

ASPECTE CONTABILE PRIVIND FORMAREA ȘI CALCULAREA COSTULUI PRODUSELOR ÎN SECȚIILE DE INCUBARE A OUĂLOR

Lect. sup. Tatiana Țapu, UASM

The information concerning the costs must provide with complex data being necessary for multilateral knowledge of the economical process, of the reality by organizing of rational evidence in order to grand the managerial decisions for all organizing steps. In this aspect the costs calculation constitutes the principal measuring instrument of the production process, the classification of the constituent elements of the cost and the determination of the plenitude and exactitude of the accounting of those ones allows to reduce the consumptions that the agricultural production vices, resulted from the transformation of biological actives.

Contabilitatea curentă a consumurilor în avicultură, la fel ca și în alte subramuri ale sectorului agrar, se încheie la sfârșitul anului cu calcularea costului efectiv de producție. Acesta reprezintă expresia bănească a tuturor consumurilor de muncă vie și materializată, ocazionate de producerea unei unități de produs (lucrări, serviciu).

Calculația costului reprezintă ansamblul de operațiuni matematice aplicate pentru determinarea costului unitar al unui produs sau serviciu. Pentru determinarea costului de producție se folosesc mai multe metode: prin calcul direct; cu ajutorul coeficienților; prin repartizarea consumurilor pe diferite tipuri de produse proporțional cu expresia cantitativă a criteriului comun pentru toate aceste bunuri; cu ajutorul indicilor stabiliți prin calcule ș. a. Decizia privind modul de organizare a calculației costului și adoptarea unei sau altei metode de calculație presupune o analiză a principalilor factori care și determină organizarea acesteia.

În acord cu prevederile § 23 alin. 2 din S.N.C. 6 „**Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole**”, metodele de determinare a costului ... unei unități de active biologice suplimentare, a modificărilor cantitative ale acestora (sporului masei vii sau majorării valorii de întreținere) și al produselor animaliere variază în funcție de particularitățile subramurii, direcțiile acesteia și alți factori. Conform § 65 din același standard costul efectiv al produselor agricole (serviciilor) și activelor biologice suplimentare se determină o dată la finele anului, conform nomenclatorului de articole stabilit [1, p. 50-53].

Totodată, la luarea deciziei cu privire la aplicarea unei sau altei metode de calculație în cadrul unei întreprinderi (inclusiv și din sfera avicolă) se implică o serie de factori: profilul și proporțiile entității economice; structura organizatorică; complexitatea produselor fabricate; gradul de concentrare, profilare, specializarea; specificul procesului tehnologic și modul de organizare a producției; nivelul de mecanizare și automatizare a proceselor de producție; periodicitatea și momentul efectuării calculațiilor; modul de formare, grupare și evaluare a costurilor [2, p. 61]; caracterul procesului de producție (continuu sau sezonier).

În pofida importanței evidente a acestui indicator S.N.C. 6, niciun alt act normativ din domeniul contabilității, actualmente, nu dezvăluie metode concrete de calculație a costului produselor agricole în funcție de tip. În mare măsură, aceasta se explică prin divergența scopurilor urmărite, precum și prin diversitatea și complexitatea metodelor de calculație a acestei categorii, care cu succes egal este folosită în contabilitate, planificare, analiză etc. Ca urmare, selectarea metodei de calculație, succesiunea și corectitudinea efectuării calculelor rămâne la discreția contabililor practicieni și variază în funcție de calificarea și experiența acestora în domeniu. În acest context, menționăm că corectitudinea calculării costului influențează, în mod direct, gradul de precizie al venitului impozabil. Aceasta se explică prin faptul că costul este expresia monetară a consumurilor de resurse și este componentă inalienabilă a costului vânzărilor. Erorile admise la calcularea costului, dat fiind utilizarea diferitelor metode de calculație care nu reliefează cu certitudine particularitățile tehnologice de producție, conduc la denaturarea rezultatului financiar al întreprinderii prin:

- majorarea sau micșorarea valorii stocurilor;
- majorarea sau micșorarea costului vânzărilor atât în anul de referință, cât și în perioadele ulterioare.

