

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

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

CHIȘINĂU, 2022

**Teza a fost elaborată în cadrul Departamentului „Contabilitate, finanțe și informatică” al
Universității Agrare de Stat din Moldova**

Conducător științific:

BUCUR Vasile – doctor habilitat în științe economice, profesor universitar, ASEM

Referenți oficiali:

TUHARI Tudor, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar, UCCM;

BALAN Igor, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ULIM;

Membri ai consiliului științific specializat:

BÎRCĂ Aliona, *președinte*, doctor habilitat în științe economice, conferențiar universitar, ASEM

MIHAILA Svetlana, *secretar științific*, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM

STRATAN Alexandru, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar, membru corespondent al AȘM, INCE

BUGAIAN Larisa, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar, UTM

GRIGOROI Lilia, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM

Susținerea va avea loc la data de 13 mai 2022, ora 14.00, în ședința Consiliului Științific Specializat D 522.02-46 din cadrul Academiei de Studii Economice a Moldovei, pe adresa: MD-2005, mun. Chișinău, str. G. Bănulescu-Bodoni, 59, etajul 1, sala 104.

Teza de doctor și rezumatul pot fi consultate la Biblioteca Științifică a Academiei de Studii Economice a Moldovei, pe pagina web a ASEM (www.irek.ase.md) și pe pagina web a ANACEC (www.cnaa.md).

Rezumatul a fost expediat la 7 aprilie 2022.

**Secretar științific
al Consiliului Științific Specializat,**
doctor, conferențiar universitar



MIHAILA Svetlana

Conducător științific,
doctor habilitat, profesor universitar



BUCUR Vasile

Autoare



ȚAPU Tatiana

© Țapu Tatiana, 2022

Cuprins

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII.....	4
CONȚINUTUL TEZEI.....	8
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI.....	21
BIBLIOGRAFIE.....	26
LISTA PUBLICAȚIILOR ȘTIINȚIFICE LA TEMA TEZEI.....	28
ADNOTARE.....	30

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

Actualitatea și importanța temei abordate. Actualitatea investigațiilor științifice în direcția selectată se amplifică în contextul Strategiei de dezvoltare agricolă și rurală pentru anii 2014-2020 [4] care subliniază necesitatea asigurării unui regim deschis de informare și conlucrare între mediul de afaceri în agricultură, cercetarea științifică și învățământ/instruire prin crearea unei platforme unice de comunicare. Importanța investigațiilor este condiționată de tendința de integrare a sistemului normativ al Republicii Moldova exigențelor cadrului legislativ internațional, instituit și în spațiul economic european. Problemele contabilității de gestiune (în continuare – CG) în agricultură (inclusiv și avicultură) nu sunt investigate suficient în literatura de specialitate autohtonă, lipsește actul normativ care ar reglementa CG.

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 calitatea deciziilor manageriale adoptate în baza informației furnizate de ea și prin care: a) se constituie suportul informațional al perfecționării managementului entității și atingerea obiectivelor trasate de acesta; b) sporește importanța decizională în scopul identificării și analizei situațiilor incerte și confuze la orice nivel ierarhic.

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., Belîi I., Borisevici N., Ivașkevici V., Kaverina O., Karpova T., Kondrakov N., Kostiuik P., Livenskaia G., Paliu V., Prihodiko V., Sokolov I., Șalaeva L., Șeremet A., Valiulova A., Vahrușina M., Akășeva V., Asaul A., Volkova O. ș. a. (Federația Rusă). O contribuție valoroasă în soluționarea problemelor CG în avicultură revine realizărilor științifice elaborate de următorii savanți din străinătate: Oprea C., Shaboun Abubaker M. (România); Alborov R., Maximova G., Maximocikina O., Gapon M., Deici V., Karagodin D., Zlobina O. (Federația Rusă). Unele aspecte vizând contabilitatea activelor biologice, costurilor de întreținere a acestora, furajelor, altor stocuri, calculației costului au fost examinate de următorii cercetători: Balan I., Bucur V., Bulgaru V., Frecăuțeanu A., Todorova L. ș.a.

Studiul lucrărilor acestor autori denotă existența rezervelor de investigație aferente aprofundării definițiilor CG, CR, fază, etapă a procesului tehnologic, perisabilitate naturală, dezvoltării nomenclatorului articolelor de costuri și componenței fiecărui articol, particularităților bugetării și contabilizării costurilor, fundamentării științifice a metodei de calculație a costului la entitățile avicole industrializate în condițiile accelerării luării deciziilor de către managementul de top adecvate proceselor tehnologice moderne, care necesită aplicarea documentelor primare și registrelor de evidență analitică și sintetică modernizate, adaptate acestor procese și integrate în SIC. Una din direcțiile

principale ale investigațiilor este problema determinării, evaluării și contabilizării pierderilor în/și peste limita stabilită în fiecare fază a proceselor de producție pe centre de responsabilitate (în continuare – CR) în respectarea cerințelor principiului prudenței. Soluționarea problemelor privind recunoașterea păsărilor ouătoare în componența activelor biologice immobilizate (în continuare – ABI), determinarea și evaluarea adaosului greutatei vii a acestora, precum și amortizării lor. Cu regret, actualmente lipsește un act normativ care ar: 1) armoniza într-un tot întreg componentele inerente, bugetarea, contabilitatea, controlul și analiza costurilor de producție, metodologia și procedeele aferente, precum și ale altor componente inerente; 2) explica clar, univoc și accesibil modul de ținere a CG, metodele de calculație a costului.

Problema științifică importantă constă în perfecționarea noțiunilor CG, CR, fază, perisabilitate naturală în aspectul teoretic și aplicarea practică a acestora în condițiile în care activitatea entităților avicole este desfășurată în baza transformărilor biologice calitative și cantitative a păsărilor utilizate ca mijloace de producție, bugetării și contabilizării costurilor, pierderilor de producție și a calculației costului produselor și activelor biologice adiționale.

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, precum și a calculației costului unitar în avicultură.

Obiectivele condiționate de realizarea scopului enunțat 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, determinarea și înregistrarea adaosului greutatei vii și a amortizării acestora;

- 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 rapoartelor interne de gestiune (în continuare – 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 greutateii 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 greutateii 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 greutateii 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 greutateii 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 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 Brînzei 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 recenzii 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 2 ghiduri aplicativ-didactice cu cota-parte de participare a autoarei – 4,68 coli de autor (total – 14,05 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, 18 tabele, 2 figuri și 76 de anexe.

