

<https://doi.org/10.52326/csd2024.56>

ACCOUNTING AND ALLOCATION OF INDIRECT PRODUCTION COSTS IN POULTRY FARMING – ASPECTS, PROBLEMS AND SOLUTIONS

CONTABILITATEA ȘI REPARTIZAREA COSTURILOR INDIRECTE DE PRODUCȚIE ÎN AVICULTURĂ-ASPECTE, PROBLEME ȘI SOLUȚII

Tatiana ȚAPU

Technical University of Moldova, 168 Stefan cel Mare and Sfânt Boulevard, Chisinau, Republic of Moldova

Abstract. The experience of accounting for indirect production costs related to both the activities carried out in poultry entities and the framework of other formations in agriculture shows a series of problems related to their systemic registration and distribution. In this article, increased attention was paid to the aspects related to the distribution of indirect production costs, taking into account the degree of capitalization of production capacities in the activities related to the activities developed at poultry entities, the breeding and maintenance of birds at poultry entities.

Keywords: *Accounting, Poultry farming, Indirect production costs, Relevance, Variable and fixed.*

JEL code: *M4, Q1*

Abstract. Experiența contabilizării costurilor indirecte de producție aferente atât activităților desfășurate în cadrul entităților avicole, cât și în cadrul altor formațiuni din agricultură evidențiază o serie de probleme legate de înregistrarea și repartizarea lor sistemică. În acest articol, s-a acordat o atenție sporită aspectelor legate de repartizarea costurilor indirecte de producție, luându-se în considerare gradul de capitalizare a capacităților de producție în activitățile aferente activităților desfășurate în cadrul entităților avicole, creșterea și întreținerea păsărilor în cadrul entităților avicole.

Cuvinte-cheie: *Contabilitate, Avicultură, Costuri indirecte de producție, Relevanță, Variabil și fix.*

Introducere

Experiența contabilizării costurilor indirecte de producție (CIP) aferente atât activităților desfășurate în entitățile avicole, cât și cadrul celorlalte formațiuni din agricultură denotă o serie de probleme legate de înregistrarea sistemică și repartizarea acestora. În acest articol atenție sporită a fost acordată aspectelor legate de repartizarea CIP cu luarea în considerare a gradului de valorificare a capacităților de producție în activitățile legate de activitățile dezvoltate la entitățile avicole creșterea și întreținerea păsărilor la entitățile avicole.

Aspectele cu privire la repartizarea CIP includerea lor în costul rezultatelor obținute (produselor/serviciilor) sunt pe larg abordate în literatura de specialitate din țară și de peste hotare. Până în prezent unele aspecte problematice privind repartizarea CIP sunt soluționate cu diferit grad de corectitudine în cadrul activităților de instruire individuale și în grup desfășurate de diverse entități specializate în prestarea serviciilor consultative în domeniul contabilității la solicitarea contabililor practicieni antrenați în practica contabilă. Cu regret, în clarificarea întrebărilor legate de repartizarea CIP nu se ține cont de impactul factorilor ramurali, tehnologici și organizaționali caracteristici proceselor de producție.

Material și metodă

În prezentul articol cercetările subiectului abordat s-au axat pe prevederile Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15 decembrie 2017 (în continuare – LP CRF 287/2017), Standardului Național de Contabilitate (SNC) „Stocuri” (SNC „Stocuri”), SNC „Particularitățile

contabilității în agricultură” (în SNC „PCA”) și Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor (IM) [1; 4; 3 și 2]. Sugestiile au fost expuse în baza generalizării problemelor și incertitudinilor întâlnite în contabilizarea și repartizarea CIP în raport cu gardul de valorificare a capacităților de producție la entitățile avicole. În cadrul investigațiilor s-a apelat la indicatorii de relevanță cu impact asupra costului unitar al produselor și activelor biologice adiționale înregistrate ca rezultat al proceselor tehnologice desfășurate în cadrul activităților legate de incubarea ouălor și ecloziune a puilor, creșterea tineretului zburat pentru înlocuire și a puilor de carne „broiler”, precum și întreținerea efectivelor de păsări adulte ouătoare.

În procesul cercetărilor prioritate s-a acordat metodei studiului monografic de descriere a obiectelor contabile cu aplicarea elementelor de comparație, analiză și deducție.

Algoritmii de repartizare a CIP este ilustrat printr-un exemplu convențional menit să clarifice:

- aspectele procedeele de determinare și includere a CIP în componența costurilor totale de producție a obiectelor de calculație;
- impactul metodelor și bazelor de repartizare a CIP selectate aplicării asupra costului de producție în care au fost incluse.

Conținutul de bază

Metodele și procedeele implicate în procesul contabilizării costurilor de producție și calculației costului produselor și activelor biologice adiționale obținute în avicultură trebuie să fie armonizate cu cele aplicate la etapa bugetării costurilor de producție și determinării costului unitar bugetat al rezultatelor proceselor tehnologice aferente. În acest context, o importanță imperativă revine lucrărilor de identificare corectă a obiectelor de calculație – purtători de costuri și ordonare succesivă corectă a acestora în algoritmul de calculație a costului unitar în avicultură.

