

Журнал "Contabilitate și audit" » №1, 2001 » УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Постоянный адрес статьи: <http://www.contabilitate.md/?mod=article&id=1376>

Alexandru FRECĂUȚEANU

doctor în economie,

șeful catedrei evidență contabilă a Universității Agrare de Stat din Moldova

## Contabilitatea consumurilor și calcularea costului produselor agricole

### Gruparea și sistematizarea consumurilor în sistemul de conturi

După perfectarea documentelor primare<sup>24</sup> și generalizarea datelor acestora pe direcții de utilizare a mijloacelor, gestionari, subdiviziuni și alte criterii consumurile ce țin de activitatea agricolă a subiecților economici (inclusiv gospodăriile țărănești) se înregistrează în rapoartele de producție (conturile personale) ale brigăzilor și fermelor, registrele de evidență a consumurilor și fabricării produselor vegetale sau animaliere, registrele de evidență a veniturilor și cheltuielilor arendașului sau alți agenți de informații cu gruparea lor pe articole, obiecte de evidență (conturi analitice) și conturi sintetice (de gradul I) corespondente.

Nomenclatorul facultativ al articolelor de consumuri din fitotehnie și sectorul zootehnic, precum și conținutul succint al fiecărui articol sînt prezentate în anexele 1 și 2 la S.N.C. 6 "Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole", aprobat prin ordinul ministrului finanțelor nr. 120 din 15 decembrie 2000 și intrat în vigoare la 1 ianuarie 2001 (S.N.C. 6 va fi publicat în numărul următor al revistei).

Nomenclatorul obiectelor de evidență a consumurilor este stabilit de întreprinderi de sine stătător, pornind de la condițiile de gospodărire (proporțiile de producției, specializarea, dotarea tehnică, calificarea aparatului contabil etc.) și conținutul formularelor specializate privind activitatea întreprinderilor agricole, care urmează a fi prezentate la finele fiecărui an împreună cu rapoartele financiare. De obicei, la baza obiectelor de evidență a consumurilor stau grupele de active biologice (culturi agricole, animale și păsări) din gospodărie. În sectorul zootehnic, în cazul cînd aceasta este oportun și realizabil sub aspect tehnic, obiectele de evidență se detaliază suplimentar pe categorii de vîrstă (de exemplu, vaci mulgătoare și tineret bovin). În funcție de obiectivele formulate pot fi deschise și alte conturi analitice (de exemplu, pentru definitivarea recoltei, colectarea produselor secundare, localizarea unor consumuri specifice etc.).

După cum s-a menționat anterior (vezi nr. 11), întreprinderile din sectorul agrar înregistrează consumurile aferente activității agricole în debitul contului de calculație 811 "Producția de bază"<sup>25</sup> în contrapartidă cu creditul conturilor pentru evidența bunurilor materiale, uzurii, datoriilor ș.a. În tabelul 3 sînt prezentate formulele contabile<sup>26</sup> aferente operațiunilor economice de bază, efectuate de orice întreprindere agricolă din Republica Moldova, de exemplu, în procesul cultivării grîului de toamnă pentru recolta anului 2000.

Multe gospodării suportă consumuri și după încheierea anului calendaristic de gestiune (de exemplu, la sortarea cartofilor, legumelor și fructelor puse la păstrare, identificarea produselor alterate, evacuarea putregaiului și gunoiului etc.). Însă, indiferent de proveniența produselor agricole (de fabricare proprie sau procurate de la terți), mijloacele utilizate pentru efectuarea unor asemenea operațiuni (inclusiv sumele retribuiri muncii) nu se tratează ca consumuri ale activității agricole, urmînd a fi incluse direct în valoarea inițială a bunurilor materiale cu debitarea contului 216 "Produse".

Tabelul 3

### Formule contabile vizînd operațiunile economice de bază efectuate în procesul cultivării grîului de toamnă pentru recolta anului 2000

Nr. crt.	Numărul și conținutul operațiunii economice	Documentul	Suma	Correspondența conturilor	
				debit	credit
1	2	3	4	5	6
<b>La cultivarea grîului de toamnă în cîmp</b>					
1.	Restabilirea soldului de consumuri conform situației de la 1 ianuarie 2000 care se referă la lucrările agricole (arat, semănat ș.a.) executate în anul precedent 1999	Nota contabilă	101 170	811	215
2.	Casarea consumurilor aferente semănaturilor nimicite (înghețate) parțial	Procesul-verbal de inspectare a semănaturilor	10 000	723	811
3.	Calcularea retribuțiilor plătite: mecanizatorilor - la lucrările de protecție a plantelor, recoltare ș.a. agrotehnicienilor - la pregătirea fertilizanților, scîrțuirea paielor ș.a.	Foaia de evidență a tractoristului-mașinist Foaia de evidență a muncii și lucrărilor executate	4 000 1 000	812 811	531 812 531

4.	Calcularea contribuțiilor pentru asigurările sociale de stat cu repartizarea lor proporțional cu sumele retribuțiilor plătite: mecanizatorilor	Calculul contabilității	1 240	812 811	533 812
	agrotehnicienilor	Calculul contabilității	310	811	533
5.	Calcularea defalcărilor în rezerva pentru plata concediilor în mărime de 10% <sup>27</sup> de la sumele retribuțiilor plătite: mecanizatorilor	Calculul contabilității	400	812 811	538 812
	agrotehnicienilor	Calculul contabilității	100	811	538
6.	Casarea: fertilizanților și mijloacelor de protecție a plantelor	Actul de consum al îngrășă-mintelor minerale, organice și bacteriene, chimicalelor și erbicidelor	15 600	811	211
	produselor petroliere consumate de tractoare și combine	Foia de evidență a tractoristului-mașinist	14 000	812 811	211 812
7.	Repartizarea consumurilor indirecte de producție conform bazei alese de gospodărie	Calculul contabilității	16 700	811	813
8.	Înregistrarea paielor scirtute în cantitate de 2 000 q la costul planificat de 9,72 lei pentru 1 q	Procesul-verbal de recepție a nutrețurilor grosiere și suculente	19 440	216	811
9.	Consum de servicii la transportarea recoltei din câmp pe arie: cu transportul auto propriu	Foia de parcurs a camionului	1 500	811	812
	cu transportul auto al terților	Factură	500	811	521
10.	Trecerea în cont la decontările cu bugetul a sumei TVA aferentă serviciilor prestate de terți	Factura TVA	100	534	521
<b>La definitivarea recoltei pe arie</b>					
11.	Înregistrarea cerealelor în masă fizică cu umiditatea inițială de 19% în cantitate de 3 500 q la costul planificat de 46,58 lei pentru 1 q	Inventarul de recepție a cerealelor de către cantaragiu	163 030	216	811
12.	Calcularea retribuțiilor plătite agrotehnicienilor și personalului de deservire a mașinilor staționare de purificare a cerealelor pe arie	Foia de evidență a muncii și lucrărilor executate	2 000	811	531
13.	Calcularea contribuțiilor pentru: asigurările sociale de stat	Calculul contabilității	620	811	533
	rezerva de concedii	Calculul contabilității	200	811	538
14.	Consum de energie electrică pentru funcționarea mașinilor staționare	Raportul privind utilizarea energiei electrice	800	811	812
15.	Stomarea scăzământului în mărime de 200 q, a deșeurilor furajere în cantitate de 200 q și a gunoii în cantitate de 100 q (în total 500 q) la costul planificat de 46,58 lei pentru 1 q	Actul de sortare și uscare a producției vegetale	(23 290)	216	811
16.	Înregistrarea deșeurilor furajere cu conținutul de boabe de 30% în cantitate de 200 q la costul planificat de 13,98 lei pentru 1 q	Actul de sortare și uscare a producției vegetale	2 796	216	811
<b>La finele anului în procesul închiderii conturilor</b>					
17.	Repartizarea: consumurilor generale de irigare, consumurilor de întreținere a mașinilor staționare, fișiiilor forestiere de protecție a câmpurilor ș.a.	Calculul contabilității	12 600	811	811
	consumurilor parcului de mașini și tractoare, parcului de combine autopropulsate ș.a.	Calculul contabilității	10 000	811	812
	cheltuielilor privind confecționarea vagonașelor mobile destinate stocării temporare a unor materiale în condiții de câmp	Calculul contabilității	3 400	811	251
18.	Repartizarea conform art. 25 al Legii bugetului pe anul 2000 a soldului debitor privind decontările cu bugetul la capitolul TVA aferentă bunurilor materiale cumpărate și consumate ulterior pentru necesități de producție	Calculul contabilității	3 860	811	534
19.	Raportarea după destinație a abaterilor costului efectiv de la cel planificat al produselor: vândute și livrate în contul salariilor și pensiilor (în total 1300q de cereale)	Calculul contabilității	6 734	711	811
	folosite pentru nutriția animalelor (40 q de cereale și 200 q de deșeurii furajere), fabricarea făinii (300 q de cereale) și în calitate de așternut (600 q de paie)	Calculul contabilității	2719,20	811	811
	livrate în calitate de ajutor material (60 q de cereale)	Calculul contabilității	310,80	713	811
	rămase în stoc la finele anului	Calculul contabilității	8 246	216	811
20.	Înregistrarea sumei condiționate de rotunjirea rezultatelor calculelor cu raportarea ei la produsele aflate în stoc	Nota contabilă	14	216	811

**Notă informativă:** Rulajul debitor al contului analitic "Grău de toamnă pentru recolta anului 2000" al contului 811 și cel creditor au constituit de la începutul anului una și aceeași sumă (190 000 lei). Grație acestui fapt la finele anului contul s-a închis, având sold nul.

