https://doi.org/10.52326/csd2025.72

EXPERIENCE, PROBLEMS AND SOLUTIONS IN THE FIELD OF ACCOUNTING FOR THE COSTS RELATED TO THE FINALIZATION OF AGRICULTURAL PRODUCTS

EXPERIENȚĂ, PROBLEME ȘI SOLUȚII PRIVIND CONTABILIZAREA COSTURILOR AFERENTE CONDIȚIONĂRII PRODUSELOR AGRICOLE

Vadim Cojocari

Technical University of Moldova, Chisinau, Republic of Moldova

Abstract. Currently, the issue of accounting for the costs related to the conditioning of agricultural products (sector classification, documentation, verification of the accuracy of the results obtained, maintaining analytical records, assigning costs to specific objects in the calculation of the actual unit cost, etc.) is not regulated from a normative standpoint (with a few minor exceptions). Therefore, in accordance with point 8 of NAS “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates, Errors and Subsequent Events” [3], as well as paragraphs 10 and 12 of IAS 8 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors” [5], entities have the right to independently develop the missing method, while ensuring that it does not contradict the legal acts in force.

Keywords: *accounting, agricultural products, conditioning, costs, natural perishability.*

JEL code *M4, Q1*

Abstract. Actualmente problema contabilizării costurilor aferente condiționării produselor agricole (apartenența ramurală, documentarea, verificarea corectitudinii rezultatelor obținute, ținerea evidenței analitice, localizarea pe obiecte concrete la calculația costului efectiv unitar etc.) nu este reglementată sub aspect normativ (cu unele mici excepții). De aceea în conformitate cu punctul 8 din SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” [3], precum și cu paragrafele 10 și 12 din IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori” [5] entitățile au dreptul să elaboreze de sine stătător metoda absentă, asigurându-se totodată că ea nu contravine actelor juridice în vigoare.

Cuvinte-cheie: *condiționare, contabilitate, costuri, perisabilitate naturală, produse agricole.*

Conținutul de bază

Specific pentru recoltarea produselor agricole, în special a culturilor cerealiere, este faptul că acest proces deseori se desfășoară în condiții climatice nefavorabile. În plus, umezeala peste măsură în unele regiuni provoacă prelungirea fazei de înfrățire a culturilor spicoase, ceea ce, pe de o parte, contribuie la ameliorarea densității semănăturilor, iar pe de altă parte, conduce la coacerea pe stadii a cerealelor în limitele chiar și ale unui singur câmp. Ca consecință sporesc brusc riscurile de impurificare și umectare excesivă a recoltei de cereale, de înrăutățire a calităților fizico-mecanice și tehnologice ale boabelor transportate din câmp. În asemenea concurs de împrejurări agravante se impune imperios necesitatea condiționării cerealelor obținute nemijlocit de către producătorii agricoli cu contabilizarea corectă și oportună a costurilor aferente. Totodată problema contabilizării costurilor aferente condiționării produselor agricole (apartenența ramurală, documentarea, verificarea corectitudinii rezultatelor obținute, ținerea evidenței analitice, localizarea pe obiecte concrete la calculația costului efectiv unitar etc.) nu este reglementată suficient sub aspect normativ.

În literatura agricolă din domeniul fitotehniei (atât din țară, cât și de peste hotare [8] prin condiționarea recoltei se subînțelege totalitatea lucrărilor chemate să asigure produselor așa indici de calitate care în viitor să evite orice pericol de alterare.

În aspect conceptual condiționarea cerealelor constă din trei tipuri de lucrări cu consecințe diferite: curățirea, calibrarea și uscarea.

În procesul curățirii are loc eliminarea din masa de boabe a numeroaselor tipuri de impurități. Totodată trebuie de precizat că eliminarea completă (în proporție de 100 %) a tuturor impurităților este imposibilă.

În procesul calibrării cerealelor curățite se asigură obținerea unei mase de boabe uniforme după mărime. De obicei, sunt supuse calibrării doar loturile de boabe destinate semănatului. Ca urmare, însămânțarea acestora se efectuează cu precizie sporită, semănăturile răsar mai uniform și sunt mai viguroase.

