

CZU 631.164.27:657.47 (478)

**COMPONENȚA, EVALUAREA ȘI RECUNOAȘTEREA  
PRODUSELOR SECUNDARE ÎN ENTITĂȚILE AVICOLE CU  
BAZĂ INDUSTRIALĂ DE PRODUCȚIE**

*TATIANA ȚAPU*

*Universitatea Agrară de Stat din Moldova*

**Abstract.** According to § 6 of „The accounting features at the agricultural enterprises” the agricultural products are „...own products resulted from qualitative and quantitative modification (transformation) of the biological actives destined for selling and processing of the consumption.” These ones are subdivided in basic agricultural products and conjugated (coupled) secondary products.

The secondary products are those ones obtained at the same time with the essential products from a biological active or a group of biological actives but having a secondary importance. The aim of this work is the elucidation of the recognition of the secondary products as a component and necessary part of the agricultural products.

**Key words:** Biological transformation, Poultry breeding, Recognition, Secondary products.

## INTRODUCERE

Potrivit § 6 al Standardului național de contabilitate 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole” (în continuare S.N.C. 6) produsele agricole sunt „... produse proprii, rezultate din modificarea (transformarea) calitativă și cantitativă a activelor biologice destinate vânzării, prelucrării, consumului intern”. Acestea se divizează în produse agricole de bază, conjugate (cuplate) și secundare. Produsele obținute concomitent cu produsele de bază de la un activ biologic sau grupă de active biologice, dar care au o importanță minoră, sunt produse secundare (Ghidul contabilului, 2007).

Dacă produsele agricole de bază și cuplate își găsesc reflectarea în sistemul contabil al fiecărei entități agricole, inclusiv și a celor avicole, atunci produsele secundare, adeseori, sunt omise din vizorul producătorilor și nu sunt contabilizate. Justificarea unor astfel de tratări este prezentată de producătorii cu explicații, în viziunea noastră, puțin întemeiate. De exemplu, pentru colectarea, evacuarea și stocarea acestora sunt necesare consumuri suplimentare nejustificate, sunt inutile pentru activitatea operațională prezentă și/sau viitoare, nu generează nici în prezent și, nici în viitor, avantaje economice și, deci, venituri, este dificilă evaluarea, deoarece în republică nu există piață activă pentru comercializarea acestora etc. De aceea apare necesitatea elucidării importanței recunoașterii și evaluării produselor secundare ca parte componentă și indispensabilă a produselor agricole.

## MATERIAL ȘI METODĂ

Drept suport metodologic al investigațiilor în domeniu au servit metodele inerente disciplinelor economice (observarea, compararea, selectarea și gruparea) axate pe metoda universală de cercetare a fenomenelor și proceselor, și anume metoda dialectică a cunoașterii cu componentele ei: inducția-deducția, analiza și sinteza. În procesul investigărilor s-a efectuat studiul monografic al modului de înregistrare a produselor avicole în ansamblu, precum și a celor secundare, influența valorii acestora asupra mărimii costului de producție a produselor avicole de bază, iar prin aspectul acestuia asupra venitului impozabil.

Pornind de la caracterul specific al temei de cercetare, în procesul investigațiilor s-a apelat la prevederile actelor legislative și normative în vigoare, precum și la diverse concepte teoretice ale savanților autohtoni și din străinătate, axate pe convențiile fundamentale și principiile de bază ale contabilității.

Material empiric pentru studiu au servit datele unor întreprinderi avicole specializate cu bază industrială de producție.

## REZULTATE ȘI DISCUȚII

În corespundere cu noțiunile definite de **Legea cu privire la resursele materiale secundare nr. 787-XIII din 26 martie 1996** (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1996) produsele secundare avicole sunt reprezentate de următoarele resurse materiale secundare:

- ◆ deșeuri de producție – resturi de materie primă care și-au pierdut integral sau parțial valoarea de utilizare inițială. În cazul entităților avicole la aceste feluri de deșeuri pot fi atribuite nutrețurile care s-au strecurat prin plasa boxelor în transportoare, așternutul utilizat etc.;

- ◆ resurse secundare – deșeuri de producție și de consumare care, conform elaborărilor științifice sau tehnologice, pot fi utilizate în prezent sau în viitor în calitate de materie primă sau în calitate de resurse energetice. De exemplu, gunoiul de coteț, penele, puful, resturile din sacrificare și incubare etc.;

- ◆ materie primă secundară – resurse secundare ce se caracterizează printr-un grad înalt de pregătire tehnologică, sferă stabilită de utilizare și pentru care există, de regulă, condiții tehnice și standarde de fabricare din ele a anumitor produse. Produsele secundare avicole sunt utilizate astfel: ouăle ciocnite și cu leziuni mecanice - pentru prepararea prafului de ou (melanj); oasele și alte resturi din sacrificare, puii pierși ș. a. - pentru prepararea făinii de oase; penele și puful - pentru confecționarea pernelor, plapomelor, precum și a altor articole de larg consum; gunoiul de coteț - pentru obținerea îngrășămintelor organice, bio-gazului etc.