### Operațiuni pregătitoare care anticipează calcularea costurilor

Înainte de a purcede nemijlocit la calcularea costului produselor agricole este necesar de efectuat un șir de operațiuni pregătitoare, cum ar fi:

- a) repartizarea consumurilor indirecte;
- b) casarea consumurilor aferente semănăturilor nimicite complet sau parțial de calamități naturale;
- c) raportarea după destinație a cheltuielilor anticipate;
- d) verificarea plenitudinii înregistrării recoltei;
- e) închiderea contului parcului de mașini și tractoare;
- f) repartizarea pe articole a consumurilor vizând producția în curs de execuție ș.a.<sup>28</sup>.

În opinia noastră, din operațiunile nominalizate o atenție majoră necesită operațiunile privind impactul calamităților naturale (b) și procedeele de finalizare a evidenței consumurilor aferente lucrărilor mecanizate (e). Anume aici, cum a demonstrat practica, contabilii cheltuiesc cel mai mult timp, efectuează cele mai complicate calcule și comit cele mai semnificative erori. Dat fiind acest fapt, în continuare vom examina în mod detaliat, cum trebuie efectuate la nivel de întreprinderi anume aceste două operațiuni pregătitoare.

**Exemplul 2.** La 3 mai 2000 din 100 ha cultivate în gospodărie cu sfeclă de zahăr 8 ha au fost distruse de grindină. Conform datelor registrului analitic și celui operativ pentru cultura plantelor, potrivit situației de la 1 mai, existau următoarele consumuri sub aspectul lucrărilor agricole efectuate:

*transportarea gunoiului de grajd în câmp și încorporarea lui în sol (august 1999) - 30 000 lei;*

*aratul de zăble la adâncimea de 30 cm (septembrie 1999) - 13 000 lei;*

*boronitul de primăvară în două urme (martie 2000) - 3 000 lei;*

*nivelarea solului cu ajutorul tăvălugilor (aprilie 2000) - 2 500 lei;*

*semănatul cu semințe omologate și introducerea concomitentă a selitrei amoniacale (aprilie 2000) - 51 500 lei.*

*În total - 100 000 lei.*

În primele trei zile ale lunii mai pe plantațiile de sfeclă nu s-au efectuat lucrări agricole. La 4 mai o comisie specială numită de conducătorul întreprinderii a perfectat documentar prejudiciul material cauzat gospodăriei, mărimea definitivă a pagubei urmînd a fi calculată de aparatul contabil. La 5 mai semănăturile distruse au fost prelucrate în mod mecanizat la suprafață în scopul încorporării în sol a plantelor afectate complet sau parțial, pentru aceasta cheltuindu-se mijloace în sumă de 630 lei (pornind de la valoarea planificată a unui hectar etalon convențional și numărul acestor hectare). La 6 mai suprafața în cauză a fost boronită, nivelată și însămîntată din nou, consumurile directe respective (costul efectiv al semințelor plus valoarea planificată a lucrărilor mecanizate) constituind 6 000 lei.

Prejudiciul cauzat întreprinderii de factorii naturali nefavorabili se determină și se înregistrează în modul următor.

1. Se stabilește nomenclatorul lucrărilor repetabile, care în procesul reînsămîntării se efectuează din nou, precum și consumurile aferente lor înregistrate pînă la 1 mai:

boronitul - 3 000 lei;  
 nivelarea solului - 2 500 lei;  
 semănatul - 51 500 lei.

2. Din consumurile inițiale aferente semănatului se scade valoarea îngrășămintelor minerale încorporate în sol :  
 $51\,500 - 8\,000 = 43\,500$  lei.

3. Se află suma totală de consumuri aferentă lucrărilor agricole repetabile și cuantumul lor la 1 ha de semănături:  
 $3\,000 + 2\,500 + 43\,500 = 49\,000$  lei,  
 $49\,000 : 100 = 490$  lei.

4. Se află suma pierderilor excepționale cauzată de calamitatea naturală pe o suprafață de 8 ha:  
 $490 \times 8 = 3\,920$  lei.

Suma în cauză (adică 3 920 lei), conform **Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile**, se exclude din costul producției globale a sfeclei de zahăr și se raportează la pierderi. Pentru aceasta se debitează contul **723 "Pierderi excepționale"** și se creditează contul **215 "Producția în curs de execuție"**.

La cheltuielile perioadei se raportează de asemenea suma de 630 lei suportată la 5 mai în scopul lichidării consecințelor calamității naturale. Pentru aceasta de asemenea se debitează contul **723 "Pierderi excepționale"** și se creditează contul **812 "Activități auxiliare"**.

După operațiunile efectuate contul analitic "Sfeclă de zahăr pentru recolta anului 2000" conține următoarea informație (vezi tabelul 4).

Tabelul 4

## Datele contului "Sfecă de zahăr pentru recolta anului 2000" la finele lunii mai

Debit	Credit
Sold la 1 ianuarie 2000 ..... 43 000 lei	<b>Casări (decontări):</b> mai ..... 3 920 lei
<b>Consumuri curente:</b> martie ..... 3 000 lei aprilie ..... 54 000 lei mai ..... 6 000 lei	

După cum rezultă din tabelul de mai sus, la calculația costului rizocarpilor și frunzelor furajare se va opera cu suma de consumuri înregistrată la 6 mai în mărime de 102 080 lei (43 000 + 3 000 + 54 000 + 6 000 - 3 920). Totodată vor fi incluse în calcule și consumurile ulterioare înregistrate după această dată.

Închiderea contului parcului de mașini și tractoare de asemenea se efectuează în mai multe etape, fiecare din ele corelând organic cu conținutul și rezultatele calculelor precedente.

**Exemplul 3.** În anul 2000 înainte de închiderea conturilor în gospodărie, s-au înregistrat următoarele date privind exploatarea parcului de mașini și tractoare (vezi tabelele 5-7) preluate din registre analitice sau operative și tabele auxiliare.

Tabelul 5

## Date centralizatoare ale contului analitic "Parcul de mașini și tractoare" (până la închiderea acestuia)

Debit	Credit
Consumuri privind retribuirea muncii -35 261 lei	Decontări (casări) prin metoda de tranzit de
Consumuri privind materialele - 60 380 lei	la începutul anului, total - 67 861 lei
<b>Contribuții</b> pentru asigurările sociale de stat	inclusiv:
sj asigurarea medicală - 10 931 lei	retribuirea muncii - 21 100 lei
Întreținerea mijloacelor fixe - 117 300 lei	produce petroliere - 40 220 lei
Servicii - 6 750 lei	contribuții pentru asigurările sociale de stat
Consumuri indirecte de producție - 12 830 lei	sj asigurarea medicală - 6 541 lei
Alte consumuri - 9 268 lei	Lucrări de transport executate la cost planificat:
<b>Rulaj debitor</b> la începutul anului - 252 720 lei	în expresie numerică 910 ha conv.
	în expresie valorică - 81 900 lei
<b>Sold prealabil</b> - 102 959 lei	Lucrări de câmp executate, total -1 545 ha conv.
	inclusiv:
	la grîul de toamnă pentru recolta anului 2000 155 ha conv.
	la grîul de toamnă pentru recolta anului 2001 220 ha conv.
	la aratul de zăble la culturile de primăvară pentru recolta anului 2001 300 ha conv.
	la sfecă de zahăr 645 ha conv.
	la orzul de primăvară - 25 ha conv.
	la floarea-soarelui 200 ha conv.
	<b>Rulaj creditor</b> la începutul anului - 149 761 lei

Tabelul 6

## Specificarea consumurilor privind întreținerea mijloacelor fixe ale parcului de mașini și tractoare în anul 2000 pe feluri de mașini, unelte și obiecte

(în lei)

Nr. crt.	Feluri de mașini, unelte și obiecte	Total consumuri	Inclusiv	
			uzura	reparația
1.	Mijloace tehnice cu destinație îngustă, total inclusiv: pentru cultivarea sfeclei de zahăr pentru cultivarea florii soarelui	26 422	11 181	15 241
		12 227	5 104	7 123
		14 195	6 077	8 118
2.	Mijloace tehnice cu destinație generală, total inclusiv: cultivatoare pluguri semănători cerealiere	29 387	15 370	14 017
		12 155	7 150	5 005
		3 120	2 100	1 020
		14 112	6 120	7 992
3.	Terenuri și șoproane pentru păstrarea mașinilor și uneltelor agricole	1 344	510	834
4.	Tractoare și remorci	60 147	22 095	38 052
	<b>Total</b>	<b>117 300</b>	<b>49 156</b>	<b>68 144</b>

Tabelul 7

**Volumul lucrărilor executate de mașinile și uneltele agricole cu destinație generală în anul 2000**

(în hectare fizice)

Culturi agricole (feluri de lucrări)	Volumul de lucrări pe feluri de mașini și unelte		
	cultivoare	pluguri	semănători cerealiere
Sfeclă de zahăr	400	-	-
Orz de primăvară	-	-	30
Floarea-soarelui	250	-	50
Aratul de zăble la culturile de primăvară pentru recolta anului 2001	-	200	-
Aratul la grîul de toamnă pentru recolta anului 2001	-	100	-
Semănatul grîului de toamnă pentru recolta anului 2001	-	-	100
<b>Total</b>	<b>650</b>	<b>300</b>	<b>180</b>

Pornind de la datele disponibile, închiderea contului parcului de mașini și tractoare urmează a fi efectuată în consecutivitatea următoare:

1. Consumurile privind întreținerea mijloacelor tehnice cu destinație îngustă în sumă totală de 26 422 lei se casează direct la conturile analitice ale sfecele de zahăr și florii-soarelui;
2. Consumurile privind întreținerea mijloacelor tehnice cu destinație generală (în exemplul dat este vorba despre cultivoare, pluguri și semănători cerealiere) în sumă totală de 29 387 lei se repartizează distinct, pornind de la volumul efectuat de lucrări din tabelul 7. Rezultatele calculelor sînt prezentate în tabelul 8.