În sfârșit, la uscarea cerealelor curățite se procedează în cazul în care umiditatea acestora depășește 14 % [10], provocând astfel riscuri majore de alterare. În acest context s-a demonstrat că la umiditatea de 16 % încep să se dezvolte microorganismele, la umiditatea de 17 % apar acarienii și insectele, iar la umiditatea de 18 % demarează fenomenul de mucegăire și încingere [9]. Actualmente la majoritatea întreprinderilor autohtone din cauza scumpetei combustibilului și situației financiare precare uscarea cerealelor se efectuează, de obicei, pe cale naturală și se bazează pe acțiunea razelor solare care încălzesc boabele întinse într-un strat subțire (≤ 20 cm) pe prelate sau alte suprafețe amenajate special. Ca urmare, umezeala excesivă se evaporă, masa inițială a boabelor se micșorează, iar acest fenomen este cunoscut sub denumirea de scăzământ natural.

Fiecare din componentele enumerate ale procesului de condiționare a recoltei de cereale are particularitățile sale, se desfășoară în condiții anumite și se soldează cu modificări măsurabile ale unor particularități fizico-mecanice importante ale boabelor (în special, a gradului de impurificare, nivelului de umiditate și mărimii naturii). Iar pentru a monitoriza eficient aceste componente (respectiv și costurile suportate deopotrivă cu rezultatele înregistrate), serviciul de contabilitate al unei sau altei entități trebuie să fie permanent la curent cu indicii calitativi ai boabelor la inițierea și încheierea procesului de condiționare; să insiste asupra determinării sistematice și separate a acestor indicatori pe loturi de produse, locuri și perioade de recoltare; să verifice prin surprindere autenticitatea cântăririi deșeurilor cerealiere și a gunoiului; să cunoască parametrii funcționali ai utilajelor de condiționare (randamentul, consumul specific de energie, cele mai frecvente defecte ș. a.); să contribuie la întocmirea corectă și oportună a documentelor primare privind evoluția cantității și calității produselor supuse condiționării etc.

Totodată trebuie de menționat că condiționarea recoltei (și nu numai de cereale) deloc nu este obligatorie. În anii cu condiții climatice favorabile, semănături îngrijite și bine dezvoltate în îmbinare cu utilizarea unor mașini agricole performante produsele recoltate pot fi depozitate dintr-o dată sau comercializate cumpărătorilor angro. Pe de altă parte, sunt culturi de câmp, la care procesul de condiționare a recoltei se asociază cu efectuarea cu totul altor lucrări decât curățirea, calibrarea și uscarea. De exemplu, din cauza secetei îndelungate anterioare și a temperaturilor înalte în perioada recoltării rizocarpilor industriali o parte din aceștia s-au dovedit a fi putrezi și inapți pentru procesare. De aceea într-un șir de întreprinderi agricole a fost organizată trierea manuală suplimentară a rădăcinilor la marginea câmpului după recoltarea acestora cu combine. Respectiv de către fabrica de zahăr producătorilor li se achită suplimentar pentru fiecare tonă supusă trierii, iar ca rezultat ponderea rizocarpilor necondiționați se reduce considerabil.

Întrucât problema contabilizării costurilor aferente condiționării produselor agricole nu este reglementată suficient sub aspect normativ, entitățile agricole la elaborarea de sine stătător a metodei absente, asigurându-se totodată că ea nu contravine actelor juridice în vigoare, trebuie să țină cont, mai întâi de toate, de prevederile următoarelor acte legislative și normative:

- Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15 decembrie 2017 [2] (în continuare - LCRF);
- Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură” [4] (în continuare - SNC „PCA”);

- Clasificatorul activităților din economia Moldovei (în continuare - CAEM - 2), aprobat prin ordinul Biroului Național de Statistică nr. 28 din 7 mai 2019 [7].

După cum se știe, în prezent nu există careva formulare tipizate de documente primare, aprobate de Ministerul Finanțelor sau Ministerul Agriculturii, Dezvoltării Regionale și Mediului care să fie destinate înregistrării faptelor economice din fitotehnie (inclusiv aferente condiționării recoltei). Ce-i drept, prin ordinul său nr. 21 din 24 februarie 2014 Ministerul Finanțelor a aprobat șapte formulare tipizate de documente primare destinate întreprinderilor agricole, dar cinci din ele se referă în exclusivitate la evoluția plantațiilor viticole tinere, iar două – la lichidarea plantațiilor viticole pe rod, adică nu au nimic comun cu fitotehnia. Prin urmare, relevanța LCRF pentru subiectul dat rezidă în aceea că potrivit articolului 11 alineatul (4) entităților (inclusiv agricole) li s-a acordat dreptul necondiționat de a utiliza formulare de documente primare, elaborate de sine stătător în conformitate cu alineatele (7) și (8) ale aceluiași articol și aprobate de conducătorul întreprinderii.