CONȚINUTUL TEZEI

În **Introducere** se argumentează actualitatea și importanța studiului în cauză, este generalizat gradul de studiere a temei abordate, sunt definite scopul, obiectul și sarcinile cercetării; formulate ipotezele de cercetare corespunzătoare obiectivelor lansate; expuse metodologia și metodele de cercetare alese; exprimate noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute care contribuie la soluționarea problemei științifice importante; evidențiate semnificația teoretică și valoarea aplicativă a tezei; sintetizate sumarul capitolelor tezei și informația privind implementarea rezultatelor științifice.

Capitolul 1 „Probleme metodologice și practice privind contabilitatea de gestiune în avicultură” pune în evidență fundamentele teoretice privind CG, relevă abordări conceptuale privind definirea 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 și impactul factorilor tehnologici și organizaționali asupra structurării și codificării ierarhizate a CR.

Investigațiile problematicii existente denotă că actualmente lipsește o abordare unică a obiectului definiției CG, caracteristicilor acestuia, scopului, destinației și rezultatului obiectului în cauză. Definiția din LCRF 287/2017 [6, p. 16]) 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 ei: obiectul, caracteristicile acestui obiect și scopul (destinația), rezultatul ce urmează a fi obținut [2, p. 10]. Investigațiile efectuate denotă că noțiunea contabilității manageriale este mai largă decât cea a CG, ultima exprimând doar „contabilitatea administrării bunurilor” [1, p. 59-61]. În acest context, în LCRF 287/2017 trebuia să se regăsească nu definiția „contabilității de gestiune”, ci a **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. 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”.

În aspect filozofic CG se manifestă în cea financiară ca particularul în general în partea comună ambelor contabilități. 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” [11, 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), 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. În aceste circumstanțe entitățile agricole (inclusiv avicole) întâmpină dificultăți în specificul bugetării costurilor în avicultură determinat de particularitățile tehnologice inerente activităților desfășurate, selectarea, aplicarea și argumentarea metodei de contabilizare a costurilor și de calculație a costului unitar. Rezonabil ar fi dacă MF de comun acord cu Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare ar elabora un set de recomandări aferent 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.

Ținerea CG în avicultură este condiționată de îmbinarea profilului ramural și variantele specializării activităților avicole ale entităților, factorilor tehnologici, organizaționali și structurii entității. 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) [20, 264-268]. 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.

În reducerea 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 corelarea softurilor contabile cu programele de evidență tehnologică a efectivelor de păsări. Aceasta va: a) reduce lucrările 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; d) spori accesul managerilor de la orice nivel managerial (CR) la informația necesară pentru analiza costurilor și luarea deciziilor aferente;

În arhitectura CG un element-cheie pentru care până în prezent nu s-a statornicit o abordare unanim acceptată este CR [21, p. 37], [22, p. 48-49], [7, p. 1041], [8, p. 68],

[15, 231-237], [18, p. 106-112]. Lipsește ea și în actele normative autohtone ce reglementează contabilitatea. Din acest motiv definiția CR este expusă 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 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.

Actualmente nu există un model-standard unanim acceptat și universal aplicabil de descentralizare a CR la orice entitate indiferent de domeniul de activitate al acesteia [3, p. 257]. Circuitul informației contabile între CR conturează ierarhia subordonării unităților structurale instituite nemijlocit la entitate – subdiviziune, sector, secție, hală etc. (fig. 1).

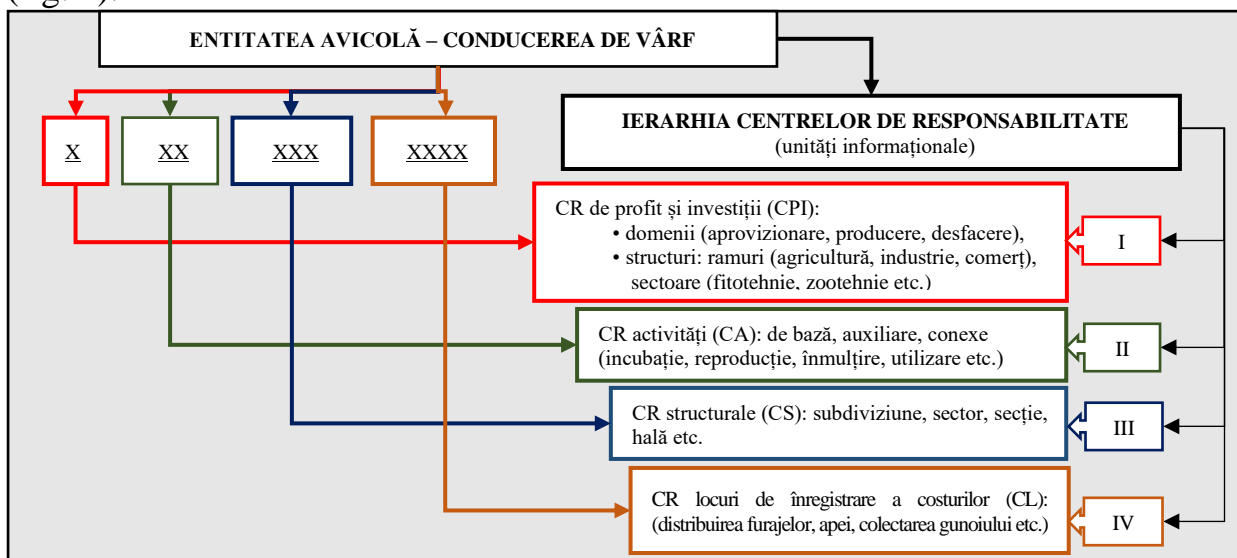


Fig. 1. Sistemul de ierarhizare a CR în calitate de unități informaționale în CG
Sursa: elaborat de autor.

În scopul informatizării și funcționalității CR în avicultură s-a elaborat și s-a propus implementarea unui sistem universal de simbolizare subordonată a CR ca unități informaționale ale entităților producătoare cu utilizarea criteriului zecimal de atribuire a simbolurilor. 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 activității entității.