Modul de organizare a contabilității de gestiune, iar în cadrul acesteia a evidenței consumurilor și calculației costului produselor în avicultură, în mare măsură depinde de particularitățile tehnologice de întreținere a păsărilor. Analiza ansamblului tehnologiilor de creștere a păsărilor de diferite specii, în cadrul întreprinderilor autohtone cu divers grad de specializare a permis conturarea unui lanț unic de mișcare a efectivului de păsări în cadrul formațiunilor cu ciclu tehnologic de producție închis (înglobează toate etapele procesului tehnologic în avicultură), caracteristic tuturor speciilor de păsări întreținute în condiții intensive (figura 1).

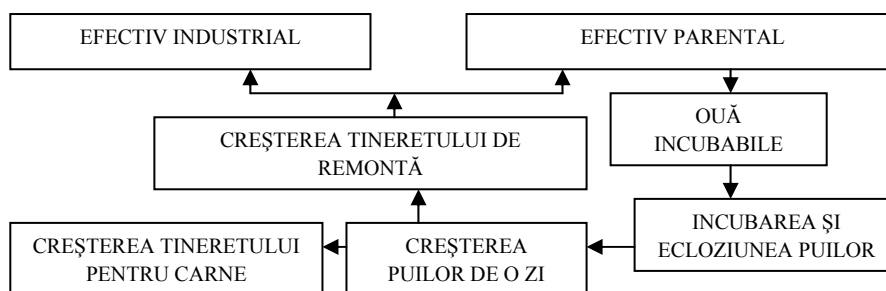


Figura 1. Mișcarea efectivului de păsări, întreținute în condiții intensive, în cadrul formațiunilor avicole cu ciclu tehnologic de producție închis

În cadrul subdiviziunilor activităților de bază pot fi delimitate grupe intercorelate care formează centrele de responsabilitate: secția de incubare, întreținerea și creșterea tineretului/creșterea și îngrășarea puiilor de rase grele, întreținerea efectivului industrial al găinilor ouătoare/întreținerea efectivului parental.

Totodată, pentru asigurarea activității centrelor de responsabilitate de bază și în funcție de înzestrarea cu tehnică în cadrul formațiunilor din sfera avicolă cu bază industrială de producție, pot fi dezvoltate centre de responsabilitate cu menire auxiliară. La acestea se referă secția de preparare a nutrețurilor, secția de sacrificare (abator), secția de refrigerare, secția de

tranzare a carcaselor, secția de prelucrare a produselor din sacrificare, secția de preparare a prafului de ouă și a melanjului, depozitul-frigider, secția de depozitare a gunoiului de pasăre, secția de prelucrare a deșeurilor rezultate din sacrificare.

În contextul celor menționate, ne-am propus ca scop al prezentei lucrări elucidarea modului de calculare a costului de producție în secțiile de incubare a ouălor, ținând cont de aspectele tehnologice de producție în această ramură.

Cercetările în domeniu au fost efectuate în baza generalizării problemelor, dificultăților și incertitudinilor condiționate de înregistrarea primară a operațiunilor economice ocazionate de procesele tehnologice de producție în cadrul unor entități din sfera avicolă cu bază industrială de producție din Republica Moldova. În procesul cercetărilor, s-a acordat prioritate metodei studiului monografic de descriere a obiectelor contabile cu aplicarea elementelor de comparație, inducție și deducție.

Primul, în lanțul centrelor de responsabilitate, este „*Secția de incubare*” în cadrul căruia parcurg un șir de etape tehnologice specifice care au și conturat o serie de aspecte în formarea și calcularea costului produselor înregistrate.

În acord cu prevederile S.N.C. 6, consumurile aferente întreținerii efectivului parental și industrial al păsărilor mature se raportează la costul produselor obținute și anume a ouălor. Astfel, consumurile aferente întreținerii efectivului de cocoși și găini de prăsilă, producția cărora este destinată în scopuri de reproducție, formează costul acestora cu diminuarea prealabilă a valorii produselor secundare. Calcularea costului unui ou de prăsilă este prezentată în exemplul 1.