De menționat că la contabilizarea costurilor legate de condiționarea recoltei de cereale entitățile agricole nu se confruntă cu oarecare probleme majore, utilizând cu acest scop formulare de documente primare tradiționale (elaborate de sine stătător sau preluate din diverse surse literare cu sau fără operarea modificărilor necesare). În acest context este vorba despre foile de evidență a muncii și lucrărilor executate, ordinele de lucru în acord etc. (în cazul calculării retribuțiilor angajaților și zilierilor), notele contabile (în cazul determinării contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pasibile achitării de către angajator), borderourile de calculare a amortizării mijloacelor fixe, actele de primire-predare a mijloacelor fixe reparate, reconstruite și modernizate, borderourile de repartizare a energiei electrice consumate ș. a.

Cât privește rezultatele condiționării recoltei de cereale (deopotrivă cu alte tipuri de recoltă) apoi, în viziunea unor economiști autohtoni, ele pot fi perfectate cu actul de condiționare a produselor vegetale. Totodată, la completarea acestui document pot fi întâmpinate dificultăți la determinarea scăzământului natural care reprezintă micșorarea masei inițiale a produselor eliberate pentru condiționare în consecința evaporării umezelii excesive. Actualmente nu există vreun mecanism, dispozitiv sau aparat de măsurat cu ajutorul căruia s-ar putea determina mărimea acestui indicator în kilograme. De aceea cantitatea fizică a scăzământului poate fi stabilită prin calcul cu ajutorul relației de mai jos:

$$S = M - \left(\frac{100\,\% - U_1}{100\,\% - U_2}\right) \times M \qquad (1)$$

unde S – mărimea scăzământului natural în kilograme,

M – masa inițială a produselor eliberate pentru condiționare în kilograme,

U_1 – umiditatea inițială a produselor necondiționate în procente,

U_2 - umiditatea finală (de asemenea în procente) a produselor valoroase constatată după încheierea condiționării.

În continuare este ilustrat modul de determinare a mărimii absolute a scăzământului natural cu ajutorul relației (1).

Să admitem că la entitatea agricolă în luna iulie s-au transmis pentru condiționare pe fățare 400 000 de kg de boabe de grâu de toamnă. În baza analizelor de laborator efectuate de către un terț autorizat s-a constatat că umiditatea inițială a cerealelor transportate din câmp a constituit 18 %, iar cea finală (adică după încheierea procesului de condiționare) – 14 %.

Astfel, în conformitate cu datele de mai sus și relația (1) mărimea scăzământului natural se va determina prin calculul următor:

$$\boldsymbol{S} = 400\,000\ kg - \left(\frac{100\,\% - 18\,\%}{100\,\% - 14\,\%}\right) \times 400\,000\ kg\ = 400\,000\ kg - \frac{82\,\%}{86\,\%} \times 400\,000\ kg\ =$$
$$400\,000\ kg - 0{,}95349\ \times 400\,000\ kg\ = 400\,000\ kg - 381396\ kg\ = 18604\ kg.$$

Dacă totuși în document s-ar indica o semnificație mai mare a scăzământului natural (de exemplu, 20 000 kg), atunci gestionarul la mărimea diferenței apărute (de exemplu, 1396 kg) ar fi impus să micșoreze cantitatea de boabe valoroase sau cantitatea de deșeuri neutilizabile. În caz contrar ar fi subminată egalitatea obligatorie (sau balanța) dintre masa produselor eliberate pentru condiționare și masa totală a rezultatelor condiționării.

De menționat că diminuarea concomitentă a acestor doi indicatori sau numai a unuia din ei au un tratament economic și juridic diferit. De exemplu, reducerea cantității de boabe valoroase (exclusivă sau în paralel cu diminuarea cantității de deșeuri neutilizabile) ar însemna nimic altceva decât tentativa de a camufla faptul delapidării săvârșite a cantității respective de cereale (în cazul nostru în cuantum de 1396 kg) pe parcursul procesului de condiționare sau a intenției de a sustrage o așa cantitate în viitor. Evident că asemenea manipulare de cifre este ilegală, reprezintă un prejudiciu material real sau amânat și trebuie dezvăluită de către serviciul de contabilitate cu întreprinderea măsurilor de rigoare de conducătorul entității.

Diminuarea semnificației scăzământului natural [inclusiv ca urmare a neaplicării relației (1)] la entitățile autohtone practic nu are loc, deoarece ea se poate solda sau cu exagerarea cantității de boabe valoroase și crearea artificială a unor lipsuri de bunuri (fapt în care nimeni nu este cointeresat), sau cu majorarea neargumentată a cantității de deșeuri neutilizabile, ceea ce se scoate la iveală cu ușurință în consecința cântăririi acestor deșeuri.