Nivelul de corectitudine a lucrărilor legate de identificarea obiectivă a purtătorilor de costuri și ordonarea lor succesivă a procedeelelor de calculație este condiționată de faptul că aceștia:

- 1) servesc drept bază pentru măsurarea și controlul volumului de producție desfășurat;
- 2) cuantifică costurile directe specifice (individuale);
- 3) permit preluarea costurilor comune, colectate inițial pe conturi analitice distincte [9, p. 49-50];
- 4) justifică identificarea algoritmilor de grupare a CIP în variabile și constante în funcție de specificul activităților dezvoltate [10, p. 28-32];
- 5) argumentează divizarea CIP constante în raport cu gradul de utilizare a capacității normale de producție cu includerea proporțională a acestora în costurile aferente obiectelor de calculație și cheltuielile curente [9, p. 50].

În funcție de locul producerii și direcției fluxului informațional, cercetătoarea T. Țapu delimitează costurile în două grupuri [9, p. 50, teza]:

- *intrate* – preluate pentru activitățile proprii de la alte centre de responsabilitate (în continuare – CR) și cele proprii – interne produse de însăși CR pentru activitățile sale;
- *furnizate* – produse de însăși CR cu includerea celor preluate de la alte CR (după caz) și furnizate (transmise) altor CR.

În această ordine de idei, considerăm logică o astfel de segmentare a fluxului informațional al costurilor și ipoteza lansată de autoare cu referire la delimitarea CR în procesele bugetării în CR:

- furnizoare de informație – CR producătoare de informație proprie cu includerea celei preluate de la alte CR și care furnizează totalitatea datelor acumulate unui alt CR;
- consumatoare/beneficiare de informație – CR care prea în activitățile sale informația cu privire la costuri de la alte CR cu includerea celei proprii – produse intern pentru purtătorii său de cost.

Totodată precizăm că o atare clasificare a CR este într-o oarecare măsură convențională, întrucât este „... condiționată de direcționarea corectă a fluxului informațional” [9, p. 50, teza]. Astfel, la anumite etape ale fluxului informațional anumite CR furnizoare devin consumatoare și revers – cele consumatoare devin furnizoare. Întru argumentarea ipotezei în cauză autoarea exemplifică o situație, potrivit căreia, unul și același CR este concomitent consumator și furnizor, doar că în diferite segmente ale lanțului economic. Prin urmare, CR „Pui broiler” se califică în calitate de:

- a) consumator al informației preluate de la astfel de CR cum:

- „Secția de incubare” – costuri aferente puișorilor eclozionați preluați pentru creștere;
 - „Bucătăria furajeră” – costuri întrucupate în valoarea furajelor combinate primite pentru nutriția puilor;
 - „Secția de medicină veterinară” – costuri aferente serviciilor medicale prestate în procesul monitorizării sănătății efectivelor întreținute;
 - „Secția de energetică” – costuri cu valoarea energiei electrice și termice furnizate în cadrul desfășurării proceselor tehnologice etc.;
- b) furnizor de informație pentru astfel de CR cum:
- „Secția de sacrificare” – costurilor aferente efectivelor transmise pentru sacrificare;
 - „Procesarea deșeurilor” – costurile legate de înlăturarea, colectarea, transportarea și depozitarea gunoiului de pasăre destinat procesării ulterioare în scopul obținerii fertilizărilor organici, bioenergiei ș.a.

Analiza ipotezei expuse de autoare denotă că principiul delimitării fluxurilor informaționale poate fi aplicat și în cazul repartizării CIP.

Definiția noțiunii „Costurile indirecte de producție” se conține în trei acte normative: SNC „Stocuri” (pct. 28), SNC „PCA” (pct. 48) și IM (pct. 5). Cu mici diferențe aceasta semnifică totalitatea resurselor exprimate valoric și consumate pentru gestiunea și deservirea subdiviziunilor de producție ale entității [4, p. 92; 3, p. 156; 2, p. 186].

Deopotrivă cu costurile directe de producție, componența și modul de contabilizare a costurilor indirecte de producție (CIP) sunt determinate de impactul factorilor ramurali, tehnologici și organizaționali [9, p. 27]. Complexitatea și gradul de influență a factorilor enunțați sunt condiționate imperativ de faptul că baza proceselor tehnologice în avicultură, la fel ca și în toată agricultura, o constituie activele biologice și rezultatele obținute din transformarea administrată ale acestora. Majoritatea entităților avicole își dezvoltă activitățile sale pe bază industrială de producție. Nivelul de industrializare a proceselor tehnologice desfășurate în avicultură diferă de la o entitate la alta, iar complexitatea lor determină:

- structura organizatorică a entităților în cauză;
- legăturile funcționale și informaționale între unitățile structurale segmentate – centrele de responsabilitate (subdiviziuni);
- componența și arhitectonica documentelor primare ce asigură fluxurile informaționale, cu proiectarea traseelor aferente;
- dotarea tehnico-materială a proceselor tehnologice;
- nomenclatorul indicatorilor rezultativi și ai parametrilor acestora corespunzători activităților desfășurate;
- asignarea responsabilităților funcționale managerilor unităților structurale;
- formele de salarizare și motivație suplimentară asupra rezultatelor obținute

Problemele repartizării CIP în mare măsură depind de atitudinea specialiștilor contabili față de structurarea corectă a conturilor de evidență analitică a costurilor în cauză. Astfel, într-o entitate cu o structură organizatorică simplă axată pe dezvoltarea proceselor de producție doar în cadrul unei ramuri (de exemplu, fitotehnie sau zootehnie) care nu dispune de activități auxiliare nu apare necesitatea delimitării CIP pe activități (de bază, auxiliare și de deservire), iar în cadrul acestora pe ramuri (agricultură, industrie, comerț etc.), sectoare (fitotehnie, zootehnie etc.), subactivități, centre de responsabilitate (subdiviziuni), locuri de apariție a costurilor etc. O asemenea segmentare este inacceptabilă în cazul în care la entitatea s-a instituit o structură organizatorică complexă cu dezvoltarea două și mai multe activități economice cu subordonarea în cadrul acestora mai multor subactivități, ramuri, sectoare și unități structurale.

Actualmente în practica contabilă a entităților agricole, iar în cadrul lor și a celor avicole, nu s-a statornicit o abordare unică față de structurarea informației cu privire la CIP. Totalitatea abordărilor cu privire la ierarhizarea analitică a CIP permite structurarea acestora în câteva grupuri.

Primul grup unește entitățile care contabilizează CIP în ansamblu pe întreprindere cu delimitarea acestora doar pe articole de costuri fără vreo structurare suplimentară de activități, ramuri, subdiviziuni de producție etc. Astfel se procedează în entitățile de proporții micro și mici la care nu

apare necesitate într-o astfel de delimitare. Cu regret, la fel procedează contabilii care nu dețin cunoștințe temeinice în domeniul contabilității costurilor în agricultură.

La cel de-al doilea grup se referă entitățile care în dezvoltarea contului 821 „Costuri indirecte de producție” (în continuare – 821) delimitează subconturi, pornind de la articolele de costuri (primar), iar apoi pe activități și subdiviziuni/unități structurale (secundar). O asemenea abordare este condiționată de arhitectura softului contabil aplicat și acomodarea contabilității la acest soft.

Potrivit pct. 35 din IM costurile indirecte de producție se contabilizează separat de costurile activităților de bază și auxiliare [3]. Mai mult, analiza noțiunii CIP prezentată în pct. 48 din SNC „PCA” și pct. 5 din IM [2] stipulează expres că sinteza acestor costuri se realizează pe subdiviziuni. Totodată, prevederile actelor normative menționate supra prevăd că contabilitatea CIP se acumulează pe tipuri de activități (de bază și auxiliare).

Nici unul dintre actele normative nominalizate supra nu stabilesc o ierarhizare bine determinată a acestor costuri. Evident că într-o astfel de circumstanță contabilii subordonează conturile de evidență analitică a CIP la discreția sa în funcție de nivelul de cunoștințe deținute, priceperea și experiența acumulată.

Dar, întrucât costurile de producție conform pct. 41 din SNC „PCA” [3] sunt segmentate primar pe tipuri de activități (de bază și auxiliare) și sectoare (fitotehnie și zootehnie), cu delimitare în cadrul fiecărui sector pe subdiviziuni structural considerăm logic de respectat această subordonare și în cazul CIP. Sinteza conturilor de evidență analitică a CIP în cadrul entităților avicole în raport cu structura organizatorică complexă poate fi ilustrată în mod schematic după cum urmează (fig.1).