În conformitate cu articolul 5 al prezentei legi, agenții economici sunt obligați să creeze unități de producție cu tehnologii nepoluante, puține deșeuri, să inventarieze și să întocmească în timp util fișa tehnică a deșeurilor de producție și de consum formate și să prezinte informația respectivă organelor statistice. De rând cu cele menționate, entitățile economice sunt obligate să valorifice la maximum deșeurile parvenite din producția proprie, iar în cazul în care acest lucru este imposibil, să le predea unităților de achiziționare sau de prelucrare (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1996).

Prevederile acestei legi obligă agenții economici „...indiferent de tipul de proprietate și forma organizatorico-juridică, să țină evidența contabilă și să prezinte rapoarte statistice privind formarea, utilizarea și cantitatea disponibilă de deșeuri...” (art. 6). Articolul 1 al **Legii privind deșeurile de producție și menajere nr. 1347 din 09.10.1997** (Expertiza ecologică, 1999), spre deosebire de legea mai sus enunțată, definește mai laconic și concret noțiunea de deșeuri de producție, „Deșeuri rezultate în urma unor procese tehnologice”. Gestionarea acestora reprezintă orice activitate legată de „...formarea, tratarea, ambalarea, depozitarea, transportarea, acumularea, neutilizarea, prelucrarea, utilizarea, înhumarea sau distrugerea deșeurilor” (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1996). Sub incidența acestor legi cad toate persoanele fizice și juridice care desfășoară activitate generatoare de deșeuri, inclusiv și entitățile avicole cu bază industrială de producție.

Parvenirea producției avicole secundare în cadrul acestor entități avicole cu bază industrială de producție este condiționată de mai mulți factori, principalii fiind dezvoltarea fiziologică a păsărilor și procesul tehnologic de producție aplicat.

Componența produselor secundare, în funcție de specializarea entităților avicole cu bază industrială de producție, este prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1

*Componența produselor avicole secundare în funcție de specializarea întreprinderii*

Specializarea întreprinderii			Felul produselor secundare
I. Tehnologii separate:	Producția ouălor	Întreținerea găinilor ouătoare	• gunoi de coteț
			• ouă ciocnite, cu leziuni mecanice
			• ouă cu două gălbenușuri
	Creșterea păsărilor pentru carne	Întreținerea păsărilor de rase grele (de exemplu, pui-broileri)	• ouă de la puicuțe, până la atingerea vârstei tehnologice a ouatului - 18 săptămâni (125 zile)
			• pene, puf
			• gunoi de coteț
Incubarea ouălor	Incubarea ouălor și ecloziunea puilor de 24 de ore	• carne necondiționată	
		• resturi din sacrificare (intestine, pene, puf, oase etc.)	
		• ouă ciocnite, cu leziuni mecanice, cu cercuri de sânge, limpezi și altele, care nu corespund cerințelor de incubare	
II. Tehnologii complexe – îmbină una sau câteva tehnologii separate:	Producția ouălor	• resturi din incubare (coajă, ouă cu embrion mort la diferite faze de dezvoltare)	
		• puișori morți și/sau neviabili	
		Creșterea păsărilor pentru carne	• incubarea ouălor, creșterea puicutețelor, producția ouălor, sacrificarea păsărilor mature rebutate
• întreținerea formelor parentale pentru producerea ouălor de reproducție, incubarea ouălor, creșterea puilor-broileri, sacrificarea păsărilor, congelarea, comercializarea etc.			
			În funcție de complexitatea tehnologiilor pot fi înregistrate produse secundare variate, enumerate în cazul tehnologiilor separate

Datele tabelului 1 denotă că producția secundară în avicultură este reprezentată, preponderent de deșeurile organice prin care se subînțeleg diverse materiale reziduale obținute în ramura dată. Toate felurile de produse secundare avicole, reprezintă **resurse materiale secundare**. Excepție fac ouăle cu două gălbenușuri și ouăle colectate de la puicute, precum și de la alte păsări imature care n-au atins vârsta ouatului. Acestea pot fi comercializate în stare proaspătă actuală și conțin aceeași valoare nutritivă ca și ouăle condiționate, ne corespunzând cerințelor standardelor calității după mărime și formă.

