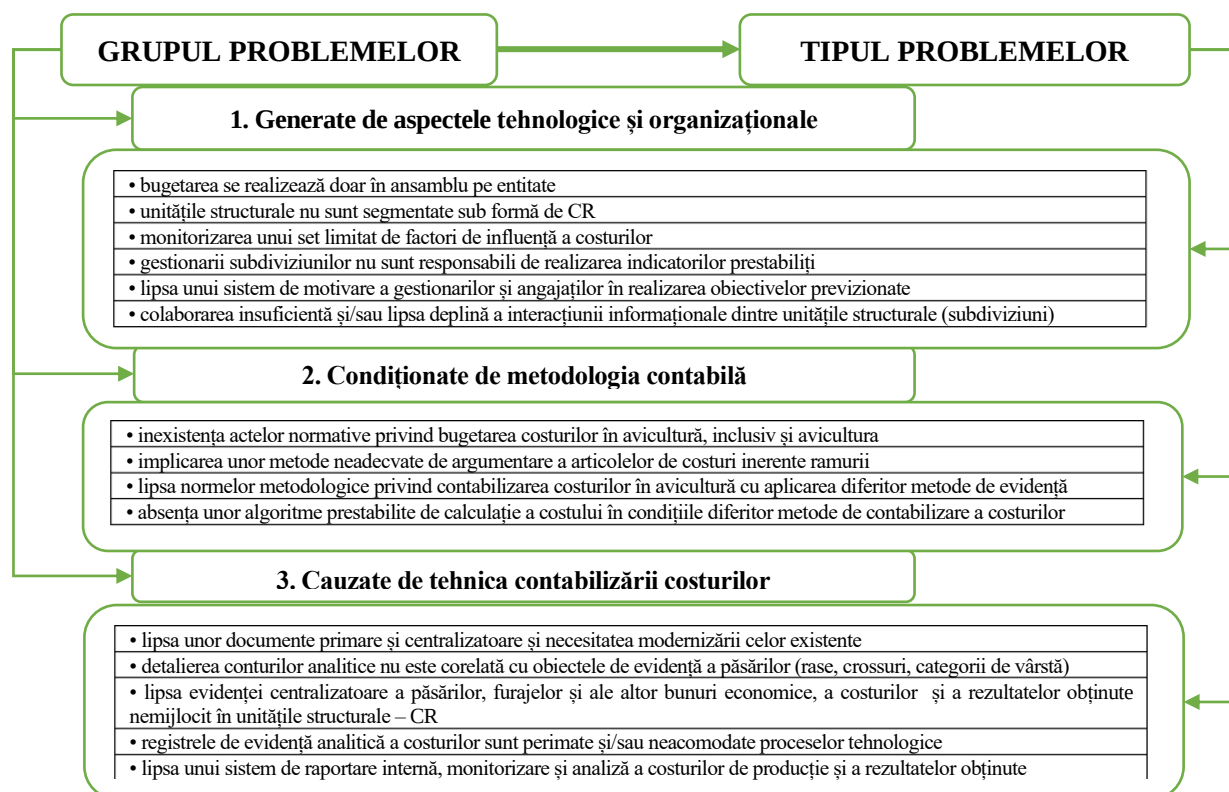


Fig. 2.1. Sistematizarea problemelor legate de bugetarea costurilor în avicultură

Sursa: elaborat de autoare.

Unul dintre factorii importanți caracteristici procesului de bugetare este desemnarea corectă a strategiei de bugetare referitor la limitarea cheltuielilor și dimensionare a veniturilor concepută într-o succesiune prestabilă. Totalitatea bugetelor la nivel de entitate se regăsește în bugetul bilanțier care consolidează două bugete interdependente (bugetul financiar și bugetul operațional). De fapt, acest buget se realizează prin consolidarea indicatorilor bugetați în scopul previzionării situației financiare pentru perioada bugetată și ajustarea bugetelor în perspectivă. Informația furnizată de bugetul general este sintetizată, fiind rezultată din efectul conjugat al mai multor factori (favorabili sau nefavorabili) inerenti mediului economic. În același timp, informația furnizată de bugetul general nu permite identificarea punctelor forte și slabe inerente unei sau altei activități, deoarece ea nu este suficient de detaliată.

Bugetele sub forma unor indicatori prestabiles: termenele în care trebuie realizate obiectivele strategiei, resursele necesare pentru aceste scopuri, responsabilitățile delegate gestionarilor executanți, măsurile întreprinse și/sau necesare de întreprins pentru crearea mediului corespunzător realizării obiectivelor prestabilite. În acest aspect, considerăm rațional că mărimea bugetată a indicatorilor economico-financiarilor aferenți activităților desfășurate de entitățile avicole trebuie să fie ajustată cu rata

inflației prognozată pentru perioada bugetată (trimestru/an). Prin urmare, pentru a evita supraevaluarea sau subestimarea indicatorilor menționați se propune bugetarea costurilor de producție cu luarea în considerare a: 1) indicilor de modificare a volumului de producție și prețurilor de vânzare pentru perioada bugetată prestabiliți în politica de previzionare și liniile de acțiune în cadrul acesteia; 2) structurii costurilor de producție contabilizate în anul precedent sau, în caz de necesitate, pentru o perioadă mai avansată (3-5 ani); 3) ratei inflației prognozată pentru perioada bugetată.

Metodele și procedeele implicate în procesul bugetării costurilor de producție în avicultură trebuie să fie armonizate cu cele aplicate la contabilizarea costurilor de producție și calculația costului produselor și activelor biologice adiționale obținute. Studiile denotă că majoritatea entităților avicole autohtone nu dispun de o structură organizatorică bine proiectată, iar delimitarea unităților structurale poartă un caracter informal. Din acest motiv devine rezonabil, la constituirea segmentelor de bugetare a costurilor, să se țină seama de diviziunile interne specifice statornicite în cadrul acestora. Numărul și componența sectoarelor care se constituie într-o entitate avicolă autohtonă este influențată de mai mulți factori: complexitatea structurii organizaționale, specificul produselor obținute, organizarea și tehnologia procesului de producție, gradul de automatizare a proceselor tehnologice industriale, necesitățile de informare înaintate de cadrul managerial al entității. Prin urmare, numărul și componența unităților structurale stau la baza desemnării atât a obiectelor de evidență a costurilor de producție, cât și a obiectelor de bugetare a acestora. În același timp, la desemnarea acestui număr trebuie de ținut seama de componența obiectelor de calculație a costului desemnată pentru fiecare obiect de bugetare și evidență a costurilor de producție.

Importanța structurării corecte a obiectelor de calculație a costului (numite și „purători de costuri”) este condiționată de faptul că acestea: 1) servesc drept bază pentru măsurarea și controlul volumului de producție desfășurat; 2) cuantifică costurile directe specifice (individuale); 3) permit preluarea costurilor comune, colectate inițial pe conturi analitice distincte.

În practica economică a activităților de previzionare se cunosc două metode de bază privind bugetarea costurilor de producție: tradițională și pe bază de „0” [20, p. 36]. Cea tradițională este axată pe baza datelor istorice și poate fi utilizată pentru toate unitățile structurale ale entității. Pe când bugetarea pe „0” este o metodă prin care, de fiecare dată când este stabilit bugetul, activitățile sunt reevaluate de la „0”, iar previzionarea are loc în baza datelor estimative. Metoda de bază sau „0”, de regulă, se aplică în cazul înființării în cadrul entităților a unor activități noi și/sau lărgirii celor existente.

La bugetarea costurilor de producție în avicultură trebuie de luat în considerare mai mulți factori, cum ar fi: sistemul de creștere/întreținere practicat de entitate, tipul adăpostului, tipul hibridilor folosiți, densitatea păsărilor, frontul de furajare, adăpare, iluminare, încălzire și ventilare, tipul

hrănitivilor si adăpătoivilor utilizate, programul de iluminare si intensitatea luminoasă, calitatea furajelor și a apei, modul de administrare a furajelor, temperatura si umiditatea din halele de creștere etc.

Pentru fiecare CR este necesar de structurat componentele bugetării care ar cuprinde activitatea entităților avicole a întregului complex. Un exemplu din această bugetare este realizat de către autoare pentru CR „Creșterea puilor de carne (broiler)”. Succesiunea principalelor secvențe aferente procesului de bugetare a costurilor de producție în segmentul CR specializat în creșterea puilor pentru carne (broiler) elaborat în baza proceselor tehnologice aferente este sistematizată de autoare în anexa 10 (b).

Bugetarea costurilor de producție se realizează în cadrul fiecărui CR cu delimitare pe obiecte de evidență a costurilor și pe articole de costuri și diferă în funcție de:

1. Comportamentul costurilor față de volumul de producție în acord cu care costurile diferențiază în variabile (cuantumul cărora se modifică în funcție de volumul producției) și fixe (cuantumul cărora nu este influențat de volumul în cauză). În acest context ar fi rațional ca CIP să fie bugetate în funcție de gradul de corelație a acestora cu volumul de producție. Astfel, noțiunile costurilor variabile și constante dispar;

2. Posibilitatea includerii directe în costul obiectului de calculație, potrivit căreia costurile scindează în directe (a) și (b) indirecte, determinate respectiv de procesul tehnologic și managementul CR;

3. Apartenența istorică a costurilor. Potrivit acestui criteriu costurile de producție necesită delimitare în funcție de perioada la care se referă în trei categorii de costuri: 1) recunoscute în perioada precedentă, dar aferente perioadei curente sub forma soldului inițial al producției în curs de execuție; 2) înregistrate în perioada curentă și aferente produselor obținute în aceeași perioadă; 3) contabilizate în perioada curentă, dar referitoare la produsele care vor fi obținute în perioada ulterioară [102, p. 81-83].

4. Locul producerii costurilor. Potrivit acestui criteriu costurile se delimitează în costuri: intrate – preluate pentru activitățile proprii de la alte CR, proprii – interne produse de CR pentru activitățile sale și furnizate – cumulate de CR și transmise/furnizate altor CR. Conform acestui criteriu CR sunt delimitate în CR furnizoare de informație și CR consumatoare/beneficiare de informație. Delimitarea CR în furnizoare și consumatoare de informații este convențională, fiind condiționată de direcționarea corectă a fluxului informațional. La anumite etape ale fluxului în cauză unele CR consumatoare devin furnizoare și invers – CR furnizoare devin consumatoare. De exemplu, CR „Pui broiler” este, pe de o parte – consumator al informației parvenite de la așa centre, cum ar fi: CR „Secția de incubație”, CR „Bucătăria furajeră”, CR „Secția de medicină veterinară”, CR „Secția de energetică” etc., iar, pe de altă parte – furnizor de informație pentru așa centre, cum sunt: CR „Abator”, CR „Prelucrarea gunoiului de pasăre”.

Plafonarea costurilor de producție este condiționată, după cum s-a menționat mai sus, de direcționarea fluxului informațional între CR și conturează întregul lanț economic. În acest sens, bugetarea costurilor începe de la acele CR furnizoare care au cel mai vast număr de consumatori. De

exemplu, în cazul activității de producere a cărnii de pui broiler fluxul în cauză pliază procesele tehnologice de întreținere a puilor de carne, sacrificarea capetelor care au atins greutatea tehnologică preconizată, tranșarea carcaselor, de ambalare și etichetare, de depozitare și de vânzare.

În funcție de locul de apariție a costurilor CR „Pui broiler” este consumator/beneficiar de așa costuri externe, cum sunt: costul de intrare al puilor incubati, costul furajelor, costuri legate de achiziționarea echipamentelor. Celelalte costuri reprezintă costuri interne care au loc nemijlocit în procesul de producție sau sunt achiziționate direct de la terț conform contractelor încheiate (de exemplu, energia electrică, apa utilizată etc.). În același timp, CR „Pui broiler” este furnizor de costuri către CR „Abator” care în lanțul economic consumă/beneficiază de costurile însumate la etapa creșterii. Procesele tehnologice de întreținere a puilor conform schemei tehnologice descrise mai sus însumează diverse costuri de producție.

Întrucât în cazul majorității entităților avicole procesele tehnologice se derulează în condițiile unora și acelorași încăperi și utilaje, se propune utilizarea metodei combinate de elaborare a bugetului, potrivit căreia prognozarea costurilor de producție se realizează astfel:

- costurile variabile – în funcție de obiectivele de producție delegate pentru perioada bugetată, pornind de la programul de producție prestabilit;
- costurile fixe – în aceeași mărime ca și în perioada precedentă, întrucât procesul tehnologic va decurge în condițiile înzestrării cu aceleași încăperi și utilaje.

Dacă în perioada bugetată se planifică modernizarea încăperilor și utilajelor, costurile fixe vor fi bugetate cu luarea în considerare a costurilor generate de modificările prognozate.

În legătură cu faptul că volumul subiectului în cauză este limitat, iar entitățile avicole au o specializare complexă și diversificată, ne-am propus exemplificarea procesului de bugetare pentru activitatea legată de creșterea puilor de carne în cadrul CR „Pui broiler” în condițiile entității S.R.L. „Avicola-Teovera” specializată în creșterea puilor broiler Cobb 500 cu luarea în considerare a următoarelor circumstanțe:

- 1) CR „Pui broiler” este componentă a procesului tehnologic integral al entității, iar singurul produs oferit de CR este puiul broiler viu, pentru sacrificare;
- 2) activitățile ce țin de efectivul de reproducție-părinți din rase grele, stația de incubatie, creșterea tineretului de reproducție-părinți, abatorizarea, tranșarea carcaselor, procesarea ouălor, prelucrarea deșeurilor sunt externalizate către alte CR specializate ale entității;
- 3) entitatea dispune de unități comerciale proprii și pe parcursul dezvoltării afacerii va acționa în direcția creării unei rețele comerciale proprii de tip retail;
- 4) la momentul bugetării nu este prestabilită o strategie de preț, entitatea fiind condiționată să accepte prețul dictat de principalii clienți regionali luând în calcul indicele prețurilor medii practicate

de entitate „la poarta fermei” în anul precedent. Întreținerea puilor se efectuează conform unor condiții prestabilite de sistemul de creștere aplicat, tehnologiilor existente și aspectelor organizaționale relatate în anexa 11, iar caracteristicile productive ale hibridului de pui broiler Cobb 500 (vârsta, greutatea vie și consumul de nutrețuri combinate la 1 kg spor în greutate vie) – în anexa 12 (a);

5. Procesul tehnologic pentru fiecare lot scindează în câteva faze corespunzător specificului activităților desfășurate și vârstei de creștere a puilor descrise în aspect săptămânal în anexa 12 (b). Pe durata creșterii puilor, asigurarea cu apă, hrană și medicamente este automatizată. Temperatura apei distribuite se încadrează în limita de 20-21°C. Apa consumată de pui se suplinește în sistemul de adăpare în flux automatizat; cantitatea nutrețurilor se administrează în 3-4 faze conform unui itinerar prestabilit și variază în funcție de greutatea corporală preconizată, calitatea furajelor, concentrația unităților nutritive și vârsta puilor. Pentru puii de carne crescuți în sistem industrial s-au alcătuit rețete de nutrețuri combinate cu valori nutritive corespunzătoare vârstei și echilibrate în funcție de obiectivele greutății corporale prestabilite, anexa 12 (c). Zilnic se realizează supravegherea sanitar-veterinară cu scopul prevenirii eventualelor probleme care ar putea apărea la pui: diaree, tulburări metabolice, de nutriție, boli infecțioase, boli parazitare etc.;

6. Costurile de iluminat variază în funcție de următoarele criterii: densitatea puilor, frontul de iluminat, intensitatea luminoasă – lux (unitate de măsură a iluminării, egală cu iluminarea unei suprafețe care primește un flux luminos de un lumen repartizat uniform pe o arie de 1 m²) [21] puterea unui bec (corp), numărul de becuri, costul unui kW. Intensitatea luminoasă se măsoară cu luxmetrul, iar unitatea de măsură, luxul, reprezintă puterea luminoasă pe suprafața de 1 m² și este echivalentă cu 0,0016 wați sau constanta de transformare a puterii luminii (wați) în intensitatea luminoasă – 4 lucși pentru 1 watt. Pentru halele de broiler se recomandă o intensitate cuprinsă între 5 și 25 lucși. Durata iluminării halelor este strâns legată de fiziologia nutriției, potrivit căreia tranzitul intestinal la pasăre este de circa 3 ore și, în funcție de acesta, s-a stabilit programul de iluminare prezentat în anexa 12 (d). În baza acestor informații au fost bugetați de către autoare indicatorii prezentați în anexa 13, luând în considerare încălzirea și ventilarea încăperilor;

7. Monitorizarea greutății vii a puilor pe durata creșterii se realizează săptămânal conform unui grafic stabilit în prealabil. Cântărirea se realizează pe un eșantion de 1% din numărul de pui existenți în hală (adică 271 de pui – la o hală cu 27 132 de capete). Actualmente acest procedeu se face manual, prin introducerea unui cântar în hală, prinderea selectivă și cântărirea lotului de control al puilor. Datele obținute sunt înregistrate manual: prima dată – în programul automatizat de evidență zootehnică a efectivelor, următoarea dată – în documentele primare completate pe suport de hârtie și a treia oară – în masivul informațional al softului contabil utilizat;

8. Lucrările legate de administrarea vaccinurilor, supravegherea efectivelor, monitorizarea greutateii vii, eliminarea cadavrelor etc. sunt efectuate de personalul tehnologic – avicultori;

9. Pregătirea pentru sacrificare se realizează cu 12 ore înainte a livrării puilor prin ridicarea liniei de furajare, fiind lăsată doar instalația de adăpare. În momentul livrării se reduce iluminarea până la semiîntuneric, ceea ce facilitează capturarea puilor și încărcarea plaselor de transportare. Lucrările date sunt realizate în mod manual. Efectivele capturate sunt încărcate în mijloace de transport speciale și transportate către punctul de abatorizare.

Parametrii obiectivelor de activitate pentru anul bugetat (2020) sunt calculați pornind de la mărimea indicatorilor înregistrați în perioada de referință precedentă (2019) prezentați în anexa 13.

Actualmente la bugetarea costurilor nu se ia în considerare fluctuația prețurilor de consum, cu toate că aceasta influențează nivelul indicatorilor previzionați. În scopul obținerii unor date mai obiective în calcule, autoarea a luat în considerare și acest factor – rata inflației prețurilor de consum prognozată pentru anul 2020 (3,6 %) și publicată pe pagina web a BNM. Bugetarea costurilor de producție legate de întreținerea păsărilor în condiții industrializate este influențată de un șir de factori, principalii fiind:

- obținerea produselor pe parcursul anului este în mod continuu la fel ca și în sectorul industrial, ceea ce permite derularea uniformă a proceselor de producție și stabilirea volumului normativ de resurse necesare;

- procesele tehnologice sunt bazate pe transformarea activelor biologice și rezultatele obținute din aceste transformări (ouă, adaos al greutateii vii, puișori eclozionați etc.);

- o parte din resursele necesare (de exemplu, cerealele, semințele de floarea soarelui, boabele de soia, furajele combinate etc.) se obțin nemijlocit pe teren din unele procese tehnologice și sunt utilizate pentru satisfacerea necesităților de producție aferente altor procese interne ale entității;

- activitățile de producție sunt desfășurate ritmic și uniform în încăperi închise, fiind influențate nesemnificativ de caracterul sezonier inerent proceselor agricole;

- utilizarea păsărilor de diferite tipuri, specii, rase, crossuri cu dimensionarea densității efectivelor întreținute în funcție de obiectivele de producție prestabilite (obținerea ouălor, adaosului greutateii vii etc.). De exemplu, în cazul creșterii puilor pentru carne, densitatea păsărilor în raport la o unitate de suprafață (capete per m²) se dimensionează în funcție de masa corporală (obiectiv) a unei păsări preconizată de obținut la finalizarea procesului de creștere (kg : cap./m²). La S.R.L. „Avicola-Teovera” pentru anul 2020 obiectivul de producție a fost prestabilit conform obiectivului de 2,5 kg/17 cap/m²;

- sistemul de creștere a păsărilor: intensiv, semiintensiv, extensiv, ecologic. De exemplu, în cazul sistemului semiintensiv, practicat la entitatea analizată, creșterea puilor pentru carne se realizează prin întreținerea la sol pe așternut permanent. În aceste condiții densitatea puilor se asigură prin

amenajarea Țărcurilor temporare, după cum urmează: primele trei zile – circa 40 de pui/m², de la a 4^a până la a 7-a zi – circa 35 de pui/m², de la a 7-a până la a 10-a/12-a zi – circa 30 de pui/m², după a 10-a/12-a zi – puii vor fi lăsați pe toată suprafața halei;

- necesarul de încăperi și gradul de automatizare a proceselor tehnologice;
- consumul de furaje, preparate de protecție a păsărilor, apă și alte stocuri;
- consumul specific de energie electrică pentru diferite procese tehnologice (iluminare, încălzire, ventilare etc.);
- cuantumul prestațiilor de muncă legate nemijlocit de procesele tehnologice etc.

La etapa bugetării costurilor fixe sunt previzionate costurile legate de: 1) exploatarea încăperilor, utilajelor și echipamentelor de producție necesare; 2) prestațiile de muncă atribuibile indirect procesului de producție cu contribuțiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii; 3) alte activități cu destinație generală de producție.

Parametrii tehnologici aferenți procesului de producție sunt sistematizați în anexa 14. Pornind de la faptul că punctul de ieșire a puilor crescuți este abatorul, iar pentru abator – unitățile comerciale, procesul de bugetare va începe de la obiectivele de comercializare a cărnii prestabilite la nivel de entitate. În baza cantității totale de carne planificată pentru vânzare se va determina șeptelul de pui necesari de întreținut pentru a asigura un proces uniform de abatorizare și comercializare. Procesul de bugetare a indicatorilor privind necesarul de pui pentru popularea hălelor pornind de la cantitatea de carne destinată livrării, numărul de loturi întreținute într-o hală pe parcursul unui an și suficiența de încăperi este prezentat în tabelul 2.1.

Tabelul 2.1. Bugetarea necesarului de pui pentru realizarea procesului de producție la S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020

Nr. crt.	Indicatorul	Semnificația indicatorului
A	1	2
1.	Sistem de creștere – la sol, pe așternut permanent	Paie mărunțite
2.	Numărul necesar de hale, unit.	5
3.	Suprafața unei hale, m ²	1596
4.	Densitatea puilor per 1 m ² , cap.	17
5.	Perioada de creștere a 1 lot, zile	56
6.	Vidul sanitar (3 săptămâni), zile	21
7.	Durata de producție a unui lot, zile	77
8.	Durata de producție a unui lot, săptămâni [(77 zile ÷ 7 zile)]	11
9.	Numărul de săptămâni pe an calendaristic standard, săptămâni [(365 zile ÷ 7 zile).]	52,14286
10.	Greutatea vie a puilor supuși livrării/sacrificării, kg [1 282 444,9 × 100 ÷ 83,2]	1 541 400,12
11.	Necesarul anual de păsări destinate sacrificării, cap. [1 541 400,12 kg ÷ 2,5 kg]	616 560
12.	Necesarul de pui eclozionați – de o zi pentru populare pe an, total, cap. [(616 560 cap. × 100) ÷ (100 - 5)]	649 011
13.	Numărul mediu bugetat de loturi pe an aferente unei hale, lot. [52,14 săpt. ÷ 11 săpt.]	4,740426~4,74
14.	Efectivul de pui necesar pentru un lot, cap. [1 596 m ² × 17 cap/m ²]	27 132
15.	Efectivul de pui necesar pentru o hală pe an, cap. [27 132 cap. × 4,74026 lot.]	128 613
16.	Numărul necesar de hale, unit. [649 011 ÷ 128 613]	5,046~5

Continuarea tabelului 2.1

A	1	2
17.	Gradul de suficiență a încăperilor de producție pentru anul bugetat, % $[5 \div 5,046]$	99,09
18.	Numărul de loturi tehnologice de pui destinați creșterii pe parcursul unui an în toate halele, unit. $[4,740426 \text{ loturi} \times 5 \text{ hale}]$	23,71 $\approx$ 24
19.	Efectivul mediu săptămânal de livrare către abator a puilor broiler, cap. $[616\,560 \text{ cap.} \div 24 \text{ loturi}]$	25 690
20.	Numărul bugetat de zile-capete furajate pentru un lot, z/cf $\{[(27\,132 \text{ cap.} + 25\,690 \text{ cap.}) \div 2] \times 56 \text{ de zile}\}$	1 479 016
21.	Efectivul mediu zilnic întreținut într-o hală pentru 1 lot, cap. $[1\,479\,016 \div 56 \text{ de zile}]$	26 411

Sursa. Elaborat de autoare în baza normelor și normativelor de costuri stabilite la o unitate a capacității de producție.

Pentru creșterea puilor de o zi în condiții de întreținere la sol pe așternut permanent cu condiția obținerii unei greutate finale de 2,5 kg/cap. entitatea are nevoie de o suprafață tehnologică de circa 8054 m² $[649011 \text{ cap.} \div (17 \text{ pui/m}^2 \times 4,74 \text{ loturi})]$, unde 4,74 este numărul aproximativ de loturi programate pentru întreținere într-o hală pe an, fiind determinat prin împărțirea numărului mediu de săptămâni într-un an calendaristic (52,14 săptămâni) la durata ciclului tehnologic pentru un lot (11 săptămâni) $[52,14 \div 11]$. Capacitățile previzionate permit CR livrarea săptămânală către abator a unui efectiv mediu de pui de circa 25 690 cap. crescuți în 4,74 loturi (aproximativ 5 loturi) anual per hală. Entitatea dispune de 5 hale identice cu o suprafață totală de 7 980 m² $[5 \text{ hale} \times 1\,596 \text{ m}^2]$. Gradul de suficiență cu încăperi de producție este de 99,09 % $[7\,980 \text{ m}^2 \times 100 \div 8\,054 \text{ m}^2]$ sau $[5 \text{ hale disponibile} \div 5,046 \text{ hale necesare}]$. Acest indicator tinde spre 1 și atestă o asigurare favorabilă cu spații de producție. Fiecare hală este asigurată cu un anumit set de utilaje, sisteme și echipament tehnologic conform cerințelor prestabilite. Realizarea dezideratelor prevăzute de obiectivele strategice se axează pe capacitatea de producție de care dispune CR „Pui broiler” și înzestrarea tehnico-materială a procesului tehnologic. În baza datelor sistematizate în anexele 11 – 14 și tabelul 2.1, în teza dată, de către autoare a fost elaborată matricea procesului tehnologic de întreținere a puilor broiler cu delimitare pe săptămâni de producție (anexa 15) în cadrul căreia fluxul efectivelor de pui a fost direcționat pe: 1) cicluri de producție, faze tehnologice în cadrul fiecărui ciclu și săptămâni calendaristice în cadrul fiecărei faze (populare, creștere, depopulare și vânzare, dezinfectie, curățare, odihnă și amenajare); 2) CR cu delimitare în funcție de: locul întreținerii – hale, centre de costuri – loturi de păsări, perioade de referință – săptămâni tehnologice.

La următoarea etapă a fost proiectat planul săptămânal al livrărilor de pui pentru sacrificare CR „Abator” prin regrouparea și sistematizarea efectivelor bugetate în faza „depopulare și vânzare” în CR „Pui broiler”. Ulterior s-a determinat cantitatea anuală, săptămânală și zilnică de carne destinată livrării de CR „Abator” către CR „Depozit-frigider” pentru următoarea comercializare. Această cantitate s-a calculat pornind de la randamentul de carne în greutatea vie a păsărilor sacrificate stabilit în cuantum de 83,2 %. În medie pentru anul 2020 s-a planificat furnizarea de către abator depozitului frigider a

următoarei cantități de carne: anual – 1 282 445,8 kg [$1\,541\,400\text{ kg} \times 83,2 \div 100$]; săptămânal – 53 435,2 kg [$64\,225\text{ kg} \times 83,2 \div 100$]; zilnic – 3 503,95 kg [$1\,282\,445,8\text{ kg} \div 366\text{ zile}$], anexa 15 (a).

Bugetarea veniturilor pasibile de obținut lunar din vânzarea cărnii s-a efectuat pornind de la cantitatea cărnii livrată în mediu zilnic și prețul mediu de livrare al acesteia pentru anul bugetat (2020) prognozat în mărime de 20,72 lei per kg. Acest indicator s-a ajustat cu indicele fluctuației prețului de vânzare a cărnii, întrucât acesta se deosebește în preajma principalelor sărbători naționale și religioase (Crăciunul, Anul Nou, Paștele, Paștele Blajinilor, 27 august etc.). În ajunul acestor zile cererea pe piață este sporită, din care motiv și prețurile sunt mai mari. În același timp, nu trebuie trecute cu vederea și perioadele de post când cererea scade, și, corespunzător, se denotă o descreștere a prețurilor. Bugetarea fluxului de venituri pasibile de obținut lunar din comercializarea cărnii este prezentată în anexa 15 (b), potrivit căreia entitatea planifică în anul 2020 să încaseze venituri din vânzarea cărnii (1 282 445 kg) în sumă totală de 26 557 735,90 lei [$2\,475\,721,14 + 1\,894\,906,80 + 1\,575\,458,91 + 3\,267\,080,69 + 2\,700\,786,70 + 1\,960\,248,41 + 1\,575\,458,91 + 1\,575\,458,91 + 1\,742\,443,03 + 2\,475\,721,14 + 2\,613\,664,55 + 2\,700\,786,70$].

După planificarea proceselor tehnologice, analiza resurselor disponibile și planificarea celor necesare, se purcede la planificarea costurilor de producție inerente proceselor prognozate. Bugetul costurilor de producție a fost determinat separat pe tipuri de resurse și faze de creștere.

Analiza structurii costurilor de producție pentru creșterea puilor broiler înregistrate în anul precedent (2019) denotă cea mai mare pondere în totalul costurilor la poziția costurilor directe materiale (58 %), din această mărime peste 44 % revine nutrețurilor, ceea ce argumentează inițierea procesului de bugetare în ordine descendentă cu acest articol.

La bugetarea consumului de furaje și a costurilor aferente s-au luat în considerare fazele de creștere, durata de întreținere a puilor în fiecare fază și consumul specific de furaje la un cap pe zi în funcție de faze, anexa 16. Astfel, dacă într-un lot se preconizează întreținere a 27 132 cap., atunci nutriția acestora se va face în trei faze: I „Starter”, II „Creștere” și III „Finisare”. De exemplu, durata de nutriție a puilor în faza „Starter” este de 28 de zile, consumul specific la un cap pe zi – 32,5 g, consumul de furaje pentru o zi la acest efectiv în faza dată va fi de 881,79 kg [$27\,132\text{ cap.} \times 0,032,5\text{ kg}$], iar pentru 28 de zile – 24 690,12 kg [$881,79\text{ kg} \times 28\text{ de zile}$], pentru faza II „Creștere” acest consum va fi de 58 252,40 kg [$27\,132\text{ cap.} \times 0,113\text{ kg} \times 19\text{ zile}$], iar pentru faza a III „Finisare” – 42 684,06 kg [$27\,132\text{ cap.} \times 0,1748 \times 9\text{ zile}$], în total pentru un lot – 125 626,58 kg (sau $\approx 126,6$ tone). Costul unitar al furajelor diferă în funcție de conținutul de unități nutritive corespunzător fiecărei faze. Acest cost este dedus de CR „Bucătăria furajeră”, iar furajelor li s-a atribuit denumirea corespunzătoare fazelor de creștere: Starter – 4,21 lei/kg, Creștere – 4,0 lei/kg și Finisare - 2,97 lei/kg. Costurile aferente consumului de furaje s-au determinat prin produsul cantității bugetate și a costului unitar respectiv. Prin urmare,

costurile cu furajele bugetate pentru nutriția unui lot de pui format din 27132 cap. vor fi de 463 726,67 lei $[(24\,690,12\text{ kg} \times 4,21\text{ lei}) + (58\,252,40\text{ kg} \times 4,0\text{ lei}) + (42\,684,06 \times 2,97\text{ lei})]$. În medie la 1 pui pentru toată perioada de creștere vor fi necesare 4,63 kg $[125\,626,58\text{ kg} \div 27\,132\text{ cap.}]$ de furaje. În anul 2019 entitatea a consumat în raport la 1 cap de pui crescut circa 5 kg de furaje (conform datelor din registrele contabile ale entității). Astfel, în comparație cu anul precedent (2019) la acest articol a fost bugetat un consum mai redus de furaje, și anume cu 0,37 kg $[5\text{ kg} - 4,63\text{ kg}]$ la un cap întreținut sau cu 7,4 % $[(0,37\text{ kg} \div 5) \times 100]$. Diminuarea cantitativă a furajelor este condiționată de faptul că pentru anul 2020 s-a preconizat utilizarea altui cross de păsări cu capacități productive mai pronunțate, și anume a crossului Cobb 500 în schimbul crossului Tetra SL. Costurile cu furajele sunt prognozate la 1 cap în mărime de 16,09 lei $[436\,726,67\text{ lei} \div 27\,132\text{ cap.}]$, iar la 1 kg de adaos al greutatei vii – 6,77 lei $[436\,726,67\text{ lei} \div 64\,472,18\text{ kg}]$.

Necesarul de așternut destinat pentru un lot se administrează eșalonat, fiind împrăștiat periodic cu o cantitate corespunzătoare densității de 10 pui pe 1 m². Entitatea analizată utilizează în calitate de așternut paie mărunțite pe care le procură de la terți. Pentru anul bugetat entitatea preconizează procurarea paielor la un preț de 900 lei per tonă (sau 0,90 lei/kg). Administrarea paielor s-a efectuat distinct etapelor de creștere. În total pentru întreținerea 1 lot de pui cu efectiv de 27 132 cap. Pentru toată perioada de întreținere au fost bugetate paie în cantitate de 121 551,36 kg, iar costurile aferente acestora s-au planificat în sumă de 109 396,22 lei $[121\,551,36\text{ kg} \times 0,90\text{ lei/kg}]$, anexa 16.

Următorul component al articolului „Costuri materiale directe” sunt costurile aferente preparatelor necesare pentru protejarea sănătății efectivului de pui. La stabilirea normei de administrare se țin cont de mai multe considerente: vârsta păsărilor, norma de administrare la 1 cap determinată în funcție de substanța activă a preparatelor, efectivul de păsări întreținute. Precizăm că modul de utilizare este condiționat de mai multe variabile, din care motiv preparatele pot fi administrate prin pulverizare, împreună cu hrana, dizolvate în apă, prin injectare. Factorii enumerați nu permit stabilirea unor standarde cantitative vizavi de aceste resurse. Din acest motiv costurile în cauză au fost prognozate conform schemei de tratament aplicate în anul imediat precedent celui bugetat (2019). Astfel, pentru anul 2020 la 1 lot de pui de 27 132 cap. aceste costuri au fost în sumă totală de 35 667,15 lei (inclusiv pe etape de administrare: I – 26 619,05 lei, II – 1 277,51 lei, III – 1 126,74 lei și IV – 6 643,85 lei). În mod similar sunt determinate și costurile directe privind alte materiale.

La entitatea dată o parte semnificativă a proceselor tehnologice este automatizată. Din acest motiv forța de muncă este implicată preponderent cu scopul monitorizării proceselor în cauză și executarea lucrărilor legate de vaccinare, de identificare și excludere a păsărilor pierite, administrarea așternutului, prinderea și încărcarea păsărilor ș.a.

Astfel, bugetarea costurilor cu personalul scindează în trei etape: 1) previzionarea costurilor salariale, pornind de la numărul de angajați existenți; 2) ajustarea previziunilor cu eventualele remanieri: angajări, mutații sau reduceri; 3) integrarea costurilor adiacente retribuțiilor muncii (contribuțiile pentru asigurările sociale, provizioanele pentru concediile angajaților ș.a.). Costurile date sunt delimitate după mai multe criterii: perioade de timp, locuri de apariție a costurilor, calificarea angajaților etc. Cuantumul costurilor salariale se stabilește luând în considerare norma de timp și tariful de salarizare pentru o normă.

Tarifele de salarizare se stabilesc în baza rețelei tarifare pentru muncitorii din unitățile cu autonomie financiară, categoriilor de calificare și condițiilor de salarizare conform prevederilor legislative în vigoare [40]. La entitatea dată normele de timp și tarifele de salarizare sunt insuficient corelate cu necesarul real de timp pentru executarea unor sau altor lucrări tehnologice. Bugetarea costurilor directe cu personalul reunește durata de timp de aducere a puiului de o zi în stare finală de sacrificare și include un șir de activități principale. Conform programului de producție fiecare hală este deservită de 5 angajați, dintre care trei persoane sunt cu salariul deplin, iar salariul celorlalte două unități este delimitat pentru deservirea altor hale (anexa 17). Bugetul costurilor cu personalul tehnologic pentru 1 lot cu durata ciclului tehnologic de 11 săptămâni (77 de zile) însumează total 8 154,31 lei, din care 6 656,58 lei – costuri cu salariile de bază, iar 1 497,73 lei – costuri directe cu asigurările sociale și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală (anexa 20 (3)). Începând cu 01.01.2021, primele în cauză nu sunt suportate parțial de entitate, fiind percepute în mărime integrală de la angajat.

Costurile aferente serviciilor utilizate în procesul tehnologic de întreținere a puilor pentru carne reunesc mai multe componente, principalele fiind aprovizionarea cu apă și asigurarea cu energie electrică. Serviciile de aprovizionare cu apă includ două componente: apa potabilă și apa tehnologică. Consumul de apă potabilă a fost bugetat în mod similar consumului de furaje, având la baza calculelor norma de consum pentru 1 cap diferențiată în funcție de vârsta păsărilor și mărimea efectivului de păsări. Astfel, pentru un cap pe zi în vârstă de până la 28 de zile s-a prognozat norma medie de 0,065 litri/cap/zi, de la 29 până la 50 zile – 0,105 litri/cap/zi, iar de la 51 până la 56 zile – 0,12 litri/cap/zi. Normativul de consum al apei tehnologice s-a prognozat fără a ține cont de vârsta păsărilor în mărime medie de 0,04 litri/cap/zi. Prin urmare, pentru 1 lot de păsări s-au bugetat următoarele costuri aferente apei utilizate: potabilă – 132 811 litri în sumă de 1 829 lei; tehnologică – 60 776 litri în sumă de 558 lei, anexa 18.

Costurile cu energia electrică legate de iluminarea, încălzirea și ventilarea halelor se consideră costuri directe de producție, deoarece ele participă nemijlocit la procesul tehnologic de întreținere a efectivului de păsări. Acestea au fost bugetate separat pe fiecare tip de consum (iluminare, încălzire și ventilare), fiind aplicați parametrii specifici utilajelor și echipamentelor utilizate pentru iluminare,

încălzire și ventilare, precum și frontul de acțiune. Bugetarea costurilor cu energia electrică începe de la bugetarea echipamentelor necesare și a consumului specific de energie pentru fiecare dintre acestea:

a) bugetarea necesarului de corpuri de iluminat pentru 1 hală (N_u) se calculează în funcție de suprafața necesară de iluminat, m^2 (S_h), intensitatea necesară de iluminat, $lucși/m^2$ (E), puterea specifică a unității (becului) de iluminat, $W-60 W$ (P_u), coeficientul de recalculare (K_e) a puterii de iluminare (W) în intensitate luminoasă (E), $lucși$ [$1 W = 4 lucși$]. Necesarul corpurilor de iluminat pentru o hală îl determinăm pornind de la necesitatea iluminării în prima fază și anume când iluminarea este în două cicluri pe zi 24 de ore lumină și cu cea mai înaltă intensitate de iluminare.

Intensitatea necesară de iluminat ($lucși/m^2$) este programată pe faze de creștere separat cu delimitarea a două cicluri de iluminare cu durate diferite de lumină și întuneric. Conform tehnologiei adoptate, fazele de iluminare sunt delimitate astfel: I fază – 25 $lucși/m^2$ cu regim de 24 de ore – lumină și 0 ore – întuneric (24/0); II fază – 20 $lucși/m^2$ cu regim intermitent de 8 ore – lumină și 2 ore – întuneric (2/1); III fază – 5 $lucși/m^2$ cu regim intermitent de 2 ore – lumină și 8 ore – întuneric (1/2). Necesarul corpurilor de iluminat pentru o hală se va determina după relația (2.1):

$$N_u = (S_h \times W) \div (60 \times K_e) \quad (2.1)$$

Pentru a asigura parametrii de iluminare a unei hale cu delimitare pe faze s-a bugetat următoarea cantitate de becuri: fază I – 166 unit. [$(1\,596\,m^2 \times 25\,lucși) \div (60\,W \times 4)$], faza II – 133 unit. [$(1\,596\,m^2 \times 20\,lucși) \div (60\,W \times 4)$], faza III – 33 unit. [$(1\,596\,m^2 \times 5\,lucși) \div (60\,W \times 4)$], anexa 18 (2). Consumul de energie electrică pentru 1 lot a fost determinat în funcție de durata și regimul de iluminare pe faze separat și a constituit în total 5 642 kW/h. Costul unitar al 1 kW/h a fost previzionat în mărime de 1,69 lei. Prin urmare, costurile pentru iluminatul încăperii în perioada întreținerii 1 lot de pui vor constitui 9 534,98 lei [$5\,642\,kW/h \times 1,69\,lei$];

b) calculul consumului de energie electrică pentru încălzire a început, la fel ca și în cazul iluminării, de la determinarea echipamentului necesar și a consumului specific în raport cu acest echipament și s-a finalizat cu determinarea costurilor aferente încălzirii (anexa 18). La baza calculului a fost pus volumul de aer necesar de încălzit la nivelul necesar în funcție de faze. Pentru încălzirea încăperii la întreținerea unui lot de pui consumul de energie electrică a fost bugetat în mărime de 128 701,4 kW cu costurile aferente în sumă de 217 505,37 lei [$128\,701,4\,kW \times 1,69\,lei$];

c) consumul de energie electrică pentru ventilarea încăperilor și monitorizarea condițiilor de mediu este bugetat în mărime de 77 000 kW/h [$308\,h \times 50\,kW/h \times 5\,ventilatoare$].

Consumul total de energie electrică bugetat în funcție de tipul utilajelor, precum și costurile aferente sunt elucidate în anexa 18, constituind pentru un lot – 357 170,35 lei, din care pentru iluminare – 9 534,98 lei; încălzire – 217 505,37 lei; ventilare – 130 130,00 lei

Actualmente există diverse abordări privind bugetarea CIP. Cu toate acestea, nu există o soluție unanim acceptată pentru problema în cauză. Savantul român Oprea C. recomandă pentru bugetarea CIP aplicarea procedeului analitic cunoscut în literatura de specialitate sub denumirea „procedeul standardelor individuale” [70, p. 111]. Bugetul CIP scindează pe articolele de costuri prestabilite de SNC „PCA” [94, p. 150-164]: 1. Costuri privind întreținerea personalului de conducere și a altui personal al CR; 2. Costuri privind întreținerea mijloacelor fixe gestionate de CR; 3. Costuri privind asigurarea condițiilor favorabile de muncă, protecția muncii și tehnica securității în cadrul CR; 4. Alte costuri indirecte ale CR. Fiecare dintre articolele în cauză posedă o destinație economică diferită și o componentă complexă, ceea ce face destul de dificil procesul de previzionare a acestora. Bugetarea anumitor componente ale articolelor în cauză condiționează utilizarea la determinarea acestora a unor parametri tehnici și calcule tehnico-economice, ceea ce face imposibilă elaborarea unor standarde unanim acceptabile pentru toate activitățile desfășurate. În opinia noastră, bugetarea CIP este rațional să fie efectuată pe fiecare componentă a articolelor menționate cu aplicarea unui din următoarele două procedee, potrivit: 1) ponderii cantității de produse/active biologice adiționale ș.a. bugetate evaluate la prețuri prognozate pentru perioada previzionată; 2) mărimii costurilor standarde fundamentate economic pentru fiecare articol și subarticol în parte. Indiferent de procedeul aplicat, procesul de bugetare a CIP presupune identificarea criteriului care va sta la baza determinării normei (standardului) costurilor indirecte [20, p. 48] pe fiecare fel de produs/active biologice adiționale sau alt rezultat obținut din producție.

Repartizarea CIP în avicultură poate fi realizată în funcție de faza procesului tehnologic (creștere, sacrificare, înmulțire etc.), utilizând diferiți indicatori: numărul de loturi, numărul de zile-capete furajate (în continuare – z/cf), costurile cu personalul, costul energiei electrice consumate în scopuri tehnologice, costul furajelor, suma costurilor de bază etc. Prin urmare, este rațional ca aceste metode de repartizare să se conțină în Regulamentul privind CG în agricultură (inclusiv în avicultură), ceea ce ar permite entităților agricole să-și selecteze pentru repartizarea CIP acea modalitate care se înscrie cel mai bine în schema de acumulare a CIP stabilită în politicile sale contabile.

Previzionarea CIP se realizează în ansamblu pe fiecare hală cu determinarea mărimii pe articole de costuri distinct și repartizarea ulterioară a acestora pe loturi preconizate de întreținut în hala dată. Metoda în cauză nu asigură repartizarea obiectivă a CIP, mai cu seamă când la finele anului de gestiune în hala respectivă există efectiv în creștere pentru care procesele tehnologice nu s-au finalizat. La utilizarea metodei date nu se iau în considerare așa factori importați, cum ar fi: modificarea pe parcursul anului a obiectivului de obținere a cărnii (de exemplu, în primul lot care survine în perioada de iarnă au fost întreținuți pui broiler cu o durată de creștere de 42 de zile cu obiectivul de a obține 2,5 kg de greutate vie per cap, pe când în perioada caldă a anului s-a luat decizia de a crește pui mici cu o greutate

corporală de 600-650 g cu o durată de creștere de 28 de zile); densitatea puilor la 1 m² de suprafață care diferă de la un lot la altul, la fel variază și rata mortalității.

Pentru a elimina impactul negativ al factorilor enumerați, propunem în calitate de bază de repartizare a CIP aplicarea numărului de zile-capete furajate (z/cf) de întreținere a efectivului de păsări. Acest indicator este pe larg utilizat în calculația costului în avicultură și de alți cercetători (Karagodin D.[156, p. 33], Radostoveț V. [189, p. 132]. Aceasta se explică prin faptul că indicatorul în cauză este sensibil la toți factorii menționați mai sus, întrucât exprimă modificarea zilnică a șeptelului de păsări întreținut pe parcursul perioadei de gestiune, în conformitate cu care se coordonează costurile de bază privind consumul de furaje, apă potabilă, tehnologică, mijloace de protecție etc. Din acest motiv el este utilizat la determinarea mai multor indicatori [28, p. 41 și 48; 33, p. 56-57; 94, p. 154; 137, p. 144-145; 171, p. 170-172; 185, p. 173; 213, p. 152-164]. Sensibilitatea indicatorului dat la factorii enumerați mai sus a permis aplicarea lui pentru delimitarea obiectivă a CIP între loturi, precum și a celor aferente efectivului livrat pentru sacrificare și a celui existent la finele anului.

În baza acestei propuneri au fost bugetate CIP pentru anul 2020 cu delimitarea ulterioară pe lunile anului, iar apoi pe loturi de păsări, luând la bază numărul de zile-capete furajate (z/cf) bugetate pentru întreținerea puilor broiler în fiecare lot în anul dat. Repartizarea CIP a fost efectuată pe fiecare articol de costuri separat în următoarea succesiune: inițial s-a determinat coeficientul de repartizare a fiecărui element component al CIP prin împărțirea mărimii lor anuale la numărul total de zile-capete furajate (z/cf) pentru toate loturile din același an. Ulterior CIP aferent fiecărui lot s-a determinat prin produsul coeficientului de repartizare și a numărului de z/cf corespunzător lotului respectiv. De exemplu, la repartizarea sumei aferente subarticolului de CIP „Costuri cu personalul general de producție” s-au calculat: 1) coeficientul de repartizare – 0,0045 lei [29 769,71 lei ÷ 6 667 360 z/cf total pe an]; 2) suma costurilor în cauză aferentă lotului nr. 1 este de 6 655,57 lei [0,0045 lei × 147 016 z/cf aferente lotului respectiv]. În mod similar sunt repartizate și celelalte elemente ale CIP (anexa 19 (2)). În mod similar sunt repartizate și celelalte articole ale CIP. Sumele repartizate au fost alăturate costurilor de producție legate de creșterea puilor broiler distinct fiecărui lot finalizat și existent la finele anului pentru care procesele tehnologice nu s-au finalizat. După repartizarea CIP a fost determinată suma totală a costurilor de producție pentru loturile finalizate și pentru cel existent în hală la finele anului.

Un alt element necesar de previzionat în procesul bugetării costurilor de producție este cantitatea de gunoi de pasăre obținut. În sistemul de creștere a păsărilor pentru carne la sol pe așternut, gunoiul de pasăre se colectează și se evacuează din hală după finalizarea proceselor de creștere a fiecărui lot, ceea ce permite documentarea și înregistrarea sistemică a acestui produs secundar corespunzător lotului finalizat. Ca atare, cantitatea de gunoi de pasăre se constituie, de regulă, din dejecțiile eliminate fiziologic de păsări, cantitatea de așternut administrată și o anumită cantitate de hrană risipită de păsări la ciugulire.

Potrivit normativelor tehnologice prestabilite [177, p. 12-70] cantitatea medie zilnică a dejecțiilor de pui broiler în vârstă de la 1 zi până la 8 săptămâni este de 65 g/cap/zi de pasăre, iar norma de așternut – de 0,08 kg/cap/zi. Astfel, cantitatea bugetată de gunoi de pasăre posibilă de obținut pentru 1 lot finalizat constituie 217 687,40 kg $[(26\ 411\ \text{cap.} \times 56\ \text{zile} \times 0,065\ \text{kg}) + 121\ 551,36\ \text{lei}]$. După bugetarea costurilor directe și indirecte se parcurge la lucrările de calculație a costului unitar bugetat. Costul unitar bugetat privind activitatea de creștere a puilor pentru carne într-un lot se va calcula pentru 1 kg de adaos al greutateii vii, 1 kg de greutate vie livrată pentru sacrificare, 1 cap livrat pentru sacrificare, 1 kg de gunoi de pasăre, 1 zi-cap furajat (z/cf) de întreținere (anexa 20) în următoarea consecutivitate:

a) costurile aferente gunoiului de pasăre, întocmindu-se bugetul costurilor legate de colectarea, evacuarea și depozitarea gunoiului de pasăre și stabilind normativul costurilor aferente acestor produse secundare care va fi utilizat ulterior în calcule. Costurile aferente acestui tip de produs se determină prin produsul dintre suma totală a costurilor de producție și normativul stabilit. În așa mod, conform politicilor contabile normativul costurilor aferente gunoiului de pasăre este stabilit în cuantum de 10 la sută din suma costurilor totale de întreținere a unui lot de pui $[1\ 060\ 397,05\ \text{lei}]$. În aceste condiții costurile aferente gunoiului înregistrat constituie 106 039,71 lei $[1\ 060\ 397,05\ \text{lei} \times 10] \div 100$, iar costul 1 kg de astfel de produs este de 0,49 lei $[106\ 039,71\ \text{lei} \div 217\ 687,40\ \text{kg} = 0,48711...]$;

b) costurile aferente adaosului greutateii vii – prin diferența dintre mărimea costurilor totale și suma costurilor delimitate pentru gunoiul de pasăre, constituind 954 357,34 lei $[1\ 060\ 397,05\ \text{lei} - 106\ 039,71\ \text{lei}]$, iar costul 1 kg de adaos al greutateii vii – 14,80 lei $[954\ 357,34\ \text{lei} \div 64\ 472,18\ \text{kg} = 14,802...]$;

c) costul bugetat al 1 kg de greutate vie. Pentru aceasta valoarea păsărilor existente la începutul perioadei de gestiune (0) se însumează cu valoarea păsărilor intrate (182 706,89 lei) și costurile aferente adaosului greutateii vii (954 357,35 lei), iar mărimea obținută se va împărți la greutatea vie a păsărilor existente la începutul perioadei de gestiune (0) însumată cu totalul greutateii vii a păsărilor intrate (949,62 kg) și adaosul greutateii vii înregistrat în aceeași perioadă. Astfel, costul 1 kg de greutate vie va fi de 17,38 lei $[(0 + 182\ 706,89\ \text{lei} + 954\ 357,35\ \text{lei}) \div (0 + 949,62\ \text{kg} + 64\ 472,18\ \text{kg})]$;

d) costul 1 pui livrat sacrificării – prin raportul valorii totale a păsărilor livrate pentru sacrificare în perioada dată către șeptelul acestora, fiind de 43,45 lei $[1\ 116\ 263,24\ \text{lei} \div 25\ 690\ \text{cap.}]$;

e) costul bugetat al 1 z/cf de întreținere a unui cap în lotul finalizat – prin raportul costurilor aferente adaosului greutateii vii către numărul de zile-capete furajate bugetate pentru întreținerea efectivului în cauză. Acest cost a constituit 0,65 lei per zi $[954\ 357,35\ \text{lei} \div 1\ 479\ 016\ \text{de z/cf}]$ (anexa 20).

O componentă indisolubilă a bugetării este controlul costurilor realizat prin compararea indicatorilor previzionați cu cei efectivii. Acesta nu doar stabilește o relație strânsă între controlul bugetar și sistemul de costuri, dar și permite calculația și supravegherea costului unitar. În acest aspect, bugetul reprezintă un instrument de monitorizare și analiză a activității desfășurate prin: 1) compararea

parametrilor bugetați cu cei realizați efectiv; 2) determinarea abaterilor și a persoanelor responsabile pentru abaterile identificate; 3) fundamentarea deciziilor privind administrarea ulterioară a activității atât la nivel de entitate, cât la nivel de CR.

Studiul efectuat a demonstrat că controlul costurilor efectuat în prezent la un șir de entități avicole autohtone, de regulă, vizează nivelul de ansamblu al entității, iar responsabilitatea încadrării în nivelul bugetat al costurilor revine în exclusivitate administratorului și contabilului-șef. Această situație distorsionează deciziile adoptate de la starea reală a costurilor, făcându-le ineficiente. Soluționarea problemei în cauză se regăsește în constituirea unui sistem de control intern al costurilor cu asignarea responsabilităților asupra fiecărui buget de costuri persoanelor gestionare la fiecare nivel ierarhic al entității (CR).

Controlul costurilor trebuie să se identifice sub forma unui sistem de înregistrare, colectare, analiză și prezentare a informației despre costuri și rezultatele obținute cu scopul evaluării eficienței atât a activității unităților structurale, cât și a managerilor acestora. În calitate de obiect al controlului în cauză este contabilitatea costurilor de producție și a rezultatelor obținute. Acesta vizează: a) supravegherea legității faptelor economice și monitorizarea modului de documentare primară a acestora; b) sintetizarea informației primare în registrele de evidență analitică și sintetică; c) dezvoltarea costurilor în diverse rapoarte interne de gestiune; d) corespunderea ținării contabilității costurilor și a algoritmului de calculație a costului total și unitar normelor metodologice în vigoare și prevederilor politicilor contabile; e) plenitudinea și oportunitatea informației înregistrate; f) corectitudinea calculelor efectuate. Controlul de gestiune se finalizează cu determinarea indicatorilor economico-financiarilor privind activitatea entităților.

Ansamblul elementelor contabile supuse controlului bugetar, precum și consecutivitatea executării procedurilor de control variază în funcție de complexitatea activităților de producție desfășurate de către entitățile avicole. În linii generale, consecutivitatea procedurilor controlului bugetar al costurilor de producție este ilustrată în anexa 21.

Controlul costurilor poate fi delimitat în trei etape:

1. Planificarea controlului. La această etapă sunt realizate procedeele de inițiere a controlului: elaborarea formularului testelor de evaluare a sistemului de contabilizare a costurilor de producție; testarea, colectarea și examinarea informației cu privire la domeniul supus controlului; sistematizarea și structurarea procedurilor analitice; elaborarea planului și programului executării controlului; stabilirea itinerarului lucrărilor de control;

2. Exercițarea propriu-zisă a procedurilor de control. La această etapă are loc executarea nemijlocită a procedurilor de control corespunzător itinerarului prestabilit și completarea documentelor constatatoare;

3. Formularea concluziilor și recomandărilor conturate în procesul controlului executat.

Potrivit succesiunii expuse la prima etapă se realizează testarea sistemului de contabilizare a costurilor de producție existent la entitate conform modelului propus de autoare. Lucrările date au fost efectuate în baza S.R.L. „Avicola-Teovera” care este specializată în creșterea păsărilor pentru carne. Rezultatele testării denotă o calitate satisfăcătoare a sistemului de contabilizare a costurilor de producție (anexa 22). Concluzia dată se argumentează prin următoarele considerente: entitatea dispune de politici contabile, plan de conturi intern, itinerar de circulație a documentelor, obiectele de evidență a costurilor sunt structurate corespunzător proceselor tehnologice. În același timp, sunt marcați și anumiți factori negativi: gestionarii nu poartă responsabilitate de reușita activității unităților structurale gestionate, nu sunt previzionate costurile aferente activităților desfășurate, costurile aferente consumului de furaje și a medicamentelor/vaccinurilor sunt incluse direct în valoarea contabilă a puilor prin formula contabilă: debit 212 „Active biologice circulante”, credit 211 „Materiale”. Un astfel de tratament contravine prevederilor SNC „PCA” (pct. 41), potrivit cărora contabilitatea costurilor se ține „pe obiecte de evidență a costurilor” [94, p. 153-154] și nicidecum pe obiecte de evidență a stocurilor, cum are loc la entitatea analizată. În plus, la abaterile menționate se referă și modul de contabilizare a pierderilor cauzate de mortalitatea puilor care se reflectă cu o formulă contabilă de stornare: debit (811), credit (212), fără a le grupa ca pierderi în limita perisabilității naturale și cele cauzate de subiect (anexa 23). Aceasta majorează în mod nejustificat costul activelor biologice circulante, prin nerespectarea principiului prudenței.

Rezultatele testării servesc drept bază pentru elaborarea planului general de efectuare a procedurilor analitice aferente controlului costurilor de producție pentru perioada ulterioară (anexa 24). În procesul executării controlului (etapa 2) persoanele responsabile de acest procedeu (controlorii) trebuie să supună verificării la nivel de CR și locurilor de apariție a costurilor:

- procedeele legate de normarea resurselor necesare și bugetarea costurilor de producție;
- modul de documentare a resurselor consumate și a costurilor aferente și corespunderii acestora normelor prestabilite;
- raționamentul structurării conturilor analitice și sintetice și a modului de contabilizare a costurilor de producție în strictă corespundere articolelor de costuri desemnate la etapa bugetării;
- corespunderea uniformității algoritmului de calculație a costului la etapa bugetării cu cea a determinării costului efectiv;
- abaterile costurilor de producție de la bugetele prestabilite cu identificarea cauzelor de proveniență la toate etapele/fazele procesului tehnologic cu identificarea persoanelor responsabile și desemnarea direcțiilor de înlăturare;
- nivelul de autofinanțare a costurilor de producție, marja de contribuție și profitul brut.

Eficiența funcțiilor de control prin intermediul bugetelor de costuri sporește semnificativ dacă deopotrivă cu elaborarea acestora este instituit și sistemul de raportare internă a rezultatelor activității CR– etapa 3. Actualmente nu există o modalitate unanim acceptată de raportare internă a costurilor de producție. Fiecare entitate își proiectează sistemul său de raportare internă luând în considerare complexitatea activităților desfășurate, specificul proceselor tehnologice aferente fiecărui proces, relevanța informației pentru monitorizarea și evaluarea rezultatelor activităților practicate, analiza performanțelor și adoptarea deciziilor corespunzătoare pentru executarea obiectivelor bugetare prestabilite. Forma, conținutul și gradul de detaliere a indicatorilor sistematizați în RIG diferențiază în funcție de poziția managerului–destinatar pe scara ierarhică a structurii entității. Prin urmare, detalierea informației raportate descrește pe măsura ascendenței nivelului ierarhic al managerului căruia i se prezintă acest raport.

În practica entităților avicole nu este instituit un sistem de RIG capabil să plieze toate nivelurile ierarhice existente în cadrul acestora. Proiectarea și întocmirea RIG este condiționată de următoarele circumstanțe: a) se întocmesc de către gestionarii fiecărui CR; b) însumează un număr redus de indicatori, detalierea cărora este invers proporțională poziției ierarhice a CR; c) reunesc indicatori de natură nefinanciară (de exemplu, conținutul de unități nutritive în furaje, consumul de furaje la 1 cap etc.), cât și de natură financiară, exprimată în unități cantitativ-valorice (de exemplu, consumul de furaje pe tipuri, costul standard, abaterile de cost etc.); d) sunt concepute accesibil și interpretate simplu prin intermediul indicatorilor exprimați în expresii absolute și relative, cu prezentarea informației prin intermediul tabelelor și graficelor [89, p. 254-259; 13, p. 89-93].

În anexa 25 este prezentat RIG aferent fluxurilor de păsări și costurilor elaborat de către autoare în care sunt elucidate rezultatele activității CR „Creșterea puilor broiler”, hala nr. 1, lotul nr. 1 din cadrul S.R.L. „Avicola-Teovera” și abaterile indicatorilor efectivi de la cei bugetați. Conținutul raportului în cauză include indicatorii necesari pentru controlul activităților desfășurate la nivelul ierarhic respectiv (lotul 1). În baza acestor date se evaluează rezultatele proceselor desfășurate în cadrul acestuia. Datele din coloana „bugetat” sunt preluate din bugetul costurilor de producție întocmit pentru același an (2020).

Informația sistematizată în acest raport dă posibilitate gestionarului CR în cauză să-și autogestioneze starea și dinamica dezvoltării CR pe care îl conduce, să analizeze indicatorii respectivi. De exemplu, atenție necesită depășirea costurilor directe materiale în 2020 față de cuantumul bugetat cu 116 964,70 lei sau cu 19,18 % $[(116\,964,70 \text{ lei} \div 609\,696,54 \text{ lei}) \times 100]$. Abaterea în cauză se explică prin consumul mai mare de furaje – cu 14 342,43 kg $[139\,969,02 - 125\,626,59]$, ceea ce în expresie valorică constituie 100 998,51 lei $[564\,740 - 463\,741,49]$. Concomitent costul furajelor consumate la 1 cap a crescut cu 0,34 lei sau cu 9,21 % $[0,34 \text{ lei} \div (564\,740 \text{ lei} \div 139\,969,02 \text{ kg}) \times 100]$. În expresie naturală, la 1 cap s-au consumat furaje cu 0,01 kg mai puțin decât s-a bugetat. Mai mari

sunt și costurile aferente așternutului pentru păsări – cu 11 966,98 lei [121 363,2 – 109 396,22]. Prin urmare, depășirea costurilor directe materiale față de cele bugetate se explică prin majorarea efectivului de păsări întreținute cu 2968 cap. și scumpirea furajelor și a așternutului consumate.

Argumentele descrise permit afirmația că organizarea controlului costurilor în cadrul entităților avicole: pliază specificul activității acestora și prezintă instrumentul intern de monitorizare a activităților desfășurate atât pe CR, cât și în ansamblu pe entitate; contribuie la amplificarea instrumentelor proprii de informare a RIG și asigură adoptarea unor decizii corespunzătoare situațiilor concrete de producție; înlesnește examinarea oportunității și corectitudinii deciziilor luate. Utilizarea RIG poate contribui la sporirea calității controlului intern și în cadrul entităților avicole care nu-și previzionează costurile, cheltuielile și veniturile în baza bugetelor întrucât prin utilizarea rapoartelor în cauză entitățile date își pot monitoriza activitatea. Aplicarea controlului de gestiune cu analiza informațiilor aferente va contribui la majorarea capacității informaționale a sistemului managerial, elaborarea unor decizii pertinente adecvate punctelor slabe identificate și monitorizarea executării lor.

2.2 Aspecte contabile și manageriale privind recunoașterea și evaluarea adaosului greutatei vii a păsărilor ouătoare și amortizarea acestora

În avicultură obținerea produselor avicole este legată de utilizarea efectivelor productive de păsări în calitate de active biologice mature, dar atribuite la activele biologice circulante, întrucât acestea au o „viață productivă limitată cu valoare sporindă într-o anumită etapă (creștere și dezvoltare) și descrescândă – în alta (etapa productivă)” [90, p. 62-65; 113, p. 516-522; 106, p. 52-58; 101, p. 14-18]. Faptul majorării masei corporale a păsărilor aflate în perioada ouatului (din momentul în care ele devin mature) a fost demonstrat de mai mulți savanți din domeniul științei animalelor [85, p. 192-196; 129, p. 233-235; 205, p. 106-109; 207, p. 54-55 ș.a.]. În baza acestor surse s-a analizat evoluția greutatei vii a găinilor ouătoare de la declanșarea ouatului până la finalizarea ciclului biologic de producție. Ritmul de creștere a masei corporale în această perioadă diferă în funcție de mai mulți factori (cum ar fi: rasă, cross, destinația întreținerii ș. a.) de la 29,27 % și 57,54 %. De exemplu, găinile crossului Ross înregistrează la vârsta de 18 săptămâni¹ – 1,54 kg, iar la vârsta de 77 săptămâni – 2,24 kg, ritmul de creștere fiind de 45,45 %, ceea ce în expresie cantitativă constituie o creștere semnificativă de 0,7 kg [114, p. 180-185; 140, p. 42-48]. Păsările ouătoare în realitate (cu excepția prepelițelor) întrunesc criteriile de recunoaștere a acestora în componența ABI:

1) ele sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mare de un an. De exemplu, pentru găini, până la prima năpârlire 13,5 luni sau 1,13 ani, iar după prima năpârlire – 22,5 luni sau 1,88 ani. În cazul păsărilor ouătoare de alte specii durata de întreținere este și mai mare;

¹ vârsta în care ele devin mature.

- 2) de la ele se obțin beneficii economice în această perioadă;
- 3) valoarea de intrare credibil poate fi determinată;
- 4) valoarea unei unități (1 cap) nu este limitată la fel ca și în cazul imobilizărilor necorporale;
- 5) în calitate de obiect de evidență reprezintă lotul respectiv de păsări ouătoare care poate fi identificat documentar.

Prin urmare, păsările ouătoare necesită a fi atribuite ABI, însă cu caracteristica biologică particulară inerentă acestora – creșterea masei corporale, numită adaos al greutateii vii.

Potrivit alin. 6 din pct. 30 al SNC „PCA”, pentru păsările mature actualmente nu se determină sporul greutateii vii [94, p. 152], deși în realitate el există. Acest adaos este în conexiune cu valoarea contabilă și cea amortizabilă a lotului respectiv de păsări. După declanșarea ouatului, creșterea masei corporale a păsărilor ouătoare este semnificativă, fiind variabilă în funcție de specie, rasă și cross (de exemplu, în cazul găinilor adaosul greutateii vii este de 0,3-1,2 kg per cap). Această prevedere creează un set de probleme:

- a) nerecunoașterea adaosului greutateii vii este contrarie rezultatului transformării biologice, ceea ce nu corespunde realității;
- b) logic și economic distorsionează costul ouălor colectate;
- c) valoarea contabilă a păsărilor mature la ieșirea lor din circuitul economic este supraevaluată și diferă de cea de vânzare;
- d) în cazul sacrificării sau vânzării păsărilor mature fără atribuirea parțială a costului adaosului greutateii vii costurilor de întreținere, entitățile înregistrează pierderi semnificative ca diferență dintre valoarea de vânzare și costul de intrare a efectivului rebutat. Despre aceasta au menționat și următorii savanți din domeniu: Șalaeva L. [213, p. 32], Karagodin D. [156, p. 32], Lisovici G., Tkacenko I. [171, p. 167], Pizengoliț M. [185, p. 167]. Ei justifică includerea diferenței menționate în costurile aferente produselor obținute ca rezultat al întreținerii păsărilor;

- e) diferența menționată în pct. (d) este problematică în aspectul deducerii în scopuri fiscale.

Actualmente adaosul greutateii vii (kg) (A_{gv}) se determină doar pentru păsările tinere la sfârșitul lunii calendaristice. Pentru aceasta la greutatea vie a păsărilor din grupul dat de evidență determinat la sfârșitul perioadei de gestiune (GV_f) se adaugă greutatea vie a păsărilor ieșite (vândute, sacrificate, pierite etc.) în cursul acestei perioade (GV_{ie}), iar din totalul obținut se scade greutatea vie a păsărilor intrate (eclozionate, cumpărate, transferate din grupele de vârstă sau tehnologice inferioare ș.a.) (GV_i) și greutatea vie a păsărilor existente la începutul perioadei de calcul (GV_{in}) sau:

$$A_{gv} = GV_f + GV_{ie} - GV_i - GV_{in} \quad (2.2)$$

Această relație nu poate fi aplicată pentru determinarea adaosului greutateii vii a efectivelor adulte, întrucât:

a) în ea nu se ia în considerare șeptelul de păsări adulte efectiv rebutat și greutatea vie a acestuia, deoarece ea se referă la tot șeptelul existent în grupul de evidență la data rebutului pe când din el se rebutează nu toate capetele;

b) efectivul productiv de păsări ouătoare se cântărește de două ori: prima dată – cu ocazia includerii puicuțelor în efectivele productive conform programului de rotație a cârdului prestabilit și a doua oară – la rebutare (astfel se procedează pentru a evita dereglarea capacității de ouat cauzată de stresul produs asupra păsărilor ouătoare la cântărire);

c) rebutul poate surveni în orice zi a lunii conform graficului prestabilit și nu este corelat cu ultima zi a lunii calendaristice când se determină adaosul global al efectivului în ansamblu;

d) pe parcursul lunii mai este înregistrată și ieșirea capetelor pierite, casarea cărora se efectuează conform greutății vii din ultima cântărire”, după cum este prevăzut în rândul 08 din compartimentul I al formularului statistic 24-agr „Starea sectorului zootehnic”. Însă, în cazul păsărilor productive, ultima cântărire survine la momentul includerii puicuțelor în efectivul de bază (adică la 16-20 de săptămâni). Această modalitate de înregistrare a greutății vii se referă la păsările tinere și la creștere/îngrășat pentru care sunt efectuate cântăriri ulterioare și greutatea corporală a exemplarelor pierite, nu se abate semnificativ de la cea reală.

În prezent, entitățile avicole în practica lor determină adaosul greutății vii și pentru efectivele de păsări adulte, dar îl înregistrează numai în expresie cantitativă, deși SNC „PCA” (pct. 30, alin. (6)) nu prevede determinarea acestui indicator.

Practica existentă impune necesitatea revizuirii prevederilor pct. 30, alin. 6 din SNC „PCA” referitor la efectivele adulte de păsări, datorită faptului că greutatea vie a acestora la momentul includerii în efectivul productiv (la puicuțe la 20 de săptămâni) și la ieșirea din acest efectiv (care poate fi la orice vârstă, de exemplu, la 30, 50 etc. de săptămâni) diferă semnificativ, încadrându-se per cap în diferite limite. Pentru a înlătura acest neajuns, se propune de prescris în SNC „PCA” (pct. 30) că greutatea vie a efectivelor productive de păsări poate fi ajustată pe parcursul întreținerii (la finele fiecărei luni) sau în baza datelor obținute din cântări selective efectuate periodic, sau prin aplicarea normativelor prestabilite de producători, sau prin alte metode relevante.

Particularitățile tehnologice de întreținere a păsărilor ouătoare atestă necesitatea identificării adaosului greutății vii (Agv_i , kg) doar pentru efectivul ieșit (cu excepția șeptelului pierit). În acest scop, propunem determinarea adaosului greutății vii pentru efectivul productiv ieșit (Agv_i , kg), cu excepția șeptelului pierit, ca diferența dintre greutatea vie efectivă a șeptelului la data ieșirii (GVs_i) și greutatea vie a șeptelului ieșit existentă la începutul perioadei ($GVin_i$) [172, p. 8-11] prin formula de calcul (2.3):

$$Agv_i = GVs_i - GVin_i \quad (2.3)$$

Greutatea vie (kg) a șeptelului ieșit de la începutul perioadei $GVin_i$ se determină după relația (2.4):

$$GV_{in_i} = \left(\frac{GV_{in} + GV_{\hat{1}}}{E_{in} + E_{\hat{1}}} \right) \times E_i, \quad (2.4)$$

unde GV_{in} – greutatea vie a efectivului productiv existent la începutul lunii (kg);

$GV_{\hat{1}}$ – greutatea vie a efectivului productiv intrat pe parcursul lunii, kg;

E_{in} – efectivul de păsări existent la începutul perioadei de gestiune, cap.;

$E_{\hat{1}}$ – efectivul de păsări intrat pe parcursul lunii, cap.;

E_i – efectivul rebutat de păsări, cap. (cu excepția șeptelului pierit).

Substituind în relația (2.3) modul de calcul al adaosului greutateii vie a șeptelului ieșit prezentat în formula (2.4), obținem relația complexă (2.5):

$$Agv_i = GV_{S_i} - \left(\frac{GV_{in} + GV_{\hat{1}}}{E_{in} + E_{\hat{1}}} \times E_i \right) \quad (2.5)$$

La următoarea etapă trebuie de evaluat și de contabilizat adaosul greutateii vie (kg) determinat pentru efectivul productiv ieșit (cu excepția șeptelului pierit). Întrucât acest adaos are aceeași natură de proveniență ca și în cazul efectivelor tinere – este rezultatul transformărilor biologice, se propune evaluarea lui la cost planificat cu ajustarea acestuia la data raportării la cost efectiv conform pct. 30 din SNC „PCA” [94, p. 154]. Costul adaosului greutateii vie al efectivului ieșit, lei (Cag_i) se va determina prin produsul cantității acestuia și al costului planificat al 1 kg de adaos al greutateii vie a păsărilor în cauză (C_p), după cum urmează:

$$Cag_i = Agv_i \times C_p. \quad (2.6)$$

Adaosul greutateii vie determinat conform relației (2.5) și evaluat conform relației (2.6) se propune să fie înregistrat prin formula contabilă:

- debit 132 „Active biologice imobilizate în exploatare”,
- credit 215 „Producția în curs de execuție” (conform metodei propuse în subcapitolul 3.2)

sau 811 „Activități de bază” (conform metodei existente).

La evaluarea efectivului ieșit (cu excepția șeptelului pierit) trebuie de luat în considerare faptul că valoarea fiecărei păsări adulte ieșite trebuie să includă și costul adaosului greutateii vie aferentă acesteia. Pentru a determina valoarea contabilă a efectivului ieșit (cu excepția celui pierit), propunem aplicarea următoarei formule:

$$Vce_i = \left(\frac{Vce_{in} + Vce_{\hat{1}}}{E_{in} + E_{\hat{1}}} \times E_i \right) + Cag_i, \quad (2.7)$$

unde Vce_i – valoarea contabilă a efectivului ieșit, lei;

Vce_{in} – valoarea contabilă a efectivului la începutul perioadei de gestiune, lei;

$Vce_{\hat{1}}$ – valoarea contabilă a efectivului intrat pe parcursul perioadei de gestiune (lei)*;

E_{in} – efectivul de păsări existent la începutul perioadei de gestiune, cap.;

$E_{\hat{1}}$ – efectivul de păsări intrat pe parcursul lunii cap.;

E_i – efectivul ieșit de păsări, cap. (cu excepția șeptelului pierit);

Cag_i – costul adaosului greutateii vii, lei.

*Notă. Acest indicator va fi egal cu zero în cazul în care evidența analitică a păsărilor se ține pe loturi distinct.

Calculul adaosului greutateii vii conform formulelor 2.3 – 2.6 diferă în funcție de modul de ținere a evidenței analitice: cazul 1 – cu delimitare pe loturi în cadrul grupurilor tehnologice fără completări ulterioare a efectivului cu capete transferate din grupurile inferioare sau procurate de la terți și cazul 2 – fără delimitare pe loturi în cadrul grupurilor tehnologice cu supliniri ulterioare a efectivului. În primul caz în cadrul lotului de păsări adulte, odată format, ulterior se înregistrează doar ieșiri de șeptel (vânzare, sacrificare, pieire ș. a.). Din acest motiv la data formării efectivului în acest lot existentul de capete (E_{in}) și valoarea contabilă aferentă (VCe_{in}) vor fi nule, iar pe parcursul exploatării cu zero se egalează efectivul intrat (E_i) și costul de intrare al acestuia (VCe_i). În al doilea caz, când evidența analitică nu se delimitează pe loturi, toți indicatorii prevăzuți în calcule vor avea semnificație diferită de zero. În detrimentul acestui caz este și imposibilitatea stabilirii duratei de exploatare și previzionare a termenelor de rotație a efectivelor în cauză, ecloziunii și/sau achiziționării puilor de o zi (sau păsărilor de altă vârstă) pentru continuarea ritmică a procesului tehnologic.

Actualmente tehnologiile existente de întreținere a găinilor nu recomandă completarea pe parcursul exploatării a loturilor deja formate cu efective transferate din grupurile inferioare și/sau procurate de la terți, din care motiv preferențial este ținerea evidenței analitice a păsărilor cu delimitare pe loturi (cazul 1). Și, cu toate că din punct de vedere tehnologic această particularitate se respectă, în aspect contabil conturile analitice scindează în ansamblu pe grupuri tehnologice cu delimitare pe hale (nr. 1, nr. 2 etc.) fără delimitare pe loturi componente (cazul 2), deoarece ele actualmente nu se amortizează. În continuare, în baza unui exemplu practic, este elucidată aplicarea metodei descrise mai sus.

Exemplul 2.1. La începutul perioadei (1 martie 2019) în hala nr. 2 a entității avicole „X” efectivul de găini ouătoare a constituit 40085 cap. (E_{in}) cu greutatea vie de 57 064 kg (GV_{in}) și valoarea contabilă de 1 357 652 lei (VCe_{in}). Pe parcursul lunii s-au înregistrat următoarele mișcări: rebutarea și comercializarea în masă vie a găinilor cu productivitate scăzută în număr de 34 000 capete (E_i) cu greutatea vie de 64 101 kg (GV_{Si}) la preț de vânzare a 1 cap de 30 lei (fără T.V.A.). Costul planificat al 1 kg de adaos al greutateii vii a fost bugetat în cuantum de 25 lei (C_p).

Cazul 1 – cu delimitarea conturilor analitice pe loturi în cadrul grupurilor tehnologice fără supliniri ulterioare a efectivului. Din exemplul de mai sus calculăm:

1. Adaosul greutateii vii al efectivului ieșit (2.5):

$$Agv_i = 64101 \text{ kg} - \left(\frac{57\,064 \text{ kg} + 0}{40\,085 \text{ cap.} + 0} \times 34\,000 \text{ cap.} \right) = 64\,101 \text{ kg} - 48\,401,55 \text{ kg} = 15\,699,45 \text{ kg};$$

2. Costul planificat al adaosului greutateii vii al păsărilor ieșite (2.6):

$$Cag_i = 15\,699,45 \text{ kg} \times 25,00 \text{ lei} = 392\,486,25 \text{ lei};$$

3. Valoarea contabilă a efectivului rebutat și comercializat (2.8):

$$VCe_i = \left(\frac{1\,357\,652 \text{ lei} + 0}{40\,085 \text{ cap.} + 0} \times 34\,000 \text{ cap.} \right) + 392\,486,25 \text{ lei} = 1\,544\,043,39 \text{ lei};$$

4. Valoarea contabilă a unei găini rebutate va fi de 45,41 lei [1 544 043,39 lei ÷ 34 000 cap.].

Cazul 2 – fără delimitarea conturilor analitice pe loturi în cadrul grupurilor tehnologice cu supliniri ulterioare ale efectivului.

Admitem că în condițiile exemplului de mai sus efectivul de găini ouătoare pe parcursul lunii a fost suplinat prin transfer din grupurile inferioare cu 63 345 cap. (E_i) de puicuțe tinere cu greutatea vie de 88683 kg (GV_i) și valoarea contabilă (cost de intrare) de 1 341 667 lei (VCe_i). Suplinirea a fost efectuată după expirarea vidului sanitar de 3 săptămâni instituit în acea parte a halei din care a fost rebutat efectivul cu productivitate scăzută.

Din exemplul de mai sus calculăm:

1. Adaosul greutatei vii al efectivului ieșit (2.5):

$$Agv_i = 64101 \text{ kg} - \left(\frac{57\,064 \text{ kg} + 88\,683 \text{ kg}}{40\,085 \text{ cap.} + 63\,345 \text{ cap.}} \times 34\,000 \text{ cap.} \right) = 64\,101 \text{ kg} - 47\,910,64 \text{ kg} \approx 16\,190,36 \text{ kg}$$

2. Costul planificat al adaosului greutatei vii (2.6):

$$Cag_i = 16\,190,36 \text{ kg} \times 25,00 \text{ lei} = 404\,759,00 \text{ lei};$$

3. Valoarea contabilă a efectivului rebutat și comercializat (2.8):

$$VCe_i = \left(\frac{1\,357\,652 \text{ lei} + 1\,341\,667 \text{ lei}}{40\,085 \text{ cap.} + 63\,345 \text{ cap.}} \times 34\,000 \text{ cap.} \right) + 404\,759 \text{ lei} = 887\,332,94 + 404\,759 = 1\,292\,091,94 \text{ lei}.$$

4. Valoarea contabilă a unei găini rebutate va fi de 38,00 lei [1 292 091,94 lei ÷ 34 000 cap.].

Compararea rezultatelor obținute denotă că în primul caz valoarea contabilă a efectivului rebutat și comercializat în masă vie este mai mare decât în cazul doi cu 251 951,45 lei [524 043,39 – 272 091,94]. În cazul completării efectivului (II) această diferență s-a reabsorbit în valoarea puicuțelor nou intrate și efectivului adult rămas. Mai mult ca atât, în acest caz devine dificilă amortizarea efectivelor date, întrucât este imposibil de stabilit durata de exploatare a acestora. Însă în ambele cazuri, în condiții egale de vânzare, entitatea suportă pierderi: în primul caz – (524 043,39) lei [1 544 043,39 – (34 000 × 30)], iar în al doilea caz – (272 091,94) lei [1 292 091,94 – (34 000 × 30)]. Diferența aferentă cazului doi în sumă de 251 951,45 lei [524 043,39 – 272 091,94] se rezumă asupra valorii contabile a efectivului rămas și a indicatorilor lichidității activelor. Înregistrările contabile aferente exemplului prezentat sunt elucidate în anexa 26.

Ajustarea costului planificat la cel efectiv al adaosului greutatei vii la finele anului de gestiune apare numai în cazul în care pentru procesarea furajelor combinate pentru păsări parțial sau integral sunt utilizate în calitate de materie primă produse obținute din recolta proprie (boabe de grâu, de

porumb, semințe oleaginoase de floarea soarelui etc.). Dacă furajele și/sau materia primă pentru procesarea lor sunt procurate, atunci adaosul greutatei vii poate fi evaluat la cost efectiv determinat lunar.

Actualmente SNC „PCA” nu conține prevederi cu referință la modul de recunoaștere și evaluare a animalelor, păsărilor, ieșite din cauza pieirii și sacrificării forțate. Precizăm că în cazul sacrificării/uciderii forțate a păsărilor diagnosticate cu diverse maladii nu se înregistrează produse, iar cele obținute nu sunt utilizate pentru consumul uman. Carcasele animalelor și păsărilor pierite sunt nimicite prin ardere, îngropare în pituri (gropi) de tip Beckari sau transmise în baza de contract entităților specializate în prestarea serviciilor de nimicire, iar cele necontagioase – folosite pentru hrana câinilor de pază proprii sau comercializate pentru hrana altor animale carnivore. Pentru a înlătura acest gol, se propune completarea SNC „PCA” cu un punct: „animalele și păsările pierite (exclusiv din cauza evenimentelor excepționale) se contabilizează la ieșire la greutatea lor conform ultimei cântăriri/determinări în cazul: 1) ABI – cu decontarea amortizării acumulate și casarea valorii contabile din data ultimei cântăriri și a costurilor de întreținerea acestora din data ultimei cântăriri până la data pieirii păsărilor care se propune de recunoscut drept pierderi determinate în baza costului zilelor-capete furajate; 2) activelor biologice circulante, evaluate la cost efectiv existent la începutul lunii plus costul planificat determinat în baza costului z/cf de la începutul lunii până la data pieirii/sacrificării forțate.

Cum s-a menționat, transformarea biologică a păsărilor ouătoare se manifestă și prin majorarea greutatei vii a acestora. Prin urmare, problema amortizării acestui gen de active biologice necesită luarea în considerare a adaosului greutatei vii a păsărilor în cauză. Amortizarea păsărilor ouătoare contribuie la evitarea pierderilor provenite din diferența valorii de vânzare a păsărilor și valorii contabile a acestora. Savantul rus Vasiliev D., încă în anul 1974, a menționat că neamortizarea valorii găinilor ouătoare contribuie la diminuarea costului produselor obținute (ouălor) [187, p. 353]. Valoarea contabilă a păsărilor ouătoare la ieșire poate fi recuperată numai parțial. Opinia dată este exprimată și argumentată prin calcule de cercetătorii Shaboun Abubaker M. [90, p. 27-30], Karagodin D. [156, p. 32], Bucur V. [140, p. 42-48], Țapu T. [226, p. 221-227; 120, p. 326-333] etc. În acest context este necesar de determinat lunar valoarea reziduală, contabilă și amortizabilă a păsărilor ouătoare în corelație cu calcularea amortizării păsărilor adulte. În acest aspect pot fi mai multe variante de calculare a amortizării potrivit cărora:

1. Începutul calculării amortizării se stabilește pentru puicutele de rase ușoare la vârsta de 18-20 săptămâni, la cele de rase grele – 20-22 de săptămâni, iar la cele de prăsilă – 24-25 săptămâni. Amortizarea păsărilor începe a fi calculată cu luna transferării efectivelor de remontă/înlocuire în categoria celor adulte;

2. Durata calculării – pentru găinile ouătoare destinate utilizării până la vârsta biologică de 80 de săptămâni (13 ≈ 14 luni), în cazul păsărilor supuse năpârlirii forțate – mai mult de 100 de săptămâni

sau 20 luni $[(100 - 20) \div 4]$, unde 100 – limita vârstei biologice de rebutare a găinilor ouătoare; 20 – perioada de creștere și maturizare; 4 – numărul mediu de săptămâni într-o lună calendaristică. Vârsta limită este variabilă în funcție de cross și decizia managerială adoptată și luarea în considerare a duratei perioadei de năpârlire (două și mai multe luni).

3. Baza calculării – valoarea amortizabilă care se determină ca diferența dintre valoarea contabilă și valoarea reziduală la data trecerii în exploatare a efectivelor în cauză și corespunde costului de creștere și maturizare a acestora;

4. Metoda calculării – metoda liniară specifică păsărilor conform procesului tehnologic inerent speciei, crossului, lotului respectiv care necesită concretizare lunară a valorii reziduale, valorii contabile și a celei amortizabile;

5. Valoarea reziduală – include valoarea estimată corespunzătoare perioadei de creștere și stabilizare a productivității efectivului și costul adaosului greutateii vii înregistrat în perioada ouatului și precizat la data rebutării.

În privința necesității calculării amortizării activelor biologice adulte în zootehnie există opinia mai multor specialiști în domeniu. Cu referință la necesitatea calculării amortizării păsărilor adulte s-a exprimat cercetătorul Shaboun Abubaker M. [90], însă calcule concrete care ar demonstra posibilitatea de aplicare în practica activității entităților avicole lipsesc. Una dintre modalitățile existente de calculare a amortizării activelor biologice în zootehnie prevede ajustarea valorii amortizabile a efectivelor productive de păsări în fiecare lună la costul efectiv al adaosului greutateii vii și mărirea pierderilor cauzate de pieirea păsărilor în perioada dată. Algoritmul acestei variante constă în determinarea următorilor indicatori:

1. Pierderile posibile (normative) ale efectivelor de păsări (cap., kg) pe parcursul unei perioade de gestiune, luând în considerare norma de pieire lunară și durata ciclului economic (distinct pe luni);

2. Pierderile posibile (normative) totale ale păsărilor pe întreaga perioadă de exploatare în baza normelor anuale stabilite;

3. Mărirea pierderilor cauzate de ieșirea păsărilor pierite evaluate la cost efectiv prin însumarea costului efectiv al puicutețelor la data transferării în grupul celor adulte și al adaosului greutateii vii de la începutul perioadei până în luna precedentă lunii pieirii. Costul adaosului greutateii vii din această perioadă se propune să fie evaluat lunar la cel efectiv (dacă entitatea nu administrează nutrețuri de producție proprie) sau la cost planificat cu ajustarea acestuia la cel efectiv la finele anului (dacă entitatea folosește nutrețuri de producție proprie);

4. Cantitatea normativă a adaosului greutateii vii evaluat la cost efectiv sau planificat cu ajustarea acestuia la finele perioadei de gestiune prin produsul șeptelului de păsări la începutul perioadei diminuat cu numărul acestuia pasibil spre pieire și a normei adaosului greutateii vii;

5. Costul efectiv (valoarea contabilă) al (a) păsărilor existente la finele perioadei de exploatare se calculează prin însumarea costului de intrare al acestora cu costul adaosului greutateii vii minus costul păsărilor ieșite (pct. 4);

6. Valoarea reziduală a păsărilor la finele circuitului economic se stabilește prin produsul cantității totale a greutateii vii (greutatea vie la începutul perioadei plus adaosul greutateii vii pe parcursul perioadei minus greutatea vie a șeptelului ieșit) și prețul de vânzare pasibil la data vânzării sau sacrificării păsărilor;

7. Valoarea amortizabilă a păsărilor este determinată ca diferența dintre costul efectiv (valoarea contabilă) din pct. 5 și valoarea reziduală (pct. 6) la data ieșirii păsărilor;

8. Suma amortizării lunare a păsărilor se determină prin raportul valorii amortizabile către numărul de luni al duratei de amortizare;

9. Costurile de întreținere a păsărilor pierite din luna pieirii care se propune să fie atribuite direct la pierderi în baza z/cf și a costului unei zile-cap furajat de la începutul lunii până la data pieirii

Modalitatea de calculare a amortizării în conformitate cu succesiunea descrisă este destul de complicată pentru a fi aplicată în practica entităților avicole. Dificultatea aplicării acesteia se manifestă prin necesitatea luării în considerare a diferenței dintre efectivul mediu al păsărilor prevăzute spre pieire și șeptelul efectiv pierit în fiecare lună. În calculul adaosului greutateii vii al lotului de păsări ouătoare pe durata de creștere a masei corporale până la greutatea de pasăre adultă (aproximativ 19 luni în cazul găinilor) eronat sunt incluse toate păsările care se prevăd să piară conform normei stabilite pe întreaga perioadă de exploatare (în cazul găinilor – 23 de luni). Corect ar fi de luat în calculul adaosului greutateii vii doar al păsărilor spre pieire pe parcursul perioadei de 19 luni (perioada de creștere a masei corporale), celelalte păsări spre pieire este rațional de luat în calcul în perioada de 4 luni după perioada de creștere în care adaosul greutateii vii nu urmează a fi determinat. Prin urmare, în condițiile înregistrării adaosului greutateii vii a păsărilor ouătoare și amortizării acestora se creează posibilitatea de a calcula costul acestui indicator, de a corecta valoarea contabilă a păsărilor și a determina costul ouălor.

Alte variante de amortizare a păsărilor ouătoare propusă de către autoare îi sunt inerente următoarele particularități:

1) în componența șeptelului păsărilor ouătoare trecut la intrări se produc modificări care urmează a fi luate în considerare în calculul amortizării lor în fiecare lună;

2) suma amortizării păsărilor în prima lună se va determina în baza următorilor indicatori:

- valoarea reziduală – prin însumarea greutateii vii a păsărilor înregistrate la întări la începutul perioadei de exploatare și a adaosului greutateii vii evaluate la preț posibil de vânzare;

- valoarea amortizabilă – din costul de intrare se scade valoarea contabilă a păsărilor ieșite și valoarea reziduală la preț posibil de vânzare și se adună adaosul greutateii vii evaluat la cost planificat;

• abaterea de cost a adaosului greutateii vii urmează a fi luată în calculul amortizării păsărilor în fiecare lună ulterioară după prima lună dacă entitatea folosește numai nutrețuri procurate;

3) dacă entitatea utilizează și nutrețuri de producție proprie, atunci această abatere va fi luată în calculul amortizării la finele anului;

4) din cauza modificării (corectării) lunare a valorii amortizabile apare necesitatea de a concretiza și durata de amortizare a păsărilor ouătoare: pentru a doua lună de amortizare această durată va constitui 22 de luni ($23 - 1$), dacă durata de exploatare este de 23 de luni.

Modul de aplicare a variantei propuse de amortizare a păsărilor ouătoare este elucidat în exemplul 2.2.

Exemplul 2.2. La 25.02.2019 entitatea avicolă S.R.L. „Rom Cris”, specializată în creșterea găinilor pentru ouă (rasa ușoară, crossul Tetra-SL) a transferat lotul nr. 11 de puicute din grupul „Puicute de înlocuire” în vârsta de 16 săptămâni în număr de 50 826 cap. cu greutatea vie de 60 991,2 kg la cost de intrare de 2 778 923,60 lei în grupul tehnologic „Găini ouătoare”, data rebutării păsărilor – 25.01.2021. În martie 2019 au pierit 30 de capete, iar în aprilie – 238 de capete. Calcularea amortizării găinilor începe cu prima lună a perioadei de exploatare a acestora – martie 2019 și durează 23 de luni. Adaosul greutateii vii a unei găini conform normei constituie 0,8 kg pentru perioada pe parcursul căreia crește masa corporală (19 luni), începând cu luna martie 2019, costul planificat al 1 kg de adaos al greutateii vii – 25 lei, costurile de întreținere a găinilor în luna martie 2019 fără suma amortizării păsărilor – 420 942 lei, numărul de zile-capete furajate – 1 524 870 de z/cf, inclusiv pentru păsările pierite – 502 z/cf, au fost colectate 813 216 de ouă cu greutatea medie unitară de 0,046 kg, rata normată a mortalității – 5 %, prețul posibil de vânzare a 1 kg de masă vie a păsărilor la rebutare – 20 lei, iar al 1 cap – 40 lei. Entitatea avicolă utilizează pentru nutriția păsărilor numai nutrețuri procurate. În martie 2019 s-au înregistrat 186 t de gunoi. Normativul stabilit la colectarea și depozitarea gunoii constituie 7 % din suma costurilor totale de întreținere a găinilor adulte. Calculul amortizării păsărilor este prezentat în tabelul 2.2.

Tabelul 2.2. Calculul amortizării păsărilor ouătoare și a adaosului greutateii vii în martie 2019, S.R.L. „Rom Cris”, varianta propusă

Indicatorul	Semnificația indicatorilor	Calculul indicatorilor
1. Valoarea contabilă a păsărilor pierite, lei *Notă. Costul 1 cap constituie 54,675 lei [2 778 923,60 ÷ 50 826]	1 640,25	(30 × 54,675*)
2. Adaosul greutateii vii, kg	2 138,5	(50 826 – 30 × 0,0421)
3. Costul planificat al adaosului greutateii vii, lei	53 462,50	(2 138,5 × 25)
4. Valoarea adaosului greutateii vii la preț posibil de vânzare, lei	42 770,00	(2 138,5 × 20)
5. Valoarea reziduală a păsărilor, lei	1 261 874,00	(50 826 – 30) × (20 × 1,2) + 42 770
6. Valoarea amortizabilă în martie 2019, lei	1 568 871,85	(2 778 923,60 + 53 462,50 – 1 640,25 – 1 261 874)
7. Suma amortizării păsărilor în martie 2019, lei	68 211,82	(1 568 871,85 ÷ 23)
8. Valoarea amortizabilă la începutul lunii aprilie 2019, lei	1 500 660,03	(1 568 871,85 – 68 211,82)

Sursa: elaborat de autoare.

În cazul amortizării păsărilor ouătoare se modifică și costurile aferente ouălor și adaosului greutateii vii obținute din exploatarea păsărilor ouătoare. Calculul costurilor în cauză este prezentat în tabelul 2.3.

Tabelul 2.3. Calculul costului ouălor și al adaosului greutateii vii a păsărilor ouătoare în cazul amortizării acestora, martie 2019, S.R.L. „Rom Cris”, varianta propusă

Indicatorul	Semnificația indicatorilor	Calculul indicatorilor
1	2	3
1. Costurile de întreținere a păsărilor ouătoare, lei	489 135,82	$(420\,924 + 68\,211,82)$
2. Costurile aferente gunoiului de pasăre, lei	34 239,51	$(489\,135,8 \times 0,07)$
3. Costurile de întreținere diminuate cu costurile aferente gunoiului, lei	454 896,31	$(489\,135,82 - 34\,239,51)$
4. Costul 1 z/cf, lei	0,2983	$(454\,896,31 \div 1\,524\,870)$
5. Costul de întreținere a păsărilor pierite, lei	149,75	$(0,2983 \times 502)$
6. Costurile aferente ouălor și adaosului greutateii vii, lei	454 746,56	$(454\,896,31 - 149,75)$
7. Cantitatea de masă-ou, kg	37 475,39	$(813\,216 \div 21,7^*)$
8. Cantitatea de masă-ou recalculată în masă vie convențională, kg	9 861,94	$(37\,475,39 \div 3,8^*)$
9. Cantitatea totală de unități convenționale, kg	12 000,44	$(9\,861,94 + 2\,138,5)$
10. Costurile aferente (lei):		
• ouălor	373 709,26	$[(454\,746,56 \div 12\,000,44) \times 9\,861,94]$
• adaosului greutateii vii	81 036,67	$[(454\,746,56 \div 12\,000,44) \times 2\,138,5]$
11. Costul (lei):		
• 1 tone de gunoi	184,09	$(34\,239,51 \div 186)$
• 1 ou	0,459	$(373\,709,26 \div 813\,216)$
• 1 kg de masă-ou	9,972	$(373\,709,26 \div 37\,475,39)$
• 1 kg de adaos al greutateii vii	37,89	$(81\,036,67 \div 2\,138,5)$
12. Abaterea costului efectiv determinat în martie 2019 de la cel planificat al adaosului greutateii vii, lei	27 574,17	$[81\,036,67 - (2\,138,5 \times 25)]$

*Notă. Indicatorul 21,7 $[1\text{ kg} \div 0.046\text{ g}]$ exprimă numărul de ouă care constituie 1 kg de masă-ou, iar 3,8 kg – cantitatea de masă-ou care constituie 1 kg de masă vie convențională

Sursa: elaborat de autoare.