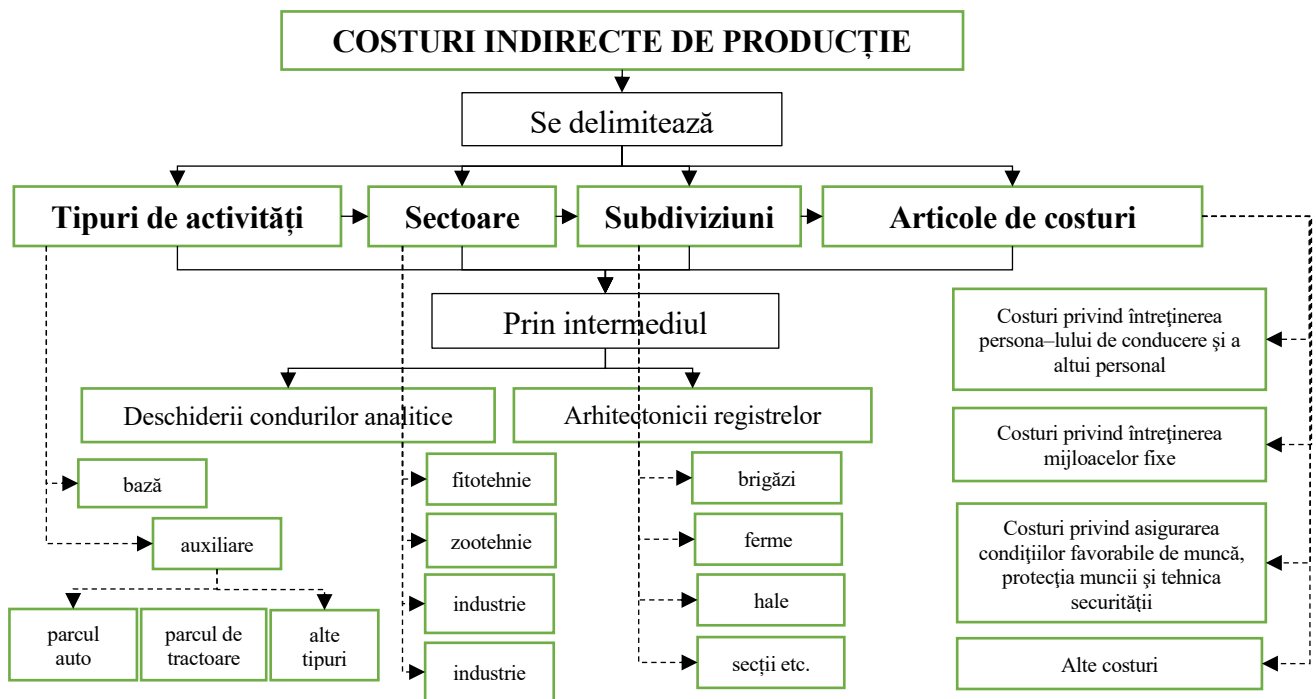


Figura 1. – Sinteza CIP în cadrul entităților avicole cu structură organizatorică complex

Sursa: Elaborat de autoare [3, 9]

În acest context, în dezvoltarea contului 821 recomandăm segmentarea fluxului informațional al CIP de la general la particular conform principiului restrângerii fluxului informațional cu desemnarea următorului traseu:

- 1) tipuri de activități – de bază, auxiliare și de deservire;
- 2) sectoare în cadrul activităților, cum ar fi: activități de bază – fitotehnie, zootehnie, industrie; activități auxiliare – parcul de mașini și tractoare, parcul auto, ateliere de reparație etc.;
- 3) subsectoare în cadrul sectoarelor, cum ar fi:
 - în fitotehnie – cultura plantelor de câmp și perene (cu delimitare în caz de necesitate în protejate și neprotejate);

- în zootehnie – întreținerea bovinelor, întreținerea suinilor, întreținerea păsărilor etc.;
- în industrie – procesarea produselor agricole (mori, olănițe, abatoare, secții de vinificație etc.), fabricarea bunurilor cu destinație de producție (gateri, timplării, cărămidării, cariere, producții de ambalaje etc.) și de uz individual (confectionarea vestimentației, încălțămintei, lenjeriei de pat etc.), diverse meșteșuguri (legatul măturilor, olăritul, țesutul covoarelor, împletitul panerelor etc.).

4) subdiviziuni (centre de responsabilitate) – obiecte de evidență a costurilor. La acest nivel CIP se localizează pe unități structurale, delimitate în cadrul subsectoarelor (de exemplu, brigada legumicolă nr. 1, brigada de tractoare nr. 2, hala de găini ouătoare nr. 1, hala de pui broileri nr. 3, abatorul nr. 1, abatorul nr. 3 etc.)

5) pe articole de costuri în cadrul obiectelor de evidență a costurilor – subdiviziunilor. Componenta articolelor CIP se stabilește de entitățile agricole în mod individual conform anexelor 6 și 7 din SNC „PCA”. Este de menționat că în funcție de tipul de activități componenta articolelor costurilor în cauză se deosebește semnificativ.

Potrivit anexei 6 din SNC „PCA” costurile indirecte de producție ale activităților de bază a entităților avicole (fitotehnie și zootehnie) includ, dar nu se limitează, cu următoarele articole:

1. Costuri privind întreținerea personalului de conducere și a altui personal al subdiviziunilor;
2. Costuri privind întreținerea mijloacelor fixe;
3. Costuri privind asigurarea condițiilor favorabile de muncă, protecția muncii și tehnica securității;
4. Alte costuri.

Componenta costurilor indirecte de producție ale activităților auxiliare este determinată de particularitățile tipului respectiv al acestor activități în corespundere cu prevederile anexei 7 din SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”.

În literatura română conform clasificării funcționale CIP sunt delimitate în trei grupe: 1) de producție; 2) de administrație și 3) de desfacere [7].

La CIP de producție sunt referite resursele consumate în scopuri generale de producție nemijlocit în cadrul proceselor tehnologice din momentul începerii procesului de producție și până la finalizarea acestuia și obținerea rezultatelor procesului în cauză. În același timp, la cele de administrare se vor referi CIP care nu au o tangență directă procesele tehnologice, fiind subordonate activităților de conducere a unității structurale la care se referă prin elaborarea politicilor de administrare, organizarea și monitorizarea activităților dezvoltate.