tabelul 8

**Repartizarea consumurilor privind întreținerea mașinilor și uneltelor agricole cu destinație generală pe culturi (feluri de lucrări)**

(în lei)

Culturi agricole (feluri de lucrări)	Consumur repartizate aferente								
	cultivoarelor			plugurilor			semănătorilor cerealiere		
	uzura	reparația	total	uzura	reparația	total	uzura	reparația	total
Sfeclă de zahăr	4 400	3 080	7 480	-	-	-	-	-	-
Orz de primăvară	-	-	-	-	-	-	1 020	1 332	2 352
Floarea-soarelui	2 750	1 925	4 675	-	-	-	1 700	2 220	3 920
Aratul de zăble la culturile de primăvară pentru recolta anului 2001	-	-	-	1 400	680	2 080	-	-	-
Aratul la grîul de toamnă pentru recolta anului 2001	-	-	-	700	340	1 040	-	-	-
Semănatul grîului de toamnă pentru recolta anului 2001	-	-	-	-	-	-	3 400	4 440	7 840
<b>Total</b>	<b>7 150</b>	<b>5 005</b>	<b>12 155</b>	<b>2 100</b>	<b>1 020</b>	<b>3 120</b>	<b>6 120</b>	<b>7 992</b>	<b>14 112</b>
<b>Notă informativă:</b> coeficientul de repartizare a consumurilor (lei/ha)	11,00	7,70	18,70	7,00	3,40	10,40	34,00	44,40	78,40

3. Consumurile privind întreținerea terenurilor și șoproanelor pentru păstrarea mașinilor și uneltelor agricole în sumă totală de 1 344 lei se repartizează pe culturi și feluri de lucrări proporțional cu numărul de hectare convenționale indicate în tabelul 5. Rezultatele calculelor sînt prezentate în tabelul 9.

Tabelul 9

**Repartizarea consumurilor privind întreținerea terenurilor și șoproanelor pentru păstrarea mașinilor și uneltelor agricole pe culturi (feluri de lucrări)**

(în lei)

Culturi agricole (feluri de lucrări)	Consumuri		
	uzura	reparația	total
Sfeclă de zahăr	213	348	561
Orz de primăvară	8	13	21
Floarea-soarelui	66	108	174
Aratul de zăble la culturile de primăvară pentru recolta anului 2001	99	162	261
Grîu de toamnă pentru recolta anului 2001	73	119	192
Grîu de toamnă pentru recolta anului 2000	51	84	135
<b>Total</b>	<b>510</b>	<b>834</b>	<b>1 344</b>
<b>Notă informativă:</b> coeficientul de repartizare a consumurilor (lei/ha conv.)	0,33	0,54	0,87

4. Consumurile privind întreținerea tractoarelor și remorcilor se repartizează pe etap. La început ele se împart între lucrările de transport și cele de câmp proporțional cu numărul de hectare convenționale. În consecință, obținem următoarele date:

- pentru uzură - respectiv 8 190 lei (910 x 22 095 : 2 455) și 13 905 lei (1 545 x 22 095 : 2 455);
- pentru reparație - respectiv 14 105 lei (910 x 38 052 : 2 455) și 23 947 lei (1 545 x 38 052 : 2 455).

În total - respectiv 22 295 lei și 37 852 lei.

După aceasta sumele aferente lucrărilor mecanizate de câmp se repartizează pe obiecte de evidență din cultura plantelor proporțional cu numărul de hectare convenționale indicate în tabelul 5. Rezultatele calculului sînt prezentate în tabelul 10.

Tabelul 10

**Repartizarea consumurilor privind întreținerea tractoarelor și remorcilor pe culturi agricole (feluri de lucrări)**

(lei)

Culturi agricole (feluri de lucrări)	Consumuri		
	uzura	reparația	total
Sfeclă de zahăr	5 805	9 998	15 803
Orz de primăvară	225	387	612
Floarea soarelui	1 800	3 100	4 900
Aratul de zăble la culturile de primăvară pentru recolta anului 2001	2 700	4 650	7 350
Grâu de toamnă pentru recolta anului 2001	1 980	3 410	5 390
Grâu de toamnă pentru recolta anului 2000	1 395	2 402	3 797
<b>Total</b>	<b>13 905</b>	<b>23 947</b>	<b>37 852</b>
<b>Notă informativă:</b>			
coeficientul de repartizare a consumurilor (lei/ha conv.)	9,00	15,50	24,50

5. Analogic consumurilor privind întreținerea tractoarelor și remorcilor se repartizează consumurile reflectate în articolele "Servicii", "Consumuri indirecte de producție" și "Alte consumuri". În scopul reducerii volumului articolului și excluderii repetărilor inutile prezentăm doar rezultatele calculului la capitolul ce vizează lucrările de câmp:

- servicii - 4 247 lei;
- consumuri indirecte de producție - 8 074 lei;
- alte consumuri - 5 832 lei.

În consecință, pentru casarea directă a consumurilor privind întreținerea mijloacelor tehnice cu destinație îngustă, precum și repartizarea celorlalte consumuri ale parcului de mașini și tractoare prin metodele examinate anterior în partea dreaptă (credit) a contului analitic în cauză (vezi tabelul 5) sub inscripția

"Rulaj creditor de la începutul anului - 149 761 lei" vor fi efectuate următoarele înregistrări suplimentare:

Casări (repartizări) de consumuri la

cultura plantelor, total - 113 158 lei,

inclusiv:

întreținerea mijloacelor cu destinație îngustă - 26 422 lei,

întreținerea mijloacelor cu destinație generală - 29 387 lei,

întreținerea terenurilor și șoproanelor - 1 344 lei,

întreținerea tractoarelor și remorcilor - 37 852 lei,

servicii - 4 247 lei,

consumuri indirecte de producție - 8 074 lei,

alte consumuri - 5 832 lei.

6. Se determină costul efectiv total al lucrărilor de transport efectuate de tractoare. Pentru aceasta din rulajul debitor al contului (252 720 lei) se scad consumurile casate pe parcursul anului prin metoda de tranzit (67 861 lei) și consumurile casate sau repartizate la finele anului la cultura plantelor (113 158 lei). Rezultatul va constitui 71 701 lei.

7. În încheiere se află abaterea costului efectiv total al lucrărilor de transport de la costul planificat înregistrat pe parcursul anului:

71 701 - 81 900 = -10 199 lei.

După înregistrarea și acestei sume în partea creditoare a contului analitic al parcului de mașini și tractoare și repartizarea ei ulterioară pe consumatorii serviciilor de transport rulajul creditor al contului în cauză se va modifica pînă la 252 720 lei (67 861 + 81 900 + 113 158 - 10 199), egalîndu-se cu rulajul debitor, iar însuși contul se va închide.

Definitiv în urma operațiunilor de închidere contul analitic al parcului de mașini și tractoare va avea următorul conținut (vezi tabelul 11).

Tabelul 11

**Date finale privind contul „Parcului de mașini și tractoare” după închiderea acestuia la 31 decembrie 2000**

Debit	Credit

Rulaj debitor la începutul anului - 252 720 lei (vezi tabelul 5)	Rulaj creditor la începutul anului - 149 761 lei (vezi tabelul 5)
	Casări (repartizări) de consumuri la cultura plantelor, total - 113 158 lei
	Înregistrarea și repartizarea abaterii costului efectiv total al lucrărilor de transport de la costul planificat - (10 199) lei
	Rulaj creditor total de la începutul anului - 252 720 lei (149 761 + 113 158 - 10 199)

**Notă:** La finele anului nu există sold ( $252\ 720 - 252\ 720 = 0$ ).

### Noțiuni generale despre calcularea costurilor

Contabilitatea curentă a consumurilor în cultura plantelor și sectorul zootehnic se încheie la sfârșitul anului cu calcularea costului efectiv unitar care reflectă în expresie bănească consumurile de muncă vie și materializată ale întreprinderilor agricole (inclusiv ale gospodăriilor țărănești) pentru obținerea unei unități de producție.

În funcție de importanță, producția agricolă se împarte în produse de bază (sau principale), produse conjugate și produse secundare. Sînt considerate produse de bază produsele, pentru obținerea cărora a fost inițiat procesul tehnologic (de exemplu, cerealele, rizocarpul, legumele, laptele, ouăle etc. Produsele care datorită particularităților biologice ale culturilor agricole și animalelor se obțin concomitent cu produsele de bază, dar au o importanță minoră, se consideră produse secundare (de exemplu, paie, ciocleji, frunzele sfeclei de zahăr gunoiul de grajd ș. a.). În sfârșit, două sau mai multe feluri de produse de bază rezultate dintr-un proces tehnologic unic, se numesc produse conjugate (de exemplu, masa verde, semințele și fînul de ierburi anuale sau perene ș. a.).

Pentru determinarea costului produselor de bază, conjugate și secundare se folosesc mai multe metode: prin calcul direct; cu ajutorul coeficienților; prin repartizarea consumurilor pe diferite feluri de produse proporțional cu expresia cantitativă a criteriului comun pentru toate acestea; cu ajutorul indicilor stabiliți prin calcule ș. a.

Pentru fiecare fel de producție există o limită specială (un plafon), pînă la care toate consumurile suportate urmează a fi incluse în costul efectiv (adică înregistrate în debitul contului producției de bază). Consumurile suportate de producători după această limită urmează a fi înregistrate în alte conturi. Limita indicată se marchează în evidență printr-un termen special - "franco". De exemplu, pornind de la cele menționate, costul producției vegetale, se determină:

pentru cereale, leguminoase pentru boabe și semințe de floarea-soarelui — franco-cîmp (fățare sau alt loc de definitivare a recoltei);

pentru paie, ciocleji, fîn - franco-punct de depozitare (păstrare);

pentru sfecle de zahăr, cartofi, culturi de bostănărie și legume cultivate în sol deschis - franco-cîmp (loc de păstrare);

pentru fructe, pomușoare, frunze uscate de tutun, poamă, legume cultivate în sere — franco-punctul de recepție (loc de păstrare);

pentru semințe de ierburi, legume și alte culturi - franco-loc de păstrare;

pentru masa verde destinată nutriției animalelor - franco-loc de consum;

pentru masa verde destinată pregătirii silozului, fînajului, făinii de ierburi sau granulelor - franco-loc de însilozare (șanț, turn, groapă), obținerii fînajului, preparării făinii de ierburi sau granulelor.