Această variantă poate fi considerată mai simplă ca cea precedentă, întrucât nu necesită determinarea diferenței dintre: 1) șeptelul păsărilor pierite conform normei și cel efectiv; 2) adaosul greutateii vii conform normei și cel efectiv evaluat la cost efectiv și la preț de vânzare. Valoarea amortizabilă este diminuată cu valoarea contabilă a șeptelului efectiv de păsări ieșite (pierite, sacrificate etc.). În valoarea amortizabilă se include și diferența dintre costul planificat și prețul de vânzare a păsărilor în greutate vie.

Evidența analitică a amortizării efectivelor de păsări ouătoare se propune să fie efectuată pe fiecare specie, rasă, cross, grup și lot de păsări cu specificarea: datei, lunii, anului înregistrării la intrări; duratei de amortizare; perioadei de creștere; datei încheierii ciclului economic (sacrificării, vânzării).

Din tabelele 2.2 și 2.3 generează înregistrările contabile prezentate în tabelul 2.4.

Tabelul 2.4. Înregistrările contabile aferente costurilor de întreținere a păsărilor ouătoare, amortizării acestora, a ouălor colectate și adaosului greutateii vii, martie 2019, S.R.L. „Rom Cris”, varianta propusă

Conținutul economic al operațiunii	Suma, lei	Correspondența conturilor	
		debit	credit
1	2	3	4
1. Transferarea puicuteilor de înlocuire în grupul „Găini ouătoare”	2 778 923,60	132	131/212

Continuarea tabelului 2.4

1	2	3	4
2. Reflectarea valorii contabile a păsărilor pierite drept pierderi	1 640,25	714	132
3. Înregistrarea costurilor de întreținere a păsărilor fără suma amortizării	420 492	215*	211, 124, 531, 533, 521, 812, 821 etc.
4. Înregistrarea amortizării lotului de păsări	68 211, 82	215	133
5. Atribuirea costurilor de întreținere a păsărilor pierite la pierderi	149,75	714	215
6. Trecerea la intrări cu evaluare la costul efectiv al:			
a) ouălor colectate (813216 buc.)	373 709,26	216	215
b) adaosului greutatei vii (2138,5 kg)	81 036,67	132	215
c) gunoiului de păsări (186 t)	34 239,51	216	215

* Notă. Actualmente entitatea utilizează contul 811 „Activități de bază”.

Sursa: elaborat de autoare.

Cum s-a menționat mai sus, valoarea amortizabilă a păsărilor ouătoare în fiecare lună ulterioară (aprilie 2019) urmează a fi corectată cu suma abaterii de cost a adaosului greutatei vii determinată la sfârșitul lunii precedente (martie 2019) care constituie 27 574,17 lei [81 036,67 lei – (2 138,5 kg × 25)].

Suplimentar pentru luna aprilie entitatea dispune de următoarele date: numărul de zile furajere total – 1 520 548 de z/cf, inclusiv aferente păsărilor pierite – 3 808 de zile, costurile de întreținere fără amortizare – 365 495 lei, ouă colectate – 861 628 unit., greutatea medie a 1 ou – 0,050 kg, cantitatea gunoiului colectat – 204 t evaluat la același normativ de 7 % din suma costurilor de întreținere.

În aprilie 2019 se va întocmi calculul amortizării păsărilor ouătoare, respectiv a adaosului greutatei vii și a valorii contabile a păsărilor pierite, tabelul 2.5.

Tabelul 2.5. Calculul amortizării păsărilor ouătoare și al adaosului greutatei vii în aprilie 2019, S.R.L. „Rom Cris”, varianta propusă

Indicatorul	Semnificația indicatorilor	Calculul indicatorilor
1	2	3
1. Valoarea contabilă a păsărilor pierite, lei	13 012,65	(238 × 54,675)
2. Adaosul greutatei vii, kg	2 128,49	(50 826 – 30 – 238) × 0,0421
3. Costul planificat al adaosului greutatei vii, lei	53 212,45	(2 128,49 × 25)
4. Valoarea adaosului greutatei vii la preț posibil de vânzare, lei	42 569,80	(2 128,49 × 20)
5. Valoarea amortizabilă în aprilie 2019, lei	1 525 864,20	(1 500 660,03 – 13 012,65 + 53 212,45 - 42 569,80 + 27 574,17)
6. Suma amortizării, lei	69 357,46	(1 525 864,20 ÷ 22)
7. Valoarea reziduală la finele lunii aprilie 2019 ajustată la valoarea păsărilor pierite și a adaosului greutatei vii în luna dată, lei	1 298 731,80	[1 261 874* – (238 × 20 × 1,2) + 42 569,80]
*Notă. Indicatorul 1 261 874 lei este preluat din tabelul 2.2. (indicatorul 5)		
8. Valoarea amortizabilă la începutul lunii mai 2019, lei	1 456 506,74	(1 525 864,20 – 69 357,46)

Sursa: elaborat de autoare.

Calculul costurilor de producție legate de întreținerea efectivului de găini ouătoare și a costului unitar al rezultatelor obținute din transformarea biologică a acestora în aprilie 2019 este prezentat în tabelul 2.6.

Tabelul 2.6. Calculul costului ouălor și al adaosului greutatei vii a păsărilor ouătoare în aprilie 2019, S.R.L. „Rom Cris”, varianta propusă

Indicatorul		Semnificația indicatorilor	Calculul indicatorilor
1		2	3
1. Costurile de întreținere a păsărilor ouătoare, lei		434 822,72	365 465 + 69 357,72
2. Costurile aferente gunoiului de pasăre, lei		30 437,58	434 822,72 × 0,07
3. Costurile de întreținere diminuate cu costurile aferente gunoiului, lei		404 385,14	434 822,72 – 30 437,58
4. Costul 1 z/cf, lei		0,265947	404 385,14 ÷ 1 520 548
5. Costurile de întreținere a păsărilor pierite, lei		1 012,73	3 808 × 0,265947
6. Costurile aferente ouălor și adaosului greutatei vii, lei		403 372,33	404 385,06 - 1 012,73
7. Cantitatea de masă-ou, kg		43 081,40	861 628 ÷ 20*
8. Cantitatea de masă-ou recalculată în masă vie convențională, kg		11 337,21	43 081,40 ÷ 3,8*
9. Cantitatea totală de unități convenționale, kg		13 465,70	11337,21 + 2128,5
10. Costurile aferente (lei):	• ouălor	339 612,01	(403 372,33 ÷ 13 465,71) × 11 337,21
	• adaosului greutatei vii	63 760,32	(403 372,33 ÷ 13 465,71) × 2 128,5
11. Costul efectiv, lei:	• 1 tonă de gunoi	149,20	30 437,58 ÷ 204
	• 1 ou	0,394	339 612,01 ÷ 861 628
	• 1 kg de masă-ou	7,883	339 612,01 ÷ 43 081,40
	• 1 kg de adaos al greutatei vii	29,956	63 760,32 ÷ 2 128,5
12. Abaterea costului efectiv al adaosului greutatei vii de la cel planificat în aprilie 2019, lei		10 547,83	63 760,32 – 53 212,45

*Notă. Indicatorii 20 și 3,8 exprimă: primul (20) – numărul de ouă (unit.) într-un kilogram de masă-ou [1 kg ÷ 0,05 g], iar al doilea (3,8) – cantitatea (kg) de masă-ou care este corespunzătoare 1 kg de masă vie convențională

Sursa: elaborat de autore.

Particularitățile celei de-a doua variante de calculare a amortizării se manifestă în următoarele:

- algoritmul aplicării practice este mai simplu decât în cazul primei variante;
- atât valoarea reziduală, cât și valoarea amortizabilă a păsărilor ouătoare include adaosul greutatei vii lunar evaluat la: primul indicator – la cost posibil de vânzare; al doilea – la cost planificat ajustat la cel efectiv diminuat cu prețul posibil de vânzare;
- valoarea reziduală și valoarea amortizabilă mai includ și costul de intrare al păsărilor, respectiv: primul indicator – evaluat la preț posibil de vânzare, al doilea – la costul de intrare diminuat cu cel calculat la preț posibil de vânzare;
- păsările pierite se reflectă ca ieșire a componentelor lotului respectiv de păsări, iar amortizarea acestora nu se calculează.

A treia variantă de calculare a amortizării păsărilor ouătoare este cea alternativă celor examinate anterior. Ea are la bază segmentarea costului de intrare al păsărilor în două componente corespunzătoare evoluției ciclului biologic: 1 – durata de dezvoltare – creștere și maturizare (numită în practică – vârsta de înlocuire) și a 2-a – cea de exploatare (ouat). Astfel, prima parte a valorii păsărilor ouătoare corespunde duratei de dezvoltare și devine componentă a valorii reziduale, a doua parte aferentă perioadei de exploatare – componentă a valorii amortizabile. Ambele valori (amortizabilă și reziduală) pe parcursul

perioadei de exploatare se vor ajusta prin majorare cu costul adaosului greutateii vii și se va micșora cu valoarea contabilă a păsărilor ieșite (vândute, sacrificate, pierite). Lunar adaosul greutateii vii obținut în urma întreținerii efectivului de găini ouătoare (precum și ale altor păsări productive) poate fi estimat la cost planificat al 1 kg de adaos al greutateii vii sau al 1 z/cf. Evaluarea adaosului greutateii vii a efectivului adulte rebutate conform modalității propuse urmează a fi prescrisă în politicile contabile ale entității. La finele anului de gestiune costul planificat al adaosului greutateii vii aferent efectivului rebutat se ajustează la cel efectiv dacă entitatea utilizează și nutrețuri de producție proprie.

Algoritmul de calcul al amortizării în baza metodei alternative asigură conformarea datelor contabile referitoare la evaluarea efectivului adult rebutat cu costurile efective de întreținere. Calculele expuse pot fi efectuate cu ajutorul tabelelor Excel în Fișa de evidență a efectivului productiv de păsări și a amortizării acestuia, elaborată și propusă de autoare pentru implementare. Pe lângă informația legată de identificarea efectivului de păsări, fluxul acestuia și suma amortizării calculate, fișa propusă conține și altă informație relevantă, cum ar fi rata mortalității (%), cantitatea de ouă colectate (unit.). În cazul aplicării programelor computerizate de prelucrare a informației contabile fișa recomandată poate fi încadrată în algoritmul de lucru al acestora cu autocompletarea datelor din documentele primare în baza cărora se înregistrează fluxul efectivului productiv, de exemplu, Calculul adaosului greutateii vii, Actul de ieșire a păsărilor (sacrificare, tăiere forțată și pieire) etc. Datele inițiale utilizate pentru calcularea amortizării păsărilor ouătoare în varianta alternativă sunt sistematizate în anexa 27.

Algoritmul de calcul al amortizării păsărilor, valorii contabile și reziduale, al altor indicatori adiacenți, precum și modul de completare a Fișei de evidență a efectivului productiv de păsări și a amortizării acestuia sunt relatate în anexa 28, iar formulele contabile generate de informațiile prezentate în fișă sunt elucidate în tabelul 2.7.

Tabelul 2.7. Înregistrările contabile aferente fluxului efectivului productiv de păsări și amortizării acestora în perioada de exploatare 2018-2019, S.R.L. „Rom Cris”, varianta alternativă

Nr. crt.	Conținutul economic al operațiunii	Suma, lei	Sursa de informații și/sau modul de calcul	Correspondența conturilor	
				debit	credit
A	1	2	3	4	5
1	Transferarea efectivului de puicute în componența găinilor ouătoare	2 778 923,56	Anexa 27, indicatorul nr. 26	132	131
2	Înregistrarea adaosului greutateii vii aferent găinilor ouătoare	518 628,75	Anexa 28, col. 6 și 7 (total)	132	215*
*Notă. Actualmente entitatea aplică pentru contabilizarea costurilor contul 811 „Activități de bază”					
3	Calcularea amortizării aferentă efectivului de găini ouătoare aflate în exploatare	2 461 868,96	Anexa 28, col. 14 (total)	215	133
4	Decontarea amortizării acumulate aferente efectivului pierit	57 157,23	Anexa 28, col. 15 (total)	133	132
5	Casarea valorii contabile a șeptelului		Anexa 28, (total col. 10 –		

A	1	2	3	4	5
	pierit de găini ouătoare (diferența dintre costul de intrare și amortizarea decontată)	14 882,86	total col. 15) [72040,09 – 57157,23]	714	132
6	Decontarea amortizării acumulate aferență efectivului de găini ouătoare rebutate	2 404 711,73	Anexa 28, col. 16 (total)	133	132
7	Casarea efectivului de găini ouătoare rebutate evaluat la valoarea contabilă	820 800,49	Anexa 28, (total col. 13 – total col. 16); [3 225 512,22 – 2 404 711,73]	714	132

Sursa: elaborat de autoare.

Odată cu casarea păsărilor adulte rebutate, conturile analitice deschise pentru evidența atât a efectivelor productive, cât și a amortizării aferente se închid și soldurile devin nule (fig. 2.2).

132 „Active biologice imobilizate în exploatare”, cont analitic „Găini ouătoare”, hala 1, lotul 5/28.01.2018				133 „Amortizarea și deprecierea activelor biologice imobilizate”, cont analitic „Amortizarea găinilor ouătoare”, hala 1, lotul 5/28.01.2018			
DEBIT		CREDIT		DEBIT		CREDIT	
nr. crt.	lei	nr. crt.	lei	nr. crt.	lei	nr. crt.	lei
1	2 778 923,56	4	57157,23	4	57157,23	3	2 461 868,96
2	518628,75	5	14882,86	6	2 404 711,73	–	–
–	–	6	2 404 711,73	–	–	–	–
–	–	7	820 800,49,58	–	–	–	–
rulaj Dt	3 297 552,31	rulaj Ct	3 297 552,31	rulaj Dt	2 461 868,96	rulaj Ct	2 461 868,96
Sold final – 0,00		x		x		Sold final – 0,00	

Fig. 2.2. Fluxul informației din conturile de evidență a efectivelor productive de păsări ouătoare și a amortizării acestora în perioada de exploatare 2018-2019, S.R.L. „Rom Cris”

Sursa: elaborat de autoare.

Metoda de amortizare a efectivelor productive de păsări conform variantei alternative exemplificată în baza datelor preluate de la S.R.L. „Rom Cris” (anexa 28, tabelul 2.7 și fig. 2.2) include elemente ale metodei liniare, însă este specifică activelor biologice productive (păsărilor ouătoare) cărorora le sunt inerente așa aspecte, cum: creșterea greutateii vii pe o anumită perioadă; ieșirea păsărilor pierite, diminuarea valorii greutateii vii din data intrării până la prețul posibil de vânzare. Varianta examinată poate fi utilizată pentru determinarea amortizării și altor active biologice din zootehnie. În fiecare lună valoarea contabilă se ajustează cu valoarea adaosului greutateii vii și cu valoarea contabilă a păsărilor pierite. Spre deosebire de primele două variante, cea alternativă corelează cu particularitățile formării costului de intrare al fiecărui lot de păsări, permite evaluarea păsărilor ieșite (vândute, sacrificate, pierite) în cursul anului în funcție de masa lor vie stabilită prin cântărire sau prin altă metodă alternativă (cu excepția celor pierite) și costul planificat al 1 kg de adaos al greutateii vii cu corectarea acestuia la sfârșitul anului până la cel efectiv, ajustarea valorii contabile a efectivelor la mărimea adaosului greutateii vii și a păsărilor ieșite în perioadele precedente, precum și determinarea valorii contabile a celor existente la finele perioadei, de exemplu, 820 800,49 lei (tabelul 2.7) care urmează a fi recunoscute ca cheltuieli. În plus, toate calculele sunt sistematizate în formă tabelară în fișa propusă, ceea ce permite integrarea acestora în softurile contabile aplicate.

Aplicarea practică a uneia din variantele examinate de calculare a amortizării efectivelor de păsări ouătoare afectează în mod diferit valoarea contabilă a acestora și costul obiectelor de calculație rezultate din întreținerea lor (ouă și adaosul greutatei vii). Principalul însă constă în evitarea pierderilor semnificative de valoare a efectivelor de păsări exploatare. În scopul concordării evaluării ulterioare a păsărilor productive (ABI) ouătoare în perioada de exploatare cu modificările biologice ale acestora s-a propus determinarea lunară a valorii contabile corectate cu costul adaosului greutatei vii al acestora, cu suma amortizării calculate în luna precedentă și cu pierderile din depreciere și cu valoarea contabilă a păsărilor ieșite.

2.3 Perfecționarea suportului informațional al proceselor de incubație a ouălor, creștere și întreținere a păsărilor

Problema de bază a managementului costurilor la entitățile avicole constă în gestiunea acestora, precum și a activelor biologice și produselor rezultate din activitatea de producție nu doar în ansamblul formațiunii economice, dar și în aspectul CR. Schema procesului tehnologic de producere a ouălor de găină cu ciclul închis atestă faptul că păsările se regăsesc la fiecare etapă a circuitului economic (anexa 4) în calitate de:

- a) mijloace de producție – în cazul exploatării lor cu scopul obținerii ouălor pentru incubație, consum uman și procesare;
- b) obiecte de muncă – materie primă, când păsările sunt crescute și sacrificate pentru carne;
- c) rezultat al transformării biologice – înregistrat sub formă de adaos al greutatei vii și produse avicole cu diferită semnificație economică (de bază și secundare);
- d) active biologice adiționale – obținute din ecloziunea ouălor incubate;
- e) active biologice circulante – aflate la diferite etape de creștere, îngrășare și maturizare;
- f) producție în curs de execuție – sub forma proceselor nefinalizate de incubație a ouălor.

Derularea proceselor de transformare biologică a păsărilor presupune inevitabil folosirea anumitor resurse care duc la formarea costurilor de producție, utilizate ulterior pentru calculația costului unitar.

Studiile efectuate denotă că majoritatea entităților avicole gestionează informația primară privind existența și fluxurile efectivelor de păsări și ale costurilor aferente în mod clasic – manual. Documentele primare se completează de către gestionari și/sau contabili și sunt prelucrate cu ajutorul tehnicii de calcul. Acestei practici îi sunt inerente mai multe neajunsuri care influențează gestionarea informațiilor privind fluxurile efectivelor de păsări și ale costurilor aferente, principalele fiind: 1) perfectarea dificilă și tardivă a documentelor primare care nu corespund întocmai cerințelor tehnologice și managementului entităților avicole; 2) consumul suplimentar al timpului de lucru pentru preluarea informației primare din documente; 3) corelația insuficientă dintre gestiunea efectivelor de păsări, stocurilor, proceselor tehnologice și costurile aferente; 4) transmiterea informațiilor aferente

integrității efectivelor de păsări și costurilor legate de întreținerea acestora etc. Această situație s-a creat din cauza că un număr considerabil de documente primare utilizate actual de entitățile avicole autohtone a fost elaborat încă în timpul URSS.

Conținutul, destinația și particularitățile utilizării acestora sunt bine cunoscute și accesibile, fiind expuse în mod detaliat în diverse surse bibliografice publicate în perioada sovietică [136, p. 80-121, 153-242, 263-277; 144, p. 58-101; 161, p. 69-122, 171-257; 183, p. 43-114, 250-289; 209, p. 206-231, 349-361, 407-415]. Ulterior conținutul textual al formularelor în cauză a fost suplinit cu indicatori traduși în limba de stat, iar speciemenle documentelor primare bilingve au fost aprobate pentru aplicare prin ordinul nr. 308 din 08.12.1993 de către fostul Minister al Agriculturii și Alimentației al RM. În consecință s-a creat o situație, potrivit căreia s-a umplut o formă legislativă nouă cu un conținut vechi. Din punct de vedere filozofic conținutul nu corespunde formei, și invers.

Necesitatea revizuirii modului de documentare primară în agricultură, inclusiv – avicultură, cu adaptarea conținutului acestora la necesitățile manageriale condiționate de aplicarea noilor standarde de contabilitate a fost abordată de mai mulți cercetători autohtoni (Balan I. [3, p. 36-46]; Bulgaru V. [13, p. 75, p. 109], Todorova L. [204, p. 90], Balan I., Frecăuțeanu A. [4, p. 66-67; 119, p. 6-45], Țapu T. [107, p. 89-95; 108, p. 231-237; 115, p. 91-94; 117, p. 106-112] etc.).

Regretabil este și faptul că proprietarii și conducătorii entităților avicole nu se folosesc de recomandările LCRF 287/2017 [art. 11 (4) și 15 (2)], conform căreia dacă un document, registru sau metoda respectivă prevăzută de actele normative nu satisfac cerințele entității, ea are dreptul de a le elabora de sine stătător și de a le include în politicile sale contabile [56, p. 16-27].

Actualmente multe documente primare sunt perfectate în mod electronic, însă nu pot fi imprimate, întrucât algoritmele softurilor contabile aplicate nu conțin speciemenle proiectate ale acestora pentru a fi transpuse pe suport de hârtie. Asemenea situație contravine alin. (6) din art. 11 al LCRF 287/2017, potrivit căruia „în cazul întocmirii documentului primar în formă electronică, la solicitarea utilizatorului, entitatea este obligată să îi ofere copia documentului respectiv pe suport de hârtie” [56, p. 19]. În acest aspect acceptăm propunerile cercetătorilor autohtoni Balan I. și Frecăuțeanu A. referitoare la necesitatea unificării formularelor de documente justificative și raționalizarea conținutului acestora [4, p. 63].

Multe documente primare nu sunt adaptate pe deplin necesităților tehnologice inerente entităților avicole. Acestea utilizează în practica contabilă formulare vechi cu conținut perimat, de regulă, în limba rusă sau elaborate pe teren, dar care nu întrunesc cerințele prevăzute de LCRF 287/2017 [56, p. 19] și nu conturează pe deplin particularitățile proceselor tehnologice în cadrul cărora sunt perfectate. De exemplu, în cadrul stațiunilor de incubație a ouălor documentele justificative trebuie să plieze procesele în cauză care se derulează în trei etape: presortarea, mirajul și constatarea

rezultatelor incubației cu evaluarea acestora. Soluționând problema în cauză în baza interconexiunii și interdependenței „cauză-efect”, contabilizarea costurilor secțiilor de incubație trebuie delimitată în trei faze corespunzătoare etapelor tehnologice sus-menționate. Cercetările publicate de savanții Kudreavet N. și Kosianenko C. [162, p. 104-116] arată că, odată cu monitorizarea proceselor de incubație, pot fi înregistrate și costurile de producție, precum și produsele utilizabile rezultate din aceste procese cu identificarea și raportarea pierderilor de producție la cheltuielile perioadei. Astfel, la etapa:

I. Presortare – sunt extrase ouăle necondiționate cu returnarea acestora depozitului de ouă pentru utilizarea ulterioară (prelucrare, comercializare etc.);

II. Miraj – sunt extrase și eliminate ouăle infertile, limpezi, cu cercuri de sânge, fisurate etc. (la primul miraj) și ouăle cu embrion mort, diform, înghețat etc. (la al doilea miraj);

III. Evaluarea rezultatelor incubației – sunt selectați și înlăturați puii malformați, neviabili, colectarea resturilor din incubație, dezinfectarea totală a utilajelor și încăperilor tehnologice.

Rezultă că secțiile de incubație în cadrul fiecăreia dintre etapele enumerate trebuie să documenteze și să înregistreze sistemic, de rând cu costurile de producție, și pierderile legate de excluderea ouălor necondiționate (cu fisuri, infertile, limpezi, cu embrion mort sau înghețat etc.), derularea neproductivă a proceselor de incubație, cât și casarea puilor neviabili, malformați etc. Mai mult ca atât, conform proceselor tehnologice de creștere a păsărilor pentru pontă îndată după ecloziune și sortare cocoșii obținuți sunt nimiciți în cazul: ecloziunii puilor de utilizare pentru pontă – integral; obținerii puilor de reproducție și de înmulțire de forme parentale – acea parte care nu corespunde raportului de sex pentru specia dată de păsări – 1 cocoș la 9-10 găini. Cocoșii în cauză urmează să fie recunoscuți, evaluați și documentați la intrări, întrucât ei sunt, la fel ca și puicuțele obținute, rezultat al proceselor de incubație. Ulterior costurile aferente efectivului de cocoși eclozionați nimiciți urmează să fie raportate la cheltuielile curente, în baza documentelor respective fiind calificate, potrivit pct. 43 din IMCC [52, p. 191], în calitate de „pierderi de producție”. Astfel, apare problema evaluării și documentării pierderilor cauzate de procesele de incubație întrerupte (embrioni subdezvoltați și morți) și nimicirea cocoșilor, precum și a calculației costului efectiv al acestora. Nu mai puțin importantă prezintă problema documentelor primare destinate înregistrării costurilor cu personalul, deoarece actualmente ele lipsesc. Drept bază practică în perfecționarea suporturilor de informație primară au servit documentele utilizate la entitățile avicole S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Lincos Prim”, S.R.L. „Centrul de Reproducere a Păsărilor Brînzenei Noi”, S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Șarur Con”. Ca rezultat, au fost modernizate formulele existente și elaborate specimene de documente noi, chemate să faciliteze procedeele de înregistrare a faptelor economice derulate în procesul de producție nu doar la entitățile avicole, dar și în cadrul celorlalte întreprinderi care activează în alte subramuri din

sectorul zootehnic cu activități omogene. Fluxul informației primare în funcție de profilul activităților de producție derulate în cadrul entităților avicole este elucidat în anexa 29.

La documentarea proceselor tehnologice legate de incubația ouălor s-a luat în considerare că aceste procese reunesec trei componente: presortarea, mirajul (monitorizarea proceselor) și evaluarea rezultatelor incubației [162, p. 104-116]. În cadrul proceselor de incubație a ouălor necesită documentare: rezultatele presortării, punerea ouălor în incubator, incubația propriu-zisă, constatarea și excluderea ouălor necondiționate, ecloziunea puilor cu evaluarea rezultatelor proceselor de incubație [108, p. 231-237]. La perfecționarea documentelor primare aferente fluxului informației privind procesele de incubație a ouălor au fost luate în considerare documentele existente la entitățile specializate în acest domeniu: S.R.L. „S&D Service”, S.R.L. „Ecloz service”, S.R.L. „Aviprim”. Documentării au fost supuse și costurile aferente proceselor enumerate (directe materiale, retribuirea muncii etc.). Ouăle destinate incubației inițial se sortează în depozitul de ouă, rezultatele fiind consemnate cu un document primar arbitrar. Ulterior cantitatea de ouă condiționate se transmite stațiilor de incubație, fiind documentate în baza Bonului de consum (de uz intern).

La prima etapă de presortare procesele tehnologice încep cu dezinfectarea ouălor, utilajelor și a echipamentelor speciale ale personalului implicat. Ouăle primite din depozitul de ouă sunt pentru fumegare și dezinfectare, după care acestea sunt triate cu efectuarea unor procedee specifice, cum ar fi: ovoscopia, cântărirea, identificarea grosimii cojii etc. Ouăle fertile sunt puse în sitele de incubație cu delimitare pe loturi. Fiecărui lot de ouă i se atribuie în ordine cronologică un simbol numeric (cifru) cu indicarea datei și lunii punerii la incubație care se menține constant până la finalizarea perioadei de incubație și ecloziune a puișorilor. Simbolul în cauză se consemnează în toate documentele primare perfectate în procesul de incubație și servește drept denumire a contului analitic la contabilizarea costurilor aferente proceselor în cauză.

Actualmente rezultatele sortării și presortării se înregistrează prin două documente diferite, ambele cu conținut arbitrar: unul – pentru consemnarea ouălor sortate în depozitul de ouă, iar altul – pentru înregistrarea ouălor triate în sala de presortare a secției de incubație [107, p. 89-95; 117, p. 106-112]. În ambele documente se indică cantitatea totală a ouălor examinate cu delimitarea celor care urmează a fi plasate în incubator, precum și celor remise la depozit fără specificarea cauzei returnării.

În aspectul simplificării prin reducerea elementelor repetabile, repoziționarea celor rămase și includerii celor omise a fost elaborat un singur specimen al documentului Act de sortare a ouălor care, în egală măsură, poate fi utilizat atât pentru înregistrarea rezultatelor sortării ouălor la depozit, cât și în stațiunea de incubație (anexa 30). La proiectarea actului dat s-a luat în considerare clasificarea ouălor conform cerințelor Normei sanitar-veterinare nr. 1208 [36] în funcție de: calitatea ouălor proaspete (cu destinație alimentară) – categoria „A” și cu destinație industrială – categoria „B”; greutatea unitară a

ouălor de categoria „A” în următoarele grupuri: XL – foarte mare, cel puțin 73 g; L – mare, de la 63 până la 73 g exclusiv; M – medie, de la 53 la 63 g exclusiv; S – mică, mai puțin de 53 g. Clasificarea ouălor în funcție de greutatea lor unitară nu este necesară pentru ouăle livrate industriei alimentare și nealimentare (categoria „B”).

Printre principalii factori care condiționează calitatea rezultatelor proceselor de incubație este greutatea (masa) unitară a ouălor puse la incubație. Masa unui ou pentru incubație variază în funcție de specia și rasa păsărilor, de exemplu, de găină – 55-65 g, curcă – 80-100 g, rață – 75-90 g, gâscă – 110-210 g (ouăle raselor de găște pentru carne sunt mai mășcate) etc. [63, p. 63].

Ouăle infertile sau cu anumite defecte sunt documentate cu Bonul de consum (de uz intern) și remise depozitului de ouă sau transmise direct secțiilor de prelucrare industrială, în cazul în care entitatea dispune de asemenea secție. Astfel se procedează la entitatea avicolă S.A. „Avicola”.

Cea de-a doua etapă – mirajul [162, p. 104-113; 212, p. 25] prevede monitorizarea proceselor biologice de dezvoltare a embrionului pe parcursul incubației artificiale, în funcție de specia păsărilor, fiind realizată prin ovoscopie.

Studiul proceselor de incubație a ouălor la S.R.L. „Ecloz servicii”, S.R.L. „Coptel”, S.R.L. „Aviprim grup” denotă că ouăle excluse sunt înregistrate doar în documentația tehnologică fără a fi contabilizate, iar în S.A. „Leggorn” ele se indică doar în Darea de seamă privind rezultatele incubației de formă arbitrară. Prin urmare, valoarea ouălor excluse din incubație nu este exclusă din costurile totale aferente proceselor de incubație a ouălor. Astfel, fără temei sporește:

- valoarea puilor viabili obținuți din ecloziune;
- valoarea contabilă a păsărilor tinere transferate la creștere și îngrășat și, ulterior, cea a păsărilor incluse în efectivele productive din același motiv;
- costul vânzărilor rezultat din comercializarea puișorilor eclozionați, a puilor la creștere și îngrășat (numiți „Zburați”) sau a păsărilor vii sau a produselor din sacrificare;
- costul produselor înregistrate din sacrificarea puilor pentru carne, precum și a păsărilor mature, rebutate din efectivul de bază.

În prezent rezultatele mirajelor periodice sunt perfectate la finele lunii în Darea de seamă privind rezultatele incubației care are o formă arbitrară. Ea se completează la sfârșitul lunii cu preluarea datelor necesare din documente cu conținut arbitrar care diferă esențial de la o entitate la alta. Arhitectura lor nu reunește totalitatea indicatorilor identificați în cadrul monitorizării procesului de incubație și nu conține elementele stipulate de art. 11 din LCRF 287/2017 [56, p. 16-27].

Ca urmare a analizei surselor bibliografice cu privire la procesele de incubație [103; 212; 162; 113, p. 516-522; 115, p. 91-94; 121, p. 264-268] și a practicii existente la entitățile S.R.L. „Coptel”, S.R.L. „Aviprim grup” și S.R.L. „Ecloz-Service”, precum și în scopul înlăturării elementelor negative

aferente în loc de darea de seamă menționată s-a elaborat Actul de triere a ouălor incubate (anexa 31). El este destinat contabilizării ouălor extrase din sitele incubatorului în procesul mirajului, precum și pentru determinarea pierderilor cauzate de procesele tehnologice neconforme, dar inevitabile.

De rând cu costul ouălor excluse din incubator, propunem ca în componența pierderilor respective să fie inclusă și partea costurilor de incubație aferente ouălor necondiționate. Suma acestor pierderi se propune de determinat prin produsul costului planificat al 1 zile-ou și a numărului de zile-ou aferente ouălor excluse. De exemplu, numărul de zile-ou aferente ouălor necondiționate constituie 1 484 zile-ou [$212 \text{ ouă} \times 7 \text{ zile de incubație}$], costul planificat al 1 zile-ou este de 0,50 lei. Costurile de incubație ce urmează a fi recunoscute pierderi aferente ouălor excluse din incubație vor constitui 742,00 lei [$1\,484 \text{ de zile-ou} \times 0,50 \text{ lei}$] (anexa 31). Pierderile în cauză, la fel ca și deșeurile, cad sub incidența art. 24 al CF [18]. De regulă, acestea se deduc în limitele aprobate anual de către conducătorul întreprinderii în conformitate cu art. 24, alin. 13 al CF. Dacă pierderile de producție corespund criteriilor de calificare în calitate de cheltuieli ordinare și necesare, atunci acestea cad sub incidența prevederilor alineatului 1 din același articol, din care motiv trebuie deduse în quantum deplin [80]. Actul propus se perfectează pentru fiecare triere a ouălor incubate.

În etapa a treia – evaluarea rezultatelor incubației sunt constatate și valorificate rezultatele procesului de incubație și ecloziune. Etapa în cauză se încheie cu trierea puișorilor eclozionați și eliminarea celor subdezvoltați (malformați, diformi și neviabili), colectarea resturilor din incubație, determinarea unui șir de indicatori specifici de evaluare a rezultatelor proceselor de incubație.

Actualmente entitățile avicole perfectează rezultatele incubației cu diverse documente de formă arbitrară: Actul de sortare a puilor, Bonul de consum (de uz intern) sau alt document elaborat pe teren. Însă ele nu reflectă indicatorii specifici de evaluare a rezultatelor proceselor de incubație, nu creează imagini clare cu privire la evoluția în dinamică a proceselor de incubație și ecloziune atât în ansamblu pe entitate, cât și pe CR și centre de costuri. În scopul înlăturării acestui element negativ s-a elaborat și propus spre utilizare Registrul cumulativ de evidență a rezultatelor proceselor de incubație și ecloziune (anexa 32). În registru se consemnează numărul de zile-ou aferente proceselor de incubație, determinat prin produsul numărului de ouă aflate la incubație și a duratei de incubație a acestora (cu delimitare a zilelor-ou pentru procesele întrerupte).

Datele cumulate în acest registru vor fi utilizate pentru perfectarea documentului primar Act de înregistrare a puișorilor eclozionați, a resturilor și pierderilor din incubație, al cărui specimen modernizat este relatat în anexa 33. Actul în cauză permite contabilizarea nu doar a puilor viabili eclozionați, dar și a resturilor și pierderilor din incubație, fiind perfectat la finalizarea fiecărui proces de incubație. Potrivit anexei 33, în urma incubației ouălor și ecloziunii puilor au fost înregistrate următoarele rezultate: 2 557 de pui viabili și 386 de pui slab dezvoltați, iar în total – 2 943 capete la

costul planificat de 14 715 lei. Costurile aferente proceselor de incubație a ouălor necondiționate (infertile, cu pui malformați, morți și neeclozionați) – 221 de ouă [65 + 94 + 62] la cost planificat 1 105 lei [325 + 470 + 310] se trec la alte cheltuieli din activitatea operațională, fiind calificate drept pierderi prin formula contabilă: debit 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”, credit 215 „Producția în curs de execuție”. La alte cheltuieli din activitatea operațională vor fi trecute și costurile legate de procesele de incubație eșuate. Coaja de ou colectată după ecloziune (33,6 kg) în sumă de 16,80 lei se înregistrează în componența produselor secundare cu formula contabilă: debit 216 „Produse”, credit 215 „Producția în curs de execuție”.

La finele lunii gestionarul stațiunii de incubație în baza Registrului cumulativ de evidență a rezultatelor proceselor de incubație și ecloziune a puilor, a Actelor de înregistrare a puișorilor eclozionați, resturilor și pierderilor din incubație va completa Raportul despre procesele incubației și ecloziune. Documentul în cauză este aplicat în managementul proceselor de incubație și are menirea să cumuleze informația despre procesele incubației și ecloziunii puilor care au derulat pe parcursul unei luni calendaristice. Actualmente la entitățile avicole nu există un astfel de raport. Ca urmare a raționamentelor expuse, propunem implementarea Raportului despre procesele incubației și ecloziune (anexa 34). El permite cumularea datelor care se referă la efectivul puilor eclozionați, cantitatea ouălor rămase în incubator la sfârșitul lunii calendaristice, ponderea puilor viabili obținuți (fără slab dezvoltati), șeptelul de pui efectiv trecut la intrări, inclusiv din componența celor slabi dezvoltati, ponderea finală a efectivului contabilizat în componența activelor biologice adiționale.

Raportul, împreună cu documentele confirmative anexate la el, se prezintă în contabilitate. Datele sistematizate servesc drept bază pentru excluderea din costurile aferente proceselor de incubație a costului ouălor necondiționate triate la presortare și a celor excluse în procesul mirajelor periodice, determinarea mărimii producției în curs de execuție, trecerea la intrări a efectivelor viabile eclozionate. În cazul prelucrării automatizate a informației primare raportul menționat are un caracter informativ de cumulare și de verificare reciprocă a datelor deja contabilizate în baza documentelor primare ordinare nominalizate mai sus. El se generează prin autocompletarea datelor deja înregistrate în funcție de parametrii solicitați. Dacă informația contabilă se prelucrează în mod manual, raportul în cauză are destinația de cumulare și totalizare a datelor consemnate în documentele primare, servind drept bază pentru întocmirea formulelor contabile aferente datelor primare consemnate documentar.

Pentru generalizarea informației din documentele primare privind fluxul păsărilor și producția rezultată din transformarea biologică a acestora actualmente sunt destinate: Fișa de evidență a efectivului de păsări tinere, Fișa de evidență a efectivului de păsări adulte, Registrul de evidență a animalelor și păsărilor la fermă, Situația mișcării animalelor și păsărilor la fermă. Cercetările efectuate la mai multe entități avicole (S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Lincos Prim”, S.R.L. „Centrul de

Reproducere a Păsărilor Brânzenii Noi” etc.) au demonstrat că Fișa de evidență a efectivului de păsări tinere utilizată actual pentru documentarea fluxului de tineret nu conține așa indicatori cum sunt efectivul pierit și cel sacrificat forțat (capete), rata mortalității zilnice (%) și cumulate a efectivelor. Monitorizarea acestor indicatori este stipulată de Norma sanitar-veterinară privind protecția puilor, destinați producției de carne: nr. 415 din 08.07.2009 [43]. Fișa în cauză mai necesită suplinirea unei coloane pentru înregistrarea ouălor colectate de la puicuțele de remontă/înlocuire aflate la etapa de maturizare fiziologică. Fișele de evidență a efectivelor de păsări tinere și Fișele de evidență a efectivelor de păsări adulte sunt perfectate zilnic pe parcursul unei luni calendaristice și dublează conținutul registrului de evidență a animalelor și păsărilor la fermă. Din acest motiv, ultimul a devenit inutil. Ca urmare a circumstanței descrise, Situația mișcării animalelor și păsărilor la fermă se perfectează în baza fișelor, iar gestionarii fermelor nu dispun de un suport informațional care le-ar permite cumulara și cunoașterea informației operative aferente situației fluxului efectivului de păsări.

Pentru înlăturarea discordanțelor descrise și adoptării necesităților tehnologice inerente entităților avicole au fost raționalizate: Fișa de evidență a păsărilor tinere, Fișa de evidență a efectivului de păsări adulte, Registrul de evidență a mișcării animalelor și păsărilor la fermă și Raportul cu privire la mișcarea animalelor și păsărilor la fermă. Acțiunile întreprinse contribuie la simplificarea evidenței primare prin reducerea numărului de documente completate și excluderea dublării procedurilor contabile, reducerea cheltuielilor de manoperă a contabililor în procesul verificării și prelucrării informației primare. La elaborarea formularului Fișei de evidență a existenței și fluxului efectivului avicol: s-au luat în considerare prevederile normei sanitar-veterinare menționate mai sus; s-au exclus elementele perimate; s-au redus indicatorii care se dublau; s-a adaptat structura elementelor constitutive la necesitățile contabilității computerizate (anexa 35). În cazul prelucrării automatizate a informației contabile fișa propusă: 1) este destinată cumulării informației conținute în documentele primare cu privire la mișcarea efectivului de păsări la ferme; 2) are un caracter informativ și de verificare reciprocă a datelor deja contabilizate în baza documentelor primare ordinare cu privire la mișcarea efectivului de păsări la ferme; 3) autogenerează din masivul de informație deja existent formulele contabile necesare; 4) poate fi formatată prin autocompletarea datelor transpuse din documentele primare. Dacă la entități se aplică prelucrarea manuală a informației contabile, fișa propusă are destinația de totalizare a informației consemnate în documentele primare, servind drept bază pentru contabilizarea datelor primare. Actualmente fiecare entitate își elaborează și își aprobă în politicile contabile specimenul său de astfel de document. Fișa propusă conține informația zilnică cu privire la existența și mișcarea efectivelor de păsări, precum și ouăle colectate, prin ce semnificativ se reduce dublarea evidenței zilnice a informației menționate în Registrul de evidență a animalelor și păsărilor la fermă.

Analiza modalității de contabilizare a existenței și fluxului efectivelor de păsări (tinere și productive) la entitățile avicole cu ciclu închis, complex sau singular de producție (de exemplu, S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „PB Nord” S.R.L. „Șarur Con” etc.) confirmă necesitatea detalierii acestei informații sub aspectul conturilor analitice în următoarea succesiune: specie – sex – categorie de vârstă – lot.

În scopul totalizării într-un tot întreg al fluxului informațional detaliat conținut în fișe se propune aplicarea Registrului cumulativ de evidență a păsărilor tinere și productive, luând în considerare cerințele manageriale și necesitățile contabilizării computerizate (anexa 36). Actualizarea registrului s-a efectuat prin modificarea părții tabelare, completând-o cu patru coloane necesare pentru înscrierea informației cu privire la: numărul lotului de păsări – coloana „A”, numărul fișei de unde a fost preluată informația totală – coloana nr. 1; rata efectivelor pierite (curentă și cumulată) exprimată în (%) – coloana nr. 31; cantitatea de ouă colectate (zilnic și cumulată) – coloana nr. 32. Suplimentar a fost delimitat un rând pentru sistematizarea z/cf „Numărul de zile-capete furajate”. Indicatorul în cauză se aplică pentru determinarea pierderilor și costului efectiv al diferitor categorii de păsări, precum și a altor indicatori relevanți necesari managementului entităților în cauză. Practic a fost modernizat formularul elucidat în anul 1965 de către savanții Ovseannikov S., Grinman G., Kolevici A. etc. în cartea sa [183, p. 86], prin modificarea destinației acestuia din dublarea informației zilnice preluate din fișe (anexa 35) în cumulara aceleiași informații sub aspect lunar cu delimitarea informației pe fiecare subdiviziune (anexa 36). Ulterior datele din registrul cumulativ sunt utilizate pentru completarea Raportului de gestiune privind fluxul efectivului de păsări (anexa 37). Raportul dat conține un șir de indicatori relevanți care se referă la activitatea de producție desfășurată.

Cercetările efectuate la entitățile avicole producătoare de ouă (S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Dant Agro”, S. A. „Leggorn”, S.R.L. „Feliann”, S.R.L. „Tura”, S.R.L. „Puișorul de aur”, S.R.L. „Tura”) au demonstrat că colectarea zilnică a ouălor se documentează în mod diferit. Astfel, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Dant Agro”, S.R.L. „RaiPlai-Avicola” folosesc în acest scop Bonul de consum (de uz intern), iar S.R.L. „Tura” și S.R.L. „Puișorul de aur” – un simplu caiet liniat arbitrar, S.R.L. „Bosvelia”, S. A. „Leggorn”, S.R.L. „Feliann” și S.A. „Avicola” – Bonul de intrări. La sfârșitul zilei informația respectivă se reportează în mod manual în Fișa de evidență a mișcării păsărilor adulte (formular tipizat), iar apoi – în Raportul de producție prevăzut de programul computerizat aplicat. La toate entitățile studiate ouăle colectate sunt sortate primar în ouă intacte curate și murdare și ouă lezate, după cum și sunt înregistrate. Ouăle sunt documentate la fiecare colectare pe zi (2, 3 sau 4 ori) în unul din documentele numite mai sus denumirea, conținutul și structura cărora sunt diferite. La nicio entitate din cele menționate nu este organizată consemnarea computerizată a ouălor recoltate nemijlocit în hale cu includerea datelor direct în programul contabil. Comună pentru toate entitățile este înscrierea

numărului total de ouă în Fișa de evidență a mișcării păsărilor adulte (tipizată) cu conținut perimat care împreună cu documentele atașate se prezintă în contabilitate la finele fiecărei zile. Toate documentele primare utilizate pentru înregistrarea ouălor au conținut arbitrar și sunt prelucrate în mod diferit (manual sau automatizat). Nici una dintre entitățile avicole studiate nu utilizează Agenda înregistrării produselor agricole, considerând-o inutilă. Contabilii unor entități (de exemplu, S.R.L. „Tura” și S.R.L. „Puișorul de aur”) nici nu cunosc despre existența acestui document. Aceeași situație se atestă și în cazul înregistrării altor tipuri de produse avicole, cum ar fi: pene și puf, gunoi de pasăre, resturi din sacrificare, biofertilizanți etc. Pentru simplificarea și unificarea documentelor în aspectul înregistrării ouălor colectate, unificării formularelor utilizate de către entitățile avicole autoarea a elaborat Actul de colectare a ouălor prezentat în anexa 38 (a). Ouăle colectate pe parcursul zilei sunt supuse sortării primare cu delimitarea în ouă intacte curate, intacte murdare și defecte. Cele murdare se supun curățirii și dezinfecției cu includerea ulterioară în componența celor curate. Cele defecte sunt transmise secției de prelucrare (dacă aceasta există), comercializate terților sau nimicite cu respectarea regulilor de securitate prevăzute pentru astfel de activități. În funcție de nivelul de automatizare și carta proceselor tehnologice stabilite colectarea ouălor poate avea loc de 1, 2, 3 sau 4 ori pe zi.

Calitatea ouălor colectate poate corela cu motivația avicultorilor. De aceea datele primare în acest act sunt sistematizate în următoarele segmente: pe avicultori, pe colectări și pe tipul ouălor colectate: ouă intacte curate, ouă intacte murdare și ouă defecte (fisurate sau cu leziuni mecanice, fără coajă etc.). Datele cumulate în act se transpun în mod automatizat sau manual în documentul cumulativ Agenda înregistrării ouălor colectate, anexa 38 (b). Aplicarea documentelor propuse de autoare dau posibilitatea corelării costurilor privind retribuirea muncii cu rezultatele muncii, de exemplu, în cazul găinilor ouătoare – cu cantitatea de ouă colectate, în cazul păsărilor crescute pentru carne – cu cantitatea de adaos al greutateii vii înregistrat ș.a.

Actualmente, pentru documentarea adaosului greutateii vii a animalelor și păsărilor sunt prevăzute două formulare: primul – Lista de cântărire a animalelor, aplicat pentru înregistrarea adaosului greutateii vii identificat prin cântărirea păsărilor în cazul în care în grupul de evidență a acestora pe parcursul lunii nu au fost înregistrate modificări; al doilea – Calculul determinării sporului în greutate, se utilizează în cazul în care pe parcursul lunii în componența șeptelului de păsări au avut loc modificări. Păsările nu se supun marcării individuale, respectiv nu se cântărește fiecare cap (excepție fac păsările din speciile ratite, cum sunt struții). Determinarea adaosului greutateii vii a păsărilor are loc prin cântărirea selectivă a grupelor de control. În acest scop din fiecare grup tehnologic de păsări se selectează în mod aleatoriu un anumit șeptel de păsări (4 – 5 %) din efectivul total (acest indicator nu reprezintă o mărime fixă și se stabilește nemijlocit de fiecare entitate). Efectivul selectat se cântărește, se determină greutatea medie a unui cap din grupul de control. Ulterior prin produsul

acestui indicator și al numărului de capete existente în grupul tehnologic dat la momentul cântăririi se determină greutatea vie a acestui grup. De exemplu, S.R.L. „Lincos Prim” a supus cântăririi de control lotul nr. 4 al efectivului de pui la creștere amplasați în hala „Ratuș nr. 1”. La data cântăririi (30.07.2020) în acest lot se numărau 32 479 de capete. Conform politicilor contabile pentru determinarea greutateii vii din grupul de control se formează în cuantum de 3 % de la efectivul total. Cântăririi au fost supuse 974 de capete [$32\,479 \times 0,03$], obținând-se 1 512,39 kg. Greutatea medie a unui cap constituie 1,553 kg [$1\,512,39 \text{ kg} \div 974 \text{ cap.}$], iar greutatea vie totală – 50 439,89 kg [$1,553 \text{ kg} \times 32\,479 \text{ cap.}$]. Diferența dintre această greutate și cea precedentă constituie adaosul greutateii vii în cazul în care în acest grup n-au intervenit modificări pe parcursul perioadei date. Deoarece, în exemplul prezentat în anexa 39, în lotul de păsări (de exemplu, nr. 4) au parvenit mișcări pe parcursul perioadei de referință, mărimea adaosului greutateii vii a fost determinată cu aplicarea relației (2.2) prezentată în teză în subcapitolul 2.2 (p. 65) și constituie 5 405,01 kg [$50\,439,89 \text{ kg} + 2\,751,4 \text{ kg} - 47\,786,28 \text{ kg}$]. În prezent entitățile avicole documentează rezultatele cântăririi de control cu diverse documente elaborate pe teren, ceea ce provoacă un șir de incomodități, deoarece nu conțin elementele necesare înregistrării calculelor descrise. În scopul înlăturării acestui neajuns de către autoare s-a elaborat și propus spre implementare documentul unic Act de cântărire selectivă (de control) a efectivelor avicole (anexa 39). Acest act are destinația determinării masei corporale a șeptelului pe fiecare grup de evidență/lot concret și utilizării acestor date la completarea Calculului adaosului greutateii vii a efectivelor avicole propus de autoare (anexa 40). Pentru loturile de păsări a căror întreținere în grupul de evidență respectiv se finalizează până la finele lunii (pe data de 5, 10, 20 sau altă dată) calculul menționat se întocmește la data ieșirii șeptelului.

În cazul întreținerii păsărilor pentru reproducție și înmulțire grupurile tehnologice, pentru care se determină adaosul greutateii vii, sunt diferențiate pe sex (cocoși și găini, găște și gânsaci, rațe și rățoi etc.). Informația din acest document (anexa 40) se transpune în formă electronică și după validare nu mai poate fi modificată. Calculul în format electronic servește drept bază pentru completarea Fișei de evidență a existenței și fluxului efectivului avicol (anexa 35) cu reportarea ulterioară în Registrul cumulativ de evidență a păsărilor la fermă (anexa 36) și Raportul de gestiune privind existența și fluxul efectivului de păsări (anexa 37), contribuind la contabilizarea adaosului greutateii vii în expresie cantitativă și evaluarea acestuia la cost programat (bugetat/normat), calcularea retribuțiilor (de bază și/sau suplimentare) a avicultorilor, determinarea altor indicatori, după caz.

Un alt document care necesită examinare este Lista de consum a nutrețurilor. Ea se aplică doar pentru înregistrarea nutrețurilor administrate păsărilor. Furajarea păsărilor se realizează zilnic cu nutrețuri combinate, rețetele cărora sunt echilibrate corespunzător vârstei păsărilor și destinației de întreținere a acestora. În scopul gestionării calității furajelor și costurilor aferente, în listă s-au introdus indicatorii „Cantitatea de unități nutritive per kg de furaje” și „Costul unitar al 1 kg de unități nutritive”.

Pentru documentarea consumului de mijloace de protecție a păsărilor (medicamente, vaccinuri și alte preparate) entitățile avicole utilizează acte de casare a valorilor materiale de formă arbitrară conținutul cărora în cele mai multe cazuri nu elucidează specificul operațiunii economice. Unele entități avicole (de exemplu, S.R.L. „Tura” și S.R.L. „Puișorul de aur”) consemnează consumul acestor bunuri de fiecare dată prin Bonul de consum (de uz intern), ceea ce majorează numărul de documente utilizate, sporește timpul de muncă consumat de contabili pentru prelucrarea documentelor în cauză.

În scopul înlăturării neajunsului menționat s-a analizat frecvența și modul de administrare a acestor valori materiale, constatându-se că ele: 1) sunt frecvent consumate în procesul tehnologic; 2) se administrează la fel ca și furajele – neîntrerupt și în raport cu numărul de capete tratat în funcție de greutatea medie a unui cap; 3) se administrează în mod neîntrerupt o anumită perioadă limitată de timp împreună cu furajele sau cu apa potabilă; 4) durata de administrare diferă în funcție de tipul și cantitatea preparatelor; 5) schema administrării variază în funcție de mai multe variabile: tipul tratamentului, substanța activă conținută în preparatele utilizate, maladia identificată ș. a.

Caracteristicile descrise atestă faptul că administrarea vaccinurilor, medicamentelor și a altor preparate medicamentoase și de profilaxie se realizează în mod asemănător celei inerente nutrețurilor, din care motiv Lista de consum al nutrețurilor poate servi drept bază pentru elaborarea unui formular combinat cu posibilitatea aplicării concomitente a acestuia atât pentru casarea nutrețurilor, cât și a mijloacelor de protecție a păsărilor – Lista consumului de furaje, preparatelor medicamentoase și de profilaxie a păsărilor. Modul de completare a documentului propus este exemplificat în baza datelor preluate de la ÎM „Șarur Con” S.R.L. (anexa 41).

Implementarea acestui document, pe lângă reducerea numărului de documente primare utilizate, permite cumulara informației cu privire la: 1) cantitatea totală de furaje consumate pentru nutriția fiecărui lot de păsări exprimată în unități naturale (kg); 2) cantitatea de unități nutritive (u.n.) în furajele ingerate de păsări (kg u. n.); 3) numărul de z/cf de întreținere a păsărilor; 4) costurile totale aferente furajelor utilizate pentru nutriția păsărilor și a preparatelor consumate; 5) obținerea informației necesare pentru analiza indicatorilor productivității păsărilor în raport la o unitate de producție (cum ar fi: 10 ouă, un kilogram de masă-ou, o zi-cap furajat (z/cf), un kilogram de adaos al greutatei vii etc.) etc. Cantitatea de unități nutritive la un cap se determină prin raportul cantității totale de unități nutritive către șeptelul mediu de capete. De exemplu, conform datelor din anexa 41 acest indicator constituie 3,36 kg $[54\,669,94 \text{ u.n kg} \div 16\,252 \text{ cap.}]$, unde 16 252 de capete – șeptelul mediu lunar de păsări în grupul dat, calculat prin câtul numărului de z/cf (487 574 z/cf) către numărul de zile calendaristice în perioada de gestiune (30 de zile).

Actualmente pentru evidența muncii prestate și a lucrărilor executate în avicultură sunt prevăzute mai multe formulare de documente primare: Fișa de pontaj, Calculul salariilor

angajaților din sectorul zootehnic, Foaia de evidență a muncii și lucrărilor executate, Bonul de lucru în acord etc. Din aceste formulare entitățile avicole folosesc preponderent doar Fișa de pontaj, deoarece angajații sunt salariați pe unitate de timp fără a ține cont de cantitatea și calitatea prestațiilor de muncă. Această formă de salarizare nu stimulează rezultatele muncii depuse (cantitatea și calitatea produselor avicole obținute, adaosului greutatei vii înregistrat sau menținerea gradului de viabilitate a efectivelor întreținute).

În scopul înlăturării elementelor negative descrise mai sus, autoarea a elaborat Calculul costurilor cu angajații din avicultură, anexa 42 (1). El permite determinarea salariilor angajaților, ale căror prestații de muncă se remunerează în acord (în funcție de cantitatea și calitatea produselor obținute și/sau adaosului greutatei vii înregistrat, și/sau efectivului viabil al activelor biologice adiționale trecute la intrări), precum și pe unitate de timp. Calculul propus se completează la finele lunii în baza informațiilor despre produsele, adaosul greutatei vii și activele biologice adiționale obținute preluate din Raportul despre procesele incubăției și ecloziune, anexa 34, Agenda înregistrării ouălor colectate, anexa 38 (b), Calculul adaosului greutatei vii, anexa 40 etc.

Salariile pentru volumul îndeplinit se determină prin produsul salariului tarifar stabilit pentru o normă și cantitatea de produse și/sau active biologice obținută de către fiecare angajat. La entitatea analizată actualmente avicultorii sunt salariați pe unitate de timp, deoarece nu s-a elaborat o rețea de salarii tarifare calculate pe unitate de produs. Pentru a exemplifica modul de completare a Calculului costurilor cu angajații din avicultură, a fost necesar de a elabora Calculul salariului tarifar diferențiat pentru un avicultor de bază și un operator-îngrijitor pentru două poziții: obținerea ouălor (a) și îngrijirea/deservirea păsărilor (b), anexa 42 (2).

Salariul tarifar a fost determinat pornind de la normativul timpului necesar pentru executarea lucrărilor de servire nemijlocită a păsărilor stabilit în funcție de modul de organizare a proceselor tehnologice și a muncii [206, p. 9-33] cu luarea în considerare a integrității și igienei cojii de ou. Salariile tarifare pot fi ajustate doar în cazurile în care igiena și integritatea ouălor obținute este nemijlocit influențată de avicultori. Întrucât cantitatea ouălor curate și intacte nemijlocit depinde de oportunitatea lucrărilor tehnologice efectuate de către avicultori și competența acestora, la determinarea cuantumului salariului tarifar s-a luat în considerare și tipul ouălor colectate: intacte, curate, murdare și defecte – anexa 42 (2). Modul de determinare a normelor de producție și a mărimii salariilor tarifare în funcție de unitatea de calcul prestabilită la entitate sunt prezentate în aceeași anexă. Cuantumul salariilor tarifare aferente întreținerii efectivului ouător și colectării ouălor la S.R.L. „Lincos prim” a fost previzionat pentru unitățile de calcul: 1) ouă colectate de toate categoriile – 1 000 de ouă: curate – 33,17 lei, murdare – 28,19 lei și defecte – 9,91 lei; 2) îngrijirea efectivului de păsări ouătoare – 100 de capete efectiv mediu: crescătorul de păsări (avicultorul de bază) – 40,99 lei, operatorul îngrijitor (avicultorul auxiliar) – 27,27 lei (anexa

42 (2 b)). În condițiile descrise salariul calculat angajatei Vieru Maria în aprilie 2019 pentru lucrările aferente lotului nr. 1 constituie 9 965,45 lei $[4\,457,85 + 4\,176,88 + 905,95]$ și include retribuirile pentru:

1) cantitatea ouălor colectate și calitatea lor: curate – 4 457,85 lei $[134\,394 \text{ unit.} \times 33,17 \text{ lei} \div 1\,000]$, murdare – 269,33 lei $[9\,554 \text{ unit} \times 28,19 \text{ lei} \div 1\,000]$, defecte – 155,44 lei $[5\,514 \text{ unit.} \times 9,91 \text{ lei} \div 1\,000]$, iar în total – 4 882,62 lei $[4\,457,85 \text{ lei} + 269,33 \text{ lei} + 155,44 \text{ lei}]$;

2) îngrijirea efectivului ouător – 4 176,88 lei $[10\,190 \text{ cap.} \times 40,99 \text{ lei} \div 100]$;

3) vechimea în muncă, 10 % – 905,95 lei $[(4\,882,62 \text{ lei} + 4\,176,88 \text{ lei}) \times 10 \text{ \%}]$ (anexa 42 (1)).

Calculul propus permite sistematizarea și a altor costuri determinate în baza retribuțiilor calculate angajaților (contribuții sociale, provizioane ș.a.). Retribuțiile, contribuțiile și primele calculate se includ în costurile directe aferente activității de producție respective (producția ouălor, creșterea tineretului, incubația ouălor etc.). Precizăm că începând cu 1 ianuarie 2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat și nu sunt suportate de către angajator, iar contribuțiile sociale sunt calculate în cuantum de 24 %. Documentul propus poate fi utilizat și pentru determinarea salariilor angajaților bucătărilor de preparare a nutrețurilor și a celor din secțiile de sacrificare și tranșare a carcaselor de pasăre. Mai mult ca atât, arhitectura documentului în cauză permite suplinirea cu coloane pentru înregistrarea timpului lucrat. Implementarea documentelor primare propuse de autoare contribuie la: 1) reducerea problemelor existente în avicultură cu privire la documentarea primară a faptelor economice aferente proceselor tehnologice; 2) adaptarea suportului informațional primar la procesele tehnologice industrializate și la cerințele de prelucrare computerizată a datelor conținute; 3) sporirea calității informației contabile și majorarea gradului de veridicitate și relevanță a costurilor de producție; 5) reducerea manoperei lucrărilor contabile legate de verificarea și prelucrarea datelor primare; 6) adoptarea unor decizii manageriale corespunzătoare situației reale de producție care ar contribui la: ajustarea unor costuri de producție aferente, de exemplu, a furajelor consumate prin reglarea conținutului de unități nutritive în rațiile de nutriție, a preparatelor de protecția păsărilor consumate cu identificarea cauzelor de influență și direcțiilor de reducere etc.; 7) argumentarea motivațională prin corelarea retribuțiilor calculate cu rezultatul muncii depuse; 8) crearea unui sistem de stimulare a angajaților bazat pe evaluarea aportului depus de fiecare angajat în obținerea unor rezultate financiare consistente și durabile etc.

Avantajul documentelor elaborate și propuse de autoare constă în faptul că datele sistematizate în partea tabelară a tuturor specimenelor pot fi reorganizate cu ușurință în tabele inteligente și crearea masivului informațional sub forma tabelelor pivotante M Excel (Pivot table). Aceasta permite aplicarea diferitor sisteme moderne software de management al afacerilor și obținerea unei imagini de ansamblu asupra eficienței activităților desfășurate.

2.4 Sinteza problematicei tratate și a rezultatelor obținute în capitolul 2

În prezentul capitol sunt abordate problemele organizării proceselor de bugetare și controlului costurilor de producție pe CR, recunoașterea efectivelor adulte de păsări în componența ABI și a adaosului greutateii vii acumulat în perioada de exploatare a acestor efective cauzat de dezvoltarea lor fiziologică, de necesitatea amortizării acestora, modului de perfectare documentară a proceselor tehnologice în avicultură în baza cărora sunt formulate următoarele concluzii:

1. Actualmente procesul de bugetare a costurilor la entitățile avicole poartă un caracter informal, limitându-se doar cu planificarea necesităților tehnologice fără: a) a dimensiona costurile de producție pe CR; b) a delega competențele și asigura responsabilitățile asupra rezultatelor obținute gestionarilor CR; c) a desemna criteriile și procedeele ulterioare de control și analiză; d) a servi drept bază informațională a procesului decizional.

2. Responsabilitatea asupra rezultatelor activităților desfășurate revine în exclusivitate administratorului și contabilului-șef ai entităților în cauză, ceea ce se rezumă în imposibilitatea monitorizării în detaliu a rezultatelor financiare obținute și prevenirea eventualelor situații de risc în aspectul CR. În scopul delegării responsabilităților asupra proceselor desfășurate și rezultatelor obținute s-a propus: structurarea procesului de bugetare a costurilor corespunzător structurii organizaționale ale entităților avicole (anexa 10); gruparea CR în funcție de direcția fluxului informațional în două tipuri: furnizoare și consumatoare; elaborarea bugetelor pe fiecare CR cu stabilirea legăturii „CR-Buget-Responsabil”. Procesul de bugetare a fost exemplificat pentru CR a costurilor „Pui broiler” (anexele 11 – 20);

3. Pentru a evita supraevaluarea sau subestimarea indicatorilor previzionați bugetarea costurilor de producție a fost efectuată luând în considerare: 1) indicii de modificare a volumului de producție și prețurilor de vânzare pentru perioada bugetată prestabiliți în politica de previzionare și liniile de acțiune în cadrul acesteia; 2) structura costurilor de producție contabilizate în anul precedent; 3) rata de inflație prognozată de BNM pentru perioada bugetată.

4. Controlul costurilor reprezintă o componentă inseparabilă a bugetării, fiind realizat prin compararea indicatorilor previzionați cu cei efectivi. Soluționarea problemei în cauză se regăsește în constituirea unui sistem de control intern al costurilor corespunzător legăturii respectate în procesul bugetării (CR-Buget-Responsabil) care vizează: a) supravegherea legității faptelor economice și monitorizarea modului de documentare primară a acestora; b) sintetizarea informației primare în registrele de evidență analitică și sintetică; c) dezvăluirea costurilor în diverse rapoarte interne de gestiune; d) corespunderea metodei de contabilizare a costurilor și a algoritmului de calculație a costului total și unitar; e) plenitudinea și oportunitatea informației înregistrate; f) corectitudinea calculelor efectuate. Consecutivitatea procedeelelor controlului costurilor de producție, testul de evaluare a sistemului de contabilizare a costurilor de producție,

evaluarea rezultatelor verificării, planul general de efectuare a procedurilor analitice aferente controlului intern al costurilor elaborate de autoare sunt prezentate în anexele 21 – 24;

5. Majoritatea entităților avicole, pentru a evita pierderile cauzate de valoarea contabilă a păsărilor ouătoare rebutate din efectivele de bază, transferă în aceste efective exemplare care n-au atins vârsta de pubertate, adică cu 4-6 săptămâni înaintea termenelor de transfer tehnologic. Prin urmare, costurile legate de întreținerea lor până la maturizare sunt incluse neargumentat în cele aferente ouălor obținute de la aceste păsări, iar adaosul greutateii vii se înregistrează doar în expresie cantitativă, deoarece SNC „PCA” nu prevede determinarea adaosului greutateii vii a păsărilor mature cu majorarea valorii lor la costul de intrare al adaosului în cauză. Faptul în cauză atestă o situație contradictorie conform căreia adaosul greutateii vii se determină, iar costurile generate de el nu participă la formarea costului de intrare al activelor biologice maturizate;

6. Actualmente efectivele productive de păsări ouătoare sunt contabilizate în componența stocurilor, cu toate că ele sunt utilizate ca mijloace de producție care asigură obținerea multiplă a produselor agricole pe parcursul unei perioade ce depășește un an și corespund criteriilor de recunoaștere a ABI. Pentru efectivele în cauză nu se calculează amortizarea, deși ele sunt supuse procesului biologic de degenerare. Prin urmare, valoarea lor nu participă la formarea costului ouălor și al adaosului greutateii vii. În scopul înlăturării acestor elemente negative s-a fundamentat necesitatea calculării amortizării efectivelor ouătoare de păsări care contribuie la concretizarea costului ouălor și al adaosului greutateii vii, prin ce sporește imaginea fidelă a informației contabile ce devine conformă legăturii schimbărilor în timp (transformărilor biologice), tabelele 2.2 – 2.7 și fig. 2.2). Algoritmul de determinare a amortizării efectivelor ouătoare de păsări poate fi implementat, prezentat prin aplicarea Fișei de evidență a efectivului productiv de păsări și a amortizării acestuia, elaborată de autoare (anexa 28);

7. Adaosul greutateii vii al păsărilor ouătoare reprezintă rezultatul transformărilor biologice al acestora. Mărimea adaosului greutateii vii diferă pe parcursul duratei de exploatare în funcție de specie, rasă și cross (de exemplu, în cazul găinilor adaosul greutateii vii este de 0,3-1,2 kg per cap). În scopul concordării evaluării ulterioare a păsărilor adulte ouătoare (ABI) în perioada de exploatare cu modificările biologice ale lor este rațional de determinat și evaluat adaosul greutateii vii al acestora și de ajustat costul efectiv (valoarea contabilă) al păsărilor în cauză cu costul adaosului respectiv. Aceasta este necesar de prevăzut în SNC „PCA” (pct. 30). Problema în cauză a fost soluționată prin elaborarea și testarea metodei de determinare și evaluare a adaosului greutateii cu reflectarea înregistrărilor contabile aferente efectivului de bază (anexa 26);

8. Standardul ramural (SNC „PCA”) nu conține prevederi cu referință la modul de recunoaștere și evaluare a animalelor, păsărilor ieșite din cauza pieirii și sacrificării forțate, ceea ce afectează evaluarea și înregistrarea ulterioară a întregului lot de păsări ouătoare. Pentru a înlătura acest gol, se propune completarea SNC „PCA” cu un punct în vederea contabilizării animalelor și păsărilor pierite/sacrificate forțat;

9. În practica contabilă a entităților avicole autohtone se resimte insuficiența reglementărilor normative aferente suportului informațional al managementului în calitate de sursă de informație sigură și credibilă, care ar permite evaluarea acestuia, elaborarea și adoptarea deciziilor manageriale conforme situațiilor reale consemnate cu documente primare corespunzătoare. Actualmente acest suport informațional nu este conform proceselor tehnologice agricole industrializate. În acest context, autoarea a recurs la perfecționarea suportului în cauză ajustat la cerințele tehnologice, structura entității și destinația întreținerii păsărilor prin elaborarea, modernizarea și exemplificarea completării următoarelor formulare de:

a) documente primare: Actul de sortare a ouălor (anexa 30), Actul de triere a ouălor incubate (anexa 31), Actul de înregistrare a puișorilor eclozionați, a resturilor și pierderilor din incubație (anexa 33), Actul de colectare a ouălor și Agenda înregistrării ouălor colectate (anexa 38), Actul cântăririi selective (de control) a efectivelor avicole (anexa 39), Calculul adaosului greutatei vii a efectivelor avicole (anexa 40), Lista consumului de furaje, preparate medicamentoase și profilaxie a păsărilor (anexa 41), Calculul costurilor cu angajații din avicultură (anexa 42, pct. 1); Fișa de evidență a existenței și fluxului efectivului avicol (anexa 35);

b) registre și rapoarte operative pentru managerii CR: Registrul cumulativ de evidență a rezultatelor proceselor de incubație și ecloziune (anexa 32), Raportul despre procesele incubației și ecloziune (anexa 34), Registrul cumulativ de evidență a efectivelor de păsări la fermă (anexa 36), Raportul de gestiune privind existența și fluxul efectivului de păsări (anexa 37);

10. A fost determinată mărimea salariului tarifar în acord al angajaților în avicultură, pornind de la volumul lucrărilor îndeplinite și produsele obținute. Algoritmul de calcul a fost elaborat pentru două poziții: colectarea ouălor obținute cu luarea în considerare a integrității și igienei cojii, precum și pentru lucrările de îngrijire a efectivelor ouătoare de către avicultorii de bază și operatorii-îngrijitori. Calculul salariului tarifar pentru pozițiile menționate a fost proiectat în formă tabelară (anexa 42, pct. 2 (a și b)).

Perfecționarea formularelor specificate, de rând cu simplificarea și adaptarea suportului de informație primară la procesele tehnologice industrializate și cerințele de prelucrare computerizată a datelor conținute, va:

- conduce la reducerea manoperei lucrărilor contabile executate în procesul verificării și prelucrării informației primare;
- asigura managementul de top cu informații necesare procesului decizional, oportune și corespunzătoare situației reale;
- contribui la fundamentarea deciziilor, pentru planificare și construirea strategiei de dezvoltare a entității.

3. DIRECȚII DE PERFECTIONARE A CONTABILITĂȚII COSTURILOR DE PRODUCȚIE ȘI A CALCULAȚIEI COSTULUI REZULTATELOR GENERATE DE TRANSFORMAREA ACTIVELOR BIOLOGICE ÎN AVICULTURĂ

3.1 Probleme aferente modului de contabilizare a pierderilor de producție inerente proceselor de incubatie a ouălor, creștere și întreținere a păsărilor

În consecința mediului neconform de întreținere și nutriție, calității scăzute a apei administrate, ignorării măsurilor de profilaxie a păsărilor, precum și în cazul evenimentelor excepționale efectivele de păsări sunt afectate de diverse maladii ordinare și contagioase, are loc ieșirea necondiționată (silită/forțată) a efectivelor de păsări înainte de finalizarea ciclului tehnologic care se manifestă prin pieirea efectivelor și/sau sacrificarea forțată (ucidere de urgență) [77].

Studiile efectuate la mai multe entități avicole (S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Lincos Prim”, S.R.L. „Centrul de Reproducere a Păsărilor Brînzei Noi”, S.R.L. „Dant-agro”, S.R.L. „Sărătenii Vechi”, S.A. „Avicola”, S.R.L. „Axedum” ș. a.) denotă că în desfășurarea activității acestora se înregistrează pierderi considerabile provenite din ieșirea silită (pieirea și/sau sacrificarea forțată) a efectivelor. Cu regret, actualmente aceste pierderi nu sunt grupate în/și peste limita normelor stabilite, întrucât nu sunt determinați factorii de influență naturali și cei subiectivi. Fenomenul în cauză are loc la toate etapele de circulație a păsărilor: incubatia ouălor și ecloziunea puilor, creșterea puilor de diferite vârste și obținerea ouălor, întreținerea efectivelor mature.

Principala problemă a investigărilor constă în argumentarea pierderilor cauzate de factori naturali și subiectivi și modul de contabilizare a acestora în aspectul respectării principiului prudenței și criteriilor de recunoaștere a acestora în contabilitate și în scopurile fiscale.

Actualmente cazurile de ieșire silită a păsărilor sunt calificate ca pierderi de producție (numite și tehnologice), perisabilitate naturală sau deșeuri. Potrivit CF (art. 24, alin. 13), reziduurile, resturile și perisabilitățile naturale se permit spre deducere în limitele aprobate anual de către conducătorii întreprinderilor. În IMCC [52, p. 191] pierderile de producție cuprind: pierderi de stocuri, pierderi aferente personalului (salariile, contribuțiile și primele aferente) în cazul staționării prevăzute de procesul tehnologic, rebuturile și alte pierderi ce pot fi înregistrate în procesul de fabricare a produselor, prestare a serviciilor. Toate aceste pierderi sunt grupate în două categorii: 1) în limita normelor admise, fiind atribuite la costuri; 2) peste limita normelor admise, recunoscute drept cheltuieli curente.

Este evident că aceste pierderi nu exprimă particularitățile proceselor tehnologice ale activității economice a entităților avicole, care sunt bazate pe procese biologice.

Modul de contabilizare a lipsurilor și pierderilor din deteriorarea activelor circulante este examinat de către prof.univ. Nedeița A. [65, p. 373-374]. Autorul, în particular, a expus modul de

contabilizare a lipsurilor și pierderilor cauzate de resortare a activelor circulante în componența altor cheltuieli din activitatea operațională și a celor provenite din accidente, incendii, calamități naturale, expropriere și alte evenimente excepționale – în componența cheltuielilor excepționale. Mai detaliat cercetătorul sus-menționat expune modul de contabilizare a pierderilor excepționale (pierite, nimicite, din cauza bolilor epizootice) într-un subiect separat al aceleiași surse [65, p. 562-569].

O abordare mai profundă a problemei menționate se conține în lucrarea autorilor Frecăuțeanu A., Chișlaru A. și Bulgaru V. Ei menționează că „pentru elaborarea unei metodologii corecte de contabilizare a lipsurilor și pierderilor din degradarea stocurilor în limitele normelor perisabilității naturale” este necesar de stabilit: etapa circuitului economic la care a avut loc și în ce formă s-a produs perisabilitatea în cauză; natura economică (obiecte de muncă sau produse ale muncii) a stocurilor degradate sau constatate sub formă de lipsuri cu ocazia inventarierii. În plus, autorii afirmă că la elaborarea unei metodologii optime de contabilizare a lipsurilor și pierderilor o importanță majoră revine experienței contabile acumulate în acest domeniu până la elaborarea și implementarea SNC, precum și identificării rolului pierderilor tehnologice în „formarea costului efectiv al produselor” [31, p. 539], adică creării valorii noi (adăugate). Din totalitatea cerințelor specificate de autorii în cauză, două atrag atenția cititorului: 1) practica entităților până la reforma contabilității în RM în privința contabilității perisabilității naturale; și 2) rolul pierderilor tehnologice în crearea noii valori. Prima prevedere este importantă în aspectul prudenței de a nu plasa într-o formă nouă un conținut vechi. Dacă aceasta se întâmplă, din punct de vedere filozofic, vom obține o necorespondență a conținutului nou formei vechi respective și invers. Sau, înainte de a aplica reglementările vechi aferente soluționării problemei, apare necesitatea de a verifica dacă aceste reglementări corespund celor stipulate în prevederile standardului contabil aferent. Cea de-a doua cerință se referă la rolul pierderilor tehnologice (perisabilități naturale) în crearea valorii noi în cadrul unei entități. Conform prevederilor statistice, de completare a raportului statistic „Consumurile și cheltuielile întreprinderii” formularul nr. 5-C, raport conform căruia BNS determină valoarea adăugată, costul obiectelor de muncă și al produselor muncii consumate în anul gestionar se recunosc drept costuri ale muncii materializate ale acestui an, indiferent de faptul, dacă ele se atribuie la costul produselor obținute în perioada de gestiune sau a producției în curs de execuție pentru recolta (produsul muncii) anului viitor. Prin urmare, din punct de vedere al creării valorii noi, juridic perisabilitatea naturală în mărimea costurilor cu personalul, dacă se atribuie la costurile de producție, devine parte componentă a valorii nou create în anul de gestiune în care au fost consumate produsele muncii. În realitate produsul muncii (produsele obținute și consumate în anul curent) reprezintă costuri materializate. Prin urmare, nu există argument economic de a lua în considerare costurile în fitotehnie pentru recolta anului în care au fost consumate produsele muncii. Astfel este puțin probabil de a conchide că pierderile tehnologice în crearea unei noi valori joacă un rol

deosebit pe perioade gestionare, dacă aceste pierderi au fost înregistrate în unul și același an gestionar. Doar produsele muncii, fiind înregistrate la intrări, iar ulterior consumate, reprezintă costuri de muncă materializate ale anului de gestiune. Valoarea adăugată după componentele sale include costurile cu personalul și profitul sau (**V+m**) după teoria economică, unde **V** – costurile muncii vii (cu personalul), **m** – profitul.

În aspect economic însă, în cazul în care pierderile tehnologice urmează a fi contabilizate drept costuri, este necesar de a lua în considerare în componența costului produselor cărui an sunt incluse. Criteriul în baza căruia vor fi atribuite pierderile tehnologice la costul produselor agricole devine anul gestionar în care s-a obținut recolta. Cu atât mai mult că în fitotehnie produsul muncii, de exemplu, grâul de toamnă al recoltei anului de gestiune semănat pentru recolta anului viitor devine obiect al muncii. În scopul respectării acestui criteriu se propune de perfecționat și raportul statistic menționat mai sus (nr. 5 C) cu divizarea costurilor și cheltuielilor: aferente volumului de produse din anul de gestiune curent și producției în curs de execuție (pentru volumul de produse ale anului de gestiune viitor).

Studiile denotă că în avicultură apare necesitatea de a concretiza pierderile după tipuri (perisabilități naturale, tehnologice etc.). După cum rezultă din anexa 43, drept obiect al definiției perisabilității naturale în Regulamentul privind inventarierea nr. 60 din 29.05.2012 [81] sunt prezentate pierderile de bunuri în limita normelor stabilite. Slobodean S. [91] consideră că perisabilitatea e o schimbare a cantității și calității stocurilor, Kireițev G. și Frecăuțeanu A. – formă de manifestare a lipsurilor și/sau pierderilor de stocuri [55, p. 89-92], Frecăuțeanu A., Chișlaru A. și Bulgaru V. – ieșiri de stocuri [31, p. 538], Naderiță A. – lipsuri și pierderi inevitabile [65, p. 373], în norma privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare din România [46] – scăzăminte de mărfuri determinate de procese naturale, DEX al limbii române – norma de pierdere sau scăzământ admis [21].

Din aceste definiții sintagma „schimbarea cantității și calității stocurilor” (Slobodean S.) [91] nu exprimă elocvent obiectul definiției perisabilității naturale, deoarece schimbarea are două sensuri: și diminuarea, și majorarea cantității, respectiv – diminuarea și creșterea calității stocurilor. În mod similar, necesită concretizare forma de manifestare a lipsurilor și/sau pierderilor de stocuri. Logic, dacă acceptăm acest obiect al definiției date, atunci toate lipsurile de stocuri depistate cu ocazia inventarierii pot fi considerate perisabilitate naturală, indiferent de mărimea acestora. Dacă se acceptă ieșiri de stocuri ca obiect al definiției perisabilității naturale, atunci apare necesitatea de specificat că aceste ieșiri sunt limitate, condiționate de procese naturale, în caz contrar și ieșirile de stocuri peste limita stabilită reprezintă tot perisabilitate naturală. Aceeași obiecție se referă și la scăzămintele de mărfuri care pot fi identificate în timpul transportului, păstrării, comercializării dacă nu se indică limitarea acestora. Autorii Frecăuțeanu A., Chișlaru A. și Bulgaru V. [31, p. 538] în determinarea obiectului definiției perisabilității naturale (definiția 4) substituie primarul cu secundarul și cauza cu efectul

(anexa 43). Ieșirile de stocuri reprezintă secundarul sau efectul primarului respectiv cauzei proceselor biofizice (biochimice). Datorită acestor procese scăzământul natural (primarul) se reflectă în contabilitate ca ieșire a stocurilor afectate, degradate (secundarul). Cu alte cuvinte, ieșirea stocurilor este provocată de subiect și nu de natură.

Din caracteristicile obiectului definiției perisabilității naturale, prezentate în Regulamentul privind inventarierea, se menționează stabilirea normelor de perisabilitate naturală de legislație și de conducătorul entității. În normele de perisabilitate în comerț sunt enumerate procesele naturale care contribuie la apariția scăzământelor de stocuri în procesul comercializării și nu de producere (anexa 43).

Cercetătoarea Slobodean S. [91] acceptă normele de scăzământ natural stabilite de către entitate, ignorând cele prevăzute de legislație. În acest aspect prof. univ. Nederiță A. [65, p. 373] subliniază că pierderile inevitabile au loc în procesul de producție. În realitate unele norme de scăzământ natural sunt stabilite și de legislația RM, de exemplu, Normele perisabilității naturale a mărfurilor alimentare și nealimentare la întreprinderile de comerț de toate formele de proprietate din Republica Moldova și a instrucțiunii privind aplicarea lor [34], doar că nu legate de procesul de producție. Limite de pierderi ale bunurilor există și la transportarea lor, precum și în procesul păstrării. Astfel, pierderile inevitabile au loc în cadrul unei entități nu numai în procesul de producție, dar și în fazele de achiziție, păstrare și de comercializare – faze ale circuitului economic. Prin urmare, principala caracteristică a obiectului definiției „perisabilități naturale” reprezintă afectarea stocurilor de către procesele biofizice (biochimice) ale acestora la fiecare etapă a circuitului economic, iar din punct de vedere al contabilității – recunoașterea lor.

Înlăturând componentele care nu sunt inerente și completând cu cele necesare, definiția examinată se propune astfel: perisabilitatea naturală reprezintă diminuarea cantității și/sau calității bunurilor în desfășurarea activității unei entități în limita stabilită de legislație sau de conducerea entității ca rezultat al proceselor biofizice (biochimice) la diferite etape ale circuitului economic (aprovizionare, producție, comercializare, păstrare) în condițiile respectării cerințelor tehnologice exprimate prin uscare, evaporare, volatilizare, pulberizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, fermentare sau alte procese identificate. Cu referință la avicultură, propunem definiția acestui termen astfel: perisabilitatea naturală se manifestă ca: diminuarea cantității și/sau calității ouălor, puișorilor, tineretului și păsărilor adulte la toate etapele de desfășurare a activității economice (aprovizionare, producție, comercializare, păstrare și întreținere) în condițiile respectării cerințelor tehnologice, dar cauzate de factori naturali în mărirea stabilită de către entitate.

În urma diminuărilor identificate în definiția enunțată mai sus, entitatea va recunoaște pierderile care urmează a fi contabilizate cu desemnarea calificativului fiscal corespunzător. Pierderile ce apar în

procesul de producție pot fi numite pierderi tehnologice. Ele preiau forma stocurilor, activelor biologice, diferitor costuri și cheltuieli.

O concretizare, în opinia noastră, necesită noțiunea „pierderile de stocuri” prezentată în Regulamentul privind inventarierea nr. 60 din 29 mai 2012 [81] în formă de deșeuri și rebuturi. Conform caracteristicilor acestor termeni există deșeuri utilizabile și neutilizabile, iar rebuturi – remediabile și iremediabile. Deoarece deșeurile utilizabile conform teoriei utilității satisfac unele cerințe personale sau de producție, acestea se consideră utile, motiv conform căruia ele trebuie să fie evaluate și trecute la intrări în formă de active. Astfel, nu tot volumul deșeurilor reprezintă pierderi definitive. În mod analogic se procedează și cu rebuturile: a) iremediabile reprezintă pierderi în mărimea lor obținută din prelucrarea materialelor și/sau a materiilor prime, iar b) remediabile – drept pierderi de producție devine suma costurilor aferente operațiilor de remediere. Pierderile în forma de deșeuri neutilizabile reprezintă costul stocurilor consumate și celor de prelucrare a acestora.

O altă componentă a pierderilor de producție (tehnologice) reprezintă costurile cu personalul condiționate de staționări, care nu se examinează în acest subcapitol, deoarece nu se referă la temă. Considerăm că pierderile aferente activității agricole trebuie să fie completate cu încă două grupe de pierderi: 1) cauzate de neglijența sau necunoștința unor lucrători în executarea funcțiilor sale privind respectarea întocmai a operațiilor tehnologice și 2) pierderi excepționale. Prima grupă de pierderi nu poate fi atribuită la perisabilități naturale, deoarece ele sunt condiționate de activitatea subiectului (cunoștințe în domeniu și realizarea acestor cunoștințe în practica entității și nu a naturii). De exemplu, din vina medicului veterinar nu s-a respectat verificarea corectă a ouălor puse la incubație, motiv depistat la primul miraj la entitatea avicolă. Cea de-a doua grupă de pierderi se manifestă, mai ales, în activitatea entităților agricole, inclusiv a celor avicole ca urmare a evenimentelor excepționale, cum ar fi: bolile la animale și la păsări, înghețurile, inundațiile, incendiile, alunecările de pământ etc. Pierderile provocate de aceste și alte evenimente excepționale desfășurate în condiții normale ale proceselor tehnologice nu pot fi atribuite la perisabilități naturale, deoarece ele nu rezultă din procesele biofizice (chimice), desfășurate în condiții normale, deși tot natura le creează. La fel, ele nu reprezintă pierderi tehnologice. Pierderile provenite din nerespectarea de către unii angajați a cerințelor tehnologice din neglijență sau incompetență se atribuie la pierderi tehnologice, însă considerate peste limita normelor stabilite.

Concretizare necesită noțiunea de deșeuri (anexa 43). Prezentarea deșeurilor drept parte componentă a produselor secundare ne obligă să acceptăm recunoașterea numai a deșeurilor remediabile [81]. În cazul dat sunt ignorate deșeurile iremediabile. Ne exprimăm dezacordul cu definiția cercetătoarei Slobodean S. [91], care relevă că deșeurile sunt niște bunuri, substanțe „pe care deținătorul le aruncă sau are intenția să le arunce” (anexa 43). În această sintagmă drept pierderi se

recunosc numai deșeurile iremediabile. Însă cele remediabile, care dispun de utilitate, nu pot fi aruncate, deși reprezintă deșeuri.

În DEX deșeurile sunt tratate ca niște resturi obținute din prelucrarea unor materiale în rezultatul procesului tehnologic care nu mai pot fi valorificate pentru realizarea procesului respectiv [21]. Totuși, deșeurile remediabile pot fi realizate ca produse secundare sau utilizate cu o altă destinație decât produsul de bază. Prin urmare, în opinia noastră, deșeurile reprezintă resturi obținute din prelucrarea unor materiale sau materii prime care nu mai pot fi utilizate sau pot fi utilizate cu o altă destinație mai puțin importantă decât produsele de bază după remedierea lor.

Actualmente în RM nu există nici un act normativ care ar prevedea modul de stabilire a normelor de perisabilitate naturală aferente pierderilor în avicultură. Studiile efectuate la entitățile avicole (S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Lincos Prim”, S.R.L. „Centrul de Reproducere a Păsărilor Brînzenei Noi”, S.R.L. „Axedum” etc.) confirmă lipsa acestor norme. Din acest motiv unele entități avicole includ costul puilor pieriți fără a lua în considerare limita și cauza pieririi lor în componența costurilor indirecte de producție sau producției în curs de execuție, iar ulterior este atribuit la costul puilor existenți. Astfel, neargumentat se majorează costul puilor vii fără a ține cont de cerințele principiului prudenței. Aceste norme trebuie să fie elaborate de către fiecare entitate avicolă și să fie aprobate prin ordinul conducătorului acesteia, iar în cel mai bun caz – de către MAIA. Normele în cauză se propune să fie diferențiate pe fiecare fază a ciclului tehnologic închis: colectarea ouălor proprii, transportarea ouălor de la furnizor, păstrarea pentru incubatie a ouălor proprii și/sau procurate de la furnizor, incubatia ouălor, ecloziunea puilor, creșterea puilor pentru vânzare, sacrificare, reproducție, în funcție de vârsta păsărilor, întreținerea păsărilor adulte pentru ouă, carne sau mixte. În acest aspect se propune de a utiliza rezultatele cercetărilor științifice efectuate de către Ciupina L., Reimer V., Alexeeva Z., Klemeșova I. [212, p.14-17]. În baza cercetărilor efectuate de cei nominalizați, autoarea tezei a grupat factorii ce afectează calitatea ouălor pe fazele menționate, cu excepția perioadei de creștere a puilor și a păsărilor adulte (anexa 44), divizându-i în factori naturali și provocați de subiect în procesul executării operațiilor tehnologice (anexa 45). Această divizare ne permite să determinăm mărimea pierderilor în limita perisabilității naturale ca rezultat al factorilor cauzati de natură și pierderile provenite din acțiunile specialiștilor și ale operatorilor din neglijență sau incompetență. De exemplu, Kudreaveț N. afirmă că, indiferent de sursa de proveniență (proprii sau procurate), ouăle care nu corespund cerințelor incubatiei în numărul total de ouă spre incubatie nu trebuie să depășească: de găină – 10 %, de curcă – 8 %, rață – 7 %, gâscă – 6 %, bibilici – 5 % [162, p. 105]. Dacă acest indicator depășește norma respectivă, entitatea trebuie să stabilească care este motivul abaterilor și să întreprindă măsuri în evitarea lor [100, p. 369]. Anexele

44 și 45 nu conțin normele pierderilor cauzate de factorii ce le condiționează, însă servesc drept bază de a le determina, generalizând datele pe 2 – 3 ani consecutivi și calculând indicatorul mediu.

Exemplul 3.1. Entitatea avicolă „X” a colectat ouă de găină în anii: 2017 – 900 000 unit., 2018 – 1 120 000 de ouă, 2019 – 1 600 000 de ouă, iar total – 3 620 000 de ouă, din care fără coajă (moi) în acești ani, respectiv: 2 400 de ouă, 2 800 de ouă, 3 000 de ouă, total – 8 200 de ouă. Conform acestor date cota medie a ouălor fără coajă în numărul total de ouă condiționate în ultimii 3 ani va constitui 0,22% $[(8\,200 \div 3\,620\,000) \times 100]$. Astfel, norma anuală a ouălor fără coajă va constitui 0,22 % din totalul celor condiționate. Dacă cantitatea ouălor fără coajă efectiv va fi mai mare decât această normă, pierderea aferentă se va considera peste norma stabilită.

La gruparea factorilor ce contribuie la obținerea ouălor cu defecte (cauze naturale, determinate de nerespectarea cerințelor tehnologice de către angajați, incompetență) a apărut necesitatea de a lua în considerare faptul că unele defecte concomitent pot fi cauzate de unul sau mai mulți factori naturali și de unul sau câțiva factori tehnologici (subiectivi). De exemplu, din 13 tipuri de defecte ale ouălor de găină provocate de factorii naturali 6 pot fi condiționate și de factori tehnologici. Astfel, defectul: „ou mășcat peste măsură” este provocat de cauze naturale (puicuțele nu demult au început a se oua, îngustarea oviductului în urma îmbolnăvirii, iritarea oviductului), respectiv și din cauza nerespectării tehnologiei, cum ar fi dereglări tehnologice legate de vaccinarea păsărilor; „oul infertil” este cauzat atât de factori naturali (părinții sunt bolnavi, tulburări de comportament, isteria aviară și agresivitatea cocoșilor, activitatea sexuală scăzută a cocoșilor, paraziți (căpușe) etc., cât și de factori subiectivi (nenaturali) – insuficiență de energie în hrana părinților, rația de nutriție neadecvată a părinților, gradul înalt de dominare a cocoșilor, dozarea vitaminei A în hrana părinților peste măsură, alimentația cocoșilor și găinilor împreună, stresurile etc. Prin urmare, pentru fiecare defect urmează a fi concretizată cauza.

Conform rezultatelor obținute de diferiți cercetători ponderea ouălor infertile în numărul total de ouă puse la incubatie diferă. De exemplu, Șcerbatov V., Smirnova L. și Șcerbatov O. au constatat că acest indicator pentru ouăle de găină constituie 5,1 – 5,2% [216, p. 98], Kudreaveț N. [162, p. 105; p. 196] – pentru ouăle de găină și prepeliță – 10%, de curcă – 13%, iar de gâscă – 15%. Este evident că entitatea avicolă trebuie să stabilească norma sa conform datelor proprii [100, p. 370]. În faza de ecloziune pot fi constatați embrioni întorși (mortalitate embrionară) sau embrioni malpoziționați, malformați sau diformi. Malformațiile se manifestă prin diferite anomalii ale puilor: creier expus, ochi lipsă, anomalii ale ciocului (cioc de papagal) sau ale feței, pui dezvoltati incorect etc. Toți puii cu malformații conform cerințelor tehnologice se nimicesc, fiind documentar perfectati. Prin urmare, și embrionii morți și puii eclozionați cu defecte în faza de ecloziune reprezintă pierderi ale entității avicole.

Savantul englez Tullet S. menționează că pierderile din faza de ecloziune a puilor sunt condiționate numai de factori subiectivi [103, p. 29]. Totuși, considerăm că mai corecte sunt rezultatele cercetărilor efectuate de Șcerbatov V., Smirnova L., Șcerbatov O. [216, p. 38-43; p. 95] sistematizate de autoare (anexele 44 și 45). Bolile infecțioase, moștenite de la părinți, obținerea ouălor de la puici prima dată etc. nu pot fi calificate drept cauze provocate de subiect.

Pierderile convenționale și cele definitive se propune să fie identificate în baza teoriei utilității bunurilor. De exemplu, ouăle cu defecte pentru incubație pot să fie calificate drept pierderi. Aceleași ouă cu defecte pot fi utilizate pentru vânzare, prelucrare și nu vor fi considerate pierderi definitive. Actualmente entitățile avicole specializate în producerea ouălor pentru incubație nu determină și nu contabilizează pierderile cauzate de obținerea unor astfel de ouă, cu atât mai mult în limita normelor stabilite sau peste această limită. Datorită faptului că subiectul nu poate remedia ouăle necondiționate obținute sau puișorii eclozionați cu malformații considerăm că rebutul identificat în avicultură nu poate fi rebut remediabil și se propune să fie calificat și recunoscut ca pierderi. Este evident că apare problema evaluării acestora. Studiile efectuate la S.R.L. „Aviprim grup” denotă că aceste pierderi este rațional se fie evaluate astfel:

a) în faza de colectare a ouălor de producție proprie – ca diferența dintre costul efectiv al ouălor pentru incubație și costul efectiv al ouălor utilizate în alt scop: comercializare, prelucrare ș.a. Diferența menționată apare din cauza că păsările ouătoare pentru reproducție sunt hrănite conform unei rații mai costisitoare decât cea pentru găinile de pontă întreținute pentru ouă de consum. Mai mult ca atât, costurile de întreținere, de exemplu, a găinilor de reproducție mai includ și costurile de întreținere a cocoșilor – fapt care nu există la întreținerea găinilor ouătoare pentru pontă;

b) la etapa procurării ouălor de la furnizor – ca diferența dintre costul de achiziție a ouălor pentru incubație (prețul de procurare, costurile de transport, taxele vamale, de asigurare etc.) și costul de achiziție a ouălor care pot fi utilizate în alt scop (prelucrare, comercializare). Practic pierderile în cazul dat le constituie diferența de preț de achiziție pentru ouăle de incubație și ouăle cu altă destinație, deoarece celelalte componente de transport, taxa vamală etc. sunt comune și în aceeași mărime atât pentru ouăle de incubație, cât și pentru ouăle cu altă destinație de utilizare.