Cât privește costurile suportate la etapa desfacerii. Considerăm această afirmație eronată întrucât resurselor consumate în cadrul acestor activități nu manifestă nici o tangență cu procesul de producție, fiind consemnate în cadrul operațiunilor de comercializare și regăsindu-se la etapa a treia a ciclului economic. Din care motiv, costurile date nu pot fi calificate ca CIP. Mai mult ca atât, acestea vor fi reportate în componenta cheltuielilor curente și anume a celor de desfacere, numite – de distribuție. Prin urmare, costurile legate de desfacerea produselor comercializate:

- a) nu sunt componente ale CIP și nu pot participa la formarea costului de producție al produselor/ activelor biologice adiționale obținute;
- b) sunt componente ale costului de desfacere al produselor/activelor biologice adiționale comercializate.

Algoritmul de repartizare a CIP este într-o anumită măsură este descris în SNC „Stocuri” [4]. În același timp, SNC „PCA” [3], spre regret, nu reglementează aceste lucrări cu toate procedeele de repartizare a costurilor indirecte generează multe aspecte și incertitudini cauzate de specificul activităților dezvoltate.

Potrivit pct. 29 din SNC „Stocuri” [4] CIP condiționate de producerea/fabricarea mai multor tipuri de produse și /sau prestarea concomitentă a două și mai multe tipuri de servicii se includ în costul acestora prin repartizare, potrivit algoritmului stabilit în politicile contabile ale entității. Important este faptul că repartizarea costurilor în cauză se realizează în două etape consecutive:

- la prima etapă CIP se repartizează în raport cu tangența acestora cu volumul de producție cu includerea respectivă în costul produselor/serviciilor/produției în curs de execuție și cheltuielile curente;

- la cea de-a doua etapă CIP sunt repartizate pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate.

Însă algoritmul calculelor ilustrate în tabelul 2 din anexa 1 aferentă acestui standard reunește 5 etape:

1) divizarea CIP constante fără a ține cont de gradul de valorificare a capacității normale de producție a obiectelor de calculație (col. 4, tab. 2);

2) precizarea sumelor CIP constante repartizate în aspectul obiectelor de calculație (col. 4, tab. 2) în funcție de gradul de valorificare a capacității normale de producție, determinat prin calcule implicite, distinct obiectelor de calculație respective (col. 5, tab. 2);

3) determinarea CIP constante nerepartizate destinate raportării la cheltuielile curente (col. 6, tab. 2) prin diferența dintre suma totală a CIP constante divizate depersonalizat pe obiecte de calculație (col. 4, tab. 2) a celor obținute după ajustare (col. 5, tab. 2);

4) repartizarea costurilor variabile proporțional cu baza folosită pentru repartizarea costurilor constante (col. 7, tab. 2);

5) determinarea CIP totale aferente includerii în costurile aferente obiectelor de calculație respective (col. 8, tab. 2).

Prevederile pct. 30 din SNC „Stocuri” vizează în mod necondiționat toate entitățile, inclusiv și din agricultură. Potrivit acestui punct:

1) CIP cuantumul cărora se modifică direct proporțional cu volumul de producție urmează să fie delimitate în variabile și constante. Problema divizării costurilor indirecte de producție în variabile și constante este pe larg abordată pe paginile literaturii de specialitate. Astfel, Țapu T. recomandă entităților avicole utilizarea metodei analitice de separare a costurilor de producție în constante și variabile [10, p. 30];

2) costurile variabile se includ în costul produselor și activelor biologice adiționale obținute/produției în curs de execuție /serviciilor prestate în mărime totală fără a ține cont de gradul de valorificare a capacităților de producție;

3) costuri constante, cuantumul nu se modifică relativ în raport cu volumul producției, se repartizează între costul produselor și activelor biologice adiționale obținute /produției în curs de execuție /serviciilor prestate și cheltuielile curente în baza capacității normale de producție;

4) capacitatea normală de producție reprezintă volumul producției/serviciilor ce poate fi realizat, în medie, pe parcursul a câteva perioade de gestiune sau sezoane în condiții normale de activitate, luând în considerare pierderile capacității cauzate de reparațiile (deservirea tehnică) planificate ale utilajului;

5) dacă volumul efectiv al rezultatelor obținute în raport cu capacitatea normală este:

- egal sau mai mare (\geq), suma efectivă a CIP constante se include integral în cost;

- mai mic ($<$), suma efectivă a CIP constante se include:

– în cost în baza cotei calculate ca raportul dintre volumul efectiv al produselor/serviciilor și capacitatea normală;

– diferența dintre suma totală a CIP constante și cea inclusă în cost se atribuie la cheltuieli curente.