Cu părere de rău, în practică puțin cine știe despre existența relației (1) și posibilitatea de a verifica cu ajutorul acesteia autenticitatea datelor privind mărimea scăzământului natural. De aceea indicatorul în cauză, de regulă, are un caracter nefiresc și nu corespunde realității. Concomitent, după cum am expus mai sus, se creează premise pentru acțiuni ilegale.

În prezent costurile de condiționare a produselor recoltate nu sunt reglementate de careva acte normative. SNC „PCA” nu conține oarecare norme exprese la acest capitol. Cuvintele *„uscare”* și *„curățare”* (care, de fapt, redau sau concretizează esența termenului *„condiționare”*) se regăsesc doar în anexa 2 la expunerea modului de contabilizare a recoltei cerealiere și de calculare a costului acesteia. Mai mult decât atât, conținutul termenului *„activitate agricolă”* expus în punctul 5 din SNC „PCA” este limitat fără vreun argument doar la „*administrarea ... transformării biologice și recoltării activelor biologice*”, adică neglijează complet operațiunile de condiționare (curățire, calibrare, uscare etc.) a produselor agricole obținute. În baza unui astfel de tratament îngust al noțiunii de activitate agricolă la mulți contabili se creează involuntar impresia că costurile de condiționare a produselor recoltate nu au nici o legătură cu fitotehnia și, prin urmare, nu pot fi incluse în costul efectiv unitar al produselor vegetale. Ce-i drept, în punctul 37 din compartimentul „Contabilitatea produselor agricole” al aceluiași act normativ se stipulează că deșeurile furajere obținute *„la cultivarea culturilor cerealiere”* fac parte din componența produselor agricole. Prin aceasta se dă de înțeles (dar, în mod indirect) că costurile de condiționare în urma cărora se obțin asemenea deșeuri se referă la costurile sectorului fitotehnic. De aceea în legătură cu lipsa concordanței dintre punctele unuia și aceluiași act normativ considerăm necesar ca definiția activității agricole din punctul 5 al SNC „PCA” după sintagma *„recoltării activelor biologice”* să fie completată cu cuvintele *„precum și a condiționării acestei recolte”*. Ca urmare, definiția în cauză va obține un caracter integral și desăvârșit, conformându-se din plin realităților de obținere a produselor agricole și justificând în mod juridic includerea costurilor de condiționare în costul efectiv unitar al acestora.

Referitor la subiectul dat (condiționarea recoltei) relevanța CAEM-2 pentru contabilii întreprinderilor agricole constă în aceea că în clasa 01.63 „Activități după recoltare” din diviziunea 01 „Agricultură, vânătoare și servicii anexe” se indică expres că curățirea, sortarea și uscarea recoltei se referă la activitatea agricolă. La rândul său, aceasta înseamnă că costurile suportate în procesul condiționării recoltei nemijlocit de către producători (adică în regie proprie) sau prin antrepriză (adică cu ajutorul terților) se referă la sectorul fitotehnic, se înregistrează în exclusivitate în debitul contului 811, subcontul suplimentar *8111 „Fitotehnie”* și se includ fără nici o excepție în costul efectiv unitar al produselor vegetale.

În continuare, în baza unui exemplu vom prezenta cum trebuie reflectate în evidența contabilă costurile de creștere, recoltare și condiționare a grâului de toamnă, precum și în ce mod urmează de calculat costul efectiv unitar al produselor obținute când costurile de condiționare sunt sau nu separate într-un cont analitic autonom.

Să admitem că pe parcursul anului la cultivarea și recoltarea grâului de toamnă, precum și la condiționarea cerealelor pe fățare entitatea. care pe lângă activități agricole practică și alte tipuri de activități (vânzări cu amănuntul prin intermediul unui magazin propriu, procesarea materiilor

prime vegetale și animaliere etc.) a suportat costuri (inclusiv aferente producției în curs de execuție) în sumă totală de 1 000 000 lei. Costurile legate de condiționarea boabelor treierate au constituit 77 000 lei, fiind reprezentate de costuri directe sub formă de retribuții ale angajaților care au deservit mașinile agricole staționare de pe fățare și ale agrotehnicienilor care au executat lucrări manuale (24 000 lei), costuri însoțitoare sub formă de contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii (5 760 lei), costuri repartizabile sub formă de valoarea planificată a energiei electrice consumate (4 240 lei), amortizarea calculată (25 000 lei) și valoarea lucrărilor de reparație (fără T.V.A.) a utilajelor de condiționare (18 000 lei) executate de către niște cetățeni în baza unor contracte civile de prestare a serviciilor.