În faza de colectare a ouălor de producție proprie (a) entitatea urmează a contabiliza: a) intrarea ouălor sortate la cost planificat în funcție de destinația de utilizare; b) recunoașterea pierderilor evaluate conform metodei propuse; c) utilizarea ouălor după destinație la cost planificat; ajustarea costului planificat la cel efectiv al ouălor trecute la intrări în funcție de destinația de utilizare; d) corectarea pierderilor anterior recunoscute și evaluate la cost planificat cu suma abaterilor aferente; e) imputarea persoanei vinovate în recuperarea pierderilor respective (dacă documentar s-a confirmat persoana vinovată).

Problema recuperării prejudiciului material este examinată de autorii Dima M. și Noroc D. Ei au descris modul de recunoaștere și recuperare a prejudiciului material de către angajații în comerț și reflectării T.V.A. aferente în revista „Contabilitate și audit” nr. 8, 2020 [22]. Însă formula de stornare: debit 534 „Datorii față de buget” și credit 217 „Mărfuri” la suma T.V.A. aferentă bunului nimicit (laptelui scurs) necesită concretizare.

În primul rând, înregistrările contabile de stornare au rămas ca o amprentă de la URSS și în alte țări acest procedeu nu se aplică. Totuși este un element pozitiv în contabilitate. În al doilea rând, în formula contabilă menționată mai sus prioritatea aparține procesului tehnic și nu conținutului economic. Cu atât mai mult că în art. 102, alin. (1) al CF se specifică că suma T.V.A. aferentă valorilor materiale și/sau serviciilor procurate și utilizate în activitatea de întreprinzător pentru livrări impozabile, precum și mărfurile importate se permite spre deducere. Nu se indică în acest alineat că suma T.V.A. anterior dedusă urmează a fi restabilită bugetului, fiind atribuită majorării costului de intrare al bunurilor procurate. Alineatele (2), (5), (6), (8) și (9) ale art. 102 al CF prevăd că suma T.V.A. aferentă bunurilor materiale și serviciilor procurate pentru desfășurarea activităților de întreprinzător, dar care au fost utilizate la efectuarea livrărilor scutite de T.V.A. ori n-au fost utilizate în activitatea de întreprinzător (sustrase, constatate drept deșeuri și perisabilități naturale) să fie atribuite costurilor și cheltuielilor curente și nu costului de intrare al bunurilor achiziționate [18]. Această poziție are argumentare economică.

Este evident că suma T.V.A. aferentă bunurilor procurate nu se conține în costul acestora, dacă entitatea este plătitoare de T.V.A. Recunoașterea unor valori materiale drept sustrase sau ca perisabilitate naturală exprimă concomitent lipsa acestora în sold (existența). Atribuirea T.V.A. dedusă pentru bunurile recunoscute drept pierderi costului de intrare al altor bunuri depersonalizat înseamnă majorarea neargumentată a costului acestora. Prin urmare, nici debitarea conturilor de evidență a valorilor materiale, nici creditarea acestor conturi prin stornare la suma aferentă bunurilor sustrase, constatate drept deșeuri sau perisabilități naturale nu sunt fundamentate economic. Astfel, restabilirea sumei T.V.A. menționată bugetului economic este argumentată cu atribuirea ei la cheltuielile perioadei prin formula contabilă: debit 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” și credit 534 „Datorii față de buget”. Concomitent costul de intrare al bunurilor procurate fără T.V.A. se va atribui la cheltuieli prin înregistrarea contabilă: debit 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” și credit 211 „Materiale”, 212 „Active biologice circulante”, 216 „Produse” și alte conturi. Imputarea persoanei vinovate în recuperarea prejudiciului material inclusiv T.V.A. urmează de contabilizat cu formula contabilă: debit 226 „Creanțe ale personalului” și credit 612 „Alte venituri din activitatea operațională”. Conform al Codului muncii al Republicii Moldova [art. 341, alin. (3)] în caz de sustragere, lipsă, distrugere sau deteriorare intenționată a valorilor materiale (cu excepția

mijloacelor fixe), „prejudiciul se stabilește pornindu-se de la prețurile din localitatea respectivă la data cauzării prejudiciului, conform datelor statistice” [19]. Prin urmare, mărimea prejudiciului material spre recuperare poate să depășească acest prejudiciu evaluat la cost de intrare al bunurilor sustrate sau lipsă, fapt care autorii menționați mai sus nu l-au examinat. În această situație este rațional ca suma T.V.A. spre recuperare bugetului să fie reflectată cum s-a specificat, iar la diferența dintre mărimea prejudiciului material la prețul localității respective (practic – preț de piață), de reflectat și T.V.A. drept datorie față de buget.

Exemplul 3.2. Entitatea S.R.L. „Y” în august 2019 a colectat de la efectivul parental de găini ouătoare 660 000 de ouă, inclusiv 26 400 de ouă necondiționate (cu crăpături, deformate etc.), din care 19 600 de ouă necondiționate de factori naturali, iar 6 800 de ouă – din cauza nerespectării cerințelor tehnologice. Norma pierderilor provenite din nerespectarea tehnologiei de întreținere a găinilor constituie 6 400 de ouă comparativ cu numărul total de ouă colectate. Ouăle necondiționate rămase în stoc sunt destinate comercializării – 19 600 de ouă, procesării – 6 400 de ouă, recuperării de către persoana vinovată – 400 de ouă. Costurile efective de întreținere a șeptelului parental (găini și cocoși de reproducție) în august 2019 a constituit 2 112 000 lei, prețul unitar de recuperare a ouălor – 2,80 lei. Costul unitar al ouălor este relatat în tabelul următor.

Tabelul 3.1. Costul unitar al ouălor la S.R.L. „Y” în august 2019

Nr. crt.	Tipul ouălor	Costul unitar, lei	
		planificat	efectiv
1	Pentru incubație	3,50	3,20
2	Pentru comercializare	1,10	0,95
3	Pentru procesare	0,85	0,75

Notă. Ouăle pentru vânzare și prelucrare sunt rămase în stoc

Condițiile exemplului de mai sus generează calculele prezentate în tabelul 3.2.

Tabelul 3.2. Calculul costului ouălor obținute de la efectivele de găini ouătoare cu destinația stabilită de S.R.L. „Y” în august 2019

Destinația ouălor	Cantitatea, unit.	Costul unitar, lei		Costul total, lei		Abaterea costului efectiv de la cel planificat, lei	
		planificat	efectiv	planificat	efectiv	la 1 unitate	total
B	1	2	3	4=1×2	5=1×3	6=3-2	7=6-5
1. Incubație	633 600	3,50	3,20	2 217 600	2 027 520	(0,30)	(190 080)
2. Comercializare	19 600	1,10	0,95	21 560	18 620	(0,15)	(2 940)
3. Procesare	6 400	0,85	0,75	5 440	4 800	(0,10)	(640)
4. Recuperare de către persoana vinovată	400	1,10	0,95	440	380	(0,15)	(60)
Total	660 000	x	x	2 245 040	2 051 320	x	(193 720)

Sursa: elaborat de autoare.

Dacă nu se ia în considerare principiul prudenței, costul ouălor pentru incubație constituie 2 088 580 lei $[2\,112\,000 - (19\,600 \times 0,95) - (6\,400 \times 0,75)]$. Suma abaterilor aferentă ouălor pentru: incubație (129 020) lei $[2\,088\,580 - 2\,217\,600]$, comercializare – (2 940) lei, procesare – (640) lei,

recuperare – (60) lei, în total (132 660) lei $[(129\ 020) + (2\ 940) + (640) + (60)]$. Diferența dintre costul efectiv al ouălor în cazul în care toate ouăle puteau fi utilizate pentru incubatie și în cazul în care o parte din ele sunt utilizate în alte scopuri sau pierderile cauzate de factori naturali și subiectivi constituie 60 680 lei $[2\ 112\ 000 - 2\ 051\ 320]$, inclusiv din cauza modificării direcției de utilizare a ouălor cu cel mai mic grad de utilitate pentru: comercializare în sumă de 44 100 lei $[19\ 600 \times (3,20 - 0,95)]$; procesare în sumă de 15 680 lei $[6\ 400 \times (3,20 - 0,75)]$; recuperare de către persoana vinovată în sumă de 900 lei $[400 \times (3,20 - 0,95)]$. Condițiile exemplului și calculele aferente generează înregistrările contabile prezentate de către autoare în anexa 46.

Din variantele expuse rezultă că prioritatea aparține celei care ia în considerare principiul prudenței. Ea nu permite de a majora costul efectiv al ouălor, ulterior al puilor eclozionați pe seama diferenței dintre costul efectiv ca și cum toate ouăle ar fi fost utilizate pentru incubatie și costul efectiv al ouălor utilizate în alte scopuri. Această diferență constituie 60 680 lei. Dacă entitatea avicolă aplică varianta existentă în practică și conform prevederilor SNC „Stocuri” la data raportării apare necesitatea de a evalua ouăle la cea mai mică dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă, iar ultima va fi mai mică decât costul efectiv, diferența menționată va fi reflectată ca cheltuieli curente care conform CF nu se recunosc în scopuri fiscale, fapt care nu este în interesul entității. Să examinăm un exemplu în cazul procurării ouălor de la furnizor.

Exemplul 3.3. admitem că în septembrie anul 2019 entitatea avicolă S.R.L. „Lincos Prim” a cumpărat de la un furnizor 30 000 de ouă de găină pentru înmulțire la preț unitar de 2 lei (fără T.V.A.), iar în total – 60 000 lei. Costurile serviciilor de transport și ale ambalajului sunt suportate de furnizor și constituie 2 400 lei fără T.V.A.. Suma T.V.A. – 12 480 lei $[(60\ 000 + 2\ 400) \times 0,2]$. În procesul depozitării din neglijența hamalului 450 de ouă s-au fisurat, devenind inapte pentru incubatie. Ouăle date au fost utilizate în procesare. Norma pierderilor cauzate de lucrările de încărcare, descărcare și depozitare a ouălor a fost stabilită în politicile contabile ale entității în quantum de 1% din numărul total de ouă procurate sau 300 de ouă $[(30\ 000 \times 1\%) \div 100]$. Prețul unitar al ouălor: a) de recuperare (cu T.V.A.) – 2,80 lei; b) realizabil net pentru procesare – 1,20 lei.

Condițiile exemplului de mai sus generează calculele și formulele contabile din tabelul 3.3.

Tabelul 3.3. Operațiunile economice, calculele și corespondența conturilor aferente ouălor achiziționate de la furnizor de către S.R.L. „Lincos Prim”, septembrie 2019

Conținutul operațiunilor economice	Calculul indicatorilor	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	2	3	4	5
1. Înregistrarea ouălor procurate la:				
• valoarea fără T.V.A.	$30\ 000 \times 2$	60 000	211	–
• valoarea ambalajului și serviciilor de transport	–	2 400	211	–
• suma T.V.A.	$[(60\ 000 + 2\ 400) \times 20\ \%] \div 100$	12 480	534	–
total	$60\ 000 + 2\ 400 + 12\ 480$	74 880	–	521

continuarea tabelului 3.3

1	2	3	4	5
2. Transmiterea ouălor cu defecte la procesare	$450 \times 1,20$	540	215	211
3. Înregistrarea pierderilor cauzate de neglijența hamalilor în procesul depozitării:				
• preț de procurare (fără T.V.A.)	$[(60\,000 + 2\,400) \div 30\,000]$	2,08	–	–
• prejudiciul material la diferența dintre prețul de procurare (fără T.V.A.) și prețul realizabil net stabilit pentru procesarea ouălor, total	$[450 \times (2,08 - 1,20)]$	396	–	–
din care:				
• în limita normelor stabilite	$[300 \times (2,08 - 1,20)]$	264	714	211
• peste limita normelor stabilite	$[150 \times (2,08 - 1,20)]$	132	714	211
4. Atribuirea la cheltuieli a T.V.A. aferentă pierderilor în și peste limita normelor stabilite	$[264 + 132] \times 20\%$	79,20	714	534
5. Imputarea prejudiciului material persoanei vinovate spre recuperare la preț de procurare	$(150 \times (2,08 \times 1,20))$	374,40	226	612
6. Reflectarea diferenței prejudiciului material la preț de recuperare (vânzare) și costul efectiv de procurare al acestuia la suma:	$(150 \times 2,80) - 374,40$	45,60	226	-
• venitului recunoscut	$45,60 - (45,60 \div 6)$	38	–	612
• T.V.A. aferentă	$38 \times 20\% \text{ sau } 45,60 - 38$	7,60	–	534
Notă. Pentru contabilizarea faptelor economice aferente exemplului dat a fost utilizat contul 215 „Producția în curs de execuție” (propus de autoare). În realitate însă entitatea dată aplică contul 811 „Activități de bază”				

Sursa: Elaborat de autoare.

Pierderile în limita normelor stabilite (264 lei) vor fi recunoscute spre deducere în scopurile fiscale, iar cele peste limită (132 lei) nu vor fi recunoscute. În faza de incubație propunem ca pierderile de producție să includă costul efectiv de achiziționare a ouălor de la furnizor sau de producție proprie și costurile de incubație, începând cu prima zi de incubație până la momentul depistării ouălor infertile, neeclozionate sau puilor malpoziționați, malformați, slabi și neviabili. Este rațional ca costurile de incubație să fie determinate în raport cu numărul efectiv de zile-ou de incubație. Acest indicator servește drept criteriu în divizarea costurilor de incubație a ouălor recunoscute drept deșeuri și a ouălor din care s-au obținut pui viabili. Metoda propusă de autoare este argumentată în aspect economic și ține de cerințele principiului prudenței. Costul efectiv al puilor viabili nu va fi exagerat.

Exemplul 3.4. Admitem că la entitatea avicolă S.R.L. „Lincos Prim” la 15 septembrie 2019 au fost puse la incubație 3 000 ouă de găină. Pe parcursul perioadei de incubație și la finele acestei perioade s-au înregistrat: ouă infertile – 142 un. și, respectiv, 1 456 de zile-ou de incubație $[(100 \times 7) + (42 \times 18)]$; ouă cu inele de sânge – 105 un. și, respectiv, 1 470 de zile-ou de incubație $[105 \times 14]$; ouă cu embrion malpoziționat – 120 un. și, respectiv, 2 520 de zile-ou de incubație; ouă cu embrion malformat – 156 un. și, respectiv, 3 276 de zile-ou de incubație; pui slabi și neviabili – 30 un. și respectiv – 630 de zile-ou de incubație. În octombrie 2019 din incubație s-au obținut 2 447 de pui viabili cu 51 387 zile-ou de incubație $[2\,447 \times 21 \text{ de zile}]$. Normele pierderilor stabilite la entitate pentru faza de incubație sunt pentru: ouăle infertile – 5%; ouăle cu inel de sânge – 4,8%; ouăle cu embrion malpoziționat – 6,8%; ouăle cu embrion malformat – 6,5%; puii slabi și neviabili – 0,5%. Ouăle au fost procurate de

la furnizor la cost total de achiziție de 7 500 lei, iar al 1 ou – 2,50 lei (fără T.V.A.), costurile de incubație a ouălor au constituit 10 500 lei. Prețul realizabil net al 1 ou calificat drept deșeură – 0,60 lei, al unui pui calificat drept rebut (malformat, malpoziționat, slab și neviabil) – 0,90 lei. Calculele aferente pierderilor în procesele de incubație a ouălor sunt elucidate în anexa 47. În baza condițiilor exemplului de mai sus și anexei menționate sunt calculați următorii indicatori (tabelul 3.4).

Tabelul 3.4. Calculul pierderilor din incubația ouălor la entitatea „Lincos Prim” S.R.L. în septembrie-octombrie 2019

Denumirea indicatorului	Semnificația indicatorilor	Calculul indicatorilor
1. Numărul total al zilelor-ou de incubație, zile-ou*	60 739	[51 387 + 2 926+6 426]*
din care aferente cantității de ouă necondiționate:		
• peste limita normelor stabilite	315	[(630 ÷ 30) × 15]
• în limita normelor stabilite	9 037	[9 352 - 315]
*Notă. Indicatorii din calculul aferent operațiunii 1 s-au determinat în felul următor: 2 926 zile-ou = 1 456 zile-ou + 1 470 zile-ou; 6 426 zile-ou = 3 276 zile-ou + 2 520 zile-ou + 630 zile ou; 15 pui neviabili = 3 000 de ouă × 0,005		
2. Costul efectiv al 1 zile-ou de incubație cu diminuarea prealabilă a valorii realizabile nete a ouălor excluse în procesul de miraj*, lei	0,1659	[(10 500 – 423,60) ÷ 60 739]
*Notă. Indicatorul 423,60 lei aferent operațiunii 2 s-a determinat în baza datelor din anexa 47 în felul următor: [(142+105) × 0,60 + (120+156+30) × 0,90]		
3. Pierderile aferente proceselor de incubație, lei		
din care:		
a) în limita normelor stabilite	1 499,24	[9 037 × 0,1659]
b) peste limita normelor stabilite	52,26	[315 × 0,1659]
total	1 551,50	[9 352 × 0,1659]
4. Costurile de incubație aferente puilor viabili, lei	8 525,10	[51 387 × 0,1659]
5. Pierderile totale aferente proceselor de incubație, lei:		
a) în limita normelor stabilite, inclusiv:		
• costul de achiziție a ouălor	1 345	[(553 – 15) × 2,50]
• costuri de incubație [calculul (3 a)]	1 499,24	[9 037 × 0,1659]
total	2 844,24	[1 345 + 1 499,24]
b) peste limita normelor stabilite, lei:		
• costul de achiziție a ouălor	37,50	[15 × 2,50]
• costuri de incubație (indicatorul (3 b))	52,26	[315 × 0,1659]
total	89,76	[37,50 + 52,26]
6. Costurile totale aferente puilor viabili eclozionați, lei:		
• costul de achiziție a ouălor din care au eclozionat pui viabili	6 117,50	[2 447 × 2,50]
• costurile de incubație a puilor viabili (calculul 4)	8 525,10	[51 387 × 0,1659]
total	14 642,60	[6 117,50 + 8525,10]

Sursa: elaborat de autoare.

Calculele efectuate și condițiile exemplului generează înregistrările contabile din tabelul 3.5.

Tabelul 3.5. Înregistrările contabile aferente operațiilor tehnologice și pierderilor din incubație a ouălor la S.R.L. „Lincos Prim” în septembrie-octombrie 2019

Conținutul succint al operațiunilor economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
		debit	credit
1	2	3	4
1. Încărcarea sitelor de incubație cu ouă	7 500	215*	211
2. Înregistrarea costurilor aferente proceselor de incubație	10 500	215	531, 533, 521, 541, 124 etc.
3. Recunoașterea pierderilor aferente proceselor de incubație:	2 901	x	x

continuarea tabelului 3.5

1	2	3	4
a) în limita normelor stabilite	2 844,24	714	215
b) peste limita normelor stabilite	89,76	714	215
total	2 901		
4. Atribuirea la cheltuieli a T.V.A. aferentă pierderilor în și peste limita normelor stabilite $[(2\,901 \times 20) \div 100]$	580,20	714	534
5. Imputarea prejudiciului material persoanei vinovate spre recuperare la costul efectiv de achiziție $[89,76 \times 0,20] + 89,76$	107,71	226	612
6. Înregistrarea puilor viabili eclozionați $[7\,500 + 10\,500 - 2\,901]$	15 099	212	215
*Notă. Pentru contabilizarea faptelor economice aferente exemplului dat a fost utilizat contul 215 „Producția în curs de execuție” (propus de autoare). În realitate însă entitatea dată aplică contul 811 „Activități de bază”			

Sursa: elaborat de autoare.

În faza de creștere și îngrijire a puilor după ecloziune entitățile avicole înregistrează pierderi provenite din sacrificarea forțată și din pieire a păsărilor mărimea cărora variază în funcție de vârsta și rasa acestora. În acest scop se propune de aplicat normele cheltuielilor deductibile în scopul fiscal cauzate de sacrificarea forțată și pieirea păsărilor de specia privind pierderile din pieire și sacrificare forțată din FR [181; 182]. De exemplu, pierderile din sacrificarea forțată și pieirea găinilor sunt corelate cu tipul și puritatea raselor de găini, destinația întreținerii și categoria de vârstă sunt sistematizate de autoare în anexa 48. Efectivul limită de capete ieșite forțat (E_{lim}) poate fi determinat prin produsul efectivului mediu de păsări ($\bar{E}_p$) și norma stabilită (N_{lim}) cu aplicarea formulei (3.1):

$$E_{lim} = (\bar{E}_p \times N_{lim}) \div 100 \quad (3.1)$$

Pierderile aferente efectivului ieșite silit din cauza pieirii și sacrificării forțate se determină luând în considerare cel mai mic quantum dintre două mărimi [120, p. 326-333; 106, p. 52-58; 113, p. 516-522]: valoarea șeptelului de păsări ieșit silit efectiv și valoarea efectivului de păsări pasibil deducerii (2924 cap.) conform normelor limite (anexa 48). Conform exemplului prezentat în anexa 49 mărimea efectivului limită ieșit silit la S.R.L. „Șarur Con” care poate fi dedus în scopurile fiscale în martie 2019 constituie 2 924 de cap. În realitate însă șeptelul ieșit silit este mai mic (433 de capete) și se încadrează în limita stabilită $[433 < 2\,924]$. Prin urmare, valoarea șeptelului pierit efectiv (3 907,75 lei), a celui sacrificat forțat (2 998,60) și costurile legate de sacrificarea acestuia (940 lei) se vor deduce în scopurile fiscale în quantum deplin de 7 886,35 lei $[3\,907,75 + 2\,998,60 + 940]$. Dacă în perioada de gestiune s-ar înregistra un număr mai mare de păsări ieșite silit decât cel prevăzut după norme, diferența dintre mărimea efectivă și cea normată se va impozita. Înregistrările contabile care rezultă din condițiile exemplului dat sunt elucidate în tabelul 3.6.

Tabelul 3.6. Operațiunile economice și formulele contabile aferente pierderilor parvenite din pieirea păsărilor la S.R.L. „Șarur Con”, martie 2019

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Debit	Credit
A	B	1	2	3
1	Înregistrarea pierderilor parvenite din pieirea păsărilor $[245 \times 15,95]$	3 907,75	714	212

continuarea tabelului 3.6

A	B	1	2	3
2	Transmiterea păsărilor pentru sacrificarea forțată [188 × 15,95]	2 998,60	215*	212
3	Total pierderi parvenite din ieșirea forțată a păsărilor [2 998,60 + 3 907,75]	6 906,35	x	x
4	Înregistrarea costurilor totale legate de sacrificarea forțată a păsărilor	940,00	215	x
	din care:			
	• salarii calculate	653,06	x	531
	• contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii calculate angajator	117,55	x	5331
	• prime de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate angajator	29,39	x	5412
	• amortizarea mijloacelor fixe	80	x	124
	• obiecte de mică valoare și scurtă durată	40	x	213
	• materiale consumabile (detergenți, mănuși etc.)	20	x	211
Începând cu 1 ianuarie 2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat și nu sunt suportate de către angajator, iar contribuțiile sociale sunt calculate în cuantum de 24 %				
5	Înregistrarea carcaselor obținute din sacrificarea forțată a păsărilor [2 998,60 + 693,06 + 117,55 + 29,39 + 80 + 40 + 20]	3 978,60	216	215
6	Utilizarea carcaselor păsărilor sacrificate forțat pentru hrana câinilor de pază a încăperilor de producție	3 978,60	821	216
*Notă. Pentru contabilizarea faptelor economice aferente exemplului dat a fost utilizat contul 215 „Producția în curs de execuție” (propus de autoare). În realitate însă entitatea dată aplică contul 811 „Activități de bază”				

Sursa: elaborat de autoare.

Abordările și metodele de evaluare a pierderilor la diferite etape ale circuitului economic în avicultură concretizează în mod semnificativ mărimea acestora în aspectul recunoașterii lor în contabilitate și în scopuri fiscale.

3.2 Raționamente privind contabilizarea costurilor de incubație a ouălor, de creștere și exploatare a păsărilor

În prezent, modul de ținere a CG, în mare măsură, este lăsat la latitudinea entităților, deoarece actele normative contabile stabilesc reguli generale privind contabilitatea costurilor și calculația costului unitar al produselor (serviciilor și lucrărilor) fără a concretiza specificul fiecărei subramuri (în cazul dat – a aviculturii). Studiile efectuate la entitățile avicole S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Lincos Prim”, S.R.L. „Centrul de Reproducere a Păsărilor Brînzenii Noi” și a materialelor expuse mai sus denotă că contabilitatea costurilor este dependentă de factorii studiați în subcapitolul 1.2 și de: 1) sistemul de documentație a faptelor economice modernizat și propus de autoare; 2) nomenclatorul articolelor de costuri elaborat de autoare; 3) nomenclatorul produselor și activelor biologice obținute (ouă, puișori eclozionați, adaos al greutatei vii, carcase etc.) cu delimitarea acestora în funcție de importanța lor economică pe obiecte de evidență a costurilor, etape tehnologice, CR și locuri de înregistrare a costurilor; 4) metodele de evaluare și contabilizare a pierderilor provocate de factorii naturali și subiectivi; 5) metodele de acumulare a costurilor și calculație a costului unitar; 6) perioadele de executare a lucrărilor și de raportare a rezultatelor obținute.

În IMCC (pct. 4) nu se reglementează „modul de contabilizare a costurilor aferente activelor biologice și a produselor agricole” [52, p. 186], iar SNC „PCA” nu reglementează modul de ținere a CG în avicultură. Clasificarea costurilor de producție pe articole prevăzută de SNC „PCA” pentru entitățile din sectorul zootehnic în ansamblu nu este suficient corelată cu aspectele tehnologice și organizaționale inerente activității entităților avicole, întrucât standardul în cauză nu este dedicat doar acestor activități. Ca urmare, fiecare entitate avicolă stabilește de sine stătător nomenclatorul și componența articolelor costurilor de producție, conducându-se de prevederile standardului ramural. Această situație complică analiza comparativă a structurii costurilor pe articole.

Studiul practicii contabile referitoare la structurarea costurilor pe articole la mai multe entități avicole (de exemplu, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Lincos Prim”, S.R.L. „Centrul de Reproducere a Păsărilor Brînzenii Noi”, S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Șarur Con”) demonstrează că nomenclatorul articolelor de costuri, componența și cuantumul acestora diferă esențial nu doar de la o entitate la alta în funcție de aspectele tehnologice de întreținere și mișcare a păsărilor în cadrul etapelor de producție, dar și de la un obiect de evidență a costurilor la altul în cadrul uneia și aceleiași entități.

Luând în considerare prevederile SNC „PCA”, elaborările savanților din domeniu, studiile profunde ale proceselor tehnologice aferente activităților desfășurate în cadrul entităților avicole și particularitățile specifice acestora, descrise de autoare în subcapitolul 1.2 al prezentei teze, în următorul nomenclator s-au sistematizat articolele de costuri pe etape și tipuri de activități ale entităților menționate (anexa 50). Acest nomenclator este foarte desfășurat. El poate fi utilizat de către entitățile avicole la orice etapă a circuitului economic și contribuie la obținerea informațiilor aferente costurilor după o structură unică la toate entitățile avicole cu același profil. La elaborarea acestui nomenclator al costurilor s-a recurs la segmentarea obiectelor de evidență a costurilor potrivit etapelor de nutriție a păsărilor desemnate de savanții din domeniul zootehnic: Sălăjan Gh., Mosolova L. [85, p. 192-200], Vacaru-Opriș I. et al. [129, p. 232-306] etc. Delimitarea etapelor de nutriție a fost efectuată în baza factorilor: a) aspectele fiziologice de dezvoltare a păsărilor pe tipuri, specii și rase; b) destinația întreținerii (reproducție, înmulțire, utilizare), specializarea producției (ouă, carne, mixtă, recreativă), categoriile de vârstă.

În cazul entităților cu ciclu complex de producție (S.R.L. „Sărătenii Vechi”, S.A. „Avicola”, S.R.L. „PB-Nord” etc.) se denotă cinci etape tehnologice consecutive de întreținere a păsărilor: incubajia, creșterea puilor eclozionați (puierniță), creșterea tineretului, maturizarea efectivului de remontă/înlocuire; întreținerea efectivului de păsări ouătoare. Activitatea entităților preocupate de creșterea tineretului (mai numit zburat) pentru comercializare în stare vie (S.R.L. „Lincos prim”, S.R.L. „Sipotavi” ș. a.) sau creșterea pentru carne (S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Axedum”, S.R.L. „Centrul de

Reproducere a Păsărilor Brânzenii Noi”, S.R.L. „Avicola-Teovera” etc.), se limitează la una, două sau trei etape din ciclul întreg.

Majoritatea entităților avicole specializate în producția ouălor începe procesul tehnologic cu procurarea puișorilor eclozionați de forme finale și își limitează activitatea economică doar cu utilizarea efectivelor pentru ouat (S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Dant-agro” etc.). În cazul acestora procesul tehnologic se constituie din 5 etape, întrucât este omisă etapa incubăției ouălor. Mișcarea păsărilor în cadrul etapelor specificate este delimitată suplimentar pe faze care, la rândul lor, scindează pe specii, crossuri, termene și loturi. Pentru a ordona structura conturilor destinate generalizării informației cu privire la existența și fluxul activelor biologice, propunem sistematizarea obiectelor de evidență a acestora cu implicarea mai multor variabile subordonate concomitent: durata de utilizare, specia, destinația de producție, grupul tehnologic, categoria de vârstă, CR etc. Un astfel de tratament contabil asigură uniformitate în cadrul conurilor analitice, facilitează delimitarea CR cu segmentarea centrelor de cost în cadrul acestora și desemnarea obiectelor și unităților de calculație a costului unitar aferent centrelor date (anexa 51). Prin urmare, este rațională contabilizarea păsărilor astfel:

- calificate în calitate de stocuri – în contul 212 „Active biologice circulante”;
- aflate în perioada stabilizării capacităților de producție – în contul 131 „Active biologice imobilizate în curs de execuție”;
- exploatate în calitate de mijloace de producție pentru obținerea multiplă a produselor agricole – în contul 132 „Active biologice imobilizate în exploatare”.

Studiile denotă că nomenclatorul obiectelor de evidență a costurilor și a articolelor acestora stabilit de entități de sine stătător este influențat nu doar de profilul, specializarea și complexitatea activităților desfășurate, dotarea tehnică, speciile de păsări și categoriile de vârstă (găini ouătoare, pui pentru carne etc.), dar și de aspectele caracteristice proceselor de producție, precum și de tipul (tipurile) produselor obținute în funcție de utilitatea lor economică: de bază, cuplate și secundare (ouă, furaje, biogaz, biofertilizanți etc.). În marea lor majoritate produsele secundare obținute simultan cu cele de bază sunt constituite din deșeuri nedestinate consumului uman (gunoi de pasăre, cadavre de păsări pierite, pene, resturi din sacrificare etc.). În conformitate cu legislația ecologică astfel de resturi trebuie să fie lichidate în condițiile unui impact ecologic minimal. Unele din ele, cum ar fi gunoiul de pasăre, sunt depozitate în locuri special amenajate pentru biodegradare naturală și înregistrate de către entitățile avicole la un cost convențional (sau la valoarea realizabilă netă) care nici pe departe nu relevă utilitatea acestora. Altele, cum ar fi cadavrele de păsări pierite, penele, resturile din sacrificare sunt distruse în gropi special amenajate pentru așa scopuri [217] (cu excepția celor lichidate din cauza bolilor epizootice). Unele entități avicole utilizează aceste reziduuri pentru producerea biogazului (S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Floreni”, S.A. „Leggorn”), altele – pentru producerea fertilizanților organici (S.R.L. „Axedum”).

Actualmente o parte semnificativă a produselor secundare nu se contabilizează, întrucât nu întrunesc criteriul (2) de recunoaștere inițială (obținerea beneficiilor economice) prevăzut de pct. 11 din SNC „Stocuri”. Ne exprimăm dezacordul referitor la această practică, întrucât utilitatea acestor tipuri de produse poate apărea în timp. De exemplu, gunoiul de pasăre depozitat ca rezultat al proceselor biochimice produse în timp (2-3 ani) se transformă în fertilizanți organici, utilitatea cărora este incontestabilă. Ca urmare, nerecunoașterea inițială a produselor secundare menționate rezumă în: 1) majorarea neargumentată a costului produselor de bază, iar în faza de întreținere a păsărilor – și a costului greutateii vii; 2) utilizarea/comercializarea bunurilor necontabilizate. Înlăturarea neajunsurilor menționate se realizează prin recunoașterea inițială a acestor tipuri de produse în calitate de stocuri (întrucât probabilitatea obținerii beneficiilor economice este deplasată în timp) cu evaluarea lor conform prevederilor pct. 59 din SNC „PCA” [94, p. 150-164] sau a pct. 18 din SNC „Stocuri” [97, p. 90-99], potrivit căruia produsele secundare care au valoare nesemnificativă sunt evaluate la valoarea realizabilă netă. Principalele probleme care rezultă din cele sus-menționate sunt lipsa: a) normelor metodologice și/sau recomandărilor în vederea reglementării modului de contabilizare a costurilor de producție aferente activităților desfășurate de producere a biogazului, fertilizanților și a rezultatelor generate de către aceste procese; b) formularelor tipizate de documente primare corelate cu particularitățile tehnologice de producție cu privire la înregistrarea produselor obținute și/sau serviciilor prestate; c) unei metode clare cu privire la calculația costului efectiv unitar în condițiile în care sunt prestate servicii de lichidare a resturilor nedestinate consumului uman, obținerii biogazului și fertilizanților etc. Cu regret, volumul limitat al prezentei teze nu ne permite prezentarea soluțiilor pentru aceste probleme legate de activitățile auxiliare desfășurate de entitățile avicole.

Metodele de contabilizare a costurilor de producție și calculație a costului unitar pot fi delimitate în două grupe mari: 1) metode de tip absorbant, bazate pe cost complet (absorption costing), de exemplu, metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda costului standard etc.; 2) metoda costurilor de tip parțial (limitative), cum sunt metoda costurilor variabile și metoda costurilor directe [70, p. 150-151]. Metodele primei grupe sunt bazate pe includerea în costul unitar a tuturor costurilor directe și indirecte [51; 94, p. 150-164; 67, p. 968; 149, p. 247-254; 23, p. 22-34; 24, p. 162-164 etc.]. Însă unii cercetători atât din România (Oprea C., Man M., Nedelcu M. [70, p. 150-151], Ristea M., Possler L., Ebbeken K. [83, p. 114], Bîtcă-Dumitru C., Calu D. și Ponorică A. [8, p. 32], Iacob C., Ionescu I. [48, p. 52-61], Caraiani C., Dumitrana M. ș. a. [15, p. 76], Sgârdea F. [89, p. 47-66] etc.), cât și din FR (Șeremet A., Nikolaeva O., și Poleakova S. [214, p. 49], Ivașkevici V. [152, p. 208], Kaverina O. [154, p. 46], Vahrușina M. [145, p. 87-96] etc.) includ în componența costurilor de producție și cheltuielile de desfacere a produselor/activelor biologice obținute, precum și cheltuielile administrative cum era în perioada post-sovietică. Opinia în cauză este discutabilă în

condițiile în care absorbția costurilor de producție reprezintă o abordare prin care produselor și activelor biologice obținute sunt atribuite doar costurile legate de producerea propriu-zisă a acestora și nicidecum cheltuielile de desfacere și administrative.

Metodele din cea de-a doua grupă prevăd includerea în costul unitar doar a unei părți din totalul costurilor. De exemplu, în cazul metodei direct-cost, calculația costului este bazată pe costurile variabile, iar în cazul metodei costurilor directe în calculație sunt implicate doar costurile directe.

Studiile efectuate la mai multe entități avicole (ÎM „Șarur Con” S.R.L., „Rom-Cris” S.R.L., „Avicola-Teovera”, „Lincos Prim” S.R.L. ș.a.) demonstrează că metodele costurilor variabile și costurilor directe (direct cost), la fel ca și înseși costurile variabile și cele directe, au caracter relativ. O bună parte din aceste costuri nu reprezintă costuri pur variabile. De exemplu, dacă volumul de produse se majorează cu 1 %, iar costurile privind mijloacele de protecție a păsărilor (deratizantele, insecticidele și dezinfectantele) cresc cu 0,2 sau cu 0,3 %, nu pot fi numite variabile. Astfel, ele nu vor fi incluse în grupul costurilor variabile, deși fără ele nu poate fi asigurată sănătatea păsărilor. În mod similar este inclus în acest grup costul obiectelor de mică valoare și scurtă durată, amortizarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale [112, p. 28-32]. Cu regret, unii autori nu atrag atenție acestor costuri, din care motiv eronat pot fi incluse în variabile unele sau alte costuri care în realitate reprezintă costuri convențional-variabile sau semivariabile. Din acest motiv metoda costurilor variabile poate să nu cuprindă o parte a costurilor determinate de tehnologia de creștere a păsărilor. Această problemă se propune să fie soluționată la fiecare entitate în baza stabilirii gradului de corelație dintre tipul respectiv de costuri și volumul de produse în mărimea gradului de corelație fără a fi grupate în variabile și constante.

Necesită concretizare respectivă și metoda de evidență a costurilor directe (de bază) și calculație a costului unitar al produselor, activelor biologice adiționale. Conform procesului tehnologic în avicultură nu toate costurile de bază se includ în mod direct în costul unui tip de produse sau active biologice. De exemplu, dacă unul și același avicultor/operator concomitent deservește două sau mai multe faze (proces) tehnologice, producerea a două și mai multe tipuri de produse sau de active biologice adiționale de diferite specii, rase etc., toate costurile cu personalul vor fi atribuite la costurile acestora prin repartizarea lor în baza unui criteriu stabilit de entitate. La aceste costuri în afară de costurile cu personalul pot fi atribuite amortizarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale, costurile de reparație a mijloacelor fixe, cu excepția celor care conform SNC „INC” se capitalizează [93, p. 53-65]. Prin urmare, metoda menționată mai corect ar trebui să fie numită – metoda de evidență a costurilor de bază determinate de procesul tehnologic (directe și repartizabile), dar nu numai a celor directe, deoarece se exclud cele de bază repartizabile. Anume din acest motiv autorii Oprea C., Man M. și Nedelcu M. separă metoda de evidență a costurilor variabile și, respectiv, metoda de evidență a costurilor directe. Prin urmare, este vorba despre unele și aceleași costuri – de bază repartizabile,

condiționate de procesul tehnologic, respectiv – despre metoda de evidență a costurilor directe și nu numai a celor variabile [70, p. 323-324]. Indiferent de existența metodelor de evidență a costurilor variabile, respectiv, directe, ele nu satisfac cerințele SNC „Stocuri”, SNC „PSF” și SNC „PCA”. Standardele în cauză stipulează evaluarea produselor și activelor biologice la cost efectiv care reunește costurile directe și cele indirecte. În acest scop entitățile agricole (iar în cadrul lor și cele avicole), aplicând metoda costurilor variabile sau directe, vor fi obligate să determine costul efectiv al produselor și activelor biologice adiționale în baza costurilor directe și indirecte. Anume acest indicator va fi reflectat în bilanțul entității la data raportării. În caz contrar, costul de intrare al produselor și activelor biologice adiționale obținute va constitui numai o parte din costurile de producție.

Potrivit pct. 49 (alin. 2) din IMCC „înregistrarea costurilor directe și indirecte pe activități de bază și auxiliare” [52, p. 191] constituie una dintre etapele principale ale calculației costului. Dacă acceptăm această sintagmă, logic nu avem contabilitatea costurilor, ci numai calculația costului. Prin urmare, înregistrarea costurilor se identifică cu calculația costului. În acest context, susținem opinia autorilor Frecăuțeanu A. și Chișlaru A. [210, p. 56] aferentă neconcordanței definiției calculației și etapei de înregistrare a costurilor. Prevederea în cauză contravine pct. 5 din IMCC conform căruia calculația costului constituie „totalitatea procedeele folosite pentru determinarea costului produselor fabricate/serviciilor prestate” și nicidecum înregistrarea costurilor prin acumularea lor [52, p. 186-187]. În caz contrar, se confundă primarul și secundarul, întrucât calculația are loc la finele perioadei de gestiune, iar înregistrarea costurilor – pe parcursul acesteia până la calculație. În acest context, se propune:

1) excluderea etapei „înregistrarea costurilor directe și indirecte pe activități de bază și auxiliare” din componența etapelor de calculație a costului. Contabilitatea costurilor, din punct de vedere filosofic, reprezintă primarul – cauza, iar calculația – secundarul, efectul;

2) includerea în componența CG a metodelor de contabilizare a costurilor și de calculație a costului unitar al produselor, activelor biologice în agricultură, inclusiv în avicultură.

3) concretizarea prevederilor pct. 56 din IMCC prin corelare cu modul de acumulare a costurilor și expunerea în următoarea redacție „entitatea utilizează acea metodă de calculație a costului unitar care exprimă modul de acumulare a costurilor de producție” [52, p. 192].

Actualmente entitățile avicole din RM acordă prioritate metodei globale de contabilizare a costurilor și calculație a costului unitar, cu toate că în funcție de scopurile urmărite pot fi implementate și alte metode, cum ar fi: pe comenzi, pe faze [67, p. 998; 123, p. 64-84; 28, p. 141-173 etc.], normativă [8, p. 13-22] etc. Fiecărei dintre metodele specificate îi sunt inerente anumite caracteristici. Astfel, metoda pe comenzi poate fi utilizată în avicultură în cazul în care producerea are loc în baza comenzilor individuale parvenite de la clienții potențiali, de exemplu, sacrificarea păsărilor la comanda entității avicole care nu dispune de abator, incubația ouălor (S.R.L. „Lincos Prim” procură servicii de incubație

a ouălor de găină de la alte entități, după caz, S.R.L. „Aviprim Grup”, S.R.L. „S&D Service” etc.). Modul de aplicare a metodelor de contabilizare a costurilor și de calculație a costului sunt examinate în mai multe surse bibliografice autohtone (Țurcanu V. [123, p. 52-109]; Caraman S. și Cușmăunsă R. [16, p. 117-138]; Țurcanu V și Mihaila S. [128, p. 64-75]; Panuș V. [72, p. 23-24]; Bădicu, G., Mihaila, S.; Avornic A. [5, p. 141-173] etc.) și din străinătate (Oprea C., Man M., Nedelcu M. [70, p. 151-192]; Caraiani C., Dumitrana M. [15, p. 99-175]; Dumitru M., Calu D. [23, p. 96-97]; Ristea M., Possler L., Ebbeken K. [83, p. 114-120] etc.), doar că în niciuna din sursele menționate nu sunt descrise aspectele aplicării acestora în agricultură.

Studiile denotă că entitățile avicole contabilizează costurile conform metodei globale pe cele mai diverse articole de costuri și subdiviziuni, cu toate că modul de organizare a proceselor tehnologice permite segmentarea fluxului de informații pe faze. În acest context, precizăm că, din punct de vedere contabil, actele normative în vigoare nu clarifică noțiunile „Etapă” și „Fază” (deși se folosesc des) și ce exprimă ele. Studiile efectuate confirmă că aceste noțiuni nu sunt sinonime. Potrivit explicațiilor conținute în DEX, termenul „Etapă” reprezintă un interval de timp, stadiu în dezvoltarea unui proces, caracterizat, de obicei, prin evenimente importante sau fază [21], iar „faza – fiecare dintre stările succesive ale unei transformări”. Astfel, faza reprezintă fiecare dintre stările succesive ale unei transformări, fiind tratată ca parte componentă a unei etape. Cu alte cuvinte, o etapă poate include mai multe faze. Prin urmare, aplicarea „metodei pe faze” în practica entităților avicole este condiționată de factorul corespunderii fazelor tehnologice structurii entităților în cauză. În funcție de această circumstanță se identifică două variante de segmentare a CR potrivit cărora fazele tehnologice în avicultură:

- 1) corespund structurii entității. În acest caz fazele tehnologice reprezintă centre de costuri;
- 2) nu corespund structurii entității, iar în cadrul unei subdiviziuni se derulează mai multe (de exemplu, două sau trei) faze tehnologice. În acest caz se denotă următoarele probleme: a) reglementarea metodei de contabilizare a costurilor și de calculație a costului produselor și activelor biologice adiționale; b) perfectarea documentelor primare de evidență a costurilor și a activelor biologice adiționale și produselor pentru fiecare fază în parte; c) contabilizarea costurilor comune tuturor etapelor în cadrul fiecărei subdiviziuni; d) identificarea și argumentarea bazei de repartizare a costurilor comune (de bază repartizabile) acestor faze (costurile cu personalul, amortizarea mijloacelor fixe, costurile aferente energiei electrice și termice consumate, costurile aferente reparațiilor curente a încăperilor și utilajelor de producție etc.); e) calculația costului unitar al produselor/activelor biologice adiționale pe fiecare fază; f) repartizarea abaterilor de cost după destinație; g) prezentarea raportului intern al managerului CR etc.

Metoda de contabilizare a costurilor de producție și de calculație a costului unitar pe faze al produselor/activelor biologice adiționale implică un șir de probleme pentru care trebuie găsite soluții cât

mai reale, de exemplu, în cazul repartizării costurilor comune între două sau mai multe produse obținute din aceeași fază. Principala problemă constă în determinarea fazelor de acumulare a costurilor și înregistrarea produselor și activelor biologice obținute corespunzătoare fazelor segmentate. Ea se rezumă în: a) determinarea și delimitarea corectă a fazelor tehnologice, poziției și rolului acestora în acumularea costurilor; b) segmentarea și ierarhizarea lucrărilor contabile pe fiecare fază succesivă de producție. La determinarea fazelor de contabilizare a costurilor în avicultură propunem de luat în considerare:

1. Stabilirea obiectelor de evidență a costurilor delimitate în funcție de CR, locuri de apariție a costurilor care se prezintă în formă de: specii de păsări, grupuri tehnologice de vârstă, producții specializate, costuri comune, costuri localizate pe produse. Această problemă se soluționează de comun cu specialiștii tehnologi, luând în considerare: a) etapa de producție este în același timp și locul generator de costuri (centru de costuri); b) unitatea structurală (subdiviziunea, secția, hala sau linia tehnologică) trebuie să constituie un punct-cheie pentru o calculație pe CR; c) din activitatea unității structurale, pe lângă produsele de bază, mai rezultă și alte produse care se deosebesc de primele prin destinația de utilizare, calitate etc., de exemplu, în secția de procesare a ouălor se obține praf de ouă, melanj, supliment de calciu nutritiv etc.; d) în urma procesului tehnologic rezultă produse finite/ active biologice sau semifabricate destinate prelucrării ulterioare în cadrul altor activități interne; e) există posibilitatea măsurării rezultatului activității (produselor/activelor biologice/semifabricatelor); f) algoritmul de calculație a costului efectiv unitar trebuie să reunească „un număr cât mai redus de operațiuni cu scopul sporirii eficienței calculației” [11, p. 134];

2. Identificarea obiectelor de evidență a costurilor și a unităților de calculație a costului unitar în cadrul fiecărei faze cu delimitarea produselor în funcție de utilitatea și importanța economică a acestora: produse de bază, cuplate și secundare;

3. Cuantificarea algoritmului de repartizare a costurilor comune de producție aferente aceleiași faze;

4. Selectarea metodei de calculație a costului unitar ce corespunde fazei respective.

Metoda de contabilizare a costurilor și de calculație a costului unitar pe faze în avicultură poate fi realizată dacă în cadrul fazei respective este posibil de cumulat costurile și rezultatele aferente acestei faze.

Studiile efectuate la entitățile avicole S.R.L. „Lincos prim”, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Axedum”, S.R.L. Tura, S.R.L. „Puișorul de aur”, S.R.L. „Dant Agro”, S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Ecloz service”, S.R.L. „S&D Service” ne-au permis să elaborăm nomenclatorul obiectelor de evidență a costurilor și al obiectelor de calculație a costului unitar pe fazele de producție ale ciclului economic (anexa 52). Conturile analitice de evidență a costurilor pe faze sunt delimitate în cadrul CR la desemnarea cărora poate fi utilizată metoda de ierarhizare propusă de autoare în subiectul 1.2. și elucidată în mod schematic în anexa 8.

Evidența analitică a costurilor în cadrul fiecărei faze se structurează în funcție de necesitățile manageriale ale entităților avicole. Avantajele și dezavantajele aplicării metodei de contabilizare a costurilor și de calculație a costului unitar pe faze în avicultură sunt prezentate în anexa 53.

Procesele de incubație a ouălor și ecloziune a puilor în scopuri tehnologice derulează separat pe loturi. La încărcarea sitelor incubatorului fiecărui lot i se atribuie un cod constant care ulterior nu se repetă. El este format din numărul cronologic ordinar al lotului de ouă plasate la incubație și data punerii ouălor în sitele incubatorului. În practică însă evidența analitică a costurilor aferente acestor procese se ține, de regulă, fără delimitare pe loturi și, ca urmare, fără calculația costului unitar pe fiecare lot separat. Din acest motiv apar dificultăți legate de repartizarea costurilor comune pe aceste loturi aferente proceselor de incubație a ouălor și ecloziune a puilor în perioade intersectate și identificarea producției în curs de execuție pe fiecare lot. Cum denotă practica contabilă, numai costul ouălor poate să fie direct nerepartizabil, iar celelalte constituie costuri directe repartizabile. Astfel, actualmente repartizarea costurilor comune de producție între procesele finalizate și cele în curs de execuție pe loturi are loc: a) doar la sfârșitul anului de gestiune; b) fără delimitarea lor pe articole de costuri. Situația creată într-o anumită măsură distorsionează mărimea atât a costului unitar determinat pentru activele biologice adiționale și produsele obținute, cât și a costului producției în curs de execuție aferentă proceselor nefinalizate.

Actualmente în practica entităților avicole reversarea costurilor de producție aferente producției în curs de execuție este efectuată nu doar la suma totală, dar și pe fiecare articol de costuri și component al acestuia. Prin urmare, neargumentat crește manopera lucrărilor contabile aferente reversării. Investigațiile efectuate la entitățile avicole autohtone (S.R.L. Lincos prim, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Axedum”, S.R.L. Tura, S.R.L. „Puișorul de aur”, S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Ecloz service”, S.R.L. „S&D Service”) confirmă această situație.

Sintagma „se consideră producție în curs de execuție”, prevăzută de pct. 46 din SNC „PCA” [94, p. 155], nu implică necesitatea întocmirii la data raportării a formulelor contabile de reversare a costurilor „efectuate în perioada de gestiune curentă pentru obținerea activelor biologice și produselor agricole în perioada de gestiune ulterioară”. Mai mult ca atât, aceste costuri se consideră producție în curs de execuție indiferent de contul în care sunt contabilizate 811 și 812 sau – 215 în subconturi separate cu delimitare pe activități. În plus, prevederea de reversare a soldurilor în cauză se conține în caracteristica și modul de aplicare a conturilor contabile 215, 811 și 812 din PGCC [75, p. 262 și 279], cu toate acestea ea n-a fost calificată ca impediment la elaborarea IMCC, potrivit căroră (pct. 16) atitudinea față de modul de contabilizare a costurilor de producție este la discreția entităților, cu sau fără aplicarea conturilor 811 și 812 sau doar a contului 215, fiind condiționată de „mărimea, particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale ale acesteia” [52, p. 187]. Modul de

contabilizare a costurilor de producție selectat se prescrie de fiecare entitate în politicile sale contabile. Și, cu toate că prescrierile IMCC (pct. 4) nu reglementează modul de contabilizare a costurilor în agricultură [52, p. 186], entitățile avicole în practica lor contabilă se ghidează de prevederile acestora, ce se explică prin faptul că procesele agricole la aceste entități sunt industrializate, iar SNC „PCA” nu conține prevederi referitoare la contabilizarea aspectelor legate de industrializarea ramurii.

Eliminarea elementului negativ enunțat poate fi realizată, după cum se procedează în SUA [199, p. 34], Franța și Germania, prin aplicarea contului „Producția în curs de execuție” fără conturile CG, cu delimitarea în componența acestuia a conturilor de gradul II în funcție de tipul activităților desfășurate, de exemplu, „Producția în curs de execuție în activitățile de bază”, „Producția în curs de execuție în activitățile auxiliare” ș.a. Aplicarea acestui cont va reduce întocmirea formulelor contabile repetabile: la finele perioadei de gestiune curente – debit 215, credit 811 și 812, iar la începutul perioadei de gestiune ulterioare – debit 811 și 812, credit 215. În favoarea acestei modalități și-a expus opinia și prof. univ. Țurcanu V. [126, p. 34].

Problema în cauză constă în determinarea corectă a producției în curs de execuție în avicultură, întrucât în majoritatea cazurilor odată cu finalizarea perioadei de gestiune nu se încheie procesul tehnologic sau faza respectivă (de exemplu, incubarea ouălor, creșterea puiilor broiler etc.), la determinarea producției în curs de execuție aferentă proceselor de incubare entitățile nu iau în considerare greutatea ouălor în funcție de specia și rasa păsărilor.

Evidența analitică a costurilor de bază trebuie ținută separat pe loturi, cu delimitarea într-un cont analitic distinct al costurilor directe comune și repartizarea ulterioară a acestora proporțional zilelor-ou de incubare consemnate în registrul operativ de evidență a proceselor tehnologice (anexa 32).

Un exemplu privind determinarea producției în curs de execuție examinat în faza de incubare este elucidat în anexa 54. Din ea rezultă că suma totală a costurilor de producție aferente proceselor de incubare scindează în trei grupuri mari:

- 1) costuri aferente producției în curs de execuție existentă la începutul lunii aferente lotului din care vor ecloziona puișori în luna martie 2019 – lotul nr. 1/25.02.2019;
- 2) costuri de bază directe legate de incubarea unui sau altui lot;
- 3) costuri comune ambelor loturi: nr. 1/25.02.2019 – pentru care procesele de incubare s-au finalizat în martie 2019 odată cu ecloziunea puișorilor și nr. 2/15.03.2019 – pentru care procesele de incubare continuă și se vor finaliza în perioada următoare – aprilie 2019.

Întrucât la incubare în ambele loturi au fost plasate ouă de aceeași specie și rasă de păsări pentru care sunt prevăzuți parametri tehnologici similari (durată, temperatură, umiditate etc.), se propune de repartizat costurile comune ambelor loturi în baza numărului de zile-ou de incubare, aplicat în calitate de unitate convențională de calculație. Indicatorul dat se determină delimitat pe loturi

pentru numărul total de ouă incubate în luna curentă ca produsul dintre numărul de ouă puse la incubare și durata de incubare a tipului dat de ouă. Astfel, conform registrului operativ de evidență a proceselor de incubare, în martie 2019 au fost înregistrate în total 968 099 de zile-ou [454 019 zile-ou + 514 080 zile-ou], din care pentru lotul nr. 1 – 454 019 zile-ou [26 707 ouă × 17 zile], lotul nr. 2 – 514 080 zile-ou [30 240 ouă × 17 zile]. Dacă la entitate ar fi fost efectuate mirajele periodice conform cerințelor prestabilite față de procesul tehnologic, apăsarea necesității de determinat și numărul de zilele-ou aferente ouălor excluse în urma fiecărui miraj (I și II) prin produsul numărului de ouă excluse separat pe miraje și al numărului de zile de incubare al acestora preluat din registrul de evidență a proceselor de incubare. Prin urmare, la determinarea numărului de zile-ou aferente ouălor fertile din numărul total al zilelor-ou trebuia de scăzut numărul de zile-ou aferente ouălor infertile eliminate în procesul mirajelor.

Costurile comune au fost repartizate pe articole de costuri separat în raport cu numărul de zile-ou de incubare. Cu acest scop s-a determinat coeficientul de repartizare a costurilor comune prin raportul costurilor aferente fiecărui articol de costuri la numărul total de zile-ou înregistrate în perioada de gestiune (în cazul dat – martie 2019). De exemplu, coeficientul de repartizare a costurilor comune privind preparatele de profilaxie constituie 0,00122 lei la 1 zi-ou de incubare [1 184 lei ÷ 968 099 zile-ou de incubare]. Costurile pe loturi separat au fost delimitate prin produsul dintre coeficientul obținut și numărul de zile-ou aferente fiecărui lot: nr. 1/25.02.2019 – 555,27 lei [0,00122... lei × 454 019 zile-ou], nr. 2/15.03.2019 – 628,73 lei [0,00122... lei × 514 080 zile-ou]. În mod similar au fost repartizate toate costurile comune. Acest lucru a fost efectuat cu ajutorul programului de calcul tabelar Excel (anexa 55).

Determinarea costurilor aferente puișorilor eclozionați (lotul nr. 1/25.02.2019) și producției în curs de execuție (lotul nr. 2/15.03.19) se efectuează prin însumarea costurilor (pe articole separat și componentele acestora) aferente producției în curs de execuție existente la începutul perioadei de gestiune (dacă astfel de producție există) cu cele directe și comune obținute după repartizare. De exemplu, costurile privind retribuirea muncii pentru puișorii eclozionați în martie 2019 vor constitui 9 935,76 lei [4 308 + 5 627,76]. Costurile privind celelalte articole au fost determinate în mod similar (anexa 56). Însumând costurile privind producția în curs de execuție, costurile directe și cele comune, s-a determinat mărimea costurilor de producție la finele perioadei de gestiune care pentru puișorii eclozionați a constituit 78 013,80 lei [53 722,31 lei + 4 932 lei + 19 359,49 lei]. Prin însumarea costurilor directe și celor comune s-a determinat mărimea totală a costurilor aferente lotului de ouă nr. 2 pentru care procesele de incubare n-au fost finalizate în sumă de 70 002,11 lei [48 081,60 lei + 21 920,51 lei] (anexa 56).

Pierderile de producție legate de incubarea ouălor și ecloziunea puilor sunt constituite din valoarea puilor neviabili, cocoșeilor nimiciți și costurile legate de procesele de incubare eșuate. În cazul puilor neviabili și celor nimiciți pierderile se determină prin produsul efectivului de capete moarte și

nimicite și costul efectiv al 1 cap. Modul de determinare și contabilizare a pierderilor inerente activității entităților avicole este expus în subcapitolul 3.2 din prezenta teză. Aici ne referim doar la pierderile din procesele tehnologice de incubație eșuate în urma cărora nu s-au obținut pui, modul de determinare al cărora este influențat de aspectele procesului tehnologic prestabilit la fiecare entitate.

Ca urmare a monitorizărilor periodice conform cerințelor din loturile de ouă incubate se exclud treptat cele necondiționate (infertile, cu inel de sânge, cu embrion mort etc.), iar la final – cele cu embrion mort și slab dezvoltat. Însă, contrar cerințelor tehnologice, majoritatea entităților autohtone execută doar mirajul ocazionat de examinarea rezultatelor ecloziunii și exclud ouăle neclozionate și puietul neviabil. E știut faptul că ouăle excluse din sitele de incubație în procesul mirajelor periodice nu se suplinesc cu exemplare noi, iar procesele de incubație nu se modifică în funcție de cantitatea ouălor rămase la incubație. Prin urmare, costurile legate de procesele de incubație sunt aceleași indiferent de faptul dacă au fost eliminate ouăle necondiționate sau nu. Ipotetic rezultă că se incubează locul în sită – cu ou sau fără acesta! Astfel, pierderile cauzate de costurile aferente proceselor de incubație eșuate sunt direct proporționale cu diferența dintre 100 % și gradul de viabilitate a puilor obținuți din ecloziune (în exemplul prezentat 17 % [100 – 83]). Astfel, pierderile de producție calculate pentru incubația 1 ou necondiționat sunt egale cu costurile de incubație a unui ou fertil.

Pierderile provenite din procesele eșuate prin înlăturarea ouălor necondiționate după fiecare miraj se constituie din costul ouălor excluse și costurile de incubație a acestora de la începutul incubației până la excluderea lor din sitele incubatorului determinate prin produsul numărului de ouă excluse, costului unei zile-ou de incubație și al numărului de zile-ou incubate sau 13 253,03 lei [0,1391 lei × 95 277 zile-ou] (anexa 57). Pierderile cauzate de procesele eșuate vor constitui 9 169,67 lei, fiind determinate prin diminuarea produselor secundare înregistrate estimate la valoare realizabilă netă a (4 083,30 lei) din mărimea costurilor aferente incubației ouălor în cauză (13 253,03 lei). Ulterior urmează calculația costului unui pușor eclozionat. Pentru aceasta, din suma totală a costurilor aferentă puilor obținuți se exclude valoarea produselor secundare (costul ouălor infertile, costurile legate de incubația acestora și valoarea cojii colectate după ecloziune). Odată ce din sitele de incubație pe parcursul incubației n-au fost excluse ouăle infertile, cu embrion înghețat, acestea vor fi evaluate la cost unitar efectiv al 1 pui eclozionat, iar costurile de producție vor fi diminuate doar cu valoarea cojii determinată în mărime normativă care a fost stabilită în politicile contabile. Acest quantum conform condițiilor inițiale prezentate în anexa 54 este de 1,5 % din suma costurilor de producție. Algoritmul calculelor efectuate este prezentat în anexa 57.

Înregistrările contabile inerente ambelor variante: cu utilizarea doar a contului 215 (varianta 1) și a conturilor 215 și 811 (varianta 2), întocmite în baza datelor inițiale conținute în anexa 54 și calculelor sistematizate în anexele 55-57 sunt prezentate în anexa 58. Informația anexei date atestă faptul

că algoritmul de determinare și contabilizare a costurilor aferente producției în curs de execuție rezidă în calcule destul de complexe și formule contabile repetate, ceea ce, în opinia noastră, semnificativ majorează manopera lucrătorilor contabili. Sinteza modului de contabilizare a faptelor economice aferente procesului tehnologic de incubație a ouălor și de ecloziune a puilor – cu utilizarea doar a contului 215 – în anexa 59, iar cu utilizarea conturilor 811 și 215 este prezentată în anexa 60. Dacă entitatea avicolă selectează varianta de contabilizare a costurilor fără contul 811, manopera lucrărilor contabile se micșorează semnificativ, întrucât nu este necesară întocmirea formulelor contabile de reversare a soldurilor aferente producției în curs de execuție la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune. Varianta propusă permite obținerea aceleiași informații analitice și sintetice ca și în cazul aplicării ambelor conturi (215 și 811), dar cu un volum mai redus de lucrări contabile.

O concretizare necesită opinia prof. univ. Nederița A. aferentă formulei contabile prin care sunt reflectate costurile aferente intrării activelor biologice circulante: debit 212, credit 124, 133, 211, 213 – 217, 226, 234, 244, 261, 511, 512, 521, 522, 531– 534, 541, 544, 811, 812, 821 etc. [66]. Aceste înregistrări contabile sunt aplicabile în cazul procurării activelor biologice circulante, când ele sunt hrănite, tratate și îngrijite pe parcursul transportării. Însă, în legătură cu formulele contabile menționate, mulți contabili, ghidați de unele întreprinderi de programare a softurilor contabile, le-au tratat ca o modalitate de a omite conturile de evidență a costurilor de producție. Prin urmare, au fost ajustate softurile programelor contabile, considerându-se că astfel se va simplifica fluxul de fapte economice și se va reduce manopera lucrărilor contabile. În consecință, costul nutrețurilor consumate și mijloacelor de protecție a păsărilor sunt reflectate cu formula contabilă: debit 212, credit 211, fără a utiliza pentru evidența costurilor contul 215 sau 811. Astfel, se substituie din punct de vedere filozofic primarul (cauza) cu secundarul (efectul). Această înregistrare contabilă nu este prevăzută în evaluarea efectivului de păsări la recunoașterea inițială, pct. 30 din SNC „PCA” și nu recunoaște procesul de producție în cauză. În urma unor astfel de tratamente contabile devine imposibilă calculația costului efectiv unitar al rezultatului transformărilor biologice aferente procesului de creștere a activelor biologice – a adaosului greutatei vii. Conform anexei 4 din SNC „PCA” furajele, precum și alte resurse consumate în procesul de creștere a păsărilor reprezintă costuri legate de procesul transformărilor biologice maniabile ale activelor în cauză.

Actualmente entitățile avicole contabilizează costurile de producție aferente activităților de bază în contul 811 „Activități de bază”. PGCC nu delimitează în cadrul acestuia anumite subconturi. Detalierea subconturilor și conturilor analitice în cadrul contului dat este la latitudinea entităților și se realizează în funcție de complexitatea activităților desfășurate, necesitățile lor informaționale și solicitările manageriale. De exemplu, dacă entitatea avicolă S.R.L. „Rom-Cris”, pe lângă creșterea păsărilor – activitate de bază, practică activități secundare [cum sunt: sacrificarea păsărilor, creșterea

porcinelor, tranșarea carcaselor în părți anatomice și producerea articolelor din carne (cârnăciori, cârnuri marinate etc.), creșterea culturilor agricole (de exemplu, cerealiere, leguminoase pentru boabe ș.a.), prelucrarea deșeurilor, fabricarea biogazului și a biofertilizanților], nomenclatorul subconturilor și conturilor analitice trebuie să asigure sistematizarea costurilor în aspectul acestor activități cu delimitare pe CR și locuri de apariție a costurilor. Această entitate (la fel ca și multe altele), adaptându-se la algoritmul programului 1 C: Contabilizare a dezvoltat în cadrul contului 811 subconturile: 8111 Costuri cu personalul, 8112 Costuri materiale directe, 8113 Costuri privind lucrările și serviciile, 8114 Costuri indirecte de producție. În cadrul subconturilor date evidența costurilor este segmentată pe activități: Agricultură, Abatorizare și procesare; Fabricarea biogazului etc. O asemenea sistematizare și grupare a informației contabile complică vădit obținerea informației cu privire la procesul de producție, din care motiv multe lucrări sunt efectuate în mod manual.

Identificarea criteriilor de informatizare expuse poate fi realizată în baza sistemului de ierarhizare a unităților structurale ale acestora prezentat în anexa 12. În așa ordine de idei segmentarea subconturilor și conturilor analitice se înlesnește semnificativ și se reduce doar la desemnarea tipurilor și speciilor după formula: Datele contul sintetic = $\sum$ datelor subconturilor = $\sum$ datelor conturilor analitice.

La elaborarea nomenclatorului conturilor analitice pentru evidența păsărilor propuse entităților avicole specializate în reproducția, înmulțirea și utilizarea găinilor de rase ușoare, grele și mixte (ouă și carne) și costurilor aferente creșterii acestora (anexele 50 și 51) s-a luat în considerare impactul factorilor de natură biologică, tehnologică și organizațională care diferă atât în funcție de specie (găini, găște, rațe, curci, prepelițe etc.), destinația creșterii (reproducție, producția ouălor, producția cârnii, producție mixtă, producția ficatului gras etc.), tipul efectivelor (de reproducție, de înmulțire, de utilizare, de pontă, de remontă/inlocuire, tineret etc.), condițiile de întreținere (intensiv, semiintensiv, extensiv, ecologic), locul întreținerii (hală, secție etc.), lotul (nr. 1, nr. 2, nr. 3 etc.), cât și de alte criterii relevante de identificare a costurilor. Astfel, componența conturilor pentru evidența analitică a costurilor de producție este corelată cu obiectele de evidență a activelor biologice în cauză delimitate în funcție de tehnologiile aplicate, condițiile de întreținere existente, iar în cazul efectivelor de tineret – cu detalieri în grupe autonome după categorii de vârstă în baza manifestării particularului în general, asigurând manifestarea informației contului analitic în volumul informației subcontului respectiv.

În prezent contabilii entităților avicole, la fel ca și pe timpuri, cumulează datele aferente costurilor în registre de formă arbitrară ținute în mod manual, al căror conținut diferă esențial de la o entitate la alta. Această situație se explică prin faptul că programele contabile utilizate pentru ținerea contabilității costurilor nu prevăd cumularea informației primare conform necesităților solicitate de manageri în condițiile CG. Softurile aplicate actualmente în practica contabilă este rațional să fie ajustate la solicitările manageriale parvenite în avicultură.

Registrele analitice și sintetice de evidență a costurilor utilizate actualmente de majoritatea entităților avicole nu satisfac pe deplin cerințele solicitate de manageri. Ele nu permit consolidarea concomitentă într-un singur purtător de informație cu delimitare pe CR a imaginii clare și complete necesare pentru control, comparare și analiză, nu conțin costurile bugetate și suma abaterilor aferente. Astfel, pentru a înlătura aceste neajunsuri, contabilii efectuează calcule și grupări de date suplimentare în mod manual și/sau prin intermediul tabelelor Excel proiectate în mod arbitrar.

Pentru evidența costurilor pe fiecare cont analitic și pe articole de costuri, autoarea a elaborat și a propus spre utilizare Registrul de evidență a costurilor de producție cu corespondența conturilor respective (anexa 61). Modul de completare a registrului în cauză este exemplificat în baza datelor preluate de la ÎM „Șarur Con” S.R.L. – entitate specializată în creșterea puilor broiler. În registru sunt sistematizate costurile legate de creșterea și îngrășarea puilor din lotul nr. 34. Registrul în cauză include un compartiment pentru sistematizarea informației privind rezultatele generate de transformarea activelor biologice. Suplimentar, în cadrul fiecărui obiect de evidență a costurilor, registrul conține un set de indicatori destinați analizei operative a costurilor și rezultatelor obținute (anexa 61). Registrul propus corespunde condițiilor CG. În el se acumulează pe fiecare articol și component al acestuia costurile efective în fiecare lună și cumulativ de la începutul perioadei de gestiune. Informația cumulată în acest registru servește drept bază pentru întocmirea RIG pe fiecare CR.

Unii cercetători din FR (Maximocikina O. [175, p. 218-220], Zlobina O. [151, p. 119-120, 152-153], Deici V. [148, p. 149-155], Gapon M. [147, p. 108-111] ș. a.) consideră rațional ca în scopurile CG să fie aplicat un registru analitic complex care ar permite cumulara informației privind costurile de producție cu divizarea lor în variabile și constante, activele biologice și produsele obținute, veniturile din vânzări și rezultatul financiar. După conținutul lui registrul complex tinde să fie numit raport intern și nu registru de evidență analitică a costurilor. Considerăm această opinie nefondată, întrucât este imposibil de elaborat un registru cu destinație universală pentru evidența costurilor, activelor biologice și produselor obținute, costului vânzărilor și veniturilor aferente, rezultatului financiar pe fiecare CR. Nu poate fi reflectat într-un registru imposibilul.

Actualmente cadrul managerial al entităților avicole autohtone nu dispune de un sistem bine structurat de raportare internă privind costurile înregistrate, activele biologice și produsele obținute, dar și aferente rezultatelor financiare obținute. Pentru a acumula informații de diferită natură și destinație de utilizare, autoarea a elaborat și a propus pentru aplicare specimenul Raportului intern de gestiune (RIG) a CR. Modul de completare al acestuia este exemplificat în anexa 25 în baza datelor S.R.L. „Avicola-Teovera”. Arhitectura raportului prezentat permite totalizarea automatizată a datelor cu diferit grad de detaliere. Algoritmul de calculare a indicatorilor prevăzuți de RIG propus este încadrabil în parametrii softurilor contabile de prelucrare a informației aplicate de entitățile

avicole. În aceste cazuri RIG se autocompletează din masivul informațional al softului aplicat cu sistematizarea datelor la nivel de:

- 1) CR în baza datelor generate de Registrele de evidență a costurilor de producție;
- 2) entitate – din RIG la nivel de CR, precum și din alte registre analitice (de exemplu, Registrul de evidență a veniturilor din vânzări, Registrul de evidență a costului vânzărilor etc.) cu delimitarea informației: a) în funcție de criteriile solicitate de manageri [de exemplu, în funcție de momentul, modul și suportul stabilirii (planificate și efective)]; b) după caracterul relației cu volumul de producție (constante/fixe și variabile); c) în funcție de momentul suportării (până la obținerea activelor biologice adiționale și a produselor, în momentul obținerii și după obținerea acestora) etc.].

Rapoartele prezentate furnizează informații cu divers grad de detaliere (cu referință la costurile de producție, produsele și activele biologice adiționale obținute, pierderile de producție), ceea ce permite estimarea aportului fiecărui CR în rezultatul financiar al entității în ansamblu și adoptarea deciziilor manageriale corespunzătoare fiecărui nivel structural.

3.3 Abordări privind perfecționarea calculației costului rezultatelor generate de transformările activelor biologice

Problematica calculației costului unitar în avicultură este influențată de specificul proceselor tehnologice ale activității desfășurate de entitățile avicole bazate pe utilizarea păsărilor în calitate de mijloace de producție.

Costurile acumulate în cadrul fiecărui obiect de evidență a costurilor se pot referi nu doar la unul, dar și la mai multe obiecte de calculație [109, p. 79-83; 111, p. 72-75; 114, p. 180-185; 118, p. 131-132; 225, p. 83-87]. În acest context, algoritmul de calculație a costului unitar de producție se percepe ca ansamblul anumitor procedee matematice ordonate în conformitate cu prevederile metodologice în vigoare într-o succesiune rațională racordată la particularitățile tehnologice de producție care diferă esențial în funcție de doi factori: 1) corelația dintre metoda de acumulare a costurilor pe obiecte de evidență; 2) desemnarea obiectului de calculație a costului unitar aferent.

Potrivit anexei 8 din SNC „PCA”, determinarea mărimii costurilor ocazionate de producția în curs de execuție are loc înaintea calculației costului, întrucât valoarea acesteia se exclude din mărimea totală a costurilor aferente proceselor tehnologice finalizate. Respectarea regulii date este corelată cu specificul activității nu doar a fiecărei entități producătoare, dar este condiționată și de aspectele inerente proceselor tehnologice în parte. Aceasta se referă la entitățile avicole, a căror activitate economică prevede utilizarea produselor/activelor biologice adiționale obținute dintr-un tip de activitate în calitate (de exemplu, puii pentru carne) de factor de producție (inclusiv materie primă) de către altă activitate succesivă (abator). Consecutivitatea închiderii conturilor de evidență analitică a

costurilor și calculație a costului unitar nu diferă în funcție de specia și rasa păsărilor întreținute, din care motiv nu contează de la care specie (rasă) vor fi începute lucrările de închidere. Această succesiune la entitățile avicole este relatată în anexa 62.

Actualmente entitățile avicole calculează costul efectiv al produselor (de bază și secundare) obținute de la păsările ouătoare fără a determina adaosul greutatei vii și amortizarea acestora în baza metodei globale. La calculația costului unitar al rezultatelor obținute din transformarea activelor biologice (în mare majoritate) se comit următoarele abateri:

1) majoritatea entităților avicole nu ia în calcul produsele secundare (cum ar fi: gunoiul de pasăre, resturile din incubație, deșeurile obținute în urma sacrificării etc.);

2) unele entități producătoare de ouă înregistrează adaosul greutatei vii aferente efectivelor ouătoare doar în expresie cantitativă fără a determina costul acestuia și a atribui o parte a costurilor de întreținere la adaosul greutatei vii. Astfel, nu se ia în considerare că în unul și același proces se obțin simultan ouă și adaos al greutatei vii, ceea ce este caracteristic produselor cuplate. Această practică este științific neargumentată;

3) multe entități avicole specializate în producția ouălor pentru înmulțire și consum transferă șeptelul de remontă/înlocuire (de exemplu, în cazul găinilor – puicuțele) în efectivul ouător la o vârstă prematură celei în care acestea încep pontă. Astfel se procedează în scopul obținerii costului de intrare al păsărilor ouătoare la un nivel aproximativ egal prețului de vânzare posibil la rebutarea acestora după finalizarea ciclului de producție în scopul evitării pierderilor aferente;

4) ouăle colectate de la efectivele de remontă/înlocuire spre sfârșitul fazei de maturizare sunt calificate ca produse secundare, cu toate că ele corespund tuturor calităților gustative inerente ouălor de consum, având doar o dimensiune mai mică. În consecință, aceste ouă sunt evaluate în mod convențional (la prețul posibil de vânzare, prețul realizabil net, conform unor normative prestabilite);

5) nu se calculează costul adaosului greutatei vii și al greutatei vii pentru efectivele de remontă/înlocuire, aceste lucrări considerându-se inutile. Prin urmare, în costul de intrare al păsărilor tinere transferate în categoria celor ouătoare nu se includ costurile de maturizare a acestora. Mărimea acestor costuri diferă și depinde de durata întreținerii păsărilor la această etapă care variază în funcție de specie, destinația de producție (reproducție, înmulțire, ouă pentru incubație, ouă pentru consum, carne, mixtă etc.), rasă, cross și linia/hibridul întreținut.

Practica statornicită este discutabilă, iar problemele caracteristice ei (descrise mai sus) necesită revizuire în fiecare caz aparte. Actualmente în practica entităților avicole nu se aplică nicio metodă de calculație a costului care ar lua în considerare transformarea ouălor și a adaosului greutatei vii într-un indicator comensurabil, ceea ce ar permite delimitarea științific argumentată și corectă a costurilor comune între două obiecte de calculație obținute simultan.

Astfel, la etapa maturizării păsărilor realizarea destinației procesului tehnologic se materializează în măsură egală în: a) adaosul greutatei vii – format în perioada definitivării constituției și masei corporale a efectivului dat; b) ouă – obținute pe parcursul stabilizării productivității puicuşelor maturizate. Prin urmare, atât adaosul greutatei vii obținut, cât și ouăle depuse pe parcursul perioadei de maturizare sunt importante, din care motiv se propune să fie numite cuplate (conjugate), deoarece corespund următoarei definiții: „produse agricole conjugate (cuplate) – două sau mai multe tipuri de produse obținute de la un activ biologic sau de la un grup de active biologice ca rezultat al uneia și aceleiași transformări [...]” [94, p. 155]. Aceasta însă nu înseamnă că adaosul greutatei vii, se consideră produs separat la fel ca și ouăle sau alte produse agricole. Din cele expuse rezultă necesitatea de a determina costul fiecărui obiect de calculație separat. La etapa exploatării efectivelor de păsări cu scopul producerii ouălor pentru incubație și consum uman costurile de întreținere conform transformărilor biologice este necesar să fie atribuite ouălor, adaosului greutatei vii și gunoiului de pasăre. Astfel va fi realizată destinația finală a efectivelor întreținute pentru reproducție, utilizare și pontă.

În scopul înlăturării neajunsurilor menționate mai sus se propune de a apela la calculația costului efectiv în baza metodei pe faze care ar lua în considerare indicatorii convenționali. Indiferent de metoda de calculație a costului unitar al produselor și activelor biologice adiționale apare necesitatea identificării costurilor aferente produselor secundare și a mărimii pierderilor de producție în avicultură, modul de determinare a cărora nu se prevede în niciun act normativ autohton. În continuare vom examina modul de calculație a costului ouălor, adaosului greutatei vii, greutatei vii și a gunoiului de păsări în faza de întreținere a efectivelor ouătoare.

La entitățile avicole, care desfășoară activități și din sectorul fitotehnic, cum ar fi: cultivarea cerealielor, culturilor tehnice, leguminoaselor pentru boabe etc. (de exemplu, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Dant Agro”, S.R.L. „Axedum” ș. a.) și/sau întrețin alte tipuri de păsări (prepelețe, rațe, găște) și animale (cum ar fi creșterea bovinelor pentru carne, bovinelor pentru lapte, suinelor, caprinelor etc.), și/sau sacrifică păsări, procesează furaje, produc biogaz, biofertilizanți etc., succesiunea lucrărilor aferente calculației este determinată și de aceste activități.

Politicile contabile elaborate de entitățile avicole investigate nu conțin nomenclatorul lucrărilor în cauză. Din acest motiv componența și consecutivitatea executării lucrărilor date cu caracter recomandabil sunt prezentate în anexa 63.

Potrivit calculelor savantului Lysenko V., de la un cap de găină ouătoare întreținută poate fi obținut în medie timp de 24 de ore între 175-300 g de gunoi. Cantitatea acestuia diferă în funcție de destinația efectivului de găini: efectivul de pontă – 175 g, parental pentru ouă – 189 g, iar de la cel parental pentru carne – circa 276-300 g, ceea ce constituie circa 64-110 kg de gunoi pe an, de la găște – 594 g sau

217 kg pe an [173, p. 9-11]. Algoritmul de calcul al gunoiului în condițiile umidității sporite elaborat de către autoare este prezentat în tabelul 3.7.

Tabelul 3.7. Algoritmul de calcul al cantității gunoiului de pasăre în funcție de gradul de umiditate

Etapa de calcul	Relația matematică
1. Deducerea relației de calcul al cantității gunoiului de pasăre cu umiditate efectivă	$M_e = M_n + M_{su} \quad (1)$
	unde M_e – masa gunoiului de păsări cu umiditate efectivă, t;
	M_n – masa gunoiului de păsări cu umiditate normală pasibil de obținut pe parcursul anului, t;
	M_{su} – sporul masei gunoiului de păsări cu umiditate ridicată, t
2. Sporul masei gunoiului de păsări cu umiditate ridicată se determină după relația (M_{su}), t	$M_{su} = M_n \times (U_2 - U_1) \div (100 - U_2) \quad (2)$
	unde U_1 – umiditatea normală (naturală), %;
	U_2 – umiditatea efectivă a gunoiului de păsări, colectat din hale, conform calculelor de laborator %
3. Deducerea relației complexe de calcul al cantității sporite a gunoiului în funcție de gradul de umiditate	$M_e = M_n + [M_n \times (U_2 - U_1) \div (100 - U_2)] \quad (3)$

Sursa: elaborat de autoare în baza sursei [109, p. 79-83].

În condițiile sistemelor semiintensive, ecologice sau extensive cu utilizarea așternutului, acest indicator sporește considerabil odată cu cantitatea de așternut consumat. Cantitatea (masa) gunoiului colectat este influențată și de sistemul de întreținere practicat: extensiv, semiintensiv, intensiv și ecologic. În FR rezultatele cercetărilor savanților din domeniu s-au materializat într-un set de Recomandări metodice, aprobate pentru aplicare de Ministerul Agriculturii al țării date [177]. Astfel de norme există și în Republica Belarus și în România. Cu scopul aplicării în cadrul prezentelor investigații autoarea a sistematizat și a regrupat normele de obținere a gunoiului de păsări, gradul de umiditate al acestuia și cantitatea normată a așternutului necesar pentru întreținerea păsărilor în funcție de specie, destinația întreținerii și vârstă (anexa 64). Algoritmul de calcul al cantității gunoiului de pasăre în funcție de gradul de umiditate realizat în baza datelor S.R.L. „Rom Cris” din anul 2019 este prezentat în anexa 65. Normativul costurilor aferente colectării și stocării gunoiului de pasăre calculat în această anexă a constituit 10 % în raport cu costurile de întreținere a efectivelor de găini ouătoare. Costurile de producție cumulate diminuate cu costul total al gunoiului de pasăre servesc drept bază pentru calculația costului unitar al activelor biologice adiționale, adaosului greutatei vii, greutatei vii și a produselor avicole obținute. Actualmente această sumă a costurilor de producție este atribuită cantității totale de ouă fără a ține cont de categoriile de greutate a acestora (deoarece sortarea lor se produce ulterior la depozitul de ouă) și de adaosul greutatei vii, cu toate că pe parcursul perioadei de exploatare are loc creșterea masei corporale, fapt confirmat în subcapitolele 2.2 și 3.2 din prezenta teză.

La repartizarea costurilor de producție între produsele obținute și adaosul greutatei vii s-a recurs la rezultatele cercetărilor savanților zootehnicieni [85, p. 192-200; 129, p. 232-235] care atestă că atât în plan teoretic, cât și aplicativ pentru unificarea obiectelor de calculație eterogene într-o unitate

convențională comună pot fi aplicați mai mulți indicatori. În acest scop în algoritmul de calculație a costului unitar autoarea a aplicat următorii indicatori (anexa 66):

a) durata de producție a 1 kg de masă-ou și a 1 kg de adaos al greutateii vii (zile);
b) consumul de unități nutritive (u.n.) pentru 1 kg de masă-ou și a 1 kg de adaos al greutateii vii (kg);
c) necesarul de energie metabolizabilă (Kcal) pentru obținerea 1 kg de adaos al greutateii vii după declanșarea ouatului până la stabilizarea greutății corporale de adult (în continuare – Necesarul de energie metabolizabilă, Kcal) [85, p. 192-196; 129, p. 233-235]. Indicele de echivalență al 1 kg de greutate vie și al 1 kg de masă-ou în baza necesarului de energie metabolizabilă este de 1,25 Kcal [4,85 Kcal ÷ 3,89 Kcal] și este determinat prin raportul necesarului de energie metabolizabilă (Kcal) pentru 1 g de adaos al greutateii vii de la declanșarea ouatului până la atingerea greutății vii a păsărilor adulte (4,85 Kcal), către necesarul de energie metabolizabilă pentru 1 g de masă-ou (3,89 Kcal);

d) cantitatea efectivă a adaosului greutății vii și cea de masă-ou obținute de la șeptelul dat. În cazul variantei date pentru repartizarea costurilor comune cantitatea de masă-ou a fost calculată conform greutății standarde a unui ou, stabilită în baza greutății medii a unui ou înregistrată în anii precedenți – 63 g.

Datele inițiale pentru efectuarea calculelor, algoritmul detaliat privind determinarea indicilor de echivalență și a impactului utilizării diferitor indicatori de unificare a unității de calcul a ouălor, adaosului greutății vii, greutății vii și a unui cap, precum și rezultatele obținute sunt relatate în anexa 67. Compararea rezultatelor calculelor efectuate conform indicatorilor aplicați (anexa 68) demonstrează elocvent influența notorie a indicatorului de unificare asupra mărimii costului unitar al ouălor și al adaosului greutății vii. Astfel, cea mai semnificativă modificare a costului unitar al ouălor se atestă în cazul primului și al doilea criteriu de unificare (durata de producție și consumul de unități nutritive). Ea se exprimă prin micșorarea costului unitar al ouălor cu 0,15 lei [0,50 lei – 0,65 lei] sau cu 23,08 % $[(0,15 \text{ lei} \div 0,65 \text{ lei}) \times 100]$ în cazul primului și al doilea indicator. Influența celorlalte două criterii (cea de-a treia și a patra variantă) rezultă în micșorarea costului unitar al 1 ou respectiv cu 7,7 % $[(0,05 \text{ lei} \div 0,65 \text{ lei}) \times 100]$ și 6,15 % $[(0,04 \text{ lei} \div 0,65 \text{ lei}) \times 100]$, ceea ce în etalon valoric constituie 0,05 lei și 0,04 lei corespunzător. Cert este faptul că, pentru a asigura o imagine fidelă a informației contabile conforme situației reale de modificare a acestui tip de active biologice la delimitarea costurilor, după părerea noastră, cel mai relevant criteriu este necesarul de energie metabolizabilă, kcal – cel de-al treilea indicator. La calcularea acestui indicator de către specialiștii din domeniul aviculturii s-au luat în vedere trei variabile: 1) caloricitatea (proprietate a corpurilor de a genera și păstra căldura) a 100 g de masă-ou $\approx 172 \text{ kcal}$; 2) caloricitatea unui ou de 60 g $\approx 91 \text{ kcal}$ (1,5 kcal/g/ou); 3) conversia energiei în producția de ouă de 45 %. Aceste avantaje sunt argumentate prin faptul că:

1) exprimă cantitatea necesară de energie metabolizabilă (kcal) pentru obținerea 1 kg de spor al greutatei vii nu pentru tot ciclul biologic (creștere + maturizare + producție), ci doar pentru perioada utilizării păsărilor în calitate de active biologice productive după declanșarea ouatului până la stabilizarea greutății corporale de adult. În cazul găinilor (cu mici abateri în funcție de rasă și cross) această perioadă începe după 16-22 de săptămâni și se finalizează la 50 -54 de săptămâni, având o durată de 32-34 de săptămâni;

2) justifică delimitarea costurilor de producție echitabil necesarului de energie pentru obținerea concomitentă a ouălor și a adaosului greutății vii în intervalul tehnologic vizat.

Anume această metodă de calculație a costului ouălor și al adaosului greutății vii bazată pe energia metabolizabilă este rațional să fie aplicată în practica activității entităților avicole.

Actualmente niciun act normativ contabil nu stipulează algoritmul și procedeele (lucrările) de calculație a costului unitar al activelor biologice adiționale și produselor obținute din întreținerea efectivelor de păsări, din care motiv acestea se stabilesc de fiecare entitate în mod aparte, iar rezultatul calculelor diferă în funcție de metoda de calcul aplicată.

Algoritmul de determinare a costului unitar al obiectelor de calculație aferente efectivelor mature de păsări productive pentru carne și ouă este influențat de: a) componența și tipul obiectelor de calculație în funcție de utilitatea economică a acestora; b) consecutivitatea proceselor tehnologice aferentă obiectelor de calculație pentru care se determină costul unitar; c) succesiunea lucrărilor de calculație aferente fiecărui obiect. Factorii enumerați au fost luați în considerare la elaborarea algoritmului de calculație a costului unitar al obiectelor de calculație aferente efectivelor mature productive.

Să examinăm un exemplu concret aferent calculației costului ouălor și al adaosului greutății vii în baza datelor inițiale preluate din activitatea entității S.R.L. „S&D Service” pentru anul 2019 și sistematizate în condițiile înregistrării și neînregistrării adaosului greutății vii, cu și fără calcularea amortizării păsărilor ouătoare (anexa 69). Entitatea în cauză este specializată în întreținerea găinilor ouătoare pentru înmulțire și obținerea ouălor pentru incubație (hibrid final). Ne propunem următoarele variante de calculație a costului unitar:

1) fără înregistrarea adaosului greutății vii și fără calcularea amortizării a efectivului adult – conform prevederilor SNC „PCA”;

2) prin ajustarea greutății vii a păsărilor înregistrată la recunoașterea inițială a adaosului greutății vii doar în expresie cantitativă – aplicată în practica entităților avicole. Potrivit variantei date se calculează costul efectiv al ouălor, al gunoiului colectat și al greutății vii fără calcularea amortizării păsărilor ouătoare;

3) cu înregistrarea adaosului greutății vii în expresie cantitativă și valorică, precum și calcularea amortizării păsărilor ouătoare – propusă de autoare. Varianta în cauză prevede calculația costului

efectiv al ouălor, al adaosului greutatei vii cu înregistrarea acestuia în expresie cantitativă și valorică, a gunoiului colectat în condițiile amortizării păsărilor ouătoare;

4) cu înregistrarea adaosului greutatei vii în expresie cantitativă și valorică, dar fără calcularea amortizării – metodă alternativă propusă de autoare. În această variantă se calculează costul efectiv al ouălor, al adaosului greutatei vii, al gunoiului colectat și al greutatei vii fără calcularea amortizării păsărilor ouătoare.

Obiectele de calculație în funcție de varianta de calcul aplicată sunt prezentate în tabelul 3.8.

Tabelul 3.8. Obiectele de calculație în funcție de varianta de calcul aplicată

Nr. rd.	Obiectul de calculație	Unitatea de calculație	Varianta:			
			1	2	3	4
1	Ouă pentru incubație	1 ou	+	+	+	+
2	Adaosul greutatei vii	1 kg	–	–	+	+
3	Gunoi de pasăre	1 tonă	+	+	+	+
4	Greutatea vie a păsărilor adulte	1 kg	–	–	+	+
5	Șeptelul păsărilor adulte	1 cap	–	–	+	+

Sursa: elaborat de autoare.

Cantitatea gunoiului de pasăre și costul aferent sunt calculați cu luarea în considerare a gradului de umiditate efectivă al acestuia.

Pentru a facilita calculele aferente, algoritmul elaborat conform variantelor enumerate mai sus, procedeele de calculație au fost transpuse în programul de calcul tabelar Microsoft Excel, iar rezultatele sunt elucidate în Fișa de calculație a costului ouălor și adaosului greutatei vii obținute din întreținerea găinilor ouătoare elaborată de către autoare, anexa 70. Compararea costului unitar al obiectelor de calculație în condițiile aplicării variantelor de calcul elucidate în anexa 70 este efectuată în tabelul 3.9.

Tabelul 3.9. Compararea rezultatelor obținute cu privire la calculația costului efectiv unitar de producție

Nr. rd.	Obiectul de calculație	Unitatea de calculație	Costul unității de calculație conform variantei, (lei)			
			1	2	3	4
1.	Ouă pentru incubație	1 ou	0,67	0,67	0,85	0,61
2.	Adaosul greutatei vii	1 kg	–	–	15,39	12,12
3.	Gunoi de pasăre	1 tonă	161,69	161,69	203,75	161,69
4.	Greutatea vie a păsărilor adulte	1 kg	36,45	22,14	11,58	26,89
5.	Valoarea contabilă	1 cap	54,68	54,68	28,60	66,43

Sursa: elaborat de autoare.

Semnificația indicatorilor rezultativi elucidați în tabelul de mai sus diferă esențial. În cazul primelor două variante nu se determină costul 1 kg al adaosului greutatei vii. Însă costul 1 kg de greutate vie în a doua variantă semnificativ se micșorează cu 14,31 lei [22,14 – 36,45] sau cu 39,26 % în raport cu cel constatat în prima variantă. Această micșorare este determinată de faptul înregistrării adaosului greutatei vii doar în expresie cantitativă.

Prin urmare, entitatea avicolă ajustează (înregistrează) greutatea vie a efectivelor adulte indicată în datele contabilității. Această abordare este argumentată economic prin faptul că în aspect

managerial entitatea are posibilitatea de a compara prețul de vânzare cu costul efectiv al 1 kg de greutate vie în scopul luării deciziei de a vinde păsările rebutate sau de a le sacrifica fără a înregistra pierderi sau a diminua mărimea acestora. Valoarea contabilă a unui cap de găină ouătoare în cazul primelor două variante depășește cu 26,08 lei [54,68 lei – 28,60 lei] indicatorul similar obținut în cea de-a treia variantă [28,60 lei] – propusă de autoare. În cadrul celei de-a treia variante, trecerea la intrări a adaosului greutateii vii și calcularea amortizării efectivului productiv au majorat costul unui ou cu 0,18 lei (26,87 %) față de primele două variante și cu 24 bani [0,85 lei – 0,61 lei] față de ultima sau cu 39,34 %. Rezultatele obținute în cea de-a patra variantă se modifică contradictoriu față de cele obținute în primele trei variante. Impactul asupra costului ouălor se manifestă prin micșorare față de primele două variante (cu 6 bani sau 9 %), în schimb se majorează costul unui cap de găini cu 11,75 lei [66,43 lei – 54,68 lei] sau cu 21,5 %.

Din cele expuse rezultă că cea mai obiectivă variantă, în opinia noastră, este a treia, întrucât ea:

- conturează întocmai procesele de producție bazate pe transformările biologice;
- ajustează greutatea vie a efectivelor adulte indicată în datele contabilității prin contabilizarea adaosului greutateii vii;
- reflectă scăderea treptată a valorii contabile a păsărilor ouătoare manifestată prin calcularea amortizării.
- furnizează managerilor cei mai obiectivi indicatori referitor la existența și fluxul efectivului de păsări adulte, întrucât reflectă greutatea vie reală a acestuia, iar valoarea contabilă este determinată cu luarea în calcul a adaosului greutateii vii și a îmbătrânirii fiziologice a păsărilor pe parcursul perioadei de exploatare.

Determinarea costului obiectelor de calculație în variantele examinate permite elaborarea în baza tabelelor de calcul ale fișelor de determinare a costului unitar al obiectelor de calculație aferente efectivelor mature productive de păsări și integrarea acestora în orice soft contabil cu efectuarea calculelor în baza datelor sistematizate în masivul informațional din documentele primare, ceea ce asigură automatizarea completă a lucrărilor de calculație a costului unitar.

În faza de incubație a ouălor și ecloziune a puilor. Studiile efectuate denotă că determinarea costului unitar în această fază depinde de tipul ouălor incubate pe parcursul anului: au fost incubate ouă doar de o specie de păsări sau la incubație au fost plasate ouă a câtorva specii și/sau rase de păsări. Algoritmul de determinare a costului activelor biologice adiționale, a produselor obținute și a pierderilor cauzate de procesele tehnologice eșuate în faza de incubație în condițiile în care entitatea avicolă pune la incubație ouă de aceeași specie de păsări este expus în subcapitolul 3.2 al prezentei teze (anexa 57).

În acest subcapitol vom examina algoritmul de calculație a costului obiectelor de calculație în situația în care în perioada de gestiune sunt incubate ouă, ale căror procese de incubație diferă în funcție de specia și rasa de păsări, durata de incubație și termenele de monitorizare a incubației propriu-zise. În aceste condiții algoritmul de calculație a costului unitar al efectivelor eclozionate, produselor secundare, cât și a pierderilor cauzate de procesele eșuate se complică considerabil, fiind condiționat de modul de ținere a evidenței analitice a costurilor – cu sau fără delimitarea pe loturi de ouă incubate. Se denotă două modalități de organizare a evidenței analitice a costurilor de incubație:

1) cu delimitare pe loturi de ouă incubate, specii și rase de păsări. O astfel de evidență condiționează documentarea tuturor proceselor de incubație, costurilor aferente și rezultatelor obținute distinct pe loturi incubate, specii și rase de păsări. Datele acumulate servesc drept bază pentru calculația costului activelor biologice și al produselor provenite din incubație, cât și determinarea pierderilor de producție inerente proceselor în cauză fără repartizări suplimentare;

2) fără personalizarea proceselor tehnologice și a costurilor aferente pe loturi de ouă incubate, specii și rase de păsări. În acest caz costurile acumulate, cu excepția valorii ouălor, urmează a fi delimitate prin repartizare.