Standardul național de contabilitate 2 „**Stocurile de mărfuri și materiale**” (în continuare S.N.C. 2) definește stocurile de mărfuri și materiale (§ 6) ca active destinate vânzării, consumului în procesul de producție și la prestarea serviciilor, precum și înregistrate ca producție neterminată. În cadrul acestor active sunt incluse materialele destinate utilizării în procesul de producție, producția neterminată, produsele finite etc. Standardul stabilește regulile de evaluare a stocurilor de mărfuri și materiale, componente ale cărora sunt și produsele finite. Este certă întrebarea: la care feluri de stocuri de mărfuri și materiale se referă produsele secundare și care sunt regulile de recunoaștere și evaluare a acestora? Sub incidența acesteia cade și o parte semnificativă a produselor avicole secundare, care, pe de o parte, reprezintă un anumit fel de produs agricol, iar, pe de altă parte, pornind de la procesele vitale care continuă, rămân în curs de execuție (de exemplu, gunoiul de coteț).

În conformitate cu § 17 al S.N.C. 6 produsele agricole încetează a fi un element al activelor biologice și se constată ca activ distinct în momentul recoltării: la separarea acestora de activele biologice, la încetarea proceselor vitale ale activelor biologice, precum și în perioada pregătirii acestora pentru vânzare sau așteptării sacrificării (Ghidul contabilului, 2007).

Monitorizând prevederile actelor normative sus-menționate, atestăm că, produsele avicole (inclusiv și cele secundare) sunt active rezultate din transformarea activelor biologice. Acestea le sunt proprii criteriile de recunoaștere enunțate față de procedura de recunoaștere a activelor biologice de Standardul Internațional de Contabilitate 41 „**Agricultura**” (în continuare S.I.C. 41).

În aspectul S.I.C. 41 transformarea biologică totalizează toate procesele tehnologice care duc la modificarea calitativă și cantitativă a unui activ biologic (§ 5).

Același standard (§ 10) prevede că o entitate economică, (inclusiv și avicolă) recunoaște un produs agricol atunci când aceasta controlează activul ca rezultat al evenimentelor anterioare. Există probabilitatea că avantajele economice viitoare asociate activului să ajungă la entitate, valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

Considerăm logic și întemeiat răspunsul la întrebarea pusă anterior, și anume, produsele secundare avicole reprezintă pe de o parte – un produs finit deoarece corespunde criteriilor enunțate de § 17 a S.N.C. 6. Pe de altă parte – o producție neterminată, și anume, în curs de execuție, deoarece în componența acestora, odată cu separarea de activul biologic, continuă procese vitale și reacții chimice care le transformă irevocabil în active de altă natură, deoarece ele sunt bio-degradante (de exemplu, gunoiul de coteț). Norma internațională Standardul Internațional Contabil 2 „**Stocuri**” (în continuare S.I.C. 2) clarifică aspectele cu privire la evaluarea stocurilor, modalitățile de determinare a bazelor de evaluare, informațiile referitoare la stocuri ce trebuie prezentate în situațiile financiare.

Pentru a încadra gunoiul de coteț, la fel ca și alte produse avicole secundare, ca element în categoria stocurilor este necesar de verificat dacă acesta corespunde definiției prezentate de S.I.C. 2. Potrivit acesteia, stocurile sunt active deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității, în curs de execuție, în vederea vânzării în aceleași condiții propriu producției agricole sau sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea serviciilor. Marcăm că definiția conține o enumerare de utilizări posibile pentru acest tip de active. Atestăm că, standardul nu precizează o limită valorică superioară sau o durată de utilizare maximă.

În conformitate cu S.I.C. 2 evaluarea reprezintă desemnarea unei expresii monetare unui element în vederea prezentării în situațiile financiare. Determinarea costului de producție al produsului finit denotă o serie de dificultăți, care vizează evaluarea producției în curs de execuție, produselor cuplate și produselor secundare. Norma internațională precizează că majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativă. În acest sens, ele sunt estimate la valoarea realizabilă netă și aceasta se deduce din valoarea produsului principal. Ca urmare, produsele secundare, recunoscute ca parte componentă a produselor agricole constatate inițial, urmează să fie evaluate la cost normal (planificat) cu aducerea acestuia la finele anului de referință până la costul efectiv asemenea produselor de bază.