Metodă de simbolizare a întregului nomenclator al CR propusă de autoare este rațional să fie aplicată la toate entitățile avicole cu luarea în considerare a structurii, variantei de specializare și profilului activității lor.

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 – incubația. S-a constatat că actualmente responsabilitatea asupra rezultatelor activităților desfășurate revine în exclusivitate administratorului și contabilului-șef ai entității avicole, ceea ce se rezumă în imposibilitatea monitorizării în detaliu a rezultatelor financiare obținute și prevenirea eventualelor situații de risc în aspectul CR. Prin urmare, apar trei grupuri de probleme în bugetarea costurilor (fig. 2).

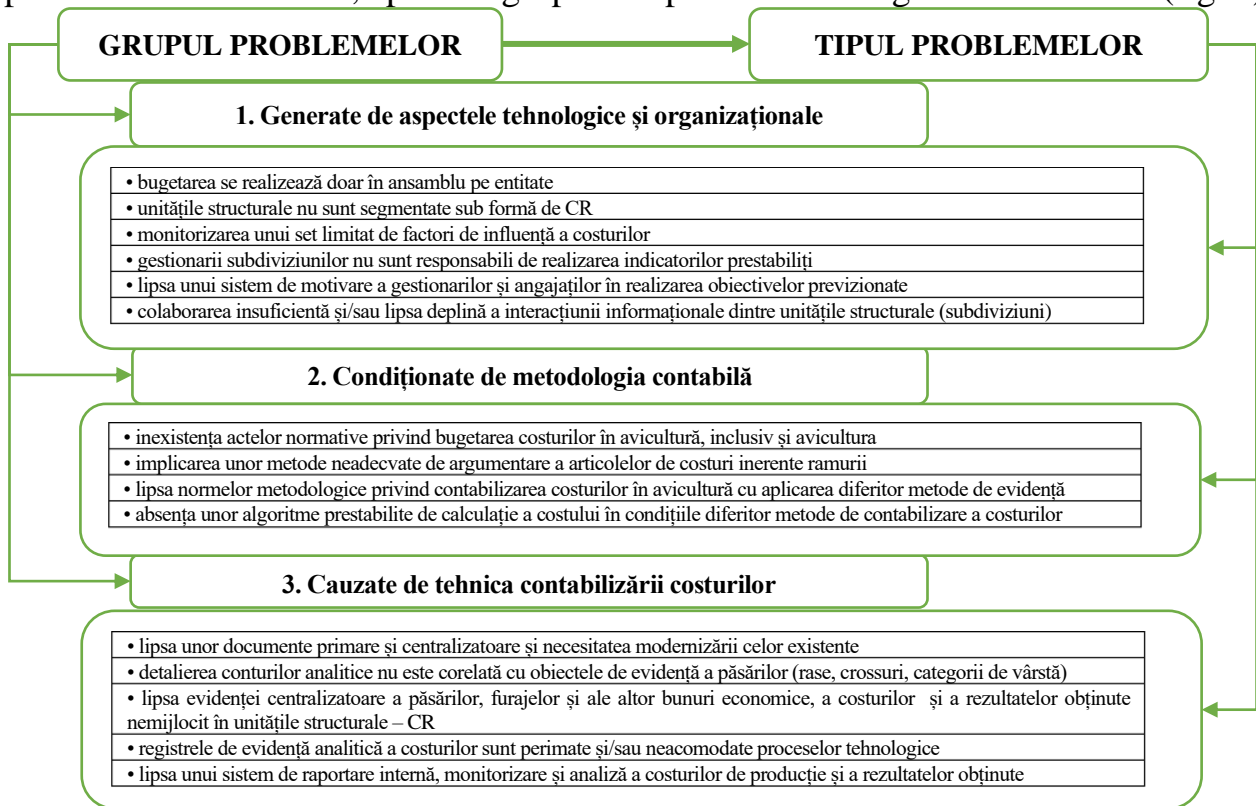


Fig. 2. Sistematizarea problemelor legate de bugetarea costurilor în avicultură
Sursa: elaborat de autoare.

În scopul delegării responsabilităților asupra proceselor desfășurate și rezultatelor obținute, autoarea a: structurat procesul de bugetare a costurilor corespunzător structurii organizaționale ale entității avicole; grupat CR în funcție de direcția fluxului informațional în două tipuri: furnizoare și consumatoare de informații; elaborat schema subordonării succesive a bugetelor și principalele secvențe aferente procesului de bugetare a costurilor de producție în segmentul S.R.L. „Avicola-Teovera” specializată în creșterea puilor de carne (broiler) cu stabilirea legăturii „CR-Buget-Responsabil”.

În cadrul fiecărui CR bugetarea costurilor de producție se realizează cu delimitare pe fiecare cont analitic de evidență a costurilor și articole de costuri.

În scopul evitării supraevaluării sau subestimării indicatorilor bugetați s-a fundamentat bugetarea costurilor de producție cu luarea în considerare a: 1) indicilor de modificare a volumului de producție și a prețurilor de vânzare pentru perioada bugetată; 2) structurii costurilor de producție contabilizate în anul precedent sau în 3-5 ani precedenți; 3) ratei de inflație prognozată de BNM.

Analiza procesului de bugetare la entitățile S.R.L. „Lincos Prim”, S.R.L. „Avicola-Teovera”, S.R.L. „Șarur Con”, S.R.L. „Axedum” denotă: indicatorii planificați nu sunt puși în gestiunea persoanelor responsabile; compararea veniturilor obținute cu parametrii planificați sau cu cei precedenți se efectuează la finele anului de gestiune;

costurile de producție privind furajele, medicamentele și vaccinurile utilizate în etapele creșterii păsărilor se includ direct în debitul contului 212 „Active biologice circulante”, evitând conturile de evidență a costurilor; rapoartele privind rezultatele analizate sunt perfectate sub forma foi volante, nu sunt stocate ce nu permite monitorizarea abaterilor identificate în dinamică. Înlăturarea acestor elemente negative a fost luată în considerare la bugetarea costurilor în condițiile S.R.L. „Avicola-Teovera”, entitate specializată în creșterea puilor broiler Cobb 500.