Costurile aferente producției în curs de execuție pot fi determinate la cost bugetat al 1 cap eclozionat – 1 metodă [137, p. 136; 156, p. 42; 189, p. 135 etc.] sau la cel efectiv al 1 cap eclozionat – 2 metodă [27, p. 126-127; 213, p. 137-140; 156, p. 43-44; 187, p. 364]. În cazul ambelor metode suma totală a costurilor cumulate trebuie diminuată cu costul produselor secundare (ouăle excluse din sitele de incubație în procesele de monitorizare, cojile de ou rămase după ecloziunea puilor etc.) și suma pierderilor cauzate de procesele tehnologice eșuate. Aplicarea costului bugetat în determinarea producției în curs de execuție (anexa 71) denotă următoarele neajunsuri inerente practicii: a) costul efectiv al unui cap eclozionat în perioada de referință va fi imprecis întrucât în calitate de criteriu de repartizare a costurilor comune este utilizat costul bugetat al 1 cap eclozionat – o mărime calculată depersonalizat de situația reală a proceselor tehnologice; b) nu se determină mărimea producției în curs de execuție cu delimitare pe articole de costuri, fapt care diminuează calitatea informației pentru managementul proceselor de incubație. Din aceste motive ne vom axa în calcule pe metoda bazată pe aplicarea costului efectiv. Dacă evidența analitică a costurilor aferente proceselor tehnologice de incubație nu se ține separat pe tipuri de ouă (specii de păsări), apare necesitatea identificării celei mai potrivite modalități de unificare a diferitor tipuri de ouă (de găină, de găscă, de rață, de curcă etc.) într-o unitate calculațională comună. Situația în cauză necesită de a lua în considerare nu doar speciile de păsări, dar și rasele în cadrul acestora. Astfel, puii găinilor de rase ușoare eclozionează preponderent în a 19-a – 20-a zi, pe când ai celor de rase mixte și grele – în a 21-a – 22-a zi, durata medie fiind stabilită de 21 de zile. Această influență este mai evidentă la incubația ouălor de rațe care, în condițiile

uneia și aceleiași greutate unitare și dimensiuni, au o durată de incubație pronunțat diferită: la rațele Pekin – 28-30 de zile, iar la cele mute (leșești) – 32-35 de zile. Nu poate servi drept criteriu de unificare nici doar durata de incubație, întrucât în condițiile uneia și aceleiași durate (de exemplu, la rațele Pekin și curci aceasta constituie 28 – 30...31 de zile) diferă greutatea unitară a unui ou (de rață – 70 g, de curcă – 75 g și mai mult, iar de găscă – peste 180 g). În funcție de dimensiunile ouălor diferă diametrul locului rezervat pentru fiecare ou în sitele de incubație. De exemplu, într-un incubator de 1 000 de ouă convenționale de găină pot fi incubate sau 840 ouă de rață, sau 780 ouă de curcă, sau 420 ouă de găscă. Prin urmare, la stabilirea criteriului de unificare a ouălor în unitate convențională trebuie de luat în considerare nu doar numărul și durata de incubație a ouălor, dar și greutatea unitară a acestora.

Karagodin D. [156, p. 39-41], Radostoveț V. [189, p. 135], precum și alți autori recomandă pentru delimitarea și determinarea costurilor aferente producției în curs de execuție cu utilizarea coeficienților de recalculare a ouălor în unitate convențională. De exemplu, Karagodin D. recomandă unificarea ouălor de diferite specii de păsări în ouă convenționale de găină cu aplicarea următorilor coeficienți: de găină – 1; de rață – 2,5; de găscă – 5,0; de curcă – 2,0; de bibilici – 1,0; de prepelițe – 0,25.

În scopul determinării producției în curs de execuție și calculației costului efectivului eclozionat autoarea propune următoarele lucrări succesive în condițiile în care entitatea nu ține evidența costurilor pe tipuri de ouă ale diferitor specii de păsări, rezumând într-un șir de lucrări respective separat (anexa 72).

Sinteza surselor bibliografice aferente aviculturii permite examinarea algoritmului de calculație a costului efectivului eclozionat (puișorilor de găină, prepeliță, curcă, bibilică, bobocilor, rășuștelor ș.a.) în cazul în care pe parcursul unui și aceluiași an de gestiune au fost incubate ouă de diferite specii de păsări. Principala problemă la această etapă constă în desemnarea celei mai obiective baze de repartizare a costurilor comune între obiectele de calculație obținute concomitent în aceeași perioadă. Pentru soluționarea acesteia au fost testate cinci variante bazate pe:

- 1) numărul efectiv de zile-ou de incubație;
- 2) numărul efectiv de zile-ou-grame de incubație;
- 3) indicele de echivalență a ouălor de diferite specii de păsări;
- 4) coeficientul standard de unificare a ouălor de diferite specii de păsări în ouă convenționale de găină și a costului efectiv al acestora;
- 5) coeficientul standard de unificare a ouălor de diferite specii de păsări în ouă convenționale de găină și a costului bugetat al acestora.

Exemplul 3.5. Admitem că entitatea avicolă S.R.L. „Lincos Prim” pe parcursul anului 2019 a incubat ouă de diferite specii de păsări, înregistrând costuri în sumă de 4 990 947,23 lei. Evidența analitică a costurilor aferente proceselor de incubație nu se ține separat pe loturi și tipuri de ouă. Sunt

delimitate doar costurile directe aferente ouălor puse la incubație, iar celelalte costuri sunt comune. Datele inițiale privind ouăle plasate în incubator (numărul și costul), efectivul eclozionat, mărimea normativă și efectivă a indicatorilor utilizați în calcule sunt elucidate în anexa 73.

În scopul delimitării costurilor comune între diferite tipuri de ouă, determinării și separării costurilor aferente produselor secundare, pierderilor de producție, producției în curs de execuție a fost elaborată și propusă de autoare Fișa de calculație a producției în curs de execuție, a pierderilor aferente proceselor de incubație și a costului unitar al efectivului eclozionat (anexa 74). Ea conține compartimentele cu indicatorii aferenți: 1) producției în curs de execuție la începutul anului; 2) proceselor tehnologice derulate în anul 2019; 3) producției în curs de execuție la sfârșitul anului; 4) proceselor de incubație finalizate.

Compararea rezultatelor obținute este prezentată în anexa 75 și atestă faptul că, odată cu luarea în calcul al altui criteriu de unificare a diferitor tipuri de ouă în unitate convențională comună, rezultatele calculelor privind mărimea costului unitar și a producției în curs de execuție sunt invers proporționale. Astfel, dacă mărimea producției în curs de execuție se majorează, costul unitar al efectivului eclozionat scade și, invers. În cazul primei variante se operează doar cu durata de incubație și numărul de ouă puse în sitele incubatorului fără a ține cont de greutatea ouălor – un factor în funcție de care se diferențiază temperatura proceselor de incubație, regimul de rotație a ouălor, umiditatea aerului etc. În varianta a doua s-a luat în considerare acest factor, însă calculele au devenit mai complicate din motivul că apare necesitatea operării cu cifre mari, ceea ce le face puțin transparente și obositoare. Ca urmare, crește riscul admiterii diferitor greșeli de calculație.

Primele două variante generează practic aceleași rezultate, cu excepția cazului ce se referă la ouăle de gâscă – 16,12 lei și 19,34 lei pentru 1 boboc, diferența fiind de 3,22 lei [19,34 lei – 16,12 lei]. Rezultate asemănătoare sunt obținute și în cazul variantei a treia. Diferența rezidă în faptul că în schimbul greutății unitare a ouălor se operează cu indicii de echivalență a acestora în unitate convențională comună, ceea ce simplifică vădit calculele. În cazul primelor trei variante accentul costurilor se resimte în costul unitar al efectivului eclozionat, pe când costul producției în curs de execuție este mai mic decât în cazul variantelor 4 și 5. În același timp, algoritmul de calculație trebuie să reunească procedee argumentate științific clare și accesibile utilizatorilor din domeniul dat de activitate, fiind axat pe esența costului ca categorie economică. Argumentele expuse atestă concluzia că cea mai potrivită din cele exemplificate este varianta bazată pe utilizarea indicelui de echivalență – varianta 3 (anexa 75). Avantajul variantei date este incontestabil, deoarece:

a) asigură obținerea informației contabile cu privire la costul unitar de producție corespunzător situației reale de transformare a activelor biologice adiționale în funcție de specii și rase cu luarea în considerare a factorilor naturali eterogeni (numărul ouălor, durata de incubație, greutatea unui ou etc.);

b) permite de a ajusta algoritmul de calculație a costului unitar atât efectiv, cât și bugetat în cazul modificării unor astfel de factori de influență, cum ar fi: durata de incubație, greutatea unui ou și, nu în ultimul rând, a cantității ouălor incubate.

Accesibilitatea algoritmului de identificare a producției în curs de execuție și de calculație a costului unitar în faza de incubație poate fi sporită prin delimitarea fluxului informațional aferent costurilor legate de procesele de incubație pe specii de ouă în conturi separate de evidență analitică, ceea ce este posibil doar în cazul documentării diferențiate a acestora. Realizarea propunerii date se simplifică considerabil în cazul computerizării tuturor procedeele de consemnare și prelucrare a informației contabile în corespundere deplină cu procesele tehnologice inerente acestei faze. Prin urmare, este rațională includerea în softurile contabile aplicate de către entitățile avicole a Fișei de calculație a mărimii producției în curs de execuție, a pierderilor aferente proceselor de incubație și a costului unitar al efectivului eclozionat (anexa 75) cu programarea algoritmului de acumulare a informației conform segmentelor prevăzute și procedeele de calculație a indicatorilor adiționali (zile-ou sau zile-ou-grame, ouă convenționale etc.) și obținere a informației rezultative – costul unitar al unui cap eclozionat cu delimitarea pe specii de păsări. După repartizarea abaterilor de cost aferente efectivului eclozionat se calculează costul efectiv și se repartizează abaterile de cost în funcție de direcția de ieșire/locul de întreținere a acestora.

Studiile efectuate la mai multe entități avicole au demonstrat că costurile aferente fazei de maturizare și stabilizare a capacităților productive nu sunt contabilizate separat de costurile de întreținere a efectivelor ouătoare, ceea ce complică vădit separarea ulterioară a fluxului informațional și efectuarea procedeele de calculație în aspectul fiecărui purtător de cost. Delimitarea costurilor legate de întreținerea efectivelor de înlocuire/remontă într-un flux informațional separat este posibilă, deoarece la reformarea efectivelor de bază conform rotațiilor prestabilite păsările tinere de remontă/înlocuire sunt populate în hale distincte. Acest procedeu este prevăzut de cerințele tehnologice și, la fel, trebuie să procedeze toate entitățile avicole autohtone specializate în producția ouălor pentru incubație și pentru consum uman (de exemplu, S.R.L. „Lincos Prim”, S.R.L. „Rom-Cris”, S.R.L. „Centrul de reproducție din Brînzenii Noi”).

Soluționarea problemei descrise este posibilă, întrucât costurile aferente proceselor tehnologice de maturizare sunt documentate pe fiecare hală în care sunt populate loturi concrete de tineret de remontă (cocoșei și puicuțe)/înlocuire (puicuțe). În practică asemenea lucrări nu se efectuează din cauza că nu există așa cerință. O altă explicație constă în faptul că costurile de întreținere vor scumpi costul de intrare al păsărilor de remontă/înlocuire la transferarea lor în efectivele mature productive. În perioada întreținerii efectivelor la maturizare rezultatul transformărilor biologice se manifestă prin adaos al greutatei vii, ouă și gunoi de pasăre. Studiul monografic efectuat denotă că cea mai obiectivă

variantă de evidență analitică a costurilor de întreținere ale efectivelor date se stabilește în următoarea ordine: pe hale, iar în cadrul halei – pe specii de păsări, în cadrul speciilor – pe rase (ușoare, grele, mixte), în cadrul fiecărei rase – pe loturi. În funcție de structura sa organizațională fiecare entitate avicolă poate determina în calitate de CR secția sau hala respectivă în care se desfășoară activitatea conform procesului tehnologic. Sistematizarea costurilor conform variantei expuse simplifică algoritmul de calculație a costului unitar al adaosului greutatei vii și al greutatei vii prin excluderea lucrărilor de repartizare convențională a costurilor comune.

În faza de creștere a păsărilor se prevede calculația costului efectiv al adaosului greutatei vii, al greutatei vii și al gunoiului de pasăre obținute pe parcursul perioadei de creștere. Metoda de calculație nu necesită aplicarea indicatorilor convenționali sau de echivalență, iar repartizarea costurilor indirecte are loc proporțional numărului de z/cf de întreținere a efectivelor la entitate. În scopul integrării în softurile contabile a algoritmului de calculație a costului în faza de creștere a păsărilor autoarea a sistematizat în formă tabelară procedeele de calculație a acestuia. Algoritmul transpus în formă tabelară a stat la baza elaborării Fișei de calculație a costului adaosului greutatei vii, greutatei vii și a gunoiului de pasăre, propusă de autoare. Modul de completare a acesteia este exemplificat în condițiile S.R.L. „Axedum” – entitate specializată în creșterea puilor de găină pentru carne (broiler) (tabelul 3.10).

Exemplul 3.6. Admitem că pe data de 29.10. 2019 entitatea avicolă a populat în hala nr. 3 al cincilea lot de pui broiler, crossul Cobb 500, cu destinația de producție – pentru carne. Durata totală a ciclului tehnologic este de 63 de zile (9 săptămâni), din care 49 de zile (7 săptămâni) – întreținerea puilor, iar 14 zile (2 săptămâni) – vidul sanitar. În perioada de întreținere în lotul dat s-a înregistrat următorul flux de efectiv: populat în hală – 50 447 cap. cu greutatea vie totală de 1 765,65 kg, costul total de intrare – 329 721,09 lei; ieșit pe parcurs, și anume: vândut – 1 477 cap., greutatea vie totală de 3 544,8 kg; sacrificat – 48 023 cap., greutatea vie totală de 120 057,5 kg; pierit – 947 cap., greutatea vie de 1 136 kg (conform datelor determinate la ultima cântărire selectivă).

În anul 2019 la întreținerea efectivelor de pui în hala dată au fost înregistrate 14 155 994 de z/cf, din care 2 444 904 de z/cf pentru lotul nr. 5/25.10.2019. Costurile de întreținere a puilor în total pe hală în anul 2019 au constituit 9 009 660,91 lei. Din ele suma celor directe (furaje, mijloace de protecție etc.) a alcătuit – 6 942 985,98 lei, inclusiv aferente lotului nr. 5/25.10.2019 – 1 199 134,02 lei. Cantitatea normată a gunoiului de păsări colectat zilnic este de 0,135 kg per 1 cap, normativul costurilor aferente colectării gunoiului de pasăre – 10 %. Evidența analitică a costurilor aferente furajelor, mijloacelor de protecție a păsărilor și așternutului se ține separat pe loturi, iar celelalte costuri legate de întreținerea efectivului de pui de carne (broiler) sunt contabilizate în ansamblu pe hale (cum ar fi: costurile aferente avicultorilor și operatorilor, energiei electrice consumate în procesul tehnologic, serviciilor de transport etc.).

Structura și conținutul fișei propuse în tabelul 3.10, precum și algoritmul de calculație a costului unitar prevăzut în ea pliază procesele tehnologice de creștere a păsărilor și poate fi utilizată atât pentru determinarea costului de producție efectiv, cât și în scopul bugetării costului în cauză.

Tabelul 3.10. Fișa de calculație a costului adaosului greutatei vii, greutatei vii și gunoiului de pasăre, grupul de evidență „Pui broiler (1-49 de zile)”, hala nr. 3, lotul nr. 5/29.10.2019, S.R.L. „Axedum”

Indicatorul	Semnificația indicatorului		
A	1		
I. COSTURILE DE PRODUCȚIE ȘI ALTE DATE AFERENTE PROCESELOR TEHNOLOGICE DE CREȘTERE A PUILOR BROILER, total hala nr. 3			
1. Zile-capete furajate de întreținere a puilor, total pe hală în anul 2019, z/cf	14 155 994		
2. Total costuri de producție pe hală, lei	9 009 660,91		
din care:			
2.1. costuri directe (furaje, mijloace de protecție)	6 942 985,98		
2.2. costuri indirecte [9 009 660,91 - 6 942 985,98]	2 066 674,93		
II. COSTURILE DE PRODUCȚIE ȘI ALTE DATE AFERENTE PROCESELOR TEHNOLOGICE DE CREȘTERE A PUILOR BROILER, lotul nr. 5/29.10.2019			
1. Zile-capete furajate de întreținere a lotului nr. 5/29.10.2019, z/cf	2 444 904		
2. Total costuri aferente lotului nr. 5/29.10.2019, lei [1 199 134,02 + 356 938,68]	1 556 072,70		
inclusiv:			
2.1. directe (furaje, mijloace de protecție) [(2 444 904 z/cf ÷ 14 155 994 z/cf) × 6 942 985,98 lei]	1 199 134,02		
2.2. indirecte [(2 444 904 z/cf ÷ 14 155 994 z/cf) × 2 066 674,93 lei]	356 938,68		
3. Normativul costurilor aferente gunoiului de pasăre, %	10		
4. Costuri aferente gunoiului de pasăre, lei [1 556 072,70 × 10 ÷ 100]	155 607,27		
5. Costuri aferente adaosului greutateii vii înregistrat la puii din lotul nr. 5/29.10.2019, lei [1 556 072,70 - 155 607,27]	1 400 465,43		
6. Cantitatea bugetată de gunoi de pasăre per 1 cap, kg/cap/zi	0,135		
7. Gunoi de pasăre aferent lotului nr. 5/29.10.2019, tone [(2 444 904 × 0,135) ÷ 1000]	330,06		
III. DATE PRIVIND FLUXUL EFECTIVULUI DE PUI, lotul nr. 5/29.10.2019			
Indicatorul	Efectivul de păsări, cap.	Greutatea vie, kg	Valoarea/costul efectiv, lei
A	1	2	3
1. Existent la începutul perioadei	–	–	–
2. Intrări, total (Σ rd. 2.1, 2.2, 2.3 și 2.4 corespunzător din col.1 – 3)	50 447	124 738,3	1 730 186,52
din care:			
2.1. șeptel eclozionat	–	–	–
2.2. șeptel procurat	50 447	1 765,65	329 721,09
2.3. alte intrări	–	–	–
2.4. adaosul greutateii vii*	x	122 972,65	1 400 465,43
*Notă. Indicatorii din coloanele 2 și 3 rândul 2.4 s-au determinat astfel: 122 972,65 kg [0 +124 738,3 – 1 756,65]; 1 400 465,43 lei [1 556 072,70 – 155 607,27]			
3. Total existent la începutul perioadei și intrat pe parcursul perioadei (Σ rd. 1 și 2 corespunzător din col.1 – 3)	50 447	124 738,3	1 730 186,52
4. Ieșiri, total (Σ rd. 4.1, 4.2, 4.3 și 4.4 corespunzător din col. 1 – 3)	50 447	124 738,3	1 730 186,33
4.1. șeptel vândut [3 544,8 × 13,87053]	1 477	3 544,8	49 168,25
4.2. șeptel sacrificat [col. 3 – 120 057,5 × 13,87053]	48 023	120 057,5	1 665 261,16
4.3. șeptel pierit [col. 3 – 1 136 × 13,87053]	947	1 136	15 756,92
4.4. alte ieșiri	–	–	–

continuarea tabelului 3.10

A	1	2	3
5. Efectiv existent la finele perioadei (rd. 1+rd. 2 – rd. 4 corespunzător din col. 1 – 3)	–	–	–
6. Total existent la finele perioadei și ieșit pe parcursul perioadei (Σ rd. 4 și 5 corespunzător din col. 1 – 3)	50 447	124 738,3	1 730 186,33*
*Notă. Diferența între indicatorul 3 din col. 3 și indicatorul 6 din col. 3 de 0,19 lei [1 730 186,52 – 1 730 186,33] este cauzată de rotunjirea costului 1 kg de greutate vie până la cinci semne după virgulă [13,87053]			
IV. COSTUL EFECTIV (LEI) AL OBIECTELOR DE CALCULAȚIE, lotul nr. 5/29.10.2019:			
• 1 kg de adaos al greutateii vii [1 400 465,43 ÷ 122 972,65]			11,39
• 1 kg de greutate vie [1 730 186,52 ÷ 124 738,3]			13,87
• 1 cap întreținut [1 730 186,52 ÷ 50 447]			34,30
• 1 tone de gunoi de pasăre [155 607,27 ÷ 330,06]			471,45

Sursa: elaborat și completat de autoare.

În cazul în care evidența analitică a costurilor se ține pe loturi separat dispare necesitatea repartizării prealabile a costurilor de bază comune. În mod similar se calculează costul unitar al adaosului greutateii vii și greutateii vii și al altor grupuri de păsări aflate la creștere și îngrășat.

Fișa propusă este ușor integrabilă în orice soft contabil aplicat de către entitățile avicole, cum ar fi: 1C: Contabilitate, Universal Accounting, Cont-Real ș. a., ceea ce permite automatizarea completă a procedeeleor de calculație și ajustarea costului aferent rezultatelor obținute din transformarea activelor biologice în avicultură. Aplicarea metodei de calculație a costului unitar pe faze cu variantele menționate contribuie semnificativ la obținerea unor date mai obiective corespunzătoare transformărilor biologice ale păsărilor întreținute în cadrul entităților cu bază industrializată de producție.

3.4 Sinteza problematicei tratate și a rezultatelor obținute în capitolul 3

Materialele expuse în capitolul 3 generează următoarele concluzii și propuneri:

1. Actualmente, conform SNC „PCA”, păsările nu sunt delimitate după criteriul duratei de obținere a beneficiilor economice. Nu se iau în considerare transformările biologice ale păsărilor ouătoare care stau la baza proceselor de producție. Valoarea păsărilor adulte ouătoare nu participă în formarea costurilor aferente ouălor. Această problemă generează un șir de discordanțe legate de recunoașterea pierderilor în scopuri fiscale care diferă în funcție de destinația ieșirii (vânzare, sacrificare pe teren, nimicire forțată etc.). În scopul înlăturării acestor elemente negative s-a argumentat raționamentul clasificării păsărilor ouătoare în funcție de criteriul generării multiple a beneficiilor economice pe o perioadă mai mare de un an (anexa 51);

2. La entitățile avicole lipsesc normele pierderilor de producție în avicultură. În acest context pierderile de producție nu sunt divizate în limita normelor stabilite (provocate de factori naturali) și peste această limită (provocate de subiecți). Prin urmare, delimitarea pierderilor vizate este confuză și creează un șir de neclarități privind determinarea și contabilizarea lor în/peste limita perisabilității

naturale, fiind întâmpinate diverse dificultăți, principalele fiind: stabilirea tipurilor de pierderi care urmează să fie limitate, cu justificarea algoritmului de determinare a acestora; raportarea incorectă a pierderilor în cauză la CIP sau în componența producției în curs de execuție, iar ulterior – la costul puilor existenți, cu care nu au nici o tangentă; costurile aferente puilor pieriți nu sunt excluse din suma totală a costurilor privind întreținerea grupului respectiv de evidență, ca urmare se majorează nejustificat costul puilor vii fără a lua în considerare cerințele principiului prudenței; corectitudinea deducerii cheltuielilor generate de astfel de evenimente în scopuri fiscale. În baza teoriei utilității bunurilor au fost concretizate definițiile următorilor termeni: perisabilitate naturală – privită la general și în particular, în avicultură, deșeuri, reziduuri, au fost grupate pierderile cauzate de factorii naturali și subiectivi, care pot fi utilizate la elaborarea normelor de pierderi în cauză. Aceasta dă posibilitate de determinat mărimea pierderilor în/și peste limita normelor stabilite. S-au argumentat raționamentul și propunerea de a implementa: aplicarea practică a metodelor de evaluare diferențiată a pierderilor în faza de colectare a ouălor de producție proprie, de transportare a ouălor procurate de la furnizori, precum și în cea de incubatie a ouălor și ecloziune a puilor; limita cheltuielilor deductibile în scopul fiscal cauzate de sacrificarea forțată și pieirea păsărilor de specia Galinacee (găini) (anexa 48); metoda de determinare a pierderilor cauzate de ieșirea necondiționată a păsărilor (anexa 49) și modul de contabilizare a pierderilor aferente;

3. Contabilitatea costurilor la entitățile avicole se ține după metoda globală fără a lua în considerare că procesele tehnologice sunt organizate pe faze, ceea ce duce la necesitatea repartizării tuturor costurilor de bază și indirecte, cu excepția materiei prime (ouăle în faza de incubatie). Lipsește segmentarea fazelor tehnologice în cadrul fiecărei etape inerente, iar în contabilitatea costurilor nu se ia în considerare este impactul factorilor tehnologici și organizaționali corespunzători variantei de specializare a ciclului închis, complex și singular. Pentru înlăturarea acestor elemente negative s-a argumentat necesitatea aplicării în avicultură a metodei de contabilizare a costurilor și calculație a costului pe faze. În acest aspect s-a: a) concretizat semnificația termenilor „etapă” și „fază” tehnologică aferentă, b) propus excluderea etapei „înregistrarea costurilor directe și indirecte pe activități de bază și auxiliare” din componența etapelor de calculație a costului unitar prevăzute de pct. 49 al IMCC [52, p. 191], întrucât contabilitatea costurilor, din punct de vedere filozofic, reprezintă primarul (cauza), iar calculația – secundarul (efectul);

4. În prezent delimitarea obiectelor de evidență a costurilor și a obiectelor de calculație a costului unitar, dar și a unităților de calculație sunt la latitudinea entităților avicole. Acestea diferă semnificativ de la o entitate la alta. Nomenclatorul articolelor de costuri nu determină integral componența acestora în contextul aplicării tehnologiilor moderne industrializate. Situația creată face dificilă analiza comparativă a structurii costurilor pe articole. În scopul perfecționării contabilității

costurilor s-a elaborat și s-a propus spre implementare: nomenclatorul articolelor de costuri cu componentele fiecăruia din ele, nomenclatorul obiectelor de evidență a costurilor și al obiectelor de calculație a costului unitar pe fazele de producție ale ciclului economic, Registrul de evidență analitică a costurilor de producție, Raportul intern de gestiune (RIG) la nivel de CR (anexele 25, 50, 52 și 61);

5. Reversarea soldului producției în curs de execuție neargumentat majorează volumul de lucru al contabililor (anexele 59 și 60). În scopul reducerii acestuia se propune excluderea formulelor contabile de reversare a soldurilor conturilor CG și contabilizarea costurilor de producție în contul 215;

6. Din cauza că evidența analitică a costurilor nu se ține pe fiecare lot de incubație a ouălor, apare necesitatea repartizării costurilor de bază, dar comune mai multor loturi de ouă. În practica entităților aceste lucrări au loc doar la sfârșitul perioadei de gestiune la suma totală, fără delimitare pe articole de costuri. Astfel este imposibilă analiza structurii costurilor de producție aferente proceselor finalizate și în curs de execuție în faza de incubație a ouălor. Contabilitatea costurilor se complică, mai cu seamă, dacă pe parcursul anului au fost puse la incubație ouă de mai multe specii de păsări (după cum atestă calculele din anexa 74). Pentru a înlătura aceste neajunsuri, este rațional ca pe parcursul anului costurile să fie perfectate documentar și contabilizate pe fiecare lot de ouă în faza de incubație, indicându-se nu doar numărul de ordine al lotului, dar și data, luna și anul punerii la incubație, specia păsărilor și greutatea medie unitară a ouălor plasate în sitele incubatorului;

7. Actualmente calculația costului unitar al produselor de bază, cuplate și secundare, precum și al activelor biologice adiționale se realizează după metoda globală fără a lua în considerare delimitarea costurilor comune mai multor obiecte de calculație, corelarea obiectelor de evidență a costurilor și celor de calculație a costului pe CR, locuri de apariție, utilitatea și importanța economică a obiectelor de calculație, precum și succesiunea diferențiată a lucrărilor de calculație, condiționată de tipul efectivelor mature de păsări și de natura stocurilor conform cărora diferențiază obiectele de calculație. În scopul perfecționării calculației costului de producție a produselor avicole și a activelor biologice adiționale s-a:

a) concretizat definiția algoritmului de calculație a costului – ansamblul anumitor procedee matematice ordonate în conformitate cu prevederile metodologice în vigoare într-o succesiune rațională racordată la particularitățile tehnologice de producție care diferă esențial în funcție de doi factori: a₁) corelația dintre metoda de acumulare a costurilor pe obiecte de evidență; a₂) desemnarea obiectului de calculație a costului unitar aferent;

b) sistematizat normele de obținere și gradul de umiditate a gunoiului de păsări și cantitatea normată a așternutului necesar pentru întreținerea acestora în funcție de specie, rasă și grup tehnologic de vârstă (anexa 64);

c) elaborat algoritmul de calculație al normativului aferent gunoiului de pasăre (tabelul 3.7) în baza căruia s-a calculat costul acestuia (anexa 65);

d) aplicat 4 variante de indicatori cu scopul identificării celui mai obiectiv criteriu de unificare a obiectelor de calculație eterogene aferente efectivelor mature productive de păsări ouătoare în unitatea convențională depersonalizată în baza datelor de la entitatea S.R.L. „Rom Cris” specializată în producerea ouălor de găină (anexele 66-68). S-a demonstrat că prioritatea aparține indicatorului 3 „Cantitatea de energie metabolizabilă (Kcal)”, întrucât justifică delimitarea costurilor echitabil necesarului de energie pentru obținerea concomitentă a ouălor și al adaosului greutatei vii a păsărilor ouătoare în același interval tehnologic;

e) testat 5 variante de indicatori pentru determinarea celui mai potrivit criteriu de repartizare a costurilor de bază comune proceselor de incubație a ouălor diferitor specii de pasăre în baza datelor de la entitatea S.R.L. „Lincos Prim” (anexele 71-75). S-a demonstrat că prioritatea aparține indicelui de echivalență a ouălor de diferite specii de păsări în ouă convenționale de găină, întrucât el științific este argumentat, iar rezultatul este mai precis;

f) s-a proiectat și s-a propus spre implementare algoritmul de determinare a costului unitar al obiectelor de calculație aferente întreținerii păsărilor de natura stocurilor cu destinație pentru carne, cu exemplificare prezentată în tabelul 3.10;

g) algoritmul tuturor procedeeleor de calculație cu aplicarea formulelor de calcul au fost proiectate în calculul tabelar EXCEL, fiind apte integrării în orice soft contabil. Aceasta permite: g₁) efectuarea calculelor în baza datelor sistematizate în registrele analitice din masivul informațional format; g₂) automatizarea completă a lucrărilor de calculație a costului unitar în avicultură; g₃) contribuie la sporirea oportunității și calității informației contabile furnizate în scopuri manageriale; g₄) reducerea considerabilă a manoperei lucrărilor contabile legate de sistematizarea informației necesare în procesul calculației costului; g₅) calculația costului unitar la finele oricărei perioade de gestiune și/sau faze tehnologice.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Sinteza investigațiilor efectuate în teza de doctor denotă următoarele concluzii:

1. Până în prezent nu s-a conturat o denumire unanim acceptată a domeniului informațional contabil care reunește evidența costurilor, bugetarea lor, controlul bugetelor, analiza costurilor și prezentării informațiilor aferente în scopul luării deciziilor manageriale. Denumirea termenului ce definește acest domeniu este suplinită cu adjective semantic diferite (contabilitatea managerială, de gestiune, gestionară, analitică, internă, continentală). Discutabile sunt și definițiile CG, CR, perisabilitate naturală, deșeuri, reziduuri, rebut și altor componente aferente. Modul de ținere a CG, metodele de evidență a costurilor și de calculație a costului unitar nu sunt recomandate de vreun act normativ (indicații metodice/recomandări) atât de uz general, cât și cu delimitare pe sectoare ale agriculturii și subramurile acestora, inclusiv avicultură;

2. Actualmente entitățile avicole nu respectă termenele de transfer al păsărilor pe grupuri tehnologice de vârstă, contribuind la recunoașterea prematură și economic nefondată a efectivelor de păsări tinere în componența celor ouătoare. Astfel, neargumentat se stabilește durata de obținere multiplă a beneficiilor economice, păsările ouătoare sunt evaluate la recunoașterea inițială și ulterioară, considerând că se evită pierderile ce pot apărea la rebutarea acestora. Conform prevederilor SNC „PCA” nu se determină și nu se înregistrează în contabilitate adaosul greutatei vii a efectivelor de păsări adulte obținut în perioada ouatului, la fel nu se ia în considerare diminuarea gradului de utilitate a efectivelor în cauză (degenerarea lor) ca rezultat al transformărilor biologice. Aceste fenomene nu se regăsesc nici în costul produselor avicole și nici nu se manifestă în valoarea contabilă a efectivelor în cauză. Rebutarea efectivelor îmbătrânite cu o utilitate diminuată, mai cu seamă a celor de prăsilă, generează pierderi semnificative și problematice în aspectul fiscal, cauzate de evaluarea lor la ieșire la un preț inferior valorii contabile.

Pierderile de producție cauzate de ieșirea necondiționată a păsărilor (pieire sau sacrificare forțată) la etapele de creștere și întreținere a acestora, precum și pierderile din faza de incubatie a ouălor nu sunt divizate în și peste limita normelor stabilite, deoarece acestea lipsesc. Toate pierderile sunt atribuite costurilor de producție fără a respecta principiul prudenței în evaluarea produselor și activelor biologice adiționale, afectând rezultatul financiar imposibil și recunoașterea lor în scopuri fiscale.

3. Informațiile care se conțin în documentele primare și registrele de contabilizare a costurilor, a activelor biologice adiționale, a produselor de bază și secundare, precum și a adaosului greutatei vii obținut pe parcursul perioadei de creștere și exploatare a păsărilor ouătoare nu

corespund particularităților tehnologice industrializate moderne și necesităților managementului de top. Nu există vreo formă de raportare ierarhică aferentă costurilor și pierderilor în raport cu mărimea lor bugetată.

4. În contabilizarea proceselor tehnologice și a păsărilor, participante în desfășurarea acestor procese sunt depistate următoarele neajunsuri:

a) păsările ouătoare care au o durată de exploatare mai mare de un an și contribuie la obținerea multiplă a beneficiilor economice pe această perioadă, respectiv întrunesc criteriile de recunoaștere a ABI, sunt contabilizate ca active biologice de natura stocurilor;

b) nu sunt determinate CR în funcție de structura entității și cerințele proceselor tehnologice;

c) nomenclatorul și componența articolelor de costuri diferă semnificativ de la o entitate la alta nu doar în funcție de tipul de activități și varianta de specializare, dar chiar și în cadrul contabilității unuia și aceluiași obiect de evidență a costurilor, situație ce complică analiza comparativă a costurilor pe articole;

d) contabilitatea costurilor de producție se ține după metoda globală fără a lua în considerare că procesele tehnologice sunt organizate pe faze, CR, hale, loturi de incubație a ouălor, loturi de păsări. Aceasta implică repartizarea tuturor costurilor de bază și indirecte, cu excepția materiei prime (ouăle în faza de incubație);

e) în evaluarea ulterioară a păsărilor ouătoare nu se iau în considerare: adaosul greutatei vii acumulat în perioada ouatului, procesul biologic de îmbătrânire a acestora manifestat în pierderea gradului de utilitate, amortizarea efectivelor în cauză.

5. Reversarea soldului producției în curs de execuție la data raportării conformă PGCC contribuie la majorarea manoperei lucrărilor contabile, întrucât ea este realizată de către entitățile avicole prin înregistrările contabile nu numai la nivelul conturilor sintetice 215, 811 și 812, dar și în aspectul conturilor analitice cu delimitare pe articole de costuri în mod computerizat cu aplicarea softului 1C: Contabilitate și a altor softuri contabile. Discutabilă este recomandarea utilizării numai a contului 215 pentru contabilizarea costurilor doar în cazurile în care entitatea produce/prestează un singur tip de produse/servicii prevăzută în IMCC.

6. În algoritmul de calculație a costului unitar al produselor de bază, cuplate și secundare, precum și a activelor biologice adiționale nu se ia în considerare:

a) repartizarea economic argumentată a costurilor comune câtorva loturi de ouă în faza de incubație, mai multor loturi de pui la creștere și/sau de păsări mature la întreținere;

b) corelarea obiectelor de evidență a costurilor și celor de calculație a costului pe CR, locuri de apariție, luând în considerare faza respectivă de producție, utilitatea și importanța economică a obiectelor de calculație;

c) succesiunea diferențiată a lucrărilor de calculație, condiționată de tipul efectivelor mature de păsări și de natura stocurilor conform cărora se determină tipul obiectelor de calculație;

d) în calculația costului nu se utilizează indicatori convenționali științific argumentați.

Problemele științifico-aplicative soluționate în prezenta teză. Contribuția prezentei investigații s-a materializat în: dezvoltarea definițiilor CG, CR, fază, perisabilitate naturală privită la general și, în particular, în avicultură; structurarea și simbolizarea ierarhizată a CR; perfecționarea SIC prin elaborarea unor documente și registre noi, modernizarea celor existente privind contabilitatea costurilor și a activelor biologice adaptate la cerințele computerizării, aplicarea RIG pe fiecare CR; fundamentarea necesității de a recunoaște păsările ouătoare în componența ABI, amortizării acestora cu determinarea și înregistrarea adaosului greutatei vii; perfecționarea metodei de determinare, evaluare și contabilizare a pierderilor de producție în avicultură în/și peste limitele perisabilității naturale; argumentarea particularităților bugetării și controlului costurilor de producție, necesității de aplicare a metodei pe faze de contabilizare a costurilor, elaborarea algoritmilor accesibile de calculație a costului produselor și a activelor biologice adiționale (cu aplicarea indicatorilor convenționali) și greutatei vii a efectivelor mature.

Problemele nesoluționate în prezenta teză cuprind contabilizarea procesării furajelor, sacrificării păsărilor și tranșării carcaselor, producerii biogazului și biofertilizanților, procesării produselor din ouă (prafului de ou, melanjului, calciului vitaminizat etc.), prelucrării resturilor provenite din sacrificarea păsărilor și din incubajul ouălor, fundamentarea științifică a modului de repartizare a CIP în funcție de gradul de corelație dintre volumul de producție și fiecare articol al CIP.

Rezultatele investigațiilor ne-au permis formularea următoarelor **recomandări**:

1. A fost concretizată definiția termenului **contabilitatea managerială** (numită în teză așa cum prevede LCRF 287/2017 – de gestiune) cu semnificația – un complex de procedee (tehnici) de culegere, evaluare, prelucrare, reflectare cronologică și sistemică a fluxurilor informaționale intra și inter structurale și oferirea acestora managementului intern pentru monitorizarea obiectivelor fixate și fundamentarea deciziilor de perspectivă în sporirea performanței entității la orice nivel ierarhic prin bugetare, control și analiză.

2. În scopul reducerii manoperei lucrărilor contabile privind contabilizarea costurilor de producție este rațional de aplicat un singur cont sintetic 215 „Producția în curs de execuție” cu desfășurarea acestuia în subconturi în funcție de tipurile activităților practicate indiferent de faptul

dacă entitatea produce un singur sau mai multe tipuri de produse, servicii așa cum se procedează în SUA, Franța, Germania. Astfel, nu va fi necesară reversarea soldurilor din conturile 811 și 812.

3. Elaborarea unor indicații metodice/recomandări aferente CG în agricultură cu divizarea pe sectoare: fitotehnia (cultivarea plantelor anuale și/sau perene, silvicultura, etc.) și zootehnia (creșterea animalelor divizate pe specii, avicultura, ovicultura, apicultura etc.) care ar armoniza într-un tot întreg componentele inerente acestui domeniu informațional (bugetarea costurilor, cheltuielilor și veniturilor, controlul intern, metodele de contabilizare a costurilor și de calculație a costului produselor, activelor biologice adiționale, serviciilor, controlul intern ș.a.). În acest context s-a:

a) concretizat definiția **CR** – o unitate organizațională (subdiviziune, sector, segment, hală) din structura entității dotată cu resurse necesare (umane, materiale și financiare) pentru realizarea obiectivelor asigurate, monitorizată de un manager responsabil prin intermediul indicatorilor relevanți (cost, cheltuieli, venit, profit și investiții) de a obține un rezultat maxim cu un efort minim și întocmirea rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale.;

b) elaborat codificarea subordonată corespunzătoare poziției CR în sistemul ierarhic informațional (anexele 7 și 8), luând ca bază structura entității S.R.L. „Rom Cris” (anexa 5) care poate fi aplicată la toate entitățile avicole atât în CG, cât și în contabilitatea financiară.

4. Prima dată în avicultură în cadrul RM s-a realizat bugetarea și controlul costurilor pe CR, luând în considerare:

a) costurile variabile au fost bugetate de la „0” în acord cu obiectivele prestabilite pentru perioada bugetată, iar cele fixe – în aceeași mărime ca și în perioada precedentă, întrucât procesul tehnologic decurge în condițiile înzestrării cu aceleași încăperi și utilaje în baza datelor unei entități avicole concrete, preocupată în creșterea puilor pentru carne (broiler) – S.R.L. „Avicola-Teovera” (anexa 20), iar structurarea consecutivității procedurilor de executare a controlului bugetar pentru entitatea specializată în producția ouălor S.R.L. „Rom Cris” (anexa 21);

b) implementarea testului de evaluare a modului de contabilizare a costurilor de producție la S.R.L. „Avicola-Teovera” cu analiza rezultatelor obținute (anexele 22 și 23);

c) proiectarea planului general de efectuare a procedurilor analitice aferente controlului intern al costurilor de producție la S.R.L. „Avicola-Teovera” pentru anul 2021 (anexa 24);

d) elaborarea RIG a CR privind fluxul păsărilor și costurilor aferente pentru S.R.L. „Avicola-Teovera”, procesele de incubație (anexele 25, 34 și 37);

e) respectarea strictă a termenelor de transfer al păsărilor dintr-un grup tehnologic sau de vârstă în altul, în primul rând în grupul păsărilor mature productive. Aceasta contribuie la: e_1) concretizarea duratei de creștere a efectivelor tinere și a valorii de intrare și contabile a acestora;

e₂) evitarea denaturării costului de intrare al efectivelor de remontă/înlocuire transferate în componența „efectivului matur productiv” și a costului ouălor colectate; e₃) determinarea duratei de amortizare a efectivelor de păsări mature ouătoare, a valorii reziduale și a valorii amortizabile;

f) clasificarea păsărilor în funcție de gradul de maturizare și durata de obținere a beneficiilor economice în active biologice: f₁) imobilizate în exploatare – efectivele de păsări mature întreținute pentru a genera produse o perioadă de exploatare ce depășește un an; f₂) imobilizate în curs de execuție – efectivele de păsări care n-au atins dezvoltarea deplină morfologică și productivă în funcție de destinația prestabilită (reproducție/înmulțire/utilizare); f₃) circulante – efectivele de păsări de natura stocurilor/consumabile – toate speciile de păsări care se cresc pentru carne sau vânzare cu durata de întreținere mai mică decât 12 luni (anexa 51);

g) implementarea documentelor primare și registrelor contabile noi elaborate și a celor modernizate de autoare pentru consemnarea existenței și fluxului efectivelor de păsări, inclusiv a puișorilor eclozionați, produselor avicole (anexele 30 –37), consumului de furaje, preparate medicamentoase și profilaxie a păsărilor, costurilor cu angajații în avicultură (anexele 30 – 37, 41 și 42).

5. Perfecționarea contabilității pierderilor de producție în avicultură exprimată în:

a) amortizarea păsărilor ouătoare pe parcursul perioadei de exploatare. Calculele sunt efectuate în baza datelor de la entitatea S.R.L. „Rom Cris” (tabelele 2.2 – 2.7 și fig. 2.2) și în Fișa de evidență a efectivului productiv de păsări și a amortizării acestuia (anexa 28). Prin amortizarea păsărilor productive se corectează costul efectiv al ouălor, evaluarea ulterioară a păsărilor ouătoare, se evită problema neadmiterii spre deducere a pierderilor de producție în scopuri fiscale. S-a completat nomenclatorul articolelor de costuri privind întreținerea păsărilor productive cu articolul „Amortizarea efectivului de păsări productive” (anexa 50);

b) concretizarea definiției perisabilității naturale privită la general și, în particular, pentru avicultură. În baza ei au fost grupate pierderile provenite din influența factorilor la diferite etape ale ciclului economic. Aceasta permite entității avicole în baza respectării principiului prudenței să: b₁) stabilească normele pierderilor cauzate de factori naturali (în limita normelor) și de acțiunile specialiștilor și operatorilor din neglijență sau necunoștință (peste limita stabilită); b₂) contabilizeze pierderile menționate, modul de înregistrare al cărora este propus de autoare în anexele 44–45 și 48–49.

6. Perfecționarea contabilității costurilor de producție și calculației costului prin implementarea următoarelor următoarele elaborări ale autoarei:

a) nomenclatorul unic al articolelor de costuri cu componentele aferente, luând în considerare orice tipuri de activitate avicolă și nivelul de specializare (anexa 50);

b) registrul de evidență analitică a costurilor și raportul intern de gestiune a CR cu sistematizarea informației despre costuri, produse și active biologice adiționale obținute în quantum bugetat, efectiv și cu determinarea abaterilor destinat analizei și adoptării deciziilor manageriale aferente (anexele 25 și 61);

c) algoritmele de calculație a costului gunoiului de pasăre, de repartizare a costurilor comune în fazele de incubație și de creștere/întreținere a păsărilor ouătoare (anexele 65–74) cu utilizarea indicatorilor convenționali în faza de: c_1) întreținere a păsărilor ouătoare – varianta bazată pe necesarul de energie metabolizabilă; c_2) incubatie – indicele de echivalență a ouălor diferitor specii de păsări în ouă convenționale de găină și numărul de zile-ou de incubatie.

Specimenele documentelor, registrelor contabile elaborate, fișele de calculație a costului pot fi ușor integrate în algoritmul softurilor contabile aplicate. Datele conținute în acestea asigură managerii cu informația necesară în analiza activității CR și luarea deciziilor manageriale operative. Unele recomandări ale autoarei au fost implementate în practica contabilă a entităților avicole ÎM „Șarur Con” S.R.L., „Rom Cris” S.R.L. și „Axedum” S.R.L. (anexa 76).

Aplicarea în practică a propunerilor sus-menționate contribuie la perfecționarea bugetării și contabilității costurilor, produselor agricole, activelor biologice adiționale și mature corespunzător proceselor tehnologice industrializate moderne și asigurarea managementului intern cu informații obiective și oportune, fidele, calitative și relevante în procesul decizional.

BIBLIOGRAFIE

În limba română

1. Abordări teoretico-metodologice privind organizarea contabilității manageriale [online]. [citat 15.08.2019]. Disponibil: <http://docshare01.docshare.tips/files/24820/248204588.pdf>
2. BAJAN, M. *Particularitățile contabilității și controlului de gestiune în întreprinderile producătoare de mobilă*: tz. de doct. [online]. [citat 19.05.2016]. Disponibil: http://www.cnaa.md/files/theses/2015/22046/maia_bajan_thesis.pdf
3. BALAN, I. *Contabilitatea consumurilor și calcularea costului produselor plantațiilor pomicole*: tz. doct. în economie. Chișinău, 2004. 106 p.
4. BALAN, I., FRECĂUȚEANU, A. *Contabilitatea consumurilor și calculația costului produselor agricole: probleme, concepte, direcții de perfecționare*. Chișinău: CEP UASM, 2005. 218 p. ISBN 9975-64-058-3.
5. BĂDICU, G., MIHAILA, S., AVORNIC, A. *Contabilitatea managerială*. Chișinău: Învățământul modern, 2015. 277 p. ISBN 978-9975-3038-8-0.
6. BĂLĂȘESCU, M., DASCĂLU, A., BĂLȚAN, G., VANCEA, I. *Avicultura*. Chișinău: Universitas, 1993. 432 p. ISBN 5-362-01075-1.
7. BĂVIȚĂ, I., DUMITRU, M., PITULICE, C., CALU, D., POPA, A. *Contabilitatea în agricultură: abordări teoretice și practice*. București: Contaplus, 2008. 280 p. ISBN 978-973-88247-9-9.
8. BÎTCĂ-DUMITRU, C., CALU, D., PONORÎCĂ, A. *Contabilitatea managerială*. București: CECCAR, 2018. 204 p. ISBN 978-606-580-076-2.
9. BORFOAIA, A. Delimitări teoretice și studii de caz privind reflectarea în contabilitate a activelor biologice de natura stocurilor și a activelor biologice productive. In: *Finanțe publice și contabilitate*. București: Ministerul Finanțelor Publice. 2015, nr. 7-8, pp. 3-9. ISSN 1582-9774.
10. BOUQUIN, H. *Contabilitatea de gestiune*. Traducerea și studiul introductiv Tabără N. Iași: TipoMoldova, 2004. 361 p., ISBN 973-8422-59-0
11. BRICIU, S. *Contabilitatea managerială: aspecte teoretice și practice*. București: Editura Economică, 2006. 440 p. ISBN 978-973-709-257-1.
12. BUCUR, V. *Probleme ale contabilității activelor nemateriale și materiale pe termen lung*: referat șt. tz. de doct. hab. Chișinău, 2005. 70 p.
13. BULGARU, V. *Perfecționarea contabilității stocurilor la întreprinderile agricole*: tz. de doct. în economie. Chișinău, 2010. 168 p.
14. BUGAIAN, L. *Managementul strategic al costurilor: monografie*. Chișinău: CEP USM, 2007, 271 p. ISBN 978-9975-70-169-3.

15. CARAIANI, C., DUMITRANA, M., DASCĂLU, C. et al. *Contabilitatea de gestiune și control de gestiune*. București: Editura universitară, 2008. 421 p. ISBN 978-973-749-458-0
16. CARAMAN, S., CUȘMĂUNȘĂ, R. *Contabilitatea managerială: note de curs*. Chișinău: ASEM, 2007. 225 p. ISBN 978-9975-78-537-2.
17. Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei, aprobat prin ordinul nr. 28 al Biroului Național de Statistică din Republica Moldova din 7 mai 2019 [online]. [citat 19.05.2019]. Disponibil: <http://www.statistica.md/pageview.php?l=ro&idc=385>
18. Codul fiscal al Republicii Moldova: nr. 1163 din 24.04.1997. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2003, nr. 62/522 (versiune în vigoare din 01.01.2021) [cit 10.06.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120061&lang=ro#
19. Codul muncii al Republicii Moldova: nr. 154 din 28.03.2003. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2003, nr. 159-162/648 (versiune în vigoare din 09.05.2021) [cit 10.06.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=126038&lang=ro#
20. *Contabilitate managerială: ghid practico-didactic*. Colectiv de autori: coordonator – A. Nederița. Chișinău: ACAP, 2000. 264 p. ISBN 9975-9547-7-4.
21. DEX: dicționarul explicativ al limbii române. *DEX online* [online]. [cit 16.12.2019]. Disponibil: <https://dexonline.ro/>
22. DIMA, M., NOROC, D. Pierderile de mărfuri în comerț: aspecte contabile și fiscale. In: *Contabilitate și audit* [online]. Chișinău, 2020, nr. 8 [cit 10.06.2021]. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=8882>
23. DUMITRU, M., CALU, D. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*. Ploiești: Contaplus, 2008. 240 p. ISBN 978-973-88247-8-2.
24. FRECĂUȚEANU, A., ȚAPU, T. S.N.C. 6 necesită precizare. In: *Lucrări științifice, Universitatea Agrară de Stat din Moldova*, vol. 9. Chișinău: CEP UASM, 2001, pp. 162-164. ISBN 9975-946-02-X.
25. FRECĂUȚEANU, A., BALAN, I. Aspecte noi privind calcularea uzurii animalelor adulte productive. In: *Agricultura Moldovei*. Chișinău, 2007, nr. 10-11, pp. 16-17. ISSN 0582-5229.
26. FRECĂUȚEANU, A. *Contabilitatea activelor biologice imobilizate*. Chișinău: Print Caro. 246 p. ISBN 978-9975-56-218-8.
27. FRECĂUȚEANU, A. *Evidența producției și realizării în agricultură*. Chișinău: Universitas, 1992. 220 p. ISBN 5-362-00994-X.
28. FRECĂUȚEANU, A. *Perfecționarea contabilității consumurilor și calculării costului produselor agricole și activelor biologice suplimentare: referat șt. tz. de doct. hab.* [online]. Chișinău,

2004. 55 p. [citat 12.12.2019]. Disponibil: http://www.cnaa.md/files/theses/2004/2891/alexandru_frecauteanu_abstract.pdf

29. FRECĂUȚEANU, A., BULGARU, V., CHIȘLARU, A. Aspecte metodologice privind estimarea produselor agricole la valoarea justă [online]. [citat 19.05.2019]. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/194_205_Aspecte%20metodologice%20privind%20estimarea%20produselor%20agricole%20la%20valoarea%20justa.pdf

30. FRECĂUȚEANU, A., CHIȘLARU, A., BULGARU, V. *Contabilitatea stocurilor la întreprinderile agricole*. Chișinău: Print-Caro, 2011. 456 p. ISBN 978-9975-56-019-1.

31. FRECĂUȚEANU, A., CHIȘLARU, A., BULGARU, V. Perisabilitatea naturală a stocurilor la întreprinderile agricole: aspecte contabile și fiscale. In: *Studii economice*. 2010, nr. 3-4, pp. 537 – 546. ISSN 1857-226X.

32. FRECĂUȚEANU, A., ȚAPU, T., COJOCARI, V. *Contabilitatea managerială: Consumuri: Ghid didactico-aplicativ. Partea I*. Chișinău: CEP UASM, 2002. 94 p. ISBN 9975-946-12-7.

33. FRECĂUȚEANU, A., MALAI, A., BALAN, I. *Contabilitatea activității întreprinderilor prelucrătoare ale complexului agroalimentar*. Chișinău: CEP UASM, 2005. 233 p. ISBN 9975-64-055-9.

34. Hotărîrea Departamentului Comerțului cu privire la aprobarea normelor perisabilității naturale ale mărfurilor alimentare și nealimentare la întreprinderile de comerț de toate formele de proprietate din Republica Moldova și a instrucțiunii privind aplicarea lor: nr. 22 din 03.09.1996. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 1997, nr. 22-23/37 [citat 11.09.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=80018&lang=ro

35. Hotărîrea Guvernului RM cu privire la reforma contabilității: nr. 1187 din 24.12.1997. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 1997, nr. 88-91/ 890 [citat 11.09.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=46896&lang=ro

36. Hotărîrea Guvernului RM cu privire la aprobarea Normei sanitar-veterinară privind comercializarea ouălor pentru consum uman: nr. 1208 din 27.10.2008. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2008, nr. 198-200/1226 (în vigoare 19.03.21) [citat 25.05.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125560&lang=ro#

37. Hotărîrea Guvernului RM cu privire la aprobarea Normei sanitar-veterinară privind comercializarea și importul păsărilor domestice și ouălor pentru incubatie: nr. 357 din 01.06.2012. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2012, nr. 113-118/398 (în vigoare 04.07.2014) [citat 11.09.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=48276&lang=ro

38. Hotărîrea Guvernului RM cu privire la aprobarea Normei sanitar-veterinară privind importul și tranzitul păsărilor de curte și produselor de pasăre, precum și a cerințelor de certificare sanitar-veterinară: nr. 229 din 13.04.2017. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2017,

nr. 128-132/309 (în vigoare 19.03.21) [cit 25.06.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125634&lang=ro#

39. Hotărîrea Guvernului RM cu privire la aprobarea Normei sanitar-veterinare privind protecția găinilor ouătoare: nr. 677 din 06.06.2008. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2008, nr. 106/691 (în vigoare 04.07.2014) [cit 11.09.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=21937&lang=ro#

40. Hotărîrea cu privire la salarizarea angajaților din unitățile cu autonomie financiară: nr. 743 din 11.06.2002. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2002, nr. 79-81/841 (în vigoare 15.02.21) [cit 11.06.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125302&lang=ro#

41. Hotărîrea Guvernului RM privind aprobarea Regulilor specifice de igienă a produselor alimentare de origine animală: nr. 435 din 28.05.2010 (cu modificările și completările ulterioare). In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2010, nr. 85-86/499 (în vigoare 19.03.2021) [cit 11.04.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125564&lang=ro#

42. Hotărîrea Guvernului RM pentru aprobarea Cerințelor privind producerea, importul și plasarea pe piață a cărnii – materie primă: nr. 696 din 04.08.2010. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2010, nr. 141-144/779 (în vigoare 25.08.2018) [cit 11.09.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=103341&lang=ro

43. Hotărîrea Guvernului RM pentru aprobarea Normei sanitar-veterinară privind protecția puilor, destinați producției de carne: nr. 415 din 08.07.2009. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2009, nr. 112-114/478 (în vigoare 18.01.2019) [cit 11.09.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=114297&lang=ro

44. Hotărîrea Guvernului RM pentru aprobarea Regulamentului cu privire la modul de înregistrare și evidență a unităților de creștere a găinilor ouătoare: nr. 942 din 06.08.2008. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2008, nr. 154-156/951 (în vigoare 19.03.2021) [cit 11.04.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125558&lang=ro#

45. Hotărîrea Guvernului RM cu privire la aprobarea Normei sanitar-veterinare de stabilire a cerințelor de comercializare a cărnii de pasăre: nr. 773 din 03.10.2013. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2013, nr. 222-227/878 (în vigoare 16.09.2016) [cit 11.09.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=95287&lang=ro

46. Hotărîrea Guvernului României pentru aprobarea Normei privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare: nr. 831 din 27.05.2004. In: *Monitorul Oficial al României* [online]. 2004, nr. 522, Partea I [cit 11.09.2020]. Disponibil: <http://www.legex.ro/Hotararea-831-2004-45833.aspx>

47. Hotărîrea Guvernului RM cu privire la aprobarea Strategiei naționale de dezvoltare agricolă și rurală pentru anii 2014-2020: nr. 409 din 04.06.2014. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2014, nr. 152/451 (în vigoare 28.09.18). [cit 06.07.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110039&lang=ro#
48. IACOB, C., IONESCU, I. *Contabilitatea de gestiune*. Craiova: Aius, 1996. 328 p. ISBN 657:658.15 (075.8).
49. IAS 16 „Imobilizări corporale” [online]. [cit 12.06.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
50. IAS 36 „Deprecierea activelor” [online]. [cit 01.05.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
51. IAS 41 „Agricultura” [online]. [cit 01.05.2019]. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-1>
52. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. In: *Monitorul fiscal*. 2020, nr. 6(61), ediție specială, pp. 186-194.
53. IONAȘCU I., FILIP, A. MIHAI, S. *Control de gestiune*. București: Economica, 2006. 271 p. ISBN: 973-709-292-9.
54. IONAȘCU, I. *Dinamica doctrinelor contabilității moderne*. București: Economică, 2003. 176 p. ISBN 973-590-883-2.
55. KIREITEV, G., FRECĂUȚEANU, A. Perfecționarea contabilității perisabilității naturale a stocurilor. In: *Știința agricolă*. Chișinău, 2010, nr. 2, pp. 89-92. ISSN 1857-0003.
56. Legea contabilității și raportării financiare: nr. 287 din 15.12.2017. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 16-27. ISSN-1857-3991.
57. Legea contabilității: nr. 113 din 27.04.2007. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2007, nr. 90-93/329 (în vigoare 14.04.2017) [cit 11.09.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=98782&lang=ro
58. Legea privind deșeurile de producție și menajere: nr.1347 din 09.10.1997. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 1998, nr.16-17/101 (în vigoare 27.10.2017) [cit 11.09.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=97262&lang=ro
59. Legea privind deșeurile: nr.209 din 29.07.2016. In: *Monitorul oficial al Republicii Moldova* [online]. 2016, nr.459-471/916 (în vigoare 01.01.2021) [cit 11.02.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125234&lang=ro#
60. Legea privind sistemul public de asigurări sociale: nr. 489 din 08.07.1999. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2000, Nr. 1-4/2 (în vigoare 01.01.2021) [cit 11.02.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125055&lang=ro#

61. LEPĂDATU, G. Contabilitatea managerială în contextul referențialului național de raportare financiară. In: *Tribuna Economică* [online]. București, 2007, nr. 16 [citată 28.02.2017]. Disponibil: http://file.ucdc.ro/cursuri/F_2_N310_Contabilitate_de_Gestiune_Lepadatu_Gheorghe.pdf
62. LUKÁCS E., NISTOR, R., DAVID, S. et al. *Management*. Galați: Europlus, 2011. 174 p. ISBN 978-606-8216-80-5.
63. MARIN, G., COFAN, V., DAMIAN, A. et al. *Tehnologia incubării ouălor*. București: Ceres, 2000. 192 p. ISBN 973-40-0481-6.
64. NEAMȚU, I., TEIUȘAN, S. *Normarea și normalizarea contabilității de gestiune la nivelul întreprinderii* [online]. [citată 26.02.2017]. Disponibil: <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/820061/20.pdf>
65. NEDERIȚA, A. Corespondența conturilor contabile conform prevederilor SNC și Codului fiscal. Chișinău. In: *Contabilitate și audit*. 2007. 640 p. ISBN 978-9975-9546-4-8.
66. NEDERIȚA, A. Corespondența conturilor privind contabilitatea stocurilor. In: *Contabilitate și audit* [online]. Chișinău, 2016, nr. 12 [citată 19.05.2019]. Disponibil: <http://contabilitate.md/?mod=article&id=7070>
67. NEEDLES, B., ANDERSON, J., CALDWELL, J. *Principiile de bază ale contabilității*, ed. a V-a, 1993 (versiune românească). Chișinău: ARC, 2001. 1240 p. ISBN 9975-61-131-1.
68. Nomenclatorul de Activități Economice din Comunitatea Europeană. In: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* [online]. 2006, nr. L393, p. 0001-0039 [citată 11.09.2020]. Disponibil: <http://www.justice.gov.md/file/Centrul%20de%20armonizare%20a%20legislatiei/Baza%20de%20date/Materiale%202009/Legislatie/32006R1893-Ro.pdf>
69. OPREA, C., CÂRSTEA, G. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, ed. a II-a. București: Atlas Pres, 2003. 435 p. ISBN 973 8619289.
70. OPREA, C., MAN, M., NEDELICU, M. *Contabilitatea managerială*. București: Ed. Didactică și Pedagogică, 2008. 335 p. ISBN 978-973-30-1989-3.
71. Ordinul ministrului finanțelor nr. 48 cu privire la aprobarea modificărilor la ordinul nr. 118/2013. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2019, nr. 101-107/528.
72. PANUS, V., LUPU, A. Administrarea pierderilor în procesul de producere: procedura de gestiune a pierderilor în procesul de fabricație. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. [online]. Chișinău, 2016, nr. 4 [citată 10.08.2019]. Disponibil: https://monitorul.fisc.md/section/practice_accounts
73. PANUȘ, V. *Instrumente și rapoarte contabile utilizate în procesul decizional*: tz. de doct. Chișinău, 2012. 188 p.
74. PETCU, I., STARCHIUC, N., SCUTARU, I. *Afaceri în avicultură*. Chișinău: ACSA, 2007. 112 p. ISBN 978-9975-78-577-8

75. Planul general de conturi contabile. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 246-282. ISSN-1857-3991.
76. PLATON, S. *Perfecționarea contabilității consumurilor și calculației costului produselor în vinificație*: tz. de doct. Chișinău, 2006, 155 p.
77. Procedură specifică privind respectarea normei sanitar-veterinare privind protecția animalelor în timpul uciderii [online]. [citat 19.05.2019]. Disponibil: <http://www.ansa.gov.md/uploads/files/Sanitar-Veterinar/Proceduri/Procedura%20ucidere.pdf>
78. Regulamentul (CE) nr. 853/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 de stabilire a unor norme specifice de igienă care se aplică alimentelor de origine animală JO L 226, 25.6.2004, p. 22. In: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* [online]. 2004, nr. L 139 [citat 11.09.2020]. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:02004R0853-20100101&from=LV>
79. Regulamentul cu privire la atestarea de stat a fermelor zootehnice de prăsilă: nr. 31 din 21.09.2017. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 16.02.2018, nr. 48-57/201.
80. Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător, aprobat prin Hotărârea Guvernului RM: nr. 693 din 11.07.2018. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2018, nr 295-308/834 [citat 19.05.2019]. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/376788/>
81. Regulamentul privind inventarierea, aprobat prin ordinul ministrului finanțelor nr. 60 din 29.05.2012. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2012, nr. 166-169/953. [citat 19.05.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=13507&lang=ro
82. RISTEA, M., DUMITRU, C. *Contabilitatea în managementul întreprinderii*. București: Tribuna Economică, 2005, 400 p. ISBN 973-688-024-9.
83. RISTEA, M., POSSLER, L., EBBEKEN, K. *Calculația și managementul costurilor*. București: Teora, 2001. 390 p. ISBN 973-200581-5.
84. RUSU, C., VOICU, M. *Managementul pe baza centrelor de responsabilitate*. București: Editura Economică, 2001. 320 p. ISBN 973-590-426-8.
85. SĂLĂJAN, Gh., MOSOLOVA, L. *Tehnica optimizării hranei*. București: Editura Ceres, 1994. 271 p. ISBN 973-40-0308-9.
86. SCORȚESCU, GH., TOMA, C. etc. *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea IAS 41 „Agricultura”*. București: Editura CECCAR, 2004. 344 p. ISBN 973-8478-49-9.
87. SCRIPNIC, E., SCRIPNIC, I., POP, S. Incubația ouălor de diferite specii de păsări în incubatorul de suprafață. In: *Știința agricolă*. 2017, nr. 2 , pp. 119-124.

88. SGĂRDEA, F. *Contabilitatea de gestiune* (note de curs 2013, capitolul 1) [online]. [citat: 28.02.2017]. Disponibil: <https://www.google.com/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#q=factorii+care+determina+organizarea+contabilitatii+de+gestiune&>
89. SGĂRDEA, F. *Control de gestiune*. București: Editura ASE. 2009, 334 p. ISBN 978-606-505-159-1.
90. SHABOUN, ABUBAKER M. *Organizarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor de producție în complexe avicole din Libia*: tz. de doct. [online]. București, 2005. 186 p. [cit 11.02.2009]. Disponibil: http://www.biblioteca.ase.ro/resurse/resurse_electronice/teza_capitole.php?tid=346&qsq=q%3Dlibia+%26sort%3Dtitlu%26dir%3Ddup%26pagina%3D1
91. SLOBODEAN, S. Aspecte privind contabilitatea pierderilor în producție și influența lor asupra procesului de calculație. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. [online], 2016, nr. 4 [cit 10.08.2019]. Disponibil: https://monitorul.fisc.md/practice_accounts/aspecte-privind-contabilitatea-pierderilor-in-productie-si-influenta-lor-asupra-procesului-de-calculatie.html
92. SNC „Deprecierea activelor”. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 76-81. ISSN-1857-3991.
93. SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 53-65. ISSN-1857-3991.
94. SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 150-164. ISSN-1857-3991.
95. SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 47-52. ISSN-1857-3991.
96. SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 28-46. ISSN-1857-3991.
97. SNC „Stocuri”. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 90-99. ISSN-1857-3991.
98. TABĂRĂ, N. Contabilitatea de gestiune și poziționarea strategică a întreprinderii. In: *Contabilitate și audit*. Chișinău, 1998, nr. 5, pp. 73-79.
99. TABĂRĂ, N. *Control de gestiune*. Iași: Tipo Moldova, 2009. 324 p. ISBN 978-973-168-018-7.
100. ȚĂPU, T., LUPPOL N. Costurile neproductive aferente proceselor de incubare a ouălor: tratamente contabile și aspecte fiscale. In: *Tezele conferinței științifice internaționale „Educația contabilă și contabilitatea în societatea digitală”*, Chișinău, ASEM, 2019, p. 368-376. 0.61 c.a. ISBN 978-9975-127-67-7.

101. ȚAPU, T. Identificarea pragului de semnificație al pierderilor aferente proceselor de incubare și calculație a costului unitar al puilor de o zi. In: *Lider-agro*. 2018, nr. 7-8, pp.14-18.
102. ȚAPU, T. Contabilitatea de gestiune și clasificarea consumurilor în agricultură. In: *Economia de piață la etapa actuală: realizări și perspective*, Univ. Agrară de Stat din Moldova. Chișinău: UASM, 2001, pp. 81-83.
103. TULLETT, S. *Investigarea practicilor de incubație* [online]. [citat 19.05.2019]. Disponibil: http://pt.aviagen.com/assets/Tech_Center/BB_Foreign_Language_Docs/Romanian_TechDocs/Investigation-Hatchery-Practice-2011RO.pdf
104. ȚAPU, T. Aspecte contabile privind formarea și calcularea costului produselor în secțiile de incubare a ouălor. In: *Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor: conf. șt. intern.*, 4 apr. 2012. Chișinău: ASEM, 2012, pp. 208-213. ISBN 978-9975-75-619-8.
105. ȚAPU, T. Aspecte manageriale aferente contabilizării activelor biologice în avicultură. In: *Simpozionul Științific Internațional „Agricultura Modernă – Realizări și Perspective”*: Lucrări șt., Universitatea Agrară de Stat din Moldova. vol. 32: Contabilitate, Chișinău, 2013. pp. 54-58, ISBN 978-9975-64-244-6.
106. ȚAPU, T. Aspecte problematice privind modul de recunoaștere și contabilizare a pierderilor efectivelor de păsări. In: *Akados: revistă de știință, inovare, cultură și artă*. Chișinău, 2019, nr. 3(54), pp. 52-58. ISSN 1857-0461.
107. ȚAPU, T. Aspectele evidenței primare ale proceselor de incubare a ouălor. In: *„Realizări și perspective în gestionarea eficientă a resurselor economice din zona rurală”*: Lucrări șt., Universitatea Agrară de Stat din Moldova. vol. 27: Contabilitate, Ch.: Centrul ed. al UASM, 2010. pp. 89-95, ISBN 978-9975-64-196-8.
108. ȚAPU, T. Circuitul documentelor primare în aspectul centrelor de responsabilitate financiară la entitățile avicole industrializate. In: *Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale: conf. șt. intern.*, ed. a V-a, 1 apr. 2016. Chișinău: ASEM, 2016, pp. 231-237. ISBN 978-9975-127-48-6.
109. ȚAPU, T. Componenta, evaluarea și recunoașterea produselor secundare în entitățile avicole cu bază industrială de producție. In: *Știința agricolă*. Chișinău, 2009, nr. 2, pp. 79-83. ISSN 1857-0003.
110. ȚAPU, T. Contabilitatea de gestiune sau managerială. In: *Economia de piață la etapa actuală: realizări și perspective*, Univ. Agrară de Stat din Moldova. Chișinău: UASM, 2001, pp. 79-81.
111. ȚAPU, T. Determinarea costului produselor secundare în întreprinderile avicole. In: *Simpozionul științific internațional „Agricultura modernă – realizări și perspective”*: Lucrări șt.,

Universitatea Agrară de Stat din Moldova, vol. 17: Contabilitate. Chișinău: UASM, 2008, pp. 72-75. ISBN 978-9975-64-127-2.

112. ȚAPU, T. Identificarea consumurilor constante și variabile în baza metodei analitice. In: *Simpozionul științific internațional „Agricultura modernă-realizări și perspective”*: Lucrări șt., Universitatea Agrară de Stat din Moldova, vol. 17: Contabilitate. Chișinău: UASM, 2008, pp. 28-32. ISBN 978-9975-64-127-2.

113. ȚAPU, T. Calculația costului unitar al puilor de o zi și identificarea pragului de semnificație al costurilor neproductive. In: *„Perspectivele dezvoltării durabile a spațiului rural în contextul noilor provocări economice”*: Simp. șt. int. 4-6 octombrie (Chișinău 2018). Lucrări șt., Universitatea Agrară de Stat din Moldova, Facultatea de Economie. vol. 50 Contabilitate. Chișinău: UASM, 2018. pp. 516-522. ISBN 978-9975-64-271-2.

114. ȚAPU, T. Optimizarea mecanismului de calculație a costului unitar în avicultura pentru ouă. In: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*: culegere de lucrări șt., 2 apr. 2015. Chișinău: ASEM, 2015, pp. 180-185. ISBN 978-9975-75-750-8.

115. ȚAPU, T. Perfecționarea modului de înregistrare a produselor în avicultura pentru ouă. In: *Știința agricolă*. Chișinău, 2006, nr. 1, pp. 91-94. ISSN 1857-0003.

116. ȚAPU, T. Prețurile de transfer: aspecte de calculare și aplicare la întreprinderile avicole. In: *Cooperarea între mediul universitar și organisme profesionale: Soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile*: conf. șt. intern., 1 apr. 2016. Chișinău, ASEM, 2016, pp. 215-219. ISBN 978-9975-127-48-6.

117. ȚAPU, T. Unele aspecte privind circulația documentelor primare pe centre de responsabilitate în entitățile avicole. In: *„Realizări și perspective în gestionarea eficientă a resurselor economice din zona rurală”*: Lucrări șt., Universitatea Agrară de Stat din Moldova, vol. 27: Contabilitate. Chișinău, 2010, pp. 106-112. ISBN 978-9975-64-196-8.

118. ȚAPU, T. Aspecte ale metodelor de calculație a costurilor. In: *tezele simpozionului internațional „70 ani ai Universității Agrare de Stat din Moldova”*, UASM. Chișinău, 2003, p. 131-132., 0,15 c.a. ISBN 9975-9624-3-2..

119. ȚAPU, T., BUCUR, V., FRECĂUȚEANU, A. *Contabilitatea activelor biologice și a furajelor condiționate, precum și calculația costului efectiv unitar în ramura creșterii porcinelor*. Chișinău: ACA RM, 2018. 187 p.

120. ȚAPU, T., TODOROVA, L. Aspecte problematice privind modul de recunoaștere și contabilizare a pierderilor de producție în avicultură. In: *Creșterea economică în condițiile globalizării: bunăstare și incluziune socială*: conf. intern. șt.-practică, ed. a 14-a, 10-11 oct. 2019. Chișinău: INCE, 2019, pp. 326-333. ISBN 978-9975-3305-4-1.

121. ȚAPU, T., TODOROVA, L. Particularitățile tehnologice în avicultură și influența acestora asupra contabilității de gestiune. In: *Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări*: culegere de lucrări șt., 5 apr. 2013. Chișinău: ASEM, 2013, pp. 264-268. ISBN 978-9975-4242-7-1.

122. ȚUGULSCHI, Iu. Elaborarea și aprobarea procedeele interne ale contabilității manageriale. In: *Contabilitate și audit*. Chișinău, 2009, nr. 11, pp. 51-55.

123. ȚURCANU, V. *Calculația costurilor*: lucrare didactică. Chișinău: Editura ASEM, 2011. 115 p. ISBN 9975-75-126-1.

124. ȚURCANU, V. Considerațiuni privind definirea obiectului contabilității. In: *Analele Academiei de Studii Economice din Moldova*. Chișinău: ASEM. 2010, pp. 312-316. ISBN 978-9975-75-534-4.

125. ȚURCANU, V. *Contabilitatea conform standardelor internaționale*. Chișinău: ASEM, 1996. 264 p. ISBN 9975-78-278-7.

126. ȚURCANU, V. Contabilitatea de gestiune a întreprinderii: teorie și practică. In: *Contabilitate și audit*. Chișinău, 1998, nr. 12, pp. 31-41.

127. ȚURCANU, V., BAJEREAN, E. *Bazele contabilității*. Chișinău: Tipogr. Centrală, 2004. 268 p. ISBN 9975-78-278-7.

128. ȚURCANU, V., MIHAILA, S. *Contabilitatea de gestiune & control de gestiune (în industria prelucrătoare)*: Monografie. Chișinău: ASEM, 2015. 231 p. ISBN 978-9975-75-740-6.

129. VACARU-OPRIȘ, I. *Tratat de avicultură*. București: Editura CERES, 2002, vol. 2. 612 p. ISBN 973-40-0564-2.

130. VAN, I., MARIN, G. etc. *Tehnologia incubării ouălor*. București: Editura CERES, 2000. 190 p. ISBN 973-40-0481-6.

131. VAN, I., MARIN, G., DAMIAN, A. et al. *Creșterea și exploatarea pentru ouă a găinilor ouătoare*. Ed. a III-a. București: TOTAL PUBLISHING, 2009. 303 p. ISBN 978-606-8003-03-0.

132. ZARIȘNEAC, N. Conceptele și elementele managementului costurilor materialelor de construcții. In: *Meridian Ingineresc*. Chișinău, 2010, nr. 3, pp. 46-49. ISSN 1683-853X.

În limba rusă

133. АКАШЕВА, В., ЛЯБУШЕВА, А. Особенности начисления амортизации по продуктивному скоту [online]. [citat 19.05.2016]. Disponibil: http://sisupr.mrsu.ru/2014-2/PDF/Akasheva_V_V_Lyabusheva_A_A_statya.pdf

134. АЛБОРОВ, Р., ЛИВЕНСКАЯ, Г. *Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях*: монография. Ижевск: Изд-во Удмуртский университет, 2013. 108 с. ISBN 978-5-4312-0196-7.

135. АСАУЛ, А. *Управление затратами в строительстве* [online]. СПб: ИПЭВ, 2009. 392с. [citat 19.05.2016]. ISBN 978-5-91460-021-8. Disponibil: <http://www.aup.ru/books/m1/>
136. БЕЛОВ, Н. *Документация в системе сельскохозяйственного учета*. М.: Статистика, 1978. 280 с.
137. БЕЛЫЙ, И. *Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве: учеб. пособие для экон. вузов*. Минск: Высшая школа, 1990. 176 с. ISBN 5-339-00441-4.
138. БЕСАРАБОВ, Б., БОНДАРЕВ, Э., СТОЛЛЯР, Т. *Птицеводство и технология производства яиц и мяса птиц: Учебник*. 2-е изд., доп. СПб.: Издательство Лань, 2005. 352 с. ISBN 5-8114-0598-7.
139. БОРИСЕВИЧ, Н. Создание эффективной системы управленческого учета. В: *Экономика. Финансы. Управление*. Москва, 2003, № 10, с. 16-25.
140. БУКУР В., ЦАПУ, Т. Об оценке и учете кур несушек. В: *Бухгалтерские и налоговые консультации*. Кишинэу, 2010, № 11, с. 42-48.
141. БУКУР, В., ТОДОРОВА, Л. *Учет биологических активов: монография*. Chişinău: CEP UASM. 2008. 254 p. ISBN 978-9975-64-1171-3.
142. ВАЛИУЛОВА, А., ПРИХОДЬКО, В. К вопросу о месте управленческого учета в информационном пространстве организации. В: *Управленческий учет*. М.: Финпресс, 2008, № 4, с. 3-11.
143. ВАНДЕР ВИЛ, Р., ПАЛИЙ, В. *Управленческий учет (с элементами финансового учета)*. М.: ИНФРА-М, 1997. 480 с. ISBN 5-86225-38-9-0.
144. ВАСЬКИН, Ф. *Альбом форм первичных документов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях: в 6-ти книгах. Книга 6*. М.: Сельхозучетиздат, 1976. 170 с.
145. ВАХРУШИНА, М. *Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов*. 2-е изд., доп. и пер. М.: ИКФ Омега-Л, 2002. 528 с. ISBN 5-901386-48-5.
146. ВОЛКОВА, О. *Управленческий учет: Учебник и практикум для академического бакалавриата*. М.: Издательство Юрайт, 2016. 461 с. ISBN 978-5-9916-8586-3.
147. ГАПОН, М. *Совершенствование управленческого учета затрат в птицеводческих организациях: Дисс. на соиск. уч. степ. докт. эк. наук* [online]. Омск, 2014. 212 с. [citat 30.08.2017]. Disponibil: <http://economy-lib.com/sovershenstvovanie-upravlencheskogo-ucheta-zatrat-v-ptitsevodcheskih-organizatsiyah>
148. ДЕЙЧ, В. *Калькулирование себестоимости продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства: Дисс. на соиск. уч. степ. докт. эк. наук*. Иркутск, 2016. 159 с.
149. ДРУРИ, К. *Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. Под ред. С.А. Табалиной*. М.: издательство Аудит ЮНИТИ, 1997. 560 с. ISBN 5-238-00899-9.

150. ДУБНОВ, Б. Вопросы учета затрат на производство продукции растениеводства и животноводства в колхозах. В: *Вестник статистики*. М.: Статистика [online]. 1970, № 10, 1213 с. [citat 30.08.2017]. Disponibil: <https://books.google.es/books?id=k4k3R8fqx08C&pg>
151. ЗЛОБИНА, О. *Организационно-экономические аспекты управления эффективностью производства продукции птицеводства*: Дисс. на соиск. уч. степ. докт. экономических наук. по спец.: 08.00.05 - Экономика и управление народным хозяйством. Ижевск, 2006. 157 с.
152. ИВАШКЕВИЧ, В. *Бухгалтерский управленческий учет*. М.: Экономистъ, 2006. 618 с. ISBN 5-98118-033-1.
153. *Интенсивное разведение сельскохозяйственной птицы: информационно-технологический справочник по наилучшим доступным технологиям* (ИТС 42-2017) [online]. М.: Бюро НДТ, 2017. 137 с. [citat 30.08.2018]. Disponibil: <http://docs.cntd.ru/document/556018004>
154. КАВЕРИНА, О. *Управленческий учет: системы, методы процедуры*. М.: Издательство Юрайт, 2016, 389 с. ISBN 978-5-9916-7029-6.
155. КАВЕРИНА, О. *Организация управленческого учета: проблемы и суждения* [online]. [citat 11.11.2016]. Disponibil: <https://etb5.smartnews38.ru/organizacija-upravlencheskogo-ucheta-problemy-i-suzhdenija-kaverina-o-d/>
156. КАРАГОДИН, Д. *Методика бухгалтерского учета затрат и расчета себестоимости продукции птицеводства: учебное пособие*. Оренбург: Издательский центр ОГАУ, 2018. 93 с.
157. КАРПОВА, Т. *Управленческий учет: Учебник для вузов*. 2-е изд. перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. 351 с. ISBN 5-238-00633-0.
158. КОББ 500: *Руководство по содержанию родительского поголовья* [online]. [citat 12.09.2018]. Disponibil: <https://www.cobb-vantress.com/resource/white-papers>
159. КОЛЕСНИКОВ, С. *Управленческий учет. Современный подход* [online]. [citat 25.02.2017]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyye-podhody-k-organizatsii-uchyota-zatrat-na-proizvodstvo/viewer>
160. КОНДРАКОВ, Н. *Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет*. М.: ИНФРА-М, 2018. 584 с. ISBN 978-5-16-011053-0.
161. КОСТЮК, П. *Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных предприятиях*. М.: Статистика, 1971. 352 с.
162. КУДРЯВЕЦ, Н., КОСЬЯНЕНКО, С. *Инкубация с основами эмбриологии*. Горки: БГСХА, 2016. 208 с. ISBN 978-985-467-583-1.
163. КУДРЯВЕЦ, Н., КОСЬЯНЕНКО, С. *Технология производства яиц и мяса птицы. в 3 ч. Часть 1. Промышленное производство пищевых яиц*. Метод. указ. и зад. к лабораторным

занятиям для студ. зооинженерного факультета специальности 1-74 03 01 Зоотехния, специализации 1-74 03 01 03 Птицеводство. Горки: БГСХА, 2014. 92 с.

164. КУЗЬМИН, В., ФЕДОРЕНКО, В., БУКЛАГИН Д. и др. *Справочник фермера*. М.: Росинформагротех, 2013. 616 с. ISBN 978-5-7367-0982-3.

165. КУНДИУС, В., КУЗНЕЦОВА, Т. Методика начисления амортизации по продуктивному скоту. В: *Бухгалтерский учет* [online]. 2007, № 17, с. 73-75. [citat 22.02.2009]. Disponibil: <http://www.buhgalt.ru/buhgalterskij-uchet/arhiv/-2007/-2007/zhurnal-buhgalterskij-uchet-17-2007/>

166. ЛАМЫКИН, И. Проблемы совершенствования калькуляции себестоимости. В: *Совершенствование учета затрат и калькуляции себестоимости сельскохозяйственной продукции*. Воронеж, 1970, с. 155-157.

167. ЛАРИОНОВ, А. *Проблемы распределения затрат в сельском хозяйстве*. Ленинград: ЛГУ, 1976. 127 с.

168. ЛЕБЕДЕВ, П. *Контроллинг: теория, методика и практика*. Минск: ИВЦ Минфина, 2011. 152 с.

169. ЛЕЙКИН, Д. Управление по центрам ответственности. В: *Управление компанией*. 2005, № 7, с. 32-45.

170. ЛИСОВИЧ, Г. *Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве*. М.: Финансы и статистика. 2004, 456 с. ISBN 5-279-02707-3.

171. ЛИСОВИЧ, Г., ТКАЧЕНКО, И. *Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК*. Ростов-на-Дону: Издательский центр Март, 2000. 354 с. ISBN 5-241-00014-3.

172. ЛОСКУТОВ, И., ЛОПАТНИК, Г., КИЙКО, А. Документы и алгоритмы расчетов по учету животных. В: *Учет и финансы в колхозах и совхозах*. 1975, № 4, с. 8-11.

173. ЛЫСЕНКО, В. Основные затраты на транспортировку навоза. В: *Птицеводство*. Москва: Сергиев Посад, 1987, № 9, с. 9-11.

174. МАКСИМОВА, Г., САМАРУХА, В., РАСПУТИНА, А. *Формирование себестоимости продукции птицеводческих организаций*. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. 162 с. ISBN 978-5-7253-1908-8.

175. МАКСИМОЧКИНА, О. *Управленческий учет в птицеводстве*: дисс. на соиск. уч. степ. докт. эк. наук. М.: 2004. 239 с.

176. МАЛЬКОВА, Т. *Древняя бухгалтерия: какой она была*. М.: Финансы и статистика, 1995. 304 с. ISBN 5-279-00763-3.

177. Методические рекомендации по технологическому проектированию систем удаления и подготовки к использованию навоза и помета НТП АПК 1.10.05.001-01. [online]. М.:

2001 (версия 2017 г.). [citat 22.02.2019]. Disponibil: https://ohranatruda.ru/ot_biblio/norma/244427/#i605488

178. МИЦКЕВИЧ, А. *Основы управленческого учета*. М.: ВШФМ АНХ при Правительстве РФ, 2009. 286 с. ISBN 978-5-85006-130-2.

179. МИШИН, Ю. Система управленческого учета на современном предприятии. В: *Менеджмент в России и за рубежом*. 2011, № 3, с. 42-53.

180. МУРСУИДЗЕ, Д., ЛЕГЕЗА, В., ФИЛОНОВ, Р. *Технология производства продукции животноводства: учебник*. М.: Колос, 2005. 432 с.

181. *Нормы расходов в виде потерь от вынужденного убоя птицы и животных, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации № 431 от 10 июня 2010 г.* [online]. [citat 26.06.2019]. Disponibil: <http://www.consultant.ru/>

182. *Нормы расходов в виде потерь от падежа птицы и животных, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации № 560 от 15 июля 2009 г.* [online]. [citat 25.06.2019]. Disponibil: <http://www.consultant.ru/>

183. ОВСЯННИКОВ, С., ГРИНМАН, Г., КОЛЕВИЧ, А. и др. *Бухгалтерский учет в колхозах*. Минск: Урожай, 1965. 424 с.

184. ПАШИГОРЕВА, Г., САВЧЕНКО, О. Цели и задачи управленческого учета. В: *Бухгалтерский учет*. Москва, 2000, № 17, с. 58-62.

185. ПИЗЕНГОЛЬЦ, М. *Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве*. Т. 2.: учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2002. 400 с. ISBN 5-279-02461-9.

186. ПИЗЕНГОЛЬЦ, М. *Учет затрат и закрытие счетов в колхозах и совхозах*. М.: Статистика, 1972. 280 с.

187. ПИЗЕНГОЛЬЦ, М., ВАСИЛЬЕВ, Д., МАЛЫШЕВ, И. и др. *Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве*. М.: Издательство Статистика, 1974. 608 с.

188. ПУЗЫНЯ, Т. Методика начисления амортизации по продуктивному скоту. В: *Вестник ВГУ. Серия: Экономика и управление* [online]. 2012, № 1, с. 160-164. [citat 04.05.2015]. Disponibil: <http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/econ/2012/01/2012-01-26.pdf>

189. РАДОСТОВЕЦ, В. *Калькуляция себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях*. М.: Финансы и статистика, 1986. 160 с.

190. *Руководство по работе с птицей кросса Hajseks_Braun* [online]. [citat 19.09.2019]. Disponibil: <http://webpticeprom.ru/ru/handbooks-manual.html?pageID=1187944775>

191. *Руководство по содержанию Babolna Tetra SL* [online]. [citat 19.09.2019]. Disponibil: <http://www.babolnatetra.com/wp-content/uploads/2019/07/tetra-sl-ps.pdf>

192. *Руководство по содержанию Браун Ник* [online]. [citat 19.09.2019]. Disponibil: http://webpticeprom.ru/download/spravochniki/braun_nik_final_gibrid.pdf
193. *Руководство по содержанию Леггорна* [online]. [citat 19.09.2019]. Disponibil: <http://bioritm31.ru/wp-content/uploads/2017/03/Rukovodstvo%20po%20soderjaniy.pdf>
194. *Руководство по содержанию птицы* [online]. [citat 19.09.2019]. Disponibil: <http://webpticeprom.ru/ru/handbooks-manual.html>
195. *Руководство по содержанию родительского поголовья Ross* [online]. [citat 19.09.2019]. Disponibil: http://webpticeprom.ru/download/spravochniki/2013-12-04/spravochnik_po_soderzhaniyu_roditelskogo_pogolovya_ross_pm3_-_2013.pdf
196. *Руководство по содержанию родительского стада Хай-Лайн* [online]. [citat 19.05.2019]. Disponibil: <http://webpticeprom.ru/download/handbooks/1177395170-4.pdf>
197. *Руководство по содержанию ХАЙ-ЛАЙН W-36* [online]. [citat 19.09.2019]. Disponibil: https://www.hyline.com/userdocs/pages/36_COM_RUS.pdf
198. *Руководство по содержанию Шейвер 2000* [online]. [citat 19.09.2019]. Disponibil: http://webpticeprom.ru/download/spravochniki/Coderzhание_nesushek.doc
199. Связи между счетами бухгалтерского учета предприятий и национальными счетами. Нью-Йорк, 2002, Организация Объединенных Наций, серия ST/ESA/STAT/SER.F/76. 248 с. [online]. [citat 15.12.2020]. Disponibil: https://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/Series_F_76R.pdf
200. САНИН, М. *Управленческий учет*. 2008. 24 с. [online]. [citat 15.12.2020]. Disponibil: <https://books.ifmo.ru/file/pdf/763.pdf>
201. СОКОЛОВ, Я. *Основы теории бухгалтерского учета*. М.: Финансы и статистика, 2005. 496 с. ISBN 5-279-01937-2.
202. СТУКОВ, С. И все-таки производственный, а не «управленческий» учет. В: *Бухгалтерский учет*. 1997, № 2, с. 64-66.
203. СТУКОВ, С. Учет затрат на производство: современное состояние. В: *Бухгалтерский учет*. 1996, № 1, с. 22-23.
204. ТОДОРОВА, Л. *Учет биологических активов*: дис. на соиск. науч. степ. докт. экон. наук. Кишинэу, 2007. 173 с.
205. ТОДОРОВА, Л., ЦАПУ, Т. Особенности учета затрат в животноводстве в соответствии с новыми НСБУ: статьи затрат и перспективы применения. In: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*: conf. șt. intern., 2 apr. 2015. Chișinău: ASEM, 2015, pp. 106-109. ISBN 978-9975-75-750-8.
206. *Типовые нормы и карты организации труда в промышленном птицеводстве*. М.: Колос, 1977. 208 с.

207. УАХИТОВ, Ж., АСАНБАЕВ, Т., БЕКСЕИТОВ, Т. *Технология продления производственного использования кур-несушек*: монография. Павлодар: Кереку, 2015. 87 с. ISBN 978-601-238-474-1.
208. *Управленческий учет: учебное пособие*/ Под ред. А. Д. Шеремета. М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. 512 с. ISBN 5-89240-029-8.
209. ФЕДЯЕВ, А., КИРИЧЕНКО, В. *Организация первичного и аналитического учета: пособие*. М.: Россельхозиздат, 1979. 445 с.
210. ФРЕКЭУЦЯНУ, А., КИШЛАРУ, А. Попередельный метод учета и калькуляции: сущность и возможность его применения сельскохозяйственными предприятиями. В: *Бухгалтерские и налоговые консультации*. 2018, № 9, с. 56-60.
211. ХОРГНРЕН, Ч., ФОСТЕР, ДЖ. *Бухгалтерский учет. Управленческие аспекты*. М.: Финансы и статистика. 1995. 415 с. ISBN 5-279-01212-2.
212. ЧУПИНА, Л., РЕЙМЕР, В., АЛЕКСЕЕВА, З., КЛЕМЕШОВА, И. *Теория и практика воспроизводства сельскохозяйственной птицы: учебно-методическое пособие, изд. 2-е, перераб.* [online]. Новосибирск, 2016. 68 с. [citat 19.05.2019]. Disponibil: <https://docplayer.ru/108335324-Teoriya-i-praktika-voisproizvodstva.-selskohozyaystvennoy-pticy.html>
213. ШАЛАЕВА, Л. *Стратегический управленческий учет затрат в сельскохозяйственных организациях: монография*. Пермь: ИПЦ «Прокрость», 2014. 171 с. ISBN 978-5-94279-213-8.
214. ШЕРЕМЕТ, А., НИКОЛАЕВА, О., ПОЛЯКОВА, С. *Управленческий учет: учебник*. 3-е изд. перераб. и доп. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. 344 с. ISBN 5-88103-154-7.
215. ШЕХУ, С. *Воспроизводительные и продуктивные качества японских перепелов разного происхождения* [online]: дисс. на соиск. учён. степ. канд. с.-х. наук. Москва, 2016. 114 с. [citat 11.02.2020]. Disponibil: http://old.timacad.ru/catalog/disser/kd/Saidu%20Shehu/disser_Shehu.pdf
216. ЩЕРБАТОВ, В., СМЕРНОВА, Л., ЩЕРБАТОВ, О. *Инкубация яиц сельскохозяйственной птицы*: Монография. Краснодар: КубГАУ, 2015. 184 с. ISBN 978-5-94672-855-3.
217. Энциклопедии, словари, справочники (поиск)/Ветеринарный энциклопедический словарь. [online]. [citat 19.09.2019]. Disponibil: <http://www.cnshb.ru/AKDiL/0006/base/RB/000422.shtm>
218. ЯВОРСКАЯ (Чиреш), Е. Особенности учета птицы и продукции на птицефермах. In: *Contabilitate și Audit*. Chișinău, 2017, nr. 7, pp. 19-23.
219. ЯВОРСКАЯ, Е. О первичных документах, применяемых в сельском хозяйстве. In: *Contabilitate și audit*. Chișinău, 2014, nr. 10, pp. 71-83.

220. ЯВОРСКАЯ, Е. Учет сельскохозяйственной продукции в полеводстве. In: *Contabilitate și audit*. Chișinău, 2014, nr. 11, pp. 56-72.

221. Яйценосность [online]. [citat 19.05.2019]. Disponibil: <http://worldgonesour.ru/pticevodstvo/1391-yaycenoskost.html>

În alte limbi

222. *Brown Leghorn Chicken* [online]. [citat 19.09.2019]. Disponibil: <https://www.cacklehatchery.com/brown-leghorn.html>

223. *Cobb. Management guide* [online]. [citat 12.09.2018]. Disponibil: <https://www.cobb-vantress.com/resource/white-papers>

224. SIMON, H. Centralization vs. *Decentralization in Organizing the Controller's Departament*. New York: Controllershship Foundation, 1954, reed. Houston, Scholars Book Co, 1978.

225. **TAPU, T.** Aspects regarding the determination of secondary products' costs in poultry production (limited liability company „Dant-Agro”). In: *International Collection of the Scientific Works „Foreign Economic Relations Development in the Modern World Economic System”*. Kiev: Osvita Ukrainy. 2011, pp.83-87. ISBN 978-966-188-237-8.

226. **TAPU, T.** Evaluation and accounting of laying hens. In: *Scientific papers. UASMV of Bucharest, series: Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development*. 2010, vol. 10(2), pp. 221-227. ISSN 1844-5640.