Din conținutul SNC „Stocuri”, pct. 29 și 30, alin. (2), nu rezultă expres procedeele de calcul dacă din una și aceeași activitate (sau unul și același proces tehnologic) s-au obținut simultan două și mai multe produse de bază, numite conform prevederilor SNC „PCA” (pct. 37) – conjugate (cuplate) [3, p. 155] pentru care diferă capacitatea normală de producție.

Algoritmul repartizării CIP destinate includerii în costurile de producție și raportării la cheltuielile curente nu prevede dar nici nu restricționează utilizarea în calcule a unor coeficienți de repartizare a CIP.

Algoritmul utilizării în procedeele de repartizare a CIP a coeficienților individuali de valorificare a capacității normale de producție și precizarea cuantumului costurilor indirecte pasibile includerii în costurile obiectelor de calculație a fost propus de savantul autohton P. Tostogan [8, p. 55-57]. Algoritmul în cauză a fost utilizat mai târziu de A. Nedeșița și L. Foalea la descrierea modului de repartizare și de deducere a CIP în cazul neîndeplinirii capacității normative de producție [6, p. 15-16].

Menționăm că niciunul din actele normative enunțate nu conține prevederi cu privire la algoritmul de determinare a gradului de valorificare a capacității de producție în agricultură, inclusiv și în avicultură. Mai mult ca atât, actele în cauză nu conțin prevederi cu privire la situațiile când valorificarea capacității de producție este condiționată de doi și mai mulți factori, de exemplu, în cazul întreținerii efectivului de pontă îndeplinirea capacității de producție este influențată de cel puțin următorii factori: productivitatea de ouat a găinilor; gradul de completare a încăperilor cu păsări; gradul de viabilitate a efectivului ouător ș.a.

Considerăm că în cazurile când gradul de utilizare a capacității de producție este condiționat de doi și mai mulți factori, apare necesitatea determinării unui coeficient combinat de valorificare complex a capacității în cauză.

Executarea lucrărilor în cauză nu este atât de simplă cum pare la prima vedere. Astfel, în cazul în care entitatea are o structură organizațională simplă, repartizarea CIP nu produce dificultăți. Dar dacă entitatea este de proporții mari, având o polistruktură organizațională cu divizarea în cadrul fiecărui tip de activitate a două și mai multe sectoare și/sau unități structurale, așa după cum sunt entitățile avicole cu bază industrială de producție? În acest caz repartizarea CIP cu atribuirea corectă purtătorilor de cost respectivi și cheltuielilor curente devine o activitate destul de anevoioasă și rezultată cu succes doar în cazul cunoașterii în detaliu a tuturor procedeelelor inerente algoritmului de repartizare.

În legătură cu faptul că entitățile avicole au o specializare complexă și diversificată, în articolul dat ne-am propus exemplificarea lucrărilor de repartizare a CIP la întreprinderile avicole care practic: • incubăția ouălor și ecloziunea puilor; întreținerea efectivelor parentale și de pontă; creșterea tineretului avicol și a puilor de carne „Broiler”.

De la bun început precizăm că determinarea parametrilor capacității normale de producție în cadrul unei entități avicole în acțiune are loc la etapa bugetării. Acest procedeu se realizează la finele exercițiului financiar imediat precedent celui bugetat și vizează toate segmentele activităților preconizate de dezvoltat. Atingerea obiectivelor manageriale proiectate la etapa bugetării este condiționată de un număr imens de factori care interacționează procesul tehnologic la toate etapele și fazele aferente. De exemplu, în cazul creșterii puilor pentru carne numărul loturilor de pui crescuți pe parcursul unui an calendaristic variază în funcție rasa puilor crescuți și capacitatea de creștere a acestora, de obiectivul greutateii vii propus spre atingere la finalizarea procesului tehnologic (masa corporală preconizată de obținut în raport la 1 m² la finalizarea procesului de creștere, kg/m², de exemplu, 2,5 kg/17 cap/m²), de calitatea rațiilor de nutriție, de habitatul de viață creat și de mulți alți factori.

Exemplul 1. În următorul tabel prezentăm algoritmul de bugetare a efectivului de pui pentru care punctul de finalizare a procesului tehnologic este abatorul, iar pentru abator – rețeaua de comercializare a cărnii cu diferit grad de tranșare.

Bugetarea efectivului de păsări la ieșire va începe de la obiectivul – cantitatea de carne planificată spre vânzare.

În baza acestei cantități se va determina șeptelul de pui necesari de întreținut pentru a asigura un proces uniform de abatorizare și comercializare.