Conform listelor de primire a cerealelor de către cantaragiu și borderourilor de mișcare a cerealelor și altor produse întocmite zilnic pe fățare au fost transportate din câmp și trecute la intrări în masă inițială 700 000 kg de boabe de grâu estimate la cost planificat unitar de 1 leu.

După balotare și plasare în scârte cu efectuarea măsurărilor și calculelor respective și întocmirea actului de primire a furajelor grosiere și suculente s-au trecut la intrări 600 000 kg de paie estimate la cost planificat unitar de 0,08 lei. Paiele urmează să fie folosite în calitate de așternut la ferma de lapte-marfă.

Procesul de condiționare a cerealelor pe fățare s-a încheiat cu următoarele rezultate înregistrate în actul de condiționare a produselor vegetale:

- *boabe valoroase de uz alimentar - 620 000 kg;*
- *deșeuri furajere cu conținutul de boabe de 30 % - 40 000 kg;*
- *gunoi - 10 000 kg;*
- *scăzământ natural - 30 000 kg.*

În afară de aceasta, conform actului întocmit de o comisie specială cu participarea reprezentantului primăriei locale au fost decontate la cheltuieli costuri în sumă de 15 000 lei aferente semnăturilor dintr-o vâlcea care din cauza unei inundații îndelungate au degenerat și n-au fost supuse recoltării.

Politicile contabile ale entității pentru anul curent prevăd următoarele:

- *toate costurile aferente grâului de toamnă (inclusiv legate de condiționarea recoltei) sunt sistematizate într-un singur cont analitic, iar la calculația costului efectiv unitar se conduc de coeficienții 1,0 (pentru cereale) și 0,08 (pentru paie) (varianta 1);*
- *toate costurile aferente grâului de toamnă (inclusiv legate de condiționarea recoltei) de asemenea se acumulează într-un singur cont analitic, iar la calculația costului efectiv unitar la paie sunt atribuite costuri conform normativului de 8 % (varianta 2);*
- *costurile aferente grâului de toamnă se delimitează în două conturi analitice autonome: unul - pentru costurile legate de creșterea și recoltarea culturii date, iar altul - pentru costurile de condiționare a cerealelor pe fățare. La calculația costului efectiv unitar costurile din cel de-al doilea cont analitic se includ în exclusivitate în costul cerealelor, iar la efectuarea calculelor se conduc de coeficienții 1,0 și 0,08 (varianta 3);*
- *prin analogie cu varianta 3, costurile aferente grâului de toamnă sunt sistematizate în două conturi analitice distincte, iar la calculația costului efectiv unitar la paie se raportează costuri potrivit normativului de 8 % (varianta 4).*

Astfel, în baza datelor și condițiilor din exemplul de mai sus serviciul de contabilitate al entității urmează să efectueze un șir de acțiuni prezentate în tabelele 1 și 2.

Tabelul 1. Contabilizarea costurilor de creștere, recoltare și condiționare a grâului de toamnă, precum și calcularea costului efectiv unitar al produselor obținute când costurile de condiționare sunt sau nu separate într-un cont analitic autonom (Variantele 1 și 2)