227. *TETRA-SL LL: commercial layer. Management guide* [online]. [citat 19.09. 2019]. Disponibil: <http://www.babolnatetra.com/wp-content/uploads/2019/07/tetra-sl.pdf>

228. <https://www.agroland.ro/necesitatile-nutritionale-ale-pasarilor/>

229. https://statistica.gov.md/public/files/publicatii_electronice/Statistica_teritoriala/Statistica_teritoriala_2016.pdf

ANEXE

Anexa 1. Interpretarea noțiunilor „Contabilitate managerială” și „Contabilitatea de gestiune” în acte legislative și diverse surse bibliografice de specialitate

Nr. crt.	Date de referință	Conținutul noțiunii
A	1	2
1.	Legea contabilității și raportării financiare: nr. 287 din 15.12.2017 [56, p. 16]	Contabilitatea de gestiune - sistem de colectare, înregistrare, prelucrare și transmitere a informației pentru planificarea, controlul și analiza activității entității, în scopul întocmirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale
2.	Contabilitatea managerială: ghid practico-didactic/ Colectiv de autori: coordonator Nederița, A. [20, p. 10]	Contabilitatea managerială - domeniu distinct în cadrul evidenței contabile, având drept obiectiv principal măsurarea, colectarea, prelucrarea și transmiterea informației pentru planificare (bugetare), calculație, control și analiza executării bugetelor în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale
3.	Țurcanu, V., Bajorean E. Bazele contabilității [127, p. 236]	Contabilitatea managerială - metodologia obținerii informației pentru utilizatorii interni și reflectării operațiunilor interne ale întreprinderii. Aceasta cuprinde, de asemenea, metodele de contabilizarea costurilor și de calculare a costului produselor finite și serviciilor
4.	Caraman S.; Cușmăunsă R. Contabilitatea managerială: note de curs [16, p. 8]	Contabilitatea managerială - domeniu distinct în cadrul contabilității care oferă informații privind gestiune internă a întreprinderii. Acest proces include măsurarea, colectarea, prelucrarea și transmiterea informației pentru planificare (bugetare), calculație, control și analiza executării bugetelor în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale
5.	Caraiani C., Dumitrana M. et. al. Contabilitatea de gestiune și control de gestiune [15, p. 24]	Contabilitatea managerială - Cunoștințe și pricepere profesională în pregătirea și, mai ales, în prezentarea informațiilor necesare conducerii pe diferite niveluri ierarhice
6.	Oprea C., Man M., Nedelcu M. Contabilitatea managerială [70, p. 10]	Contabilitatea managerială - Reflectarea tuturor operațiilor de colectare și repartizare a cheltuielilor pe destinații, respectiv pe produse, lucrări, servicii, comenzi faze de fabricație, activități, secții etc., decontarea producției obținute precum și calculul costului de producție al produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, inclusiv a producției în curs de execuție
7.	Dumitru M.; Calu, D. Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor [23, p. 9]	Contabilitatea de gestiune - spectru informațional amplu, variind de la informații primare, bazate pe un „simplu” calcul de cost, până la decizii manageriale esențiale în activitatea unei întreprinderi, gen „a produce sau a cumpăra”
8.	Băviță I; Dumitru, M.; Calu, D. etc. Contabilitatea în agricultură: abordări teoretice și practice [7, p. 16]	Contabilitatea de gestiune - gestiunea internă a întreprinderii, fiind determinate costurile și rezultatele analitice pe centre de responsabilitate, feluri de activități, produse, lucrări executate, servicii prestate etc., care se realizează prin înregistrarea fluxurilor interne prin sistemul de conturi (în partidă dublă) sau prin sistemul evidenței operative
9.	Стуков С. Учет затрат на производство: современное состояние [203, p. 22-23]	Contabilitatea managerială - contabilitatea producției (evidența costurilor de producție), dar cu referință la terminologia modernă și, prin urmare, nu sânt motive de a o evidenția într-un tip aparte de contabilitate
10.	Стуков С. И все-таки производственный, а не «управленческий» учет [202 p. 64-66]	

A	1	2
11.	Лисович Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [170, p. 280]	Contabilitatea managerială - sistem informațional-calculațional, care reunește totalitatea formelor și metodelor de planificare (bugetare), evidență și analiză, orientat în formarea variantelor alternative de funcționare a entității și destinat asigurării informaționale a procesului de luare a deciziilor manageriale
12.	Лисович Г., Ткаченко И. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК [171, p. 5]	Contabilitatea managerială - sistem contabil, de planificare, control și analiză a informației ce vizează costurile și rezultatele activității, necesare managerilor în scopul dirijării entității economice
13.	Ивашкевич В. Бухгалтерский управленческий учет [152, p. 23]	Contabilitatea managerială - domeniu de cunoștințe și activitate legate de formarea și utilizarea informației economice pentru dirijarea internă a subiectului economic
14.	Хорнгрен Ч., Фостер Дж. Бухгалтерский учет. Управленческие аспекты [211, p. 8]	Contabilitatea managerială - identificarea, măsurarea, colectarea, sistematizarea, analiza, disocierea, interpretarea și transmiterea informației necesare pentru gestiunea unor anumite obiecte
15.	Needles B., Anderson J., Caldwell J. Principiile de bază ale contabilității [67, p. 854]	Contabilitatea de gestiune – tehnici și procedee contabile de colectare și raportare a datelor financiare privind producția și a celor privind comercializarea pentru a răspunde nevoilor informaționale ale managementului
16.	Bouquin H. Contabilitatea de gestiune [10, p. 41]	Contabilitatea de gestiune – o parte a sistemului său de informare, oferind o modelare economică a întreprinderii în scopul de a satisface obiectivele de măsurare a performanței și de ajutor în luarea deciziei
17.	Друри К. Введение в управленческий и производственный учет [149, p. 7]	Contabilitate managerială semnifică pregătirea informației necesare pentru desfășurarea activității cu caracter managerial, și anume: luarea deciziilor, bugetarea, controlul și reglementarea activităților

Sursa: elaborat de autoare.

**Anexa 2. Abordarea contabilității manageriale în opinia autorilor autohtoni și din străinătate
și obiectul definiției conform Legii CRF și diferitor surse bibliografice
a) contabilității manageriale**

I	CONTABILITATE MANAGERIALĂ	II	CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII UNEI ENTITĂȚI
CONTABILITATEA FINANCIARĂ	<i>Contabilitatea de gestiune (producție)</i>	CONTABILITATEA FINANCIARĂ	<i>Contabilitatea managerială</i>
Sgârdea F. [88; 89, p. 46-47]; Lepădatu G. [61, p. 24]; Briciu S. [11, p. 20; 59-61]; Caraiani C., Dumitrana M. [15, p. 24]; Dumitru M., Calu D. [23, p. 9]; Băviță I., Dumitru M. et. al. [7, p. 22-31]; Stucov S. [202, p. 64-66; 203, p. 22-23]; Ionașcu I. [53, p. 13-14]; Iacob C., Ionașcu I. [48, p. 14] etc.		Bîtcă-Dumitru C, Calu D. Ponorică A. [8, p. 8]; Caraman S., Cușmăunsă, R. [16, p. 6-8]; Shaboun M. [90, p. 27-30]; Oprea C., Man M., Nedelcu -M. [70, p. 10]; Bădicu G., Mihaila S., Avornic A. [5, p. 8-17]; Țurcan V.; Bajerean E. [127, p. 236]; Țugulschi Iu. [122, p. 51-55]; Țapu T. [110, p. 80-81; 116, p. 216]; Vahrușina M. [145, p. 8]; Șeremet A., Nicolaeva O. [214, p. 5]; Ivașkevici V. [152, p. 14-15], Kaverina O. [154, p. 32-33; 155]; Pașigoreva G., Savcenco O. [184, p. 58] etc.	

b) Obiectul definiției conform Legii CRF și diferitor surse bibliografice

Numărul sursei conform anexei 1	Autorul	Obiectul definiției
A	1	2
1	Legea CRF [56, p. 16]	Sistem de colectare, înregistrare, prelucrare, și transmitere a informației
11	Lisovici G. [170, p. 280]	Sistem informațional-calculațional
10	Stukov S. [202, p. 64-66]	Contabilitate de producție
9	Stukov S. [203, p.22]	
2	Grabarovschi L. și Paladi V. (coordonator Nederița A.) [20, p.10]	Domeniu distinct în cadrul contabilității
4	Caraman S. și Cușmăunsă R. [16, p. 8]	
3	Țurcanu V. și Bajerean E. [127, p. 236]	Metodologie de obținere a informației
5	Caraiani C., Dumitrana M. [15, p. 24]	Cunoștințe și pricepere profesională
6	Oprea C., Man M., Nedelcu M. [70, p. 10]	Reflectarea tuturor informațiilor aferente cheltuielilor
17	Drury K. [149, p. 27]	Pregătirea informației pentru activitatea cu caracter managerial
7	Dumitru M. și Calu D. [23, p. 9]	Spectru informațional amplu
8	Băviță I., Dumitru M. et. al. [7, p. 9]	Gestiunea internă a întreprinderii
12	Lisovici G. și Tkacenko I. [171, p. 5]	Sistem contabil
13	Ivașkevici V. [152, p. 23]	Domeniu de cunoștințe și activitate
16	Bouquin H. [10, p. 36]	O parte a sistemului de informare
15	Needles B., Anderson J., Caldwell J. [67, p. 854]	Tehnici și procedee contabile
14	Horngren C., Foster J. [211, p.8]	Un complex de procese

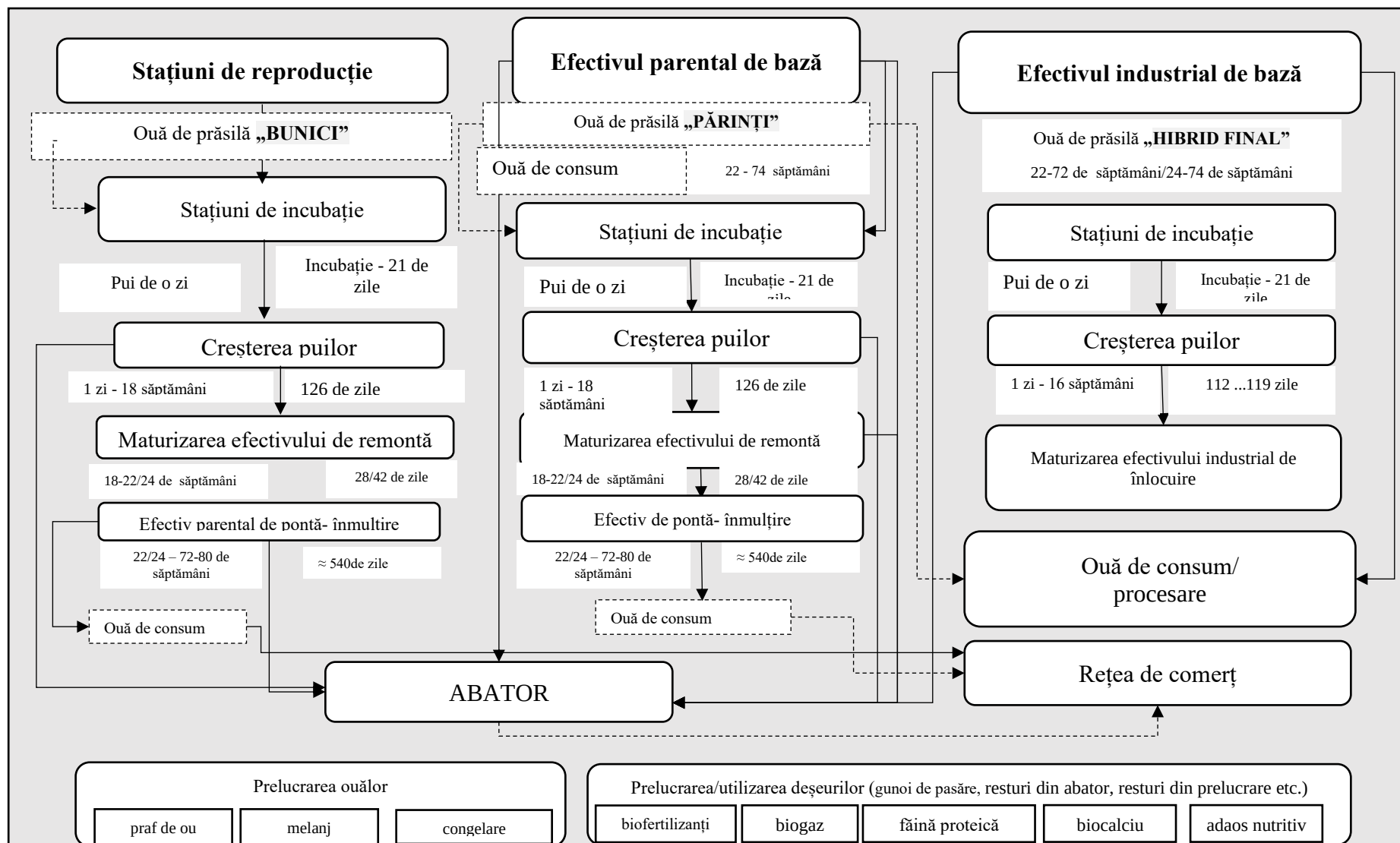
Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 3. Variantele specializării entităților avicole industrializate în funcție de complexitatea etapelor tehnologice

Variantele de specializare	DIRECȚIA DE SPECIALIZARE ȘI ETAPELE DE PRODUCȚIE													
	selecție și hibridizare	reproducție	incubația ouălor	creșterea tineretului	întreținere pentru		colectarea gunoiului	bucătărie furajeră	abator specializat	tranșarea carcaselor	procesare a ouălor	prelucrarea deșeurilor		
					ouă	carne						producerea bio-		
												vitaminelor	gazului	fertilizanților
CICLU ÎNCHIS - complet														
I	Îmbină toate etapele și fazele de producție agricolă și prelucrare													
CICLU COMPLEX (deschis) – reunește doar o parte din totalitatea etapelor și fazelor de producție agricolă și prelucrare inerente ciclului închis														
II	selecție, hibridizare și reproducție			creșterea tineretului și producția industrială a ouălor și cărnii										
III	Selecție, hibridizare și reproducție			creșterea tineretului și producția industrială					abator specializat	tranșarea carcaselor	procesare a ouălor	producerea biofertilizanților/ biovitaminelor/biogazului		
IV	selecție, hibridizare, reproducție		incubația ouălor	creșterea tineretului și producția industrială				bucătărie furajeră	abator specializat	tranșarea carcaselor	procesare a ouălor	producerea biofertilizanților/ biovitaminelor/biogazului		
CICLU SINGULAR (SIMPLU)														
V	selecție, hibridizare	reproducție	incubația ouălor	creșterea tineretului	întreținerea pentru ouă	întreținerea pentru carne	colectarea gunoiului	bucătărie furajeră	abator specializat	tranșarea carcaselor	procesarea ouălor	producerea biovitaminelor	producerea biogazului	producerea biofertilizanților

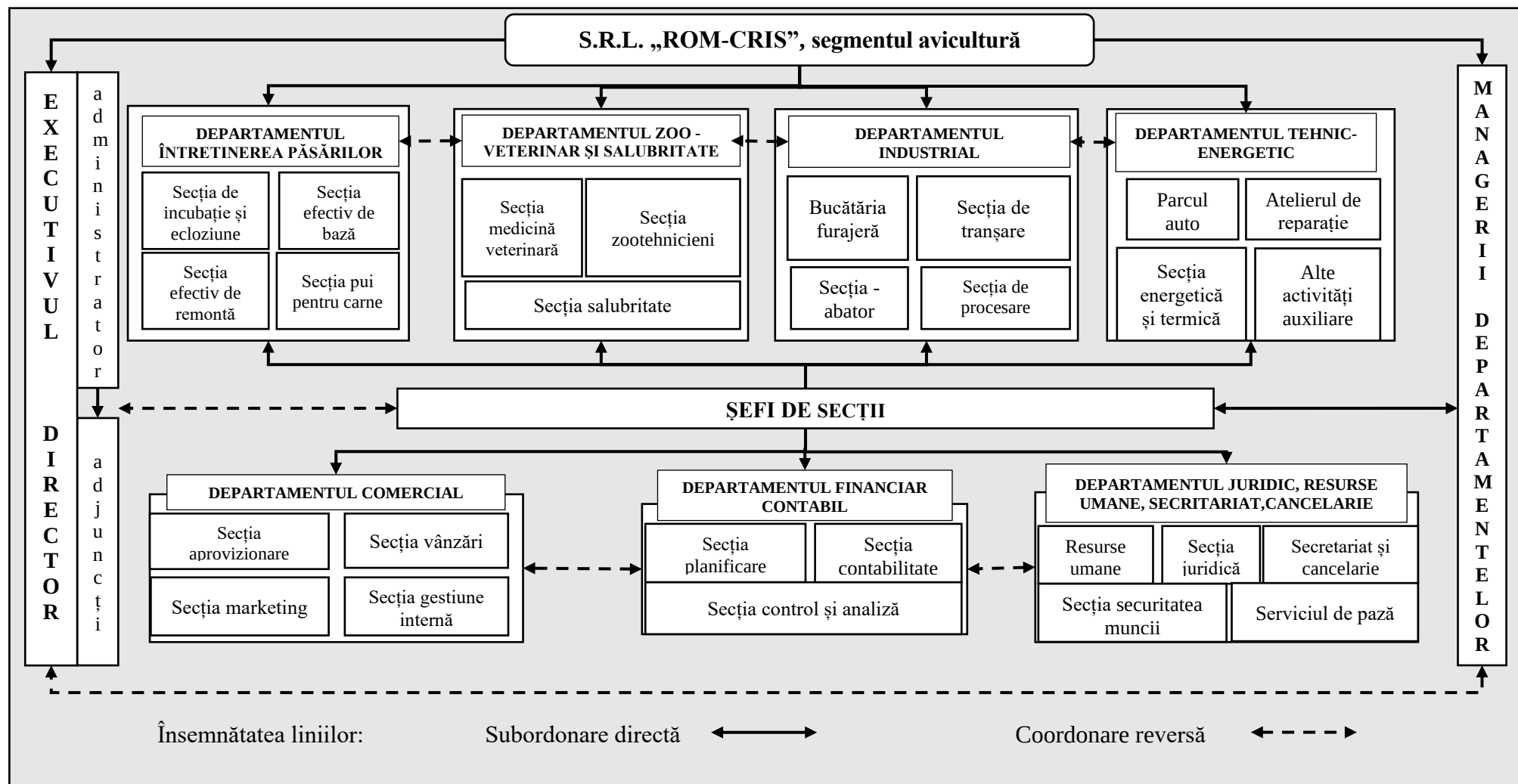
Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 4. Schema procesului tehnologic de producție a ouălor de găină proiectat în baza sistemului intensiv cu ciclul închis la S.R.L. „Rom-Cris” (proiect)



Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 5. Structura organizațională și de producere proiectată pentru segmentul avicultură, S.R.L. „ROM-CRIS” (proiect)



Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 6. Abordarea noțiunii „centru de responsabilitate” de savanții autohtoni și din străinătate

Nr. crt.	Autorul	Modalitatea de abordare
1.	Ivașkevici V.	Subdiviziune structurală sau o altă formațiune structurală, managerul căreia monitorizează indicatorii financiari încredințați: costuri, venituri, profit, raportul dintre costuri și venituri, nivelul investițiilor [152, p. 197]
2.	Kondrakov N.	O parte a întreprinderii, edificată în contabilitate pentru monitorizarea activității acesteia [160, p. 309-310]
3.	Leikin D.	Subdiviziune structurală a companiei, managerul căreia poartă responsabilitate pentru activitatea acestuia [169, p. 34]
4.	Asaul A.	Subdiviziune structurală care desfășoară activitate economică, gestionată de către un conducător care influențează nemijlocit și își asumă responsabilitate cu privire la rezultatele activității acesteia [135, p. 103]
5.	Grabarovschi L. și Paladi V. (coordonator Nederița A.)	Domeniu (sector) de activitate al întreprinderii în cadrul căruia este determinată responsabilitatea personală a managerului pentru activitatea centrului și indicatorii controlabili de către el [20, p. 10]
6.	Bajan M.	Diviziune a entității care se caracterizează prin anumite trăsături specifice: este plasată sub autoritatea unui responsabil, exercită una sau mai multe misiuni cu obiective cantitative și valorice, dispune de un ansamblu de resurse necesare pentru atingerea obiectivelor, are o anumită autonomie în cadrul bugetului de resurse [2, p. 63]
7.	Țurcanu V., Mihaila S.	O unitate sau o grupă organizațională, asemănătoare unei afaceri mici, condusă de un manager, responsabil pentru activitatea ei, care trebuie s-o gestioneze astfel, încât să aducă câștig maxim entității din care face parte, cu un volum de resurse alocat [128, p. 37]
8.	Zarișneac N.	Sectorul de activitate al unei întreprinderi, în cadrul căruia este determinată responsabilitatea personală a managerului, indicatorii de competență a lui [132, p. 48-49]
9.	Volkova O.	Un segment (subdiviziune, grup de subdiviziuni, produs) al companiei condus de un manager abilitat cu împuterniciri și responsabil pentru activitatea segmentului în cauză [146, p. 236]
10.	Tabără N.	Unități organizaționale care dețin o delegare de autoritate asupra mijloacelor încredințate (materiale, umane, financiare) și o capacitate de negociere asupra obiectivelor preconizate [99, p. 99]
11.	Caraiani C., Dumitrana M., Dascălu C. et. al.	Segment organizațional definit printr-un ansamblu de sarcini de realizat, un responsabil și proceduri de gestiune clar identificate [15, p. 242]
12.	Vander Vil R., Palii V.	O parte a întreprinderii în aspectul căreia este rațional de acumulat informația contabilă cu privire la activitatea centrului în cauză [143, p. 302]
13.	Ristea M.	Componentele structurale ale întreprinderii, inclusiv întreprinderea luată în ansamblu, cărora li se încredințează o funcțiune, o activitate, un proces, un produs, o lucrare, un obiectiv, un proiect etc. și pentru care se poate delimita relația de echilibru „cheltuieli=venituri” [82, p. 322]
14.	Rusu C.; Voicu M.	Un ansamblu de elemente dependente între ele, care formează un tot organizat, având un grad de autonomie în utilizarea și optimizarea resurselor de care dispun [84, p. 15]
15.	Briciu S.	O structură complexă care își poate fixa obiective multiple, în funcție de strategia organizației din care face parte [11, p. 75]
16.	Needles B., Anderson J., Caldwell J. etc.	O unitate organizațională din cadrul unui sistem contabil funcțional pentru care sunt elaborate rapoartele contabile [67, p. 1041]

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 7. Modul de simbolizare a CR cu aplicarea criteriului zecimal de codificare și subordonare a unităților structurale (proiect)

Tipul centrului de responsabilitate (CR)	Modul de simbolizare	Explicații și exemple aferente
A	1	2
1. CR de profit și investiții (CPI)	Simbolizate cu o cifră (de la 1 până la 9). În calitate de centru de profit și investiții pot fi concepute și simbolizate domeniile (aprovizionare, producere, desfacere) ramurile (agricultura, industrie etc.), sectoarele (fitotehnie, zootehnie). De exemplu, CPI delimitate pe sectoare: CPI 1 „Zootehnie” (1Z), CPI 2 „Fitotehnie” (2F), CPI 3 „Industrie” (3I) etc.	În cazul în care entitățile avicole se preocupă nu doar de activitățile inerente subramurii date, dar și de activități aferente altor sectoare și subramuri, de exemplu, cultivarea cerealielor, florii soarelui, precum și altor culturi agricole (de exemplu, S.R.L. Rom-Cris, S.R.L. „Axedum”, S.R.L. „Dant Agro” etc.), pot structura CPI pornind și de la alte criterii distinctive
2. CR pe activități, subsectoare (CA)	CR delimitate în aspectul centrelor de profit și investiții ($CPI = CA_1 \dots CA_n$), fiind simbolizate cu două cifre (de la 10 până la 99). Simbolul unui centru de responsabilitate va fi format din trei cifre , din care prima indică codul CPI în cadrul căruia a fost delimitat CR în cauză, iar celelalte două – simbolul CR respectiv în ansamblul CA vizat	De exemplu, S.R.L. „Dant Agro” pe lângă creșterea păsărilor se ocupă și de întreținerea bovinelor pentru lapte și a suinelor pentru carne. În acest caz, în componența CPI 1 „Zootehnie” (1Z) ea poate segmenta câteva CR: 111 „Păsări”, 112 „Bovine pentru lapte”, 113 „Suine” etc.
3. CR de costuri – structurale (CS)	CS sunt delimitate în aspectul CR pe activități (CA) conform legăturii logice de subordonare: CPI => CA => CS ; CS sunt simbolizate cu trei cifre (de la 100 până la 999). Astfel, simbolul unui centru de costuri va fi constituit din 6 cifre, din care prima indică codul CPI în cadrul căruia a fost delimitat CR căruia i s-au revenit următoarele două simboluri, iar ultimele trei simboluri indică poziția centrului structural (CS) respectiv în ansamblul centrului pe activități (CA) vizat	De exemplu, S.R.L. „Lincos Prim”, entitate specializată în producerea ouălor de găină, creșterea păsărilor pentru carne, creșterea tineretului zburat pentru vânzare, își dezvoltă activitatea pe sectoare și secții separat, cum ar fi: secția de incubație nr. 1 – 1.11.111, secția de creștere a puilor eclozionați nr. 2 – 1.11.112, secția de creștere a tineretului nr. 3 – 1.11.113, secția de maturizare a puicutelelor de înlocuire nr. 4 – 1.11.114, secția de întreținere a găinilor ouătoare nr. 5 – 1.11.115 etc.
4. CR locuri de înregistrare* a costurilor (LC)	LC – sunt delimitate în aspectul centrelor de costuri structurale (CS) conform legăturii logice de subordonare: CPI => CA => CS => LC ; LC vor fi simbolizate cu patru cifre (de la 1000 până la 9999). Prin urmare, codul numeric al unui loc de apariție a costurilor va reuni 10 simboluri – <u>x xx xxx xxxx</u> , din care: • primul (x) – indică apartenența la CPI, • următoarele două (xx) – apartenența la centrul de activitate (CA), • celelalte trei (xxx) – poziția centrului dat în centrul structural (CS) și • ultimele patru (xxxx) – localizarea poziției locului de cost (LC) în cadrul unității structurale (CS).	De exemplu, pentru S.R.L. „Lincos Prim” în cadrul secției de creștere a tineretului zburat, păsările sunt delimitate pe grupuri de vârstă cu intervalul de 4 săptămâni între fiecare. În acest caz grupurilor de vârstă li se vor atribui următoarele simboluri: grupul 1 (5 – 8 săptămâni) – 1.11.113.1111, grupul 2 (9 – 12 săptămâni) – 1.11.113.1112, grupul 3 (13 – 16 săptămâni) – 1.11.113.1113, grupul 4 (17 – 20 de săptămâni) – 1.11.113.1114
* în literatura de specialitate – apariție a costurilor.		

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 8. Simbolizarea CR delimitate în cadrul activităților de producție desfășurate actual și de perspectivă, S.R.L. „Rom-Cris” (proiect)

Tipul centrului, denumirea și simbolul atribuit							
Centrul de profit și investiții (1-9)		CR pe activități/subsectoare (10-99)		Centrul de costuri (100-999)		Locul de apariție a costurilor (1000-9999)	
simbol	denumire	simbol	denumire	simbol	denumire	simbol	denumire
A	1	2	3	4	5	6	7
1	Zootehnie	1.10	Păsări	1.10.100	Incubație	1.10.100.1001	Secția nr. 1
						1.10.100.1002	Secția nr. 2
						1.10.100.1003	Secția nr. 3
				1.10.101	Puierniță/maternitate (puișori eclozionați cu vârsta între 1-28 de zile/4 săptămâni)	1.10.101.1001	Hala nr. 1
						1.10.101.1002	Hala nr. 2
						1.10.101.1003	Hala nr. 3
						1.10.101.1004	Hala nr. 4
				1.10.102	Tineret	1.10.102.1001	Hala nr. 1. Grupul nr. 1 (5-8 săptămâni)
						1.10.102.1002	Hala nr. 1. Grupul nr. 2 (9-12 săptămâni)
						1.10.102.1003	Hala nr. 1. Grupul nr. 3 (13-16 săptămâni)
				1.10.103	Maturizare	1.10.103.1001	Hala nr. 1 (17- 20 de săptămâni)
						1.10.103.1002	Hala nr. 2 (17- 20 de săptămâni)
						1.10.103.1003	Hala nr. 3 (17- 20 de săptămâni)
						1.10.103.1004	Hala nr. 4 (17- 20 de săptămâni)
						1.10.103.1005	Hala nr. 5 (17- 20 de săptămâni)
				1.10.104	Efectiv productiv de pontă (găini ouătoare)	1.10.104.1001	Hala nr. 1 (pe loturi)
						1.10.104.1002	Hala nr. 2 (pe loturi)
						1.10.104.1003	Hala nr. 3 (pe loturi) etc.
				1.10.105	Efectiv productiv parental	1.10.105.1001	Hala nr. 1 (pe loturi)
						1.10.105.1002	Hala nr. 2 (pe loturi)
						1.10.105.1003	Hala nr. 3 (pe loturi)etc.
				1.10.106	Pui pentru carne (broiler)	1.10.106.1001	Hala nr. 1 (pe loturi)
						1.10.106.1002	Hala nr. 2 (pe loturi)
						1.10.106.1003	Hala nr. 3 (pe loturi)etc.
				1.10.200	Depozitul pentru păstrarea și sortarea/trierea ouălor	1.10.200.1001	Secția nr. 1 „Colectare”
						1.10.200.1002	Secția nr. 2 „Sortare și dezinfectare”
						1.10.200.1003	Secția nr. 3 „Păstrare” etc.
		1.20	Bovine pentru lapte	1.20.100	Vaci mulgătoare	1.20.100.1001	Grupul nr. 1
				1.20.101	Junci	1.20.101.1001	Grupul nr. 1
				1.20.102	Tăurași < 1 an	1.20.102.1001	Grupul nr. 1
				1.20.103	Vițele < 1 an	1.20.103.1001	Grupul nr. 1
		1.30	Suine	1.30.101	Scroafe de bază	1.30.101.1001	Scroafe cu purcei
						1.30.101.1002	Scroafe gestante
						1.30.101.1003	Scroafe în pauză

continuarea anexei 8

A	1	2	3	4	5	6	7
						1.30.101.1004	Scroafe de remontă
				1.30.102	Vieri	1.30.102.1001	Vieri terminali
						1.30.102.1002	Vieri de remontă
				1.30.103	Grăsuni	1.30.103.1001	Turma nr. 1
						1.30.103.1002	Turma nr. 2
				1.30.104	Tineret	1.30.104.1001	Turma nr. 1 de la 2-4 luni
2	Fitotehnie	2.10	Culturi de câmp			1.30.104.1002	Turma nr. 2 de la 4-6 luni
				1.30.105	Sugari	1.30.105.1001	Turma nr. 1 până la 2 luni
				1.40	Colectarea gunoiului	1.40.101.1001	Colectarea și depozitarea gunoiului
				1.40.101	Colectarea și stocarea gunoiului		
				2.10.101	Cerealiere	2.10.101.1001	Grâu de toamnă
						2.10.101.1002	Porumb pentru boabe
				2.10.102	Tehnice	2.10.102.1001	Floarea soarelui
						2.10.102.1002	Soia
				2.10.103	Furajere	2.10.103.1001	Rădăcinoase pentru nutreț
						2.10.103.1002	Porumb pentru siloz
3	Industrie	3.10	Procesarea furajelor	3.10.101	Bucătăria furajeră	3.10.101.1001	Secția nr. 1 „Furaje pentru păsări”
						3.10.101.1002	Secția nr. 2 „Furaje pentru porci”
						3.10.101.1003	Secția nr. 3 „Furaje pentru bovine”
		3.20	Abator păsări	3.20.102	Prelucrare primară	3.20.102.1001	Asomarea
						3.20.102.1002	Drenarea sângelui
						3.20.102.1003	Opăritul
						3.20.102.1004	Deplumarea
						3.20.102.1005	Finalizarea prelucrării primare
				3.20.103	Prelucrare finală	3.20.103.1001	Eviscerarea
						3.20.103.1002	Refrigerarea (prerăcirea) carcaselor
						3.20.103.1003	Sortarea și ambalarea carcaselor
				3.20.104	Procesare	3.20.104.1001	Tranșare - porțiuni anatomice
						3.20.104.1002	Dezosare
						3.20.104.1003	Tocătură
						3.20.104.1004	Sortarea și ambalarea produselor
				3.20.105	Depozitare	3.20.105.1001	Congelare
						3.20.105.1002	Depozitare
		3.30	Procesarea deșeurilor	3.30.101	Organice	3.30.101.1001	Secția de fabricare a biogazului
						3.30.101.1002	Secția de producere a biofertilizanților
						3.30.101.1003	Secția de preparare a făinii proteice etc.

Sursa: elaborat de autoare.

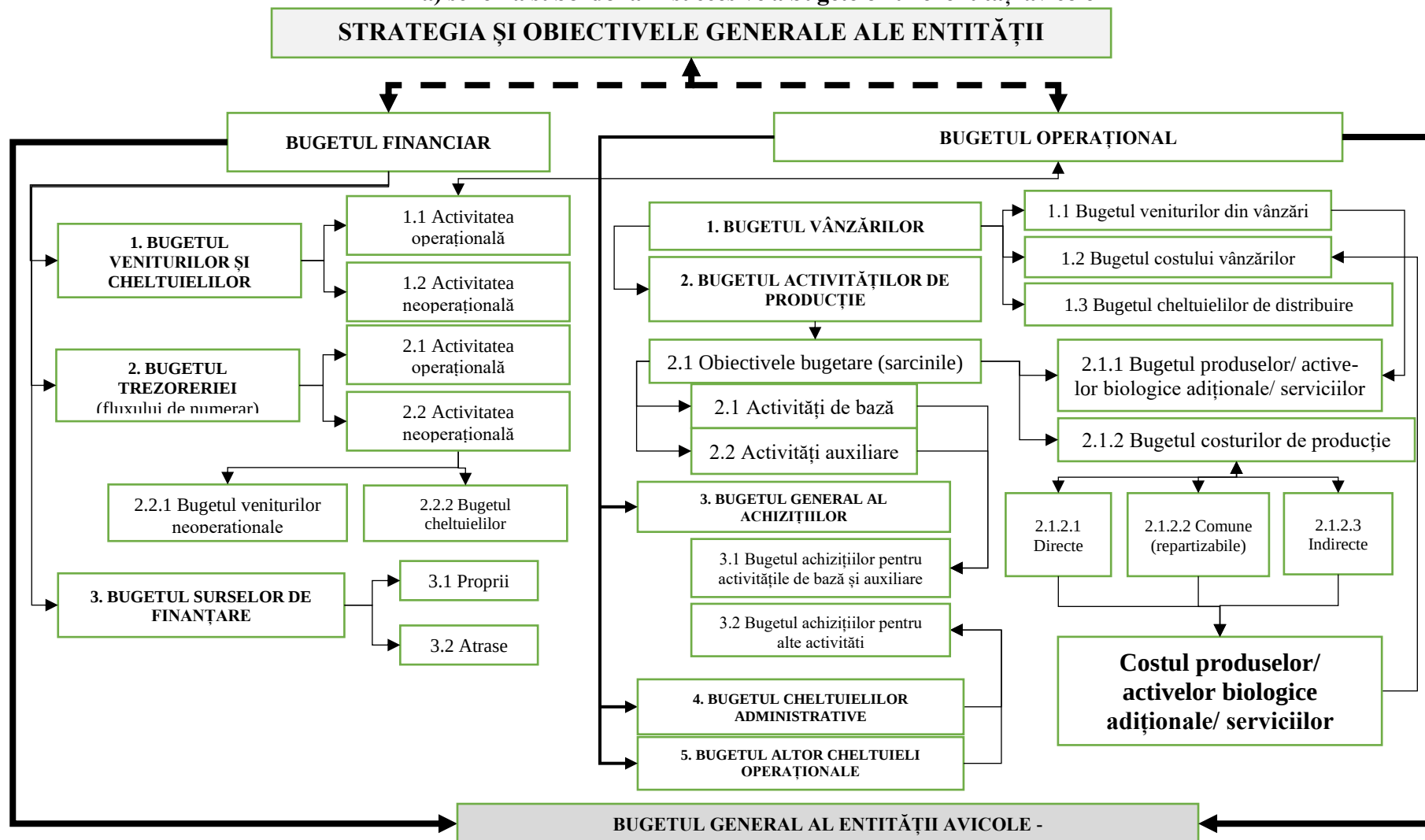
**Anexa 9. Indicatorii de relevanță a CR aferente activităților agricole de bază, S.R.L. „Rom-Cris”
(proiect)**

Centrul de responsabilitate	Indicatorul de relevanță
1.10.100 Secția de incubație cu delimitarea loturilor în funcție de specia și rasa păsărilor și durata de incubație a ouălor, cum ar fi în cazul găinilor: 1) pui de pontă – 19-20 de zile; 2) pui de carne și micști – 20-22 de zile	1. Gradul de ecloziune a ouălor, %; 2. Ponderea ouălor excluse la miraj, %; 3. Gradul de viabilitate a puilor, %; 4. Ponderea greutatei 1 cap eclozionat în greutatea unitară a ouălor incubate, %; 5. Costul de producție al 1 cap eclozionat, lei
1.10.101 Puierniță (pușori eclozionați) – durata de întreținere variază în funcție de tehnologia aplicată, specia și rasa păsărilor întreținute	1. Consumul de furaje la 1 kg greutate vie, kg unit. nutr.; 2. Costurile de furaje la 1 kg greutate vie, lei; 3. Gradul de viabilitate a efectivului, %; 4. Adaosul mediu zilnic al greutatei, kg; 5. Costul de producție al 1 kg de adaos al greutatei vii, lei; 6. Costul de producție al 1 kg de greutate vie, lei
1.10.102 Secția de creștere a tineretului de remontă/înlocuire , cu segmentarea grupurilor tehnologice întreținute pe specii și rase și durate de întreținere, de exemplu, tineret de înlocuire pentru găini de pontă, săptămâni: 1) de la 5 – 8; 2) de la 9 – 12; 3) de la 13 – 16	1. Consumul de furaje la 1 kg greutate vie, kg unit. nutr.; 2. Costurile de furaje la 1 kg greutate vie, lei; 3. Gradul de viabilitate a efectivului, %; 4. Adaosul mediu zilnic al greutatei, kg; 5. Costul de producție al 1 kg de adaos al greutatei vii, lei; 6. Costul de producție al 1 kg de greutate vie, lei
1.10.103 Secția de întreținere a efectivului de remontă/înlocuire. Grupurile tehnologice se delimitează pornind de la specie, rasă și destinația întreținerii, cum ar fi la găini – puicuțele pentru: 1) remontă 16 – 22-24 de săptămâni; 2) înlocuire de la 16 – 20 de săptămâni	1. Consumul de furaje la 1 kg greutate vie, kg unit. nutr.; 2. Costurile de furaje la 1 kg greutate vie, lei; 3. Rata mortalității, %; 4. Adaosul mediu zilnic al greutatei, kg; 5. Costul de producție al 1 kg de adaos al greutatei vii, lei; 6. Costul de producție al 1 kg de greutate vie, lei; 7. Productivitatea medie a unei puicuțe la momentul transferului în efectivul de bază (parental/de pontă), unit.
1.10.104 Secția de întreținere a efectivului productiv de găini pentru ouă – de la 20 – 72-80 de săptămâni (1 năpârlire)	1. Producția medie de ouă la 1 cap, unit.; 2. Gradul de viabilitate a efectivului, %; 3. Consumul de furaje la 1 kg de masă-ou, kg unit. nutr.; 4. Consumul mediu zilnic de furaje la 1 cap, kg unit. nutr. (și/sau kg); 5. Costul de producție al 1 ou, lei
1.10.105 Secția de întreținere a efectivului parental de găini – de la 24 – 72-80 de săptămâni (1 năpârlire)	1. Producția medie de ouă la 1 cap, unit.; 2. Fecunditatea ouălor, %; 3. Gradul de viabilitate a efectivului, %; 4. Ponderea ouălor pentru incubație în totalul ouălor colectate, %; 5. Intensitatea ouatului, %; 6. Consumul de furaje la 1 kg de masă-ou, kg unit. nutr.; 7. Consumul mediu zilnic de furaje la 1 cap, kg unit. nutr. (și/sau kg); 8. Costul de producție al 1 ou, lei
1.10.106 Secția de creștere a puilor pentru carne (broiler): • mici „Grătar” – 1-28 de zile; • medii – 1-42 de zile; • mari – 1-56 de zile	1. Consumul de furaje la 1 kg greutate vie, kg unit. nutr.; 2. Costurile de furaje la 1 kg greutate vie, lei; 3. Rata mortalității, %; 4. Adaosul mediu zilnic al greutatei, kg; 5. Costul de producție al 1 kg de adaos al greutatei vii, lei; 6. Costul de producție al 1 kg de greutate vie, lei
1.10.200 Depozitul pentru păstrarea și sortarea/trierea ouălor – cu delimitarea ouălor pe specii de păsări, destinația utilizării (incubație, vânzare etc.) și termene de păstrare	1. Greutatea medie 1 ou, g; 2. Numărul de ouă pentru incubație, unit.; 3. Ponderea ouălor pentru incubație în numărul total, %; 4. Ponderea ouălor pentru consum uman, categoria „A” %; 5. Ponderea ouălor industriale, categoria „B” %; 6. Ponderea ouălor calificate ca deșeuri (intacte, stricate, alterate etc.), %; 7. Costul mediu al 1 zile de păstrare, lei

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 10. Schema subordonării succesive a bugetelor unei entități avicole și principalele secvențe aferente procesului de bugetare a costurilor de producție în segmentul CR specializate în creșterea puilor de carne (broiler) (proiect)

a) schema subordonării succesive a bugetelor unei entități avicole



Sursa: elaborat de autoare în condițiile S.R.L. „Avicola Teovera”.

b) principalele secvențe aferente procesului de bugetare a costurilor de producție în segmentul CR specializate în creșterea puilor de carne (broiler) (proiect)

Nr. crt.	Specificarea secvențelor
1.	Identificarea poziției ierarhice a CR în structura organizațională a entității
2.	Desemnarea responsabilului de CR și bugetul aferent
3.	Coordonarea legăturilor reciproce ale fiecărui CR cu sistematizarea fluxurilor informaționale după criteriul „furnizor-consumator”
4.	Bugetarea capacităților de producție și a mărimii efectivului de păsări destinat întreținerii pentru realizarea obiectivelor delegate CR
5.	Bugetarea aprovizionărilor de furaje, preparate de protecție a păsărilor, de diverse valori și servicii furnizate de către alte subdiviziuni ale entității, precum și a celor care vor fi procurate de la terți
6.	Sistematizarea costurilor de intrare aferente valorilor și serviciilor prestabilite de CR furnizoare, precum și a celor planificate de achiziționat de la terți
7.	Elaborarea bugetului costurilor de producție pe CR și coordonarea acestuia la nivelul superior de decizie referitor la dimensiunile bugetului solicitat cu revizuirea ulterioară și ajustarea parametrilor modificați
8.	Acceptarea bugetului revizuit cu asumarea responsabilităților referitoare la realizarea obiectivelor preconizate
9.	Diseminarea bugetului costurilor de producție finale pe CR consumatoare (beneficiare)
10.	Contabilizarea costurilor efective – în timp real
11.	Compararea costurilor efective înregistrate cu cele previzionate pentru perioada respectivă
12.	Identificarea abaterilor, desemnarea cauzelor și responsabililor de rezultatele înregistrate (favorabile/nefavorabile)
13.	Adoptarea deciziilor referitoare la redresarea cauzelor negative și/sau motivarea rezultatelor avansate
14.	Evaluarea performanțelor cu estimarea direcțiilor de dezvoltare ulterioară privind creșterea productivității și reducerea costurilor de producție
15.	Monitorizarea activităților de implementare a deciziilor adoptate în vederea eliminării cauzelor negative aferente procesului de producție

Sursa: elaborat de autoare.

**Anexa 11. Caracteristicile tehnologice și organizaționale inerente procesului de creștere a puilor
broiler la S.R.L. „Avicola-Teovera” (proiect)**

Nr. crt.	Condițiile prestabilite de sistemul de creștere	Specificarea caracteristicilor tehnologice
A	1	2
1	Perioada bugetată	2020
2	Bugetarea activității	Creșterea puilor pentru carne
3	Centrul de responsabilitate (CR)	Pui broiler
4	Specia, rasa, crossul și destinația	Galinacee - găini, rasa găinilor grele, crossul - Cobb 500, pentru carne
5	Numărul disponibil de hale	5 hale cu suprafața identică de 1596 m ²
6	Densitatea puilor la 1 m ² , cap.	17 cap/ m ²
7	Durata ciclului tehnologic	77 de zile (56+21) sau 11 săptămâni (77 ÷ 7), delimitat în două etape tehnologice: 1) 8 săptămâni – creșterea puilor (56 de zile); 2) 3 săptămâni – vid sanitar (21 de zile) ² .
8	Numărul de săptămâni pe an	52,28 (366 ÷ 7) ≈ 52
9	Numărul de loturi de pui crescuți anual	4,75 loturi (52 ÷ 11) ≈ 5 după principiul „totul plin – totul gol” (în mediu 5 loturi, dintre care 1 lot este adiacent)
10	Tipul adăpostului	Încăperi închise, bine izolate termic, cu delimitare pe loturi distincte și segmentarea țarcurilor temporare
11	Sistemul de întreținere	La sol pe așternut permanent care se înprospătează lunar cu o cantitate corespunzătoare densității pentru 10 pui pe 1 m ²
12	Temperatura	În hală trebuie să fie de 26-28°C, în zona de creștere de 32-34°C
Notă. Asigurarea nivelului de temperatură se realizează pe timp de iarnă – cu 36-48 de ore înainte de populare, iar pe timp de vară – cu 24 de ore		
13	Modul de amplasare a puilor	Se racordează în funcție de vârstă și frontul de căldură a surselor. Se va sigura o temperatură constantă pe întregul perimetru de creștere
Notă. Pentru un areal de 4,5 m în diametru, se va asigura o sursă de încălzire de minim 2500 Kcal		
14	Densitatea puilor	1) Se asigură prin amenajarea țarcurilor temporare în funcție de vârstă 2) Variaza în funcție de sistemul de creștere aplicat la entitate (la sol pe așternut permanent, în baterii etc.) și masa corporală preconizată de obținut
Notă. Odată cu avansarea în vârstă și greutate vie se produc următoarele modificări în calcul la o unitatea de suprafață tehnologică (la 1 m ²) Densitatea păsărilor scade în cuantumul mortalității, însă crește raportul greutății vii datorită transformărilor biologice parvenite odată cu creșterea păsărilor;		
15	Amplasarea hrănitorelor și adăptoarelor	Corespunde modului de zonare a densității puilor și frontului de hrănire și adăpare. După a 10-a/12-a zi hrănitorele și adăptările vor fi redistribuite pe toată suprafața halei de creștere
16	Mortalitatea admisibilă a puilor	≤ 5 % pe toată durata de creștere cu respectarea măsurilor profilactice sanitare-veterinare specifice si nespecifice
Notă. Mortalitatea se datorează în primele 7 zile – calității proceselor de incubatie, iar după a 7-a zi – greșelilor de tehnologie si de exploatare a puilor de carne.		
17	Consumul de apă	Se racordează consumului de furaje
Notă. Se consideră că pentru fiecare kilogram de furaje se va consuma 1,6 - 2 litri de apă, dar poate varia în funcție de calitatea furajelor, temperatura aerului și starea de sănătate a păsărilor.		
18	Indicele prețurilor medii formate în anul precedent	ianuarie – 1,1; februarie – 0,9; martie – 0,7; aprilie – 1,5; mai – 1,2; iunie – 0,9; iulie – 0,7; august – 0,7; septembrie – 0,8; octombrie – 1,1; noiembrie – 1,2; decembrie – 1,2

Sursa. Sistematizat de autoare în baza cerințelor tehnologice de creșterea puilor pentru carne.

²pauză, necesară pentru executarea lucrărilor de depopulare, curățenie, dezinfecție, „odihna halelor” și amenajarea țarcurilor temporare

Anexa 12. Caracteristicile tehnologice privind creșterea puilor broiler pentru carne Cobb 500 la S.R.L. „Avicola-Teovera” (proiect)

a) caracteristicile productive

Vârsta (săptămâni)	Greutatea vie, grame	Consum de nutrețuri combinate kg/1 kg spor
6	1700- 1750	1,7-1,8
7	2000 - 2100	1,8-2,0
8	2400 - 2500	2,0-2,1

b) procesul tehnologic de creștere a puilor și executare a lucrărilor aferente pentru un lot

Săptămâna	Procesul tehnologic pentru un lot și lucrările aferente					
	amenajarea țarcurilor și dependențelor	verificarea instalațiilor și amenajarea adăposturilor	popularea puilor eclozionați	vaccinarea antipseudo-pestoasă	depopularea puilor și golirea încăperilor	curățenie, dezinfecție, pauză sanitară
I	X	X				
II			X	X		
III			X			
IV			X			
V			X			
VI			X			
VII			X			
VIII			X	X	X	
IX			X		X	
X					X	X
XI						X
Termenul de executare, zile	7	7	-	7	21	7
Durata medie de întreținere, zile	–	–	56	–	–	–

Notă. Semne convenționale: X – semnifică termenul de executare și/sau durata medie de întreținere. Ambii indicatori sunt exprimați în zile calendaristice.

c) regimul de nutriție a puilor în funcție de faze și concentrația unităților nutritive

Indicatorul	Faza			
	I Starter		II Creștere/ îngrășare	III Finisare
	demaraj	starter		
Vârsta puilor, zile	1-7	8-28	29-47	48-56
Proteină brută, %	23-24	21,5	19,5	17,5 – 18
Conținut adițional	Medicamente coccidiostatice pentru prevenire coccidiozei			

Notă. Concomitent cu nutriția sunt administrate medicamentele coccidiostatice pentru prevenirea coccidiozei.

d) programul de iluminat al halelor populate cu pui broiler

Săptămâna	Numărul de cicluri	Programul de iluminat (durata) timp de 24 de ore, h		Durata de iluminare pe zi, h	Intensitatea luminoasă, lăcși
		lumină	întuneric		
1	2	23	1	23	25
2	8	2	1	16	20
3-8	8	1	2	8	10

Sursa: elaborat de autoare în baza ghidului de creștere a crossului Cobb 500 [223].

**Anexa 13. Parametrii indicatorilor necesari pentru bugetarea costurilor privind creșterea puilor
broiler, S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect)**

Indicatorul	Semnificația indicatorului pentru anul	
	2019	2020
1. Cantitatea de carne bugetată livrării/sacrificării, kg	1165859	1282445
2. Prețul mediu de vânzare a 1 kg de carne (fără T.V.A.), lei	20	20,72
3. Profitul la 1 kg de carne, lei	3,50	3,63
4. Durata anului calendaristic, zile	365	366
5. Salariul minim lunar garantat pentru anul 2020, lei	2775	2935
6. Greutatea medie a unui cap pentru livrare/sacrificare, kg	2,5	2,5
7. Rata cumulată a mortalității (anuală), %	5	5
8. Ritmul de creștere a cantității de carne pentru livrare/sacrificare, %		10
9. Costul de intrare a 1 cap de pui eclozionat (fără T.V.A.), lei	6,5	6,73
10. Costul mediu al 1 kg de furaje combinate pentru, lei:		
• I fază - Demaraj+Starter 1-28 de zile	4,06	4,21
• II fază - Creștere 29-47 de zile	3,86	4,00
• III fază - Finisare 48 - 56 de zile	2,87	2,97
11. Costul unitar pentru 1 m ³ de apă, lei:		
• potabilă	13,29	13,77
• tehnologică	8,86	9,18
12. Costul, lei:		
• 1 kW/h, lei	1,63	1,69
• 1 m ³ de gaz, lei	4,50	4,66
• 1 adăpători circulare, lei	45	46,62
• 1 adăpători vacuumatice, lei	85	88,06
• 1 l hrănitor tronconice, lei	100	101,10
• 1 tăvițe furajere, lei	20	20,22
• 1 corp de iluminat, lei	300	303,30
• 1 bec infraroșu, lei	207,	209,28
• 1 carcase pentru bec infraroșu, lei	260	262,86
• 1 kg de paie, lei	0,90	0,93
13. Rata prognozată a inflației pentru anul 2020, %(https://www.bnm.md/ro/content/rata-inflatiei-0)	4	3,6
14. Durata de utilizare (ani) a unei:		
• adăpători circulare și vacuumatice, ani	5,00	5,00
• hrănitori tronconice, ani	5,00	5,00
• tăvițe furajere, luni	12	12
15. Ponderea (%) de schimb a echipamentului per lot cu durata de utilizare până la:		
• 5 ani (100/(5 ani x 5 loturi))	4,00	4,00
• 1 an (100/(1 an x 5 loturi))	20,00	20,00
Notă. Ponderea de schimb a echipamentului a fost calculată în funcție de durata de utilizare (100/(durata de utilizare x numărul de loturi pentru această durată))		
16. Alte materiale consumabile pentru medicamente și dezinfectante (de la costul medicamentelor), %	2,00	2,50
17. Cota parte valorică a încăperii halei avicole în quantum fix cumulată în raport la 1 m ² , lei	315,00	315
18. Normativul de costuri pentru gunoiul de păsări, %	10	10

Sursa. Sistematizat de autoare în baza ghidului de creștere a crossului Cobb 500 [223] și datelor entității.

Anexa 14. Parametrii tehnologici necesari pentru bugetarea costurilor de producție, privind întreținerea efectivului de pui de carne și funcționare a abatorului la S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect)

Indicatorul	Semnificația indicatorului
A	1
Sistemul de întreținere	la sol așternut permanent
Parametrii adăpostului pe interiorul halei, m	
• lățimea	19
• lungimea	84
• înălțimea păretelui lateral	3
• înălțimea acoperișului	2
• înălțimea medie (înălțimea păretelui lateral + 1/2 din înălțimea acoperișului)	4
Volumul încăperii pe interior (lățime x lungime x înălțimea medie), m ³	6384
Suprafața de interior a 1 hale, m ²	1596
Numărul de hale disponibile (cu parametri identici), unit.	5
Densitatea puilor per 1 m ² , cap.	17
Durata anului calendaristic, zile	366
Numărul de zile pe săptămână, zile	7
Rata cumulată a mortalității, %	5
Rata mortalității în ultimele 10 zile a perioadei de întreținere, %	2
Rata sacrificării forțate, %	0,314
Consum de furaje pentru 1 cap pe zi, g/cap/zi:	
• STARTER (demaraj+starter) 1-28 de zile	32,5
• CREȘTERE 29-47 de zile	113
• FINISARE 48 - 56 de zile	174,8
Necesar de apa pentru 1 cap pe zi, litri/cap/zi	cap/zi
• 1-28 de zile	0,06-0,07
• 29-47 de zile	0,09-0,12
• 48-56 de zile	0,12
Normativul de consum al apei tehnologice, litri/cap/zi	cap/zi
Normativul de obținere a găinațului, kg/cap/zi	în mediu
Necesarul de așternut, kg/cap./zi	0,08
Capacitatea adăpătorii circulare, Ø =cm	Ø = 106 cm
Capacitatea adăpătorii vacuumatice, unit.	per eleveuză
Front de adăpare, cm per cap	2
Front 1 eleveuză (lampă încălzire în infraroșu pentru podea si puii), cap.	adăpăt. circ./tăvițe furaj
Capacitatea (puterea) 1 eleveuze, w/h	500
Durata de funcționare a unei eleveuze per lot, h/lot	360
Puterea unui bec, W	60
Coeficientul de recalculare al puterii de iluminare a 1 W în intensitate luminoasă, lucși	4
Durata de iluminat pe zi, h/zi	
I fază – demaraj 1-14 zile	24
II fază – creștere 15-21 de zile	16
III fază – finisare (22-56 de zile)	8
Vid sanitar 21 de zile	4
Intensitatea necesară de iluminare, lucși/m ²	
I fază	25
II fază	20
III fază	5
vid sanitar	5

A	1
Program de iluminat, total, zile	77
I fază	14
II fază	7
III fază	35
vid sanitar	21
Capacitatea echipamentelor de furajare:	
tăvițe furajere (0-10 zile), cap/ per eleveuză	6
hrănitori tronconice, Ø = cm	Ø = 120 cm
Front de furajare a hrănitorii tronconice, cm/per cap	5
Durata ciclului de ventilare totală a aerului, minute	6
Capacitatea de ventilare a aerului a 1 ventilator, mm	600
Potențialul de lucru al 1 ventilator cu capacitatea de 600 mm, m ³ /min	230
Volumul total de aer per hală, m ³ [(19 m x 84 m x 4 m)]	6384
Volumul de aer ventilat per minut/ capacitatea de lucru a 1 ventilator [(1064 m ³ /min /230 m ³ /min =4,62~5)]	5
Volumul de aer ventilat per minut (volumul de aer/durata de ventilare), m ³ /min. [(6384 m ³ / 6 min)]	1064
Numărul necesar de ventilatoare (volumul de aer ventilat per minut/ capacitatea de lucru a 1 ventilator), unit.	5
Durata de lucru a unui ventilator (total min pe zi/durata ciclului de ventilare totală) [(24 ore x 60 minute)÷6 minute) ÷ 60 min] sau 24 ore ÷ 6 min]	4
Capacitatea (puterea) unitară a uni ventilator, kw/3 m ²	50
Programul anual de activitate a abatorului, zile	
• durata de funcționare (366 - 104 - 22)	240
• durata de odihnă	104
• durata mentenanței tehnice	22
Capacitatea zilnică de sacrificare a abatorului, tone	5
Capacitatea de sacrificare pe an, tone (240 zile x 5 tone),	1200
Gradul de valorificare a abatorului pe an (240/(366-22) x 100), %	69,77
Randamentul mediu de sacrificare prestabilit la entitate, %	83,2

Sursa: elaborat de autoare în baza datelor tehnologice.

Anexa 15. Matricea procesului de creștere a puilor broiler și bugetul livrărilor de carne la S.R.L.

„Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect)

a) matricea procesului de creștere a puilor broiler

Perioada de gestiune (an)	Ciclul	Săptămâna		nr. halei					Perioada de gestiune (an)
		calendaristică	tehnologică	1	2	3	4	5	
ANUL CURENT n– 2020	1	1	1	P	D	DV	DV	C	ANUL PRECEDENT – 2019
		2	2	C	P	D	D	DV	
		3	3	C	C	P	D	D	
		4	4	C	C	C	P	D	
		5	5	C	C	C	C	P	
		6	6	C	C	C	C	C	
		7	7	C	C	C	C	C	
		8	8	C	C	C	C	C	
		9	9	DV	C	C	C	C	
		10	10	D	DV	C	C	C	
		11	11	D	D	DV	C	C	
	2	12	1	P	D	D	DV	C	ANUL CURENT – 2020
		13	2	C	P	D	D	DV	
		14	3	C	C	P	D	D	
		15	4	C	C	C	P	D	
		16	5	C	C	C	C	P	
		17	6	C	C	C	C	C	
		18	7	C	C	C	C	C	
		19	8	C	C	C	C	C	
		20	9	DV	C	C	C	C	
		21	10	D	DV	C	C	C	
		22	11	D	D	DV	C	C	
	3	23	1	P	D	D	DV	C	
		24	2	C	P	D	D	DV	
		25	3	C	C	P	D	D	
		26	4	C	C	C	P	D	
		27	5	C	C	C	C	P	
		28	6	C	C	C	C	C	
		29	7	C	C	C	C	C	
		30	8	C	C	C	C	C	
		31	9	DV	C	C	C	C	
		32	10	D	DV	C	C	C	
		33	11	D	D	DV	C	C	
	4	34	1	P	D	D	DV	C	
		35	2	C	P	D	D	DV	
		36	3	C	C	P	D	D	
		37	4	C	C	C	P	D	
		38	5	C	C	C	C	P	
		39	6	C	C	C	C	C	
		40	7	C	C	C	C	C	
		41	8	C	C	C	C	C	
		42	9	DV	C	C	C	C	
		43	10	D	DV	C	C	C	
		44	11	D	D	DV	C	C	
	0,7	45	1	P	D	D	DV	C	
		46	2	C	P	D	D	DV	

Perioada de gestiune (an)	Ciclul	Săptămâna		nr. halei					Perioada de gestiune (an)
		calendaristică	tehnologică	1	2	3	4	5	
		47	3	C	C	P	D	D	
		48	4	C	C	C	P	D	
		49	5	C	C	C	C	P	
		50	6	C	C	C	C	C	
		51	7	C	C	C	C	C	
		52	8	C	C	C	C	C	
ANUL VIITOR – 2021	1	1	9	D	C	C	C	C	ANUL VIITOR – 2021
		2	10	D	D	C	C	C	
		3	11	D	D	D	C	C	
		4	1		D	D	D	C	
		5	2			D	D	D	
		6	3				D	D	
		7	4					D	

Notă. Abreviere convențională și culoarea atribuite etapelor procesului tehnologic: P – populare (verde), C – creștere (albastră), DV – depopulare și vânzare (galbenă) și D – dezinfecție, curățire, odihnă și amenajare (roșie).

continuarea anexei 15

b) bugetarea livrărilor de pui broiler către abator și veniturilor din vânzarea cărnii

b₁) bugetarea livrărilor de pui către abator și a cărnii obținute din sacrificare pe săptămână

hala	săptămâna		efectivul de păsări, cap.	greutatea vie, kg	masa sacrificată, kg
	calendaristică	tehnologică			
1	9	1	25690	64225	53435,2
	20	2	25690	64225	53435,2
	31	3	25690	64225	53435,2
	42	4	25690	64225	53435,2
	52	5	25690	64225	53435,2
2	10	6	25690	64225	53435,2
	21	7	25690	64225	53435,2
	32	8	25690	64225	53435,2
	43	9	25690	64225	53435,2
3	1	10	25690	64225	53435,2
	11	11	25690	64225	53435,2
	22	12	25690	64225	53435,2
	33	13	25690	64225	53435,2
	44	14	25690	64225	53435,2
4	1	15	25690	64225	53435,2
	12	16	25690	64225	53435,2
	23	17	25690	64225	53435,2
	34	18	25690	64225	53435,2
	45	19	25690	64225	53435,2
5	2	20	25690	64225	53435,2
	13	21	25690	64225	53435,2
	24	22	25690	64225	53435,2
	35	23	25690	64225	53435,2
	46	24	25690	64225	53435,2
Total			616560	1541400	1282445,8
Livrat mediu zilnic			1689	4223	3503,95
Notă. Livrat mediu zilnic masă sacrificată = 1282445,8/366 zile=3503,95 kg					

continuarea anexei 15 (b)

b ₂) bugetarea lunară a veniturilor din vânzarea cărnii de pui broiler									
Nr. crt.	Luna	Numărul de zile pe lună	Cantitatea medie de carne livrată lunar, kg	Efectivul de pui destinat abatorizării lunar		Indicele prețurilor*	Prețul mediu, lei		Veniturile bugetate, lei
				șeptelul, cap	greutatea vie, kg		anual prognozat	lunar ajustat	
Existent la început de an				26589	66472,5	x	x	x	x
1	Ianuarie	31	108622,4	52222	130555,7	1,1	20,72	22,79	2475721,14
2	Februarie	29	101614,5	48853	122132,8	0,9	20,72	18,65	1894906,80
3	Martie	31	108622,4	52222	130555,7	0,7	20,72	14,50	1575458,91
4	Aprilie	30	105118,4	50538	126344,3	1,5	20,72	31,08	3267080,69
5	Mai	31	108622,4	52222	130555,7	1,2	20,72	24,86	2700786,70
6	Iunie	30	105118,4	50538	126344,3	0,9	20,72	18,65	1960248,41
7	Iulie	31	108622,4	52222	130555,7	0,7	20,72	14,50	1575458,91
8	August	31	108622,4	52222	130555,7	0,7	20,72	14,50	1575458,91
9	Septembrie	30	105118,4	50538	126344,3	0,8	20,72	16,58	1742443,03
10	Octombrie	31	108622,4	52222	130555,7	1,1	20,72	22,79	2475721,14
11	Noiembrie	30	105118,4	50538	126344,3	1,2	20,72	24,86	2613664,55
12	Decembrie	31	108622,4	52222	130555,7	1,2	20,72	24,86	2700786,70
Total		366	1282445	616559	1541400	x	x	x	26557735,90
Existent la sfârșit de an				59040	147600				
*Notă. Indicele prețurilor medii lunare față de prețul mediu anual									

Sursa: elaborat și completat de autoare în baza tabelului 2.2, a anexelor 11 – 14 și 15 (a).

**Anexa 16. Bugetarea costurilor directe materiale aferente creșterii puilor broiler,
S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect)**

Nr. crt.	Indicatorul	Total	inclusiv pe faze		
			I fază	II fază	III fază
			demaraj	creștere	finisare
			1-28 zile	29-50 de zile	51-56 de zile
A	B	1	2	3	4
1. Furaje					
a) consumul de furaje					
1	durata totală de nutriție, zile	56	28	19	9
2	efectivul mediu zilnic întreținut într-o hală pe faze de nutriție, cap.	x	27132	27132	27132
3	consumul de furaje pe zi pentru 1 cap, g/cap/zi	320,3	32,5	113	174,8
4	cantitatea necesară de furaje zilnic, kg	8690,38	881,79	3065,92	4742,67
5	cantitatea totală necesară de furaje pentru, kg:				
	• 1 lot	125626,59	24690,12	58252,40	42684,06
	• 1 hală	628132,932	123450,60	291262,02	213420,31
	• 5 hale	3140664,66	617253	1456310,1	1067101,56
b) costurile aferente consumului bugetat de furaje:					
1	costul unitar al 1 kg de furaje, lei/kg	x	4,21	4,00	2,97
2	costurile totale de furaje per, lei:				
	• 1 lot	463726,69	103945,41	233009,62	126771,67
	• 1 hală	2318633,43	519727,03	1165048,08	633858,33
	• 5 hale	11593167,16	2598635,13	5825240,40	3169291,63
2. Așternut					
1	Tipul așternutului	paie mărunțite de grâu			
2	Costul 1 kg de paie, lei	0,90	x	x	x
6	Numărul mediu de loturi pe an aferent unei hale, unit.	5	x	x	x
7	Numărul disponibil de hale, unit.	5	x	x	x
8	Necesarul de așternut, kg/cap./ zi	0,08	x	x	x
9	Cantitatea de așternut necesară pentru 1 lot, kg	121551,36	60775,68	41240,64	19535,04
9	Costurile aferente paielor pentru, lei:	x	x	x	x
	• 1 lot	109396,22	54698,11	37116,58	17581,54
	• 1 hală	546981,12	273490,56	185582,88	87907,68
	• 5 hale	2734905,60	1367452,8	927914,4	439538,4
3. Mijloacele de protecție a păsărilor					
a) matrice de administrare a medicamentelor pentru 1 lot					
indicatorul			efectivul bugetat, cap.		27132
etapa	vârsta puilor, zile	acțiunea preparatelor	produs folosit	doza și modul de administrare	
A	1	2	3	4	
I	1 zi	(I) Pseudopestă aviară (PPA)	Avenew	1,2 doze/cap	
	1-5 zile	Antibioterapie	Amoxicilină+	200 g/1000 l apă	
			Colistin	200 g/1000 l apă	
			Vitaminizare	500 ml/1000 l apă	

continuarea anexei 16 (3)

A	1	2	3	4
II	10 zile	(II) Pseudopestă aviară (PPA)	Avenew	1,2 doze/cap
	12 zile	(III) Bursită infecțioasă aviară (B.I.A.)	MB Abic	0,8 doze/cap
III	13-15 zile	Vitaminizare	Aminoacidos	500 ml/1000 l apă
	13-17 zile	Antibioterapie	Tiamutin+	300 g/ 1 tonă furaj+
			Clortetraciclină	300 g/ 1 tonă furaj
IV	21 zile	(IV) Pseudopestă aviară (PPA)	Avenew	1,2 doze/cap

b) Costurile aferente mijloacelor de protecție a păsărilor

Etapa	Vârsta păsărilor, zile	Costurile aferente vaccinurilor/ medicamentelor, lei	
		în mediu la un cap	total
I etapă	1-5 zile	0,98	26619,05
II etapă	10-12 zile	0,047	1277,51
III etapă	13-17 zile	0,04	1126,74
IV etapă	21 zile	0,24	6643,85
TOTAL	X	1,31	35667,15

4. Alte materiale (consumabile pentru medicamente, dezinfectante, măști de unică folosință etc.)

Etapa	Vârsta păsărilor, zile	Consumabile pentru vaccinare și medicamente
I etapă	1-5 zile	665,48
II etapă	10-12 zile	31,94
III etapă	13-17 zile	28,17
IV etapă	21 zile	166,10
TOTAL	X	891,68

Notă. Norma este stabilită în cuantum de 2,5 % de la costurile legate de mijloacele de protecție pornind de la mărimea costurilor efective din ultimii trei ani

Sursa: elaborat și completat de autoare în baza tabelului 2.2 și a anexelor 11 – 15.

Anexa 17. Bugetul costurilor cu personalul aferente creșterii puilor broiler, S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect)

Funcția deținută	Specialitate/ meseria/ categoria de calificare	Studiile deținute	Coeficientul de multiplicare a salariului în funcție de categorie* 2935 lei ³	Beneficii salariale lunare pentru 1 funcție, lei	Necesarul de angajați, pers.	Beneficii salariale lunare în funcție de numărul de angajați, lei	Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, 18 %, lei	Prime de asigurare și asistență medicală, 4,5 %, lei	Total costuri salariale pentru 1 lună, lei	Costuri anuale cu personalul (12 luni)			
										Retribuții, lei	contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii 18 %, lei	prime de asigurare și asistență medicală 4,5%, lei	Total pentru 1 an (12 luni), lei
Personal de producție, total				19371	3	13867,88	2496,22	624,05	16988,15	166414,50	29954,61	7488,65	203857,76
Avicultori	Necalificat	studii medii speciale	1,5	4402,5	2	8805	1584,9	396,23	10786,13	105660,00	19018,80	4754,70	129433,50
Tractoriști	Studii medii	studii medii speciale	1,8	5283	0,5	2641,5	475,47	118,87	3235,84	31698,00	5705,64	1426,41	38830,05
Tehnicieni	Inginer	studii medii speciale	1,5	4402,5	0,25	1100,625	198,11	49,53	1348,27	13207,50	2377,35	594,34	16179,19
Mecanici	Mecanic	studii medii speciale	1,8	5283	0,25	1320,75	237,735	59,43	1617,92	15849,00	2852,82	713,21	19415,03
Personal administrativ de producție, total				24654	2	10125,75	1822,64	455,66	12404,04	121509	21871,62	5467,91	148848,53
Gestionar hală	Inginer zootehnician	studii medii speciale	1,8	5283	1	5283	950,94	237,74	6471,68	63396,00	11411,28	2852,82	77660,10
Zootehnician-operator	Inginer zootehnician	Studii superioare speciale	1,8	5283	0,25	1320,75	237,735	59,43	1617,92	15849,00	2852,82	713,21	19415,03
Felcer veterinar	medic veterinar	studii medii speciale	1,8	5283	0,25	1320,75	237,735	59,43	1617,92	15849,00	2852,82	713,21	19415,03
Laboranți	Inginer chimist	studii medii speciale	1,5	4402,5	0,25	1100,625	198,113	49,53	1348,27	13207,50	2377,35	594,34	16179,19
Socotitor	Contabil	studii medii speciale	1,5	4402,5	0,25	1100,625	198,113	49,53	1348,27	13207,50	2377,35	594,34	16179,19
Total costuri anuale per:													
• 1 hală				44025	5	23993,63	4318,85	1079,71	29392,19	287923,50	51826,23	12956,56	352706,29
• 1 lot				8805		4798,73	863,77	215,94	5878,44	57584,70	10365,25	2591,31	70541,26
din care personal:													
– tehnologic de producție					3	2773,58	499,24	124,81	3397,63	33282,90	5990,92	1497,73	40771,55
– administrativ de producție					2	2025,15	364,53	91,13	2480,81	24301,80	4374,32	1093,58	29769,71
* Notă. Coeficientul de multiplicare a salariului în funcție de categoria fiecărui angajat conform prevederilor legislative în vigoare [40] care este stabilită de sine stătător de fiecare entitate în funcție de mai multe variabile (studii, calificare, experiență etc.). Începând cu 1 ianuarie 2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat si nu sunt suportate de către angajator, iar contributiile sociale sunt calculate în cuantum de 24 %													

Sursa: elaborat și completat de autoare.

³ Cuantumul salariului minim garantat pentru anul 2020.

Anexa 18. Bugetarea costurilor aferente serviciilor (apa potabilă și tehnologică, energia electrică pentru iluminat, încălzire) pentru creșterea puilor broiler, S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect)

1. Aprovizionarea cu apă						
Nr. crt.	Indicatorul	Unitatea de măsură	Total	inclusiv pe faze		
				I fază	II fază	III fază
				demaraj	creștere	finisare
				1-28 zile	29-50 de zile	51-56 de zile
A	1	2	3	4	5	6
1	Necesarul de apă potabilă:					
	• 1 cap pe zi	litri/cap/zi		0,065	0,105	0,12
	• 1 lot	litri	132811	49380	54128	29303
	• 1 hală	litri	664056	246901	270642	146513
	• 5 hale	litri	3320279	1234506	1353208,5	732564
2	Necesarul de apă tehnologică:	litri/cap/zi	0,04			
	• 1 lot	litri	60776	30387,84	20620,32	9767,52
	• 1 hală	litri	303878	151939,20	103101,60	48837,60
	• 5 hale	litri	1519392	759696,00	515508,00	244188,00
3	Total consumul anual de apă					
	• 1 lot	litri	193587	79768,08	74748,66	39070,08
	• 1 hală	litri	967934	398840,40	373743,30	195350,40
	• 5 hale	litri	4839671	1994202,00	1868716,50	976752,00
4	Costurile bugetate aferente apei consumate:	lei				
	4.1) apă potabilă:	lei				
	• 1 lot		1829	679,89	745,26	403,45
	• 1 hală		9143	3399,44	3726,31	2017,25
	• 5 hale		45715	16997,22	18631,57	10086,26
	4.2) apă tehnologică consumată:	lei				
	• 1 lot		558	278,93	189,27	89,66
	• 1 hală		2789	1394,64	946,37	448,28
	• 5 hale		13946	6973,22	4731,83	2241,39
	Notă:					
	• costul 1 m ³ de apă potabilă, lei	lei	13,77	x	x	x
	• costul 1 m ³ de apă tehnologică	lei	9,18	x	x	x
	4.3) total costuri bugetate privind apa consumată	lei				
	• 1 lot		2386	958,82	934,54	493,11
	• 1 hală		11932	4794,09	4672,68	2465,53
	• 5 hale		59661	23970,44	23363,40	12327,66

2. Calculul necesarului de echipamente și al consumului specific de energie electrică pentru iluminat					
a) matricea de iluminat		Faza de iluminare:			
		I	II	III	IV
Durata fazei de iluminare		14	7	35	21
Intensitatea necesară de iluminat, lăcși/m² (E)		25	20	5	5
Durata (h) de	lumină (L)	24	16	8	4
	întuneric (X)	0	8	16	20
Itinerarul iluminării pe zi: lumină (L)/întuneric (X), h	1	L	L	L	X
	2	L	L	X	X
	3	L	X	X	X
	4	L	L	L	X
	5	L	L	X	X
	6	L	X	X	X
	7	L	L	L	L
	8	L	L	X	L
	9	L	X	X	X
	10	L	L	L	X

	11	L	L	X	X
	12	L	X	X	X
	13	L	L	L	X
	14	L	L	X	X
	15	L	X	X	L
	16	L	L	L	L
	17	L	L	X	X
	18	L	X	X	X
	19	L	L	L	X
	20	L	L	X	X
	21	L	X	X	X
	22	L	L	L	X
	23	L	L	X	X
	24	L	X	X	X

b) calculul necesarului de echipament și al costului de intrare al acestuia

Nr. crt.	Indicatorul	Parametri specifici	1 lot	1 hală	5 hale
1	Intensitatea necesară de iluminat, lucși/m ²				
	I fază	25	x	x	x
	II fază	20	x	x	x
	III fază	5	x	x	x
	Vid sanitar	5	x	x	x
2	Puterea unui bec, W	60	x	x	x
3	Coeficientul de recalculare a puterii de iluminare (W) în intensitate luminoasă (lucși) [1 W = 4 lucși]	4	x	x	x
4	Suprafața unei hale, m ²	1596	x	x	x
5	Corpuri de iluminat (becuri), unit.:		x	166,25	831,25
	I fază ((1596 × 25 lucși) ÷ (60 × 4))	166,25	x	x	x
	II fază ((1596 × 20 lucși) ÷ (60 × 4))	133	x	x	x
	III fază ((1596 × 5 lucși) ÷ (60 × 4))	33,25	x	x	x
6	Necesarul de corpuri pentru 1 hală = numărul de corpuri pentru prima fază, unit.	166,25	x	x	x
7	Costul 1 corp de iluminat, lei	185	x	x	x
8	Costul de intrare a corpurilor de iluminat, lei	30756,25	6151,25	30756,25	153781,25

c) calculul consumului de energie electrică pentru iluminat pe faze

Indicatorul	Total	I fază	II fază	III fază	Vid sanitar
1. Program de iluminat, total, zile	77	14,00	7,00	35,00	21,00
2. Durata de iluminat pe zi, h/zi	52	24	16	8	4
3. Numărul total al orelor de iluminat, h	812	336,00	112,00	280,00	84

d) Consumul specific de energie electrică cu delimitare pe loturi și hale

Indicatorul	1 lot	1 hală	5 hale
e) consumul de kilowați/ore, kW/h *	5642	28209	141047

*Notă. Consumul de kilowați oră pentru 1 lot s-a determinat prin însumarea consumului specific pe faze [(I fază=336 × 166,25 × 60/1000)+(II fază=112 × 133 × 60/1000) + (III fază=280 × 66,5 × 60/1000) + (IV fază – vid sanitar = 84 × 166,25 × 60/1000)]

3. Calculul necesarului de echipamente și al consumului specific de energie electrică pentru încălzire

Indicatorul	Formula de calcul	Semnificația
A	1	2
1. Puterea surselor necesare pentru încălzire în raport cu volumul de aer pentru o unitate de încăpăre (hală) ($\dot{P}_t$), kW/h	$\dot{P}_t = (V_{aer} \times P_u) \div 1000 = (3511,2 \times 40 \div 1000)$	255,36
• volumul de aer necesar de încălzit pe interiorul încăperii (V_{aer}), m ³	$V_{aer}, m^3 = (L \times l \times \hat{h}) = (19 \times 84 \times 4)$	6384
• puterea specifică necesară pe unitară de volum (P_u), W/h	parametru tehnologic programat	40
• numărul de wați într-un kilowatt, W	constantă	1000
2. Eleveuze – surse necesare pentru încălzire pe 1 hală (N_s), unit./lot (dispozitiv cu sistem de încălzit și iluminat)	$N_s = (\dot{P}_t \div C_u) \times 1000 = ((255,36 \div 500) \times 1000)$	511
3. Capacitatea de putere a 1 surse (C_u), W/h	Parametru tehnologic programat	500
4. Durata medie de funcționare a surselor de încălzire pe zi (T_t), h/zi	Parametru tehnologic programat	9
• creșterea puilor, zile	Parametru tehnologic programat	56

A	1	2
• numărul de loturi pe an ($N_{lot/an}$), unit.	Parametru tehnologic programat	5,00
5. Consumul anual specific de energie electrică pentru încălzire, kW:		
• 1 lot (W_{lot})	$W_{lot} = (N_s \times (C_u \div 1000) \times \sum (T_f \times N_z))$	128701,4
• 1 hală (W_h)	$W_h = W_{lot} \times N_{lot/an}$	643507
• 5 hale (W_{5h})	$W_{5h} = W_h \times N_h$	3217535
6. Costul de intrare, lei	120 lei+207 lei	327
• 1 eleveuze		
• 1 carcasă pentru bec	x	120
• 1 bec infraroșu	x	207
7. Costul de intrare al eleveuzelor per hală, lei	511 unit. × 327 lei	167005,44
8. Cota-parte valorică a eleveuzelor per 1 lot, lei	167005,44 lei ÷ 5 loturi	33401,09

7. Consum de energie electrică pentru ventilare

Indicatorul	Specificări/calcul	Semnificația
1. Durata de funcționare 1 ventilator per lot, h	(77 zile × 4 ore)	308
2. Consumul de energie electrică, kW/h:		
• 1 lot	(308 × 50 kW/h × 5 ventilatoare)	77000
• hală	(77000 × 5 loturi)	385000
• 5 hale	(385000 × 5 hale)	1925000

8. Totalizarea consumului bugetat de energie electrică și a costurilor aferente

Indicatorul	1 lot	1 hală	5 hale
1. Costul 1 kW/h, lei	1,69	x	x
2. Consumul bugetat de energie electrică și costurile aferente pentru iluminat:			
• consumul de kilowați/ore, kW/h	5642	28210	141050
• costuri aferente energiei electrice pentru iluminat, lei	9534,98	47674,9	238374,5
3. Consumul bugetat de energie electrică și costurile aferente pentru încălzire:			
• consumul de kilowați/ore pentru încălzire, kW/h	128701,4	643507	3217535
• costuri aferente energiei electrice pentru încălzire, lei	217505,37	1087526,83	5437634,15
4. Consumul bugetat de energie electrică și costurile aferente pentru ventilare:			
• consumul de kilowați/ore pentru ventilare, kW/h	77000	385000	1925000
• costuri aferente energiei electrice, lei	130130	650650	3253250
5. Total consum bugetat de energie electrică și costuri aferente:			
• consumul de kilowați/ore, kW/h	211343	1056717	5283585
• costuri aferente energiei electrice, lei	357170,35	1785851,73	8929258,65

Sursa: elaborat de autoare în baza tabelului 2.2 și a anexelor 11 – 17.

Anexa 19. Bugetarea și repartizarea CIP aferente creșterii puilor broiler la o hală de producție, S.R.L. „Avicola-Teovera”, 2020 (proiect)

1. Bugetarea CIP la 1 hală de producție pentru anul 2020													
Specificarea indicatorilor	Suma anuală a CIP, lei	Repartizarea CIP distinct pe lunile anului											
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Costuri indirecte de producție, total	375506,44	31292,2	31292,2	31292,2	31292,2	31292,2	31292,2	31292,2	31292,2	31292,2	31292,2	31292,2	31292,2
1. Costuri cu personalul general de producție	29769,71	2480,81	2480,81	2480,81	2480,81	2480,81	2480,81	2480,81	2480,81	2480,81	2480,81	2480,81	2480,81
1) salarii de bază	24301,8	2025,15	2025,15	2025,15	2025,15	2025,15	2025,15	2025,15	2025,15	2025,15	2025,15	2025,15	2025,15
2) contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii	4374,32	364,53	364,53	364,53	364,53	364,53	364,53	364,53	364,53	364,53	364,53	364,53	364,53
3) prime de asigurare obligatorie de asistență medicală*	1093,58	91,13	91,13	91,13	91,13	91,13	91,13	91,13	91,13	91,13	91,13	91,13	91,13
2. Amortizarea mijloacelor fixe,	50274	4189,5	4189,5	4189,5	4189,5	4189,5	4189,5	4189,5	4189,5	4189,5	4189,5	4189,5	4189,5
3. Costuri cu echipamentele și accesoriile aferente	295462,73	24621,89	24621,89	24621,89	24621,89	24621,89	24621,89	24621,89	24621,89	24621,89	24621,89	24621,89	24621,89
* Începând cu 1 ianuarie 2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat și nu sunt suportate de către angajator, iar contribuțiile sociale sunt calculate în cuantum de 24 %													
2. Repartizarea CIP anual cu determinarea sumei aferente unui lot finalizat și a celui existent (în execuție) la finele anului bugetat													
Indicatorul	Suma CIP pentru 1 hală	Coeficientul de repartizare a CIP	CIP aferent lotului										
			finalizat	în execuție									
A	1	2	3	4									
1 Costuri cu personalul general de producție, lei	29 769,71	0,0045	6 655,57	3 380,83									
• salarii de bază	24 301,80	0,0036	5 324,46	2 704,67									
• contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii	4 374,32	0,0007	1 035,31	525,91									
• prime de asigurare obligatorie de asistență medicală	1 093,58	0,0002	295,80	150,26									
2 Amortizarea mijloacelor fixe, lei	50 274,00	0,0075	11 092,62	5 634,72									
3 Costuri cu echipamentele și accesoriile, lei	295 462,73	0,0443	65 520,41	33 282,41									
Costuri indirecte de producție, total, lei	375 506,44	0,0563	83 268,60	42 297,96									
Criteriul de repartizare - numărul de zile-capete furajate, z/cf	6 667 360	x	1 479 016	751296,00									

Sursa: elaborat de autoare în baza tabelului 2.2 și a anexelor 11 – 18.

**Anexa 20. Bugetul costurilor de producție privind creșterea puilor broiler Cobb 500 pentru 1 hală și loturile de păsări aferente,
S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect)**

1. DATE GENERALE						
Indicatorul	Semnificația indicatorului	Indicatorul	Semnificația indicatorului	Indicatorul	Semnificația indicatorului	
1. Perioada bugetată	2020	9. Rata mortalității și sacrificării forțate, %	5,314	16. Adaosul greutatei vii al 1 cap:		
2. Centrul de responsabilitate	Hala nr. 1	10. Cost unitar al 1 pui de o zi, lei	6,73	• mediu zilnic, g		44,0169
3. Activitatea desfășurată	Creșterea puilor broiler	11. Normativul costurilor pentru colectarea gunoiului, %	10	• pe durata de creștere, kg		2,465
4. Centrul de costuri	Lotul nr. 1	12. Efectiv existent la începutul anului în hală, cap.	–	17. Durata de întreținere a ultimului lot în anul bugetat, săptămâni		3
5. Suprafața 1 hale, m ²	1596	13. Efectivul de pui într-un lot, cap.		18. Data populării ultimului lot		3 decembrie
6. Numărul de loturi în hală, unit.	5	• populat la creștere	27132	15. Greutatea vie a 1 pui, kg		
7. Crossul de păsări	Cobb 500	• livrat la abator	25690	• de 1 zi		0,035
8. Durata creșterii, zile	56	14. Vid sanitar, zile	21	• finală		2,5
2. FLUXUL EFECTIVULUI DE PĂSĂRI ȘI PRODUSELE OBTINUTE						
Indicatorul		Detaliat pe loturi				
		1	2	3	4	5
A		1	2	3	4	5
Efectiv existent la începutul perioadei, cap.		0	0	0	0	0
Greutatea vie a efectivului existent la finele perioadei, kg		0	0	0	0	0
Valoarea contabilă a efectivului existent la finele perioadei, lei		0	0	0	0	0
INTRĂRI						
	Efectivul mediu de pui într-un lot conform matricei, cap.	27132	27132	27132	27132	135660
	Greutatea vie a puilor de 1 zi, kg	949,62	949,62	949,62	949,62	4748,1
	Costul total de intrare a puilor de 1 zi, lei	182706,89	182706,89	182706,89	182706,89	913534,45
	Adaosul total al greutatei vii, kg	64472,18	64472,18	64472,18	64472,18	298586,72
	Costul adaosului greutatei vii, lei	947006,77	947006,77	947006,77	947006,77	341357,41
Total efectiv existent la începutul perioadei și intrat pe parcurs, cap		27132	27132	27132	27132	135660
Greutatea vie a efectivului existent la începutul perioadei și intrat pe parcurs, kg		65421,8	65421,8	65421,8	65421,8	41647,62
Valoarea contabilă a efectivului existent la începutul perioadei și intrat pe parcurs, lei		1129713,66	1129713,66	1129713,66	1129713,66	524064,3
IEȘIRI						
	Efectiv pierit în perioada creșterii, cap.	1442	1442	1442	1442	600
						6368

continuarea anexei 20

A	1	2	3	4	5	6
Greutatea vie a efectivului pierit, kg	1196,8	1196,8	1196,8	1196,8	336,6	5123,8
Costul efectivului pierit, lei	20800,99	20800,99	20800,99	20800,99	4631,03	86506,02
Efectivul mediu livrat pentru sacrificare, cap.	25690	25690	25690	25690		102760
Greutatea vie a puilor livrați abatorului, kg	64225	64225	64225	64225		256900
Costul efectivului livrat abatorului, lei	1116263,24	1116263,24	1116263,24	1116263,24	0,00	4337288,30
Efectiv existent la sfârșitul perioadei, cap.	0	0	0	0	26532	26532
Greutatea vie a efectivului existent la finele perioadei, kg	0	0	0	0	41311,02	41311,02
Valoarea contabilă a efectivului existent la finele perioadei, lei	0	0	0	0	568367,64	697461,28
Total efectiv existent la sfârșitul perioadei și ieșit pe parcurs, cap.	27132	27132	27132	27132	27132	135660
Greutatea vie a efectivului existent la sfârșitul perioadei și ieșit pe parcurs, kg	65421,8	65421,8	65421,8	65421,8	41647,62	303334,82
Valoarea contabilă a efectivului existent la sfârșitul perioadei și ieșit pe parcurs, lei	1129713,66	1129713,66	1129713,66	1129713,66	524064,3	5042918,94
Zile-capete furajate de întreținere a efectivului, z/cf	1479016	1479016	1479016	1479016	751296,00	6667360
Efectivul mediu de pui într-un lot (numărul de z/cf / durata de creștere), cap.	26411	26411	26411	26411	26832	18217
Înregistrat gunoi de pasăre, kg	217687,40	217687,40	217687,40	217687,40	0	870749,6

3. COSTURILE DE PRODUCȚIE, lei

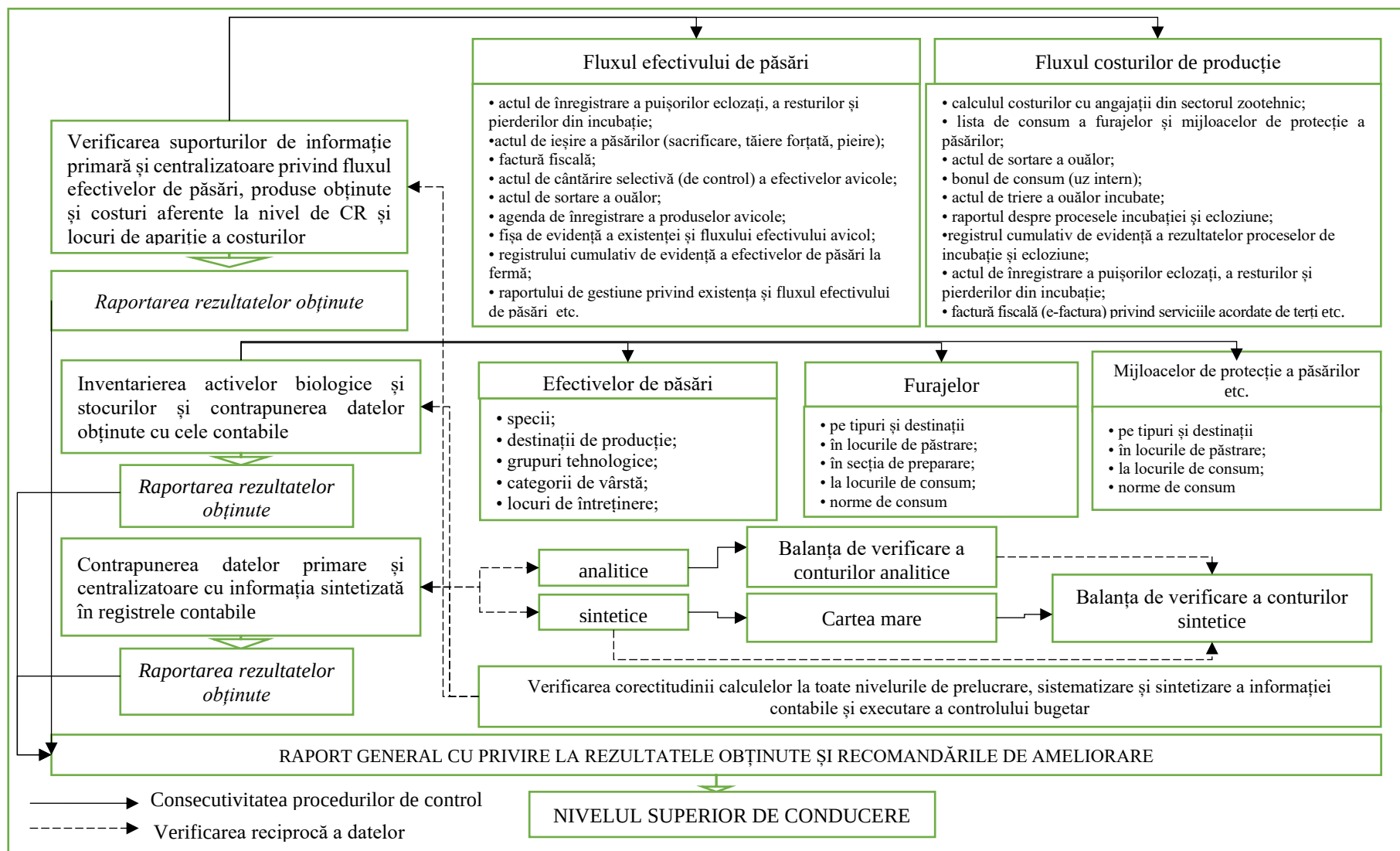
Indicatorul	Structura, %	Detaliat pe loturi					Total pe hală
		1	2	3	4	5	
A	1	2	3	4	5	6	7
1. Costuri directe materiale, total, lei	57,94	609696,54	609696,54	609696,54	609696,54	194932,72	2633718,88
1.1 Furaje	44,07	463741,49	463741,49	463741,49	463741,49	103841,87	1958807,83
• starter+demaraj	9,9	103841,87	103841,87	103841,87	103841,87	103841,87	519209,35
• creștere	22,2	233177,42	233177,42	233177,42	233177,42		932709,68
• finalizare	12	126722,19	126722,19	126722,19	126722,19		506888,76
1.2 Mijloace de protecție a păsărilor	3,4	35667,15	35667,15	35667,15	35667,15	35667,15	178335,75
• I etapă	2,5	26619,05	26619,05	26619,05	26619,05	26619,05	133095,25
• II etapă	0,1	1277,51	1277,51	1277,51	1277,51	1277,51	6387,55
• III etapă	0,1	1126,74	1126,74	1126,74	1126,74	1126,74	5633,7
• IV etapă	0,6	6643,85	6643,85	6643,85	6643,85	6643,85	33219,25
1.3 Costuri cu așternutul	10,4	109396,22	109396,22	109396,22	109396,22	54698,11	492282,99
• starter+demaraj	5,2	54698,11	54698,11	54698,11	54698,11	54698,11	273490,55
• creștere	3,5	37116,58	37116,58	37116,58	37116,58		148466,32
• finalizare	1,7	17581,54	17581,54	17581,54	17581,54		70326,16
1.4 Alte materiale (consumabile pentru medicamente și dezinfectante), lei	0,1	891,68	891,68	891,68	891,68	725,58	4292,3
2. Costuri cu personalul de producție inclusiv contribuțiile de asigurări sociale și primele de asigurare și asistență medicală, total, lei	0,8	8154,31	8154,31	8154,31	8154,31	3397,63	36014,87

continuarea anexei 20

A	1	2	3	4	5	6	7
2.1 Salarii de bază	0,6	6656,58	6656,58	6656,58	6656,58	2773,58	29399,9
2.2 Costuri directe cu asigurările sociale și medicale, total*	0,1	1497,73	1497,73	1497,73	1497,73	624,05	6614,97
• contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii	0,1	1198,18	1198,18	1198,18	1198,18	499,24	5291,96
• prime de asigurare obligatorie de asistență medicală	...	299,55	299,55	299,55	299,55	124,81	1323,01
3. Lucrări și servicii, total, lei	34,1	359277,6	359277,6	359277,6	359277,6	149663,46	1586773,86
3.1 Aprovizionarea cu apă	0,2	2386,46	2386,46	2386,46	2386,46	958,82	10504,66
3.1.1 Aprovizionarea cu apă potabilă, total	0,2	1828,6	1828,6	1828,6	1828,6	679,89	7994,29
• starter+demaraj	0,1	679,89	679,89	679,89	679,89	679,89	3399,45
• creștere	0,1	745,26	745,26	745,26	745,26		2981,04
• finalizare	0	403,45	403,45	403,45	403,45		1613,8
3.1.2 Aprovizionarea cu apă tehnologică, total	0,1	557,86	557,86	557,86	557,86	278,93	2510,37
• starter+demaraj	0	278,93	278,93	278,93	278,93	278,93	1394,65
• creștere	0	189,27	189,27	189,27	189,27		757,08
• finalizare	0	89,66	89,66	89,66	89,66		358,64
3.2 Asigurarea cu energie electrică	33,9	356891,14	356891,14	356891,14	356891,14	148704,64	1576269,2
4. Costuri indirecte de producție, total, lei	7,1	83268,60	83268,60	83268,60	83268,60	42297,96	375372,37
TOTAL COSTURI DE PRODUCȚIE	lei	1060397,05	1060397,05	1060397,05	1060397,05	390291,78	4631879,98
4. CALCULAȚIA COSTULUI UNITAR							
Costuri aferente gunoiului de pasăre	lei	106039,71	106039,71	106039,71	106039,71	0	424158,82
Total costuri de producție aferente adaosului greutatei vii	lei	954357,35	954357,35	954357,35	954357,35	390291,77	4207721,16
1. Costul 1 kg de adaos al greutatei vii	lei	14,80	14,80	14,80	14,80	9,59	14,09
2. Costul 1 kg de greutate vie	lei	17,38	17,38	17,38	17,38	13,76	16,88
3. Costul 1 cap livrat pentru sacrificare	lei	43,45	43,45	43,45	43,45	0	42,21
4. Costul 1 kg de gunoi de pasăre	lei	0,49	0,49	0,49	0,49	0	0,49
5. Costul 1 z/cf	lei	0,65	0,65	0,65	0,65	0,52	0,63

Sursa: elaborat de autoare în baza tabelului 2.2 și a anexelor 11 – 19.