Procesul de bugetare a indicatorilor privind necesarul de pui pentru popularea halelor pornind de la cantitatea de carne destinată livrării, numărul de loturi întreținute într-o hală pe parcursul unui an și suficiența de încăperi este prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1 – Bugetarea necesarului de pui pentru a asigura un proces uniform de abatorizare și comercializare a puilor de carne, entitatea avicolă „Avicola-X” S.R.L., anul 2024

Nr. crt.	Indicatorul	Semnificația indicatorului
A	1	2
1.	Sistem de creștere – la sol, pe așternut permanent	Paie mărunțite
2.	Numărul necesar de hale, unit.	5
3.	Suprafața unei hale, m ²	1596
4.	Densitatea puilor per 1 m ² , cap.	17
5.	Masa corporală preconizată în raport la 1 m ² la finalizarea procesului de creștere, kg/cap/m ²	2,5 kg/17 cap/m ²
6.	Perioada de creștere a 1 lot, zile	56
7.	Vidul sanitar (3 săptămâni), zile	21
8.	Durata de producție a unui lot, zile	77
9.	Durata de producție a unui lot, săptămâni [(77 zile ÷ 7 zile)]	11
10.	Numărul de săptămâni pe an calendaristic standard, săptămâni [(365 zile ÷ 7 zile).]	52,14286
11.	Greutatea vie a puilor supuși livrării/sacrificării, kg [1 282 444,9 × 100 ÷ 83,2*]	1 541 400,12
12.	Necesarul anual de păsări destinate sacrificării, cap. [1 541 400,12 kg ÷ 2,5 kg]	616 560
13.	Necesarul de pui eclozionați – de o zi pentru populare pe an, total, cap. [(616 560 cap. × 100) ÷ (100 - 5)]	649 011
14.	Numărul mediu bugetat de loturi pe an aferente unei hale, lot. [52,14 săpt. ÷ 11 săpt.]	4,740426≈4,74
15.	Efectivul de pui necesar pentru un lot, cap. [1 596 m² × 17 cap/m²]	27 132
16.	Efectivul de pui necesar pentru o hală pe an, cap. [27 132 cap. × 4,74026 lot.]	128 613
17.	Numărul necesar de hale, unit. [649 011 ÷ 128 613]	5,046≈5
18.	Gradul de suficiență a încăperilor de producție pentru anul bugetat, % [5 ÷ 5,046]	99,09
19.	Numărul de loturi tehnologice de pui destinați creșterii pe parcursul unui an în toate halele, unit. [4,740426 loturi × 5 hale]	23,71 ≈24
20.	Efectivul mediu săptămânal de livrare către abator a puilor broiler, cap. [616 560 cap. ÷ 24 loturi]	25 690
21.	Numărul bugetat de zile-capete furajate pentru un lot, z/cf {[27 132 cap. + 25 690 cap.] ÷ 2} × 56 de zile}	1 479 016
22.	Efectivul mediu zilnic întreținut într-o hală pentru 1 lot, cap. [1 479 016 ÷ 56 de zile]	26 411
* 83,2 – ponderea cămii în greutatea vie (%)		

Sursa. Preluat de autoare [9, p. 55].

Din calculele prezentate în tabel rezultă că entitatea în cauză pentru a-și asigura un proces uniform de abatorizare și comercializare a puilor de carne pe parcursul unui an calendaristic planifică creșterea unui efectiv de pui de carne 616 560 cap. (indic. 12 din tab. 1) divizat în 24 de loturi cu o durată totală a procesului tehnologic de 77 de zile din care 56 de zile – perioada de creștere, iar 21 de zile – vidul sanitar.

Pentru realizarea obiectivului dat entitatea are nevoie de 5 hale cu o suprafață medie unitară de 1596 m². Pentru întreținerea unui lot de păsări sunt planificate 1 479 016 de zile-capete furajate (z/cf).

La bugetarea efectivului s-a luat în considerare gradul de viabilitate a șeptelului în cuantum de 95 %, sporul mediu zilnic al 1 cap. de 42,78 g și adaosul global al greutateii vii anual pentru tot efectivul bugetat – 1518684,73 kg, iar în mediu pe lună – 126 557 kg în condițiile gradului de completare a încăperilor de producție în cuantum de 95 %.

În aceeași ordine de idei a fost bugetat efectivul tineretului de remonță și producția ouălor.

În prezentul articol au fost examinate două situații de calcul și impactul acestora asupra rezultatelor obținute:

- varianta 1 – cu implicarea gradului de utilizarea a capacității de producție în baza unui indicator de relevanță – rezultatele obținute din procesul de producție;
- varianta 2 – utilizarea a două caracteristici cu impact asupra rezultatelor proceselor de producție.

Pentru a elucida aspectele inerente modului de repartizare CIP conform variantei 1 au fost utilizate următoarele date inițiale:

Exemplul 2. Admitem că entitatea avicolă „Avicola-X” S.R.L. în iulie 2024 a înregistrat următoarele date cu privire la întreținerea efectivului de păsări și rezultatele obținute:

1. În iulie 2024 s-au înregistrat costuri indirecte de producție în sumă totală de 60 mii lei, din care variabile – 22047 lei, iar constante – 37953 lei.

2. Costurile privind retribuirea muncii a personalului de producție:

a) efectivul de păsări adulte ouătoare – 63590 lei;

b) efectivul puilor de carne „Broiler” – 23080 lei;

c) efectivul tineretului de înlocuire – 40830 lei;

d) secția de incubație – 19480 lei.