Până la data raportării						
Nr. crt.	Conținutul operațiunii economice	Suma	Corespondența conturilor			
			Debit	Credit	Debit	Credit
			Varianta 1		**Varianta 2**	
1	Înregistrarea tuturor costurilor suportate pe parcursul anului în contul analitic *„Grâu de toamnă sub recolta anului 2023”*	1000000	811	215, 124, 211, 521, 531, 533, 812 etc.	811	215, 124, 211, 521, 531, 533, 812 etc.
2	Decontarea costurilor aferente semănăturilor degenerate de pe care n-au fost obținute produse	15000	723	811	723	811
3	Înregistrarea recoltei de cereale în masă inițială	700000	216	811	216	811
4	Înregistrarea paielor plasate în scârte	48000	211	811	211	811
5	Stornarea valorii planificate a deșeurilor furajere, gunoiului și scăzământului natural	(80000)	216	811	216	811
6	Înregistrarea deșeurilor furajere cu luare în considerație a valorii nutritive (conținutului de boabe) a acestora	12000	211	811	211	811
La data raportării						
	Varianta 1		**Varianta 2**			
7	Calculația costului efectiv unitar al produselor de bază și celor secundare:					
	a) determinarea costurilor pasibile luării în calcul (1 000 000 lei – 15 000 lei = 985000);		a) determinarea costurilor pasibile luării în calcul (1 000 000 lei – 15 000 lei = 985000);			
	b) determinarea cantității de produse convenționale aferente boabelor valoroase, deșeurilor furajere și paielor (620 000 kg × 1,0) + (40 000 kg × 30 % × 1,0) + (600 000 kg × 0,08) = 680 000 kg;		b) determinarea cantității totale de boabe valoroase și boabe care se conțin în deșeurile furajere ((620 000 kg × 1,0) + (40 000 kg × 30 % × 1,0) = 632 000 kg)			
	c) determinarea ponderii fiecărui tip de produse în cantitatea totală de produse convenționale:		c) determinarea sumei costurilor aferente paielor în conformitate cu normativul de 8 % (985 000 lei × 8 % = 78 800 lei)			
	• boabe valoroase (620 000 kg × 1,0) : 680 000 kg = 91,176 %;					
	• deșeuri furajere (40 000 kg × 30 % × 1,0) : 680 000 kg = 1,765 %;					
	• paie (600 000 kg × 0,08) : 680 000 kg = 7,059 %;					
	d) determinarea costurilor aferente fiecărui tip de produse:		d) determinarea sumei costurilor aferente cantității totale de boabe valoroase și boabe din deșeurile furajere (985 000 lei – 78 800 lei = 906 200 lei)			
	• boabe valoroase (985 000 lei × 91,176 % = 898 084 lei)					
	• deșeuri furajere (985 000 lei × 1,765 % = 17 385 lei)					
	• paie (985 000 lei × 7,059 % = 69 531 lei)					
	e) determinarea costului efectiv unitar al fiecărui tip de produse de bază și secundare:		e) determinarea costului efectiv unitar al fiecărui tip de produse de bază și secundare:			
	• boabe valoroase (898 084 lei : 620 000 kg = 1,448 lei)		• boabe valoroase și cele din deșeuri (906200 lei : 632000 kg = 1,434 lei)			
	• deșeuri furajere (17 385 lei : 40 000 kg = 0,434 lei)		• deșeuri furajere (1,434 lei × 30 % = 0,430 lei)			
	• paie (69 531 lei : 600 000 kg = 0,116 lei)		• paie (78 800 lei : 600 000 kg = 0,131 lei)			

Tabelul 2. Contabilizarea costurilor de creștere, recoltare și condiționare a grâului de toamnă, precum și calcularea costului efectiv unitar al produselor obținute când costurile de condiționare sunt sau nu separate într-un cont analitic autonom (Variantele 3 și 4)

Până la data raportării						
Nr. crt.	Conținutul operațiunii economice	Suma	Corespondența conturilor			
			Debit	Credit	Debit	Credit
			Varianta 3		**Varianta 4**	
1	Înregistrarea tuturor costurilor suportate pe parcursul anului în contul analitic *„Grâu de toamnă sub recolta anului 2023”* (1000000 lei – 77000 lei)	923000	811	215, 124, 211, 521, 531, 533, 812 etc.	811	215, 124, 211, 521, 531, 533, 812 etc.
2	Decontarea costurilor aferente semănăturilor degenerate de pe care n-au fost obținute produse	15000	723	811	723	811
3	Înregistrarea recoltei de cereale în masă inițială	700000	216	811	216	811
4	Înregistrarea paielor plasate în scârte	48000	211	811	211	811
5	Stornarea valorii planificate a deșeurilor furajere, gunoiului și scăzământului natural	(80000)	216	811	216	811