De obicei, drept unitate de calculație a costului servește un chintal de producție, iar pentru producția în curs de execuție — un hectar de lucrări (aparte pe fiecare fel) sau o tonă de îngrășămintă (aparte minerale și organice) transportate în cîmp și încorporate în sol. Totodată este necesar de avut în vedere că în pomicultură și viticultură nu există producție în curs de execuție, și toate consumurile anului calendaristic se includ în costul recoltei anului curent.

Pentru fiecare cultură agricolă sau grupă de animale (păsări) în funcție de destinația ei și numărul de produse obținute se acceptă un mod strict individual de calculație a costurilor, cunoașterea și respectarea căruia sunt obligatorii. Devierea de la regulile stabilite sau utilizarea lor frivolă poate duce în consecință la exagerarea cheltuielilor (prin intermediul costului vînzărilor) și diminuarea profitului imposibil, ceea ce în conformitate cu articolul 57 al **Legii bugetului pe anul 2000** condiționează perceperea la bugetul de stat a venitului diminuat, precum și a amenzii în cuantum echivalent cu acest venit.

Calculația corectă a costurilor este imposibilă fără stabilirea argumentată a normativului de consumuri privind producția secundară. Acest normativ se stabilește la începutul exercițiului financiar (anului) și trebuie să fie unic atît în scopuri de planificare (bugetare), cît și pentru necesități contabile. Normativul în cauză se determină de comun acord cu personalul serviciilor agronomic (sau zootehnic), contabil și de planificare, pornind de la condițiile concrete de gospodărire. Dacă pe parcursul anului intervin modificări esențiale (de exemplu, în forma de retribuție a muncii, dotarea tehnică a procesului tehnologic etc.), normativul în cauză poate fi precizat.

**Exemplul 4.** În gospodărie colectarea frunzelor de pe plantațiile de sfecle industrială (pentru zahăr) conform tehnologiei aplicate include următoarele lucrări: detașarea lor de la rizocarpul aflați în sol cu ajutorul unei combine speciale remorcabile; transportarea la ferma de vite cornute mari în remorci trase de tractoare; așezarea în grămezi sub șoproane aerisite. Consumurile preconizate pentru efectuarea acestor lucrări se compun din următoarele elemente: uzura combinei, al cărei termen de funcționare utilă expiră pe data de 20 august, iar calcularea uzurii încetează la 1 septembrie 2000 - 800 lei; reparația curentă a combinei și reglarea ei (în baza datelor medii pe 3 ani precedenți) - 1 300 lei; valoarea serviciilor de tracțiune a tractoarelor la recoltarea frunzelor și transportarea lor din cîmp (pornind de la costul planificat al unui hectar etalon convențional și volumul de lucrări mecanizate recalculat) - 16 900 lei; retribuția muncii cu contribuții pentru asigurările sociale de stat ale salariaților necalificați la diverse operații manuale în locul pentru stocarea nutrețurilor — 600 lei, iar în total — 19 600 lei. Suma totală de consumuri (bugetul) prevăzută în planul de afaceri pentru cultivarea sfeclei de zahăr în anul 2000 constituie 280 000 lei. Prin urmare, normativul consumurilor aferent producției secundare (în cazul dat

*frunzelor recoltate și stocate) este egal cu 7% (19 600 : 280 000 x 100).*

Să examinăm în continuare modul de calculare a costului unitar al diferitelor produse agricole sau active biologice suplimentare.

### Calcularea costului de producție al culturilor cerealiere

Pentru culturile cerealiere (cu excepția porumbului) se determină costul 1 q de boabe în masă după prelucrare, 1 q de paie și 1 q de deșeuri furajere. În acest scop din suma totală de consumuri înregistrate în debitul conturilor analitice "Grâu de toamnă", "Orz de toamnă", "Ovăz" ș. a. se exclud consumurile aferente semănăturilor nimicite de calamități naturale, precum și consumurile ce țin de recoltarea, presarea, transportarea și scîrțuirea paielor. Cota consumurilor aferente paielor (în %) se stabilește la începutul anului, pornind de la tehnologiile aplicate, prețurile planificate, normele de consum al mijloacelor materiale și bănești, salariile tarifare și alți factori. De obicei, această cotă se stabilește pentru cîțiva ani și urmează a fi revăzută doar la schimbarea tehnologiei colectării paielor, factorilor organizatorici și economici adiacenți. Consumurile rămase se împart între boabe și deșeurile furajere, pornind de la conținutul de boabe în deșeuri.

În același mod se calculează costul de producție al culturilor leguminoase pentru boabe (mazăre, fasole ș. a.), a florii-soarelui și soiei.

**Exemplul 5.** *Pe aria mecanizată s-au transportat din cîmp 3500 q de boabe de grâu de toamnă cu umiditatea de 19%. După purificarea, uscarea și sortarea recoltei s-au înregistrat 3000 q de boabe calitative cu umiditatea 14%, 200 q de deșeuri furajere și 100 q de gunoi. Totodată din cauza micșorării umidității boabelor cu 5% masa inițială a producției s-a redus cu 200 q. Prin analiza de laborator s-a stabilit că deșeurile furajere conțin 30 % de boabe. Au fost scîrțuite 2000 q de paie, normativul consumurilor pentru colectarea lor fiind egal cu 12 %. Consumurile totale pentru cultivarea grîului au constituit 190 000 lei. Sub influența factorilor naturali nefavorabil i au fost nimicite semănături, pentru îngrijirea cărora s-au consumat 10 000 lei.*

Determinarea costului efectiv se efectuează în următoarea succesiune:

1. Din suma totală de consumuri se exclude suma consumurilor aferentă semănăturilor nimicite:

$190\ 000 - 10\ 000 = 180\ 000$  lei.

2. Se află suma consumurilor aferentă paielor și costul 1 q de paie:

$180\ 000 \times 12 : 100 = 21\ 600$  lei,

$21\ 600 : 2\ 000 = 10,80$  lei.

3. Din suma rămasă de consumuri se exclud consumurile aferente paielor:

$180\ 000 - 21\ 600 = 158\ 400$  lei.

4. Se află masa boabelor valoroase din deșeurile furajere:

$200 \times 30 : 100 = 60$  q.

5. Se determină masa totală a boabelor valoroase și costul 1 q de boabe:

$3\ 000 + 60 = 3\ 060$  q,

$158\ 400 : 3\ 060 = 51,76$  lei.

6. Se stabilește costul 1 q de deșeuri furajere:

$51,76 \times 60 : 200 = 15,53$  lei

sau

$51,76 \times 30 : 100 = 15,53$  lei.

Datele inițiale și rezultatele calculării costului producției grîului de toamnă sînt prezentate în tabelul 12.

Tabelul 12

## Calculația costului de producție al grului de toamnă pentru recolta anului 2000\*

(în lei)

Indicatori	Suma
1	2
A. Producția în curs de execuție (sold tranzitoriu) la începutul anului	101 170
B. Consumurile anului curent	88 830
C. Casari de consumuri la cheltuielile perioadei	10 000
D. Costul efectiv total (A + B - C)	180 000
inclusiv:	
consumuri directe de materiale	79 600
din care:	
semințe și material săditor	64 000
îngrășăminte	10 600
mijloace de protecție a plantelor	5 000
alte consumuri de materiale	-
consumuri directe privind retribuirea muncii	11 200
contribuții pentru asigurările sociale de stat și asigurarea medicală	3 255
servicii	2 800
întreținerea mijloacelor fixe	57 185
consumuri indirecte de producție	24 700
alte consumuri	7 260
E. Recolta, q:	
cereale după definitivare - 3 000	x
deșeuri furajere - 200	x
paie - 2 000	x
F. Costul efectiv unitar (al 1 q):	
cereale după definitivare	51,76
deșeuri furajere	15,53
paie	10,80

\* Formularul calculației costului este întocmit în conformitate cu anexa 3 la S.N. C. 3 "Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii" (vezi revista "Contabilitate și audit", 1998, nr. 1) și poate fi aplicat pentru calculația altor produse agricole.

Pentru plantațiile semincere de grâu de toamnă se determină costul 1 q de semințe în masă după definitivare (pe fiecare grupă calitativă aparte), 1 q de deșeuri furajere și 1 q de paie. Boabele care se conțin în deșeuri sînt estimate la costul mediu al producției de bază în ansamblu, independent de calitate. Materialul semincer se împarte în 4 grupe calitative: de superelită, de elită, de reproducerea întîii, de alte reproduceri. Repartizarea consumurilor între aceste grupe se efectuează proporțional cu valoarea semințelor la prețurile medii de vînzare. În rest, modul de calculare a costului este același ca și pentru culturile cerealiere obișnuite.

**Exemplul 6.** Pe teritoriul complexului de definitivare a materialului semincer s-au transportat din cîmp 10700 q de boabe de grâu de toamnă. După purificarea, uscarea și sortarea recoltei s-au înregistrat următoarele cantități de semințe: 2000 q de superelită, 2500 q de elită, 2700 q de reproducerea întîii și 3000 q de alte reproduceri. Prețurile de vînzare (pentru 1 q) sunt egale respectiv cu 240 lei, 200 lei, 150 lei și 110 lei. De pe teritoriul complexului au fost evacuate 260 q de deșeuri furajere cu conținutul de boabe de 40% și 140 q de gunoi. Totodată din cauza micșorării umidității boabelor masa inițială a recoltei s-a redus cu 100 q. S-au scîrțuit 8000 q de paie, normativul consumurilor pentru colectarea lor fiind egal cu 12%. Consumurile totale privind cultivarea grului de toamnă semincer, inclusiv consumurile suplimentare ce țin nemijlocit de obținerea anumitor grupe calitative de semințe, au constituit 614 000 lei. Pentru evidența consumurilor la întreprindere este deschis contul analitic "Grâu de toamnă semincer pentru recolta anului 2000" la costul sintetic 811.