Exemplul 1. *Suma totală a consumurilor pentru întreținerea efectivului parental de cocoși și găini 83205 lei. Pe parcursul anului, s-au înregistrat la intrări 83450 de ouă de prăsilă destinate incubării în secția de incubare proprie și 18 tone de gunoi de pasăre depozitate în locurile prestabilite. Consumurile nominale calculate la începutul anului, la capitolul: evacuarea, stocarea și păstrarea gunoiului de pasăre, sunt egale cu 450 lei pentru o tonă.*

Costul efectiv se determină în următoarea succesiune:

1. Se determină mărimea consumurilor aferente gunoiului de pasăre, pornind de la consumurile nominale aferente unei tone calculate la începutul anului de referință:
 $450 \times 18 = 8100$ lei.
2. Din suma totală a consumurilor se exclude valoarea produselor secundare:
 $83205 - 8100 = 75105$ lei.
3. Se calculează costul 1 ou de prăsilă:
 $75105 : 83450 = 0,90$ lei.

În funcție de succesiunea derulării proceselor de incubare, survin trei etape specifice de analiză, în cadrul cărora, în opinia noastră, poate fi organizată documentarea primară:

I. Presortarea ouălor destinate plasării în incubator. La această etapă, din lotul ouălor înaintate incubării, sunt selectate ouăle care nu corespund cerințelor după mărime (sunt mai mari sau mai mici), murdare, fisurate etc. Aceste ouă se numesc necondiționate.

II. Monitorizarea ouălor în timpul incubării – mirajul. Această procedură este obligatorie pentru supravegherea biologică a derulării proceselor de incubare la orice secție de incubare. Ea constă în examinarea oului pus la incubație cu ajutorul ovoscopului. Mirajul se efectuează de două ori:

- la primul miraj – se exclud ouăle negerminate (limpezi), cu cercuri de sânge, fisurate etc.;
- la al doilea miraj – se exclud ouăle cu embrion mort, diform, înghețat etc.

III. Verificarea și sortarea puilor eclozionați. La această etapă, are loc contorul calității și gradului de viabilitate a activelor biologice suplimentare obținute (puilor și bobocilor) după aspectul exterior, viabilitatea și starea lor fizică. După sortare, se execută sexarea (dacă este cazul) și vaccinarea puilor.

Analiza practicii întreprinderilor avicole autohtone de înregistrare a ouălor excluse din incubator a conturat următoarele lacune:

- 1) acestea nu se documentează, deoarece persistă o opinie că valoarea lor este nesemnificativă și nu influențează semnificativ consumurile aferente tehnicilor de incubare;
- 2) valoarea acestora nu se diminuează din consumurile ocazionate de procesele de incubare.

Datele ce vizează procesele incubării, începând cu sortarea ouălor și terminând cu înregistrarea puilor de o zi, sunt sistematizate într-o dare de seamă în formă liberă, la completarea căreia se omit o serie de indicatori ce desemnează calitatea proceselor de incubare: câte ouă au fost excluse din incubator în procesele incubării; câți puișori mediocri și diformi s-au obținut; ponderea ecloziunii etc.

Aspectele enumerate influențează incontestabil mărimea consumurilor de producție, iar prin aspectul acestora și a costului produselor înregistrate.

Consumurile ocazionate în secțiile de incubare includ:

1. Valoarea ouălor plasate în incubator;
2. Consumurile ocazionate de procesele de incubare a ouălor (retribuirea muncii, contribuțiile și primele respective, valoarea energiei electrice etc.).

Ouăle plasate în incubator se evaluează în modul următor: procurate de la terți – la valoarea de procurare cu includerea consumurilor de transport și aprovizionare, de producție proprie – la costul planificat cu raportarea abaterilor de calculație la finele anului de gestiune.

În secțiile de incubare a ouălor, se calculează costul 1 pui de 24 de ore (acesta se numește, de asemenea, pui în vârstă de o zi). Calcularea costului 1 pui în vârstă de o zi este prezentată în exemplul 2.