6	Înregistrarea deșeurilor furajere cu luare în considerație a valorii nutritive (conținutului de boabe) a acestora	12000	211	811	211	811
7	Înregistrarea costurilor suportate la condiționarea cerealelor pe fâțare în contul analitic *„Condiționarea boabelor de grâu de toamnă sub recolta anului 2023”* (24000 lei + 5520 lei + 1080 lei + 3400 lei + 25000 lei + 18000 lei)	77000	811	531, 533, 541, 812, 124 și 521	811	531, 533, 541, 812, 124 și 521
8	Calculația costului efectiv unitar al produselor de bază și celor secundare:					
	Varianta 3	**Varianta 4**				
	a) diminuarea costurilor înregistrate în contul analitic *„Cultivarea grâului de toamnă sub recolta anului 2023”* cu costurile aferente semănăturilor degenerate (923 000 lei – 15 000 lei = 908 000 lei);					
	b) determinarea cantității de produse convenționale aferente boabelor valoroase, deșeurilor furajere și paielor (620 000 kg × 1,0) + (40 000 kg × 30 % × 1,0) + (600 000 kg × 0,08) = 680 000 kg;	b) determinarea cantității totale de boabe valoroase și boabe care se conțin în deșeurile furajere ((620 000 kg × 1,0) + (40 000 kg × 30 % × 1,0) = 632 000 kg)				
	c) determinarea ponderii fiecărui tip de produse în cantitatea totală de produse convenționale:	c) determinarea sumei costurilor aferente paielor în conformitate cu normativul de 8% (908000 lei × 8 % = 72640 lei)				
	• boabe valoroase (620 000 kg × 1,0) : 680 000 kg = 91,176 %;					
	• deșeuri furajere (40 000 kg × 30 % × 1,0) : 680 000 kg = 1,765 %;					
	• paie (600 000 kg × 0,08) : 680 000 kg = 7,059 %;					
	d) determinarea costurilor aferente fiecărui tip de produse în baza datelor ajustate din contul analitic *„Cultivarea grâului de toamnă sub recolta anului 2023”*:	d) determinarea sumei costurilor aferente cantității totale de boabe valoroase și boabe din deșeurile furajere în baza datelor ajustate din contul analitic „*Cultivarea grâului de toamnă sub recolta anului 2023”* (908000 lei – 72640 lei = 835360 lei);				
	• boabe valoroase (908000 lei × 91,176% = 827878 lei);					
	• deșeuri furajere (908000 lei × 1,765 % = 16026 lei);					
	• paie (90 000 lei × 7,059 % = 64096 lei);					
	e) determinarea mărimii costurilor de condiționare care revin unui kilogram de boabe valoroase și boabe din deșeurile furajere (77000 lei : [(620000 kg × 1,0) + (40000 kg × 30 % × 1,0)] = 0,12183544 lei);	e) delimitarea sumei costurilor obținute prin calculul de mai sus între boabele valoroase și boabele din deșeurile furajere:				
		• la boabele valoroase (835360 lei : [(620000 kg × 1,0) + (40000 kg × 30 % × 1,0)] × 620000 kg = 819499 lei);				
		• la boabele din deșeuri (835 360 lei : [(620 000 kg × 1,0) + (40 000 kg × 30 % × 1,0)] × 12 000 kg = 15 861 lei);				
	f) repartizarea costurilor de condiționare între boabele valoroase și boabele din deșeurile furajere:					
	• la boabele valoroase (620000 kg × 0,12183544 lei = 75538 lei);					
	• la boabele din deșeuri (12000 kg × 0,12183544 lei = 1462 lei);					
	g) ajustarea costurilor aferente boabelor valoroase și deșeurilor furajere:					
	• boabe valoroase (827878 lei + 75538 lei = 903416 lei);	• boabe valoroase (819499 lei + 75 538 lei = 895037 lei);				
	• deșeuri furajere (16026 lei + 1462 lei = 17488 lei);	• deșeuri furajere (15861 lei + 1462 lei = 17323 lei);				
	h) determinarea costului efectiv unitar al boabelor valoroase, deșeurilor furajere și paielor:					
	• boabe valoroase (903416 lei : 620000 kg = 1,457 lei);	• boabe valoroase (895037 lei : 620000 kg = 1,444 lei);				
	• deșeuri furajere (17488 lei : 40000 kg = 0,437 lei);	• deșeuri furajere (17323 lei : 40000 kg = 0,433 lei);				
	• paie (64096 lei : 600000 kg = 0,107 lei).	• paie (72640 lei : 600000 kg = 0,121 lei).				

În continuare în tabelul 3 sunt generalizate rezultatele calculației costului efectiv unitar al produselor de bază și secundare ale grâului de toamnă în cazul efectuării calculelor pin metode diferite.