Bugetarea a fost realizată astfel: costurile variabile – în funcție de programul de producție; costurile fixe – în aceeași mărime ca și în perioada precedentă, deoarece procesul tehnologic decurge în aceleași condiții de întreținere a păsărilor în aceleași și cu aceleași utilaje. În calitate de criteriu de repartizare a costurilor de bază comune și CIP a fost aplicat numărul de zile capete-furajate de întreținere a efectivelor de păsări. ulterior au fost bugetate costurile aferente gunoiului de pasăre.

Controlul costurilor este realizat prin compararea indicatorilor previzionați cu cei efectivi conform relației CR-Buget-Responsabil. Consecutivitatea procedeeor controlului costurilor de producție elaborate de autoare sunt prezentate în anexele 21 – 24.

În scopul concordării evaluării ulterioare a păsărilor productive ouătoare (ABI) în perioada de exploatare cu transformările biologice ale acestora s-a propus determinarea lunară a adaosului greutateii vii a acestora și corectarea valorii contabile, cu costul adaosului în cauză, cu suma amortizării calculate în luna precedentă, pierderile din depreciere și cu valoarea contabilă a păsărilor ieșite.

Adaosul greutateii vii pentru păsările ouătoare poate fi determinat prin cântărirea selectivă sau prin aplicarea normativelor prestabilite de producători, sau prin alte metode relevante. Particularitățile tehnologice de întreținere a păsărilor ouătoare atestă necesitatea identificării adaosului greutateii vii (Agv_i , kg) doar pentru efectivul ieșit (cu excepția șeptelului pierit) relația complexă prin care se determină adaosul greutateii vii a efectivelor ieșite (1):

$$Agv_i = GVs_i - \left(\frac{GV_{in} + GV_1}{E_{in} + E_1} \times E_i \right) \quad (1)$$

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

GV_1 – greutatea vie a efectivului productiv intrat pe parcursul lunii, kg;

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

E_1 – efectivul de păsări intrat pe parcursul lunii, cap.;

E_i – efectivul rebutat de păsări, cap. (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” [11, p. 154].

Actualmente SNC „PCA” nu conține prevederi aferente modului de recunoaștere, evaluare și contabilizare a păsărilor ouătoare ieșite din cauza pieirii și sacrificării forțate [13, p. 52-58]. Însă soluționarea acestei probleme contribuie la evaluarea corectă a valorii contabile a ABI în perioada lor de exploatare. Pentru a înlătura acest gol, se propune completarea SNC „PCA” cu următoarea regulă: „animalele și păsările pierite/sacrificate forțat sunt evaluate la cost efectiv determinat la data ultimei cântăriri și se reflectă la greutatea lor conform ultimei cântăriri 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 zilelor-capete furajate de la începutul lunii până la data pieirii/sacrificării forțate.

Potrivit prevederilor SNC „PCA” păsările ouătoare sunt contabilizate în componența activelor biologice circulante. Ele nu se amortizează deși sunt utilizate ca mijloace de producție. Prin urmare, valoarea lor nu participă la formarea costului ouălor și la evaluarea ulterioară pe parcursul duratei de exploatare a acestora. Din acest motiv entitățile avicole suportă pierderi considerabile deoarece prețul de vânzare este semnificativ mai mic decât valoarea lor contabilă. Este evident că apar probleme la recunoașterea și deducerea acestor pierderi în scopuri fiscale. În realitate păsările ouătoare corespund următoarelor criterii de recunoaștere a ABI: 1) orice lot al efectivului de păsări ouătoare ca obiect de evidență este identificabil; 2) durata de exploatare depășește un an; 3) utilizarea păsărilor în cauză asigură obținerea multiplă a beneficiilor economice (produse); 4) valoarea oricărui lot de păsări ouătoare credibil poate fi determinată.

Amortizarea efectivului ouătoare de păsări contribuie la concretizarea costului ouălor, a adaosului greutatei vii [23, p. 221-227; 19, p. 140-144] și a valorii contabile prin ce „sporește imaginea fidelă a informației contabile” [10, p. 62-65]. În cadrul tezei au fost examinate trei variante de calculare a amortizării efectivului de păsări ouătoare, aplicarea practică a căroră în mod diferit contribuie la evaluarea ulterioară a valorii contabile a acestora și la determinarea mai obiectivă a costului. Concomitent se evită pierderile semnificative de valoare a efectivului de păsări exploatare. A treia variantă de calculare a amortizării păsărilor ouătoare – alternativă, propusă de autoare – 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). Prima parte a costului de intrare a 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 ajustează prin majorare cu costul adaosului greutatei vii și se micșorează cu valoarea contabilă a păsărilor ieșite (vândute, sacrificate, pierite). Algoritmul de calcul al amortizării păsărilor ouătoare în baza metodei alternative este efectuată cu ajutorul tabelului Excel în Fișa de evidență a efectivului productiv de păsări și a amortizării acestuia în baza datelor de la **S.R.L. „Rom Cris”** (anexa 28). Formulele contabile generate de informațiile prezentate în fișa menționată sunt elucidate în tabelul 1.

Varianta alternativă a amortizării păsărilor ouătoare permite evaluarea păsărilor ieșite (vândute, sacrificate, pierite) în cursul anului în funcție de masa lor vie stabilită prin cântărire sau prin altă metodă alternativă, ajustarea valorii contabile a efectivului cu mărimea adaosului greutatei vii și a păsărilor ieșite în perioadele precedente, precum și determinarea valorii contabile a celor existente la finele perioadei. În plus, toate calculele sunt sistematizate în formă tabelară în fișa propusă, ceea ce permite integrarea acestora în softurile contabile aplicate.