Anexa 21. Consecutivitatea de executare a controlului bugetar proiectată pentru S.R.L. „Rom Cris”, anul 2020 (proiect)



Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 22. Testul de evaluare a modului de contabilizare a costurilor de producție aferente creșterii puilor broiler, S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2020 (proiect)

Nr. crt.	Itemul testului	Rezultatul obținut: pozitiv (+), negativ (-)	Comentarii aferente rezultatelor obținute
A	1	2	3
1	Dispuneți de politici contabile aferente contabilității de gestiune	–	Politicile contabile sunt elaborate pentru contabilitatea financiară cu tratarea costurilor preponderent în scopul fiscal
2	Ținerea contabilității este automatizată	+	Este utilizat softul contabil 1C Contabilitate, o configurație adoptată a versiunii 8
3	Softul contabil utilizat este configurat pentru bugetarea costurilor	–	Modulul dat nu este configurat în așa scopuri. Bugetarea se efectuează doar pentru așa costuri cum: furajele, medicamentele și retribuirea muncii
4	Algoritmul softului permite calculația costului unitar și repartizarea abaterilor calculaționale în mod automatizat	–	Calculația costului unitar și repartizarea abaterilor calculaționale se efectuează în mod manual
5	Există itinerarul circulației documentelor	+	Există, dar are un caracter formal și nu reunește în totalitate fluxul documentar existent la entitate
6	Conținutul documentelor primare utilizate pentru contabilizarea proceselor tehnologice:		
	• corespunde cerințelor LCRF	+	Preponderent da, cu toate că forma unor documente operative nu conține așa elemente cum: adresa, simbolul contului bancar
	• pliază aspectele proceselor desfășurate	–	Formularele utilizate sunt primare și conțin un șir de neajunsuri (elementele sunt expuse în limba rusă, nu sunt destinate pentru avicultură, conțin indicatori care contravin prevederilor SNC etc.)
7	Documentele primare sunt perfectate de gestionarii subdiviziunilor	–	Preponderent documentele contabile sunt perfectate în contabilitate în baza înscrierilor curente efectuate de gestionari pe foi volante și/sau în registre de formă arbitrară
8	Se ține evidența stocurilor în locurile de păstrare și consum	+	Parțial. De regulă, casarea stocurilor are loc în limita cantităților trecute la intrări
9	Dispuneți de plan de conturi de lucru	+	Este prevăzut de softul contabil utilizat și la necesitate poate fi ajustat
10	Dispuneți de un sistem de normare a costurilor de producție și cât de regulat sunt revăzute normele stabilite	–	Nu este constituit un sistem coerent de normare a consumului de resurse și costuri aferente
11	Contabilitatea de gestiune se ține pe:		Contabilitatea de gestiune nu constituie o unitate informațională a sistemului de management

A	1	2	3
	• CR financiară	–	Nu este creată structura financiară a entității cu delimitarea CR financiară
	• CR a costurilor	+	CR a costurilor sunt desemnate pe tipuri de activități desfășurate: creșterea puilor; sacrificarea acestora și tranșarea carcaselor; prelucrarea deșeurilor etc.
	• locuri de apariție a costurilor	–	Costurile nu sunt contabilizate în aspectul locurilor de apariție și anume a halelor cu delimitare pe loturi de păsări
12	Clasificarea costurilor pe articole și componente ale acestora corespunde cerințelor SNC „PCA”	+	Parțial. Componenta articolelor de costuri este structurată în funcție de ponderea fiecărui tip de costuri în totalul costurilor delimitat pe activități. Structura dată se respectă consecutiv pentru fiecare activitate
13	Se aplică la entitate astfel de metode de sistematizare a costurilor cum:		La entitate costurile de producție sunt contabilizate conform metodei globale fără delimitare potrivit unor criterii suplimentare caracteristice metodelor moderne de sistematizare a costurilor (direct costing, standard costing ș.a.). Metoda de contabilizare a costurilor aplicată la entitate corelează pe deplin cu cea de calculație a costului
	• direct costing	–	
	• standard costing	–	
	• bugetarea costurilor	–	
	• Target-Costing	–	
	• Kaizen Costing	–	
	• Life Cycle Costing	–	
14	La entitate se realizează bugetarea costurilor	–	Costurile nu sunt personalizate prin intermediul bugetelor și nu se execută controlul bugetar al acestora
15	Are loc inventarierea periodică a producției în curs de execuție	–	Procesul de producție derulează după principiul „totul Gol – totul Plin”, din care motiv inventarierea nu are loc. În calitate de producție în curs de execuție sunt costurile aferente halelor pline la finele perioadei de gestiune
16	Se ține evidența efectivelor pierite și sacrificate forțat	+	Astfel de evidență este prevăzută de normele sanitar veterinar. Ea se realizează pe categorii de vârstă, unități de creștere (loturi), locuri de întreținere (hale), crossuri întreținute (Cobb, Tetra etc.) și în ansamblu pe activitate
17	Se monitorizează egalitatea totalurilor la nivel de evidență sintetică și analitică a costurilor	+	Astfel de monitorizare are loc conform situației create la data de 1 a fiecărei luni calendaristice și finalizarea ciclului de producție
18	Este elaborat și se respectă algoritmul de repartizare a CIP	+	Da. Algoritmul de repartizare este prestabilit în politicile contabile ale entității

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 23. Rezultatele verificării corectitudinii formulelor contabile aferente costurilor de producție întocmite la S.R.L. „Avicola-Teovera” în anul 2020, (pentru 1 lot de pui), (proiect)

Nr. crt.	Indicatorul	Suma, lei	Conturi corespondente conform:				Abatere
			variantei aplicate la entitate		prevederilor legislative		
			debit	credit	debit	credit	(+; -)
1	Furaje	572 048	212	211	811	211	–
2	Mijloace de protecție a păsărilor	71 021,89	212	211	811	211	–
3	Alte materiale	400,50	811	211	811	211	+
4	Salarii de bază	94 932,88	811	531	811	531	+
5	Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii	17 087,00	811	533	811	533	+
6	Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală	4 271,98	811	541	811	541	+
7	Aprovizionarea cu gaz	41 245,06	811	521	811	521	+
8	Asigurarea cu energie electrică	57 565	811	521	811	521	+
9	Amortizarea mijloacelor fixe	49 861,45	811	124	811	124	+
10	Alte costuri	2 049,00	811	213	811	213	+
11	Pierderi din pieirea păsărilor	2 554,00	(811)	(212)	714	212	–

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 24. Planul general de efectuare a procedurilor analitice aferente controlului intern al costurilor de producție la S.R.L. „Avicola-Teovera”, anul 2021 (proiect)
(entitate avicolă specializată în creșterea păsărilor pentru carne)

Nr. crt.	Specificarea procedurilor analitice	Perioada executării
1	Examinarea și ajustarea politicilor contabile modificărilor produse în cadrul normativ cu referire la costurile de producție și calculația costului	La începutul anului
2	Verificarea corespunderii modului de structurare a obiectelor de evidență analitică a costurilor necesităților manageriale ale entității	La începutul anului
3	Analiza modului de bugetare a normelor de consum al resurselor economice în scopul proceselor tehnologice	La începutul anului
4	Examinarea și ajustarea algoritmului existent de repartizare a costurilor comune, CIP și atribuirea la obiectele de calculație	La începutul anului
5	Estimarea și ajustarea metodelor aplicate pentru evaluarea resurselor consumate de evaluare	La începutul anului
6	Analizarea nivelului de respectare a normativelor cantitative și valorice a costurilor de producție	Pe parcursul anului
7	Monitorizarea oportunității și plenitudinii documentării primare a faptelor economice privind costurile de producție	Pe parcursul anului
8	Supravegherea consumului efectiv al resurselor economice și respectarea normelor bugetate la începutul anului. Identificarea abaterilor	Pe parcursul anului
9	Verificarea integrității efectivelor de păsări întreținute	Pe parcursul anului
10	Urmărirea modului de contabilizare a costurilor de producție (corespunderii obiectelor de evidență a costurilor, corectitudinii formulelor contabile, algoritmilor calculelor curente etc.) pe activități separat (creșterea puilor, sanctificarea păsărilor, tranșarea carcaselor etc.)	Pe parcursul anului
11	Supravegherea oportunității și plenitudinii înregistrării produselor rezultate din procesele desfășurate	Pe parcursul anului
12	Analiza respectării și corectitudinii procedeele de calculație a costului cu identificarea abaterilor de cost și a cauzelor aferente	Pe parcursul anului
13	Consemnarea procedurilor executate în documentele de lucru (planuri, programe, copii de documente confirmative, caracteristica lucrărilor executate și rezultatelor obținute etc.)	Pe măsura executării controlului
14	Generalizarea rezultatelor obținute, formularea concluziilor și elaborarea recomandărilor	Pe parcursul anului

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 25. Raportul intern de gestiune a centrului de responsabilitate privind fluxul păsărilor și costurilor aferente (proiect)

Entitatea	S.R.L. „Avicola - Teovera”	Raport intern de gestiune nr. 1 privind fluxul păsărilor și costurilor aferente		din 31 decembrie 2020 (data)			
Codul fiscal	1009604003524			Perioada de referință			
Subdiviziunea	0001	MD-5140, s. Tîmova, raionul Dondușeni		de la	01.12	până la	31.12
Centrul de responsabilitate		Centrul de costuri		Locul costurilor			
Creșterea puilor pentru carne		nr. 01	Hala nr. 1	011	Lotul nr. 1		0111
Indicatorul				Semnificația indicatorului			
				bugetat	efectiv	abatere (+,-)	
A				1	2	3	
A. FLUXUL DE EFECTIVULUI DE PĂSĂRI							
1. EXISTENT LA ÎNCEPUTUL PERIOADEI				0	0	0	
2. INTRĂRI, total:							
• efectivul, cap.				27132	30100	+2968	
• greutatea vie, kg				65421,8	72579,5	+7157,7	
• valoarea contabilă, lei				1129713,66	1327633,57	+197919,91	
2.1 Procurat pui de o zi:							
• efectivul, cap.				27132	30100	+2968	
• greutatea vie a puilor de o zi, kg				949,62	1053,5	+103,88	
• costul total de intrare, lei				182706,89	202693,4	+19986,51	
2.2 Adaosul greutății vii:							
• cantitatea, kg				64472,18	71526	+7053,82	
• costul de intrare, lei				947006,77	1124940,17	+177933,4	
3. TOTAL EXISTENT LA ÎNCEPUTUL PERIOADEI ȘI INTRAT PE PARCURS:							
• efectivul, cap.				27132	30100	+2968	
• greutatea vie, kg				65421,8	72579,5	+7157,7	
• valoarea contabilă, lei				1129713,66	1327633,57	+197919,91	
4. IEȘIRI, total:							
• efectivul, cap.				27132	30100	+2968	
• greutatea vie, kg				65421,8	72579,5	+7157,7	
• valoarea contabilă, lei				1129834,49	1327479,055	+197644,57	
4.1 Livrat pentru sacrificare:							
• efectivul, cap.				25690	28499	+2809	
• greutatea vie, kg				64225	71249,5	+7024,5	
• valoarea contabilă, lei				1109165,75	1303153,355	+193987,61	
4.2 Pierit:							
• efectivul, cap.				1442	1601	+159	
• greutatea vie, kg				1196,8	1330	+133,2	
• valoarea contabilă, lei				20668,74	24325,70	+3656,96	
5. EXISTENT LA SFÂRȘITUL PERIOADEI				0	0	0	
6. TOTAL EXISTENT LA SFÂRȘITUL PERIOADEI ȘI IEȘIT PE PARCURS:							
• efectivul, cap.				27132	30100	+2968	
• greutatea vie, kg				65421,8	72579,5	+7157,7	
• valoarea contabilă, lei				1129834,49	1327479,055	+197644,57	
B. COSTURI DE PRODUCȚIE, total, lei				1060397,05	1249933,52	+189536,47	
1. Costuri directe materiale, total, lei				609696,54	726661,24	+116964,7	
inclusiv:							
1.1 furaje consumate:							
• cantitatea, kg				125626,59	139969,02	+14342,43	
• valoarea contabilă, lei				463741,49	564740	+100998,51	
1.2 mijloace de protecție a păsărilor, lei				35667,15	39568,82	+3901,67	
1.3 costuri cu așternutul, lei				109396,22	121363,2	+11966,98	

continuarea anexei 25			
A	1	2	3
1.4 alte materiale, lei	891,68	989,22	+97,54
2. Costuri cu personalul de producție, total, lei	8154,31	9046,32	+892,01
2.1 Salarii de bază, lei	6656,58	7384,75	+728,17
2.2 Costuri directe cu asigurările sociale și primele de asigurare și asistență medicală, lei	1497,73	1661,57	+163,84
3. Lucrări și servicii, total, lei	359277,6	421848,51	+62570,91
3.1 Aprovizionarea cu apă, total	2386,46	2647,51	+261,05
3.1.1 Aprovizionarea cu apă potabilă	1828,6	2028,63	+200,03
3.1.2 Aprovizionarea cu apă tehnologică	557,86	618,88	+61,02
3.2 Asigurarea cu energie electrică, total	356891,14	419201	+62309,86
3.2.1 iluminare	9527,3	11569	+2041,7
3.2.2 încălzire	217335,48	262110	+44774,52
3.2.3 ventilare	130028,36	145522	+15493,64
4. Costuri indirecte de producție, total, lei	83268,6	92377,45	+9108,85
C. DATE INFORMATIVE ȘI PRODUSE ÎNREGISTRATE:			
1. Durata de întreținere a puilor broiler, zile	56	56	0
2. Zile-capete furajate de întreținere a efectivului, z/cf	1479016	1641992	+162976
3. Efectivul mediu de pui (numărul de z/cf/ durata de creștere), cap.	26411	29321	+2910
4. Normativul costurilor pentru colectarea gunoiului de pasăre, %	10	10	0
5. Înregistrat gunoi de pasăre, kg	217687,4	237916	+20228,6
D. CALCULAȚIA COSTULUI UNITAR			
1. Costuri aferente gunoiului de pasăre, lei	106039,71	124993,35	+18953,64
2. Total costuri de producție aferente adaosului greutatei vii, lei	954357,34	1124940,17	+170582,83
3. Costul (lei) aferent:			
• 1 kg de adaos al greutatei vii [costurile aferente adaosului greutatei vii ÷ cantitatea totală de adaos al greutatei vii]:	14,80	15,73	+0,93
• 1 kg de greutate vie [valoarea totală a greutatei vii a păsărilor intrate ÷ cantitatea totală de greutate vie a efectivului existent la început și a celui intrat pe parcursul perioadei]:	17,27	18,29	+1,02
• 1 cap livrat pentru sacrificare [valoarea contabilă a efectivului livrat pentru sacrificare ÷ efectivul de capete livrat pentru sacrificare]:	43,18	45,73	+2,55
• 1 kg de gunoi de pasăre [costurile aferente gunoiului de pasăre ÷ cantitatea colectată de gunoi]:	0,49	0,53	+0,04
• 1 z/cf [costurile totale de întreținere ÷ total zile-capete furajate]:	0,72	0,76	+0,04
E. INDICATORI DE RELEVANȚĂ			
1. Sporul mediu zilnic, g	43,59	43,56	-0,03
2. Consumul de furaje (kg) la:			
• 1 cap. mediu [cantitatea de furaje consumate ÷ efectivul mediu]	4,76	4,77	+0,01
• 1 kg de adaos al greutatei vii [cantitatea de furaje consumate ÷ cantitatea totală de adaos al greutatei vii]	1,95	1,96	+0,01
• 1 z/cf [cantitatea de furaje consumate ÷ numărul de zile-capete furajate de întreținere a efectivului la fermă]	0,08	0,09	+0,01
3. Costul furajelor consumate (lei) la:			
• 1 cap. mediu [costurile aferente furajelor consumate ÷ efectivul mediu]	17,56	19,26	+1,7
• 1 kg de adaos al greutatei vii [costurile aferente furajelor consumate ÷ cantitatea totală de adaos al greutatei vii]	7,19	7,9	+0,71
• 1 z/cf [costurile aferente furajelor consumate ÷ numărul de zile-capete furajate de întreținere a efectivului la fermă]	0,31	0,34	+0,03
Gestionarul centrului de responsabilitate (semnătura) Contabil (semnătura) (nume, prenume) (nume, prenume)			

Sursa: elaborat de autoare.

**Anexa 26. Modul de înregistrare a efectivului rebutat de găini ouătoare și a adaosului greutatei vii, entitatea avicolă „X”,
anul 2019 (proiect)**

Nr. crt.	Conținutul economic al operațiunii	Suma, lei		Correspondența conturilor conform:			
		cazul 1	cazul 2	metodei propuse		prevederilor legislative	
				debit	credit	debit	credit
A	1	2	3	4	5	6	7
1	Înregistrarea adaosului greutatei vii a păsărilor ieșite evaluate la cost planificat	392 486,25	404750	132	215	–	–
2	Atribuirea valorii contabile a păsărilor rebutate și comercializate la cheltuieli curente	1 544 043,39	1292091,94	721	132	711	212
3	Înregistrarea vânzării păsărilor rebutate la suma:						
	• totală inclusiv T.V.A. (1 020 000 + 204 000)	1 224 000	1 224 000	234	x	221	x
	• veniturilor din vânzări (34 000 cap. × 30 lei)	1 020 000	1 020 000	x	621	x	611
	• T.V.A., 20% [(1 020 000 × 20) ÷ 100]	204 000	204 000	x	534	x	534
4	Raportarea la rezultatul financiar total a:						
	• cheltuielilor legate de rebutarea efectivului	1 544 043,39	1 292 091,94	351	721	351	711
	• veniturilor obținute din comercializarea efectivului rebutat	1 020 000	1 020 000	621	351	611	351
5	Determinarea rezultatului financiar net aferent efectivului rebutat și comercializat (pierdere):	• cazul 1	(1544043,39 - 1 020 000) = (524043,39)				
		• cazul 2	(1292091,94 - 1 020 000) = (272091,94)				

Notă. Calculul aferent exemplului dat este elucidat în subiectul 2.3

Sursa: elaborat de autoare.

**Anexa 27. Datele inițiale pentru completarea Fișei de evidență a efectivului productiv de păsări și a amortizării acestuia, S.R.L.
„Rom-Cris”, anii 2018-2019 (proiect)**

Nr. rd.	Indicatorul	Semnificația	Nr. rd.	Indicatorul	Semnificația
A	1	2	3	4	5
a) date generale					
1	Entitatea	S.R.L. „Rom-Cris”	13	Data transferului în grupul de maturizare	28.01.2018
2	Cod fiscal	1003xxxxxx	14	Data înființării efectivului de găini ouătoare	28.02.2018
3	Specia păsărilor	Galinacee	15	Durata totală de întreținere a păsărilor, săptămâni	104
4	Rasa	Ușoară		din care: • creștere	16
5	Crossul	Tetra-SL		• maturizare	4
				• exploatare	84
6	Codul și denumirea:		16	Începutul calculării amortizării	Următoarea lună după luna înlocuirii
	• centrului de profit și investiții	1 – Zootehnie	17	Data calculării amortizării	Ultima zi a lunii de gestiune
	• centrului de responsabilitate	1.10 – Păsări	18	Rata anuală programată a mortalității, %	2
	• centrului de costuri	1.10.104 – Găini ouătoare/pontă	19	Data ieșirii păsărilor rebutate	20.10.2019
	• locul de apariție a costurilor	1.10.104.1002 – Hala nr. 2	20	Adaosul programat al greutatei vii a 1 cap de găină, kg (pasibil de obținut în perioada de exploatare)	0,8
	lotului	5/28.01.2018 – Lotul nr. 5			
7	Destinația de producție	Pentru ouă	21	Puicute tinere transferate la maturizare:	
8	Sistemul de creștere	Intensiv		• efectivul de păsări, cap.	43625
9	Tipul efectivului	Găini ouătoare		• greutatea vie, kg	61075
10	Gestionarul	Gavrilița Vasile		• suma, lei	2 778 923,56
11	Rata valorii amortizabile, % $[(84 \div 104) \times 100]$	81	22	Termenul de rebut, săptămâni	104
12	Rata valorii reziduale, % $[((16+4) \div 104) \times 100]$	19	23	Normativul costurilor aferente gunoiului de pasăre, %	12
b) date aferente utilizării efectivului de păsări ouătoare					
Indicatorul				Semnificația indicatorilor cu delimitare pe ani	
				total	inclusiv pe ani:
					2018 2019
1. Durata programată de exploatare a păsărilor ouătoare după înlocuire, luni				21	11 10
2. Costul bugetat al 1 kg de adaos al greutatei vii, lei				x	15,0 15,0
3. Șeptelul pierit:					
• efectivul de păsări, cap.				1 016	425 591
• greutatea vie, kg				1 910,44	683,25 1 227,19
4. Adaosul global al greutatei vii obținut efectiv în perioada de exploatare, kg				34 575,25	20 096,68 14,478,57
5. Obținut ouă, unit.				18 246 616	9 602 296 8 644 320
6. Costurile totale de producție fără amortizare, lei				9 479 304	4 365 614 5 113 690
7. Zile-capete furajate, total, z/cf				27 178 856	14 396 234 12 782 625
• din care aferente păsărilor pierite, zile				239 682	102 624 137 058

Sursa: elaborat și completat de autoare în baza parametrilor tehnologici.

Anexa 28. Fișa de evidență a efectivului productiv de păsări și a amortizării acestuia (proiect)

Data	Luna	Anul	Entitatea	Codul fiscal	Fișa nr. ____ de evidență a efectivului productiv de păsări și a amortizării acestuia		Specia păsărilor	Rasa	Crossul
			S.R.L. „Rom-Cris”	1003XXXXXXX					
28	02	2018	MD-5140, s. Tîmova, raionul Dondușeni		Tipul efectivului	Găini ouătoare	Galinacee	Tetra SL	ușoare

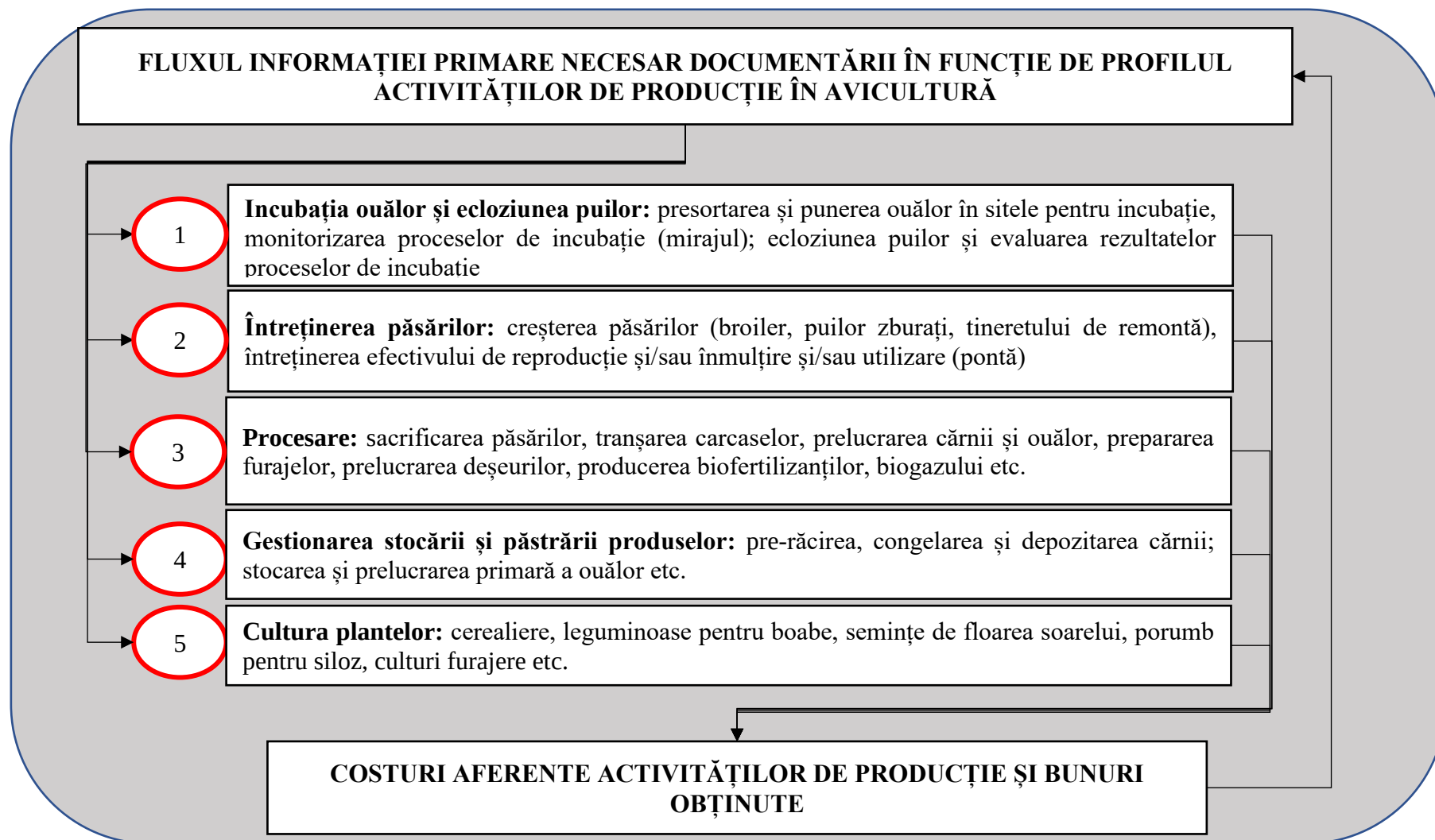
I. IDENTIFICAREA UNITĂȚII CRESCĂTOARE DE GĂINI									
Data înlocuirii	Destinația de producție	Sistemul de întreținere	Centrul de			Locul de apariție a costurilor	Obiectul de calcul	Gestionarul	
			profit și investiții	responsabilitate	costuri				
28.01.2018	Ouă pentru consum uman	intensiv	1 Zootehnie	1.10 Păsări	1.10.104 Găini ouătoare	1.10.101.1002-hala nr. 2	Lotul nr. 5/28.01.18	Gavrilița Vasile	

II. DATE DESPRE EFECTIV ȘI AMORTIZARE																	
Vârsta, săptămâni			Durata, săptămâni		Rata valorii, %			Durata amortizării în luni	Rata amortizării lunare, %	Efectivul înlocuit			Valoarea contabilă inițială a 1 cap la data înlocuirii, lei	Costul bugetat al 1 kg de adăos al greutății vii, lei	Durata de formare a greutății de adult, luni	Adăosul normal al greutății vii (kg) pentru:	
de înlocuire	de rebutare	de maturizare	de utilizare	reziduale aferentă creșterii și definitivării	amortizabile		septetul, capete			greutatea vie, kg	costul de intrare, lei	11 = date efective				12=9+13	13 = date planificate
date efective			4 = col. 2+(col. 1+ col. 3)		5 = [(col. 1+ col. 3) ÷ col. 2] × 100		7= col.4 ÷ 4 săptămâni	8= 100 ÷ col. 7	9 = date efective	10 = date efective	11 = date efective	12=9+13	13 = date planificate	14= date normale	15= date normale	16=15+145	
1	2	3															
semnificația indicatorilor calculați conform datelor inițiale prezentate în anexa 27																	
16	104	4	84	19	81	21	476	43625	61075,00	2778923,56	63,70	15	19	0,8	0,042105		
Calculul incert			104-(16+4)	(16+4)÷104×100	84 ÷ 104×100	84÷4	100 ÷ 21	x	x	x	2778923,56÷ 50826	x	x	x	x	0,8÷21 luni	

III. MIȘCAREA EFECTIVULUI ȘI CALCULUL AMORTIZĂRII																	
Nr. perioadei de calcul	Data calculării	Contul 132 „Active biologice imobilizate în exploatare”										133 „Amortizarea și deprecierea activelor biologice imobilizate”					
		Sold inițial			Rulaj						Sold final			Amortizarea, lei			
		efectivul, cap.	greutatea vie, kg	valoarea contabilă, lei	intrări		ieșiri				efectivul, cap.	greutatea vie, kg	valoarea contabilă, lei	calculată total	din care aferentă păsărilor:		cumulată pentru toată perioada de calcul diminuată cu amortizarea aferentă păsărilor pierite
					adaosul greutății vii	pieiri	greutatea vie, kg	costul planificat, lei	greutatea vie, kg	pieiri					greutatea vie, kg	pieiri	
<i>Modul de calcul al indicatorilor pentru data de 30.04.2018, similar căruia se vor calcula indicatorii pentru celelalte perioade de calcul</i>																	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	
1	31.03.18	43625	61075,00	2778923,56	1836	27540,00	20	28,00	1274,01	43605	62883,00	2805189,55	107940,91	0,00	107940,91	107940,91	
2	30.04.18	43605	62883,00	2805189,55	1833	27502,05	60	86,53	3859,91	43545	64629,94	2828831,69	108949,68	3117,62	105832,06	213772,96	
3	30.04.18	43545	64629,94	2828831,69	1832	27475,65	42	62,34	2728,46	43503	66399,31	2853578,88	109857,97	2203,76	107654,21	321427,18	
4	31.05.18	43503	66399,31	2853578,88	1830	27449,70	41	62,58	2689,39	43462	68166,71	2878339,19	110808,79	2172,20	108636,59	430063,77	
5	30.06.18	43462	68166,71	2878339,19	1828	27426,90	36	56,46	2384,16	43426	69938,71	2903381,93	111760,23	1925,67	109834,56	539898,33	
6	31.07.18	43426	69938,71	2903381,93	1827	27401,10	41	66,03	2741,18	43385	71699,42	2928041,85	112722,42	2214,03	110508,39	650406,73	
7	31.08.18	43385	71699,42	2928041,85	1825	27376,35	39	64,45	2632,10	43346	73460,06	2952786,10	113669,93	2125,93	111544,00	761950,73	
8	30.09.18	43346	73460,06	2952786,10	1824	27353,70	36	61,01	2452,37	43310	75222,63	2977687,43	114620,76	1980,76	112640,00	874590,73	
9	31.10.18	43310	75222,63	2977687,43	1822	27331,65	35	60,79	2406,35	43275	76983,95	3002612,73	115577,66	1943,59	113634,07	988224,80	
10	30.11.18	43275	76983,95	3002612,73	1821	27308,85	36	64,04	2497,84	43239	78740,50	3027423,74	116535,45	2017,49	114517,96	1102742,75	
11	30.12.18	43239	78740,50	3027423,74	1819	27284,25	39	71,02	2730,63	43200	80488,43	3051977,36	117488,77	2205,51	115283,26	1218026,01	
12	31.01.19	43200	80488,43	3051977,36	1817	27257,10	43	80,12	3037,85	43157	82225,45	3076196,61	118432,09	2453,65	115978,44	1334004,46	
13	28.02.19	43157	82225,45	3076196,61	1815	27226,05	49	93,36	3492,68	43108	83947,16	3099929,98	119362,41	2821,01	116541,40	1450545,86	
14	31.03.19	43108	83947,16	3099929,98	1813	27197,10	46	89,58	3307,90	43062	85670,72	3123819,18	120274,12	2671,77	117602,35	1568148,20	
15	30.04.19	43062	85670,72	3123819,18	1811	27166,80	48	95,49	3482,03	43014	87386,35	3147503,95	121191,77	2812,41	118379,36	1686527,56	
16	30.04.19	43014	87386,35	3147503,95	1809	27138,30	45	91,42	3292,83	42969	89104,15	3171349,42	122101,63	2659,59	119442,04	1805969,60	
17	31.05.19	42969	89104,15	3171349,42	1807	27105,45	52	107,83	3837,89	42917	90803,35	3194616,98	123017,50	3099,83	119917,67	1925987,26	
18	30.06.19	42917	90803,35	3194616,98	1804	27066,90	61	129,06	4540,66	42856	92478,75	3217143,22	123910,92	3667,46	120243,46	2046130,72	
19	31.07.19	42856	92478,75	3217143,22	1801	27020,85	73	157,53	5480,01	42783	94122,61	3238684,06	124775,54	4426,16	120349,38	2166480,10	
20	31.08.19	42783	94122,61	3238684,06	0	0,00	89	195,80	6737,32	42694	93926,81	3231946,74	124564,77	5441,68	119123,09	2285603,19	
21	24.09.19	42694	93926,81	3231946,74	0	0,00	85	187,00	6434,52	42609	93739,81	3225512,22	124305,64	5197,11	119108,53	2404711,73	
TOTAL													2461868,96	57157,23	2404711,73	x	
2018					20096,68	301450,20	425,00	683,25	28396,40	Contabil _____ (nume, prenume) (semnătura)							
2019					14478,57	217178,55	591,00	1227,19	43643,69								
TOTAL					34575,25	518628,75	1016,00	1910,44	72040,09								

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 29. Fluxul informației primare necesar documentării în funcție de profilul activităților de producție derulate în cadrul CR în avicultură



Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 30. Act de sortare a ouălor (proiect)

Perioada de referință		Entitatea	S.R.L. „Aviprim grup”		Actul nr. ____ de sortare a ouălor		Specia păsărilor		Găini	
de la	până la	Codul fiscal	1015600033577				Rasa		Grele	
14.03.2019	14.03.2019	MD-3805, UTA Găgăuzia, or. Comrat, str. Pobeđi 58, of. 429		din 14 martie 2019 (data)		Destinația întreținerii		Înmulțire		

Locul sortării			Gestionarul		Costul bugetat al 1 ou, lei”	Cont creditor	
centrul de responsabilitate		depozit de ouă	Gavrilița Vasile			216 „Produse”, subcontul 1 „Produse finite”, contul analitic „Ouă colectate”	
centrul de costuri		nr. 5	Ionuț Ana				

REZULTATELE SORTĂRII														
Nr. crt.	Contul debitor	Contul analitic	Lotul nr.									Total		
			1			2			etc.			cantitatea		
			cantitatea		suma, lei	cantitatea		suma, lei	cantitatea		suma, lei	cantitatea		suma, lei
			unit.	masă-ou, kg*		unit.	masă-ou, kg		unit.	masă-ou, kg		unit.	masă-ou, kg	
1.	2161	Ouă fertile (55 g)	2 340	128,70	7 020,00	2 440	134,20	7 320,00				4 780	262,90	14 340,00
2.	2161	Ouă fertile (60 g)				2 238	134,30	6 714,00				2 238	134,30	6 714,00
3.	2161	Ouă „A” – XL (≥73 g)	390	23,40	1 170,00	900	54,00	2 700,00				1 290	77,40	3 870,00
4.	2161	Ouă „A” – L (≥63< 73)	200	13,60	600,00	400	27,20	1 200,00				600	40,80	1 800,00
5.	2161	Ouă „A” – M (≥53< 63)	160	9,28	480,00			0,00				160	9,28	480,00
6.	2162	Ouă „A” – S (< 53)				300	15,90	900,00				300	15,90	900,00
7.	2163	Ouă „B” intacte	80		240,00	150		450,00				230	0,00	690,00
8.	2163	Ouă „B” fisurate	30		90,00	72		216,00				102	216,00	306,00
	etc.	etc.										x	0,00	
Total sortate			3 200	174,98	9 600,00	6 500	581,60	19 500,00				9 700	756,58	29100,00

* cantitatea de masă-ou se determină prin cântărirea ouălor colectate în funcție de destinație și categorii de greutate

Gestionar	_____	_____	Medic veterinar	_____	_____
	(nume, prenume)	(semnătura)		(nume, prenume)	(semnătura)
Zootehnician	_____	_____	Contabil	_____	_____
	(nume, prenume)	(semnătura)		(nume, prenume)	(semnătura)

Sursa: elaborat și completat de autoare.

Anexa 31. Act de triere a ouălor incubate (proiect)

Perioada de referință		Entitatea	S.R.L. „Aviprim grup”	Actul nr. __ de triere a ouălor incubate	Specia/subspecia păsărilor	Găini
de la	până la	Codul fiscal	1015600033577		Rasa	Grele
21.03.2019	21.03.2019	MD-3805, UTA Găgăuzia, or. Comrat, str. Pobeđi 58, of. 429		din <u>21 martie 2019</u> (data)	Destinația întreținerii	Înmulțire

Locul sortării		Gestionarul	Mirajul nr.
centrul de responsabilitate	Incubator	Guțu Maria	1
centrul de costuri	Secția nr. 5	Țopa Galina	

Cost bugetat, lei		Cont creditor
1 ou	3,00	215 „Producția în curs de execuție”, contul analitic 1 „Incubator”
1 zi-ou	0,50	

I. REZULTATELE TRIERII

Nr. crt.	Specificarea rezultatelor	Etalon cantitativ	Lotul nr.				Ouă, total	
			6		...			
			ouă	%	ouă	%	ouă	%
A	B	C	1	2	3	4	5	6
1.	Total ouă triate	unități	3 500	100,00			3 500	100,00
	din care:							
2.	condiționate	unități	3 429	90,94			2 128	90,94
3.	necondiționate, total	unități	212	9,05			212	9,05
	inclusiv:							
4.	limpezi	unități	104	4,44			104	4,44
5	coajă crăpată	unități	35	1,49			35	1,49
6	inel de sânge	unități	62	2,64			62	2,64
8	ochi negru	unități	11	0,47			11	0,47
9	etc.							

II. CASAREA OUĂLOR NECONDIȚIONATE ȘI DECONTAREA PIERDERILOR TEHNOLOGICE

1.	Data plasării în incubator	x	14.03.2019		x
2.	Durata de incubație	zile	7		x
3.	Zile-ou de incubație	zile-ou	1 484		1 484
4.	Costul bugetat al ouălor excluse	lei	636		2 120
5.	Costul bugetat al zilelor-ou aferente ouălor excluse	lei	742		742
Total pierderi înregistrate		lei	1 378		2 862
Cont debitor			7144		X

Gestionar	(nume, prenume)	(semnătura)	Medic veterinar	(nume, prenume)	(semnătura)
Zootehnician	(nume, prenume)	(semnătura)	Contabil	(nume, prenume)	(semnătura)

Sursa: elaborat și completat de autoare.

Anexa 32. Registrul cumulativ de evidență a rezultatelor proceselor de incubație și ecloziune (proiect)

Perioada de referință		Entitatea	S.R.L. „Aviprim grup”	Registrul nr. __ cumulativ de evidență a rezultatelor proceselor de incubație și ecloziune	Specia/subspecia păsărilor		Găini
de la	până la	Codul fiscal	10156xxxxxxx		Rasa		Grele
01.03.2019	31.03.2019	MD-3805, UTA Găgăuzia, or. Comrat, str. Pobeđi 58, of. 429			Destinația întreținerii		Înmulțire

Centrul de responsabilitate	Incubator	Gestionarul	Guțu Maria
Centrul de costuri	Secția nr. 5		Țopa Galina

MONITORIZAREA ȘI EVALUAREA PROCESELOR DE INCUBAȚIE										
Nr. crt.	Indicatorul	Delimitare pe loturile incubației								
A	B	1			2			3		
I. DATE GENERALE										
1.	Specia	Galinacee (găini)			Galinacee (găini)			Galinacee (găini)		
2.	Rasa	Pentru ouă (ușoară)			Pentru carne (grea)			Pentru ouă-carne (mixtă)		
3.	Crossul	Tetra Babolna			Cobb 500			Sussex		
4.	Data începerii incubației	04.03.2019			04.03.2019			04.03.2019		
5.	Data ecloziunii pasibile	24.03.2019			26.03.2019			25.03.2019		
6.	Cantitatea ouălor, unit.	3 500			20 000			10 000		
7.	Greutatea totală a ouălor, kg	196			1 140			550		
8.	Greutatea medie a 1 ou, g	56			57			55		
9.	Durata incubației, zile	19-21			21-22			20-21		
10.	Numărul lotului	6			7			8		
II. MIRAJARE										
1.	Numărul mirajului/ rezultatul ecloziunii	I	II	III	I	II	III	I	II	III
2.	Data operațiunii	11.03	15.03	22.03						
3.	Termenul de mirajare, zile	7	11	19						
4.	Ouă verificate, unit.	3 500	3 288	3 164						
5.	Ouă cu embrion viu/pui vii total, cap.	3 429	3 164	2 943						
	• din care slab dezvoltati	–	–	386						
6.	Ouă limpezi, unit.	104	–	–						
7.	Pui morți timpuriu (24 ore), cap.	–	–	–						
8.	Ouă cu inel de sânge (2,5-4 zile), unit.	62	–	–						
9.	Ouă - ochi negru (5-12 zile), unit.	11	–	–						
10.	Ouă cu pene (13-17 zile), unit.	–	36	–						
11.	Ouă cu pui putreziți timpuriu, unit.	–	–	–						
12.	Ouă cu pui putreziți târziu, unit.	–	40	–						
13.	Ouă cu coajă de calitate slabă, unit.	–	–	–						

14.	Ouă cu coajă crăpată, unit.	35	—	—							
15.	Ouă cu pui malpoziții, unit.	—	48	—							
16.	Ouă cu pui malformații, unit.	—	—	65							
17.	Ouă cu pui morți, unit.	—	—	94							
18.	Ouă cu embrion neclozionat, unit.	—	—	62							
19.	Total ouă excluse, unit.	212	124	221							
20.	Zile-ou de incubație, total, zile	24 500	13 716	27 064							
	din care aferente:										
	• puilor vii	24 003	13 532	25 296							
	• ouălor excluse	497	184	1 768							
III. EVALUAREA ECLOZIUNII		șeptel, cap	greutatea vie/cantitatea, kg		șeptel, cap	greutatea vie/cantitatea, kg		șeptel, cap	greutatea vie/cantitatea, kg		
1	Efectivul viu eclozionat, total	2 943	110,7								
	inclusiv:										
	• pui viabili,	2 557	97,19								
	• pui slab dezvoltati, cap.	386	13,51								
2	Greutate medie a 1 pui, g (rd. 2/rd.1) [110,7 ÷ 2943]	x	37,61		x			x			
3	Pui neviabili și morți, cap.	159	x			x			x		
4	Ouă cu embrion neclozionați, unit.	62	x			x			x		
5	Ouă limpezi, unit.	104	x			x			x		
6	Ouă cu alte defecte, unit.	232	x			x			x		
7	Greutate pierdută per 1 ou*, %	32,84									
8	Coji de ou, kg	x	33,6								
9	Alți indicatori relevanți	...	...								
*Notă. Greutate pierdută per 1 ou (%) se determină prin câțul diferenței dintre greutatea medie 1 ou pus la incubație și greutatea medie 1 pui la greutatea medie 1 ou la greutatea unui ou [(56-37,61) ÷ 56]											
Gestionar		(nume, prenume)		(semnătura)		Zootehnician		(nume, prenume)		(semnătura)	
Medic veterinar		(nume, prenume)		(semnătura)		Contabil		(nume, prenume)		(semnătura)	

Sursa: modificat și completat de autoare conform parametrilor tehnologici după [103, p. 29].

Anexa 33. Act de înregistrare a puișorilor eclozionați, a resturilor și pierderilor din incubatie (proiect)

Perioada de referință		Entitatea	S.R.L. „Aviprim grup”	Actul nr. ____ de înregistrare a puișorilor eclozionați, a resturilor și pierderilor din incubatie	Specia/subspecia păsărilor		Găini
de la	până la	Codul fiscal	1015600033577		Rasa		Grele
24.03.2019	24.03.2019	MD-3805, UTA Găgăuzia, or. Comrat, str. Pobedi 58, of. 429		din <u>24 martie 2019</u> (data)	Destinația întreținerii		Înmulțire

Locul sortării		Gestionarul
centrul de responsabilitate	Incubator	Guțu Maria
centrul de costuri	Secția nr. 5	Țopa Galina

Cont creditor		Cost bugetat, lei	
215 „Producția în curs de execuție”, contul analitic 1 „Incubator”		1 pui	5,00
		1 kg coajă	0,50

Nr. crt.	Contul debitor	Tipul activelor/ produselor/ pierderilor	Lotul nr. _____								TOTAL			
			6				etc.							
			efectivul, cap.	greutatea vie/ cantitatea, kg	costul bugetat, lei	% ecloziunii	efectivul, cap.	greutatea vie/cantitatea, kg	costul bugetat, lei	% ecloziunii	efectivul, cap.	greutatea vie/cantitatea, kg	costul bugetat, lei	% ecloziunii
1.	2123	Puișori eclozionați, total	2 943	110,7	14 715	93,02					2 943	110,7	14715	93,02
		din care:												
		viabili	2 557	97,19	12 785	80,82					2 557	97,19	12 785	80,82
		slab dezvoltati	386	13,51	1 930	12,20					386	13,51	1 930	12,20
3.	7144	Pui malformați	65	-	325	2,05					65	-	325	2,05
4.	7144	Pui morți	94	-	470	2,97					94	-	470	2,97
5.	7144	Ouă cu embrion neeclozionat	62	-	310	1,96					62	-	310	1,96
6.	2163	Coji de ou	x	33,6	16,81	x						33,6	16,81	x
Total			3164	x	15836,81	100						x	15 836,81	100

Gestionar _____ (nume, prenume) _____ (semnătura) _____ Zootehnician _____ (nume, prenume) _____ (semnătura) _____	Medic veterinar _____ (nume, prenume) _____ (semnătura) _____ Contabil _____ (nume, prenume) _____ (semnătura) _____
---	---

Sursa: elaborat și completat de autoare în baza anexei 32.

Anexa 34. Raport despre procesele incubației și ecloziune (proiect)

Aprob: _____
„31” „martie” 2019

Perioada de referință		Entitatea	S.R.L. „Aviprim grup”	Raportul nr. __ despre procesele incubației și ecloziunii	Specia/subspecia păsărilor		Găini
de la	până la	Codul fiscal	1015600033577		Rasa		Grele
01.03.2019	21.03.2019	MD-3805, UTA Găgăuzia, or. Comrat, str. Pobedî 58, of. 429		din <u>31 martie 2019</u> (data)	Destinația întreținerii		Înmulțire
Locul sortării			Gestionarul		Cost bugetat, lei		
centrul de responsabilitate		Incubator	Guțu Maria		215 „Producția în curs de execuție, contul analitic 1 „Incubator””	1 pui	5,00
centrul de costuri		Secția nr. 5	Topa Galina			1 kg coajă	0.50

I. REZULTATELE PROCESELOR INCUBĂRII

1. REZULTATELE PROCESELOR INCUBARI																				
data	tipul ouălor	nr. lot	Ouă în incubator, unit		Ouă retrase la mirajul periodic, unit.						Rezultatul total al ecloziunii – mirajul III				Rezultatul efectiv al ecloziunii, cap.					Ouă în incubator la finele lunii
					I miraj				II miraj						pui viabili	pui slab dezvoltăți	pui malformați și morți	pui neclozionați	ponderea puilor viabili în total ouă (fără slabi), %	
			la început de lună	plasate	limpezi	lezate	inel de sânge	alterate	embrion mort	alte										
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
04.03.19	Găină	6	–	3500	104	35	62	11	88	36	2557	386	159	62	73,1	386	2943	84,06	33,6	-
etc.	...	...	...																	
Total			-	3500	104	35	62	11	88	36	2557	386	159	62	73,1	386	2943	84,06	33,6	-

II. ÎNREGISTRAREA REZULTATELOR INCUBĂRII

Nr. crt.	Specificare	Efectiv, cap.	Greutatea vie/ cantitatea, kg/unit	Costul bugetat total, lei	Contul debitor
1	Puișori eclozionați	2943	110,7	14715	212 „Active biologice circulante”, subcontul 3 „Puișori eclozionați”
2	Coji de ou, kg	x	33,6	16,8	2163 „Produse secundare”
3	Pierderi de producție, unit	x	557	2785	7144 „Cheltuieli privind lipsurile și pierderile din deteriorarea activelor imobilizate și circulante”

Gestionar	_____ (nume, prenume)	_____ (semnătura)	Medic veterinar	_____ (nume, prenume)	_____ (semnătura)
Zootehnician	_____ (nume, prenume)	_____ (semnătura)	Contabil	_____ (nume, prenume)	_____ (semnătura)

Sursa: elaborat și completat de autoare după [209, p. 215] și în baza anexei 33.

Anexa 35. Fișa de evidență a existenței și fluxului efectivului avicol (proiect)

Aprob: _____
„31” „decembrie” 2019

Perioada de referință	Entitatea	S.R.L. „Rom-Cris”	Fișa nr. 5/h2* de evidență a existenței și fluxului efectivului avicol	Centrul de responsabilitate	nr. 1.10 Păsări
de la 01.12.2019	Codul fiscal	1003607012929		Centrul de costuri	nr. 1.10.101 Puierniță
până la 31.12.2019	Subdiviziunea	0001		Locul de apariție a costurilor	nr. 1.10.101.1002-Hala nr.2
MD-5140, s. Tîrnova, raionul Dondușeni			din 31 decembrie 2019 (data)	Lotul de evidență a păsărilor	Nr. 2/1.12.2019

Specia/subspecia păsărilor	Găini	Crossul păsărilor	Tetra SL	Grupul de evidență a păsărilor	Puișori eclozionați
Rasa	ușoare	Destinația întreținerii	Pontă	Durata de creștere, zile/săptămâni	1-28 zile

Data	Existent la începutul zilei		INTRĂRI								IEȘIRI										Existent la sfârșitul zilei		Rata mortalității, %	Colectat ouă, buc.			
			ecloziune		procurat		trans-ferat		Adaosul greutății vii, kg	total intrat		transferat		vândut		sacrificat				pierit					total ieșit		
	efectivul, cap.	greutatea vie, kg	efectivul, cap.	greutatea vie, kg	efectivul, cap.	greutatea vie, kg	efectivul, cap.	greutatea vie, kg		efectivul, cap.	greutatea vie, kg	efectivul, cap.	greutatea vie, kg	consum		forțat		efectivul, cap.	greutatea vie, kg	efectivul, cap.	greutatea vie, kg						
														efectivul, cap.	greutatea vie, kg	efectivul, cap.	greutatea vie, kg					efectivul, cap.			greutatea vie, kg	efectivul, cap.	greutatea vie, kg
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1					51000	1818				51000	1818									23	0,8	23	0,8	50977	1817,2	0,04	
2	50977	1817,2																		26	0,9	26	0,9	50951	1816,3	0,05	
	50951	1816,3			etc.																						
...																											
31	50323	25161							11569											24	12	24	12	50299	36718	0,04	
Zile-capete furajate																											
1519530	TOTAL				51000	1818			35002	51000	36820									701	102	701	102	50299	36718	1,37	0

EVALUAREA

Cost, lei	• unitar		6,28		15															15						
	• total		320280						525030											1530						
CONTURI CORESPONDENTE	debit		212		212															714						
	credit		521		215															212						

INFORMAȚIE RELEVANTĂ PENTRU GESTIUNE

Efectivul mediu lunar de păsări, capete	49017	Viabilitatea efectivului, %	98,63	Adaosul mediu zilnic al greutatei vii a tineretului, g	23	Productivitatea medie lunară a unei păsări ouătoare, ouă/cap	—
---	-------	-----------------------------	-------	--	----	--	---

Avicultor _____ (nume, prenume) _____ (semnătura)
 Avicultor _____ (nume, prenume) _____ (semnătura)
 Îngrijitor de păsări _____ (nume, prenume) _____ (semnătura)

Gestionar _____ (nume, prenume) _____ (semnătura)
 Zootehnician _____ (nume, prenume) _____ (semnătura)
 Contabil _____ (nume, prenume) _____ (semnătura)

* în numărul fișelor prin bară se indică numărul halei în care sunt întreținute păsările care ulterior se trece în Registrul de evidență a efectivului de păsări la fermă

Sursa: modificat și completat de autoare după [100, p. 302-308; 117, p. 106-112; 209, p. 230].

Anexa 36. Registru cumulativ de evidență a efectivelor de păsări la fermă (proiect)

Perioada de referință		Entitatea	S.R.L. „Rom-Cris”		Registru nr. ____ cumulativ de evidență a păsărilor la fermă		Centrul de responsabilitate		nr. 1.10 Păsări	
de la	01.12.2019	Codul fiscal	1003607012929		din 31 decembrie 2019 (data)		Centrul de costuri		nr. 1.10.101 Puierniță	
până la	31.12.2019	MD-5140, s. Tîmova, raionul Dondușeni			Subdiviziunea	0001		Locul de apariție a costurilor		nr. 1.10.101.1002-Hala nr. 2 (h2)

Specia/subspecia păsărilor	Găini	Crossul păsărilor	Tetra SL	Grupul de evidență a păsărilor		Puișori eclozionați
Rasa	ușoare	Destinația întreținerii	Pontă	Durata de creștere, zile/săptămâni		1-28 zile

FLUXUL EFECTIVULUI

Lotul nr.	Nr. fișei	Existent la început		INTRĂRI										adaosul greutatea vii, kg	total intrări	
				ecloziune		procurări		transfer din alte grupuri		alte intrări						
		efectiv, cap.	greutatea vie, kg	efectiv, cap.	greutatea vie, kg	efectiv, cap.	greutatea vie, kg	efectiv, cap.	greutatea vie, kg	efectiv, cap.	greutatea vie, kg	efectiv, cap.	greutatea vie, kg		efectiv, cap.	greutatea vie, kg
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		
2/1.12.2019	5/h2					51000	1818					35002	51000	36820		
etc.																
total																

(continuarea registrului)

IEȘIRI														Existent la sfârșit		Rata cumulată a motilității, %	Oua colectate, buc.	Zile-capete furajate
transfer în alte grupuri		vânzări		sacrificat		pieiri		alte ieșiri		total ieșiri								
				pentru consum	forțat													
efectiv, cap.	greutatea vie, kg	efectiv, cap.	greutatea vie, kg	efectiv, cap.	greutatea vie, kg	efectiv, cap.	greutatea vie, kg	efectiv, cap.	greutatea vie, kg	efectiv, cap.	greutatea vie, kg	efectiv, cap.	greutatea vie, kg					
15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33
								701	102			701	102	50299	36718	1,37	-	1519530
etc.																		

Gestionar	(nume, prenume)	(semnătura)	Zootehnician	(nume, prenume)	(semnătura)
			Contabil	(nume, prenume)	(semnătura)

Sursa: modificat de autoare după [183, p. 86-87; 119, p. 60; 209, p. 225]. Datele sunt cumulate din Fișele de evidență a existenței și fluxului efectivului avicol. În cazul dat informația a fost preluată din anexa 35.

Anexa 37. Raport de gestiune privind existența și fluxul efectivului de păsări (proiect)

Aprob: _____
„31” „decembrie” 2019

Perioada de referință		Entitatea	S.R.L. „Rom-Cris”	Raportul nr. ____ de gestiune privind existența și fluxul efectivului de păsări		Centrul de responsabilitate	nr. 1.10 Păsări
de la	01.12.2019	Codul fiscal	1003607012929	din 31 decembrie 2019 (data)		Centrul de costuri	nr. 1.10.101 Puiermă
până la	31.12.2019	MD-5140, s. Tîrnova, raionul Dondușeni		Subdiviziunea	0001	Locul de apariție a costurilor	nr. 1.10.101.1002-Hala nr. 2 (h2)

Specia/subspecia păsărilor	Găini	Crossul păsărilor	Tetra SL	Grupul de evidență a păsărilor	Puișori eclozionați
Rasa	ușoare	Destinația întreținerii	Pontă	Durata de creștere, zile/săptămâni	1-28 zile

Indicatorul		Lotul de evidență a păsărilor						Total	
		2/1.12.2019		etc. ...		...			
		efectivul, cap.	greutatea vie, kg	efectivul, cap.	greutatea vie, kg	efectivul, cap.	greutatea vie, kg	efectivul, cap.	greutatea vie, kg
A		1	2	3	4	5	6	7	8
A. Existent la începutul lunii									
B. ÎNTRĂRI	Produși/eclozionați								
	Procurări	51000	1818						
	Transferat din alte grupuri								
	Alte intrări								
	Adaosul greutatei vie	x	35002			x			x
Total						x			x
C. IEȘIRI	Transferat în alte grupuri								
	Vândut								
	Transmis terților								
	Sacrificat pentru consum								
	Sacrificat forțat								
	Pierit	701	102						
	Alte ieșiri								
Total		701	102						
D. Existent la sfârșitul lunii		50299	36718						

INDICATORI DE RELEVANȚĂ			
1. Zile-capete furajate, z/cf	1 519 530		
2. Colectat ouă total, bucăți	—		
3. Productivitatea medie lunară a unei păsări ouătoare, ouă/cap	—		
4. Adaosul greutatei vie mediu zilnic, kg	0,023		
5. Consumul mediu zilnic de furaje la 1 cap, kg	0,0325		
6. Rata mortalității, %	1,37		

Gestionar _____ (nume, prenume) _____ (semnătură) Zootehnician _____ (nume, prenume) _____ (semnătură)	Medic veterinar _____ (nume, prenume) _____ (semnătură) Contabil _____ (nume, prenume) _____ (semnătură)
---	---

Sursa: modificat și completat de autoare după [119, p. 68; 161, p. 78; 183, p. 101; 209, p. 226–227]. Completat în baza Registrului cumulativ de evidență a efectivului de păsări la fermă (anexa 36).

Anexa 38. Documente primare pentru înregistrarea și cumularea informației despre ouăle colectate (proiect)
a) Act de colectare a ouălor

Perioada de referință		Entitatea	S.R.L. „Lincos Prim”	Actul nr. ____ de colectare a ouălor		Administratorul	
de la	până la	Codul fiscal	1013600030033	ouălor		EFROS Vasile	
01.04.2019	01.04.2019	MD-4829, s. Măgdăcești, raionul Criuleni	din ____ 1 aprilie 2019 (data)		Subdiviziunea	0001 Ratuș	
Centrul de responsabilitate		Centrul de costuri		Destinația întreținerii	Specia	Rasa	Crossul
nr. 1 „Producția ouălor”		Hala nr. 1		înmulțire	Găini	Grele	Cobb 500
Grupul tehnologic		Grupul de evidență a păsărilor		Durata de întreținere, săptămâni		Managerul halei	
Efectiv parental		nr. 1 „Găini ouătoare”		72		Ionița Vasile	

Nr. rd.	Expeditorul	Locul de costuri	Efectivul de păsări, capete	Numărul colectării	Tipul și cantitatea ouălor, unit.			
					ouă intacte-curate	ouă intacte-murdare	ouă defecte	total
1	Vieru Maria	Lotul nr. 1	10253	I	4303	306	177	4786
				II	922	66	38	1026
				III	615	44	25	684
				IV	307	22	13	342
				total	6147	438	253	6838
2	Său Ana	Lotul nr. 2	11046	I	4636	329	190	5155
				II	993	71	41	1105
				III	662	47	27	736
				IV	331	24	14	369
				total	6622	471	272	7365
3	Vlas Galina	Lotul nr. 3	11698	I	4909	349	201	5459
				II	1052	75	43	1170
				III	702	50	29	781
				IV	350	25	14	389
				total	7013	499	287	7799
4	Secu Valentina	Lotul nr. 4	11271	I	4730	336	194	5260
				II	1013	72	42	1127
				III	676	48	28	752
				IV	337	24	14	375
				total	6756	480	278	7514
TOTAL pe zi:								
Coordonarea datelor	Nume, prenume	Semnătura	44268	I	18578	1320	762	20660
Avicultor de bază	Vieru Maria	...		II	3980	284	164	4428
Avicultor de bază	Vlas Galina	...		III	2655	189	109	2953
Gestionar	Ionița Vasile	...		IV	1325	95	55	1475
Validat contabil				total	26538	1888	1090	29516
Costul bugetat, lei				unitar	0,60	0,40	0,05	x
				total	15922,80	755,20	54,50	16732,50
CONTURI CORESPONDENTE				debit	2161	2161	2163	
				credit	215	215	215	

Sursa: elaborat și completat de autoare în baza datelor convenționale.

continuarea anexei 38

b) Agenda înregistrării ouălor colectate

Perioada de referință		Entitatea		S.R.L. „Lincos Prim”		Agenda nr. 5 înregistrării ouălor colectate		Administratorul	
de la	până la	Codul fiscal		1013600030033				EFROS Vasile	
01.04.2019	30.04.2019	MD-4829, s. Măgdăcești, raionul Criuleni				din 30 aprilie 2019 (data)		Subdiviziunea	0001 Ratus

Centrul de responsabilitate	Centrul de costuri	Destinația întreținerii	Specia	Rasa	Crossul	Grupul tehnologic	Grupul de evidență a păsărilor	Vârsta, săptămâni		Managerul hălei	Costul unitar bugetat, lei		
								de înlocuire	de rebutare		ouă intacte		ouă defecte
											curate	murdare	
nr. 1 „Producția ouălor”	Hala nr. 1	Înmulțire	Găini	Grele	Cobb 500	Efectiv parental	nr. 1 „Găini ouătoare”	16	72	Ionița Vasile	0,6	0,4	0,05

Angajatul	VIERU MARIA					SĂU ANA					etc.					Efectivul ouător, cap	Total			TOTAL ouă colectate, unit.	
Ocupația	612201 – CRESCĂTOR DE PĂSĂRI superior					612201 – CRESCĂTOR DE PĂSĂRI superior					etc.										
Data	Efectivul ouător, cap.	locul costurilor		Lotul nr. 1	total	Efectivul ouător, cap.	locul costurilor		Lotul nr. 2	total	Efectivul ouător, cap.	locul costurilor		Lotul nr. ...	total		tipul ouălor				
		tipul ouălor					tipul ouălor					tipul ouălor					tipul ouălor				
		intacte, unit.					intacte, unit.					intacte, unit.					intacte, unit.		defecte, unit.		defecte, unit.
		curate	murdare				curate	murdare				curate	murdare			curate	murdare	curate	murdare	curate	murdare
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
1	10253	6147	437	252	6836	11046	6622	471	272	7365						44268	26539	1886	1089	29514	
2	10247	6143	437	252	7686	11039	6618	470	272	7360						44241	26523	1885	1089	29497	
3	10241	6139	436	252	7682	11032	6614	470	271	7355						44214	26506	1884	1087	29477	
4	10235	6136	436	252	7678	11025	6609	470	271	7350						44187	26489	1883	1087	29459	
5	10229	6132	436	252	7674	11018	6605	469	271	7345						44160	26473	1881	1087	29441	
	Etc.																				
30	10127	6071	432	249	7606	10899	6534	464	268	7266						43701	26199	2099	1075	29373	
TOTAL	224180	134394	9554	5514	167402	241395	144714	10285	5937	160936						967659	580107	41468	23801	645376	
Costul bugetat total, lei		80636,4	3821,6	275,7	84733,7		86830,2	4114	296,85								348064,20	16587,20	1190,05	365841,45	
Conturi corespondente	debit	2161	2161	2613			2161	2161	2613								2161	2161	2613		
	credit	215	215	215			215	215	215								215	215	215		

Gestionar	_____	Zootehnician	_____
semnătura	nume, prenume	semnătura	nume, prenume
		Contabil	_____
		semnătura	nume, prenume

Sursa: elaborat și completat de autoare în baza actelor de colectare a ouălor, anexa 38 (a).

Anexa 39. Act de cântărire selectivă (de control) a efectivelor avicole (proiect)

Perioada de referință		Entitatea		S.R.L. „Lincos Prim”		Actul nr. __ de cântărire selectivă (de control) a efectivelor avicole		Administratorul	
de la	până la	Codul fiscal	1013600030033		EFROS Vasile				
30.04.2019	30.04.2019	MD-4829, s. Măgdăcești, raionul Criuleni				din __ 30 aprilie 2019 (data)		Subdiviziunea	0001 Ratus
Centrul de responsabilitate	Centrul de costuri	Destinația întreținerii	Specia	Rasa	Crossul	Durata ciclului tehnologic, săptămâni/zile	Vidul sanitar, săptămâni/zile	Costul bugetat 1kg de adaos al greutateii vii, lei	
nr. 2 „Pui broiler”	Hala nr. 2	utilizare	Găini	Grele	Cobb 500	6/42	2/14	15,0	

REZULTATELE CÂNTĂRIRII						
Locul de apariție a costurilor	Efectivul total la data cântăririi, capete	Cuantumul grupului de control, %	Efectivul grupului de control, capete	Greutatea vie, kg		
				totală a grupului de control cântărit	medie a unui cap din grupul de control	a efectivului total la data cântăririi
1	2	3	$4 = (2 \times 3)/100^*$	5	$6 = 5/4$	$7 = 6 \times 2$
Lotul nr. 4	32 479	3	974	1 512,39	1,553	50 439,89
Lotul nr. 5	15 358	3	460	96,59	0,300	4 607,4
etc.	etc.	etc.	etc.	etc.	etc.	etc.
Total	93 985	x	2 820	2 395,34	0,846	79 511,3

* Notă. Rezultatul obținut se rotunjește până la număr întreg.

Gestionarul	_____	_____	Îngrijitor de păsări	_____	_____
	semnătura	nume, prenume		semnătura	nume, prenume
Zootehnician	_____	_____	Contabil	_____	_____
	semnătura	nume, prenume		semnătura	nume, prenume

Sursa: elaborat și completat de autoare.

Anexa 40. Calculul adaosului greutatei vii a efectivelor avicole (proiect)

Perioada de referință		Entitatea	S.R.L. „Lincos Prim”		Calculul adaosului greutatei vii a efectivelor avicole		Administratorul	
de la	până la	Codul fiscal	1013600030033				EFROS Vasile	
30.04.2019	30.04.2019	MD-4829, s. Măgdăcești, raionul Criuleni			din 30 aprilie 2019 (data)		Subdiviziunea	0001 Ratus

Centrul de responsabilitate	Centrul de costuri	Destinația întreținerii	Specia	Rasa	Crossul	Durata ciclului tehnologic, săptămâni/zile	Vidul sanitar, săptămâni/zile	Costul bugetat 1kg de adaos al greutatei vii, lei
nr. 2 „Pui broiler”	Hala nr. 2	utilizare	Găini	Grele	Cobb 500	6/42	2/14	15,0

Indicatorul		Lotul nr.						Total	
		4		5		etc.			
		efectivul, capete	greutatea vie, kg	efectivul, capete	greutatea vie, kg	efectivul, capete	greutatea vie, kg	efectivul, capete	greutatea vie, kg
1		2	3	4	5	n	7	8	9
A	Existent la finele lunii	32 479	50 439,89	15 358	4 607,4			93 985	151 173
B	IEȘIRI, total (B)	1 709	2 751,4	416	125,05			2 114	1 926,6
	inclusiv:								
	1. Vânzări								
	2. Sacrificări	1 196	2 033,2	179	65,8			384	576
	3. Pieiri	513	718,2	237	59,25			1 730	2 350,6
C	4. Transferări în alte grupuri								
	INTRĂRI, total (C)								
	inclusiv:								
	1. Produși/eclozionat								
	2. Transferări din alte grupuri								
	3. Procurări								
D	Existent la începutul lunii	34 188	47 786,28	15 774	1 750,91			96 099	126 850
E	Adaosul greutatei vii (A+B-C-D), kg	x	5405,01	x	2981,88	x		x	27 249,6
F	Costul bugetat total, lei	81 075,15		44 728,20				408 744,00	
Cont debitor		212		212				212	
Cont creditor		215/811		215/811				215/811	

Gestionarul _____

Zootehnician _____

semnătura _____

semnătura _____

nume, prenume _____

nume, prenume _____

Contabil _____

semnătura _____

nume, prenume _____

Anexă. Actele de cântărire selectivă (de control) a efectivelor avicole nr. _____.

Sursa: elaborat și completat de autoare. Completat în baza anexei 39.

Anexa 41. Lista consumului de furaje, preparate medicamentoase și profilaxie a păsărilor (proiect)
a) furaje

Perioada de referință		Entitatea	ÎM „Șarur Con” S.R.L.		Lista nr. <u>18</u> consumului de furaje, preparate medicamentoase și profilaxie a păsărilor		Adresa		Codul	
anul					din <u>1 iunie 2019</u> (data)		r-nul Florești		4500	
de la	până la	Codul fiscal	1007600068947		Centrul de profit și investiții		01 Agricultură		MD5033 s. Prodănești	4548
01.06	30.06	Subdiviziunea	0001							

Contul debitor		Centrul de responsabilitate		Centrul de costuri		Locul costurilor		Gestionarul	
215		Creșterea păsărilor		Hala nr. <u>1</u>		Lotul nr. XXXIV		ALYEV ANAR	

Specia	Rasa	Crossul	Destinația întreținerii	Durata de întreținere, zile	CREDIT	contul	211 „Materiale”	
Galinacee	Grele	Cobb 500	Came	42		subcontul	2117 „Materiale cu destinația agricolă”	
						contul analitic	„Furaje”	

Tipul bunurilor consumate										Operatorul-îngrijitor	
FURAJE	(A) Pre-Starter	(B) Starter I	(B) Starter II	(D) Creștere	(E) Finiș	...	Total consumat		numele, prenumele		
Unitatea de calcul	1 cap.	1 cap.	1 cap.	1 cap.	1 cap.	1 cap.					
Norma unitară, (l, ml, g, doze)	g 61	g 61	g 124	g 124	g -	...					
Etalonul cantitativ (g, kg, l)	kg	kg	kg -	kg	kg	...					
Data	EFFECTIVUL EXISTENT, CAP	CANTITATEA ADMINISTRATĂ ZILNIC									
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1	16 434	1 002						1 002	Clapotiu V.		
2	16 418	1 001						1 001	Curoș Dm.		
3	16 401	1 000						1 000	Manolahi A.		
4	16 382	999						999	Clapotiu V.		
8	16 372		998					998	Curoș Dm.		
etc.											
30	16 024				1 987			1 987	Curoș Dm.		
31											
Total	Zile-capete furajate, z/cf	6 000	11 936	12 031	13 945			43 912	INDICATORI RELEVANȚI		
	487 574								I. Efectivul mediu, cap		
Costul planificat, lei	unitar	5,00	4,50	4,0	3,80			mediu 4,21	16252 [z/cf total zile în lună]		
	total	30 000	53 712	48 124	52 991			184 827	II. Consumat/costuri la 1 z/cf		
Unități nutritive (u.n.)	coeficientul (K) de echivalență	1,22	1,24	1,245	1,26			x	Furaje	u/m	semnificația
	cantitatea, kg	7 320	14 800,64	14 978,6	17 570,7			54 669,94	1) cantitatea	kg	0,090
	costul unitar, lei	4,09	3,63	3,21	3,01			3,38	2) unități nutritive	kg	0,112
CONT DEBITOR		2151	2151	2151	2151			x	3) costul, lei	lei	0,379
INFORMATIV:		Consumat unități nutritive la 1 cap mediu [54669,94 kg u.n ÷ 16252 cap.]								kg	3,36

Zootehnician _____
(semnătura)

Gestionarul _____
(semnătura)

A. Aliyev _____
(nume, prenume)

A. Manolachi _____
(nume, prenume)

Contabil _____
(semnătura)

O. Kazaku _____
(nume, prenume)

b) medicamente și preparate de profilaxie a păsărilor

Perioada de referință		Entitatea	ÎM „Șarur Con” S.R.L.		Lista nr. <u>18</u> consumului de furaje, preparate medicamentoase și profilaxie a păsărilor		Adresa		Codul
anul					din <u>1</u> iunie 2019 (data)		r-nul Florești		4500
de la	până la	Codul fiscal	1007600068947		Centrul de profit și investiții		01 Agricultură	MD5033 s. Prodănești	4548
01.06	30.06	Subdiviziunea	0001						

Contul debitor		Centrul de responsabilitate		Centrul de costuri		Locul costurilor		Gestionarul	
215		Creșterea păsărilor		Hala nr.		1		Lotul nr. XXXIV	
								ALYEV ANAR	

Specia	Rasa	Crossul	Destinația întreținerii	Durata de întreținere, zile	CREDIT	contul	211 „Materiale”	
Galinacee	Grele	Cobb 500	Carne	42		subcontul	2117 „Materiale cu destinația agricolă”	
						contul analitic	„Medicamente și preparate de profilaxie”	

Tipul bunurilor consumate										Operatorul-îngrijitor	
Medicamente și preparate de profilaxie		Vaccin		Tilovetoprim		etc.					
Unitatea de calcul		1 cap.		1 l de apă		1 cap.		1 cap.		1 cap.	
Norma unitară, (l, ml, g, doze)		doză/cap 61		g 5/1 l		g		g 124		g -	
Etalonul cantitativ (g, kg, l)		mii doze		kg							
Data	EFFECTIVUL EXISTENT, CAP	CANTITATEA ADMINISTRATĂ ZILNIC									
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1	16 434	19,72						19,72	Clapotiu V.		
2	16 418		5,35					5,35	Curoș Dm.		
3	16 401		5,35					5,35	Manolahi A.		
4	16 382		5,35					5,35	Clapotiu V.		
5	16 372		5,30					5,30	Curoș Dm.		
etc.											
30	16 024								Curoș Dm.		
31											
Total	Zile-capete furajate, z/cf	39,94	26,65					-	INDICATORI RELEVANȚI		
	487 574								I. Efectivul mediu, cap		
Costul planificat, lei	unitar	220	360					mediu -	16252 [z/cf ÷ total zile în lună]		
	total	8676,80	9 594					18 270,80	II. Consumat/costuri la 1 z/cf		
Unități nutritive (u.n.)	coeficientul (K) de echivalență							x	Medicamente	u/m	
	cantitatea, kg								1) cantitatea	kg	
	costul unitar, lei								2) unități nutritive	kg	
CONT DEBITOR		2151	2151	2151	2151			x	3) costul, lei	0,037	
INFORMATIV:		Consumat unități nutritive la 1 cap mediu								kg	

Zootehnician	_____	A. Aliyev	_____	Contabil	_____
	(semnătura)	(nume, prenume)			
Gestionarul	_____	A. Manolachi	_____	O. Kazaku	_____
	(semnătura)	(nume, prenume)	(semnătura)	(nume, prenume)	

Sursa: modernizat în baza sursei [136, p. 224] și completat de autoare.

Anexa 42. Calculul costurilor cu angajații și a salariilor tarifare în avicultură (proiect)
1) calculul costurilor cu angajații din avicultură

Perioada de referință		Entitatea		S.R.L. „Lincos Prim”		Calculul nr. 4 costurilor cu angajații din avicultură				Administratorul			
de la	până la	Codul fiscal		1013600030033						EFROS Vasile			
01.04.2019	30.04.2019	MD-4829, s. Măgdăcești, raionul Criuleni								din 30 aprilie 2019 (data)		Subdiviziunea	

Centrul de profit și investiții		Centrul de responsabilitate				Centrul de costuri				Locul de apariție a costurilor			
1 Zootehnie		1.10 Păsări				1.10.104 Găini ouătoare				1.10.104.1002 Hala nr. 2			

Destinația întreținerii	Specia	Rasa	Crossul	Grupul tehnologic	Grupul de evidență a păsărilor	Vârsta de înlocuire, săptămâni	Vârsta de rebutare, săptămâni	Managerul halei	Costul bugetat al 1 ou, lei		
									intact curat	intact murdar	defect
Înmulțire	Găini	Grele	Cobb 500	Efectivul parental	nr. 1 „Găini ouătoare”	16	72	Ionița Vasile	0,6	0,4	0,05

Cont debitor				215		215		215		215		215		
Tipul retribuției				Acord		Acord		Acord		Acord		Acord		
Tipul produsului/activelor biologice				Ouă intacte-curate		Ouă intacte-murdare		Ouă defecte		Efectivul mediu		Efectivul mediu		
Tipul lucrărilor				Colectarea ouălor		Colectarea ouălor		Colectarea ouălor		Îngrijirea păsărilor-crescător de păsări		Îngrijirea păsărilor-operator-îngrijitor		
Etalonul cantitativ				unit.		unit.		unit.		capete		capete		
Norma de lucru				1000		1000		1000		100		100		
Tariful unitar, lei				33,17		28,19		9,91		40,99		27,27		
Nr. rd.	Angajatul	Ocupația conform CORM		Locul de costuri	volumul îndeplinit	retribuire, lei	volumul îndeplinit	retribuire, lei	volumul îndeplinit	retribuire, lei	volumul îndeplinit	retribuire, lei	volumul îndeplinit	retribuire, lei
		codul	denumirea											
A	B	C	D	E	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	VIERU MARIA	6122 01	crescător de păsări-superior	Lotul nr. 1	134394	4457,85	9554	269,33	5514	155,44	10190	4176,88		
2	SĂU ANA	6122 01	crescător de păsări-superior	Lotul nr. 2	144714	4800,16	10285	289,93	5937	167,36	10973	4497,83		
	etc.													
11	GEȚ VASILE	6122 03	operator-îngrijitor	Lotul nr. 4									10955	2987,43
Total				x	810759	26892,87	63926	1802,07	33136	934,1	87908	29466,78	42298	87908

continuarea anexei 42 (1)

Nr. rd.	Total retribuții pentru volumul efectiv, lei	Suplimente salariale				Contul creditor				Cont debitor
		Stagiul de muncă		etc.		531	533	541	etc.	215
		cuantumul, %	retribuire, lei	cuantumul, %	retribuire, lei	retribuții totale, lei	CASSO, lei (18 %)	PAM, lei (4,5 %)	---	Costuri totale, lei
11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
1	9059,50	10%	905,95			9965,45	1793,78	448,45		12207,68
2	9755,28	10%	975,53			10730,81	1931,55	482,89		13145,25
	etc.									
11	2987,43	10%	298,74			3286,17	591,51	147,88		4025,56
	77197,19	x	8722,23			85919,42	15465,49	3866,4		105251,31

Gestionarul	_____	Zootehnician	_____	Contabil	_____
semnătura	_____	nume, prenume	_____	semnătura	_____
	_____		_____	nume, prenume	_____
	_____		_____	semnătura	_____
	_____		_____	nume, prenume	_____

* Notă. 1. Semnificația abrevierilor: RM – Datorii față de personal privind retribuirea muncii; CASSO – Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii (începând cu 1 ianuarie 2021 cuantumul contribuțiilor în cauză este stabilit în mărime de 24 %); PAM – Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală (începând cu 1 ianuarie 2021 primele în cauză nu se includ în costurile/cheltuielile entității); 2) documentul în cauză poate fi suplinit cu coloane pentru sistematizarea timpului lucrat (ore, zile)

Sursa: modernizat în baza sursei [136, p. 104] și completat de autoare.

2) calculul salariului tarifar

a) colectarea ouălor obținute de la găinile ouătoare

Indicatorul	Semnificația indicatorului
1 Efectivul de păsări, cap.	13200
2 Productivitatea anuală 1 cap, unit.	230
3 Durata de exploatare, luni	11,5
4 Zile calendaristice pe an, zile	365
5 Durata perioadei de calcul, zile $[365 \div 12 \times 11,5]$	350
6 Durata vidului sanitar, zile $[365-350]$	15
7 Normativul ouălor în funcție de calitate, %:	
• intacte	96
• defecte	4
8 Producția globală de ouă, unit.	3036000
9 din care:	
• intacte $[3036000 \times 96\%]$	2914560
• defecte	121440
10 Raportul dintre prețul de vânzare a ouălor calitative și cele necalitative:	
• intacte	1
• defecte	0,3
11 Coeficientul de unificare a ouălor de diferită calitate	
• calitative - intacte $[1 \times 96]$	96
• necalitative - defecte $[0,3 \times 4]$	1,2
12 Total valoare convențională $[96+1,2]$	97,2
13 Ponderea ouălor în valoarea totală convențională, %	
• intacte $[96 \div 98 \times 100]$	98,77
• defecte $[2 \div 98 \times 100]$	1,23
14 Salariul minimal pe lună	2935
15 Tariful zilnic pentru I categorie (min)	138,93
16 Numărul minim de ore pe lună	169
17 Numărul mediu de zile lucrătoare pe lună $[169 \div 8 \text{ ore}]$	21,125
18 Categoria de salarizare*	VI
19 Coeficientul tarifar	1,93
20 Tariful de salarizare conform categoriei VI $[138,93 \times 1,93]$	268,13
21 Fondul anual de salarizare, total $[268,13 \times 365]$	97867,45
22 din care pentru ouă:	
• intacte $[97867,45 \times 98,77 \div 100]$	96663,68
• defecte $[97867,45 \times 1,23 \div 100]$	1203,77
23 Normativul costurilor privind curățarea și dezinfectarea ouălor murdare, %	15,00
24 Salariul tarifar pentru 1000 de ouă:	
25 Ouă intacte-curate $[96663,68 \div 2914560 \times 1000]$	33,17
26 Ouă intacte-murdare** $[33,17 - (33,17 \times 15\%)]$	28,19
27 Ouă defecte $[1203,77 \div 121440 \times 1000]$	9,91
28 Norma de colectare a ouălor pe lună, total, unit. $[4 \text{ } 039 \text{ } 180 \div 11,5]$	264 000
• ouă intacte $[264000 \times 96\%]$	253 440
• ouă defecte $264000 \times 4\%$	10 560
Notă.	*Stabilit în politicile contabile. ** Conform politicilor contabile tariful unitar pentru colectarea ouălor murdare se reduce cu mărimea normativului costurilor legate de curățarea și dezinfectarea lor

b) îngrijirea găinilor ouătoare

Indicatorul	Abrevierea	Semnificația indicatorului
1 Norma legislativă a orelor de lucru pe lună, h	Lh	169
2 Zile pe săptămână total, zile	Zs	7
din care:		
• lucrătoare	Z _{SL}	5
• de odihnă	Z _{So}	2
3 Numărul mediu de zile lucrătoare pe lună, zile	ZL _l	21,1
4 Durata de lucru pentru:		
• 1 zi, h	Dz	8
• 1 săptămână, h	Hs	40
• 1 ore, min.	Do	60
5 Durata turei, min $Dt = [(Hs \times (ZsL + Zso) \div Hs) \times 60]; [(5 \times 8) \times (5 + 2) / (5 \times 8)]$	Dt	420
6 Durata totală a timpului (min) într-o tură destinat:		
• lucrărilor de inițiere și finalizare a proceselor tehnologice	T _{i/f}	15
• pauzelor personale	T _p	20
• deservirii nemijlocite a 1 000 de găini de către:		
— 1 avicultor de bază	Td _a	22,4
— 1 operator-îngrijitor	Td _o	11,2
7 Norma de deservire în funcție de efectivul mediu de găini (cap.) pentru:		
• 1 avicultor de bază: $Na = [(Dt - (Ti/f + Tp)) \div (Tda \div 1000)]; [(420 - (15 + 20)) / (23,6 / 1000)]$	Na	17 188
• operator-îngrijitor: $No = [(Dt - (Ti/f + Tp)) \div (Tdo \div 1000)]$	No	34 375
8 Categoria de salarizare*		
• 1 avicultor de bază		VI
• 1 operator-îngrijitor		IV
9 Coeficientul tarifar*	Kt	
• 1 avicultor de bază		2,36
• 1 operator-îngrijitor		1,57
10 Salariul minim garantat	Smin	2935
11 Salariul tarifar conform normei stabilite pentru deservirea efectivelor ouătoare $[(Smin \div Lh \times Kt)]^{**}$ al, lei	ST	
• 1 avicultor de bază – 100 de capete $(2935 \div 169 \times 2,36)$		40,99
• operator-îngrijitor – 100 de capete $(2935 \div 169 \times 1,57)$		27,27
Notă.		
*Stabilită în politicile contabile.		
**Conform politicilor contabile tariful unitar pentru deservirea efectivelor ouătoare este calculat pentru 100 cap.		

Sursa: elaborat și completat de autoare.

Anexa 43. Abordări cu privire la termenii „Perisabilitate naturală”, „Pierderi de producție” și „Deșeuri”

Sursa de informație/ autorul (ii)	Abordarea termenilor
PERISABILITATEA NATURALĂ	
Regulamentul privind inventarierea [81]	Pierderi de bunuri în limita normelor stabilite de legislație și conducătorul entității
Slobodean S. [91]	Schimbarea cantității acestora, calitatea lor păstrându-se, în limitele cerințelor (normelor) stabilite în ordinele interne ale entității, cauzată de schimbarea naturală a proprietăților biologice sau fizico-chimice ale valorilor materiale
Kireitev G., Frecăuțeanu A. [55, p. 90]	Formă de manifestare a lipsurilor și/sau pierderilor de stocuri
Frecăuțeanu, A., Chișlaru, A., Bulgaru, V. [31, p. 538]	Ieșiri de stocuri la valoarea contabilă sau pierderi măsurabile din degradarea acestora în procesul derulării normale a activității operaționale care nu sunt manevrabile în plan organizatoric, tehnic sau tehnologic și se califică în mod arbitrar sau ca consumuri indirecte de producție, sau ca cheltuieli ale perioadei de gestiune
Nederița, A. [65, p. 373]	Lipsurile și pierderile inevitabile în procesul de producție
Norma privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare [46]	Scăzăminte care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții mijloacelor de transport sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau late procese biofizice
DEX [21]	Normă de pierdere sau scăzământ admis(ă) la produsele alterabile sau casante
PIERDERI DE PRODUCȚIE	
Panuș, V.; Lupu, A. [72]	Pierderile de stocuri (de exemplu, deșeuri, rebuturi), pierderi aferente personalului (de exemplu, retribuițiile aferente staționărilor prevăzute de procesul tehnologic) și alte pierderi tehnologice înregistrate în procesul de fabricație a produselor
Slobodean, S. [91]	Pierderile de stocuri, pierderile aferente personalului (de exemplu, retribuițiile aferente staționărilor prevăzute de procesul tehnologic), rebuturile și alte costuri similare înregistrate în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor. Astfel, pierderile de producție sunt asociate nemijlocit procesului productiv, ca urmare a manipulărilor operate cu materia primă, pierderi de manoperă etc.
IMCC [52, p. 191]	Pierderile de producție cuprind pierderile de stocuri, aferente personalului (de exemplu, retribuițiile aferente staționărilor prevăzute în procesul tehnologic), rebuturile și alte pierderi similare înregistrate în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor
DEȘEURI	
SNC „PCA” [94, p. 155]	Componentă a produselor secundare
Legea privind deșeurile [59]	Orice substanță sau obiect pe care deținătorul îl aruncă sau are intenția ori obligația să îl arunce
Legea privind deșeurile de producție și menajere [58]	Deșeuri rezultate în urma unor procese tehnologice

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 44. Defectele ouălor de găină provenite de cauzele aferente fazelor ciclului tehnologic

Defectele ouălor	Semne, simptome constatate în rezultatul examinării exterioare și la ovoscop	Cauzele defectelor
1	2	3
a) Colectarea ouălor proprii		
Ou mărunț	Masa este mai mică de 48 g, oul poate fi normal sau fără gălbenuș	Oul este obținut de la puică care prima dată a început a se oua; îngustarea oviductului în rezultatul îmbolnăvirii găinii ouătoare; iritarea oviductului din cauza invaziei de limbrici sau alte corpuri străine
Ou peste măsură mășcat	Masa este mai mare de 75 g, des are două sau trei gălbenușe sau ou în ou; poate fi normal	Ouă cu două gălbenușe des se întâlnesc la puicuțe care nu demult au început a se oua; dereglarea oviductului; ovulare simultană a câtorva gălbenușe; dereglări fiziologice legate cu vaccinarea păsărilor; factori moșteniți
Forma nenormală a oului	Lungăreț, aproape rotund, de forma unei pere, trunchiat, comprimat din ambele părți, cu apendice	Factori moșteniți; sugrumarea oului la începutul fazei de formare a cojii, îngustarea oviductului sau activitatea lui peste măsură; îmbolnăvirea oviductului ce contribuie la dereglarea funcțiilor glandelor mătcii (bronșita infecțioasă, micoplasmoza de respirație)
Excrescență de var	Depuneri de var în formă de excrescențe mărunte și mașcate de var pe partea ascuțită și îngroșată, iar uneori împrăstiate pe toată coaja	Dereglarea activității glandelor camerei de var (mătcii); dereglarea schimbului mineral la găini ouătoare; inflamația oviductului etc.
Coaja aspră a oului	Părțile ascuțită și îngroșată a ouălor iar uneori și toată suprafața cojii e acoperită cu granule mărunte. Așa coajă este subțire și fragilă	Dereglarea alimentării minerale și vitaminoase a găinilor ouătoare; unele boli ale organelor reproductive
Coaja oului cu încrețituri	Suprafața cojii oului are încrețituri	Dereglarea părții de jos a oviductului, infecție ovariană
Încrustarea cojii oului	Crăpături pe coajă, constatate în rezultatul mirajului; la ciocănitul ușor al oului se produce un sunet zângănit	Coajă subțire, dereglare în tehnologia creșterii găinilor ouătoare, colectarea și transportarea ouălor
Încrustare internă, brăuri	Centură senină constatată la miraj poate fi în orice parte a cojii. Este încheagată cu substanțe organice suplimentare și de var	Coaja a crăpat în matca oviductului din cauza diferitor stresuri. Unele boli infecțioase
Coaja de tumoare sticloasă sau subțire	Coaja subțire, la ciocănitul cojii se produce un sunet de sticlă. Ușor se strică (turtește)	Dereglarea activității oviductului; temperatura sporită în încăpere, poluarea majoră cu gaze, conținut sporit de praf în aer. Dereglarea schimbului mineral la păsările ouătoare (discordanța între Ca și P, insuficiența Zn, Mn, D ₃); existența micotoxinelor în alimentație. Nerespectarea regimului de alimentație
Coaja marmorie	Coaja cu pete – sectoare senine se rânduiesc cu cele întunecate	Distribuire neuniformă a substanțelor organice și minerale în coajă din cauza insuficienței lor, precum și a vitaminelor D și B ₂ în rația găinilor ouătoare; umiditatea ridicată a aerului în încăpere. Existența unor micotoxine în nutrețuri
Ou fără coajă	Ouă moi, acoperite cu membrana de sub coajă, la unele ouă există depuneri neesențiale de var	Activitatea insuficientă a glandelor ce secretă substanțe de var, existența insuficientă de calciu; insuficiența de vitamina D în rație; stres puternic
Strămutarea camerei de aer	Camera de aer este plasată în partea ascuțită a oului sau într-o coastă	Legătura slabă a două straturi ale membranei de sub coajă în locul în care s-a format camera de aer. Boli ale ovarului sau ale oviductului
Coloritul palid al	În cazul mirajului oul are culoarea lămâii,	Asimilarea slabă a vitaminelor din nutrețuri;

1	2	3
gălbenușului	gălbenușul abia se observă	din cauza îmbolnăvirii de paraziți sau legată de factorii moșteniți; insuficiența carotinoidelor în rație
Coaja murdară	Pete de murdărie, de excremente lipite de coajă care ocupă o parte mare a suprafeței	Stare anti-sanitară în încăperea păsărilor
Ouă spălate	Coaja strălucește cu diluări în locurile murdăriei înlăturate, deseori are puncte întunecate, murdărie în orificiul porilor	Spălarea ouălor fără a respecta regulile tehnologiei de spălare
Decolorarea cojii cafenii	Coaja ouălor de culoare crem, sau totalmente albă	Toxicoză cronică (îmbolnăvirea ficatului), unele boli molipsitoare (Newcastle, bronșita infecțioasă, micoplasmoza), productivitatea înaltă. Preparatele de tratare – nicurbozina, piperazina etc.
b) Păstrarea îndelungată a ouălor		
Subțierea (diluarea) albușului	Gălbenușul este prea mobil de multe ori este plasat aproape de coajă, în cazul ovoscopiei se văd bobuleți ce plutesc	Dereglarea albumino-vitaminală a alimentației găinilor ouătoare. Păstrarea îndelungată a ouălor în condiții nesatisfăcătoare. Îmbolnăvirea păsărilor (bronșită molipsitoare, boala Newcastle și altele
Camera de aer este mare	Diametrul camerei de aer depășește 18-22 mm	Păstrarea îndelungată a ouălor în condiții nefavorabile
Schimbul culorii	În timpul mirajului se constată că oul are o culoare portocalie-roșie	Amestecarea albușului cu gălbenușul din cauza spargerii membranei gălbenușului. Insuficiența de vitamine E, A. Păstrarea îndelungată a ouălor, temperatură înaltă în timpul păstrării
Ouă vechi	Coaja lucește, des e cu pete albastrii. În timpul mirajului se vede camera de aer majorată. Albușul este lichid. Gălbenușul este prea flexibil, majorat, nu ocupă poziția centrală. Gălbenușul poate să se lipească de coajă	Păstrarea îndelungată a ouălor în condiții nefavorabile
c) Transportarea ouălor		
Camera de aer rătăcitoare sau cu granițe oscilatoare	La rotirea oului în timpul ovoscopiei se observă tremurul granițelor camerei de aer sau ea liber se deplasează	Zdruncinarea bruscă a oului în cazul transportării contribuie la stratificarea membranei de sub coajă; ouăle au înghețat, etc.
Evacuarea	Granițele camerei de aer se clatină sau ea este mobilă; gălbenușul este mobil din cauza defectării structurii albușului; bobulețul de sus este defectat	Încălcarea regulilor de transport al ouălor (izbituri bruscate, zdruncinări), ambalarea proastă a ouălor. Încălcări semnificative în alimentație (nerespectarea schimbului de albumine, nutreț necalitativ
d) Incubația ouălor		
Inel de sânge	În timpul mirajului se observă coagulări de sânge pe gălbenuș sau care liber plutesc în albuș	Hemoragii interne foliculare condiționate de factori de moștenire și de alimentație (insuficiența vitaminelor K, A) și de unele boli molipsitoare, toxicoza cronică, de stresuri
Pete	În timpul mirajului sub coajă se observă părți întunecate imobile	Molipsirea ouălor cu mucegai care repede se dezvoltă în condițiile păstrării anormale
Corcitură	Oul este întunecat, nu poate fi pătruns de lumină, pe coajă sunt pete cenușii, roz sau verzi. Oul are miros neplăcut, de putregai	Molipsirea bacteriană și de putregai a ouălor în rezultatul în care se află într-o stare anti-sanitară a cuiburilor, încăperilor, depozitelor de ouă
Diverse incorporări străine	În timpul mirajului sau la deschiderea ouălor în albuș se observă limbrici, nisip, pietriș, pene și alte incorporări străine	Invazie de limbrici a păsărilor, starea anti-sanitară a încăperilor și a cuiburilor

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 45. Defectele ouălor de găină cauzate de factori naturali și subiectivi (nenaturali)

Defectele ouălor	Semne, simptome constatate la examinarea ouălor	Cauzele (factorii) defectelor
1	2	3
1. Defectele ouălor cauzate de factori naturali		
1. Ou mărunt	Masa este mai mică de 48 g; oul poate fi normal sau fără gălbenuș	Oul este obținut de la puică care prima dată a început a se oua; îngustarea oviductului în rezultatul îmbolnăvirii
2. Ou mășcat peste măsură	Masa este mai mare de 75 g; are două sau trei gălbenușe	Se întâlnesc la puicute care nu demult au început a se oua; dereglarea oviductului; ovulare simultană a câtorva gălbenușe; factori moșteniți
3. Forma nenormală a oului	Ou alungit sau aproape rotund; forma unei pere, trunchiat, comprimat din ambele părți, cu apendice	Factori moșteniți, sugrumarea oului la începutul fazei de formare a cojii; îngustarea oviductului sau activitatea lui este peste măsură; îmbolnăvirea oviductului
4. Excrescență de var	Depuneri de var în formă de excrescențe mărunte și mășcate de var pe partea ascuțită și îngroșată a oului, uneori împrăștiată pe toată coaja	Dereglarea activității glandelor camerei de var (mătcii); dereglarea schimbului mineral la găini ouătoare; inflamația oviductului etc.
5. Coaja aspră a oului	Părțile ascuțită și îngroșată a oului sau toată suprafața cojii este acoperită de granule mărunte. Așa coaja este subțire și fragilă	Unele boli ale organelor reproductive
6. Coaja oului cu încrețituri	Suprafața cojii oului are încrețituri	Dereglarea părții de jos a oviductului; îmbolnăvirea molipsitoare a mătcii
7. Încrustare internă, brăuri	Centura senină constatată la miraj poate în orice parte a cojii. Este înclăiată cu substanțe organice suplimentare și de var	Unele boli molipsitoare
8. Coaja sticloasă sau subțire	Coaja subțire, la ciocănitul cojii se produce un sunet de sticlă. Ușor se strică (turtește)	Dereglarea funcției oviductului
9. Strămutarea camerei de aer	Camera de aer este plasată în partea ascuțită a oului sau într-o parte	Legătura slabă a două sloiuri a membranei de sub coajă în locul în care s-a format camera de aer. Îmbolnăvirea ovarului sau a oviductului
10. Coloritul palid al gălbenușului	În cazul mirajului oul are culoarea lămâii, gălbenușul abia se observă	Asimilarea slabă a vitaminelor din nutrețuri din cauza îmbolnăvirii de paraziți sau legată de factori moșteniți
11. Decolorarea cojii cafenii	Coaja ouălor albă de crem, sau cu totul este albă	Toxicoză cronică (îmbolnăvirea ficatului), unele boli infecțioase (Newcastle, bronșita infecțioasă, micoplasmoză)
12. Inel de sânge	În rezultatul mirajului s-a depistat coagulări de sânge pe gălbenuș sau care liber plutesc în gălbenuș	Hemoragii interne foliculare condiționate de factori de moștenire, de unele boli molipsitoare, toxicoză cronică
13. Oul este infertil	În rezultatul mirajului se observă că oul este limpede, străveziu	Părinții sunt bolnavi, agresivitatea și speriatul cucoșilor, activitatea sexuală a cucoșilor este joasă, paraziți (căpușe)
2. Defectele ouălor cauzate de factori nenaturali - subiectivi		
1. Ou peste măsură mășcat	Masa oului depășește 75 g, are două sau trei gălbenușe	Dereglări fiziologice legate cu vaccinarea păsărilor
2. Coaja aspră a oului	Părțile ascuțită și îngroșată a oului sau toată suprafața cojii este acoperită cu granule mărunte. Așa coajă este subțire și fragilă	Dereglarea alimentării minerale și vitaminoase a găinilor ouătoare
3. Încrustarea cojii oului	Crăpături pe coajă, constatate în rezultatul mirajului, la ciocănitul ușor al oului se produce un sunet zângănit	Coaja subțire, dereglare în tehnologia creșterii găinilor ouătoare, colectarea și transportarea ouălor
4. Încrustarea internă, brăuri	Centură senină constatată la miraj poate fi în orice parte a cojii. Este înclăiată cu substanțe organice suplimentare și de var	Coaja a crăpat în matca oviductului din cauza diferitor stresuri
5. Coaja sticloasă sau subțire	Coaja subțire, la ciocănitul cojii se produce un sunet de sticlă. Ușor se strică (turtește)	Temperatura în încăpere este ridicată, poluarea cu gaze peste măsură, aerul este prăfuit. Dereglarea schimbului mineral la păsările ouătoare (discordanța Ca și P, insuficiența Zn, Mn, D ₃), existența micotoxinelor în alimentație. Nerespectarea regimului de alimentație
6. Coaja marmoree	Coaja cu pete – sectoare senine se rânduiesc	Distribuire neuniformă a substanțelor organice și

1	2	3
	întunecate	minerale în coajă din cauza insuficienței lor precum și a vitaminelor D și B ₂ în rația găinilor ouătoare. Umiditatea aerului în încăpere este ridicată. Existența unor micotoxine în nutrețuri
7. Ou fără coajă	Ou moale acoperit cu membrana de sub coajă, la unele ouă există depuneri neesențiale de var	Activitatea insuficientă a glandelor ce secretă substanțe de var, insuficiența calciului; insuficiența vitaminei D în rație, stres puternic
8. Coloritul palid al gălbenușului	În cazul mirajului oul are culoarea lămâii, gălbenușul abia se observă	Asimilarea slabă a vitaminelor din nutrețuri din cauza insuficienței carotinoidelor în rație
9. Coajă murdară	Pete de murdărie, de găinaț lipit de coajă care ocupă o parte mare a suprafeței	Stare anti-sanitară în încăperea păsărilor
10. Ouă spălate	Coaja strălucește cu diluări în locurile murdăriei înlăturate – murdărie în orificiul porilor	Spălarea ouălor fără a respecta regulile tehnologiei de spălare
11. Camera de aer este majorată	Diametrul camerei de aer depășește 18-22 mm	Păstrarea îndelungată a ouălor în condiții nefavorabile
12. Schimbul culorii ouălor	În timpul mirajului se constată că oul are o culoare portocalie-roșie	Amestecarea albușului cu gălbenușul din cauza spargerii membranei gălbenușului. Insuficiența de vitamine E, A. Păstrarea îndelungată a ouălor, temperatură înaltă în timpul păstrării
13. Ouă vechi	Coaja lucește, des e cu pete albastrii. În timpul mirajului se observă camera de aer majorată. Albușul este lichid. Gălbenușul este prea flexibil, majorat, nu ocupă poziția centrală. Gălbenușul poate să se lipească de coajă	Păstrarea îndelungată a ouălor în condiții nefavorabile
14. Camera de aer rătăcitoare sau cu granițe oscilatoare	La învârtirea oului în timpul mirajului se observă granițele camerei de aer tremurătoare sau ea liber se deplasează	Zdruncinarea bruscă a ouălor în cazul transportării contribuie la stratificarea membranei de sub coajă; ouăle au înghețat, etc.
15. Evacuarea	Hotarul camerei de aer se clatină sau este mobil; gălbenușul este mobil din cauza defectării structurii albușului; bobulețul de sus este defectat	Încălcarea regulilor de transport al ouălor (izbituri bruscate, zdruncinări), ambalarea proastă a ouălor. Încălcări semnificative în alimentație (nerespectarea schimbului de albumine, nutreț necalitativ)
16. Inel de sânge	În rezultatul mirajului s-a observat coagulări de sânge pe gălbenuș sau care liber plutesc în gălbenuș	Hemoragii interne foliculare condiționate de alimentația păsărilor (insuficiența vitaminelor K, A), de stresuri
17. Pete	În timpul mirajului sub coaja oului s-au observat părți întunecate	Molipsirea ouălor cu mușegai care repede se dezvoltă transformându-se în condiții de păstrare anormale
18. Ou-corcitură	Oul este întunecat, nu poate fi pătruns de lumină, pe coajă sunt pete cenușii, roz sau verzi. Oul are miros neplăcut, de putregai	Molipsire bacteriană și de putregai a ouălor din cauză cuiburilor se află într-o stare anti-sanitară, încăperile și depozitele de ouă
19. Diverse incorporări străine	În timpul mirajului sau la spargerea ouălor în albuș se observă limbrici, nisip, pietriș, pene și alte incorporări străine	Invazie de limbrici a păsărilor, stare anti-sanitară a încăperilor și a cuiburilor
20. Oul este infertil	În timpul mirajului se observă că oul este limpede	Insuficiența de energie în hrana părinților, rația neadecvată de nutriție a părinților, gradul înalt de dominare a cocoșilor, dozarea vitaminei A în hrană peste măsură, alimentația cocoșilor și găinilor împreună, stresurile

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 46. Înregistrările contabile privind pierderile de producție în faza de incubație la entitatea avicolă S.R.L. „Y”, august 2019 (proiect)

Operații economice, calcule	Suma, lei	Correspondența conturilor			
		conform actelor normative		propusă de autoare	
		debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6
1. Trecerea la intrări a ouălor la cost planificat conform destinației de utilizare, pentru:					
• incubație [633 600 × 3,50]	2 217 600				
• comercializare [19 600 × 1,10]	21 560				
• prelucrare [6 400 × 0,85]	5 440				
• recuperare de către persoana vinovată [400 × 1,10]	440				
total	2 245 040	216	811	216	215
2. Ajustarea costului planificat al ouălor pentru incubație și pentru ouăle cu altă destinație la cel efectiv:					
a) în limita normelor stabilite spre:					
• comercializare [19 600×(3,50-1,10)]	47 040	–	–	714	215
• prelucrare [6 400×(3,50-0,85)]	16 960	–	–	714	215
b) peste limita normelor stabilite – spre recuperare de către persoana vinovată [400×(3,50-1,10)]	960	714	811	714	215
total	64 960	x	x	x	x
3. Punerea ouălor la incubație la cost planificat: (633 600×3,50)	2 217 600	811	216	215	216
4. Reflectarea abaterilor costului efectiv de la cel planificat al ouălor la finele lunii august:					
a) neluând în considerare principiul prudenței, pentru:				–	–
• incubație [2 112 000 – (19 600 × 0,95) – (6 400 × 0,75) – 2 217 600]	(129 020)				
• comercializare [19 600 × (0,95 -1,10)]	(2 940)				
• prelucrare [6 400 (0,75 – 0,85)]	(640)				
• recuperare [400 × (0,95 – 1,10)]	(60)				
total	(132 660)	216	811	–	–
b) luând în considerare principiul prudenței pentru:					
• incubație [633 600 × (3,20 – 3,50)]	(190 080)				
• comercializare [19 600 × (0,95 – 1,10)]	(2 940)				
• prelucrare [6 400 × (0,75 - 0,85)]	(640)				
• recuperare [400 × (0,95-1,10)]	(60)				
total	(193 720)	–	–	216	215
5. Atribuirea abaterilor costului efectiv de la cel planificat al ouălor destinate:					
a) neluând în considerare principiul prudenței:					
• incubației [2 088 580-2 217 600]	(129 020)	811	216	–	–
• recuperării de către persoana vinovată [380 - 440]	(60)	714	216	–	–
total	(129 080)	–	–	–	–
b) luând în considerare principiul prudenței:					
• incubației [2 027 520-2 217 600]	(190 080)	–	–	215	216
• comercializării (44 100-47 040)	(2 940)	–	–	714	215
• prelucrării (15 680-16 960)	(1 280)	–	–	714	215
• recuperării (960-900)	(60)	–	–	714	215
total	(194 360)	–	–	–	–
6. Imputarea persoanei vinovate pierderii ouălor (de producție proprie) din nerespectarea cerințelor tehnologice la prețul de recuperare prestabilít [400 × 2,80)] la suma totală a prejudiciului:	1120	–	–	–	–
• la suma totală a prejudiciului [400 × 2,80]					
din care:					
• la suma venitului recunoscut	933,33	226	612	226	612
• T.V.A. aferentă	186,67		5344		5344
Notă aferentă operațiunii 6. Actualmente la entitate pierderile din nerespectarea cerințelor tehnologice nu se percep de la persoana vinovată					

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 47. Calculul pierderilor în faza de ecloziune a puilor la S.R.L. „Lincos Prim”, septembrie-octombrie 2019 (proiect)

Indicatorul	Ouă calificate ca deșeuri:			Ouă calificate ca rebut:				Total general
	infertile	cu inele de sânge	total	cu embrion		cu pui slabi și neviabili	total	
				malpoziționat	malformat			
1. Cantitatea efectivă de ouă excluse la miraj, unități	142	105	247	120	156	30	306	553
2. Zile-ou de incubație, zile	1456	1470	2926	2520	3276	630	6426	9352
3. Norma pierderilor, %	5	4,8	9,8	6,8	6,5	0,5	13,8	23,60
4. Cantitatea de ouă calificată ca pierderi în limita normelor, unități	150	144	294	204	194	15	413	707
5. Cantitatea de ouă calificată ca pierderi peste limita normelor, unități (rd. 1 – rd. 4) Notă. Se determină cea mai mare mărime din două valori	-	-	-	-	-	15	15	15
6. Costul de achiziție a 1 ou, lei	2,50							
7. Costul de achiziție a ouălor excluse la miraj, lei (rd. 1 × rd. 6) • din care peste limita normelor stabilite (rd. 5 × rd. 6)	355	262,50	617,50	300	390	75	765	1382,50
	-	-	-	-	-	37,50	37,50	37,50
8. Prețul realizabil net al 1 ou, lei	0,60			0,90				x
9. Valoarea realizabilă netă, lei (rd. 1 × rd. 8)	85,20	63	148,20	108	140,40	27	275,40	423,60

Sursa: elaborat și completat de autoare.