Calcularea costului efectiv include operațiunile enumerate în continuare.

1. Se află suma consumurilor aferente paielor și costul 1 q de paie:

$$614\ 000 \times 12 : 100 = 73\ 680 \text{ lei,}$$

$$73\ 680 : 8\ 000 = 9,21 \text{ lei.}$$

2. Din suma totală de consumuri se exclud consumurile aferente paielor:

$$614\ 000 - 73\ 680 = 540\ 320 \text{ lei.}$$

3. Se stabilește masa boabelor valoroase din deșeurile furajere:

$$260 \times 40 : 100 = 104 \text{ q.}$$

4. Se determină masa totală a boabelor valoroase și costul 1 q de boabe, indiferent de calitate:

$$2\ 000 + 2\ 500 + 2\ 700 + 3\ 000 + 104 = 10\ 304 \text{ q,}$$

$$540\ 320 : 10\ 304 = 52,44 \text{ lei.}$$

5. Se află costul 1 q de deșeuri furajere:

$$52,44 \times 104 : 260 = 20,98 \text{ lei}$$

sau

$$52,44 \times 40 : 100 = 20,98 \text{ lei.}$$

6. Se calculează valoarea totală a deșeurilor furajere cu excluderea ei din consumurile aferente materialului semincer:

$$20,98 \times 260 = 5454,80 \text{ lei,}$$

$$540\,320 - 5454,80 = 534865,20 \text{ lei.}$$

7. Fiecare grupă calitativă de material semincer se estimează la prețul mediu de vânzare:

de superelită	- 2 000 x 240 = 480 000 lei,
de elită	- 2 500 x 200 = 500 000 lei,
de reproducerea întîi	- 2 700 x 150 = 405 000 lei,
de alte reproduceri	- 3 000 x 110 = 330 000 lei,
În total	- 1 715 000 lei.

8. Se stabilește ponderea fiecărei grupe de material semincer la valoarea totală a semințelor de:

superelită	- 480 000 : 1 715 000 x 100 = 27,99 %,
elită	- 500 000 : 1 715 000 x 100 = 29,15 %,
reproducerea întîi	- 405 000 : 1 715 000 x 100 = 23,62%,
alte reproduceri	- 330 000 : 1 715 000 x 100 = 19,24%.
În total	- 100,00 %.

9. Se află suma consumurilor aferente fiecărei grupe calitative de material semincer și costul 1 q de semințe de:

superelită-	534865,20 x 27,99 : 100 = 149708,77 lei,
	149708,77 : 2000 = 74,85 lei;
elită	- 534865,20 x 29,15 : 100 = 155913,21 lei,
	155913,21 : 2500 = 62,36 lei;
reproducerea întîi	- 534865,20 x 23,62 : 100 = 126335,16 lei,
	126335,16 : 2700 = 46,79 lei,
alte reproduceri	- 534865,20 x 19,24 : 100 = 102908,06 lei,
	102908,06 : 3000 = 34,30 lei.

Pentru porumb se determină costul 1 q de boabe (recalculate în boabe uscate cu umiditatea de 22%), 1 q de deșeuri furajere și 1 q de ciocleji (întregi sau mărunțiți). În prealabil se află recolta globală de boabe uscate. Recalcularea știuleților în boabe uscate se efectuează de către agronomul-șef împreună cu contabilul-șef după încheierea livrării porumbului în contul contractelor semnate cu cumpărătorii și antreprenorii (de exemplu, organizațiile de colectări, fabricile de nutrețuri combinate ș. a.) sau achitării datoriilor față de buget, Casa Națională pentru Asigurări Sociale și complexul energetic, dar nu mai târziu de 31 decembrie.

Pentru simplificarea calculului recoltei producției de bază (știuleții) se împarte în trei părți: porumb vîndut organizațiilor de colectări sau livrat altor solicitanți terți; porumb utilizat pe teren (adică în gospodărie); porumb rămas în stoc la momentul efectuării calculului. Din prima parte în calcule se include masa boabelor trecută în cont și indicată în chitanțe sau alte documente de recepție. Recalcularea știuleților din cea de-a doua parte în boabe uscate se efectuează conform procentului mediu de obținere a boabelor cu umiditate de bază din știuleții livrați organizațiilor de colectări și altor terți. Acest indicator poate fi stabilit sau nemijlocit în baza chitanțelor de recepție prin împărțirea masei boabelor trecute în cont la masa fizică a producției expediate sau în baza inventarului facturilor de expediție vizînd boabele recepționate cu determinarea calității probelor medii zilnice. În funcție de caracterul relațiilor dintre parteneri pot fi folosite și alte documente. Pentru știuleții din cea de-a treia parte la început se află masa boabelor cu umiditatea de bază. Pentru aceasta se recurge la indicatorul determinat în baza datelor inventarului facturilor de expediție. Concomitent la momentul efectuării calculului se stabilește prin metoda de laborator umiditatea efectivă a boabelor din știuleții aflați în depozite, hambare, magazii și alte locuri de păstrare. De obicei, aceasta diferă de umiditatea producției în perioada recoltării. Apoi la masa determinată a boabelor rămase se adaugă sau se scade corecția naturală pentru umiditatea efectivă scăzută sau mărită. În încheiere, prin adunarea rezultatelor aferente celor trei părți ale producției de bază se află recolta globală de porumb pentru boabe recalculate în boabe uscate.

Dacă la definitivarea știuleților pe arie se obțin deșeuri furajere, acestea de asemenea se recalculează în boabe uscate, ultimele urmînd a fi incluse în recolta globală.

Analogic culturilor cerealiere spicoase raportarea unei părți din consumuri la costul cioclejilor (întregi sau mărunțiți) se efectuează în conformitate cu normativul de consumuri pentru colectarea producției secundare. Normativul dat se stabilește de specialiștii întreprinderii conform unor calcule suplimentare. Dacă aceste calcule nu pot fi efectuate, se admite folosirea normativului din gospodăriile cu condiții similare (sau asemănătoare) de activitate.

**Exemplul 7.** Pe aria mecanizată s-au transportat din cîmp 11250 q de știuleți, iar în șanțurile pentru siloz s-au turnat 9000 q de ciocleji în stare mărunțită. În procesul păstrării și definitivării știuleților pe arie s-au obținut 130 q de deșeuri furajere care conțin 40% de boabe. Din cauza reducerii umidității masa inițială a producției s-a micșorat cu 120 q. Din recolta obținută 5000 q au fost expediate organizațiilor de colectări. Masa fizică a acestei producții cu aplicarea corecțiilor naturale a constituit 4750 q, trecînd în cont gospodăriei 3800 q de boabe uscate. Încă 1000 q au fost folosite pe teren pentru diferite necesități (în calitate de ajutor material, pentru nutriția animalelor etc.). Conform analizei probelor luate, umiditatea boabelor din știuleții aflați în stoc în cantitate de 5000 q a constituit 24%. Suma consumurilor condiționate de cultivarea porumbului pentru boabe este egală cu 700 000 lei, iar normativul consumurilor privind colectarea producției secundare constituie 10%.

Toate calculele se efectuează în următoarea succesiune.

1. Se află suma consumurilor aferente cioclejilor și costul 1 q de ciocleji în stare mărunțită:

$$700\,000 \times 10 : 100 = 70\,000 \text{ lei,}$$

$$70\,000 : 9000 = 7,78 \text{ lei.}$$

2. Din suma totală de consumuri se exclud consumurile aferente cioclejilor:

$$700\,000 - 70\,000 = 630\,000 \text{ lei.}$$

3. Conform tabelului auxiliar de mai jos se stabilește recolta globală de boabe uscate:

*Tabelul 13*

**Recalcularea știuleților de porumb de coacere deplină din recolta anului 2000 în boabe uscate**

(în lei)

Indicatori	Mărimea
1	2
A. Recolta globală a porumbului în știuleți, q	11250
1. S-a expediat organizațiilor de colectări:	
a) masa fizică a știuleților, q	5000
b) masa fizică a știuleților cu aplicarea corecțiilor naturale, q	4750
c) masa boabelor trecută în cont, q	3800
d) ponderea boabelor în masa fizică corectată a știuleților (pct. 1c : pct. 1b), %	80
e) ponderea boabelor în masa fizică a știuleților (pct.1c : pct.1a), %	76
2. S-a folosit porumb de coacere deplină pentru necesitățile gospodăriei:	
a) masa fizică a știuleților, q	1000
b) masa recalculată în boabe uscate (pct.2a x pct.1e : 100), q	760
3. Stocul de porumb în gospodărie la momentul efectuării calculelor:	
a) masa fizică a știuleților, q	5000
b) umiditatea grăunțelor conform datelor analizei de laborator, %	24
c) depășirea (+), reducerea (-) umidității de bază față de cea efectivă (22 % - p. 3b), %	- 2
d) cantitatea de boabe din știuleți (pct.3a x pct. 1d : 100), q	4000
e) reducerea (majorarea) naturală pentru umiditatea mărită (scăzută) a boabelor (pct.3d x pct.3c : 100), q	- 80
f) masa boabelor uscate (pct.3d + pct.3e), q	3920
4. Deșeuri furajere:	
a) masa fizică, q	130
b) conținutul de boabe în deșeuri, %	40
c) masa boabelor uscate (pct.4a x pct.4b : 100 + C), q	1
5. Impurități (gunoi), q	-
6. Reducerea masei porumbului în urma uscării (pct.A - pct.1a - pct.2a - pct.3a - pct.4 - pct.5), q	120
B. Recolta globală de boabe uscate (pct. 1c + pct.2b + pct.3f + pct.4c), q	8531

**Notă.** În punctul 4c indicatorul C arată cu cât trebuie mărită sau micșorată cantitatea de boabe din deșeuri. Mărimea lui se determină prin analogie cu corecția din punctul 3e.