Tabelul 1. Înregistrările contabile aferente fluxului efectivelor productive de păsări ouătoare și amortizării acestora în perioada de exploatare 2018-2019, S.R.L. „Rom Cris”

Nr. crt.	Conținutul economic al operațiunii	Sursa de informații și/sau modul de calcul	Suma, lei	Corespondența conturilor	
				debit	credit
A	1	2	5	3	4
1	Transferarea efectivului de puicute în componența găinilor ouătoare	Anexa 27, indicatorul nr. 26	2 778 923,56	132	131
2	Înregistrarea adaosului greutateii vii aferent găinilor ouătoare	Anexa 28, col. 6 și 7 (total)	518 628,75	132	215*
*Notă. Conform PGCC entitatea poate aplica pentru contabilizarea costurilor contul 811 „Activități de bază”					
3	Calcularea amortizării aferentă efectivului de găini ouătoare aflate în exploatare	Anexa 28, col. 14 (total)	2 461 868,96	215	133
4	Decontarea amortizării acumulate aferente efectivului pierit	Anexa 28, col. 15 (total)	57 157,23	133	132
5	Casarea valorii contabile a șeptelului pierit de găini ouătoare (diferența dintre costul de intrare și amortizarea decontată)	Anexa 28, (total col. 10 – total col. 15) [72 040,09 – 57 157,23]	14 882,86	714	132
6	Decontarea amortizării acumulate aferentă efectivului de găini ouătoare rebutate	Anexa 28, col. 16 (total)	2 404 711,73	133	132
7	Casarea efectivului de găini ouătoare rebutate evaluat la valoarea contabilă	Anexa 28, (total col. 13 – total col. 16); [3 225 512,22 – 2 404 711,73]	820 800,49	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. 3).

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	–	–	–	–
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. 3. Fluxul informației în cadrul conturilor 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.

Actualmente SIC (documentele primare, centralizatoare, registrele contabile etc.) nu este conform proceselor tehnologice agricole industrializate. În scopul perfecționării

SIC autoarea a elaborat, modernizat și exemplificat modul de completare a următoarelor formulare de:

1. Documente primare: a) elaborate: 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 cântării selective (de control) a efectivelor avicole (anexa 39); b) modernizate: 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);

2. Registre și rapoarte operative pentru managerii CR: a) elaborat: Registrul cumulativ de evidență a rezultatelor proceselor de incubație și ecloziune (anexa 32); b) modernizat: 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).

Pentru prima dată de către autoare s-a încercat determinarea mărimii salariului tarifar 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 (curate/murdare), 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)). Aceasta stimulează lucrătorii în executarea funcțiilor sale și respectarea cerințelor tehnologice

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 oportune și corespunzătoare situației reale necesare procesului decizional; contribui la fundamentarea deciziilor, pentru planificare și construirea strategiei de dezvoltare a entității.

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 incubație a ouălor, creștere a tineretului, întreținere a păsărilor ouătoare și celor pentru carne, modernizării registrelor de evidență sintetică și analitică a costurilor de producție, precum și elaborarea RIG a 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 greutatei vii și al activelor biologice adiționale cu aplicarea indicilor convenționali de echivalență.

Clasificând păsările ouătoare drept ABI s-a argumentat necesitatea contabilizării în conturile: 212 „Active biologice circulante” – tinere și cele care se cresc pentru carne fiind de natura stocurilor; 131 „Active biologice immobilizate în curs de execuție” – aflate în perioada maturizării; 132 „Active biologice immobilizate în exploatare” – aflate în

calitate de mijloace de producție pentru obținerea multiplă a produselor agricole. O astfel de delimitare a conturilor sintetice, subconturilor și conturilor analitice a fost efectuată pentru entitățile avicole specializate în reproducția, înmulțirea și utilizarea găinilor de rase ușoare, grele și mixte (ouă și carne), tabelul 2.

Tabelul 2. Conturile sintetice, subconturile și conturile analitice propuse entităților avicole specializate în reproducția, înmulțirea și utilizarea găinilor de rase ușoare, grele și mixte (ouă și carne)

SPECIFICAREA			Vârsta de transfer/ rebutare (săptămâni)
subconturilor	conturilor analitice		
	grupul tehnologic de găini	sex	
1	2	3	4
Contul 131 „Active biologice imobilizate în curs de execuție”			
Efectiv la maturizare	1. Efectiv la maturizarea de reproducție	cocoși	17-20 (22...24)
		puicuțe	
	2. Efectiv la maturizarea de înmulțire	cocoși	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	cocoși	10-16
		puicuțe	
	5. Tineret de înmulțire	cocoși	10-16
	puicuțe		
	6. Tineret de pontă	puicuțe	10-16
2. Pui la creștere	7. Pui de reproducție	cocoși	2-9
		puicuțe	
	8. Pui de înmulțire	cocoși	2-9
	puicuțe		
	9. Pui de pontă	puicuțe	2-9
3. Puișori eclozați	10. Pui de o zi – eclozați	cocoși	1-7 (zile)
		puicuțe	
Notă. Conturile analitice aferente subcontului „Pui de o zi (eclozați)” scindează în funcție de destinație, categorie, tip (reproducție/înmulțire/pontă) și sexe (cocoși, 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 funcție de tipul efectivului transmis (ouă/carne/mixt), destinația transiterii și durată (în cazul transiterii pentru întreținere)		

Sursa. Elaborat de autoare (în teză vezi anexa 51).

În mod similar este rațional de proiectat componența conturilor sintetice (subconturilor și conturilor analitice) și pentru celelalte specii de păsări (gâște, rațe, curci, bibilici etc.) cu excepția speciilor la care pubertatea și maturitatea somatică declanșează mai precoce, iar durata de obținere a beneficiilor economice este mai mică de un an (prepelețe, potârniche etc.). Actualmente entitățile avicole lipsesc normele pierderilor de producție în avicultură, din care motiv pierderile în cauză nu sunt divizate în limita

normelor stabilite (provocate de factori naturali) și peste această limită (provenite din acțiunea subiecților). Prin urmare, delimitarea pierderilor vizate 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; desemnarea și justificarea algoritmului de determinare a cuantumului limitelor aferente distinct pe tipuri de pierderi; 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 tangență; costurile eferente puilor pieriți nu sunt excluse din suma totală a costurilor de întreținere a grupului respectiv de evidență, ca urmare se majorează nejustificat costul puilor vii fără a lua în considerare cerințele principiului prudenței (de a nu supraevalua activele); corectitudinea deducerii cheltuielilor generate de astfel de evenimente în scopuri fiscale. În acest context, în baza teoriei utilității bunurilor au fost: concretizate definițiile perisabilității naturale – privită la general și, în particular, în avicultură, a deșeurilor, reziduurilor, rebuturilor; grupate pierderile cauzate de factorii naturali și subiectivi. Aceasta permite de a determina mărimea pierderilor în/și peste limita normelor stabilite și de a le contabiliza corect. S-a argumentat: metoda diferențiată de evaluare a pierderilor după componentele lor în faza de colectare a ouălor de producție proprie, de transportare a celor procurate de la furnizori, precum și în cea de incubație a ouălor și ecloziune a puilor; limita cheltuielilor deductibile în scopul fiscal cauzate de sacrificarea forțată și pieirea păsărilor de specia Galinacee (găini); metoda de determinare a pierderilor cauzate de ieșirea necondiționată a păsărilor.