Anexa 48. Limita normelor cheltuielilor deductibile în scopul fiscal cauzate de sacrificarea forțată și pieirea păsărilor de specia Galinacee (găini) (proiect)

(în % față de efectivul mediu)

Găini/ cocoși/ tineret/forme/ vârstă (săptămâni)	Tipul raselor							
	ușoare				mixte		grele	
	pentru ouă cu culoarea cojii:				pentru carne-ouă		pentru carne	
	albă		brună					
	sacrificare forțată	pieire	sacrificare forțată	pieire	sacrificare forțată	pieire	sacrificare forțată	pieire
Pui în vârstă de 1-7 zile:								
Străbunici	43	5	43	5	38	5	8	5
Bunici	43	5	43	5	38	5	8	5
Părinți	43	5	43	5	38	5	8	5
Hibrid final (pontă)	54	5	54	5	54	5	-	-
Tineret de remontă (străbunici, bunici, părinți) în vârstă (săptămâni) de:								
1 - 4	8,6	4	8,1	4	10,1	5	—	—
5 - 9	10,7	3	10,2	3	12,7	3	—	—
10 - 17	11,2	3	3,8	3	20,2	3	—	—
18 - 22	5,6	3	5,1	3	9,8	2	—	—
Tineret de înlocuire pontă în vârstă (săptămâni) de:								
1 - 4	6,3	4	6,3	4	9,8	5	—	—
5 - 9	7,9	3	7,9	3	12,2	3	—	—
10 - 17	3,1	3	3,4	3	7,2	3	—	—
18 - 22	3,3	3	3	3	7,2	2	—	—
Tineret de remontă rase grele în vârstă (săptămâni) de:								
1 - 7	—	—	—	—	—	—	8	5
8 - 19	—	—	—	—	—	—	6	3
20 - 26	—	—	—	—	—	—	4	2
Tineret pentru carne în vârstă (săptămâni) de:								
1 - 8 (la sol)	—	—	—	—	—	—	8	5
1 - 7 (în baterii)	—	—	—	—	—	—	7	5
Pui pentru carne – mari (la sol) în vârstă de 1 – 10 săptămâni:								
Puicute	—	—	—	—	—	—	9	6
Cocoșei	—	—	—	—	—	—	10	8
Pui pentru carne – mici (la sol) în vârstă de1–4 săptămâni:								
Puicute/cocoșei	—	—	—	—	—	—	9	6
Tineretul găinilor pentru carne rebutat după sexare în vârstă de 1 – 7 săptămâni de formă:								
Paternală	—	—	—	—	—	—	8	5
Maternală	—	—	—	—	—	—	8	5
Găini adulte din efectivul:								
Străbunici	20	5	20	5	20	5	3	5
Bunici	20	5	20	5	20	5	3	5
Părinți	20	5	20	5	20	5	3	5
Pontă-industrial	20	5	20	5	20	5	3	5

Sursa: restructurat și sistematizat de autoare după [181, 182].

Anexa 49. Determinarea pierderilor în limita normelor deductibile în scopuri fiscale cauzate de ieșirea silită a efectivelor de păsări, martie 2019, ÎM „Șarur-con” S.R.L.

DATE ÎNȚIALE

Denumirea entității	ÎM „Șarur-con” S.R.L. r-nul Florești
Specializarea entității	Creșterea puiilor de carne broiler
Perioada de calcul	martie 2019
Grupul tehnologic	„Pui broiler, lotul 5”
Durata de creștere, zile	42
Numărul de zile furajere, zile	50 3575
Costul efectiv al unui cap. conform calculației lunare, lei	15,95
Efectivul de pui ieșit necondiționat, cap.	
• pieriți	245
• sacrificați forțat	188
total	433
Direcția de utilizare a efectivului ieșit necondiționat:	
• pierite	Nimicit
• sacrificate forțat	Pentru hrana câinilor de pază
Costurile legate de sacrificarea forțată a păsărilor, total	940 lei
din care:	
• costurile privind retribuirea muncii, lei	653,06
• contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, lei	117,55
• primele de asigurare obligatorie de asistență medicală*, lei	29,39
• amortizarea utilajului, lei	80
• valoarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată (valoarea unitară al cărora nu depășește plafonul stabilit), lei	40
• valoarea materialelor consumabile (detergenți, mănuși și măști de unică folosință etc.) utilizate în procesul sacrificării, lei	20

REZULTATUL CALCULELOR

Indicatorul	Modul de calcul	Calculul inerent	Semnificația indicatorului
1. Efectivul mediu lunar de păsări, cap.	Raportul numărului de zile capete furajate înregistrate în martie la numărul de zile calendaristice din aceeași lună (în exemplul dat – 31 de zile)	$503\,575 \div 31$	16 244
2. Efectivul ieșit silit conform normelor, total, cap.	Produsul efectivului mediu și norma respectivă prevăzute în anexa 4 pentru puii în vârstă de 1 – 10 săptămâni:		
inclusiv:			
• pierite	norma-limită – 8 %	$[(16\,244 \times 8\%) \div 100]$	1 300
• sacrificat forțat	norma-limită – 10 %	$[(16\,244 \times 10\%) \div 100]$	1 624
	total	$1\,300 + 1\,624$	2 924

Notă. Conform politicelor sale contabile entitatea aplică pentru contabilizarea costurilor de producție contul 215 „Producția în curs de execuție”

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 50. Nomenclatorul și componentele articolelor de costuri corelat cu etapele procesului tehnologic de producție în avicultură și explicațiile aferente (proiect)

a) nomenclatorul articolelor de costuri

Articolul și elementele de costuri	Etapile procesului tehnologic cu ciclu închis										
	activitate agricolă						activitate industrială				
	incubația ouălor	creșterea puilor	maturizarea tineretului	definitivarea efectivului productiv	întreținerea efectivelor productive	creșterea puilor de consum	bucătăria furajeră	sacrificarea păsărilor	tranzarea carcaselor	procesarea ouălor	prelucrarea deșeurilor (biogaz, fertilizanti)
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. COSTURI DIRECTE DE MATERIALE											
1.1 Materie primă:											
1.1.1 ouă pentru incubatie	+	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1.1.2 păsări pentru sacrificare	—	—	—	—	—	—	—	+	—	—	—
1.1.3 ouă pentru procesare	—	—	—	—	—	—	—	—	—	+	—
1.1.4 carcase pentru tranșare	—	—	—	—	—	—	—	—	+	—	—
1.1.3 materii prime pentru procesarea furajelor	—	—	—	—	—	—	+	—	—	—	—
1.1.6 materii prime pentru fertilizanti organici	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	+
1.1.7 materii prime pentru biogaz/ biofertilizanti	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	+
1.2. Alte materiale de bază											
1.2.1 Furaje (cu indicarea unităților nutritive), total:											
1. furaje procurate	+	+	+	+	+	+	+	—	—	—	—
2. furaje produse pe teren	+	+	+	+	+	+	+	—	—	—	—
1.2.2 Așternut	—	+	+	+	+	+	—	—	—	—	—
1.2.3 Mijloace de protecție a păsărilor, securitate alimentară și protejare a mediului	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
1.2.4 Combustibil și lubrifianți:	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
1.2.5 Alte costuri materiale, OMVSD etc.	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2. COSTURI CU PERSONALUL											
2.1 Costuri directe privind retribuirea muncii											
2.1.1. Salarii de bază (cu indicarea orelor lucrate)	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.1.2 Salarii suplimentare	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.1.3. Alte plăți salariale	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
3. CONTRIBUȚII DE ASIGURĂRI SOCIALE DE STAT OBLIGATORII ȘI PRIME DE ASIGURARE OBLIGATORIE DE ASISTENȚĂ MEDICALĂ											
3.1 Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
3.2 Alte defalcări	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
4. LUCRĂRI ȘI SERVICII (TERȚE ȘI/SAU PRESTATE DE ACTIVITĂȚILE AUXILIARE)											
4.1 Aprovizionarea cu apă	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
4.2 Asigurarea cu energie electrică	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
4.3 Asigurarea cu energie termică	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
4.4 Serviciile de transport	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

continuarea anexei 50

A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
4.5 Servicii prestate de mașini și utilaje agricole	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
4.6 Servicii de curățarea/evacuarea gunoiului/deșeurilor	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
4.7 Alte lucrări și servicii tehnologice	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
5. COSTURI AFERENTE IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ȘI CORPORALE											
5.1 Amortizarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor corporale	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
5.2 Costurile privind reparația mijloacelor fixe	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
5.3 Costuri legate de întreținerea mijloacelor fixe etc.	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
5.4 Amortizarea activelor biologice productive	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-
6. ALTE COSTURI DIRECTE DE PRODUCȚIE											
6.1 Primele de asigurare a efectivelor de păsări	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-
6.2 Prime de asigurare a altui patrimoniu											
6.3 Alte costuri directe de producție	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
7. COSTURI INDIRECTE DE PRODUCȚIE											
	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Notă: Simbolul „+” exprimă existența articolului, iar simbolul „-” lipsa acestuia.

b) explicații aferente articolelor de costuri și componentele acestora

Specificarea articolelor de costuri	Componența articolelor de costuri
1	2
1. Costurile materiale directe	a) costul furajelor de producție proprie și procurate; b) mijloace de protecție a păsărilor; c) alte costuri de materiale: • costul așternutului pentru păsări; • valoarea sau uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată; • alte costuri materiale neincluse în articolele precedente
*Notă. valoarea materialelor, materiei prime etc., consumul cărora este condiționat nemijlocit de procesul tehnologic	
2. Costuri cu personalul	a) costurile directe privind retribuțiile de bază și suplimentare ale avicultorilor care execută operații tehnologice la îngrijirea tipului (grupului) respectiv de păsări sau unor grupuri de păsări; b) costurile directe privind retribuțiile suplimentare ale avicultorilor calculate pentru rezultatele performante obținute
*Notă. Costurile directe privind retribuțiile de bază și suplimentare a angajaților implicați nemijlocit în procesul de producție	
3. Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală*	a) contribuțiile de asigurările sociale de stat; b) prime de asigurare obligatorie de asistență medicală**
*Notă. Calculate în modul stabilit de legislație	
4. Lucrări și servicii (terțe și/sau prestate de activitățile auxiliare)*	a) costul serviciilor transportului auto b) costul lucrărilor de transport executate de tractoare; c) costul serviciilor de aprovizionare cu energie electrică și termică, apă și gaze
*Notă. Servicii și lucrări prestate pentru necesitățile de producție de activitățile auxiliare proprii și terțe	
5. Costuri aferente imobilizărilor corporale și necorporale	a) costurile privind retribuirea muncii lucrătorilor care deservește mijloacele fixe; b) contribuțiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii și primele obligatorii de asistență medicală;

1	2
	c) valoarea lubrifianților și carburanților, și a altor tipuri de materiale utilizate la întreținerea mijloacelor fixe; d) sumele amortizării mijloacelor fixe raportate nemijlocit la grupul respectiv de animale; e) costurile de reparație a mijloacelor fixe; f) plățile de arendă și locațiune; g) costul efectiv al lubrifianților și carburanților consumați pentru funcționarea tractoarelor și altor mijloace tehnice care deservește procesele tehnologice ale acestui sector
*Notă. Se reflectă costurile aferente întreținerii mijloacelor fixe utilizate nemijlocit la întreținerea efectivelor de păsări și producerea produselor avicole. Dacă costurile date nu pot fi incluse direct în costul obiectelor de evidență a fiecărui grup (tip) de păsări, costurile respective se repartizează proporțional cu suprafața ocupată de fiecare grup de păsări	
6. Costurile indirecte de producție – cota-parte a costurilor indirecte de producție repartizată și raportată la obiectele de evidență a costurilor	Cota-parte a costurilor indirecte de producție;
	a) variabile – în mărime deplină; b) constante – în funcție de gradul de valorificare a capacităților de producție
*Notă. Cota-parte a costurilor indirecte de producție repartizată și raportată la obiectele de evidență a costurilor	
7. Alte costuri	a) primele de asigurare a păsărilor, încăperilor pentru întreținerea acestora și a altor obiecte de mijloace fixe utilizate în procesul tehnologic, precum și a personalului
	b) cota parte a cheltuielilor anticipate raportate la costuri de producție în mod uniform timp de 3-4 ani, ținând cont de termenul de exploatare stabilit sau nivelul atins al capacităților de producție efectiv de entitate:
	• costurile aferente construcției punctelor sanitare de dezinfecție și profilaxie, îngrădirilor fermelor, construcțiilor provizorii (șoproanelor, ocoalelor cu caracter necapital) pentru întreținerea păsărilor; • costurile aferente lucrărilor de reglare ce țin de realizarea nivelului stabilit al capacităților noi de producție ale fabricilor avicole, liniilor tehnologice etc. care urmează a fi puse în funcțiune • plata pentru chiria încăperilor, utilajelor etc.
*Notă. Costurile aferente producerii produselor care nu au fost reflectate în articolele precedente	

** Notă. Începând cu 1.01.2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat.

Sursa: elaborat de autoare.

**Anexa 51. Conturile sintetice, subconturile și conturile analitice propuse entităților avicole
(proiect)**

**a) pentru evidența păsărilor în reproducția, înmulțirea și utilizarea lor de rase ușoare,
grele și mixte (găini)**

SPECIFICAREA			Vârsta de transfer/rebutare (săptămâni)
subconturilor	conturilor analitice		
	grupul tehnologic de găini	sex	
Contul 131 „Active biologice imobilizate în curs de execuție”			
Efectiv la maturizare	1. Efectiv la maturizarea de reproducție	cocoșei	17-20 (22...24)
		puicuțe	
	2. Efectiv la maturizarea de înmulțire	cocoșei	17-20 (22...24)
		puicuțe	
	3. Efectiv la maturizarea de pontă	puicuțe	16-20
	Contul 132 „Active biologice imobilizate în exploatare”		
Efectiv de bază	1. Efectiv reproducție	cocoși	20-22...24
		găini	
	2. Efectiv de înmulțire	cocoși	20-22...24
		găini	
	3. Efectiv de pontă	găini	19-20
	4. Efectiv transmis terților	cocoși	72-76...80
		găini	
	Contul contabil 212 „Active biologice circulante”		
1. Tineret la creștere	4. Tineret de reproducție	cocoșei	10-16
		puicuțe	
	5. Tineret de înmulțire	cocoșei	10-16
		puicuțe	
	6. Tineret de pontă	puicuțe	10-16
	2. Pui la creștere	7. Pui de reproducție	cocoșei
puicuțe			
8. Pui de înmulțire		cocoșei	2-9
		puicuțe	
9. Pui de pontă		puicuțe	2-9
3. Pușori eclozionați		10. Pui de o zi – eclozionați	cocoșei
	puicuțe		
	Notă. Conturile analitice aferente subcontului „Pui de o zi (eclozionați)”sunt scindate după necesitate în funcție de destinație, categorie, tip (reproducție/înmulțire/pontă) și sexe (cocoșei, puicuțe)		
4. Pui broiler	11. Pui broiler – mici (ne-sexați)	-	2-4
	12. Pui broiler – mari (ne-sexați)	-	2-6...8
5. Efectiv transmis terților	Detalierea analitică se realizează în aspectul persoanelor terțe contractate în funcție de tipul efectivului transmis (ouă/carne/mixt), destinația transmierii și durata (în cazul transmierii pentru întreținere)		

Sursa. Elaborat de autoare.

b) pentru contabilizarea costurilor aferente creșterii păsărilor, contul sintetic 215 „Producția în curs de execuție”

Subcontul		Conturi analitice de evidență a costurilor				
specia	destinația întreținerii					
1. Găini	efectiv pentru ouă	parental	efectiv de remontă (17 – 20 săptămâni)	tineret zburat (9-16 săptămâni)	pui (2-8 săptămâni)	puișori (1-7 zile)
		pontă	efectiv de înlocuire (16 – 18 săptămâni)			
	efectiv pentru carne	parental	efectiv de remontă (21-26 de săptămâni)	tineret zburat (1-20 de săptămâni)	pui broiler 7...8 săptămâni (1-49...56 de zile)	puișori (1-7 zile)
2. Rațe	pentru ouă	efectiv parental	efectiv de remontă (1 – 26 de săptămâni)			rătuște (1-7 zile)
	pentru carne	efectiv parental	efectiv de remontă (1 – 28 de săptămâni)			rătuște (1-7 zile)
	leșești (mute)	efectiv parental	efectiv de remontă (1 – 29 de săptămâni)			rătuște (1-7 zile)
3. Gâște	ouă/carne	efectiv parental	efectiv de remontă (1 – 34 săptămâni)			boboci (1-7 zile)
4. Prepelițe	ouă/carne	efectiv parental	efectiv de remontă (1 – 8 săptămâni)			puișori de prepeliță (1-7 zile)
5. Curci	ouă/carne	efectiv parental	efectiv de remontă (7 – 33 de săptămâni)	curci broiler: • femele (1-36); • masculi (1-23)		puișori de curcă (1-7 zile)
6. Bibilici	ouă/carne	efectiv parental	efectiv de remontă (27-30 săptămâni)	tineret (1-26 de săptămâni)	bibilici broiler (1–12..14 săptămâni)	puișori de bibilică (1-7 zile)

Sursa: elaborat de autor.

Anexa 52. Obiectele de evidență a costurilor și obiectele de calculație a costului cu delimitare pe CR și fazele proceselor tehnologice la entitățile avicole cu ciclu închis/complex (proiect)

Centru de responsabilitate	Scopul activității economice	Faza procesului tehnologic	Obiectul de evidență a costurilor	Obiecte de calculație a costului unitar (active biologice și produse obținute etc.)
1	2	3	4	5
ACTIVITATEA AGRICOLĂ				
1. Secția de întreținere a efectivului parental	Producerea materialului seminal de reproducție de formă parentală „Bunici”	1. Întreținerea efectivelor de reproducție cu scopul obținerii ouălor pentru incubație de formă parentală „Bunici”; 2. Întreținerea efectivelor de înmulțire cu scopul obținerii ouălor pentru incubație de formă parentală „Părinți”	Costuri aferente întreținerii efectivului de parental cu delimitare pe specii, rase, crossuri, destinații și durate de întreținere, loturi și alte criterii de identificare	1) Ouă pentru incubație; 2) Ouă pentru consum uman; 3) Ouă cu destinație industrială; 4) Reziduuri – deșeuri: gunoi de pasăre
2. Secția de incubație	Ecloziunea puilor, bobocilor, rășuștelor etc. (rase ușoare, grele și mixte)	Incubația ouălor și ecloziunea puilor, bobocilor, rășuștelor etc. (rase ușoare, grele și mixte)	Costurile aferente incubației ouălor cu delimitare pe specii, rase, crossuri, durate de incubație, greutatea ouălor, loturi de incubație	1) Efectiv eclozionat separat pe specii, rase, crossuri, loturi și alte criterii de identificare; 2) Reziduuri – deșeuri: resturi din incubație, pui morți, ouă alterate
3. Secția de creștere a tineretului de remontă/înlocuire	Creșterea tineretului prin realizarea adaosului maxim al greutateii vii în termene restrânse de timp	1. Creșterea puișorilor eclozionați de la 1-28 zile 2. Creșterea puilor cu delimitarea pe grupuri de vârste tehnologice: 5-8 săptămâni, 9-12 săptămâni, 13-16 săptămâni 3. Maturizarea tineretului de înlocuire/remontă în grupul de vârstă 13-16 săptămâni	Costuri aferente creșterii și maturizării tineretului cu sau fără delimitare pe faze, specii, rase, crossuri, destinații și durate de întreținere, loturi și alte criterii de identificare	1) Adaosul greutateii vii; 2) Greutatea vie; 3) Reziduuri – deșeuri: gunoi de pasăre
4. Secția de întreținere a efectivului de remontă/înlocuire	Înființarea efectivului productiv	1. Întreținerea efectivelor tinere de remontă și/sau înlocuire: • efectiv de înlocuire – grupul de vârstă – 16-20 de săptămâni; • efectiv de – cu vârsta de 16-20 de săptămâni, 21-24 de săptămâni	Costuri aferente definitivării tineretului productiv cu sau fără delimitare pe faze, specii, rase, crossuri, destinații și durate de întreținere, loturi și alte criterii de identificare	1) Adaosul greutateii vii; 2) Ouă mici de categoria „S”; 3) Reziduuri – deșeuri: gunoi de pasăre
5. Secția de întreținere a efectivului productiv pentru pontă (ouă)	Producerea ouălor pentru consum uman	1. Întreținerea efectivului productiv de utilizare pentru obținerea ouălor de consum	Costuri aferente întreținerii efectivului productiv de pontă (ouă) cu delimitare pe specii, rase, crossuri, destinații și durate de întreținere, loturi și alte criterii de identificare	1) Ouă consum uman; 2) Ouă cu destinație industrială; 3) Reziduuri – deșeuri: gunoi de pasăre
6. Secția de creștere a păsărilor pentru carne (broiler) cu delimitarea pe specii	Realizarea adaosului maxim al greutateii vii în termene restrânse	Creșterea păsărilor pentru carne cu delimitarea fazelor în funcție de: 1) tehnologia de creștere aplicată: broiler „Mici”, broiler, ficat gras etc.; 2) vârsta tehnologică	Costuri aferente creșterii a păsărilor cu sau fără delimitare pe faze specii, rase, crossuri, destinații și durate de întreținere, loturi și alte criterii de identificare	1) Adaosul greutateii vii; 2) Greutatea vie; 3) Reziduuri – deșeuri: gunoi de pasăre
7. Depozitul de păstrare și sortare a ouălor	Păstrarea, sortarea și comercializarea sau transmiterea pentru utilizarea internă a ouălor	Sortarea și depozitarea ouălor: 1) pentru consum uman; 2) cu destinație industrială; 3) pentru incubație	Costuri aferente activităților de sortare, depozitare și păstrare a ouălor cu sau fără delimitare pe faze	1) Zi de păstrare; 2) Lucrări de sortare; 3) Reziduuri – deșeuri (ouă sparte, lezate, alterate)

continuarea anexei 52

1	2	3	4	5
ACTIVITATEA INDUSTRIALĂ				
8. Bucătăria furajeră	Producerea furajelor combinate și/sau granulate conform rațiilor echilibrate nutritiv pentru nutriția păsărilor	1. Elaborarea rețetelor de fabricație (totalitatea rețetelor de nutrețuri combinate pentru o anumită perioadă de timp – lună, trimestru, semestru, an) 2. Pregătirea materiilor prime 3. Producerea nutrețurilor combinate	Costuri aferente furajelor combinate produse cu sau fără delimitare pe faze	1) Furaje combinate măcinate și malaxate (separat pe rețete); 2) Furaje combinate granulate (separat pe rețete); 3) Calciu vitaminizat; 4) Adaosuri nutritive etc.
9. Abatorul	Sacrificarea și deplumarea păsărilor, eviscerarea și pregătirea carcaselor pentru tranșare și/sau vânzare ulterioară	1. Prelucrarea inițială (asomarea, sângerarea, opărirea, deplumarea, tăierea pielii de la gât, incizia caudală, detașarea capetelor, spălarea carcaselor neeviscerate și detașarea picioarelor); 2. Prelucrarea finală (eviscerarea, spălarea carcaselor și detașarea gâturilor, refrigerarea carcaselor, sortarea și ambalarea carcaselor)	Costuri legate de sacrificarea păsărilor	1) Carcase de pasăre eviscerate; 2) Subproduse comestibile (viscere) 3) Reziduuri – deșeuri (sânge, resturi și viscere necomestibile)
10. Secția de tranșare a carcaselor	Obținerea părților anatomice de carne	1. Tranșarea carcaselor 2. Congelarea cârnii de pasăre 3. Depozitarea cârnii de pasăre	Costuri legate de tranșarea carcaselor de carne cu sau fără delimitare pe faze	1) Părți anatomice de carne; 2) Deșeuri
11. Secția de procesare a ouălor	Obținerea prafului de ouă, melanjului	1. Recepționarea și sortarea ouălor; 2. Spălarea și dezinfectarea ouălor; 3. Spargerea și colectarea conținutului ouălor; 4. Prelucrarea termică; 5. Ambalarea produselor din ou; 6. Depozitarea produselor din ou; 7. Colectarea deșeurilor	Costuri legate de obținerea produselor din ou (prafului de ouă, melanjului etc.)	1) Praf de ouă; 2) Melanj (amestec omogenizat alcătuit din albuș și gălbenuș care este pasteurizat și congelat); 3) Reziduuri – deșeuri (coji de ouă)
12. Secția de producere a biogazului	Obținerea biogazului	1. Colectarea materiei prime de origine: • animalieră (gunoiului de pasăre, cadavrelor de păsări, resturilor din incubație, deșeurilor din sacrificare etc.) • vegetală (prepararea silozului, colectarea fânului de leguminoase pentru boabe etc.) 2. Fragmentarea și omogenizarea materiei prime 3. Procesarea conform tehnologiei prestabilite; 4. Furnizarea biogazului utilizatorilor interni și terți 2. Depozitarea în locuri special amenajate 3. Procesare gunoiului prin diferite tehnologii (viermi californieni, musca africană, compostare etc.)	Costuri legate de procesarea materiei prime conform tehnologiei și obținerea biogazului	1) biogaz – produs gazos format în principal din metan și bioxid; 2) energie termică – folosită pentru încălzirea încăperilor de producție; 3) energie electrică – furnizată pentru iluminarea încăperilor de producție și vândută terților; 4) reziduuri – fertilizant

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 53. Avantajele și dezavantajele aplicării metodei de contabilizare a costurilor și calculație a costului „pe faze” în avicultură

Nr. rd.	Specificarea avantajelor și dezavantajelor inerente metodei de contabilizare a costurilor și calculație a costului „pe faze” în avicultură
Avantaje	
1.	Documentarea costurilor și produselor avicole/activelor biologice obținute pe faze separat
2.	Detalierea conturilor analitice pentru localizarea costurilor pe faze tehnologice
3.	Fiecare fază se finalizează cu calculația costului unitar efectiv al produselor avicole/activelor biologice obținute
4.	Corelarea obiectelor de evidență a costurilor cu cele de evidență a activelor biologice
5.	Repartizarea costurilor indirecte de producție între faze proporțional unei baze prestabilite în politicile contabile
6.	Monitorizarea operativă a costurilor de producție în aspectul fazelor desemnate
7.	Identificarea cauzelor care influențează negativ costul unitar al produselor avicole și activelor biologice obținute cu stabilirea persoanelor responsabile
8.	Permite calculația costului unitar al produselor obținute pe faze separat
Dezavantaje	
1.	Majorarea fluxului de documente primare și a volumului de lucrări contabile aferente
2.	Sporirea lucrărilor de prelucrare și sistematizare a informației primare în aspectul conturilor analitice
3.	Volumul sporit de calcule generat de majorarea numărului de conturi analitice
4.	Gruparea anevoioasă a costurilor în aspectul produselor obținute
5.	Dificultatea identificării indicilor de echivalență necesari pentru delimitarea costurilor comune între fazele tehnologice și produsele obținute în cadrul acestora
6.	Sporește volumul lucrărilor de calculație a costului unitar de producție atât planificat, cât și efectiv
7.	Repartizarea abaterilor de cost în cadrul fiecărei faze

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 54. Date inițiale privind incubarea ouălor și ecloziunea puilor de găină cu detalierea costurilor pe articole, S.R.L. „S&D Service”, CR „Secția de incubare”, martie 2019 (proiect)

a) date inițiale

Nr. crt.	Indicatorul	Semnificația indicatorilor delimitat pe loturi		Zile-ou de incubare
		nr. 1	nr. 2	
A	1	2	3	4
1	Ouă plasate la incubare, unit.	26 707	30 240	–
2	Valoarea ouălor, lei	42 464	48 081,60	–
3	Data plasării în sitele de incubare	25.02.19	15.03.19	–
4	Data posibilă a ecloziunii	16.03.19	3-4.04.19	
5	Durata de incubare, zile	21	21	–
	din care:			
	• februarie – lotul I/25.02.19 (25-28.02.19)	4	–	106 828 [26707 × 4]
	• martie – lotul I/25.02.19 (1.03-16.03.19)	17	–	454 019 [26707 × 17]
	• martie – lotul II/15.03.19 (15.03-31.03.19)	–	17	514 080 [30240 × 17]
6	Zile–ou de incubare, total	560 847 [106 828 + 454 019]	514080	1 074 927 [560 847 + 514 080]
7	Ouă neeclozionate aferente lotului I/25.02.19, unit.	4 537	–	95 277 [4 537 × 21]
8	Efectivul eclozionat, cap.	22 170	–	–
9	Greutatea vie totală a puilor eclozionați, kg	776	–	–
10	Coajă de ou total obținută din eclozionare, kg	146,32		–
11	Costurile totale aferente proceselor de incubare, lei*	148 015,91		–
	din care costuri aferente:			
	• producției în curs de execuție la începutul perioadei (1.03.2019) pentru lotul I/25.02.19 (25-28.02.19)	53 722,31		–
	• perioadei de gestiune (1-31.03.19)	94 293,60		–
*Notă. Detalierea costurilor de producție pe perioade și articole de costuri este prezentată în anexa 54 (b)				
12	Gradul normativ de viabilitate a puilor eclozionați, %	83,0		
13	Normativul cantității de coajă în greutatea 1 ou, %	12,3		
14	Normativul costurilor legate de colectarea cojilor de ou după incubare din costuri totale, %	1,5		
15	Prețul realizabil net (lei) al:			
	• 1 ou calificat drept rebut	0,60		
	• 1 pui malformat, malpoziționat, slab și neviabil	0,90		
16	Costul bugetat/prognozat al 1 pușor eclozionat, lei	2,50		

Sursa: sistematizat de autoare.

b) articole de costuri

Articolul de costuri și componentele inerente	Costuri de producție aferente				
	producției în curs de execuție – lotul I/25.02.19	costuri înregistrate în martie A2019	din care costuri:		
			directe privind lotul		comune ambelor loturi
			nr. 1	nr. 2	
A	1	2	3	4	5
Data plasării ouălor în sitele de incubație			25.02.19	15.03.19	
Perioada de incubație	–	–	25.02 – 17.03.2019	15.03 – 4.04.2019	–
1. COSTURI DIRECTE MATERIALE, lei					
1.1 Materie primă:	42 464,00	48 081,6	–	48 081,6	–
1.1.1 ouă pentru incubație, lei	42 464,00	48 081,6	–	48 081,6	–
Notă. 1. Cantitatea de ouă, unit.	26 707	30 240	–	30 240	–
1.2. Materiale de bază și consumabile	1 628,00	6 636,00	4 932,00	–	1 704,00
1.2.1 Furaje, total:	–	2 568,00	2 568,00	–	–
1.2.2 Mijloace de protecție și profilaxie a păsărilor, total	1 358,00	3 238,00	1 684,00	–	1 554,00
1.2.2.1 vaccinuri	–	1 071,00	1 071,00	–	–
2. vitamine	–	613,00	613,00	–	–
3. preparate de profilaxie	1 028,00	1 184,00	–	–	1 184,00
4. alte preparate medicale	330,00	370,00	–	–	370,00
1.2.3 Alte costuri directe de materiale	270,00	830,00	680,00	–	150,00
1.2.3.1 ambalaje	200,00	680,00	680,00	–	–
2. alte materiale	70,00	150,00	–	–	150,00
total	44 092,00	54 717,6	4 932	48 081,6	1 704
2. COSTURI CU PERSONALUL, lei					
2.1 Costuri directe privind retribuirea muncii	4 308,00	12 000,00	–	–	12 000,00
2.2 Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii	775,44	2 160,00	–	–	2 160,00
2.3 Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală*	193,86	540,00	–	–	540,00
*Notă. Începând cu 1.01.2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat, iar contribuțiile sociale sunt calculate în cuantum de 24 %					
total	5 277,30	14 700,00	–	–	14 700,00
3. LUCRĂRI ȘI SERVICII (terțe și/sau prestate de activitățile auxiliare)					
3.1 Aprovizionarea cu apă potabilă și tehnologică	459,00	2 398,00	–	–	2 398,00
3.2 Asigurarea cu energie electrică	550,63	9 725,00	–	–	9 725,00
3.3 Curățarea, dezinfecția și evacuarea a resturilor și deșeurilor	680,00	1 984,00	–	–	1 984,00
3.4 Servicii ale transportului auto	428,00	1 950,00	–	–	1 950,00
total	2 117,63	16 057,00	–	–	16 057,00
4. COSTURI AFERENTE IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ȘI CORPORALE, lei					
4.2 Amortizarea mijloacelor fixe	647,00	1 348,00	–	–	1 348,00
4.3 Costurile privind reparația mijloacelor fixe	263,00	629,00	–	–	629,00
total	910,00	1 977,00	–	–	1 977,00
5. ALTE COSTURI DIRECTE DE PRODUCȚIE, lei					
5.1 Costuri cu obiectele de mică valoare și scurtă durată și uzura acestora	191,00	297,00	–	–	297,00
total	191,00	297,00	–	–	297,00
6. COSTURI INDIRECTE DE PRODUCȚIE	1 134,38	6 545,00	–	–	6 545,00
TOTAL COSTURI	53 722,31⁴	94 293,60⁵	4 932,00	48 081,60	41 280,00

Sursa: elaborat de autoare.

⁴ 44092 + 5277,30 + 2117,63 + 910 + 191 + 1134,38 = 53722,34 lei.⁵ 54717,60 + 14700 + 16057 + 1977 + 297 + 6545 = 94293,60 lei.

**Anexa 55. Repartizarea costurilor de incubație aferente proceselor de incubație a ouălor de găină la S.R.L. „S&D Service”, CR
„Secția de incubație” în martie 2019 (proiect)**

Articolul și elementele de costuri	Costuri de producție aferente					Coeficientul de repartizare a costurilor comune, lei (K)	Costuri comune repartizate aferente lotului	
	producției în curs de execuție la 1.03.19 - lotul nr. 1 /25.02.19	lunii martie 2019	din care costuri				nr. 1	nr. 2
			directe privind lotul		comune ambelor loturi			
			nr. 1/ 25.02.19	nr. 2/ 15.03.19				
A	1	2	3	4	5	6	7	8
Data plasării ouălor în incubator	25.02.19	–	25.02.19	15.03.19	–	–	25.02.19	15.03.19
Perioada de incubație, zile	–	–	–	–	–	–	21	21
din care:								
• februarie – lotul nr. 1 (25-28.02.19)	–	–	–	–	–	–	4	–
• martie – lotul nr. 1 (1.03-16.03.19)	–	–	–	–	–	–	17	–
• martie – lotul nr. 2 (15.03-31.03.19)	–	–	–	–	–	–	–	17
1. COSTURI DIRECTE MATERIALE, total, lei	44 092,00	54 717,6	4 932	48 081,6	1 704	x	799,14	904,86
1.1 Materie primă, total:	42 464,00	48 081,6	–	48 081,6	–	–	–	48 081,6
1.1.1 ouă pentru incubație	42464,00	48 081,6	–	48 081,6	–	–	–	48 081,6
Notă. 1. Cantitatea de ouă, unit.	26 707	30 240	–	30 240	–	–	–	30 240
1.2. Materiale de bază și consumabile total	1 628,00	6 636,00	4 932,00	–	1 704,00	x	799,14	904,86
1.2.1 Furaje, total:		2 568,00	2 568,00	–	–	–	–	–
1.2.2 Mijloace de protecție și profilaxie a păsărilor, total	1 358,00	3 238,00	1 684,00	–	1 554,00	0,00161	728,79	825,21
1. vaccinuri	0,00	1 071,00	1 071,00	–	–	–	–	–
2. vitamine	0,00	613,00	613,00	–	–	–	–	–
3. preparate de profilaxie	1 028,00	1 184,00	–	–	1 184,00	0,00122	555,27	628,73
4. alte preparate medicale	330,00	370,00	–	–	370,00	0,00038	173,52	196,48
1.2.3 Alte costuri directe de materiale, total	270,00	830,00	680,00	–	150,00	x	70,35	79,65
1. ambalaje	200,00	680,00	680,00	–	–	–	–	–
2. alte materiale	70,00	150,00	–	–	150,00	0,00015	70,35	79,65

continuarea anexei 55

A	1	2	3	4	5	6	7	8
2. COSTURI CU PERSONALUL - TOTAL, lei	5 277,30	14 700,00	–	–	14 700,00	x	6 894,00	7 806,00
2.1 Costuri directe privind retribuirea muncii	4 308,00	12 000,00	–	–	12 000,00	0,01240	5 627,76	6 372,24
2.2 Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii	775,44	2 160,00	–	–	2 160,00	0,00223	1 013,00	1 147,00
2.3 Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală*	193,86	540,00	–	–	540,00	0,00056	253,25	286,75
*Notă. Începând cu 1.01.2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat, iar contribuțiile sociale sunt calculate în cuantum de 24 %								
3. LUCRĂRI ȘI SERVICII (terțe și/sau prestate de activitățile auxiliare proprii), total, lei	2 117,63	16057,00	–	–	16 057,00	x	7 530,41	8 526,59
3.1 Aprovizionarea cu apă potabilă și tehnologică	459,00	2 398,00	–	–	2 398,00	0,00248	1 124,61	1 273,39
3.2 Asigurarea cu energie electrică	550,63	9 725,00	–	–	9 725,00	0,01005	4 560,83	5 164,17
3.3 Servicii de curățire, dezinfecție și evacuare a resturilor și deșeurilor	680,00	1 984,00	–	–	1 984,00	0,00205	930,46	1 053,54
3.4 Servicii ale transportului auto	428,00	1 950,00	–	–	1 950,00	0,00201	914,51	1 035,49
4. COSTURI AFERENTE IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ȘI CORPORALE, total, lei	910,00	1 977,00	–	–	1 977,00	x	927,17	1 049,83
4.2 Amortizarea mijloacelor fixe	647,00	1 348,00	–	–	1 348,00	0,00139	632,18	715,82
4.3 Costurile privind reparația mijloacelor fixe	263,00	629,00	–	–	629,00	0,00065	294,99	334,01
5. ALTE COSTURI DIRECTE DE PRODUCȚIE, total, lei	191,00	297,00	–	–	297,00	x	139,29	157,71
5.1 Costuri cu obiectele de mică valoare și scurtă durată și uzura acestora	191,00	297,00	–	–	297,00	0,00031	139,29	157,71
6. COSTURI INDIRECTE DE PRODUCȚIE, lei	1 134,38	6 545,00	–	–	6 545,00	x	3 069,47	3 475,53
TOTAL COSTURI, lei	53 722,31	94 293,60	4 932,00	48 081,60	41 280,00	x	19 359,49	21 920,51
Zile-ou de incubatie	106 828,00	968 099,00	x	x	x	x	454 019	514 080

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 56. Determinarea costurilor de incubație aferente puișorilor eclozionați și producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei de gestiune – martie 2019 la S.R.L. „S&D Service”, CR „Secția de incubație” (proiect)

Articolul și elementele de costuri		Costuri de producție aferente						
		lotului nr. 1 /25.02.19 – puișori eclozionați			lotului nr. 2 /15.03.19 – în curs de execuție			
		producției în curs de execuție la 01.03.19	înregistrate în martie		total	înregistrate în martie		total
directe	comune		directe	comune				
A		1	2	3	4	5	6	7
Data plasării ouălor în incubator		25.02.2019				15.03.2019		
Durata de incubație, zile		21				21		
din care lotul:								
I/25.02.19	• februarie – 25-28.02.19	4				–		
	• martie – 1.03-16.03.19	17				–		
II/15.03.19	• martie – 15.03-31.03.19	–				17		
	• aprilie –1.04-4.04.19	–				4		
1. COSTURI DIRECTE MATERIALE, total, lei		44 092,00	4932	799,14	49 823,14	48 081,6	904,86	48 986,46
1.1 Materie primă, total, lei:		42 464,00	–	–	42 464,00	48 081,60	–	48 081,60
1.1.1 ouă pentru incubație		42 464,00	–	–	42 464,00	48 081,60	–	48 081,60
Notă. 1. Cantitatea de ouă, unit.		26 707	–	–	26 707,00	30 240	–	3 0240
1.2. Materiale de bază și consumabile, total		1628,00	4 932,00	799,14	7 359,14	–	904,86	904,86
1.2.1 Furaje, total:		–	2 568,00	–	2 568,00	–	–	–
1.2.2 Mijloace de protecție și profilaxie a păsărilor, total		1 358,00	1 684,00	728,79	3 770,79	–	825,21	825,21
1. vaccinuri		–	1 071,00	–	1 071,00	–	–	–
2. vitamine		–	613,00	–	613,00	–	–	–
3. preparate de profilaxie		1 028,00	–	555,27	1 583,27	–	628,73	628,73
4. alte preparate medicale		330,00	–	173,52	503,52	–	196,48	196,48
1.2.3 Alte costuri directe de materiale		270,00	680,00	70,35	1 020,35	–	79,65	79,65
1. ambalaje		200,00	680,00	–	880,00	–	–	–
2. alte materiale		70,00		70,35	140,35		79,65	79,65
2. COSTURI CU PERSONALUL - TOTAL, lei		5 277,30	0,00	6 894,00	12 171,30	0,00	7 806,00	7 806,00
2.1 Costuri directe privind retribuirea muncii		4 308,00	–	5627,76	9 935,76	–	6 372,24	6 372,24
2.2 Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii		775,44	–	1 013,00	1 788,44	–	1 147,00	1 147,00

continuarea anexei 56

A	1	2	3	4	5	6	7
2.3 Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală*	193,86	—	253,25	447,11	—	286,75	286,75
* Notă. Începând cu 1.01.2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat, iar contribuțiile sociale sunt calculate în cuantum de 24 %							
3. LUCRĂRI ȘI SERVICII (terțe și/sau prestate de activitățile auxiliare proprii), total, lei	2 117,63	—	7 530,41	9 648,04	—	8 526,59	8 526,59
3.1 Aprovizionarea cu apă	459,00	—	1 124,61	1 583,61	—	1 273,39	1 273,39
3.2 Asigurarea cu energie electrică	550,63	—	4 560,83	5 111,46	—	5 164,17	5 164,17
3.3 Servicii de curățire, dezinfecție și evacuare a resturilor și deșeurilor	680,00	—	930,46	1 610,46	—	1 053,54	1 053,54
3.4 Servicii ale transportului auto	428,00	—	914,51	1 342,51	—	1 035,49	1 035,49
4. COSTURI AFERENTE IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ȘI CORPORALE , total, lei	910,00	—	927,17	1 837,17	—	1 049,83	1 049,83
4.2 Amortizarea mijloacelor fixe	647,00	—	632,18	1 279,18	—	715,82	715,82
4.3 Costurile privind reparația mijloacelor fixe	263,00	—	294,99	557,99	—	334,01	334,01
5. ALTE COSTURI DIRECTE DE PRODUCȚIE , total, lei	191,00	—	139,29	330,29	—	157,71	157,71
5.1 Costuri cu obiectele de mică valoare și scurtă durată și uzura acestora	191,00	—	139,29	330,29	—	157,71	157,71
6. COSTURI INDIRECTE DE PRODUCȚIE , lei	1 134,38	—	3 069,47	4 203,85	—	3 475,53	3 475,53
TOTAL COSTURI , lei	53 722,31	4 932	19 359,49	78 013,80⁶	48 081,60	21 920,51	70 002,11⁷

Sursa: elaborat de autoare.

⁶ 53 722,31 + 4 932 + 19 359,49 = 78 013,80 lei.

⁷ 48 081,60 + 21 920,51 = 70 002,11 lei.

Anexa 57. Calculația costului 1 puișor eclozionat la S.R.L. „S&D Service”, CR „Secția de incubație”, martie 2019 (proiect)

Indicatorul	Semnificația indicatorului
1	2
I COSTURILE DE PRODUCȚIE	
1. COSTURI DIRECTE MATERIALE, total, lei	49 823,14
1.1 Materie primă:	42 464,00
1.1.1 ouă pentru incubație, lei	42 464
1.2. Materiale de bază și consumabile, total, lei	7 359,14
1.2.1 Furaje, total:	2 568,00
1.2.2 Mijloace de protecție și profilaxie a păsărilor (puișorilor), total	3 770,79
1.2.2.1 vaccinuri	1 071,00
1.2.2.2 vitamine	613,00
1.2.2.3 preparate de profilaxie	1 583,27
1.2.2.4 alte preparate medicale	503,52
1.2.3 Alte costuri directe de materiale, total	1 020,35
1.2.3.1 ambalaje	880,00
1.2.3.2 alte materiale	140,35
2. COSTURI CU PERSONALUL, total, lei	12 171,30
2.1 Costuri directe privind retribuirea muncii	9 935,76
2.2 Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii	1 788,44
2.3 Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală*	447,11
* Notă. Începând cu 1.01.2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat, iar contribuțiile sociale sunt calculate în cuantum de 24 %	
3. LUCRĂRI ȘI SERVICII (terțe și/sau prestate de activitățile auxiliare proprii), lei	9 648,04
3.1 Aprovizionarea cu apă potabilă și tehnologică	1 583,61
3.2 Asigurarea cu energie electrică	5 111,46
3.3 Servicii proprii de curățire, dezinfecție și evacuare a resturilor și deșeurilor	1 610,46
3.4 Servicii ale transportului auto	1 342,51
4. COSTURI AFERENTE IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ȘI CORPORALE, total, lei	1 837,17
4.2 Amortizarea mijloacelor fixe și a immobilizărilor necorporale	1 279,18
4.3 Costurile privind reparația mijloacelor fixe	557,99
5. ALTE COSTURI DIRECTE DE PRODUCȚIE, total, lei	330,29
5.1 Costuri cu obiectele de mică valoare și scurtă durată și uzura acestora	330,29
6. COSTURI INDIRECTE DE PRODUCȚIE	4 203,85
TOTAL COSTURI	78 013,80
II INDICATORI NORMATIVI	
1. Normativul conținutului de coajă în greutatea 1 ou, %	12,3
2. Normativul costurilor aferente cojii 1 ou eclozionat, %	1,5
3. Greutatea 1 ou pentru incubație, g	56
4. Cantitatea normată de coajă într-un ou, g $[(56 \times 12,3) \div 100]$	6,89
5. Costul bugetat, lei:	
5.1 al 1 puișor eclozionat	2,8
5.2 al 1 kg coajă de ou, lei	3
6. Prețul realizabil net al 1 ou eliminat, cu embrion mort și malformat, lei	0,9

1	2
III ÎNREGISTRAT/OBTINUT ÎN PROCESUL DE INCUBAȚIE ȘI ECLOZIUNE	
1. Zile-ou de incubație, total [106 828 + 454 019]	560 847
• din care aferente proceselor de incubație eșuate	95 277
2. Puișori eclozionați, cap.	22 170
3. Costul total planificat al puișorilor eclozionați, lei [22 170 × 2,80]	62 076
4. Coajă de ou, kg [(22 170 × 6,89) ÷ 1 000]	152,71
5. Costul total planificat al cojilor de ou, lei [152,71 × 3]	458,12
6. Ouă necondiționate și cu embrion mort, unit.	4 537
7. Valoarea realizabilă netă a ouălor necondiționate și cu embrion mort, lei [4 537 × 0,9]	4 083,3
IV CALCULAȚIA COSTULUI UNITAR	
1. Costul 1 zile ou de incubație, lei [78 013,80 ÷ 560 847]	0,1391
2. Costurile aferente ouălor necondiționate și cu embrion mort - pierderile cauzate pe procesele tehnologice eșuate, lei [0,1391 × 95277]	13 253,03
3. Costul 1 ou necondiționat și cu embrion mort, lei [13 253,03 ÷ 4 537]	2,92
3. Costurile normate aferente cojii de ou, lei [22 170 × (78 013,80 ÷ 26 707) × 0,015]	971,41
4. Costul 1 kg de coajă de ou, lei [971,41 ÷ 152,71]	6,36
5. Costurile aferente puișorilor eclozionați, lei [78 013,80 – 13 253,03 – 971,41]	63 789,36
6. Costul unitar al 1 puișor eclozionați, lei [63 789,36 ÷ 22 170]	2,88
7. Pierderile cauzate de procesele tehnologice eșuate, lei [13 253,03 – 4 083,30]	9 169,67 ⁸
V REPARTIZAREA ABATERILOR COSTULUI EFECTIV DE LA CEL BUGETAT, lei	
1. Suma abaterilor aferente:	
• puișorilor eclozionați, lei [22 170 × (2,88-2,80)]	1 713,60
• cojilor de ou, lei [152,71 × (6,36 -3)]	513,11

Sursa: elaborat de autoare.

⁸Diferența de 0,06 lei se datorează rotunjirii admise în calcule.

**Anexa 58. Contabilizarea costurilor de incubație a ouălor de găină la S.R.L. „S&D Service”,
martie 2019**

Indicatorul	Suma, lei	Formule contabile cu utilizarea:			
		conturilor 215 și 811		contului 215	
		debit	credit	debit	credit
A	1	2	3	4	5
I. Sold la 1.03.2019, lei				53722,31	x
II. Trecerea la începutul lunii în conturile de gestiune a producției în curs de execuție aferente ouălor plasate în incubator pe 25.02.2019 pentru care procesele de incubație nu s-au finalizat – lotul nr. I/25.02.2019					
1. Costuri directe de materiale, lei				Formule contabile de separare și trecere a producției în curs de execuție nu se întocmesc, întrucât costurile deja sunt înregistrate la contul 215 în calitate de sold la începutul lunii	
1) Ouă pentru incubație, lei	42 464,00	–	–		
Notă. Cantitatea de ouă, unit.	26 707				
2) Preparate de profilaxie	1 028,00	–	–		
3) Alte preparate medicale	330,00	–	–		
4) Ambalaje	200,00	–	–		
5) Alte materiale	70,00	–	–		
total	44 092,70	811	215		
2. Costuri totale cu personalul, lei					
6) Costuri directe privind retribuirea muncii	4 308,00	–	–		
7) Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii	775,44	–	–		
8) Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală*	193,86	–	–		
*Notă. Începând cu 1.01.2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat, iar contribuțiile sociale sunt calculate în cuantum de 24 %					
total	5 277,30	811	215		
3. Lucrări și servicii (terțe și/sau prestate de activitățile auxiliare proprii), lei					
9) Aprovizionarea cu apă procurată de la terți	459,00	–	–		
10) Asigurarea cu energie electrică proprie	550,63	–	–		
11) Servicii proprii de curățire, dezinfecție și evacuare a resturilor și deșeurilor	680,00	–	–		
12) Servicii ale transportului auto propriu	428,00	–	–		
total	2 117,63	811	215		
4. Costuri aferente imobilizărilor necorporale și corporale, lei					
13) Amortizarea mijloacelor fixe	647,00	–	–		
14) Costurile privind reparația mijloacelor fixe	263,00	–	–		
total	910,00	811	215		
5. Alte costuri directe de producție, lei					
15) Costuri cu obiectele de mică valoare și scurtă durată și uzura acestora	191,00	811	215		
total	191,00	x	x		
6. Costuri indirecte de producție total, lei					
16) Costuri indirecte de producție, lei	1 134,38	811	215		
TOTAL COSTURI aferente producției în curs de execuție transferate la începutul lunii, lei	53 722,31	x	x	x	x
III. Înregistrat costuri în luna martie 2019					
1. Costuri directe de materiale, lei					
17) ouă pentru incubație, lei	48 081,6	–	–	–	–
Informativ: Cantitatea de ouă puse la incubație, unit.	30 240	–	–	–	–

A	1	2	3	4	5
18) furaje	2 568,00	–	–	–	–
19) vaccinuri	1 071,00	–	–	–	–
20) vitamine	613,00	–	–	–	–
21) preparate de profilaxie	1 184,00	–	–	–	–
22) alte preparate medicale	370,00	–	–	–	–
23) ambalaje	680,00	–	–	–	–
24) alte materiale	150,00	–	–	–	–
total	54 717,6	811	211	215	211
2. Costuri totale cu personalul, lei					
25) Costuri directe privind retribuirea muncii	12 000,00	–	531	–	531
26) Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii	2 160,00	–	533	–	533
27) Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală*	540,00	–	541	–	541
* Notă. Începând cu 1.01.2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat					
total	14 700,00	811	x	215	x
3. Lucrări și servicii (terțe și/sau prestate de activitățile auxiliare), lei					
28) Aprovizionarea cu apă	2 398,00	–	521	–	521
29) Asigurarea cu energie electrică	9 725,00	–	812	–	812
30) Servicii de curățare, dezinfecție și evacuare a resturilor și deșeurilor	1 984,00	–	812	–	812
31) Servicii ale transportului auto	1 950,00	–	812	–	812
total	16 057,00	811	x	215	x
4. Costuri aferente imobilizărilor necorporale și corporale, lei					
32) Amortizarea mijloacelor fixe	1 348,00	–	124	–	124
33) Servicii terțe privind reparația mijloacelor fixe	629,00	–	521	–	521
total	1 977,00	811	x	215	x
5. Alte costuri directe de producție, lei					
34) Costuri cu uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată	297,00	811	214	215	214
total	297,00	x	x	x	x
6. Costuri indirecte de producție, total, lei					
35) Costuri indirecte de producție, lei	6 545,00	811	821	215	821
TOTAL costuri de producție înregistrate în martie 2019, lei	94 293,60	x	x	x	x
35) Pușori eclozionați (22170 capete)	62 076	212	–	212	–
36) Coajă de ou (152,71 kg)	458,12	216	–	216	–
37) Ouă necondiționate și cu embrion mort (4537 unit.)	4 083,30	216	–	216	–
38) Raportarea pierderilor tehnologice la cheltuielile perioadei	9 169,67	714	–	714	–
39) Înregistrarea abaterilor costului efectiv de la cel bugetat aferente					
a) pușorilor eclozionați $[22170 \times (2,88-2,80)]$	1 713,60	212	–	212	–
b) cojilor de ou $[152,71 \times (6,36-3)]$	513,11	216	–	212	–
Total costuri înregistrate în martie, lei	78 013,80	x	811	x	215

A	1	2	3	4	5
IV. Raportarea producției în curs de execuție aferentă lotului nr. II/15.03.2019 la data de 31.03.2019					
1. Costuri directe de materiale, lei				Formule contabile de separare și trecere a producției în curs de execuție nu se întocmesc, întrucât costurile deja sunt înregistrate la contul 215 în calitate de sold la sfârșitul lunii	
40) ouă pentru incubatie	48 081,60	—	—		
Notă. 1. Cantitatea de ouă, unit.	30 240				
41) preparate de profilaxie	628,73				
42) alte preparate medicale	196,48	—	—		
43) alte materiale	79,65	—	—		
total	48 986,46	215	811		
2. Costuri totale cu personalul, lei					
44) Costuri directe privind retribuirea muncii	6 372,24	—	—		
45) Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii	1 147,00	—	—		
46) Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală*	286,75	—	—		
*Notă. Începând cu 1.01.2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat, iar contribuțiile sociale sunt calculate în cuantum de 24 %					
total	7 806,00	215	811		
3. Lucrări și servicii (terțe și/sau prestate de activitățile auxiliare proprii), lei					
47)Aprovizionarea cu apă	1 273,39	—	—		
48)Asigurarea cu energie electrică	5 164,17	—	—		
49)Servicii de curățare, dezinfecție și evacuare a resturilor și deșeurilor	1 053,54	—	—		
50)Servicii ale transportului auto	1 035,49	—	—		
total	8 526,59	215	811		
4. Costuri aferente imobilizărilor necorporale și corporal, lei e					
51) Amortizarea mijloacelor fixe	715,82	—	—		
52) Servicii terțe privind reparația mijloacelor fixe	334,01	—	—		
total	1 049,83	215	811		
5. Alte costuri directe de producție, lei					
53) Costuri cu uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată	157,71	215	811		
total	157,71	x	x		
6. Costuri indirecte de producție, total, lei					
54) Costuri indirecte de producție, lei	3 475,53	215	811		
TOTAL producția în curs de execuție la finele lunii martie aferentă lotului nr. II/15.03.2019, lei	70 002,11	x	x		

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 59. Modul de contabilizare a costurilor de incubație a ouălor conform variantei 1 – cu aplicarea numai a contului 215, la S.R.L. „S&D Service”, CR „Secția de incubație” în perioada 01-31.03.2019

(în lei)

215 „Producția în curs de execuție					
debit			credit		
Sold inițial:		53722,31	x		
nr. op.	contul creditor	suma, lei	nr. op.	contul debitor	suma, lei
17	211	48081,60	36	212	62076
18	211	2568	37	216	458,12
19	211	1071	38	216	4083,30
20	211	613	39	714	9169,67
21	211	1184	40a)	212	1713,60
22	211	370	40b)	216	513,11
23	211	680			
24	211	150			
25	531	12000			
26	533	2160			
27	541	540			
28	521	2398			
29	812	9725			
30	812	1984			
31	812	1950			
32	124	1348			
33	521	629			
34	214	297			
35	821	6545,00			
Rulaj debitor:		94293,60	Rulaj creditor:		78013,80
Sold final:		70002,11	x		

INFORMATIV	
Data plasării ouălor la incubație:	Numărul zilelor-ou de incubație
lotul nr. 1 – 25.02.2019;	lotul nr. 1 – 454019;
lotul nr. 2 – 15.03.2019	lotul nr. 2 – 514080

Sursa: elaborat de autoare în baza anexei 58.

(în lei)

Sursa: elaborat de autoare în baza anexei 58.

continuarea anexei 61							
A	B		1	2	3	4	5
15.	5211	Reparația mijloacelor fixe (cat. 4)	29,17	212,08	241,25		296,91
16.	5211	Reparația mijloacelor fixe (cat. 2)	109,37	795,31	904,68		1 113,40
17.	Servicii		5 140,37	37 379,80	42 520,17		51 690,12
18.	5211	Aprovizionarea cu apa	510,39	3 711,47	4 221,86		5 195,91
19.	5211	Aprovizionarea cu gaze	2 566,54	18 663,39	21 229,93		26 127,99
20.	5211	Asigurarea cu energia electrică	1 728,04	12 565,97	14 294,01		17 591,85
21.	821	Costuri indirecte de producție, total	393,73	2863,12	3 256,85		4 634,42
22.		etc.					
23.	Total costuri		42 573,15	309 214,21	351 787,36		433 171,52
II. ACTIVELE BIOLOGICE ADIȚIONALE ȘI PRODUSELE OBTINUTE							
24.	212	Adaos al greutateii vii, kg	1 209,3	33 206	35 678,2		42 375,6
25.		Costul planificat, lei	14 511,16	39 847,2	412 983,6		508 507,2
26.	2163	Gunoii de pasăre, kg	-	-	-		69 364,9
27.		Costul planificat, lei	-	-	-		33 988,80
III. INDICATORI RELEVANȚI							
28.	Zile-capete furajate, z/cf		67 184	487 574	554 758		683 150
29.	Efectivul mediu, cap.		16 796	16 252	16 316		16 265
30.	Sporul mediu zilnic al 1 cap, kg		0,018	0,068	0,062		0,062
31.	Costul unitar efectiv 1 kg de adaos al greutateii vii, lei		35,20	9,31	9,86		10,22
32.	Abaterea costului unitar, lei		23,20	- 2,69	- 2,14		- 1,78
Gestionarul centrului de responsabilitate _____ Contabil _____							
			(semnătura)	(nume, prenume)	(semnătura)	(nume, prenume)	

* începând cu 01.01.2021 contribuțiile sociale sunt calculate în cuantum de 24 %;

** începând cu 1.01.2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat.

Sursa: elaborat și completat de autoare în condițiile ÎM „Șarur Con” S.R.L.

Anexa 62. Succesiunea închiderii conturilor analitice de evidență a costurilor legate de întreținerea păsărilor în funcție de specii, rase și destinația de producție

a) pentru găini

Contul de evidență analitică a costurilor	Succesiunea închiderii conturilor în funcție de rase		
	ușoare (ouă)	mixte (ouă-carne)	grele (carne)
A	1	2	3
Efectiv productiv parental	1	1	1
Incubația ouălor	2	2	2
Creșterea tineretului productiv pentru ouă până la 90 de zile (pentru carne până la 120 de zile)	3	3	3
Maturizarea tineretului productiv pentru ouă de la 90 până la 150 de zile (pentru carne de la 121 până la 180 de zile)	4	4	4
Efectiv productiv industrial	5	5	–
Creșterea puilor broiler	–	6	5
Îngrășarea cocoșilor	6	7	–

* cifrele din coloanele 1-3 indică succesiunea calculației costului unitar și închiderii conturilor.

b) pentru alte specii de păsări

Contul de evidență analitică a costurilor	Succesiunea închiderii conturilor						
	Prepelițe de rase		Rațe	Gâște	Bibilici	Curci	Struți
	ușoare	grele					
A	1	2	3	4	5	6	7
Efectiv productiv parental	1	1	1	1	1	1	1
Efectiv productiv industrial	4	–	–	–	–	–	5
Maturizarea tineretului productiv	–	–	–	–	–	–	4
Creșterea tineretului productiv	3	3	3	3	3	3	3
Creșterea păsărilor broiler	–	4	4	4	4	4	6
Incubația ouălor	2	2	2	2	2	2	2

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 63. Nomenclatorul lucrărilor premergătoare calculației costului unitar la entitățile avicole autohtone

Nr. crt.	Specificarea lucrărilor premergătoare calculației costului unitar în avicultură
1.	Repartizarea după destinație a costurilor aferente activităților auxiliare
2.	Repartizarea costurilor indirecte de producție în fitotehnie
3.	Determinarea producției în curs de execuție în fitotehnie
4.	Calculația costului produselor culturilor agricole de producție proprie utilizate drept furaje cu repartizarea abaterilor aferente
5.	Repartizarea costurilor de bază comune (costurile cu personalul, amortizarea mijloacelor fixe) pe obiecte de calculație (purători de costuri – produse și active biologice adiționale)
6.	Repartizarea costurilor indirecte de producție în avicultură
7.	Repartizarea cheltuielilor anticipate
8.	Stabilirea costurilor aferente colectării, evacuării și depozitării produselor secundare și calculația costului unitar al acestora
9.	Diminuarea costurilor de producție cu mărirea costurilor aferente produselor secundare obținute simultan cu cele de bază
10.	Identificarea costurilor care n-au generat produse avicole și/sau active biologice adiționale, din cauza proceselor tehnologice eșuate cu diminuarea acestora din costurile de producție și raportarea acestora la cheltuieli (pierderi de producție)
11.	Determinarea producției în curs de execuție cu ajustarea sumei totale a costurilor aferente perioadei de gestiune cu mărirea soldurilor producției în curs de execuție la începutul și sfârșitul acestei perioade pe obiectele respective de evidență a costurilor (în caz că există solduri ale producției în curs de execuție)
12.	Calculația costului unitar al activelor biologice adiționale, adaosului greutateii vii, greutateii vii și a produselor avicole obținute în strictă consecutivitate cu succesiunea fazelor procesului tehnologic
13.	Determinarea și repartizarea succesivă după destinație a abaterilor costului efectiv de la cel planificat (bugetat) al activelor biologice adiționale, adaosului greutateii vii, greutateii vii și produselor avicole obținute

Sursa: adoptat de autoare după [94, p. 163]

Anexa 64. Cantitatea normată a gunoiului de păsări și a așternutului necesar pentru întreținerea păsărilor (proiect)

Specia de păsări	Rasa/destinația	Grupul tehnologic de păsări/vârstă, săptămâni	Durata de întreținere, săptămâni	Umiditatea relativă a dejecțiilor, %	Cantitatea dejecțiilor obținute		Norma de așternut, kg/cap/zi
					media zilnică, g/cap/zi	total în perioada întreținerii, kg	
Găini	Rasă pentru ouă	Parental	52	71...73	189	69	0,220
		Pontă	51	71...73	175	63,9	
	Rasă pentru carne	Parental	40	71...73	276...300	77,3...84,0	
	Tineret de remontă pentru ouă	1-4	4	66...74	24	0,7	0,120
		4-9	5	66...74	97	3,4	
		9-22	13	66...74	176	16,0	
		1-22	22	66...74	131	20,1	
	Tineret de remontă pentru carne	1-8	8	66...74	140	7,8	0,120
		8-18	10	66...74	184	12,9	
		18-26	8	66...74	288	16,1	
	Pui broileri	1-9	9	66...74	65	3,64	0,080
Curcani	Parental	33(36)-64	17...25	64...66	450	53,6...78,8	0,430
	Tineret de remontă	1-17	17	70...72	378	45	
		17-33(36)	16(19)	70...72	430	48,2(57,2)	
	Tineret pentru carne (broiler)	1-8	8	70...72	175	9,8	0,350
		8-16 (femele)	8	70...72	364	20,4	
		8-23 (masculi)	15	70...72	420	44,1	
Rațe	Parental	26(28)-60	40	80...82	423	118,4	0,500
	Tineret pentru ouă/carne	1-7(8)	7(8)	76...78	230	11,3 (12,9)	0,500
	Tineret pentru ouă	8-21	13	76...78	210	19,1	
		21-26	5	76...78	234	8,2	
	Tineret pentru carne	7-21	14	76...78	234	22,9	
		21-28	7	76...78	253	12,4	
	Tineret pentru carne (broiler)	1-7(8)	7 (8)	76...78	230	11,3 (12,9)	
Gâște	Parental	34-85	52	80...82	594	216,8	0,960
	Tineret ouă/carne	1-3	3	76...78	330	6,9	0,900
		3-9	6	76...78	480	20,2	
		9-30(27)	21 (18)	76...78	495	72,8 (93,6)	
		30(27) - 34	4 (7)	76...78	495	13,9 (24,3)	
		1-3	3	76...78	352	7,4	
	Tineret pentru carne (broiler)	3-9	6	76...78	480	20,2	

Sursa. Regrupat și sistematizat de autoare în baza [177].

Anexa 65. Calculul costurilor normate și a normativului acestora aferente gunoiului de pasăre la S.R.L. „Rom-Cris” (specializată în producția ouălor de consum), anul 2019 (proiect)

a) date inițiale

Indicatorul	Semnificația indicatorului	Sursa informației și/sau algoritmul de calcul
2	3	4
Marca unității de transport, utilizată pentru transportare	MTZ-1221.2	Registrul analitic pentru evidența lucrărilor executate de tractoare
Costul de intrare a unității de transport, lei	252 040	Registrul analitic pentru evidența mijloacelor fixe
Capacitatea de ridicare a unei remorci, tone	4	Date normative
Durata de utilizare a tractorului, ani	7	Registrul analitic pentru evidența mijloacelor fixe
Norma lunară a amortizării	1,19	fișa de evidență a mijlocului fix
Amortizarea lunară a unității de transport, lei	3 000	Registrul analitic pentru evidența mijloacelor fixe
Amortizarea lunară a liniei de transportare și a altor utilaje implicate în curățarea și colectarea gunoiului din hale	1610	Registrul analitic pentru evidența mijloacelor fixe
Distanța parcursă pentru transportarea unei încărcături - tur-retur, km	1,0	Date conform măsurărilor efective
Cantitatea de gunoi de pasăre colectat de la o pasăre în 24 ore, grame	175	Registrul analitic pentru evidența lucrărilor executate de tractoare
Gradul umidității normale a gunoiului de pasăre, %	71	Date normative
Gradul umidității efective a gunoiului de pasăre destinat transportării, %	81	Date de laborator
Suprafața pentru un cap, m ²	0,125	Date normate
Suprafața totală a halei, m ²	6886	0,125 × 55088 cap.
Data înființării efectivului	01.03.2019	Registrul analitic pentru evidența păsărilor
Data finalizării anului de gestiune (sau rebutului după caz)	31.12.2019	Registrul analitic pentru evidența păsărilor
Durata perioadei de exploatare a efectivului de găini ouătoare în anul de gestiune, zile	306	365-59, unde 59 este numărul de zile aferente lunilor ianuarie și februarie
Numărul de zile în anul calendaristic, zile	365	numărul de zile efective a anului calendaristic
Numărul de furajare înregistrate în anul precedent aferent găinilor ouătoare, zile	20 106 938	Registrul analitic pentru evidența păsărilor
Efectivul mediu anual de găini ouătoare, cap.	55 088	20 106 938 ÷ 365

Sursa. Regrupat, sistematizat și calculat de autoare.

b) date privind costurile aferente gunoiului de pasăre, normativul de costuri (%) și calculele aferente

Nr. crt.	Indicatorul	Semnificația indicatorului	Sursa informației și/sau algoritmul de calcul
1	2	3	4
A	COSTURI AFERENTE GUNOIULUI DE PASĂRE		
22	Costurile privind serviciile prestate de către terți legate de dezinfectare a halelor, stinghiilor și a altui utilaj tehnic după evacuarea gunoiului (lei) pentru:		
	• 1 m ² de suprafață, inclusiv stinghii și alt utilaj tehnic	6	conform contractului de prestări servicii
	• suprafața totală, inclusiv stinghii și alt utilaj tehnic	41 316	6 886 m ² × 6 lei
23	Consumul de motorină și costurile aferente:		
	• consumul de motorină conform normelor constituie, litri/t-km, l	0,93	conform normelor de consum aprobate la entitate
	• cantitatea anuală de combustibil consumat pentru transportarea gunoiului de pasăre, litri	4 448,64	(0,93 litri/tonă x 4 783,48 tone x 1,0 km)
	• costul mediu pentru 1 litru de combustibil (convențional), lei	16,00	conform costurilor bugetat
	• total costuri aferente motorinei consumate pentru transportarea gunoiului de pasăre, lei	71 178,14	4 448,64 litri x 16,0
24	Consumul de apă și costurile aferente:		
	• consumul normat de apă pe zi la 1 cap, l	0,03	consum bugetat
	• consumul anual normat de apă tehnică utilizat pentru înlăturarea gunoiului, m ³	505,70	(55 088 × 0,03 × 306) ÷ 1 000 – conform consumului bugetat
	• costul 1 m ³ de apă tehnică, lei	11	conform costurilor bugetate
	• costurile anuale aferente apei tehnice utilizate, lei	5 562,7	505,7 m ³ × 11 lei
25	Consumul de așternut și costurile aferente:		
	• consumul anual normat de așternut permanent (paie) pentru un cap, kg	5,1	consum bugetat
	• consumul anual de paie, t	280,95	(55 088 cap × 5,1 kg) ÷ 1 000
	• costul 1 tone de paie, lei	860	conform costurilor bugetate
	• costurile anuale aferente așternutului permanent, lei	241 617,00	280,95 t × 860 lei
26	Costuri cu personalul:		
	• salariul lunar al mecanizatorului, lei	6 500	Registrul analitic pentru evidența costurilor de producție
	• salariul total anual al mecanizatorului, lei	78 000	6 500 × 12 luni
	• contribuții pentru asigurările sociale de stat obligatorii aferente salariului total calculat, 18 %	14 040	78 000 × 18 %

1	2	3	4
	• prime de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente salariului total calculat, 4,5 %*	3 510	$78\,000 \times 4,5\%$
	• total costuri cu personalul, lei	95 550	
	Amortizarea anuală a:		
	• unității de transport, lei	30 000	$(3\,000 \times 10 \text{ luni})$
27	• liniei de transportare și a altor utilaje implicate în curățarea și colectarea gunoiului din hale	16 100	$(1\,610 \times 10 \text{ luni})$
	• total costuri cu amortizarea mijloacelor fixe	46 100	$30\,000 + 16\,100$
	TOTAL COSTURI aferente colectării, evacuării și stocării gunoiului, lei	501 323,47	
B	TOTAL COSTURI AFERENTE EFECTIVULUI DE GĂINI OUĂTOARE, lei (fără cele aferente gunoiului colectat)	5 096 402,00	conform costurilor de producție bugetate
C	CANTITATEA COLECTATĂ A GUNOIULUI DE PASĂRE ȘI COSTUL UNITAR		
1	Cantitatea gunoiului de pasăre de la tot efectivul în 24 ore, kg	9 640,30	$(55\,088 \times 175 / 1\,000)$
2	Cantitatea anuală a gunoiului de pasăre colectat de la tot efectivul de găini ouătoare, tone	29 49,93	$(9\,640,3 \times 306 \text{ zile}) \div 1\,000$
3	Cantitatea anuală a gunoiului de pasăre cu umiditate efectivă, tone	4 502,53	$2\,949,93 + [(2\,949,93 \times (81 - 71)) \div (100 - 81)]$
4	Cantitatea totală a gunoiului de pasăre destinată transportării ajustată la umiditatea efectivă și cantitatea așternutului, t	4 783,48	$4\,502,53 + 280,95$
5	Costul 1 tone, lei	106,73	$(510\,543,47 \div 4\,873,92)$
D	Ponderea costurilor aferente gunoiului în mărimea totală a costurilor, %	9,83	$(501\,323,47 \text{ lei} \div 5\,096\,402,00 \text{ lei}) \times 100 = 9,83 \approx 10$
E	NORMATIVUL COSTURILOR AFERENTE GUNOIULUI DE PASĂRE, %	10	politicile contabile ale entității
*Notă. Începând cu 1.01.2021 primele de asigurare obligatorie de asistență medicală se percep doar de la angajat, iar contribuțiile sociale sunt calculate în cuantum de 24 %			

Sursa: sistematizat și elaborat de autoare.

Anexa 66. Calculul indicatorilor de unificare a ouălor și a adaosului greutatei vii înregistrate din întreținerea găinilor ouătoare în baza datelor S.R.L. „Rom-Cris”, anul 2019 (proiect)

a) indicele de echivalență a 1 kg de adaos al greutatei vii și a 1 kg de masă-ou în baza duratelor de producere

Nr. crt.	Indicatorul	Sursa de informație și calculul inerent	Semnificația
A	B	C	1
1	Greutatea vie a 1 cap până la declanșarea ouatului, kg	Registrul de evidență zootehnică a păsărilor	1,4
2	Durata de creștere până la declanșarea ouatului, zile	Fișa tehnologică, registrul de evidență zootehnică a păsărilor	150
3	Durata de creștere până la atingerea greutatei de 1 kg, zile	$(150 \div 1,4)$	107
4	Greutatea medie a unui ou, g	Ghidul de întreținere a păsărilor	60
5	Intensitatea ouatului (20 ouă în 30 zile), ou/zi	Preluat din registrul de evidență zootehnică a păsărilor $(20 \div 30)$	0,67
6	Producția de masă-ou pe zi, g/zi	$60 \text{ g} \times 0,67$	40
7	Durata de timp necesară pentru a obține 1 kg de masă-ou, zile	$(1 \text{ zi} \times 1\,000 \text{ g}) \div 40 \text{ g/zi}$	25
8	Indicele de echivalență al 1 kg de adaos al greutatei vii și al 1 kg de masă-ou în baza duratelor de producere	$107 \div 25$	4,29

b) indicele de echivalență a 1 kg de greutate vie și a 1 kg de masă-ou în baza consumului de unități nutritive

Nr. crt.	Indicatorul	Sursa de informație și calculul inerent	Semnificația
A	B	C	1
1	Consumul de unități nutritive pentru obținerea greutatei vii până la declanșarea ouatului, kg u.n.	rd. „total” din col. 4 din anexa 66(c)	10,622*
2	Greutatea vie a unei puicute până la declanșarea ouatului, kg	rd. „total” din col. 5 din anexa 66(c)	1,4*
3	Consumul de unități nutritive pentru 1 kg (1000 g) de greutate vie până la declanșarea ouatului, kg u. n.	$(10,622 \div 1\,400) \times 1\,000$	7,59
4	Consumul de unități nutritive la 100 g de masă-ou, kg	date normative preluate din ghidul de creștere a păsărilor	0,173
5	Consumul de unități nutritive la 1 kg (1000 g) de masă-ou, kg	$(0,173 \div 100) \times 1\,000$	1,73
6	Indicele de echivalență a consumului de unități nutritive necesar pentru producerea 1 kg de greutate vie și a 1 kg de masă-ou	$7,59 \div 1,73$	4,39

*Notă. Semnificația indicatorilor 1 și 2 este preluată din anexa 66 (c)

c) necesarul de unități nutritive în funcție de vârstă până la declanșarea ouatului
(pentru indicatorul (b))

Nr. crt.	Vârsta, zile	Durata de nutriție, zile	Norma de hrană la 1 cap, kg u. n.		Greutatea vie programată, g
			zilnică la 1 cap	durata de nutriție	
A	1	2	3	4= 2 ×3	5
1	1—10	10	0,0083	0,083	60
2	11—20	10	0,0182	0,182	115
3	21—30	10	0,0315	0,315	230
4	31—40	10	0,0431	0,431	350
5	41—50	10	0,0548	0,548	450
6	51—60	10	0,0597	0,597	550
7	61—90	30	0,0797	2,391	800
8	91—120	30	0,0963	2,889	1 100
9	121—150	30	0,1062	3,186	1 400
Total		150	x	10,622	1 400

d) indicele de echivalență a 1 kg de greutate vie și a 1 kg de masă-ou în baza necesarului de energie metabolizabilă

Nr. crt.	Indicatorul	Sursa de informație și/sau calculul inerent	Semnificația
A	B	C	1
1	Necesarul de energie metabolizabilă pentru 1 g de adaos al greutateii vii de la declanșarea ouatului (22 de săptămâni) până la atingerea greutateii adulte (50 de săptămâni), Kcal	Date normative	4,85
2	Necesarul de energie metabolizabilă pentru 100 g de masă-ou, Kcal	Date normative	389
3	Necesarul de energie metabolizabilă pentru 1 g de masă-ou, Kcal	389 ÷ 100 g	3,89
4	Indicele de echivalență 1 kg de greutate vie și a 1 kg de masă-ou în baza necesarului de energie metabolizabilă, Kcal	4,85 ÷ 3,89	1,25

Sursa: elaborat de autoare cu utilizarea indicatorilor normativi [85, p. 192-196; 129, p. 234-235]

**Anexa 67. Calculația costului unitar al ouălor și al adaosului greutatei vii la întreținerea găinilor ouătoare,
S.R.L. „Rom-Cris”, anul 2019, hala nr. 2 (proiect)**

a) date inițiale

Nr. crt.	Indicatorul	Semnificația indicatorului
A	B	1
1.	Costurile totale de producție, lei (sursa – Registrul analitic de evidență a costurilor)	5 096 402,00
2.	Normativul costurilor pentru colectarea gunoiului de pasăre, % [Politici contabile (conform calculelor din anexa 66(b))]	10
3.	Costurile aferente gunoiului de pasăre, lei $[(5\ 096\ 402 \times 10) \div 100]$	509 640,2
4.	Costurile totale comune destinate repartizării, lei $[5\ 096\ 402 - 509\ 640,20]$	4 586 761,80
5.	Efectivul parvenit la începutul anului, cap.	56 000
6.	Greutatea vie a efectivului parvenit la începutul anului, kg	80 640
7.	Costul de intrare a efectivului parvenit la începutul anului, lei	2 939 328
8.	Adaosul greutatei vii pe parcursul perioadei de întreținere, kg	29 248
9.	Efectivul ieșit de la începutul anului, cap.	1 825
10.	Greutatea vie a efectivului ieșit de la începutul anului, kg	2 629
11.	Efectivul existent la sfârșitul anului, cap.	54 175
12.	Greutatea vie a efectivului existent la sfârșitul anului, kg	107 259
Notă. Indicatorii 2-12 sunt preluați din Registrul analitic de evidență a păsărilor. La începutul anului hala nr. 2 se afla în pauză sanitară din care motiv în ea nu exista efectiv de păsări.		
13.	Ouă obținute, unit.	7 012 881
14.	Greutatea medie a unui ou, g [date normative]	60
15.	Cantitatea gunoiului de pasăre colectat, t	4 783,50
Notă. Indicatorii 13-15 sunt preluați din Registrul analitic de evidență a produselor, precum și calculelor din anexa 67 (b)		
16.	Costul unei tone de gunoi de pasăre, lei $[509\ 640,20 \div 4\ 783,48]$	106,54

Sursa: sistematizat de autoare.

b) calculul costului unitar al ouălor și al adaosului greutateii vii

Nr. crt.	Indicatorul	Algoritmul de calcul	Rezultatul calculelor conform:				
			SNC „PCA”	a	b	c	d
				duratei de producție, zile	consumului de unități nutritive, kg u. n.	necesarului de energie metabolizabilă, kcal	adaosului greutateii vii, kg
A	1	2	3	4	5	6	7
1	Semnificația indicelui de echivalență a adaosului greutateii vii la cantitatea de masă-ou	conform calculelor din anexa 66 (a-d)	x	4,29	4,39	1,25	—
2	Cantitatea convențională a adaosului greutateii vii	rd. 11, col. 1 [anexa 67(a)] × rd. 1, col. 4-7 [anexa 67(b)]	x	125 473,92	128 398,72	36 466,02	29 248,00
3	Cantitatea de masă-ouă, kg	rd. 16, col. 1 × rd. 17, col. 1 [anexa 67(a)]	x	420 772,86	420 772,86	420 772,86	420 772,86
4	Cantitatea totală a produselor convențional, kg	rd. 2, col. 4-7 + rd. 3, col. 4-7 [anexa 67(b)]	x	546 246,78	549 171,58	457 238,88	450 020,86
5	Costul depersonalizat al 1 kg de produse convenționale, lei	rd. 4 col. 1 [anexa 67(a)] ÷ rd. 4, col. 4-7 [anexa 67(b)]	x	8,40	8,35	10,03	10,19
6	Costurile totale aferente ouălor, lei	rd. 5, col. 4-7 × rd. 3, col. 4-7 [anexa 67(b)]	x	3 534 492,02	3 513 453,38	4 220 351,79	4 287 675,44
7	Costurile totale aferente adaosului greutateii vii, lei	rd. 5, col. 4-7 × rd. 2, col. 4-7 [anexa 67(b)]	x	1 053 980,93	1 072 129,31	365 754,13	298 037,12
8	Greutatea vie medie a unui cap, kg:						
	a) fără adaosul greutateii vii (metoda aplicată actual)	rd. 9, col. 1 ÷ rd. 8, col. 1 [anexa 67(a)]	1,44	x	x	x	x
	b) inclusiv adaosul greutateii vii (metodă propusă de autoare)	rd. 15, col. 1 ÷ rd. 14, col. 1 [anexa 67(a)]	x	1,98	1,98	1,98	1,98
10	Cotul 1 ou, lei	rd. 6, col. 4-7 [anexa 67(b)] ÷ rd. 16, col. 1 [anexa 67(a)]	0,65	0,50	0,50	0,60	0,61
11	Costul 1 kg de adaos al greutateii vii, lei	rd. 7, col. 4-7 [anexa 67(b)] × rd. 11, col. 1 [anexa 67(a)]	x	36,04	36,66	12,51	10,19

c) calculul costului unitar al greutateii vii și al 1 cap

Nr. crt.	Indicatorul	Algoritmul de calcul	Rezultatul calculelor conform:				
			SNC „PCA”	variantei			
				1	2	3	4
				durata de producție, zile	consumul de unități nutritive, kg u. n.	necesarul de energie metabolizabilă, kcal	adaosul greutateii vii, kg
A	1	2	3	4	5	6	7
1	Efectivul existent la începutul anului, cap.	rd.5 [anexa 67(a)]	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2	Greutatea vie a efectivului la începutul anului, kg	rd.6 [anexa 67(a)]	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Valoarea contabilă a efectivului la începutul anului, lei	rd.7 [anexa 67(a)]	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Efectivul parvenit la începutul anului, cap.	rd.8 [anexa 67(a)]	56 000,00	56 000,00	56 000,00	56 000,00	56 000,00
5	Greutatea vie a efectivului parvenit la începutul anului, kg	rd.9 [anexa 67(a)]	80 640	80 640	80 640	80 640	80 640
6	Costul de intrare a efectivului parvenit la începutul anului, lei	rd.10 [anexa 67(a)]	2 939 328	2 939 328	2 939 328	2 939 328	2 939 328
7	Adaosul greutateii vii, kg	rd. 16, col. 3-7 + rd. 13, col. 3-7 - rd.2, col. 3-7 col. 3-7 - rd.5, col. 3-7 [anexa 67(c)]	29 248	29 248	29 248	29 248	29 248
8	Costurile aferente adaosului greutateii vii, lei	rd. 7, col. 4-7 [anexa 67(b)]	0	1 053 980,93	1 072 129,31	365 754,13	298 037,12
9	Total efectiv existent la început și intrat în cursul anului, cap.	rd. 1, col. 3-7 + rd. 4, col. 3-7 [anexa 67(c)]	56 000	56 000	56 000	56 000	56 000
10	Total greutatea vie a efectivului existent la început și intrat în cursul anului, kg	rd. 2, col. 3-7 + rd. 5, col. 3-7 [anexa 67(c)]	80 640	109 888	109 888	109 888	109 888
11	Total valoarea contabilă a efectivului existent la început și costul celui intrat în cursul anului, lei	rd. 3, col. 3-7 + rd. 6, col. 3-7 [anexa 67(c)]	2 939 328	3 993 309	4 011 457	3 305 082	3 237 365
12	Efectivul ieșit de la începutul anului, cap.	rd.12 [anexa 67(a)]	1 825,00	1 825,00	1 825,00	1 825,00	1 825,00
13	Greutatea vie a efectivului ieșit de la începutul anului, kg	rd.13 [anexa 67(a)]	2 629,00	2 629,00	2 629,00	2 629,00	2 629,00

continuarea anexei 67

A	1	2	3	4	5	6	7
14	Costul aferent efectivului ieșit, lei	rd.13, col. 3-7 $\times$ rd. 18, col. 3-7 [anexa 67(c)]	95 827,05	95 537,36	95 971,55	79 071,97	77 451,89
15	Efectivul existent la sfârșitul anului, cap.	rd.1, col. 3-7 + rd. 4, col. 3-7 – rd. 12, col. 3-7 [anexa 67(c)]	54 175,00	54 175,00	54 175,00	54 175,00	54 175,00
16	Greutatea vie a efectivului existent la sfârșitul anului, kg	rd.2, col. 3-7 + rd. 4, col. 3-7 - rd. 13, col. 3-7 [anexa 67(c)]	107 259,00	107 259,00	107 259,00	107 259,00	107 259,00
17	Costul aferente efectivului existent la sfârșitul anului, lei	rd. 16, col. 3-7 $\times$ rd. 18, col. 3-7 [anexa 67(c)]	3 909 590,55	3 897 771,57	3 915 485,77	3 226 010,16	3 159 913,23
18	Costul 1 kg de greutate vie, lei	rd. 11, col. 3-7 $\div$ rd. 10, col. 3-7 [anexa 67(c)]	36,45	36,34	36,50	30,08	29,46
19	Costul mediu al 1 cap, lei	rd. 11, col. 3-7 $\div$ $\times$ rd. 9, col. 3-7 [anexa 67(c)]	52,49	71,31	71,63	59,02	57,81

Sursa: elaborat și completat de autoare.