Consumurile normate aferente gunoiului de coteț, precum și a altor feluri de produse secundare se stabilesc la începutul exercițiului financiar, pornind de la diferite criterii de recunoaștere (tehnologii aplicate, dotare tehnică, norme de producție etc.). Pornind de la acel factor că o anumită parte a produselor secundare avicole nu-și găsesc reflectarea în sistemul contabil și la apariție sunt decontate la pierderi fără a mai fi documentate (de exemplu, penele, puful, resturile din sacrificare etc.), iar o altă parte a produselor secundare (cum ar fi gunoiul de coteț) se înregistrează doar cantitativ, estimarea valorică a primelor fiind dificilă, iar a celorlalte se efectuează doar la finele anului, ceea ce condiționează numeroase probleme, erori și cheltuieli suplimentare de timp. Anume din aceste considerente în continuare vom examina detaliat procedura de valorificare a gunoiului de coteț la întreprinderile avicole specializate în creșterea puilor-broiler pentru carne.

Conform tehnologiilor contemporane de creștere a puilor pentru carne ciclul de producție durează 42-47 zile calendaristice. În majoritatea întreprinderilor avicole cu o astfel de specializare păsările sunt întreținute la pardoseală în așternut, de paie, rumeguș și coajă de semințe de floarea soarelui (mai rar). La expirarea duratei de întreținere păsările se transmit la abator pentru sacrificare, iar încăperile se curăță, dezinfectează și se pregătesc pentru renovarea procesului tehnologic. Deci, colectarea, evacuarea și stocarea gunoiului de coteț<sup>1</sup> are loc odată cu finisarea ciclului tehnologic de creștere a păsărilor. Consumurile condiționate de efectuarea a acestor lucrări se compun din următoarele elemente: reparația curentă a pardoselii (în baza datelor medii pe trei ani precedenți) – 13250 lei; valoarea serviciilor de tracțiune a tractoarelor (pornind de la costul unitar al hectareului convențional și volumul lucrărilor mecanizate efectuate și recalculat) – 21580 lei; valoarea lucrărilor de terasament – 11625 lei; retribuția muncii, inclusiv contribuții privind asigurările sociale de stat și asistență medicală a lucrătorilor încadrați în executarea lucrărilor de curățare și colectare a gunoiului de coteț – 37690 lei, iar în total - 84145 lei. Anume la această valoare urmează să fie înregistrat gunoiul de coteț colectat și stocat.

La fel ca și produsele agricole de bază, produsele secundare urmează a fi înregistrate cu înscrierea dublă:

- **debit contul** 216 „Produse”, **subcontul** 3 „Produse secundare”,
- **credit contul** 811 „Activități de bază”.

Neglijarea recunoașterii și evaluării produselor secundare atât de către întreprinderile avicole, cât și alte entități influențează semnificativ mărimea costului efectiv al produselor de bază. Aceasta modifică costul vânzărilor, proporțional volumului produselor comercializate și, evident, venitul impozabil ce condiționează numeroase probleme.

## CONCLUZII

1. Componenta produselor avicole este vastă. Acestea cad sub incidența normelor internaționale S.I.C. 41 „Agricultură” și S.I.C. 2 „Stocuri”;
2. Produsele secundare corespund totalmente criteriilor de recunoaștere și evaluare prevăzute de S.N.C. 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”;
3. Costul produselor secundare este deductibil din costul produselor de bază, deci, influențează costul vânzărilor proporțional volumului produselor comercializate;
4. Costul produselor secundare nerecunoscute în sistemul contabil prin influența costului vânzărilor denaturează semnificativ profitul brut și creează premise juste pentru calcularea amenzilor fiscale.

## BIBLIOGRAFIE

1. Legea cu privire la resursele materiale secundare: nr. 787-XIII din 26 martie 1996. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 1996, nr. 31, art. 320.
2. Legea cu privire la deșeurile de producție și menajere, nr. 1347 din 09.10.1997. *Expertiza ecologică*. Ch.: Cartier, 1999, p. 325-341.
3. Standardul național de contabilitate 2 „Stocurile de mărfuri și materiale”. *Ghidul contabilului*. Ch.: Vivar-Editor, 2007, 535 p., ISBN 978-9975-9623-9-1.
4. Standardul național de contabilitate 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”. *Ghidul contabilului*. Ch.: Vivar-Editor, 2007, 535 p., ISBN 978-9975-9623-9-1.
5. Standardul național de contabilitate 41 „Agricultură”.

*Data prezentării articolului - 22.09.2008*

<sup>1</sup> Cu unele abateri aceste etape sunt aceleași la toate entitățile avicole specializate în creșterea păsărilor pentru carne