Contabilitatea costurilor de producție la entitățile avicole se ține după metoda globală fără a lua în considerare că procesele tehnologice sunt organizate pe etape, iar în cadrul etapei – pe faze. Acesta duce la necesitatea repartizării tuturor costurilor de bază și indirecte, cu excepția materiei prime (ouăle în faza de incubație). Modul de contabilizare a costurilor nu este determinat de factorii tehnologici și organizaționali, varianta de specializare, tipul ciclului de producție (închis, complex și singular). În scopul înlăturării acestor elemente negative s-a argumentat necesitatea: aplicării în avicultură a metodei de contabilizare a costurilor și de calculație a costului pe faze adecvate proceselor tehnologice și variantei de specializare; perfecționării contabilității costurilor. 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” [5, p. 191] din componența etapelor de calculație a costului unitar prevăzute de pct. 49 al IMCC, întrucât contabilitatea costurilor, din punct de vedere filozofic, reprezintă primarul (cauza), iar calculația – secundarul (efectul). Dacă acceptăm această sintagmă, rezultă că avem doar calculația fără contabilizarea costurilor. Ea contravine definiției calculației costului stipulată de pct. 5 din aceleași IMCC: „totalitatea procedeelelor folosite pentru determinarea costului produselor fabricate/serviciilor prestate” [5, p. 186-187] și nicidecum – înregistrarea costurilor.

În prezent delimitarea obiectelor de evidență a costurilor și a celor de calculație a costului unitar, dar și a unităților de calculație 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 eliminării acestui neajuns și 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, RIG la nivel de CR;

Potrivit Planului general de conturi contabil (în continuare – PGCC) [9, p. 262 și p. 279] la data raportării se prevede reversarea soldurilor din conturile 811 și 812 la contul 215 și invers la începutul următoarei perioade de gestiune. Unele entități această reversare o realizează prin corespondența conturilor menționate pe fiecare articol ce semnificativ majorează volumul lucrărilor contabile. În acest aspect, s-a fundamentat modul de contabilizare a costurilor numai prin aplicarea contului 215 ce simplifică această reversare și reduce manoperele lucrărilor contabile.

Din cauza că evidența analitică a costurilor în faza de incubație nu se ține pe fiecare lot de ouă, apare necesitatea repartizării costurilor de bază, dar comune mai multor loturi de ouă. În practica entităților avicole aceste lucrări au loc doar la sfârșitul perioadei de gestiune la suma totală, fără delimitare pe articole de costuri, fiind ocazionate de calculația costului la finele anului de gestiune. Aceasta face imposibilă analiza structurii costurilor de producție aferente proceselor finalizate și în curs de execuție în faza de incubație a ouălor. Complexitatea lucrărilor menționate sporește, mai cu seamă, dacă pe parcursul anului au fost puse la incubație ouă de mai multe specii de păsări. Pentru a înlătura aceste neajunsuri, este rațional ca pe parcursul anului costurile să fie contabilizate pe fiecare lot de ouă în faza de incubație, indicându-se nu doar numărul de ordine al lotului, dar și data, luna, anul punerii la incubație, specia păsărilor și greutatea medie unitară a ouălor plasate în sitele incubatorului.

În aspectul perfecționării calculației costului de producție a produselor avicole și a activelor biologice adiționale obținute autoarea a analizat mai multe oportunități [16, p. 516-522; 18, p. 180-185], acordându-se prioritate metodei corespunzătoare modului de contabilizarea a costurilor de producție – metoda de evidență a costurilor și de calculație a costului pe faze cu următoarele propuneri:

a) elaborarea algoritmului de calculație a normativului aferent gunoiului de pasăre în baza căruia s-a întocmit calculul acestuia, luând în considerare gradul de umiditate, specia, rasa și grupul tehnologic de vârstă;

b) aplicarea a 4 indicatori cu scopul identificării celui mai obiectiv criteriu de unificare a obiectelor de calculație eterogene aferente efectivelor mature de păsări ouătoare în unitate convențională depersonalizată în baza datelor de la entitatea S.R.L. „Rom Cris” specializată în producerea ouălor de găină. 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 a adaosului greutății vii în același interval tehnologic;

c) examinarea a 5 indicatori pentru determinarea celui mai obiectiv criteriu de repartizare a costurilor de bază comune proceselor de incubație a ouălor diferitor specii de pasăre și calculația costului efectivului eclozionat. S-a constatat că prioritatea aparține indicelui de echivalență a ouălor de diferite specii de păsări în ouă convenționale de găină propus de autoare;

d) s-a proiectat și s-a propus spre implementare algoritmul de calculație a costului unitar al obiectelor de calculație aferente întreținerii păsărilor pentru carne în Fișa de calculație a costului adaosului greutateii vii, greutateii vii și a gunoiului de pasăre. Această fișă corespunde proceselor tehnologice moderne 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).

Tabelul 3. Fișa de calculație a costului adaosului greutateii vii, greutateii vii și a 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 aferente lotului 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 [Σ rd. 2.1 și rd. 2.2 din pct. 2], din care:	1 556 072,70		
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 în lotul nr. 5/29.10.2019			
Indicatorul	Efectivul de păsări, cap.	Greutatea vie, kg	Valoarea/costul efectiv, lei
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 din rândul 2.4 s-au determinat respectiv 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 [120 057,5 × 13,87053]	48 023	120 057,5	1 665 261,16
4.3. șeptel pierit [1 136 × 13,87053]	947	1 136	15 756,92
4.4. alte ieșiri	–	–	–
5. Efectiv existent la finele perioadei (rd. 1+rd. 2 – rd. 4 corespunzător din col. 1 – 3)	–	–	–

Continuarea tabelului 3

A	1	2	3
6. Total existent la finele perioadei și ieșit pe parcursul perioadei (\sum rd. 4 și 5 corespunzător din col. 1 – 3)	50 447	124 738,3	1 730 186,33*
*Notă. Abaterea 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 aferente lotului 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.

e) algoritmul tuturor procedeeleor de calculație cu aplicarea formulelor de calcul au fost proiectate în calculul tabelar EXCEL, fiind apt integrării în orice soft contabil. Aceasta permite: e₁) efectuarea calculelor direct în mod automatizat în baza datelor sistematizate în registrele analitice din masivul informațional format; e₂) automatizarea completă a lucrărilor de calculație a costului unitar în avicultură; e₃) contribuie la sporirea oportunității și calității informației contabile furnizate în scopuri manageriale; e₄) reducerea considerabilă a manoperei lucrărilor contabile legate de sistematizarea informației necesare în procesul calculației costului; e₅) calculația costului unitar la finele oricărei perioade de gestiune și/sau etapă și/sau fază tehnologică.