4. Se calculează costul 1 q de boabe uscate:

$$630\ 000 : 8531 = 73,85 \text{ lei.}$$

5. Se determină costul 1 q de deșeuri furajere:

$$73,85 \times 51 : 130 = 28,97 \text{ lei.}$$

**Calcularea costului de producție al culturilor tehnice**

Pentru tutun se determină costul 1 q de frunze uscate (depozitate sau vândute cumpărătorilor). Procesul calculației are ca bază masa materiei prime trecută în cont și indicată în chitanțele de recepție sau alte documente scrise de cumpărători. Producția aflată în stoc din recolta anului curent urmează a fi recalculată în masă convențională, pornind de la rezultatele vânzării sau transmiterii tutunului pentru prelucrare orga de colectări sau întreprinderilor prelucrătoare.

Deoarece în această ramură, de regulă, nu există produse secundare<sup>31</sup>, costul tutunului uscat se determină prin metoda directă, adică prin împărțirea sumei consumurilor la masa producției.

**Exemplul 8.** Consumurile privind cultivarea tutunului, inclusiv creșterea răsadului în sere de primăvară (cu caracter necapital), au constituit 139 840 lei. În baza contractelor încheiate cu cumpărătorii s-au vândut 215 q de tutun în masă fizică, gospodăriei trecându-i-se în cont 206 q de producție calitativă. La finele anului în depozit se aflau 420 q de producție-marfă.

Costul producției finite se determină în modul următor.

1. Se află raportul dintre masa trecută în cont și masa fizică a producției vândute:

$$206:215 = 0,958.$$

2. Stocul de tutun se recalculează în masă convențională:

$$420 \times 0,958 = 402,4 \text{ q.}$$

3. Se află masa convențională totală a tutunului:

$$206 + 402,4 = 608,4 \text{ q.}$$

4. Se calculează costul 1 q de materie primă:

$$139\ 840 : 608,4 = 229,85 \text{ lei.}$$

Pentru sfecla de zahăr se determină costul 1 q de rizocarp în masă fizică (fără excluderea impurităților vegetale și pedologice) și 1 q de frunze utilizate. Consumurile aferente colectării frunzelor pot fi identificate prin una din următoarele trei căi: deschiderea unui cont analitic suplimentar cu destinație specială "Colectarea frunzelor de sfeclă"; selectarea consumurilor în cauză din documentația primară; aplicarea unui normativ constant stabilit în baza fișelor tehnologice, tarifelor și prețurilor în vigoare.

**Exemplul 9.** Pentru cultivarea sfeclei de zahăr s-au consumat 300 000 lei. Masa fizică a rizocarpilor a constituit 50000 q, iar gradul de impurificare indicat în chitanțele de recepție sau alte documente - 8%. S-au recoltat și s-au transportat la fermă 8000 q de frunze, normativul consumurilor pentru colectarea lor fiind egal cu 7%.

Calculul necesare se efectuează astfel:

1. Se află suma consumurilor aferente frunzelor și costul 1 q de frunze:

$$300\ 000 \times 7 : 100 = 21\ 000 \text{ lei,}$$

$$21\ 000 : 8\ 000 = 2,52 \text{ lei.}$$

2. Din suma totală de consumuri se exclud consumurile aferente frunzelor:  
 $300\ 000 - 21\ 000 = 279\ 000 \text{ lei.}$

3. Se calculează costul 1 q de rizocarp:

$$279\ 000 : 50\ 000 = 5,58 \text{ lei.}$$

### Calcularea costului producției horticole

Pentru vii, livezi și culturile bacifere se determină costul 1 q de producție de bază în masă fizică. Producția secundară (butașii, altoaiile, mustățile ș. a.) se evaluează la valoarea realizabilă netă și se exclude din suma totală de consumuri. Costul producției poate fi calculat de asemenea pe grupe (de exemplu, sămînțoase, sîmburoase) și specii (de exemplu, meri, peri, gutui etc.) de plantații. Pentru aceasta este necesar de detaliat consumurile în mai multe conturi analitice. Dacă gospodăria nu-i specializată și în cursul anului consumurile n-au fost detaliate, repartizarea sumelor pe grupe și specii de plantații se efectuează proporțional cu suprafața ocupată. În procesul calculației se mai ține cont de faptul că în ramurile date, spre deosebire de cultura cîmpurilor, nu există producție neterminată (sau în curs de execuție) și toate consumurile, inclusiv cele efectuate după recoltare, se includ în costul producției anului curent. În sfîrșit, dacă la întreprindere pentru polenizarea culturilor fructifere și bacifere au fost folosite colonii de albine, o parte din consumurile apiculturii (40 — 60%) urmează a fi raportată la plantațiile perene.

**Exemplul 10.** În unitatea agricolă fără specializare pronunțată suprafața livezii pe rod este egală cu 70 ha, din care 50 ha revin culturilor sămînțoase (30 ha de meri, 15 ha de peri și 5 ha de gutui), iar 20 ha — culturilor sîmburoase. În total s-au recoltat 7950 q de fructe standardizate și nestandardizate, din care 6750 q sunt sămînțoase (4500 q de mere, 1800 q de pere și 450 q de gutuie), iar 1200 q - sîmburoase (cireșe). Venitul din vînzarea altoaielor obținute a constituit 400 lei. Pe parcursul anului pe debitul contului "Culturi fructifere" s-au înregistrat consumuri în sumă de 500 400 lei. La finele anului cînd s-a închis contul "Apicultură", la culturile fructifere s-au raportat suplimentar consumuri în sumă de 16 740 lei.

Pentru calcularea costului se efectuează astfel de operațiuni.

1. Se află suma definitivă de consumuri ale ramurii:

$$500\ 400 + 16\ 740 = 517\ 140 \text{ lei.}$$

2. Din suma definitivă de consumuri se exclude valoarea producției secundare (adică a altoaielor):

$$517\ 140 - 400 = 516\ 740 \text{ lei.}$$

3. Se află costul mediu al 1 q de fructe:

$$516\ 740 : 7950 = 65,00 \text{ lei.}$$

4. Se determină suma de consumuri la 1 ha de plantații perene:

$$516\ 740 : 70 = 7\ 382 \text{ lei.}$$

5. Se află consumurile aferente fiecărei specii (grupe) de culturi:

$$\text{meri} \quad - 7\ 382 \times 30 = 221\ 460 \text{ lei,}$$

$$\text{peri} \quad - 7\ 382 \times 15 = 110\ 730 \text{ lei,}$$

$$\text{gutui} \quad - 7\ 382 \times 5 = 33\ 910 \text{ lei,}$$

$$\text{în total sămînțoase} \quad - 369\ 100 \text{ lei.}$$

$$\text{cireși (sîmburoase)} \quad - 7\ 382 \times 20 = 147\ 640 \text{ lei.}$$

6. Se calculează costul 1 q de fructe pe specii și grupe:

$$\text{mere} \quad - 221\ 460 : 4500 = 49,26 \text{ lei,}$$

$$\text{pere} \quad - 110\ 730 : 1800 = 61,52 \text{ lei,}$$

$$\text{gutui} \quad - 33\ 910 : 450 = 82,02 \text{ lei,}$$

$$\text{media pe sămînțoase} \quad - 369\ 100 : 6750 = 54,68 \text{ lei,}$$

$$\text{cireșe (sîmburoase)} \quad - 147\ 640 : 1200 = 123,04 \text{ lei.}$$

Dacă tehnologia cultivării diferitelor plantații fructifere sau soiuri ampelografice de viță de vie diferă esențial, iar bugetarea consumurilor este organizată la un nivel înalt, ca bază pentru repartizare poate fi folosită suma consumurilor bugetare cu recalcularea acestora la recolta efectivă. În funcție de politica de contabilitate pot fi folosite și alte metode de calculație (de exemplu, prin divizarea consumurilor în constante și variabile, consumurile constante urmînd a fi repartizate proporțional cu suprafața plantațiilor pe rod, iar cele variabile — proporțional cu recolta obținută).

Pentru cartofi, legumele cultivate în sol deschis și culturile de bostănărie se determină costul 1 q de producție în masă fizică fără detalierea pe grupe calitative (standardizată și nestandardizată). Producția secundară utilizată (de exemplu, căpățîni de varză insuficient dezvoltate) se estimează la costul mediu al rizocarpilor furajeri (sau ale altei culturi similare cultivată în gospodărie), iar valoarea ei se exclude din suma totală de consumuri.

**Exemplul 11.** Suma totală a consumurilor privind cultivarea legumelor în sol deschis a constituit 125 000 lei, iar recolta globală - 4000 q. În calitate de nutreț au fost folosite 500 q de deșeuri cu valoarea energetică de 0,08 unități nutritive obținute în procesul definitivării recoltei. Costul 1 q de rizo carpi furajeri este egal cu 4 lei, iar valoarea lor energetică constituie 0,11 unități nutritive.

Calculule ulterioare se efectuează în succesiunea următoare.