Anexa 68. Impactul indicatorului de unificare asupra mărimii costului unitar al ouălor și al adaosului greutateii vii obținut de la găinile ouătoare în condițiile S.R.L. „Rom-Cris”, anul 2019 (proiect)

Indicatorul	Rezultatul calculelor conform								
	SNC „PCA”	indicatorului:							
		1		2		3		4	
		durata de producție, zile		consumul de unități nutritive, kg u. n.		necesarul de energie metabolizabilă, kcal		adaosul greutateii vii, kg	
		4,29		4,39		1,25		1	
		costul	abaterea de la cel actual (+; –)	costul	abaterea de la cel actual (+; –)	costul	abaterea de la cel actual (+; –)	costul	abaterea de la cel actual (+; –)
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Costul depersonalizat al 1 kg de produse convenționale, lei	x	8,21	–	8,17	–	9,81	–	9,97	–
Costul 1 ou, lei	0,65	0,50	-0,15	0,50	-0,15	0,60	-0,05	0,61	-0,04
Costul 1 kg de adaos al greutateii vii, lei	0	36,04	+36,04	36,66	+36,66	12,51	+12,51	10,19	+10,19
Costul 1 kg de greutate vie, lei	0	36,34	+36,34	36,50	+36,50	30,08	+30,08	29,46	+29,46
Costul 1 cap, lei	52,49	71,31	+18,82	71,63	+19,14	59,02	+6,53	57,81	+5,32

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 69. Date inițiale aferente lotului de găini ouătoare în anul 2019, S.R.L. „S&D Service”

1. DATE INIȚIALE PRIVIND GESTIUNEA ACTIVELOR BIOLOGICE PRODUCTIVE

Entitatea avicolă – S.R.L. „S&D Service”;
Centrul de profit și investiții – Zootehnie;
Centrul de responsabilitate – Păsări;

Centrul de costuri – Găini ouătoare – înmulțire;
Locul de întreținere a păsărilor – hala nr. 1;
Locul de apariție a costurilor – lotul 1

2. DATE INIȚIALE AFERENTE FLUXULUI EFECTIVULUI MATUR PRODUCTIV ÎN ANUL 2019

Indicatorul	Șeptel, cap.	Greutatea vie, kg
1. Existent la 01.01.2019	55 850	83 775
• valoarea contabilă, lei	3 653 611,94	
2. Șeptel pierit în 2019	1 675	2 512,5
3. Șeptel rebutat și comercializat în 2019	54 175	81 262,5
4. Sporul masei corporale determinat la ieșirea efectivului rebutat	x	54 175
5. Cantitatea anuală a gunoiului de pasăre colectat în anul 2019 de la tot efectivul de găini ouătoare cu umiditate:		
• normată – 3567 tone $[(20\,385\,252 \times 0,175 \div 1\,000) \div 1\,000]$	• efectivă – 5 445 tone $\{3\,567 + [(3\,567 \times (81-71) \div (100-81))]\}$	

3. DATE INIȚIALE AFERENTE PROCESULUI DE PRODUCȚIE

Indicatorul	Semnificația indicatorului
1. Costurile de producție aferente efectivului productiv în ansamblu, lei	37 017 132
2. Suma amortizării calculate, lei;	2 290 208,96
3. Colectat ouă de la lotul nr. 1, unit.	
3.1 total	12 007 750
3.2 inclusiv necondiționate	600 388
4. Zile-capete furajate aferente efectivului productiv întreținut (cu diminuarea zilelor aferente efectivului pierit), zile-cap furajate:	
4.1 total în hală	285 709 665
4.2 din care pentru lotul 1	20 385 250
5. Sistemul de întreținere a păsărilor – semiintensiv	cu acces la padoc și așternut

4. NORMATIVE AFERENTE PROCESULUI DE PRODUCȚIE APROBATE ÎN POLITICILE CONTABILE:

Indicatorul	Semnificația indicatorului
1. Greutatea medie a unui ou, g	63
2. Indicele de echivalență a adaosului greutatei vii în masa-ou conform energiei metabolizate, kg	1,25
3. Gradul de umiditate a gunoiului de pasăre, %:	
3.1 normat	71
3.2 efectiv	81
4. Cantitatea bugetată a gunoiului care poate fi obținut de la 1 cap de găină ouătoare cu umiditate normată, g/cap/zi	175
5. Normativul bugetat al costurilor aferente gunoiului de pasăre, %	10
6. Costul bugetat al 1 ou necondiționat, lei	0,50
7. Rata anuală programată a mortalității, %	2
8. Durata totală a ciclului economic, săptămâni	107
din care:	
8.1 vidul sanitar	3
8.2 ciclul biologic	104
inclusiv:	
8.2.1 perioada de creștere	
8.2.2 perioada de maturizare și stabilizare a productivității	20
8.2.3 perioada de ouat	6
9. Ponderea perioadei de exploatare în total ciclul biologic, % $[78 \div (78+20+6)]$	75
10. Greutatea vie medie a 1 cap., kg	
10.1 la data înlocuirii	1,5
10.2 la data rebutării	2,5

Sursa: sistematizat și completat de autoare.

Anexa 70. Fișa de calculație a costului ouălor și al adaosului greutateii vii obținute din întreținerea găinilor ouătoare, lotul nr. 1, S.R.L. „S&D Service”, anul 2019 (variantele 1 – 4) (proiect)

Varianta 1 – fără înregistrarea adaosului greutateii vii și fără calcularea amortizării a efectivului adult –conform prevederilor SNC „PCA”

I. Fluxul efectivului productiv de găini ouătoare	Șeptel, cap.	Greutatea vie, kg	Suma, lei
1	2	3	4
1. Existent la începutul anului:	55 850	83 775	3 053 611,94
2. INTRĂRI, total			
din care:			
2.1. Efectivul procurat de la terți	–	–	–
2.2. Transferat din efectivul de remontă	–	–	–
2.3. Adaosul greutateii vii:	–	–	–
3. Total existent la început și intrat pe parcursul anului:	55 850	83 775	3 053 611,94
4. IEȘIRI, total	55 850	83 775	3 053 611,94
din care:			
4.1. Efectivul pierit de la începutul anului:	1 675	2 512,5	91 580,63
inclusiv:			
4.1.1. deductibil în limita ratei programate (2 %): [șeptel, cap. (55 850 × 2 ÷ 100); greutate vie, kg (2512,5 ÷ 1 675,5 × 1 117); valoare contabilă, lei (1 675,5 × 36,45016...)]	1 117	1 675,50	61 072,24
4.1.2. nedeductibil - peste limita ratei programate: [șeptel, cap. (1675 - 1117); greutate vie, kg (2512,5 – 1675,5); valoare contabilă, lei (91 580,63 – 61 072,24)]	558	837	30 508,39
4.2. Efectivul rebutat de la începutul anului	54 175	81 262,5	2 962 031,32
5. Efectivul existent la sfârșitul anului	0	0	0
6. Total ieșit pe parcurs și existent la sfârșitul anului	55 850	83 775	3 053 611,94
II. Calculația costului efectiv			Semnificația indicatorului
1			2
7. Costurile totale legate de întreținerea efectivului productiv de găini ouătoare în ansamblu pe entitate, lei (anexa 69)			37 017 132
8. Numărul total de zile-capete furajate înregistrate în anul de referință la întreținerea efectivului parental, z/cf (anexa 69)			85 709 665
9. Numărul total de zile-capete furajate de întreținere a efectivului parental din lotul nr. 1, z/cf (anexa 69)			20 385 250
10. Costurile totale legate de întreținerea efectivului productiv de găini ouătoare aferente lotului nr. 1, lei [37017132 ÷ 85709665 × 20385250]			8 804 182
11. Costul bugetat al 1 ou necondiționat (inapt pentru incubatie), lei (anexa 69)			0,5
12. Total ouă colectate de la găinile din lotul nr. 1, unit. (anexa 69)			12 007 750
• din care necondiționate (inapte pentru incubatie), unit. (anexa 69)			600 388
13. Costul bugetat al ouălor necondiționate, lei [600 388 × 0,50]			300 194,00
14. Colectat gunoi de pasăre la umiditate efectivă, tone (anexa 69)			5 445
15. Costurile aferente gunoiului de pasăre, lei [8 804 182 × 10% ÷ 100]			880 418,20
16. Costurile totale aferente ouălor, lei [8804182 – 880 418,2 – 300 194]			7 623 569,80
17. Costul efectiv, lei:			
• 1 ou [7623569,80 ÷ (12 007 750 – 600 388)]			0,67
• 1 tone de gunoi [880 418,20 ÷ 5 445]			161,69
• 1 cap [3 053 611,94 ÷ 55 850]			54,68
• 1 kg de greutate vie [3 053 611,94 ÷ 83 775]			36,45
18. Greutatea 1 cap (kg) la data:			x
• înființării efectivului			1,5
• rebutării			1,5

varianta 2 - prin ajustarea greutatei vii a păsărilor înregistrată la recunoașterea inițială a adaosului greutatei vii doar în expresie cantitativă – aplicată în practica entităților avicole

I. Fluxul efectivului productiv de găini ouătoare	Șeptel, cap.	Greutatea vie, kg	Suma, lei
1	2	3	4
1. Existent la începutul anului:	55 850	83 775	3 053 611,94
2. INTRĂRI, total	–	54 175	–
din care:			
2.1. Efectivul procurat de la terți	–	–	–
2.2. Transferat din efectivul de remontă	–	–	–
2.3. Adaosul greutatei vii	–	54 175	–
3. Total existent la început și intrat pe parcursul anului:	55 850	137 950	3 053 611,94
4. IEȘIRI, total	55 850	137 950	3 053 611,94
din care:			
4.1. Efectivul pierit de la începutul anului:	1 675	2 512,5	55 615,80
inclusiv raportate la cheltuieli:			
4.1.1. deductibil - în limita ratei programate (2 %): [șeptel, cap. $(55\,850 \times 2 \div 100)$; greutate vie, kg $(2\,512,5 \div 1\,675 \times 1\,117)$; valoare contabilă, lei $(1\,675 \times 22,13564)$]	1 117	1 675,50	37 088,27
4.1.2. nedeductibil - peste limita ratei programate (2 %): [șeptel, cap. $(1\,675 - 1\,117)$; greutate vie, kg $(2\,512,5 - 1\,675)$; valoare contabilă, lei $(55\,615,80 - 37\,088,27)$]	558	837	18 527,53
Notă. Rata programată a mortalității, %	2	x	x
4.2. Efectivul rebutat de la începutul anului	54 175	135 437,5	2 997 996,14
5. Efectivul existent la sfârșitul anului	0	0	0
6. Total ieșit pe parcurs și existent la sfârșitul anului	55 850	137 950	3 053 611,94
II. Calculația costului efectiv			Semnificația indicatorului
1			2
7. Costurile totale legate de întreținerea efectivului productiv de găini ouătoare în ansamblu pe entitate, lei (anexa 69)			37 017 132,00
8. Numărul total de zile-capete furajate înregistrate în anul de referință la întreținerea efectivului parental, z/cf (anexa 69)			85 709 665
9. Numărul total de zile-capete furajate de întreținere a efectivului parental din lotul nr. 1, z/cf			20 385 250
10. Costurile totale legate de întreținerea efectivului productiv de găini ouătoare aferente lotului nr. 1, lei $[37017132 \div 85709665 \times 20385250]$			8 804 182,00
11. Costul bugetat al 1 ou necondiționat (inapt pentru incubație), lei (anexa 69)			0,5
12. Total ouă colectate de la găinile din lotul nr. 1, unit. (anexa 69)			12 007 750
• din care necondiționate (inapte pentru incubație), unit. (anexa 69)			600 388
13. Costurile normate aferente ouălor necondiționate, lei $[600388 \times 0,50]$			300 194,00
14. Colectat gunoi de pasăre la umiditate efectivă, tone (anexa 69)			5 445
15. Costurile aferente gunoiului de pasăre, lei $[8\,804\,182 \times 10\% \div 100]$			880 418,20
16. Costurile totale aferente ouălor, lei $[8\,804\,182 - 880\,418,2 - 300\,194]$			7 623 569,80
17. Costul efectiv, lei:			
• 1 ou $[7\,623\,569,80 \div (12\,007\,750 - 600\,388)]$			0,67
• 1 tone de gunoi $[880\,418,20 \div 5\,445]$			161,69
• 1 cap $[3\,053\,611,94 \div 55\,850]$			54,68
• 1 kg de greutate vie $[3\,053\,611,94 \div 137\,950]$			22,14
18. Greutatea 1 cap (kg) la data:			x
• înființării efectivului $[3\,053\,611,94 \div 83\,775]$			1,5
• rebutării $[135\,437,50 \div 54\,175]$			2,5

**varianta 3 – cu înregistrarea adaosului greutatei vii în expresie cantitativă și valorică,
precum și amortizării păsărilor ouătoare – propusă de autoare**

I. Fluxul efectivului productiv de găini ouătoare	Șeptel, cap.	Greutatea vie, kg	Suma, lei
1	2	3	4
1. Existent la începutul anului:	55 850	83 775	3 053 611,94
2. Amortizarea efectivului în cuantumul ratei valorii amortizabile (75 %) [3053611,94 × 75%]	x	x	2 290 208,96
3. INTRĂRI, total		54 175	833 995,75
din care:			
3.1. Efectivul procurat de la terți			
3.2. Transferat din efectivul de remonță			
3.3. Adaosul greutatei vii		54 175	833 995,75
4. Total existent la început și intrat pe parcursul anului	55 850	137 950	1 597 398,74
5. IESIRI, total	55 850	137 950	1 597 461,00
din care:			
5.1. Efectivul pierit de la începutul anului:	1 675	2 512,5	29 094,75
inclusiv raportate la cheltuieli:			
5.1.1. deductibile – în limita ratei programate (2 %) [șeptel, cap. (55850 × 2 ÷ 100); greutate vie, kg (2 512,5 ÷ 1675 × 1 117); valoare contabilă, lei (1 675,5 × 11,58 ÷ 100)]	1 117	1 675,50	19 402,29
5.1.2. nedeductibile – peste limita ratei programate (2 %) [șeptel, cap. (1675 - 1117); greutate vie, kg (2512,5 - 1675); valoare contabilă, lei (29094,75 - 19 402,29)]	558	837	9 692,46
Notă. Rata programată a mortalității, %	2	x	x
5.2. Efectivul rebutat de la începutul anului	54 175	135 437,5	1 568 366,25
6. Efectivul existent la sfârșitul anului	0	0,00	0,00
7. Total ieșit pe parcurs și existent la sfârșitul anului	55 850	137 950	1 597 461,00
II. Calculația costului efectiv			Semnificația indicatorului
A			1
1. Costurile totale legate de întreținerea efectivului productiv de găini ouătoare în ansamblu pe entitate, lei (anexa 69)			37 017 132,00
2. Numărul total de zile-capete furajate înregistrate în anul de referință la întreținerea efectivului parental, z/cf (anexa 69)			85 709 665
3. Numărul total de zile-capete furajate de întreținere a efectivului parental din lotul nr. 1, z/cf			20 385 250
4. Costurile totale legate de întreținerea efectivului productiv de găini ouătoare aferente lotului nr. 1 cu includerea amortizării, lei [(37017132 ÷ 85709665 × 20385250) + 2290208,96]			11 094 390,96
5. Costul bugetat al 1 ou necondiționat (inapt pentru incubație), lei (anexa 69)			0,5
6. Total ouă colectate de la găinile din lotul nr. 1, unit. (anexa 69)			12 007 750
• din care necondiționate (inapte pentru incubație), unit. (anexa 69)			600 388
7. Costurile normate aferente ouălor necondiționate, lei [600 388 × 0,50]			300 194,00
8. Colectat gunoi de pasăre la umiditate efectivă, tone (anexa 69)			5 445
9. Costurile aferente gunoiului de pasăre, lei [11 094 390,96 × 10% ÷ 100]			1 109 439,10
10. Costurile totale aferente ouălor și adaosului greutatei vii, lei [11 094 390,96 - (300 194 + 1 109 439,10)]			9 684 757,86
11. Indicele de echivalență a adaosului greutatei vii în masa-ou conform energiei metabolizate, kg (anexa 69)			1,25
12. Greutatea medie a unui ou, g (anexa 69)			63
13. Cantitatea de produse convenționale, total [718 663,81 + 67 718,75]:			786 382,56
din care aferentă:			
• ouălor [(12 007 750-600 388) × 63 ÷ 1000]			718 663,81
• adaosului greutatei vii [54 175 × 1,25]			67 718,75
14. Coeficientul de repartizare a costurilor comune [9 684 757,86 ÷ 786 382,56]			12,31558

continuarea anexei 70

A	1
15. Costuri aferente ouălor, lei $[718\,663,81 \times 12,32]$	8 850 762,31
16. Costuri aferente adaosului greutateii vii, lei $[67\,718,75 \times 12,32]$	833 995,75
17. Costul efectiv, lei:	
• 1 ou $[7623569,80 \div (12\,007\,750 - 600\,388)]$	0,85
• 1 tone de gunoi $[1\,109\,439,10 \div 5\,445]$	203,75
• 1 kg de adaos al greutateii vii $[833\,995,75 \div 54\,175]$	15,39
• 1 kg de greutate vie $[1\,597\,398,74 \div 137\,950]$	11,5795
• 1 cap de pasăre $[1\,597\,398,74 \div 55\,850]$	28,6

Varianta 4 – cu înregistrarea adaosului greutateii vii, dar fără calcularea amortizării efectivului găinilor ouătoare – metodă alternativă

I. Fluxul efectivului productiv de găini ouătoare	Șeptel, cap.	Greutatea vie, kg	Suma, lei
1	2	3	4
1. Existent la începutul anului:	55 850	83 775	3 053 611,94
2. INTRĂRI, total		54 175	656 498,07
din care:			
2.1. Efectivul procurat de la terți			
2.2. Transferat din efectivul de remontă			
2.3. Adaosul greutateii vii		54 175	656 498,07
3. Total existent la început și intrat pe parcursul anului	55 850	137 950	3 710 110,01
4. IESIRI, total	55 850	137 950	3 709 475,50
din care:			
4.1. Efectivul pierit de la începutul anului:	1 675	2 512,5	67 561,13
inclusiv raportate la cheltuieli:			
4.1.1. deductibile - în limita ratei programate (2 %): [șeptel, cap. $(55850 \times 2 \div 100)$; greutate vie, kg $(2512,5 \div 1675 \times 1\,117)$; valoare contabilă, lei $(1675,5 \times 26,89)$]	1 117	1 675,50	45 054,20
4.1.2. nedeductibile - peste limita ratei programate (2 %): [șeptel, cap. $(1675 - 1117)$; greutate vie, kg $(2512,5 - 1675)$; valoare contabilă, lei $(67561,13 - 45054,20)$]	558	837	22 506,93
Notă. Rata programată a mortalității, %	2	x	x
4.2. Efectivul rebutat de la începutul anului	54 175	135 437,5	3 641 914,38
5. Efectivul existent la sfârșitul anului	0	0	0
6. Total ieșit pe parcurs și existent la sfârșitul anului	55 850	137 950	3 709 475,50
II. Calculația costului efectiv			Semnificația indicatorului
1			2
7. Costurile totale legate de întreținerea efectivului productiv de găini ouătoare în ansamblu pe entitate, lei (anexa 69)			37 017 132,00
8. Numărul total de zile-capete furajate înregistrate în anul de referință la întreținerea efectivului parental, z/cf (anexa 69)			85 709 665
9. Numărul total de zile-capete furajate de întreținere a efectivului parental din lotul nr. 1, z/cf			20 385 250
10. Costurile totale legate de întreținerea efectivului productiv de găini ouătoare aferente lotului nr. 1 cu includerea amortizării, lei $[(37\,017\,132 \div 85\,709\,665 \times 20\,385\,250)]$			8 804 182,00
11. Costul bugetat al 1 ou necondiționat (inapt pentru incubație), lei (anexa 69)			0,5
12. Total ouă colectate de la găinile din lotul nr. 1, unit. (anexa 69)			12 007 750
• din care necondiționate (inapte pentru incubație), unit. (anexa 69)			600 388
13. Costurile normate aferente ouălor necondiționate, lei $[600\,388 \times 0,50]$			300 194,00
14. Colectat gunoi de pasăre la umiditate efectivă, tone (anexa 69)			5 445
15. Costurile aferente gunoiului de pasăre, lei $[8\,804\,182 \times 10\% \div 100]$			880 418,20
16. Costurile totale aferente ouălor și adaosului greutateii vii, lei $[8\,804\,182 - (300\,194 + 1\,109\,439,10)]$			7 623 569,80
17. Indicele de echivalență a adaosului greutateii vii în masa-ou conform energiei metabolizate, kg (anexa 69)			1,25

continuarea anexei 70

1	2
18. Greutatea medie a unui ou, g (anexa 69)	63
19. Cantitatea de produse convenționale, total $[718\,663,81 + 67\,718,75]$:	786 382,56
din care aferentă:	
• ouălor $[(12\,007\,750 - 600\,388) \times 63 \div 1\,000]$	718 663,81
• adaosului greutatei vii $[54\,175 \times 1,25]$	67 718,75
20. Coeficientul de repartizare a costurilor comune $[7\,623\,569,80 \div 786\,382,56]$	9,69448
21. Costuri aferente ouălor, lei $[718\,663,81 \times 9,69448]$	6 967 071,89
22. Costuri aferente adaosului greutatei vii, lei $[67\,718,75 \times 9,69448]$	656 498,07
23. Costul efectiv, lei	
• 1 ou $[6967071 \div (12\,007\,750 - 600\,388)]$	0,61
• 1 tone de gunoi $[880\,418,20 \div 5445]$	161,69
• 1 kg de adaos al greutatei vii $[656\,498,07 \div 54\,175]$	12,12
• 1 kg de greutate vie $[3\,710\,110,01 \div 137\,950]$	26,89
• 1 cap de pasăre $[3\,710\,110,01 \div 55\,850]$	66,43

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 71. Algoritmul determinării producției în curs de execuție în faza de incubație a ouălor conform metodei costului bugetat (planificat)

I. Date inițiale:

1. Tipul ouălor puse la incubație – ouă de găină, rase ușoare;
2. Numărul ouălor puse la incubație – 1000 unit.;
3. Data punerii ouălor la incubație – 14 decembrie 2019
4. Costul bugetat (planificat) al unui puișor de găină pentru anul 2020 – 5 lei;
5. Durata de incubație a ouălor – 21 de zile*.

***Notă.** Durata de incubație în zile variază în funcție de tipul ouălor incubate (găină, rață etc.).

II. Determinarea mărimii producției în curs de execuție, utilizând costul bugetat (planificat) poate fi efectuată în două variante:

• **varianta 1 - durata efectiv incubată (zile) și costul bugetat al 1 zile-ou de incubație aferent 1 pui eclozionat**, bazată pe determinarea costului bugetat al unei zile de incubație și ecloziune a 1 pui 0,238 lei [5 lei ÷ 21 zile] cu evaluarea ulterioară la această mărime a duratei de incubație – 17 zile [31 zile – 14 zile] a ouălor plasate în incubator la sfârșitul anului 1 000 unit.:

$$[(5 \text{ lei} \div 21 \text{ zile}) \times (31 \text{ zile} - 14 \text{ zile}) \times 1000 \text{ ouă}] = 4\,047,62 \text{ lei} \text{ [137, p. 136]}$$

sau

$$[5 \text{ lei} \times ((31 \text{ de zile} - 14 \text{ zile}) \div 21 \text{ de zile}) \times 1\,000 \text{ ouă}] = 4\,047,62 \text{ lei};$$

• **varianta 2 – Ponderea duratei efectiv incubate față de durata programată cu evaluare la costul bugetat al 1 pui eclozionat** – variantă propusă de autoare.

Varianta propusă de autor este mai simplă ca precedenta și constă în evaluarea producției în curs de execuție în funcție de numărul ouălor plasate în incubator proporțional ponderii duratei efectiv incubate în costul bugetat al unui pui eclozionat:

$$[(17 \text{ zile} \div 21 \text{ de zile}) \times (5 \text{ lei} \times 1000 \text{ ouă})] = 4\,047,62 \text{ lei.}$$

Rezultatul calculului este același în cazul ambelor variante lor, însă cea de-a doua variantă nu necesită calcule complexe, ceea ce o face mai accesibilă în aplicare.

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 72. Algoritmul de calculație a costului efectivului eclozionat și determinarea producției în curs de execuție în cazul în care evidența costurilor nu este delimitată pe loturi de ouă și specii de păsări (proiect)

Nr. crt.	Specificarea lucrărilor
1.	Desemnarea procedurii de calcul (indice agregat, coeficient de multiplicare etc.) și a criteriului de unificare a ouălor de diferite specii în unități convenționale comune: zile-ou, zile-ou-grame, ouă convenționale ale unei specii de păsări.
2.	Determinarea mărimii criteriului de unificare a ouălor sperat pe specii de ouă și în total pe secție
3.	Determinarea costurilor comune destinate repartizării prin excluderea din mărimea costurilor totale a costurilor directe (de exemplu, costul ouălor)
4.	Evaluarea produselor secundare cu excluderea acestora din costurile aferente proceselor de incubație
5.	Calculația costului unitar al unității convenționale: zile-ou, zile-ou-grame, ouă convenționale etc.
6.	Repartizarea costurilor comune pe tipuri de ouă în funcție de specii și rase (găini, găște, rațe, curci, prepelițe etc.)
7.	Determinarea costurilor aferente ouălor excluse în procesul mirajelor (de exemplu, în cazul găinilor – la a 7-a, a 11-a și 18-a zi de incubație) cu evaluarea acestora la cost efectiv (pot fi aplicate și alte metode prevăzute de politicile contabile (indicatori normativi, cost bugetat, valoare realizabilă netă etc.)
8.	Determinarea costurilor comune nete rămase după excluderea costurilor aferente produselor secundare cu ajustarea (diminuarea) unității convenționale de calcul (zile-ou, zile-ou-grame, ouă convenționale etc.) la mărimea corespunzătoare ouălor excluse
9.	Determinarea coeficientului de repartizare a costurilor comune nete între efectivul eclozionat și ouăle rămase la incubație la sfârșitul anului (perioadei de gestiune) – producția în curs de execuție
10.	Repartizarea costurilor comune nete între efectivul eclozionat și ouăle rămase la incubație la sfârșitul anului (perioadei de gestiune)
11.	Stabilirea mărimii producției în curs de execuție existente la sfârșitul anului prin însumarea costurilor comune nete aferente ouălor rămase la incubație la sfârșitul anului cu costul de intrare al acestora
12.	Determinarea costurilor aferente puilor eclozionați prin însumarea costurilor aferente producției în curs de execuție de la începutul perioadei cu costurile directe (valoarea ouălor) și comune nete cu excluderea costurilor aferente produselor secundare, pierderilor de producție și a producției în curs de execuție existente la sfârșitul anului aferente fiecărei tip de ou
13.	Calculația costului unitar al 1 cap eclozionat separat pe specii
14.	Determinarea costului de intrare a efectivului eclozionat viabil
15.	Determinarea costurilor aferente efectivului eclozionat neviabil cu raportarea acestora la cheltuieli curente
16.	Determinarea abaterilor de cost și raportarea acestora după destinație corespunzător direcțiilor de ieșire (vânzare, creștere, lichidare, donație etc.)

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 73. Date inițiale aferente proceselor de incubație a ouălor, S.R.L. „Lincos Prim”, anul 2019 (proiect)

Indicatorul		Ouă a speciilor de păsări:					
		găină mixtă	găină carne	rațe Pekin	gâște	curci	prepelite
A		1	2	3	4	5	6
a) cantitatea și costul ouălor plasate în incubator, precum și efectivul eclozionat în anul 2019							
Producția în curs de execuție la data de 1.01.2019	durata de incubație rămasă pentru anul 2019, zile	9	10	16	19	16	4
	ouă rămase în incubator, unit.	5 000	10 000	6 000	3 000	7 000	3 000
	costul ouălor rămase în incubator, lei	9 966	19 662	13 554	34 039	80 266	8 501
	costurile de incubație, lei	1 534	3 338	3 246	1 961	3 734	499
	total costuri, lei	11 500	23 000	16 800	36 000	84 000	90 00
Ouă plasate la incubație în 2019, unit.	ouă total	150 000	410 000	50 000	80 000	30 000	450 000
	din care ouă plasate pe 17.12.2019	4 000	2 000	–	–	–	25 000
Durata de incubație, zile		21	22	28	31	28	16
Durata incubată a ouălor plasate la incubație pe 17.12.2019, zile		14	14	14	14	14	14
Cuantumul duratei de incubație a ouălor plasate pe 17.12.2019 în durata totală		0,67	0,64	0,5	0,45	0,5	0,88
Efectivul eclozionat în anul curent – 2019, cap	viabil	139 765	367 080	50 880	74 080	32 750	390 190
	neviabil	2 265	6 270	1 120	3 320	1 850	8 560
b) indicatori normativi și efectivi necesari pentru calcule							
Coeficientul de unificare a ouălor		1	1	2,5	5	2	0,25
Greutatea 1 ou de incubație, g		54	54	75	180	70	9
Zile-grame de incubație, zile-grame		1 134	1 188	2 100	5 580	1 960	144
Indicele de echivalență		1	1,05	1,85	4,92	1,73	0,13
Coajă de ou:	ponderea în greutatea 1 ou, %	12,3	12,3	12	12,4	11,8	7,2
	cantitatea normată în greutatea 1 ou, g	6,6	6,6	9	22,3	8,3	0,6
	prețul mediu de piață al 1 kg de coajă, lei	2	2	2	2	2	2
Termenul (zile) de miraj și ponderea (%) ouălor necondiționate:							
I miraj	zile	7	7	8	9	9	5
	%	2	2	2	2	1,5	2
II miraj	zile	11	11	13	15	13	9,5
	%	1	1	2	2	2	2
III miraj	zile	18	18	25	28	25	15
	%	3	3	4	4	4	4
Randamentul efectivului neviabil față de ouă puse la incubație, %		1,5	1,5	2	4	5	2
Costul unitar efectiv al ouălor, lei		3,50	3,0	3,0	15,0	10,0	1,0
Costul bugetat al 1 cap eclozionat, lei		4,0	5,0	6,0	20,0	15,0	1,0
c) costurile aferente proceselor de incubație, lei							
Indicatorul	Suma, lei	Cu delimitarea pe specii de păsări					
		găină mixtă	găină carne	rațe Pekin	gâște	curci	prepelite
Totale	4 990 947,23	x	x	x	x	x	x
din care:							
• costul ouălor	3 855 000	525 000	1 230 00	150 000	1 200 000	30 000	450 000
• costuri comune	1 135 947,23	x	x	x	x	x	x

Sursa: sistematizat și completat de autoare în baza datelor tehnologice.

Anexa 74. Fișa de calculație a producției în curs de execuție, a pierderilor aferente proceselor de incubație și a costului unitar al efectivului eclozionat, S.R.L. „Lincos Prim”, anul 2019 (variantele 1-5) (proiect)

Varianta 1 - Numărul efectiv al zilelor-ou de incubație

Indicatorul			Total	Inclusiv cu delimitare ouălor pe specii și rase de păsări:					
				găini-mixte	găini-carne	rațe-Pekin	gâște	curci	prepelețe
A			1	2	3	4	5	6	7
1. Indicatori aferenți producției în curs de execuție la începutul anului									
Producția în curs de execuție la începutul perioadei (1.01.2019)	durata de incubație rămasă, zile		x	9	10	16	19	16	4
	ouă aflate în incubator, unit.		x	5 000	10 000	6 000	3 000	7 000	3 000
	costul ouălor puse la incubație, lei		165 988	9 966	19 662	13 554	34 039	80 266	8 501
	costurile de incubație, lei		14 312	1 534	3 338	3 246	1 961	3 734	499
	total costuri, lei		180 300	11 500	23 000	16 800	36 000	84 000	9 000
2. Indicatori aferenți proceselor tehnologice derulate în anul 2019									
Ouă plasate la incubație în anul curent - 2019		cantitatea, unit.	x	150 000	410 000	50 000	80 000	30 000	450 000
Zile-ou de incubație aferente ouălor, zile-ou		trecute din anul precedent	422 000	45 000	100 000	96 000	57 000	112 000	12 000
		plasate la incubație în anul curent	24 090 000	3 150 000	9 020 000	1 400 000	2 480 000	840 000	7 200 000
		total	24 512 000	3 195 000	9 120 000	1 496 000	2 537 000	952 000	7 212 000
Costurile totale aferente proceselor de incubație (lei) sunt preluate din registrul de evidență analitică a costurilor			4 990 947,23	x	x	x	x	x	x
din care costul ouălor puse la incubație, lei			3 855 000	525 000	1 230 000	150 000	1 200 000	300 000	450 000
Costuri comune repartizabile aferente proceselor de incubație derulate în anul curent, lei			1 135 947,23	x	x	x	x	x	x
Coeficientul (K) de repartizare a costurilor comune [1 135 947.23 ÷ 24 512 000]			0,04634	x	x	x	x	x	x
Costuri comune aferente proceselor de incubație derulate în anul 2019 repartizate pe specii, lei			x	148 056,3	422 620,8	69 324,64	117 564,58	44 115,68	334 204,08
Costuri totale ale proceselor de incubație derulate în2019 repartizate pe specii inclusiv producția în curs de execuție existentă la început, lei			5171186,08	684 556,3	1 675 620,8	236 124,64	1 353 564,58	428 115,68	793 204,08
Ouă necondiționate excluse în procesul mirajelor	I	ouă excluse, unit.	x	3 000	8 200	1 000	1 600	450	9 000
		zile ou de incubație, zile-ou	149 850	21 000	57 400	8 000	14 400	4 050	45 000
	II	ouă excluse, unit.	x	1 520	4 118	1 100	1 628	731	8 880
		zile ou de incubație, zile-ou	194 601	16 720	45 298	14 300	24 420	9 503	84 360
	III	ouă excluse, unit.	x	4 394	12 170	2 156	3 191	1 433	16 405
		zile ou de incubație, zile-ou	723 303	79 099	219 068	53 900	89 345	35 819	246 072
	total	ouă necondiționate excluse, unit.	x	8914	24488	4256	6419	2614	34 285
		zile-ou de incubație, zile-ou	1067754	116819	321766	76200	128165	49372	375 432
		costul ouălor excluse la miraj, lei	274 139	31 200	73 465	12 768	96 283	26 138	34 285
Costuri repartizabile aferente ouălor excluse la miraj, lei			49 479,73	5 413,39	14 910,64	3 531,11	5 939,17	2 287,9	17 397,52

continuarea anexei 74 (varianta 1)

A			1	2	3	4	5	6	7
Total costuri aferente ouălor excluse în procesul mirajelor, lei			323 618,73	36 613,39	88 375,64	16 299,11	102 222,17	28 425,9	51 682,52
Costuri totale repartizate pe specii aferente proceselor de incubație derulate în anul 2019, inclusiv producția în curs de execuție la început și diminuate la costurile totale aferente ouălor excluse, lei			4 847 567,35	647 942,91	1 587 245,16	219 825,5	1 251 342,41	399 689,78	741 521,56
din care:	costul ouălor, lei		3 746 849	503 766	1 176 197	150 786	1 137 756	354 128	424 216
	costurile de incubație, lei		1 100 718,35	144 176,91	411 048,16	69 039,53	113 586,41	45 561,78	31 7305,56
Zile-ou corectate la zilele-ou aferente ouălor excluse, zile-ou			23 444 246	3 078 181	8 798 234	1 419 800	2 408 835	902 628	6 836 568
Costul 1 zile-ou de incubație aferente efectivului eclozionat și ouălor rămase la incubație la finele perioadei, lei			0,04695	x	x	x	x	x	x
3. Indicatori aferenți producției în curs de execuție la sfârșitul anului									
Producția în curs de execuție la sfârșitul anului - data plasării ouălor în site – 17 decembrie (31-17=14 zile)	ouă rămase la incubație, unit.		x	4 000	2 000	0	0	0	25 000
	costul ouălor rămase la incubație, lei		45000	14 000,00	6 000,00	0	0	0	25 000,00
	durata incubată a ouălor, zile		14	14,00	14,00				14,00
	zile-ou de incubație, zile-ou		434 000	56 000	28 000	0	0	0	350 000
	costuri repartizabile aferente proceselor nefinalizate, lei		20 376,50	2629,23	1314,61	0	0	0	16432,66
Total costuri aferente proceselor nefinalizate (costuri comune +costul ouălor rămase la incubație), lei			65 376,50	16 629,23	7 314,61	0,00	0,00	0,00	41 432,66
4. Indicatori aferenți proceselor de incubație finalizate									
Zile-ou-grame de incubație aferente ouălor eclozionate în anul curent, zile-ou			23 010 246,00	3 022 181	8 770 234	1 419 800	2 408 835	902 628	6 486 568
Costuri totale aferente efectivului eclozionat, total, lei			4782190,85	631 313,68	1 579 930,55	219 825,53	1 251 342,41	399 689,78	700 088,90
din care	costul ouălor din care a eclozionat puiet, lei		3701849	489 766,00	1 170 197,00	150 786,00	1 137 756,00	354 128,00	399 216,00
	costuri de incubație aferente puietului eclozionat, lei		1 080 341,85	141 547,68	409 733,55	69 039,53	113 586,41	45 561,78	300 872,9
Coajă de ou	cantitatea, kg		6 674,2	996,6	2 758,8	504	1 850,9	307,1	256,8
	costul, lei		13 348,4	1 993,2	5 517,6	1 008	3 701,8	614,2	513,6
Costuri totale aferente efectivului eclozionat diminuate cu valoarea cojilor de ou, lei			4 768 842,45	629 320,48	1 574 412,95	218 817,53	1 247 640,61	399 075,58	699 575,30
Efectivul eclozionat total, cap			x	142 030,00	373 350	52 000	77 400	34 600	39 8750
Costul unitar, lei			x	4,43	4,22	4,21	16,12	11,53	1,75
Înregistrat efectiv eclozionat	neviabil	șeptel, capete	x	2 265,00	6 270,00	1 120,00	3 320,00	1 850,00	8 560,00
		costul efectiv, lei	131 037,45	10 033,95	26 459,4	4 715,2	53 518,4	21 330,5	14 980
	viabil	șeptel, capete	x	13 9765	367 080	50 880	74 080	32 750	390 190
		costul efectiv, lei	4 637 050,95	619 158,95	1 549 077,6	214 204,8	1 194 169,6	377607,5	682 832,5

Varianța 2 – Numărul efectiv al zilelor-ou-grame de incubație

Indicatorul			Total	Inclusiv cu delimitarea ouălor pe specii și rase de păsări:					
				găini-mixte	găini-carne	rațePekin	gâște	curci	prepelește
A			1	2	3	4	5	6	7
1. Indicatori aferenți producției în curs de execuție la începutul anului									
Producția în curs de execuție la începutul perioadei (1.01.2019)	durata rămasă de incubație, zile		x	9	10	16	19	16	4
	ouă aflate în incubator, unit.		x	5 000	10 000	6 000	3 000	7 000	3 000
	costul ouălor puse la incubație, lei		165 988	9 966	19 662	13 554	34 039	80 266	8 501
	costurile de incubație, lei		14312	1 534	3 338	3 246	1 961	3 734	499
	total costuri, lei		180300	11 500	23 000	16 800	36 000	84 000	9 000
2. Indicatori aferenți proceselor tehnologice derulate în anul 2019									
Ouă plasate la incubație în anul curent - 2019		cantitatea, unit.	x	150 000	410 000	50 000	80 000	30 000	450 000
Zile-ou-grame de incubație aferente ouălor, zile-ou		trecute din anul precedent	33 238 000	2 430 000	5 400 000	7 200 000	10 260 000	7 840 000	108 000
		plasate la incubație în anul curent	1 332 180 000	170 100 000	487 080 000	105 000 000	44 6400 000	58 800 000	64 800 000
		total	1 365 418 000	172 530 000	492 480 000	112 200 000	456 660 000	66 640 000	64 908 000
Costurile totale aferente proceselor de incubație, lei			4 990 947,23	x	x	x	x	x	x
din care costul ouălor puse la incubație, lei			3 855 000	525 000	1 230 000	150 000	1200 000	300 000	450 000
Costuri comune repartizabile aferente proceselor de incubație derulate în anul curent, lei			1 135 947,23	x	x	x	x	x	x
K de repartizare a costurilor comune [1135947,23 ÷ 1365418000]			0,000831941	x	x	x	x	x	x
Costuri comune aferente proceselor de incubație derulate în anul 2019 repartizate pe specii, lei			x	143 534,78	409 714,3	93 343,78	379 914,18	55 440,55	53 999,63
Costuri totale aferente proceselor de incubație derulate în anul 2019 repartizate pe specii inclusiv producția în curs de execuție existentă la început, lei			5 171 247,22	680 034,78	1 662 714,3	260 143,78	1 615 914,18	439 440,55	512 999,63
Ouă necondiționate excluse în procesul mirajelor	I	ouă excluse, unit.	x	3 000	8 200	1 000	1 600	450	9 000
		zile-ou-grame de incubație, zile-ou	8 114 100	1 134 000	3 099 600	600 000	259 2000	283 500	405 000
	II	ouă excluse, unit.	x	1 520	4 118	1 100	1 628	731	8 880
		zile-ou-grame de incubație, zile-ou	10 241 522	902 880	2 446 092	1 072 500	4 395 600	665 210	759 240
	III	ouă excluse, unit.	x	4 394	12 170	2 156	3 191	1 433	16 405
		zile-ou-grame de incubație, zile-ou	40 947 773	4 270 968	11 829 240	4 042 500	16 082 640	2 507 750	2 214 675
	total	ouă excluse, unit.	x	8 914	24 488	4 256	6 419	2 614	34 285
		zile-ou-grame de incubație, zile-ou	59 303 395	6 307 848	1 737 4932	5 715 000	23 070 240	3 456 460	3 378 915
		costul ouălor excluse la miraj, lei	274 139	31 199	73 464	12 768	96 285	26 140	34 285
Costuri repartizabile aferente ouălor excluse la miraj, lei			49 336,93	5 247,76	14 454,92	4 754,54	19 193,08	2 875,57	2 811,06

continuarea anexei 74 (varianta 2)

A		1	2	3	4	5	6	7
Total costuri aferente ouălor excluse în procesul mirajelor, lei		323 477,93	36 446,76	87 918,92	17 522,54	115 478,08	29 015,57	37 096,06
Costuri totale ale proceselor de incubație derulate în 2019 repartizate pe specii inclusiv producția în curs de execuție la început și diminuate la costurile totale aferente ouălor excluse, lei		4 847 769,29	643 588,02	1 574 795,38	242 621,24	1 500 436,1	410 424,98	475 903,57
din care:	costul ouălor	3 746 847	503 767	1 176 198	150 786	1 137 754	354 126	424 216
	costurile de incubație	1 100 922,29	139 821,02	398 597,38	91835,24	362 682,1	56 298,98	51 687,57
Zile-ou-grame corectate la zilele-ou-grame aferente ouălor excluse, zile-ou-grame		1 306 114 605	166 222 152	475 105 068	106 485 000	433 589 760	63 183 540	61 529 085
Costul 1 zile-ou de incubație aferente efectivului eclozionat și ouălor rămase la incubație la finele perioadei, lei		0,000842899	x	x	x	x	x	x
3. Indicatori aferenți producției în curs de execuție la sfârșitul anului								
Producția în curs de execuție la sfârșitul anului – data plasării ouălor în site – 17 decembrie (31-17=14 zile)	ouă rămase la incubație, unit.	x	4 000	2 000				25 000
	costul ouălor rămase la incubație, lei	45000	14 000,00	6 000,00				25 000,00
	durata incubată a ouălor, zile	14	14,00	14,00				14,00
	zile-ou-grame de incubație	7 686 000	3 024 000	1 512 000				3 150 000
	costuri repartizabile aferente proceselor nefinalizate, lei	6 478,52	2548,93	1274,46				2655,13
Total costuri aferente proceselor nefinalizate, lei (costuri comune +costul ouălor rămase la incubație)		51 478,52	16 548,93	7 274,46				27 655,13
4. Indicatori aferenți proceselor de incubație finalizate								
Zile-ou de incubație aferente ouălor eclozionate în anul curent, zile-ou		1 298 428 605,00	163 198 152	473 593 068	106 485 000	433 589 760	63 183 540	58 379 085
Costuri totale aferente efectivului eclozionat, total, lei		4796290,77	627 039,09	1 567 520,92	242 621,24	1 500 436,10	410 424,98	448 248,44
din care	costul ouălor din care a eclozionat puiet, lei	3701847	489 767,00	1 170 198,00	150 786,00	1 137 754,00	354 126,00	399 216,00
	costuri de incubație aferente puietului eclozionat, lei	1 094 443,77	137 272,09	397 322,92	91 835,24	362 682,1	56 298,98	49 032,44
Coajă de ou	cantitatea, kg	6 674,2	996,6	2 758,8	504	1 850,9	307,1	256,8
	costul, lei	13 348,4	1 993,2	5 517,6	1 008	3 701,8	614,2	513,6
Costuri totale aferente efectivului eclozionat diminuate cu valoarea cojilor de ou, lei		4782942,37	625 045,89	1 562 003,32	241 613,24	1 496 734,30	409 810,78	447 734,84
Efectivul eclozionat total, cap		x	142 030,00	373 350	52 000	77 400	34 600	3987 50
Costul unitar, lei		x	4,4	4,18	4,65	19,34	11,84	1,12
Înregistrat efectiv eclozionat	neviabil	șeptel, capete	x	2 265,00	6 270,00	1 120,00	3 320,00	1 850,00
		costul efectiv, lei	137 082,6	9 966	26 208,6	5 208	64 208,8	21 904
	viabil	șeptel, capete	x	139765	367080	50880	74080	32750
		costul efectiv, lei	4 643 432,4	614 966	1 534 394,4	236 592	1 432 707,2	387 760

Varianța 3 – Indicele de echivalență a ouălor de diferite specii de păsări în ouă convenționale de găină

Indicatorul			Total	Inclusiv cu delimitarea ouălor pe specii și rase de păsări:					
				găini-mixte	găini-carne	rațe Pekin	gâște	curci	prepelețe
A			1	2	3	4	5	6	7
1. Indicatori aferenți producției în curs de execuție la începutul anului									
Producția în curs de execuție la începutul perioadei (1.01.2019)	durata rămasă de incubație, zile		x	9	10	16	19	16	4
	ouă aflate în incubator, unit.		x	5 000	10 000	6 000	3 000	7 000	30 00
	costul ouălor puse la incubație, lei		165 988	9 966	19 662	13 554	34 039	80 266	8 501
	costurile de incubație, lei		14 312	1 534	3 338	3 246	1 961	3 734	499
	total costuri, lei		180 300	11 500	23 000	16 800	36 000	84 000	9 000
2. Indicatori aferenți proceselor tehnologice derulate în anul 2019									
Ouă plasate la incubație în anul curent - 2019		cantitatea, unit.	x	150 000	410 000	50 000	80 000	30 000	450 000
Zile-ou-convenționale de incubație aferente ouălor, zile-ou		trecute din anul precedent	803 360	45 000	105 000	177 600	280 440	193 760	1 560
		plasate la incubație în anul curent	29 801 800	3 150 000	9 471 000	2 590 000	12 201 600	1 453 200	936 000
		total, zile-ou	30 605 160	3 195 000	9 576 000	2 767 600	12 482 040	1 646 960	937 560
Costurile totale aferente proceselor de incubație, lei			4 990 947,23	x	x	x	x	x	x
din care costul ouălor puse la incubație, lei			3 855 000	525 000	1 230 000	150 000	1 200 000	300 000	450 000
Costuri comune repartizabile aferente proceselor de incubație derulate în anul curent, lei			1 135 947,23	x	x	x	x	x	x
Coeficientul (K) de repartizare a costurilor comune [1135947,23 ÷ 30605160]			0,0371162	x	x	x	x	x	x
Costuri comune aferente proceselor de incubație derulate în anul 2019 repartizate pe specii, lei			x	118 586,26	355 424,73	102 722,79	463 285,89	61 128,9	34 798,66
Costuri totale ale proceselor de incubație derulate în 2019 repartizate pe specii inclusiv producția în curs de execuție existentă la început, lei			5 171 247,23	655 086,26	1 608 424,73	269 522,79	1 699 285,89	445 128,9	493 798,66
Ouă necondiționate excluse în procesul mirajelor	I	ouă excluse, unit.	x	3 000	8 200	1 000	1 600	450	9 000
		zile-ou-convenționale de incubație, zile-ou	179 774,5	21 000	60 270	14 800	70 848	7 006,5	5 850
	II	ouă excluse, unit.	x	1 520	4 118	1 100	1 628	731	8 880
		zile-ou-convenționale de incubație, zile-ou	238291,29	16 720	47 562,9	26 455	120 146,4	16 440,19	10 966,8
	III	ouă excluse, unit.	x	4 394	12 170	2 156	3 191	1 433	16 405
		zile-ou-convenționale de incubație, zile-ou	942 379,16	79 092	230 013	99 715	439 592,16	61 977,25	31 989,75
	total	ouă excluse, unit.	x	8 914	24 488	4 256	6419	2614	34 285
		zile-ou-convenționale de incubație, zile-ou	1 360 444,95	116 812	337 845,9	140 970	630 586,56	85 423,94	48 806,55
		costul ouălor excluse la miraj, lei	274 139	31 199	73 464	12 768	96 285	26 140	34 285
Costuri repartizabile aferente ouălor excluse la miraj, lei			50 494,55	4 335,62	12 539,56	5 232,27	23 404,98	3 170,61	1 811,51
Total costuri aferente ouălor excluse în procesul mirajelor, lei			324 635,55	35 534,62	86 003,56	18 000,27	119 689,98	29 310,61	36 096,51

continuarea anexei 74 (varianta 3)

A			1	2	3	4	5	6	7
Costuri totale repartizate pe specii aferente proceselor de incubație derulate în anul 2019, inclusiv producția în curs de execuție la început și diminuate la costurile totale aferente ouălor excluse, lei			4 846 611,68	619 551,64	1 522 421,17	251 522,52	1 579 595,91	415 818,29	457 702,15
din care:	costul ouălor		3 746 847	503 767	1 176 198	150 786	1 137 754	354 126	424 216
	costurile de incubație, lei		1 099 764,68	115 784,64	346 223,17	100 736,52	441 841,91	61 692,29	33 486,15
Zile-ou-convenționale corectate la zilele-ou-convenționale aferente ouălor excluse, zile-ou-grame			29 244 715	3 078 188	9 238 154	2 626 630	11 851 453	1 561 536	888 753
Costul 1 zile-ou de incubație aferente efectivului eclozionat și ouălor rămase la incubație la finele perioadei, lei			0,037605587	x	x	x	x	x	x
3. Indicatori aferenți producției în curs de execuție la sfârșitul anului									
Producția în curs de execuție la sfârșitul anului – data plasării ouălor în site – 17 decembrie (31-17 =14 zile)	ouă rămase la incubație, unit.		x	4 000	2 000				25 000
	costul ouălor rămase la incubație, lei		45000	14 000,00	6 000,00				25 000,00
	durata incubată a ouălor, zile		14	14,00	14,00				14,00
	zile-ou-convenționale de incubație		130 900	56 000	29 400				45 500
	costuri repartizabile aferente proceselor de incubație nefinalizate, lei		4 922,56	2 105,91	1 105,6				1 711,05
Total costuri aferente proceselor nefinalizate, lei (costuri comune +costul ouălor rămase la incubație)			49 922,56	16 105,91	7 105,60				26 711,05
4. Indicatori aferenți proceselor de incubație finalizate									
Zile-ou convenționale de incubație aferente ouălor eclozionate în anul curent, zile-ou			29 113 815,05	3 022 188	9 208 754	2 626 630	11 851 453	1 561 536	843 253
Costuri totale aferente efectivului eclozionat, total, lei			4 796 689,12	603 445,73	1 515 315,57	251 522,52	1 579 595,91	415 818,29	430 991,10
din care	costul ouălor din care a eclozionat puiet, lei		3701847	489 767,00	1 170 198,00	150 786,00	1 137 754,00	354 126,00	399 216,00
	costuri de incubație aferente puietului eclozionat, lei		1 094 842,12	113 678,73	345 117,57	100 736,52	441 841,91	61 692,29	31 775,1
Coajă de ou		cantitatea, kg	6 674,2	996,6	2 758,8	504	1 850,9	307,1	256,8
		costul, lei	13 348,4	1 993,2	5 517,6	1 008	3 701,8	614,2	513,6
Costuri totale aferente efectivului eclozionat diminuate cu valoarea coajilor de ou, lei			4 783 340,72	601 452,53	1 509 797,97	250 514,52	1 575 894,11	415 204,09	430 477,50
Efectivul eclozionat total, cap			x	142 030,00	373 350	52 000	77 400	34 600	398 750
Costul unitar, lei			x	4,23	4,04	4,82	20,36	12	1,08
Înregistrat efectiv eclozionat	neviabil	șeptel, capete	x	2 265,00	6 270,00	1 120,00	3 320,00	1 850,00	8 560,00
		costul efectiv, lei	139350,15	9 580,95	25 330,8	5 398,4	67 595,2	22 200	9 244,8
	viabil	șeptel, capete	x	139 765	367 080	50 880	74 080	32 750	390 190
		costul efectiv, lei	4642124,75	591 205,95	1 483 003,2	245 241,6	1 508 268,8	393 000	421 405,2

Varianța 4 – Coeficientul standard de unificare a ouălor de diferite specii de păsări în ouă de găină și costul efectiv al acestora

Indicatorul			Total	Inclusiv cu delimitarea ouălor pe specii și rase de păsări:					
				găini-mixte	găini-carne	rațe Pekin	gâște	curci	prepelețe
A			1	2	3	4	5	6	7
1. Indicatori aferenți producției în curs de execuție la începutul anului									
Producția în curs de execuție la începutul perioadei (1.01.2019)	durata rămasă de incubație, zile		x	9	10	16	19	16	4
	ouă aflate în incubator, unit.		x	5 000	10 000	6 000	3 000	7 000	3 000
	costul ouălor puse la incubație, lei		165 988	9 966	19 662	13 554	34 039	80 266	8 501
	costurile de incubație, lei		14312	1 534	3 338	3 246	1 961	3 734	499
	total costuri, lei		180300	11 500	23 000	16 800	36 000	84 000	9 000
2. Indicatori aferenți proceselor tehnologice derulate în anul 2019									
Ouă plasate la incubație în anul curent – 2019, unit.			x	150 000	410 000	50 000	80 000	30 000	450 000
Zile-ou-standard de incubație aferente ouălor, zile-ou	trecute din anul precedent		897 000	45 000	100 000	240 000	285 000	224 000	3 000
	plasate la incubație în anul curent		31 550 000	3 150 000	9 020 000	3 500 000	12 400 000	1 680 000	1 800 000
	total			3 195 000	9 120 000	3 740 000	12 685 000	1 904 000	1 803 000
Costurile totale aferente proceselor de incubație, lei			4 990 947,23	x	x	x	x	x	x
din care costul ouălor puse la incubație, lei			3 855 000	525 000	1 230 000	150 000	1 200 000	300 000	450 000
Costuri comune repartizabile aferente proceselor de incubație derulate în anul curent, lei			1 135 947,23	x	x	x	x	x	x
Coeficientul (K) de repartizare a costurilor comune [1135947,23 ÷ 32 447 000]			0,035009315	x	x	x	x	x	x
Costuri comune aferente proceselor de incubație derulate în anul 2019 repartizate pe specii, lei			x	111 854,76	319 284,95	130 934,84	444 093,16	66 657,73	63 121,79
Costuri totale ale proceselor de incubație derulate în 2019 repartizate pe specii inclusiv producția în curs de execuție existentă la început, lei			5 171 247,23	648 354,76	1 572 284,95	297 734,84	1 680 093,16	450 657,73	522 121,79
Ouă necondiționate excluse în procesul mirajelor	I	ouă excluse, unit.	x	3 000	8 200	1 000	1 600	450	9000
		zile-ou-standard de incubație, zile-ou	189 750	21 000	57 400	20 000	72 000	8 100	11 250
	II	ouă excluse, unit.	x	1 520	4 118	1 100	1 628	731	8 880
		zile-ou-standard de incubație, zile-ou	259 964	16 720	45 298	35750	122 100	19 006	21 090
	III	ouă excluse, unit.	x	4 394	12 170	2 156	3 191	1 433	16 405
		zile-ou-standard de incubație, zile-ou	1 012 810,75	79 092	219 060	134 750	446 740	71 650	61 518,75
	total	ouă excluse, unit.	x	8 914	24 488	4 256	6 419	2 614	34 285
		zile-ou-standard de incubație, zile-ou	1 462 524,75	116 812	321 758	190 500	640 840	98 756	93 858,75
		costul ouălor excluse la miraj, lei	274 139	31 199	73 464	12 768	9 6285	26 140	34 285
Costuri repartizabile aferente ouălor excluse la miraj, lei			51 201,99	4 089,51	11 264,53	6 669,27	22 435,37	3 457,38	3 285,93
Total costuri aferente ouălor excluse în procesul mirajelor, lei			325 342,99	35 288,51	84 728,53	19 437,27	118 720,37	29 597,38	37 570,93

continuarea anexei 74 (varianta 4)

A			1	2	3	4	5	6	7
Costuri totale repartizate pe specii aferente proceselor de incubație derulate în anul 2019, inclusiv producția în curs de execuție la început și diminuate la costurile totale aferente ouălor excluse, lei			4 845 904,24	613 066,25	1 487 556,42	278 297,57	1 561 372,79	421 060,35	484 550,86
din care:	costul ouălor		3 746 847	503 767	1 176 198	150 786	1 137 754	354 126	424 216
	costurile de incubație		1 099 057,24	109 299,25	311 358,42	127 511,57	423 618,79	66 934,35	60 334,86
Zile-ou-standard corectate la zilele-ou-standard aferente ouălor excluse, zile-ou			30 984 475	3 078 188	8 798 242	3 549 500	12 044 160	1 805 244	1 709 141
Costul 1 zile-ou-standard de incubație aferente efectivului eclozionat și ouălor rămase la incubație la finele perioadei, lei			0,035471223	x	x	x	x	x	x
3. Indicatori aferenți producției în curs de execuție la sfârșitul anului									
Producția în curs de execuție la sfârșitul anului – data plasării ouălor în site – 17 decembrie (31-17=14 zile)	ouă rămase la incubație, unit.		x	4 000	2 000				25 000
	costul ouălor rămase la incubație, lei		45000	14 000,00	6 000,00				25 000,00
	durata incubată a ouălor, zile		14	14,00	14,00				14,00
	zile-ou-standard de incubație, zile-ou		171 500	56 000	28 000				87 500
	costuri repartizabile aferente proceselor nefinalizate, lei		6 083,31	1 986,39	993,19				3 103,73
Total costuri aferente proceselor nefinalizate, lei (costuri comune +costul ouălor rămase la incubație)			51 083,31	15 986,39	6 993,19				28 103,73
4. Indicatori aferenți proceselor de incubație finalizate									
Zile-ou standard de incubație aferente ouălor eclozionate în anul curent, zile-ou			30 812 975,25	3 022 188	8 770 242	3 549 500	12 044 160	1 805 244	1 621 641
Costuri totale aferente efectivului eclozionat, total, lei			4 794 820,93	597 079,86	1 480 563,23	278 297,57	1 561 372,79	421 060,35	456 447,13
din care	costul ouălor din care a eclozionat puiet, lei		3701847	489 767,00	1 170 198,00	150 786,00	1 137 754,00	354 126,00	399 216,00
	costuri de incubație aferente puietului eclozionat, lei		1 092 973,93	107 312,86	310 365,23	127 511,57	423 618,79	66 934,35	57 231,13
Coajă de ou	cantitatea, kg		6 674,2	996,6	2 758,8	504	1 850,9	307,1	256,8
	costul, lei		13 348,4	1 993,2	5 517,6	1 008	3 701,8	614,2	513,6
Costuri totale aferente efectivului eclozionat diminuate cu valoarea coajilor de ou, lei			4 781 472,53	595 086,66	1 475 045,63	277 289,57	1 557 670,99	420 446,15	455 933,53
Efectivul eclozionat total, cap			x	142 030,00	373 350	52 000	77 400	34 600	398 750
Costul unitar, lei			x	4,19	3,95	5,33	20,12	12,15	1,14
Înregistrat efectiv eclozionat	neviabil	șeptel, capete	x	2 265,00	6 270,00	1 120,00	3 320,00	1 850,00	8 560,00
		costul efectiv, lei	139 260,75	9 490,35	24 766,5	5 969,6	66 798,4	22 477,5	9 758,4
	viabil	șeptel, capete	x	13 9765	367 080	50 880	74 080	32 750	390 190
		costul efectiv, lei	4639990,45	585 615,35	1 449 966	271 190,4	1 490 489,6	397 912,5	444 816,6

Varianța 5 – Coeficientul standard de unificare a ouălor de diferite specii de păsări în ouă de găină și costul bugetat al puilor

Indicatorul			Total	Inclusiv cu delimitarea ouălor pe specii și rase de păsări						
				găină mixtă	găină carne	rațe Pekin	gâște	curci	prepelețe	
A			1	2	3	4	5	6	7	
1. Indicatori aferenți producției în curs de execuție la începutul anului										
Producția în curs de execuție la începutul perioadei la data de 01.01.2019	ouă, unit.		x	5 000	10 000	6 000	3 000	7 000	3 000	
	costul, lei		165 988	9 966	19 662	13 554	34 039	80 266	8 501	
	costurile de incubație, lei		14 312	1 534	3 338	3 246	1 961	3 734	499	
	total costuri, lei		180 300	11 500	23 000	16 800	36 000	84 000	9 000	
2. Indicatori aferenți proceselor tehnologice derulate în anul 2019										
Ouă plasate la incubat în anul curent			ouă, unități	x	150 000	410 000	50 000	80 000	30 000	450 000
			costul ouălor, lei	3 855 000	525 000	1 230 000	150 000	1 200 000	300 000	450 000
Cantitatea convențională a ouălor, unit.			1 257 500	150 000	410 000	125 000	400 000	60 000	112 500	
Costurile totale aferente proceselor de incubație, lei			4 990 947,23	x	x	x	x	x	x	
Costuri repartizabile aferente proceselor de incubație, lei			1 135 947,23	x	x	x	x	x	x	
Coeficientul de repartizare a costurilor comune aferente efectivului eclozionat și producției în curs de execuție rămase la finele anului [1135947,23 ÷1277500]			0,9033378	x	x	x	x	x	x	
Costuri comune aferente proceselor de incubație derulate în anul 2019 repartizate pe specii, lei			x	135 500,66	370 368,48	112 917,22	361 335,10	54 200,27	101 625,50	
Ouă necondiționate excluse în procesul mirajelor	I	ouă excluse, unit.	x	3 000	8 200	1 000	1 600	450	9 000	
		ouă convenționale, unit.	24 850	3 000	8 200	2 500	8 000	900	2 250	
	II	cantitatea, unit.	x	1 500	4 100	1 000	1 600	600	9 000	
		ouă convenționale, unit.	19 550	1 500	4 100	2 500	8 000	1 200	2 250	
	III	cantitatea, unit.	x	4 650	12 600	2 240	3 320	1 480	18 120	
		ouă convenționale, unit.	46 940	4 650	12 600	5 600	1 6600	2 960	4 530	
	total	cantitatea, unit.	x	9 150	24 900	4 240	6 520	2 530	3 6120	
		ouă convenționale, unit.	91 340	9 150	24 900	10 600	32 600	5 060	9 030	
Valoarea ouălor excluse, lei			278 665	32 025	74 700	12 720	97 800	25 300	36 120	
Costuri de incubație aferente ouălor excluse, lei			82 510,87	8 265,54	22 493,11	9 575,38	29 448,81	4 570,89	8 157,14	
Total costuri aferente ouălor necondiționate excluse, lei			361 175,87	40 290,54	97 193,11	22 295,38	127 248,81	29 870,89	44 277,14	

continuarea anexei 74 (varianta 5)

A			1	2	3	4	5	6	7
3. Indicatori aferenți producției în curs de execuție la sfârșitul anului									
Producția în curs de execuție la sfârșitul anului - data plasării ouălor în site – 17.12.2019	ouă rămase în incubator, unit.		x	4 000	2 000	–	–	–	25 000
	durata incubată a ouălor, zile		14	14	14	–	–	–	14
	ponderea duratei de incubație, %		x	66,67	63,64	–	–	–	87,5
Total costuri aferente proceselor nefinalizate, lei (costuri comune +costul ouălor rămase la incubație)			38 905	10 666,67	6 363,64	–	–	–	21 875,00
4. Indicatori aferenți proceselor de incubație finalizate									
Coajă de ouă	cantitatea, kg		6 674,2	996,6	2 758,8	504	1 850,9	307,1	256,8
	costul efectiv, lei		13 348,4	1 993,2	5 517,6	1 008	3 701,8	614,2	513,6
Costuri totale aferente efectivului eclozionat diminuate cu valoarea cojilor de ou, lei			4 757 817,66	619 050,26	1 514 294,13	256 413,84	1 466 384,49	407 715,18	493 959,76
Efectivul eclozionat total, cap			x	142 030	373 350	52 000	77 400	34 600	39 8750
Costul unitar, lei			x	4,36	4,06	4,93	18,95	11,78	1,24
Înregistrat efectiv eclozionat	neviabil	șeptel, capete	x	2265	6 270	1 120	3 320	1 850	8 560
		costul efectiv, lei	136128,71	9 872,2	25 430,89	5522,76	62 899,18	21 799,8	10 603,88
	viabil	șeptel, capete	x	13 9765	367 080	50 880	74 080	32 750	390 190
		costul efectiv, lei	4 621 688,94	609 178,05	1 488 863,24	250 891,08	1 403 485,31	385 915,38	483 355,88

Sursa: elaborat și completat de autoare.

Anexa 75. Rezultatele obținute privind calculația costului efectivului eclozionat, S.R.L. „Lincos Prim”, anul 2019 (variantele 1-5)

Varianta		Specia și rasa de păsări						
nr.	indicatorul	găini-mixte	găini-carne	rațe Pekin	gâște	curci	prepelețe	Total
a) costurile aferente producției în curs de execuție, lei								
1	Zile-ou de incubație	16 629,23	7 314,61	—	—	—	41 432,66	65 376,50
2	Zile-ou-grame de incubație	16 548,93	7 274,46	—	—	—	27 655,13	51 478,52
3	Indicele de echivalență	16 105,91	7 105,60	—	—	—	26 711,05	49 922,56
4	Coeficient standard și costul efectiv al ouălor	15 986,39	6 993,19	—	—	—	28 103,73	51 083,31
5	Coeficient standard și costul bugetat al puilor	10 666,67	6 363,64	—	—	—	21 875,00	38 905,31
b) costul unitar al efectivelor eclozionate, lei								
1	Zile-ou de incubație	4,43	4,22	4,21	16,12	11,53	1,75	x
2	Zile-ou-grame de incubație	4,4	4,18	4,65	19,34	11,84	1,12	x
3	Indicele de echivalență	4,23	4,04	4,82	20,36	12	1,08	x
4	Coeficient standard și costul efectiv al ouălor	4,19	3,95	5,33	20,12	12,15	1,14	x
5	Coeficient standard și costul bugetat al puilor	4,36	4,06	4,93	18,95	11,78	1,24	x

Sursa: elaborat de autoare.

Anexa 76. Certificate confirmative și acte de implementare

MINISTERUL
AGRICULTURII,
DEZVOLTĂRII REGIONALE
ȘI MEDIULUI
AL REPUBLICII MOLDOVA



MINISTRY
OF AGRICULTURE,
REGIONAL DEVELOPMENT AND
ENVIRONMENT OF THE REPUBLIC
OF MOLDOVA

MD-2004, Chisinau, 162 Stefan cel Mare si Sfânt Blvd
Tel. 20 45 81; Fax 22 07 48, E-mail: madrm@madrm.gov.md, WEB: www.madrm.gov.md

29.06.2021 Nr. *01-08/2244*

Dnei Tatiana Țapu,
Competitoare a Universității Agrare de Stat din Moldova,
la specialitatea 522.02-Contabilitate; Audit; Analiză economică.

Prin prezenta, la solicitarea Dnei Tatiana Țapu, Competitoare a Universității Agrare de Stat din Moldova, la specialitatea 522.02-Contabilitate; Audit; Analiză economică, Ministerul Agriculturii, Dezvoltării Regionale și Mediului comunică următoarele.

Informația cu privire la situația efectivului de animale și păsări în Republica Moldova, solicitată în scopul elaborării tezei de doctor cu tema „Contabilitatea de gestiune în avicultură” este una oficială, fiind furnizată de către Direcția Sănătatea și Bunăstarea Animalelor din cadrul Agenției Naționale pentru Siguranța Alimentelor și coordonată cu Ministerul Agriculturii, Dezvoltării Regionale și Mediului.

Secretar de Stat

Tatiana NISTORICĂ

Asociația Patronală
a Avicultorilor din
Moldova
MD 2093, Republica Moldova,
mun. Chișinău, com. Grătiești,
str. Mihai Viteazul, 99
Tel.: +373 79456624
aavicultori@gmail.com



APAM
ASOCIAȚIA PATRONALĂ
A AVICULTORILOR DIN MOLDOVA

Employers Association of
Poultry Farmers in
Moldova
MD 2093, Republic of Moldova,
mun. Chisinau, Grătiești comm.,
Mihai Viteazul street, 99
Tel.: +373 79456624
aavicultori@gmail.com

Act

de confirmare a utilității și oportunității aplicării practice

a recomandărilor și elaborărilor realizate și argumentate de dna **Tatiana ȚAPU**
în procesul investigațiilor științifice în teza de doctor în științe economice cu tema
„Perfecționarea contabilității de gestiune în avicultură”

Prin prezentul act se confirmă că utilitatea și oportunitatea rezultatelor cercetărilor științifice realizate și prezentate de Tatiana ȚAPU în teza de doctor în științe economice cu tema „Perfecționarea contabilității de gestiune în avicultură” au fost abordate în cadrul Adunării Generale a membrilor Asociației Patronale a Avicultorilor din Moldova (APAM). Discuțiile au rezumat următoarele concluzii:

1) cadrul legislativ autohton nu conține prevederi referitoare la aspectele ținerii contabilității de gestiune în avicultură (bugetarea, contabilizarea, controlul și analiza costurilor în avicultură, calculația costului a rezultatelor obținute: active biologice adiționale, adaosul greutatei vii, greutatei vii și produselor avicole) la nivel de entitate și centre de responsabilitate;

2) modul de ținere a contabilității de gestiune în avicultură este insuficient elucidat în literatura de specialitate autohtonă;

3) suportul informațional al proceselor de producție care derulează actualmente în cadrul entităților avicole este perimat, întrucât nu este racordat la prevederile actelor normative contabile în vigoare și nu pliază necesitățile tehnologice existente;

4) există probleme la recunoașterea inițială și evaluarea ulterioară a păsărilor ouătoare de toate speciile;

5) incertitudini se atestă și la recunoașterea pierderilor de producție în diferite faze ale ciclului economic și consecințele fiscale cauzate de aceste pierderi, precum la calculația costului produselor avicole, activelor biologice adiționale, adaosului greutatei vii în avicultură ș.a.

Recomandările și elaborările prezentate în teză sunt binevenite și oportune, fiind determinate de dificultățile cu care se confruntă contabilii practicieni ai entităților avicole, întrucât contabilitatea de gestiune se referă la procesele și tehnicile decizionale de management ale acestora.

Utilitatea realizărilor prezentate se confirmă prin posibilitatea aplicării practice a unor rezultate, după cum urmează:

1) recunoașterea păsărilor ouătoare în funcție de durata de obținere multiplă a beneficiilor economice cu implementarea Fișei de evidență a efectivului productiv de păsări și a amortizării acestuia;

2) bugetarea costurilor de producție și controlul acestora testate pentru centrul de responsabilitate „Pui broiler” în condițiile unei entități avicole concrete;

3) modul de identificare, evaluare și contabilizare a pierderilor de producție;

4) documentele primare și centralizatoare modernizate și noi elaborate, registrele contabile perfecționate și rapoartele interne de gestiune a informațiilor pe centre de responsabilitate;

5) algoritmele de determinare a costului obiectelor de calculație corespunzător transformărilor biologice inerente.

Utilitatea implementării practice a recomandărilor și elaborărilor specificate, confirmată de așa entități avicole cum S.R.L. „Axedum”; S.R.L. „Lincos Prim”; S.R.L. „Centrul de reproducere a păsărilor Brînzenei Noi”; S.R.L. „ROM-CRIS”; S.R.L. „Avicola-Teovera”; S.R.L. „S&D Service”; S.R.L. „Aviprim grup”; și ÎM „Șarur Con” S.R.L., va simplifica:

a) contabilizarea efectivelor de păsări și a costurilor legate de întreținerea acestora;

b) executarea controlului asupra proceselor tehnologice executate cu identificarea abaterilor și responsabililor implicați în admiterea acestora;

c) adoptarea deciziilor manageriale oportune și adecvate situațiilor practice.

Președinte



Eugeniu VOINIȚCHI

CERTIFICAT de înregistrare a obiectelor dreptului de autor și drepturilor conexe seria OȘ nr. 5892 din 05.03.2018

 REPUBLICA MOLDOVA Agencia de Stat pentru Proprietatea Intelectuala CERTIFICAT DE ÎNREGISTRARE A OBIECTELOR DREPTULUI DE AUTOR ȘI DREPTURILOR CONEXE SERIA OȘ NR. 5892 DIN 05.03.2018 Eliberat in temeiul Legii nr.139/2010 privind dreptul de autor și drepturile conexe, obiectul de pe verso a fost înregistrat în Registrul de Stat al obiectelor protejate de dreptul de autor și drepturile conexe  Director General CHIȘINĂU	Seria: OȘ (operă științifică) Numărul de înregistrare: 5892 Data înregistrării: 20.02.2018 Numărul cererii: 642 Denumirea obiectului: „Contabilitatea activelor biologice și a furajelor condiționate, precum și calculația costului efectiv unitar în ramura creșterii porcinelor” Autori: Țapu Tatiana IDNP: 0971206484915 Bucur Vasile IDNP: 0981807023525 Frecăuțeanu Alexandru IDNP: 0970706034134 Titularul drepturilor patrimoniale: Asociația Obștească Asociația Contabililor din Sectorul Agroalimentar din Republica Moldova IDNO: 1014620002022 L.S.  AGENCIA DE STAT PENTRU PROPRIETATEA INTELLECTUALA A REPUBLICII MOLDOVA ГОСУДАРСТВЕННОЕ АГЕНТСТВО ПО ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА Sef Directie Drept de Autor
---	--

SRL "LINCOS-PRIM"

s. Ratuș, r-1 Criuleni, c/f 1013600030033, IBAN:MD17AG000000022512378848, c/b: AGRNMD2X710

nr. 1 din 15 noiembrie 2019

Act

de implementare a rezultatelor științifice prezentate de dna Tatiana ȚAPU în teza de doctor în științe economice elaborată pe tema „Contabilitatea de gestiune în avicultură” la S.R.L. „Lincos Prim”, raionul Criuleni

(entitate avicolă industrializată specializată în creșterea păsărilor pentru ouă și carne, sacrificarea păsărilor, tranșarea carcaselor și prelucrarea cărnii, incubajia ouălor și ecloziunea puilor)

Prin prezenta se aprobă implementarea următoarelor propuneri bazate pe cercetările științifice efectuate de către dna Tatiana ȚAPU:

1. Formularele documentelor primare, registrelor de evidență analitică și sintetică, precum și rapoartelor de gestiune internă destinate înregistrării informației aferente fluxului efectivilor de păsări și costurilor legate de întreținerea acestora;
2. Clasificarea pierderilor aferente proceselor de incubajie a ouălor și întreținerea a păsărilor cu scopul localizării responsabilităților și diseminării pierderilor de producție calificate în scopul fiscal ca cheltuieli deductibile;
3. Limita normelor cheltuielilor deductibile în scopul fiscal cauzate de sacrificarea forțată și pieirea păsărilor de specia Galinacee (găini);
4. Modalitatea de contabilizare a operațiunilor economice privind costurile de producție pe faze aferente incubajiei ouălor, creșterii tineretului și întreținerii efectivilor productive;
5. Algoritmul repartizării costurilor comune de bază, identificare a producției în curs de execuție și a pierderilor cauzate de procesele tehnologice eșuate;
6. Algoritmul de calculație a costului unitar al activelor biologice adiționale și produselor obținute simultan corelat cu aspectele proceselor tehnologice pe faze.

Aplicarea în practică contabilă a rezultatelor investigațiilor științifice contribuie la perfecționarea contabilității costurilor de producție și a calculației costului unitar în avicultură, îmbunătățirea calității informației furnizate de contabilitatea de gestiune utilizată în procesul decizional.

Administrator

Contabil-șef



Elena EFROS

Bănărescu Lilia

"CENTRUL DE REPRODUCERE A PĂSĂRILOR BRÎNZENII-NOI" S.R.L.

MD-4835, s. Ratuș, raionul Criuleni, c/f 004606003844, c/TVA 9300265, IBAN: MD33AG0000000 22512378848, c/b AGRNMD2X710
tel./fax: 248 35-305, e.efros@mail.ru

nr. 24
din 21.12.2019

Act

de implementare a rezultatelor științifice prezentate de dna Tatiana ȚAPU în teza de doctor în științe economice elaborată pe tema „Contabilitatea de gestiune în avicultură” la S.R.L. „Centrul de reproducerea păsărilor Brînzenei Noi”, raionul Criuleni

(entitate avicolă industrializată specializată în creșterea păsărilor pentru ouă și carne)

Implementarea rezultatelor practice bazate pe cercetările științifice realizate de dna Tatiana ȚAPU se manifestă prin includerea în politicile contabile și punerea în aplicare practică a următoarelor elaborări în contabilitate:

1. Documentelor primare și rapoartele de gestiune internă a informației privind fluxul efectivelor de păsări și costurilor aferente;
2. Limita normelor cheltuielilor deductibile în scopul fiscal cauzate de sacrificarea forțată și pieirea păsărilor de specia Galinacee (găini);
3. Modalitatea de contabilizare a operațiunilor economice privind costurile de producție pe faze aferente creșterii tineretului și întreținerii efectivelor productive;
4. Metoda repartizării costurilor comune de bază, identificare a producției în curs de execuție și a pierderilor cauzate de procesele tehnologice eșuate;
5. Algoritmul de calculație a costului unitar al activelor biologice adiționale și produselor obținute simultan corelat cu aspectele proceselor tehnologice pe faze.

Aplicarea în practică contabilă a rezultatelor investigațiilor științifice contribuie la perfecționarea contabilității costurilor de producție și a calculației costului unitar în avicultură, îmbunătățirea calității informației furnizate de contabilitatea de gestiune utilizată în procesul decizional.

Administrator

Contabil-șef



E. Efros Elena EFROS

L. Bănărescu Bănărescu Lilia



nr. 86/28 iunie 2020

Act
de implementare a rezultatelor științifice
prezentate de Tatiana ȚAPU în teza de doctor în științe economice
elaborată pe tema „Contabilitatea de gestiune în avicultură” la
S.R.L. „Axedum” (entitate avicolă cu bază industrială de producție
specializată în creșterea păsărilor pentru carne)

oportunitatea aplicării rezultatelor practice obținute de către dna Tatiana ȚAPU în cadrul investigațiilor științifice efectuate se conformă prin includerea în politicile contabile și acceptarea practică a următoarelor elaborări:

- nomenclatorul și componentele articolelor de costuri corelat cu etapele procesului tehnologic de producție în avicultură și explicațiile aferente la toate
- modul de contabilizare a operațiunilor economice aferente pierderilor parvenite din pieirea păsărilor
- formularul Registrului de evidență analitică a costurilor de producție toate
- algoritmul de calculație a costului unitar al producției creșterii păsărilor și produselor avicole obținute simultan;
- formularul Fișei de calculație a costului 1 kg al adaosului greutatei vii și 1 kg de greutate vie a păsărilor și ajustarea valorii contabile a efectivului ieșit și existent la finele perioadei.

Rezultatele implementate sunt realizate în concordanță cu aspectele inerente proceselor tehnologice caracteristice entității și au o contribuție semnificativă la ameliorarea calității informației furnizate de contabilitatea de gestiune necesară în activitatea managerială a entității.

Administrator

Contabil șef



Cojocaru Grigore

Ghimp Ion

MD-3417, s. Buteni, r-nul Hincesti, Republica Moldova
www.biovit.md
Numarul inregistrarii de stat - 1003605002935
Telefon: / 373 / 60010030 / 373 / 60010031

site: www.axedum.md

E-mail: axedum.srl@mail.ru
Fax: 030555237

nr. 34
din 28.10.2019

Act
de implementare a rezultatelor științifice
prezentate de Tatiana ȚAPU în teza de doctor în științe economice
elaborată pe tema „Contabilitatea de gestiune în avicultură”
la S.R.L. „Aviprim grup”, UTA Găgăuzia

*(entitate avicolă industrializată specializată în înmulțirea și creșterea efectivelor de
păsări pentru carne)*

Atestăm implementarea rezultatelor practice argumentate de către dna Tatiana ȚAPU în procesul investigațiilor științifice prin includere în politicile contabile, în special, următoarelor elaborări:

- schema delimitării centrelor de responsabilitate în corelație cu structură organizatorică de dezvoltare a procesului tehnologic stabilit la entitate;
- sistemul indicatorii de relevanță a centrelor de responsabilitate aferente activităților agricole de bază;
- modalitatea contabilizării pierderilor de producție și limita normelor cheltuielilor deductibile în scopul fiscal cauzate de sacrificarea forțată și pieirea păsărilor de specii Galinacee (găini);
- modalitatea contabilizării pe faze a costurilor de producție și calculație a costului unitar;
- formularul Registrului de evidență analitică a costurilor de producție și a Raportului intern de gestiune a centrului de responsabilitate;
- algoritmul de calculație a costului unitar al efectivului eclozionat, determinând producției în curs de execuție și pierderilor de producție în cazul în care evidența analitică a costurilor nu este delimitată pe loturi și/sau în aceeași perioadă sunt incubate ouă de diferite specii de păsări;
- formularul Fișei de calculație a costului unitar al ouălor, adaosului greutatei vii și greutatei vii a păsărilor și ajustarea valorii contabile a efectivului ieșit și existent la finele perioadei și algoritmul de calculație a costului unitar.

Elaborările propuse în cadrul investigațiilor științifice sunt corelate cu aspectul proceselor tehnologice în avicultură și sunt utile în procesul decizional.

Administrator

Contabil șef



Nicolai PRETULA

nr. 26 din 30 decembrie 2019

S&D Service SRL
s. Măgdăcești, r-l Criuleni
IDNO 1003601007046
Administrator Efros Stela
Tel. 069258815
e-mail: stela.efros13@gmail.com

Act

de implementare a rezultatelor științifice prezentate de dna Tatiana ȚAPU în teza de doctor în științe economice elaborată pe tema „Contabilitatea de gestiune în avicultură” la S.R.L. „S&D Service”, raionul Criuleni, satul Măgdăcești
(entitate avicolă industrializată specializată în creșterea păsărilor pentru ouă și carne)

Se aprobă aplicarea rezultatelor științifice realizate de către dna Tatiana ȚAPU în procesul investigațiilor temei studiate materializate în următoarelor recomandări și elaborări:

1. Specimenul documentelor primare pentru evidența mișcării păsărilor, produselor avicole, cât și a costurilor legate de întreținerea efectivelor.

2. Formularele registrelor de evidență analitică și sintetică a păsărilor și a costurilor aferente: *registru contabil aferent conturilor pentru evidența păsărilor, registrul cumulativ de evidență a efectivelor de păsări la fermă, registrul de evidență analitică a costurilor de producție.*

3. Formularele rapoartelor interne de gestiune a *proceselor de incubație și ecloziune, a existenței și fluxului păsărilor, a centrului de responsabilitate.*

4. Nomenclatorul și componentele articolelor de costuri corelat cu etapele procesului tehnologic de producție în avicultură și explicațiile aferente.

5. Metoda de identificare și contabilizare a pierderilor aferente proceselor de incubație a ouălor și întreținere a păsărilor.

6. Modalitatea de contabilizare a costurilor de producție și calculație a costului unitar pe faze (incubația ouălor, creșterea tineretului, maturizarea efectivului de remontă/înlocuire și întreținerea efectivelor productive).

Elaborările și recomandările nominalizate mai sus sunt realizate în concordanță cu aspectele inerente proceselor tehnologice caracteristice entității, fiind incluse în politicile contabile ale entității și aplicate în practica contabilă.

Rezultatele implementate au o contribuție semnificativă la ameliorarea calității informației furnizate de contabilitatea de gestiune necesară în activitatea managerială a entității.

Administratorul S.R.L. „S&D Service”

Contabil-șef



Stela EFROS

Natalia BUJOR

Act
de implementare a rezultatelor științifice
prezentate de Tatiana ȚAPU în teza de doctor în științe economice
elaborată pe tema „Contabilitatea de gestiune în avicultură” la
S.R.L. „Șarur Con”, marca comercială „LIAX avicola”
(entitate avicolă cu bază industrială de producție specializată în creșterea păsărilor pentru carne)

Confirmăm oportunitatea aplicării rezultatelor practice elaborate de către dna Tatiana ȚAPU în cadrul investigațiilor științifice efectuate:

- formularele documentelor primare: *Actul de cântărire selectivă (de control) a efectivelor avicole, Calculul adaosului greutatei vii a efectivelor avicole” și Lista de consum a furajelor și mijloacelor de protecție a păsărilor;*
- limita normelor cheltuielilor deductibile în scopul fiscal cauzate de sacrificarea forțată și pieirea păsărilor de specia Galinacee (găini);
- nomenclatorul și componentele articolelor de costuri corelat cu etapele procesului tehnologic de producție în avicultură și explicațiile aferente la toate
- modul de contabilizare a operațiunilor economice aferente pierderilor parvenite din pieirea păsărilor;
- formularul Registrului de evidență analitică a costurilor de producție;
- algoritmul de calculație a costului unitar al producție creșterii păsărilor și produselor avicole simultane obținute;
- formularul Fișei de calculație a costului 1 kg al adaosului greutatei vii și 1 kg de greutate vie a păsărilor și ajustarea valorii contabile a efectivului ieșit și existent la finele perioadei.

Rezultatele implementate sunt realizate în concordanță cu aspectele inerente proceselor tehnologice caracteristice entității, fiind incluse în politicile contabile și aplicate în practică.

Elaborările au o contribuție semnificativă la ameliorarea calității informației furnizate de contabilitatea de gestiune necesară în activitatea managerială a entității.

Director general

Contabil șef



Anar ALIYEV

Oksana KAZAKU

S.R.L. AVICOLA-TCOVERA

MD5140, s. Tîrnova, raionul Donduşeni,
cod fiscal 1009604003524, număr de înregistrare TVA 5000302

nr. 43

data 21 august 2020

CERTIFICAT

de confirmare a implementării practice a elaborărilor realizate de dna Țapu Tatiana în cadrul investigațiilor științifice aferente modului de ținere a contabilității de gestiune în avicultură

Examinarea elaborărilor realizate de dna Tatiana ȚAPU și prezentate entității S.R.L. „Avicola Tcovera” pentru testare și aprecierea posibilității aplicării lor în activitatea managerială și practica contabilizării existenței și fluxului efectivelor de păsări crescute pentru carne și a costurilor aferente a rezumat în implementarea:

- ✓ procedeele de bugetare a costurilor privind creșterea puilor pentru carne;
- ✓ testului de evaluare a sistemului de contabilizare a costurilor de producție în anul 2020;
- ✓ planului general de efectuare a procedurilor analitice aferente controlului intern al costurilor de producție pentru anul 2021;
- ✓ formularului Raportului intern de gestiune a centrului de responsabilitate privind fluxul păsărilor și costurilor aferente.

Deopotrivă cu elaborările aferente bugetării și controlului de gestiune a costurilor și rezultatelor obținute atenție sporită s-a acordat:

- ✓ perfecționării modalității existente de consemnare a informației primare, cu preluarea în practică a următoarelor proiecte de documente primare: Actul de cântărire selectivă (de control) a efectivelor avicole, Calculul adaosului greutatei vii a efectivelor avicole și Lista de consum a furajelor și mijloacelor de protecție a păsărilor;
- ✓ informației referitoare la cuantumul normelor de obținere a gunoiului de pasăre și modului de determinare a normativului aferent acestuia cu luarea în considerare;
- ✓ modului de determinare și contabilizare a pierderilor cauzate de mortalitatea păsărilor și a limitelor aferente evenimentelor în cauză;
- ✓ nomenclatorului articolelor de costuri corelat cu etapele procesului tehnologic de producție cu referință la activitatea de creștere a păsărilor pentru carne;

Cu utilitate deosebită s-au marcat elaborările referitoare la forma și conținutul Registrului de evidență analitică a costurilor de producție, precum și algoritmul de calculație a costului unitar al adaosului greutatei vii, greutatei vii și al produselor secundare obținute din creșterea puilor pentru carne. Aceste elaborări au fost cu succes integrate sub formă de aplicații suplimentare în programul contabil deținut de entitate.



[Handwritten signature]

Veronica SÂRBU

Nr. 50

Data 18 ie 2020

ACT

de implementare a elaborărilor prezentate de dna Tatiana ȚAPU în teza de doctor în științe economice pe tema „Contabilitatea de gestiune în avicultură”

S.C. ROM-CRIS S.R.L. confirmă oportunitatea implementării în perioada 2019-2020 a unor elaborări referitoare la ținerea contabilității costurilor și calculația costului unitar în avicultură. Prioritate s-a acordat sistemului de ierarhizare, interconexiune și codificare a activităților desfășurate în aspectul centrelor de responsabilitate delimitate în calitate de unități informaționale de gestiune, specimenelor de documente primare destinate evidenței fluxului efectivelor de păsări și a costurilor legate de întreținerea acestora (cum ar fi, Fișa de evidență a existenței și fluxului efectivului avicol, Calculul costurilor cu angajații din sectorul zootehnic ș. a.), Registrului de evidență analitică a costurilor de producție; calculației costului unitar al produselor obținute din întreținerea găinilor ouătoare ș.a.

Impactul implementărilor efectuate au rezumat în ajustarea softului contabil aplicat la particularitățile activităților desfășurate privind întreținerea păsărilor pentru ouă.

În plus, aplicarea în practică a recomandărilor și elaborărilor specificate contribuie la:

- a) simplificarea modului de contabilizare a efectivelor de găini ouătoare și a costurilor legate de întreținerea acestora, prin micșorarea numărului de documente perfectate, precum și reducerea manoperei lucrărilor contabile legate de prelucrarea și generalizarea informației primare;
- b) înlesnirea executării procedeeleor de calculație a costului unitar și repartizare a abaterilor de cost;
- c) executarea controlului asupra proceselor tehnologice executate cu identificarea abaterilor și responsabililor implicați în admiterea acestora;
- d) adoptarea deciziilor manageriale oportune și adecvate situațiilor practice.

Director S.C. ROM-CRIS S.R.L.

Contabil șef



Tudor SÂRBU

Victoria IXARI

DECLARAȚIE PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII

Subsemnata, ȚAPU Tatiana, declar pe răspundere personală, că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

_____ ȚAPU Tatiana

Curriculum Vitae

DATE PERSONALE		
Nume/prenume	Tatiana ȚAPU	
Data nașterii	6 iunie 1967	
Locul nașterii	Republica Moldova, s. Redi-Cereșnovăț, raionul Soroca	
Cetățenia	Republica Moldova	
Adresă	str. S. Timoșenco 33/1 MD-2049, or. Chișinău, Republica Moldova	
Telefon	mob: +373 783 98808	
E-mail	tatiana.tapu@gmail.com	

STUDII	
Perioada	Denumirea instituției de învățământ și sediul ei
1974-1982	Școala medie incompletă din s. Redi-Cereșnovăț, raionul Soroca
1982-1985	Sovhozul-tehnicum moldovenesc de planificare și economie decorat cu ordinul „Insigna de Onoare” din s. Gâsca, raionul Căușeni, specialitatea „Contabilitate în producerea agricolă” (seria IT nr. 821739)
1986-1991	Universitatea Agrară de Stat din Moldova, facultatea de economie, specialitatea „Evidență contabilă, controlul și analiza activității economice în agricultură”, or. Chișinău, str. Mircești 42 (seria YB nr. 149083)

ACTIVITATEA ȘTIINȚIFICĂ	
1. Foruri științifice internaționale de specialitate	
1.1	desfășurate în țară (cu și fără comunicare):
	<i>Simpozioane Științifice Internaționale:</i> Agricultura modernă – realizări și perspective (UASM, 2008); Perspectivele dezvoltării durabile a spațiului rural în contextul noilor provocări economice (UASM, 2008); Realizări și perspective în gestionarea eficientă a resurselor economice din zona rurală (UASM, 2010); Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor (ASEM, 2012) etc.
	<i>Conferințe Științifice internaționale:</i> Contabilitatea și auditul în contextul integrării europene: progrese și așteptări (5 aprilie 2013, ASEM); Cooperarea între mediul universitar și organismele profesionale: soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile (4 aprilie 2014, ASEM); Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale (1 aprilie 2016, ASEM); Creșterea economică în condițiile globalizării (13-14 octombrie 2016, INCE); Creșterea economică în condițiile globalizării: bunăstare și incluziune socială (10-11 octombrie 2019, INCE) etc.
1.2	desfășurate în alte țări (cu și fără comunicare):
	<i>România</i> – Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development”: Scientific papers. UASMV of Bucharest (Universitatea de Științe Agricole și Medicină Veterinară din București, 2010);
	<i>Ucraina</i> – Foreign Economic Relations Development in the Modern World Economic System (International Collection of the Scientific Works. Kiev: Osvita Ukrainy, 2011).
	Participant la Congresul al XII al profesiei contabile din România (București, 2002)
2.	Lucrări științifice publicate în:
2.1	Reviste din Registrul Național de profil (categoria B) – 3 articole
	2 articole – revista științifică a UASM „Știința Agricolă”;
	1 articol – revista științifică a AȘM Akademos”
2.2	Lucrări incluse în Registrul materialelor publicate în baza manifestărilor științifice organizate în:
	Republica Moldova – 24 de articole; România – 1 articol; Ucraina – 1 articol
2.3	Alte tipuri de publicații
	1 articol în revista periodică autohtonă „Бухгалтерские и налоговые консультации”
	1 articol în revista periodică autohtonă „Lider-Agro”
2.4	Lucrări metodicodidactice și aplicative – peste 27 de lucrări
2.5	Operă științifică în domeniul contabilității costurilor în ramura creșterii porcilor. Certificat de înregistrarea a obiectelor dreptului de autor și a drepturilor conexe: seria OȘ, nr. 5892 din 05.03.2018

ACTIVITATEA PROFESIONALĂ			
Perioada	Funcția, postul statului	Angajatorul	
		denumirea	adresa juridică
1985-1986	Contabil superior	Sovhoz „Volovițchi”	s. Volovița, r-nul Soroca
1986-1988	Contabil superior	Sovhoz „Parcanschi”	s. Parcani, r-nul Soroca
1991-1994	Contabil-șef	Institutul de Perfecționare și Recalificare a Cadrelor din Complexul Agroindustrial din Moldova	str. Mircești 42, MD2049, or. Chișinău, Republica Moldova
1992-1994	Lector universitar	Universitatea Agrară de Stat din Moldova, facultatea Economie, catedra evidență contabilă	str. Mircești 42, MD2049, or. Chișinău, Republica Moldova
1994-2016	Lector superior universitar	Universitatea Agrară de Stat din Moldova, facultatea Economie, catedra evidență contabilă	str. Mircești 42, MD2049, or. Chișinău, Republica Moldova
1999-2000	Lector	USAID MOLDOVAN ACCOUNTING REFORM PROJECT, JEP Tempus Project proiectul CNFA, crearea agromagazinelor	The Citizens Network of Foreign Affairs (CNFA) – Colegiul magazinelor Agricole, or. Chișinău

2004	Coordonator și lector	USAID MOLDOVAN ACCOUNTING REFORM PROJECT, JEP Tempus Project, proiectul CNFA, crearea și dezvoltarea activității agromagazinelor	The Citizens Network of Foreign Affairs (CNFA) – Colegiul magazinelor Agricole, or. Chișinău
2012-2014	Expert contabil în agricultură	UNITATEA CONSOLIDATĂ PENTRU IMPLEMENTAREA PROGRAMELOR IFAD (UCIP-IFAD), programul „Instruirea tinerelor antreprenori”	bd. Ștefan cel Mare și Sfânt 162, MD2004, or. Chișinău, Republica Moldova
2014-prezent	Președinte	Asociația Obștească A. O. „Asociația Contabililor din Sectorul Agroalimentar din Republica Moldova”	str. Mircești 44, MD2049, or. Chișinău, Republica Moldova
2015-2019	Expert contabil în agricultură	UCIP-IFAD, Programul Rural de Reziliență Economico-Climatică Incluzivă, crearea Școlilor de Câmp pentru Fermieri: G.Ț. „Gârlea Andrei Pavel”, S.R.L. „Agrored”, S.R.L. „Hiliuțeanu”, Centrul de excelență din Țaul, G.Ț. „Darii Maria”, G.Ț. „Pașcov Iurii”	Bd. Ștefan cel Mare și Sfânt 162, MD2004, or. Chișinău, Republica Moldova
2016-2019	Lector universitar	Universitatea Agrară de Stat din Moldova, facultatea Economie, catedra evidență contabilă	str. Mircești 42, MD2049, or. Chișinău, Republica Moldova
2019-2020	Asistent universitar	Universitatea Agrară de Stat din Moldova facultatea Economie, catedra Contabilitate	str. Mircești 42, MD2049, or. Chișinău, Republica Moldova
2020-prezent	Asistent universitar	Universitatea Agrară de Stat din Moldova, facultatea Economie, Departamentul Contabilitate, finanțe, informatică	str. Mircești 42, MD2049, or. Chișinău, Republica Moldova

CUNOAȘTEREA LIMBILOR

Limba	Română		Rusă		Franceză		Engleză	
Nivelul cunoașterii	C2	utilizator experimentat	C2	utilizator experimentat	A1	începător	A1	începător

COMPETENȚE ȘI ABILITĂȚI ORGANIZATORICE. APTITUDINI IT

1. Competențe și abilități organizatorice:

1) experiența muncii în echipă	Președinte al Asociației Obștești „Asociația Contabililor din Sectorul Agroalimentar din Republica Moldova” – 6 ani
	Contabil superior – 3 ani și contabil șef – 4 ani
	Sinteză și analiză, planificare și organizare, luarea deciziilor, comunicare
2) management de proiecte	<i>Gestionarea proiectelor</i> derulate în cadrul Programului Rural de Reziliență Economico-Climatică Incluzivă coordonat și finanțat de UCIP-IFAD: 1) instruirea tinerilor antreprenori din agricultură; 2) crearea Școlilor de Câmp pentru Fermieri
	<i>Coordonator și lector</i> în cadrul proiectului CNFA, (The Citizens Network of Foreign Affairs (CNFA) – Colegiul magazinelor Agricole, or. Chișinău)

2. Aptitudini IT:

1) utilizator avansat	Word, PowerPoint, Foxit Phantom PDF, ABBYY Fine Reader, Acrobat Reader ș.a.
2) utilizator experimentat	Excel, 1C Contabilizare (versiunile 7.7, 8.1-8.3)
3) utilizator bun	Gross cont, ContReal, Moodle, Zoom, Google Meet ș.a.