Exemplul 2. *Suma totală a consumurilor curente pentru incubarea ouălor de găină a constituit 1921900 lei fără valoarea ouălor plasate în incubator. Pentru plasarea în incubator, au fost transmise 82450 de ouă de prăsilă evaluate la cost efectiv. La presortare în secția de incubare, din lotul ouălor s-au selectat 9850 de ouă nefecundate care au fost remise la depozit pentru comercializare în calitate de ouă de masă. Ouăle condiționate, evaluate la cost efectiv, au fost plasate în incubator. Valoarea producție în curs de execuție a constituit la începutul anului – 264000 lei. La finele anului, pe data de 13 decembrie, în incubator au fost plasate 3200 de ouă. Costul efectiv al unui ou este egal cu 0,90 lei. Pe parcursul anului, s-au înregistrat la intrări 398260 de puișori viabili în vârstă de o zi. În procesul incubării în urma efectuării mirajului periodic din incubator, au fost excluse 500 de ouă limpezi și cu cercuri de sânge în valoarea de 450 lei. Produsele secundare utilizate pe teren sau comercializate au fost evaluate la 1320 lei, pornind de la prețurile medii de realizare. În conformitate cu datele registrului tehnologic de evidență operativă s-au înregistrat 598670 de zile-ou de incubare.*

Calculul costului produselor secției de incubare se efectuează în următoarea ordine:

1. Din suma totală a consumurilor se scade valoarea produselor secundare:
 $1921900 - 450 - 1320 = 1920130$ lei.
2. Se determină costul efectiv total al ouălor plasate în incubator după presortare:
 $(82450 - 9850) \times 0,90 = 65340$ lei.
3. Se determină suma totală a consumurilor cu includerea costului efectiv al ouălor plasate în incubator:
 $1920130 + 65340 = 1985470$ lei.
4. Se determină costul unei zile-ou de incubare:
 $1985470 : 598670 = 3,3164681$ lei.
5. Se determină valoarea producție în curs de execuție la finele anului de gestiune:
 - a) se determină numărul zilelor-ou de incubare aferente ouălor plasate în incubator la data de 13 decembrie:

- 19 zile \times 3200 ouă = 60800 zile-ou de incubare;
- b) se determină valoarea zilelor-ou de incubare:
 $60800 \times 3,3164681 = 201641,26$ lei;
- c) se determină costul efectiv total al ouălor plasate în incubator la data de 13 decembrie:
 $3200 \text{ ouă} \times 0,90 \text{ lei} = 2880$ lei;
- d) se determină valoarea producție în curs de execuție la finele anului de gestiune:
 $201641,26 + 2880 = 204521,26$ lei.
6. Se determină suma consumurilor de producție aferentă anului de gestiune:
 $1985470 + 264000 - 204521,26 = 2044948,74$ lei.
7. Se calculează costul 1 pui în vârstă de o zi obținut în anul curent:
 $2044948,74 : 398260 = 5,13$ lei.

CONCLUZII

- Majoritatea întreprinderilor cu profil avicol, care practică incubarea ouălor, nu înregistrează ouăle excluse din incubator la efectuarea mirajelor periodice, considerând că valoarea acestora nu influențează semnificativ consumurile secției de incubare. Ca urmare:
 - nejustificat sporește costul activelor biologice suplimentare înregistrate în avicultură – al puilor de o zi;
 - se majorează valoarea de bilanț a păsărilor tinere transferate la creștere și îngrășat;
 - se modifică nejustificat costul vânzărilor rezultat din comercializarea puilor de o zi și a puilor la creștere și îngrășat;
 - se denaturează valoarea produselor înregistrate din sacrificarea păsărilor mature, rebutate din cârdul de bază;
 - se creează premise juste pentru calcularea penalității fiscale rezumate din diminuarea nejustificată a venitului impozabil în consecința lacunelor enumerate anterior.
- Este necesară elaborarea specimenelor de documente primare și centralizatoare predispușe să amelioreze modul de documentare a faptelor economice aferente proceselor de incubare și înregistrare a produselor.
- Calcularea costului puilor în vârstă de o zi este anevoioasă și necesită cunoștințe temeinice ale etapelor tehnologice, nerespectarea cărora influențează considerabil rezultatul financiar al întreprinderii.

Bibliografie:

- Standardul național de contabilitate 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”. In: Ghidul contabilului. Chișinău: Vivar-Editor, 2007. 535 p. ISBN 978-9975-9623-9-1
- Băviță I. *Contabilitate în agricultură: abordări teoretice și practice*. București: Editura Contraplus, 2008, 279 p. ISBN 978-973-88247-9-9
- Frecăuțeanu, A., Țapu, T. Cojocari, V. *Contabilitatea managerială: consumuri de producție*, partea II (ghid practic-aplicativ). Chișinău: Centrul editorial-poligrafic al UASM, 2002, 131 p.