1. Se află raportul dintre valoarea energetică (sau nutritivă) a deșeurilor legumicole și valoarea similară a rizocarpilor furajeri:

$$0,08 : 0,11 = 0,727.$$

2. Se determină costul 1 q de deșeuri, ținînd cont de valoarea lor energetică:

$$4 \times 0,727 = 2,91 \text{ lei.}$$

3. Se stabilesc consumurile aferente deșeurilor:

$$2,91 \times 500 = 1455 \text{ lei.}$$

4. Din suma totală de consumuri se exclud consumurile aferente deșeurilor:

$$125\ 000 - 1\ 455 = 123\ 545 \text{ lei.}$$

5. Se calculează costul efectiv al 1 q de legume disponibile pentru utilizarea după destinație:

$$123\ 545 : 3500 = 35,30 \text{ lei.}$$

Pentru legumele cultivate în sere se folosește metoda combinată de calculație a costului. La început din suma totală de consumuri se scade valoarea semințelor.

În continuare consumurile rămase se repartizează pe culturi proporțional cu numărul de metri pătrați. Apoi consumurile aferente fiecărei culturi se adună cu valoarea semințelor respective, iar suma obținută se împarte la cantitatea de producție recoltată și definitivată.

**Exemplul 12.** Pentru cultivarea legumelor în sere s-au cheltuit 326 299 lei, din care 1 820 lei constituie valoarea semințelor de ceapă verde, 8080 lei — valoarea semințelor de castraveți și 8170 lei — valoarea semințelor de tomate. Cu ceapă sunt ocupați 1000 m<sup>2</sup> de sere, cu castraveți — 12000 m<sup>2</sup> și cu tomate — 8000 m<sup>2</sup>. Perioada de vegetație a cepei verzi constituie 60 zile, a castraveților - 140 zile, a tomatelor - 100 zile. S-au recoltat 180 q de ceapă verde, 2200 q de castraveți și 500 q de tomate.

Calculul se efectuează astfel.

1. Din suma totală de consumuri se scade valoarea semințelor:

$$326\ 299 - 1\ 820 - 8\ 080 - 8\ 170 = 308\ 229 \text{ lei}$$

2. Se află numărul de metri pătrați pentru fiecare cultură legumicolă:

$$\text{ceapă verde} \quad - 60 \times 1000 = 60000 \text{ m}^2 - \text{zile,}$$

$$\text{castraveți} \quad - 140 \times 12000 = 1680000 \text{ m}^2 - \text{zile,}$$

$$\text{tomate} \quad - 100 \times 8000 = 800000 \text{ m}^2 - \text{zile.}$$

$$\text{În total} \quad - 2540000 \text{ m}^2 - \text{zile.}$$

3. Se calculează costul unui metru pătrat:

$$308\ 229 : 2540000 = 0,12135 \text{ lei}$$

4. Consumurile rămase se împart pe culturi proporțional cu numărul de metri pătrați:

$$\text{ceapă verde} \quad - 60\ 000 \times 0,12135 = 7\ 281 \text{ lei,}$$

$$\text{castraveți} \quad - 1\ 680\ 000 \times 0,12135 = 203\ 868 \text{ lei,}$$

$$\text{tomate} \quad - 800\ 000 \times 0,12135 = 97\ 080 \text{ lei.}$$

$$\text{În total} \quad - 308\ 229 \text{ lei.}$$

5. Se stabilește suma totală de consumuri pe fiecare cultură:

$$\text{ceapă verde} \quad - 7\ 281 + 1\ 820 = 9\ 101 \text{ lei,}$$

$$\text{castraveți} \quad - 203\ 868 + 8\ 080 = 211\ 948 \text{ lei}$$

$$\text{tomate} \quad - 97\ 080 + 8\ 170 = 105\ 250 \text{ lei,}$$

$$\text{În total} \quad - 326\ 299 \text{ lei.}$$

6. Se calculează costul efectiv al 1 q de producție pe fiecare cultură:

$$\text{ceapă verde} \quad - 9\ 101 : 180 = 50,56 \text{ lei,}$$

$$\text{castraveți} \quad - 211\ 948 : 2200 = 96,34 \text{ lei,}$$

$$\text{tomate} \quad - 105\ 250 : 500 = 210,50 \text{ lei,}$$

Dacă legumele se cultivă în răsadnițe, consumurile comune se repartizează pe diferite feluri de produse proporțional cu numărul de rame-zile.

### Calcularea costului de producție al pepinierelor

Pentru pepiniere se determină costul puieților săpați din sol și costul puieților rămași în câmp pentru cultivarea ulterioară. Puietii rămași în câmp se includ în producția neterminată (în curs de execuție). Calculația se efectuează separat pe fiecare câmp și feluri de puietii (de meri, de peri etc.), iar drept unitate de calculație servește o mie de bucăți sau un puiet de calitate depersonalizată. Consumurile privind săpatul puieților se raportează numai la puietii în cauză, iar celelalte consumuri (prelucrarea între rânduri, altoitul, udatul etc.) se repartizează între puietii săpați și cei rămași în câmp proporțional cu numărul lor.

**Exemplul 13.** Pepiniera unității agricole bazată pe o tehnologie proprie constă din două câmpuri: câmpul întâi

- destinat cultivării portaltoaielor naturale din semințe și câmpul al doilea - destinat cultivării de mai departe (altorii, călirii, maturizării etc.) a plantelor răsadite din câmpul întâi. Pe parcursul anului s-a înregistrat următoarea informație: la contul analitic "Câmpul întâi" - producția în curs de execuție (sau sold) la începutul anului - 4 000 lei, consumuri ale anului curent - 10 000 lei (inclusiv consumuri privind săpatul portaltoaielor din sol 2 000 lei), total consumuri 14 000 lei, portaltoaie săpate - 1800 de bucăți la valoarea planificată de

9 000 lei (adică câte 5 lei/bucata); la contul analitic "Câmpul al doilea" - producție în curs de execuție (sau sold) la începutul anului - 8 000 lei, consumuri ale anului curent - 22 000 lei (inclusiv consumuri privind săpatul puieților-marfă din sol - 3 000 lei), total consumuri - 30 000 lei, puietii-marfă săpați - 2500 de bucăți la valoarea planificată de 25 000 lei (adică câte 10 lei/bucata).

Conform datelor inventarierii de toamnă efectuată cu participarea serviciului agronomic, au rămas în câmp pentru cultivarea prelungită până la atingerea parametrilor necesari 3200 de plante pomicole, din care 2200

- în câmpul întâi și 1000 - în câmpul al doilea.

Calculul necesare se efectuează în modul următor.

1. Se află recolta de puietii (săpați și rămași în câmp):

$$\text{câmpul I} \quad 1\ 800 + 2\ 200 = 4\ 000 \text{ bucăți,}$$

cîmpul II  $2\ 500 + 1\ 000 = 3\ 500$  bucăți.

2. Consumurile ce țin de săpatul puietilor se exclud din suma totală de consumuri:

cîmpul I  $14\ 000 - 2\ 000 = 12\ 000$  lei,

cîmpul II  $30\ 000 - 3\ 000 = 27\ 000$  lei.

3. Se determină costul mediu al portaltoaielor din sămînță pînă la săpatul acestora din cîmpul întii:

$$12\ 000 : 4\ 000 = 3 \text{ lei.}$$

4. Se calculează costul portaltoaielor din sămînță săpate din sol:

$$1800 \times 3 = 5400 \text{ lei,}$$

$$5\ 400 + 2\ 000 = 7\ 400 \text{ lei,}$$

$$7\ 400 : 1\ 800 = 4,11 \text{ lei.}$$

5. Se deduce și se raportează după destinație (adică la consumurile cîmpului II) diferența dintre costul efectiv și cel planificat al portaltoaielor din sămînță săpate din cîmpul I și sădite în cîmpul II:

$$7\ 400 - 9\ 000 = -1\ 600 \text{ lei,}$$

$$27\ 000 - 1\ 600 = 25\ 400 \text{ lei.}$$

6. Se determină costul mediu al puietilor-marfă și celor rămași în sol pînă la săpatul acestora din cîmpul al doilea:

$$25\ 400 : 3500 = 7,26 \text{ lei.}$$

7. Se calculează costul puietilor-marfă săpați din sol:

$$2\ 500 \times 7,26 = 18\ 150 \text{ lei,}$$

$$18\ 150 + 3000 = 21\ 150 \text{ lei,}$$

$$21\ 150 : 2500 = 8,46 \text{ lei.}$$

8. Se află mărimea producției în curs de execuție (sau soldul) la finele anului pentru fiecare cîmp aparte:

cîmpul I  $2\ 200 \times 3 = 6\ 600$  lei,

cîmpul II  $1\ 000 \times 7,26 = 7\ 260$  lei.

În cazul unei tehnologii mai performante volumul calculelor se mărește, iar metodologia rămîne neschimbată.

### Calcularea costului de producție al furajelor

În ramura de producere a furajelor drept unitate de calculație a costului servește 1 q de siloz (fînaj, fîn, masă verde, sfeclă furajeră etc.). Modul de calculare a costului depinde de destinația semănăturilor, specializarea întreprinderii, organizarea evidenței și alți factori. Pentru un șir de culturi furajere costul producției obținute se află prin metoda calculului direct, adică suma consumurilor se împarte la cantitatea furajelor trecute la intrări. Înainte de efectuarea calculelor (mai ales pentru siloz, fînaj, paie și fîn) se verifică corectitudinea determinării masei producției. Înregistrările din conturile personale (rapoartele de producție) și documentele primare trebuie să se bazeze pe măsurări concrete și relații speciale.

Costul producției ierburilor semădate, lupinului și sulfinei se determină cu ajutorul coeficienților prezentați mai jos (vezi tabelul 14).

Tabelul 14

#### Coeficienții pentru calcularea costului de producție al unor culturi furajere

Producția	ierburi anuale	ierburi perene	Lupin furajer și sulfină
Fîn	1,0	1,0	1,0
Semințe	9,0	75,0	14,0
Masă verde	0,25	0,30	0,25
Paie	0,1	0,1	0,1

Consumurile ce țin de semănatul lucernei și altor ierburi perene (salariul mecanizatorilor, valoarea semințelor și motorinei, uzura mijloacelor tehnice etc.) se evidențiază într-un cont analitic aparte, din creditul căruia anual, în funcție de termenul planificat de folosire a semănăturilor în asolament sunt incluse în părți egale în costul producției obținute. De obicei, în Republica Moldova semănăturile de lucernă sînt folosite timp de 3 ani. Deci anual în costul masei verzi, fînului și altor produse va fi inclusă 1/3 din consumurile privind semănatul.