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 incubație 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 impozabil 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 incubația 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 asignate, 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 corespunzător 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 procedeelelor 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: e₁) 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 cuantum 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. BRICIU, S. *Contabilitatea managerială: aspecte teoretice și practice*. București: Editura Economică, 2006. 440 p. ISBN 978-973-709-257-1.
2. BUCUR, V. *Probleme ale contabilității activelor nemateriale și materiale pe termen lung*: referat șt. tz. de doct. hab. Chișinău, 2005. 70 p.
3. BULGARU, V. Rolul centrelor de responsabilitate în cadrul controlului de gestiune al stocurilor. In: *Lucrări științifice, Universitatea Agrară de Stat din Moldova, vol. 25(1): Contabilitate*. Chișinău: CEP UASM, 2010, pp. 256-259. ISBN 978-9975-64-193-7.
4. Hotărârea 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). [citat 06.07.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110039&lang=ro#
5. Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. In: *Monitorul fiscal*. 2020, nr. 6(61), ediție specială, pp. 186-194.
6. 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.
7. NEEDLES, B., ANDERSON, J., CALDWELL, J. et al. *Principiile de bază ale contabilității*, ed. a V-a, 1993 (versiune românească). Chișinău: ARC, 2001. 1240 p. ISBN 9975-61-131-1.
8. OPREA, C., CÂRSTEA, G. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, ed. a II-a. București: Atlas Pres, 2003. 435 p. ISBN 973 8619289.
9. Planul general de conturi contabile. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 246-282. ISSN-1857-3991.
10. SHABOUN, ABUBAKER M. *Organizarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor de producție în complexele avicole din Libia*: tz. de doct. [online]. București, 2005. 186 p. [citat 11.02.2009]. Disponibil: http://www.biblioteca.ase.ro/resurse/resurse_electronice/teza_capitole.php?tid=346&qsq%3Dlibia+%26sort%3Dtitlu%26dir%3D1Dup%26pagina%3D1
11. SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 150-164. ISSN-1857-3991.
12. ȚAPU, T. Aspectele evidenței primare ale proceselor de incubare a ouălor. Chișinău: CEP UASM, 2010. pp. 89-95. ISBN 978-9975-64-196-8.
13. ȚAPU, T. Aspecte problematice privind modul de recunoaștere și contabilizare a pierderilor efectivelor de păsări. In: *Akademios: revistă de știință, inovare, cultură și artă*. Chișinău, 2019, nr. 3(54), pp. 52-58. ISSN 1857-0461.
14. ȚAPU, T. Contabilitatea de gestiune sau managerială. In: *Economia de piață la etapa actuală: realizări și perspective*. Chișinău: CEP UASM, 2001, pp. 79-81.
15. 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.

16. ȚAPU, T. Calculația costului unitar al puilor de o zi și identificarea pragului de semnificație al costurilor neproductive. In: „*Perspectivile 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. Chișinău: UASM, 2018. pp. 516-522. ISBN 978-9975-64-271-2.
17. 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.
18. 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.
19. ȚAPU, T. Viziuni cu privire la calcularea ratei de amortizare la unele active biologice mature producătoare incluse în componența celor curente. In: *Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări*: conf. șt. intern., 5 apr. 2013. Chișinău: ASEM, 2013, pp. 140-144. ISBN 978-9975-4242-7-1.
20. 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.
21. 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.
22. ZARIȘNEAC, N. Conceptele și elementele managementului costurilor materialelor de construcții. In: *Meridian Ingineresc*. Chișinău, 2010, nr. 3, pp. 46-49. ISSN 1683-853X.

În alte limbi:

23. ȚAPU, 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.

LISTA PUBLICAȚIILOR ȘTIINȚIFICE LA TEMA TEZEI

1. Articole în reviste din Registrul Național al revistelor de profil, categoria B

- 1.1 Țapu T. Perfecționarea modului de înregistrare a produselor în avicultura pentru ouă. In: *Știința agricolă*, UASM, Chișinău, 2006, nr. 2, p. 91-94., 0,33 c.a. ISSN 1857-0003.
- 1.2 Țapu T. Componenta, evaluarea și perfecționarea produselor secundare în entitățile avicole cu bază industrială de producție. In: *Știința agricolă*, UASM, Chișinău, 2009, nr. 1, p. 79-83., 0,46 c.a. ISSN 1857-0003.
- 1.3 Țapu T. Aspecte problematice privind modul de recunoaștere și contabilizare a pierderilor efectivelor de păsări. In: *Akademios: revistă de știință, inovare, cultură și artă*, AȘM, Chișinău, 2019, nr. 3(54). p. 52-58., 0,83 c.a. ISSN 1857-0461.

2. Articole în culegeri științifice

2.1 în lucrări științifice internaționale (peste hotare)

- 2.1.1. Țapu 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, 2011, p. 83-87, 0,28 c. a. ISBN 978-966-188-237-8.
- 2.1.2. Țapu T. Evaluation and accounting of laying hens. In: *Scientific papers „Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development”*, volume 10(2), București, 2010, p. 221-227, 0,55 c. a. ISSN 1844-5640.