Tabelul 3. Costul efectiv unitar al produselor grâului de toamnă determinat prin metode diverse, lei

Denumirea produsului	Fără separarea costurilor de condiționare		Cu separarea costurilor de condiționare	
	varianta 1	varianta 2	varianta 3	varianta 4
A	1	2	3	4
Boabe valoroase	1,448	1,434	1,457	1,444
Deșeuri furajere	0,434	0,430	0,437	0,433
Paie	0,116	0,131	0,107	0,121

Din tabelul de mai sus rezultă că datele obținute la calculația costului efectiv unitar al produselor grâului de toamnă cu abordarea diferitor metode niciodată nu coincid, ceea ce se explică prin varietatea procedeelor puse la baza fiecăreia. Totodată se observă clar că în cazul separării

costurilor de condiționare într-un cont analitic distinct datele aferente boabelor valoroase și deșeurilor furajere obținute prin aplicarea unor metode de calculație comune sunt mai mari decât datele obținute în cazul aplicării așa-numitei metode „de cazan” (adică fără evidențierea costurilor de condiționare a cerealelor pe fățare). Într-adevăr, la compararea datelor obținute în baza unor metode de calculație comune din variantele 3 și 1 constatăm că 1,457 lei > 1,448, iar 0,437 lei > 0,434 lei. Același lucru firesc se constată și la compararea datelor obținute prin variantele 4 și 2, adică 1,444 lei > 1,434 lei, iar 0,433 lei > 0,430 lei. Pe de altă parte, în situațiile comparate costul efectiv al paielor totdeauna este mai mic (adică 0,107 lei < 0,116 lei, iar 0,121 lei < 0,131 lei). Ambele fenomene se datorează faptului că în cazul separării costurilor de condiționare de celelalte costuri de producție primele se raportează în exclusivitate doar la recolta de cereale transportate din câmp, ceea ce este absolut legitim și se conformează principiului de localizare a costurilor pe obiecte de calculație concrete în funcție de locul apariției acestora. Ca urmare, costul efectiv unitar al boabelor valoroase și deșeurilor furajere se majorează, iar al paielor se micșorează.

Referitor la aspectele fiscale ale subiectului dat se poate menționa următoarele:

a) costurile legate de condiționarea recoltei de cereale reprezintă niște costuri firești care sunt imanente procesului de producție din sectorul fitotehnic, ceea ce se confirmă concludent atât de practica subiecților economici din sectorul agrar, cât și de actele normative în vigoare (inclusiv anexa 2 la SNC „PCA” și CAEM-2) sau literatura agronomică din țară și de peste hotare. De aceea în scopurile impozitării ele sunt calificate drept cheltuieli ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabili în cadrul activității de întreprinzător, iar potrivit articolului 24 alineatul (1) din Codul fiscal [1] nu pot fi supuse limitării sau ajustării la întocmirea Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 12);

b) în consecința condiționării recoltei de cereale nu se obțin produse agricole noi, ci doar se ameliorează unele proprietăți fizico-mecanice ale produselor deja existente (de exemplu, se micșorează conținutul de umezeală, se majorează natura, se reduce gradul de impurificare etc.). Cu alte cuvinte, forma naturală a cerealelor (inclusiv aspectul exterior și conținutul substanțial) rămâne aceeași (adică ca până la condiționare);

c) întrucât cerealele supuse condiționării își mențin forma naturală, atunci în cazul livrării acestora prin transmiterea dreptului de proprietate în diferite moduri se aplică cota redusă a T.V.A. în mărime de 8% din valoarea impozabilă. Faptul dat este stipulat în articolul 96 litera b) din Codul fiscal în care sunt incluse pozițiile tarifare 1001 (Grîu și meslin), 1002 (Secară), 1003 (Orz), 1004 (Ovăz), 1005 (Porumb) și 1007 (Sorg boabe).

Referințe

1. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24 aprilie 1997. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova,* 2005, ediție specială. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=134154&lang=ro#
2. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15 decembrie 2017. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2007, nr. 90-93/399. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro
3. Standardul Național de Contabilitate „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06. 08. 2013. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 233-237, art. 1533. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#
4. Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06. 08. 2013. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237, art. 1533. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#
5. IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori”. Disponibil: https://mf.cloud.gov.md/index.php/s/6mETPxDdRXT79bc?openfile=true
6. Planul general de conturi contabile. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* 2013, Nr. 233-237 art. 1534.
7. Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei, aprobat prin ordinul Biroului Național de Statistică nr. 28 din 7 iunie 2019. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova,* 2019, nr. 193-202. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=114680&lang=ro
8. JAMBA, A. Tehnologia păstrării și prelucrării produselor agricole. Chișinău: UASM, 2005, p. 60.
9. FEHER, E. Tehnologii de conservare a produselor agricole. Craiova: Tipografia universității din Craiova, 1997, p. 132.
10. SCLEAR,P., VRANCEAN, V., POBEDINSCHII, V. Переработка зерна. Chișinău: Centrul Ed. al UASM, 2006, p. 196.