**Exemplul 14.** În al doilea an de folosire a semănăturilor de lucernă de pe suprafața de 100 ha s-au obținut 3 q de semințe în masă după definitivare, 40 q de paie, 1000 q de fîn și 25000 q de masă verde. La îngrijirea semănăturilor și recoltarea producției s-au consumat mijloace în sumă de 69 320 lei. Consumurile privind semănatul au constituit 14 000 lei. Conform asolamentului adoptat suprafața ierburilor se planifică de folosit timp de 3 ani.

Toate calculele ulterioare se efectuează în succesiunea următoare:

1. Se află suma consumurilor privind semănatul care urmează a fi raportată la consumurile anului curent:

$$14\ 000 \times 33 : 100 = 4\ 620 \text{ lei.}$$

2. Se determină suma totală a consumurilor pentru cultivarea lucernei din anul curent:

$$69\ 320 + 4\ 620 = 73\ 940 \text{ lei.}$$

3. Fiecare fel de producție se recalculază în producție convențională:

semințe  $3 \times 75,0 = 225$  q,

paie  $40 \times 0,1 = 4$  q,

fîn  $1\ 000 \times 1,0 = 1000$  q,

masă verde  $25\ 000 \times 0,3 = 7500$  q

În total  $8729$  q.

4. Se calculează costul 1 q de producție convențională care totodată constituie și costul 1 q de fîn:

$$73\,940 : 8\,729 = 8,47 \text{ lei.}$$

5. Prin înmulțirea costului 1 q de fîn cu coeficientii stabiliți se calculează costul 1 q pentru celelalte feluri de produse:

semințe	$8,47 \times 75,0 = 635,25 \text{ lei,}$
paie	$8,47 \times 0,1 = 0,85 \text{ lei,}$
masă verde	$8,47 \times 0,3 = 2,54 \text{ lei.}$

#### Repartizarea abaterilor de costuri

După calcularea costului produselor agricole la finele anului se purcede la repartizarea abaterilor (devierilor) pe direcțiile de utilizare a acestor produse, ținând cont de stocul lor la depozit sau în alte locuri de păstrare. Pentru aceasta diferența pozitivă sau negativă dintre costul efectiv unitar (al unui chintal, unei bucăți etc.) și costul planificat se înmulțește cu cantitatea producției ieșite (consumate, cheltuite etc.) sau rămase în stoc. Diferența pozitivă mărturisește despre prezența supraconsumului de mijloace materiale și bănești, iar diferența negativă – despre economisirea și folosirea rațională a resurselor întreprinderii. Cu părere de rău, în ultimii ani din cauza crizei economice profunde și declinului continuu al sectorului agrar cazurile de supraconsum au devenit o practică cotidiană. Suma abaterilor (devierilor) poate fi repartizată prin două metode - directă și indirectă. În cazul metodei directe sumele determinate se raportează nemijlocit la conturile de ieșiri (ale consumurilor, cheltuielilor etc.), precum și la conturile de stocuri existente în gospodărie la 31 decembrie. Pentru aceasta la suma totală spre repartizare se creditează contul **811 "Producția de bază"** și se debitează conturile:

**811 "Producția de bază"** - la capitolul ce vizează produsele agricole prelucrate pe teren în secții industriale folosite pentru nutriția animalelor productive și tineretului cabalin etc.;

**211 "Materiale"**, subcontul 7 "*Materiale transmise pentru prelucrare*" - la capitolul ce vizează rizocarpii, legumele, fructele și alte feluri de materii prime fitotehnice transmise pentru prelucrare terților;

**711 "Costul vânzărilor"** - la capitolul ce vizează producția comercializată, livrată pe bază de barter sau în contul salariului transmisă ca cotă de participație în capitalul statutar al altei întreprinderi sechestrată în contul datoriei la buget etc.;

**713 "Cheltuieli generale și administrative"** - la capitolul ce vizează cerealele sau altor produse alimentare transmise pensionarilor și familiilor nevoiașe în calitate de ajutor material;

**714 "Alte cheltuieli operaționale"** - la capitolul ce vizează producția vegetală alterată, delapidată sau constatată lipsă asupra limitei (normei) perisabilității naturale în procesul inventarierii;

**216 "Produse"** - la capitolul ce vizează recolta aflată în stoc la depozit, în magazii sau pe arie la sfârșitul anului ș. a.

Astfel, în cazul metodei directe suma supraconsumului sau economisirii se raportează după destinație

printr-o singură formulă contabilă — simplă sau compusă — în funcție de caracterul mișcării recoltei.

În cazul metodei indirecte sumele abaterilor (devierilor) se repartizează în două etape: la început ele se raportează integral la contul recoltei înregistrate, iar apoi din creditul acestui cont se repartizează pe direcții de ieșiri (consumuri, cheltuieli etc.). Respectiv la suma totală de corecții se debitează contul **216 "Produse"** sau **211 "Materiale"**, subcontul 9 "*Materiale cu destinație agricolă*" (de exemplu, la capitolul ce vizează nutrețurile, semințele, răsadul, butașii și puietii destinați în exclusivitate pentru necesitățile de producție ale gospodăriei) și se creditează contul **811 "Producția de bază"**. După aceasta corecțiile aferente producției ieșite (consumate, cheltuite etc.) se casează din creditul contului **216 "Produse"** sau **211 "Materiale"** în debitul conturilor direcțiilor de ieșiri (consumuri, cheltuieli etc.) nominalizate la examinarea metodei directe. În consecință, în debitul contului **216 "Produse"** sau **211 "Materiale"** rămâne suma abaterilor (devierilor) aferentă stocurilor existente.

Corecțiile pozitive se înregistrează în mod obișnuit, iar cele negative — în paranteze, ceea ce înseamnă că la determinarea rulajelor sumele în cauză urmează a fi scăzute.

**Exemplul 15.** În gospodărie s-au înregistrat următoarele rezultate privind costul efectiv unitar<sup>32</sup> și cel planificat al producției grâului de toamnă din recolta anului 2000 (vezi tabelul 15).

Din recolta totală definitivată de cereale 500 q au fost comercializate pe piață, 40 q — consumate pentru nutriția animalelor productive, 300 q — măcinate, 600 q — livrate în contul salariului, 200 q — livrate în contul restanțelor la pensii, 60 q — livrate ca ajutor material. La finele anului în stoc se aflau 1300 q de boabe. Deșeurile furajere în cantitate de 200 q au fost folosite integral pentru nutriția animalelor.

Din cantitatea totală de paie scirtuite 600 q au fost consumate ca așternut pentru bovine. La sfârșitul anului stocul paielor a constituit 1400 q.

Tabelul 15

#### Costul de producție al 1 q de grâu de toamnă din recolta anului 2000

(în lei)

Producție	Cost planificat	Cost efectiv	Abateri (+, -)
Cereale	46,58	51,76	+ 5,18
Deșeurii furajere	13,98	15,53	+ 1,55
Paie	9,72	10,80	+ 1,08

Tabelul 16

**Repartizarea abaterilor aferente producției grîului de toamnă din recolta anului 2000**

Calculule privind repartizarea abaterilor (devierilor) prin metoda directă sînt prezentate în tabelul 16.

Ca rezultat al repartizării abaterilor (devierilor), conturile analitice ale activelor biologice se închid. La finele anului pot avea sold doar conturile lucrărilor (proceselor tehnologice) nefinalizate (de exemplu, în pepiniere, pe plantațiile parțial nerecoltate de porumb etc.).

Trebuie de avut în vedere că la repartizarea abaterilor (devierilor) în calcule se includ numai datele privind recolta anului de gestiune. Pentru a facilita selectarea unor asemenea date (mai ales, la produsele cu intrări și ieșiri variate) este necesar ca în documentele primare (bonuri de uz intern, fișe-limită pentru ridicarea valorilor materiale ș. a.) să fie indicată proveniența producției.

<sup>24</sup> Caracteristica succintă a documentelor primare a fost făcută în revista "Contabilitate și audit", 2000, nr. 11, pag.41-46.

<sup>25</sup> În locul acestui cont întreprinderile, al căror număr mediu anual de salariați este mai mic de 75 persoane, pot să utilizeze contul 215 "Producția în curs de execuție".

<sup>26</sup> Aceste formule contabile sînt întocmite în baza **Planului de conturi conta bile al activității economico-financiare a întreprinderilor** din 25 decembrie 1997, pornind de la premisa că întreprinderea este înregistrată ca plătitor de TVA, iar patrimoniul ei nu este asigurat.

<sup>27</sup> Cota defalcărilor în această rezervă se stabilește de fiecare întreprindere de sine stătător sau, în general, asemenea rezervă nu se creează.

<sup>28</sup> În S.N.C. 6 "**Particularitatile contabilității la întreprinderile agricole**" sînt enumerate în total 14 operațiuni, de și în practică numărul lor diferă de la caz la caz.

<sup>29</sup> Informația necesară poate fi preluată din actul de consum al îngrășămintelor minerale, organice și bacteriene, chimicalelor și erbicidelor.

<sup>30</sup> Aceasta nu ține de domeniul studiului dat.

<sup>31</sup> De fapt, produse secundare sub formă de tulpini uscate ale plantelor de tutun există. Dar acestea, nu se utilizează de agenții economici, fiind colectate de populație în calitate de combustibil auxiliar. De aceea tulpinile uscate nu se includ în calcule.

<sup>32</sup> Vezi exemplul 5 privind calculația costului de producție al grîului de toamnă.