2.2 în lucrările conferințelor științifice internaționale (Republica Moldova)

- 2.2.1. Țapu T. Aspecte contabile privind formarea și calcularea costului produselor în secțiile de incubare a ouălor. In: *Materialele conferinței științifice internaționale „Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor”*, ASEM, Chișinău, 2012, p. 208-213, 0,4 c. a. ISBN 978-9975-75-619-8.
- 2.2.2. Țapu T., Todorova L. Particularitățile tehnologice în avicultură și influența acestora asupra contabilității de gestiune. In: *Materialele conferinței științifice internaționale „Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări”*, ASEM, Chișinău, 2013, p. 264-268, 0,4 c. a. ISBN 978-9975-4242-7-1.
- 2.2.3. Țapu, T. Prețurile de transfer: aspecte de calculare și aplicare la întreprinderile avicole. In: *Cooperarea între mediul universitar și organismele profesionale: Soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile: conf. șt. intern.*, 1 apr. 2016. Chișinău, ASEM, 2016, pp. 215-219., 0,3 c.a. ISBN 978-9975-127-48-6.
- 2.2.4. 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., 0,35 c.a. ISBN 978-9975-127-48-6.
- 2.2.5. Țapu T. Calculația costului unitar al puilor de o zi și identificarea pragului de semnificație al costurilor neproductive. In: *Materialele simpozionului științific internațional „Perspectivele dezvoltării durabile a spațiului rural în contextul noilor provocări economice”*, dedicat aniversării a 85 de ani de la fondarea Universității Agrare de Stat din Moldova. 50. UASM, Chișinău, 2018, *Lucrări șt.*, vol., p. 516 – 522., 0,56 c.a. ISBN 978-9975-64-299-6.
- 2.2.6. 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., 0,3 c.a. ISBN 978-9975-75-750-8.
- 2.2.7. Тодорова Л., Цану 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: culegere de lucrări șt.*, 2 apr. 2015. Chișinău: ASEM, 2015, pp. 106-109., 0,3 c.a. (contribuție proprie 0,15 c.a.) ISBN 978-9975-75-750-8.
- 2.2.8. Țapu 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.

2.3. în lucrările conferințelor științifice naționale

2.3.1. Frecăuțeanu A., **Țapu T.** S.N.C. 6 necesită precizare. In: *Lucrări științifice*, UASM, Chișinău, 2001, vol. 9, p. 162-164., 0,28 c.a. ISBN 9975-946-02-X.

2.3.2. Țapu T. Identificarea consumurilor constante și variabile în baza metodei analitice. In: *Lucrări științifice*, UASM. Chișinău, 2008, vol 17 (Contabilitate), p. 28-32., 0,46 c.a. ISBN 978-9975-64-127-2.

2.3.3. Țapu T. Determinarea costului produselor secundare în întreprinderile avicole. In: *Lucrări științifice*, UASM. Chișinău, 2008, vol 17 (Contabilitate), p. 72-75., 0,43 c.a. ISBN 978-9975-64-127-2.

2.3.4. Țapu T. Aspectele evidenței primare ale proceselor de incubare a ouălor. In: *Lucrări științifice*, UASM. Chișinău, 2010, vol 27 (Contabilitate), p. 89-95., 0,45 c.a. ISBN 978-9975-64-125-8.

2.3.5. Țapu T. Unele aspecte privind circulația documentelor primare pe centre de responsabilitate în entitățile avicole. In: *Lucrări științifice*, UASM. Chișinău, 2010, vol. 27 (Contabilitate), p. 106-112., 0,49 c.a. ISBN 978-9975-64-125-8.

2.3.6. Țapu T. Aspecte manageriale aferente contabilizării activelor biologice în avicultură. In: *Lucrări științifice*, UASM. Chișinău, 2013, vol. 32, p. 54-58., 0,4 c.a. ISBN 978-9975-64-244-6.

3. Teze în culegeri științifice

3.1. 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.

4. Alte lucrări științifice (recomandate spre editare de o instituție acreditată în domeniu)

4.1. Țapu T. Contabilitatea de gestiune sau managerială? In: *Economia de piață la etapa actuală: realizări și perspective*, UASM, Chișinău, 2001, p. 79-81. 0,13 c.a.

4.2. 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. 2001, p. 81-83.

5. Articole în alte reviste

5.1 Țapu T. Identificarea pragului de semnificație al pierderilor aferente proceselor de incubare și calculația costului unitar al puilor de o zi. In: *Lider-agro: revistă agricolă*, 2018, nr. 7-8, p. 14-20., 0,53 c.a. ISSN 1857-0569.

5.2 Букур В., **Цапу Т.** Об оценке и учете кур несушек. In: *Бухгалтерские и налоговые консультации*. Chișinău, 2010, nr. 11, p. 42-48., 0,56 c.a. ISSN 1875-1697.

6. Brevete de invenții, produse de program, adevăruri de soiuri, opere științifice etc.

6.1. **Țapu T.**, Bucur, V., Frecăuțeanu A. Contabilitatea activelor biologice și a furajelor condiționate, precum și calculația costului unitar în ramura creșterii porcinelor. *Operă științifică: Certificat de înregistrare a obiectelor dreptului de autor și a drepturilor conexe: seria OȘ, nr. 5892 din 05.03.2018.* ACA RM, Chișinău, 2018, 185 p., 12,01 c.a.

ADNOTARE

ȚAPU Tatiana, „Perfecționarea contabilității de gestiune în avicultură”,
teză de doctor în științe economice, Chișinău, 2021

Structura tezei: introducere, trei capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie din 229 de titluri, 143 de pagini text de bază, 18 tabele, 2 figuri și 76 anexe. Rezultatele obținute sunt publicate în 25 de 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, precum și a calculației costului 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; speciamentele elaborate și cele modernizate de documente primare, registre contabile și rapoartelor 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, 2021

Структура работы: аннотация, три главы, выводы и рекомендации, библиография (229 наименований), 143 страниц основного текста, 18 таблиц, 2 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 амортизации 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, 2021

Thesis structure includes: the introduction, 3 chapters, general conclusions and recommendations, a bibliography of 229 sources, 143 pages of the basic text, 18 tables, 2 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 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.

ȚAPU TATIANA

PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ÎN AVICULTURĂ

Specialitatea: 522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

Aprobat spre tipar: 06.04.2022	Formatul hârtiei A4.
Hârtie ofset. Tipar digital.	Tiraj: 50 ex.
Coli de tipar: 2.44	Comanda nr. 2

Tipografia Print-Caro
str. Columna 170, Chișinău