3. Potrivit politicilor contabile aprobate de entitatea avicolă „Avicola-X” S.R.L. pentru anul 2024 costurile indirecte de producție înregistrate în procesul activităților dezvoltate se repartizează lunar:

a) conform bazei – costurile directe privind retribuirea muncii a personalului de producție;

b) cu luare în considerare a gradului complex de valorificare a capacității normale de producție, calculat în baza indicatorilor relevanți activităților respective.

4. Pentru determinarea gradului complex de valorificare a capacității de producție normale în funcție de activități conform politicilor contabile au fost stabiliți indicatorii relevanți specificați în coloana „A” din tabelul 2;

5. Indicatorii relevanți pentru evaluarea capacității de producție și quantumul normativ și efectiv al acestora sunt prezentați în tabelul 2:

Tabelul 2 – Indicatorii relevanți pentru determinarea gradului complex de valorificare a capacității de producție, entitatea avicolă „Avicola-X” S.R.L., iulie 2024 (varianta 1)

Tipul activității	Indicatorul relevant	Capacitatea de producție		
		normativă	efectivă	gradul de utilizării, %
A	1	2	3	4
1. Producția ouălor de consum uman	Productivitatea medie lunară a unei găini, ouă	25	22	88
2. Creșterea puilor de carne „Broiler”	Adaosul mediu zilnic al greutateii vii al 1 cap (g)	42,78	38,5	90
3. Creșterea tineretului de înlocuire	Adaosul mediu zilnic al greutateii vii al 1 cap (g)	25	20	80
4. Incubația ouălor și ecloziune a puilor	Puișori de o zi ecluzionați, cap.	10000	9800	98

Sursa. Elaborat și sistematizat de autoare.

Din condițiile exemplului de mai sus rezultă următoarele calcule și fapte economice formule contabile (tab. 3):

Tabelul 3 – Calculele aferente repartizării costurilor indirecte de producție entitatea avicolă „Avicola-X” S.R.L. iulie 2024

Specificarea indicatorilor	Calculul inerent	Rezultatul obținut
A	1	2
1. Se află mărimea bazei pentru repartizare CIP, lei	$63590 + 23080 + 40830 + 19480$	146 980
2. Se determină coeficientul de repartizare a CIP variabile, lei	$22047 \div 146 980$	0,15
3. Se repartizează CIP variabile, lei		
a) efectivul de păsări adulte ouătoare	$63590 \times 0,15$	9538,50
b) efectivul puilor de carne „Broiler”	$23080 \times 0,15$	3462
c) efectivul tineretului de înlocuire	$40830 \times 0,15$	6124,50
d) secția de incubație	$19480 \times 0,15$	2922
total	$9538,50 + 3462 + 6124,50 + 22047$	22047
4. Se determină coeficientul depersonalizat de repartizare a CIP constante, lei		
a) CIP constante	$60000 - 22047$	37953
b) coeficientul depersonalizat de repartizare	$37953 \div 146 980$	0,25821...
5. Se repartizează CIP constante cu utilizarea coeficientului depersonalizat, lei		
a) efectivul de păsări adulte ouătoare	$63590 \times 0,2582$	16420,14
b) efectivul puilor de carne „Broiler”	$23080 \times 0,2582$	5959,69
c) efectivul tineretului de înlocuire	$40830 \times 0,2582$	10543,07
d) secția de incubație	$19480 \times 0,2582$	5030,10

	total	16420,14 + 5959,69 + 10543,07 + 5030,10	37953
6. Se ajustează CIP constante repartizate (op. 5) cu gradul de utilizare a capacității de producție (col. 4, tab. 2), lei			
a) efectivul de păsări adulte ouătoare		$(16420,14 \times 88) \div 100$	14449,72
b) efectivul puilor de carne „Broiler”		$(5959,69 \times 90) \div 100$	5363,63
c) efectivul tineretului de înlocuire		$(10543,07 \times 80) \div 100$	8434,46
d) secția de incubație		$(5030,10 \times 98) \div 100$	4929,50
	total	14449,72 + 5363,63 + 8434,46 + 4929,50	33177,31
7. Se determină suma CIP constante care trebuie raportate la cheltuieli curente, lei		37953 – 33177,31	4775,69

Sursa. Elaborat și sistematizat de autoare.

Exemplul 3. Pentru a exemplifica calculele în cazul celei de-a doua variantă pentru fiecare activitate vom suplini datele inițiale cu încă un factor de influență următorii indicatori (tabelul 4).

Tabelul 4 – Indicatorii relevanți pentru determinarea gradului complex de valorificare a capacității de producție, entitatea avicolă „Avicola-X” S.R.L., iulie 2024 (varianta 2)

Specificarea indicatorilor relevanți	Capacitatea de producție		
	normativă	efectivă	gradul de utilizării, %
A	1	2	3
1. Producția ouălor de consum uman:			
a) productivitatea medie lunară a unei găini, ouă	25	22	88
b) gradul de completare a halelor cu păsări, %	98	98	100
2. Creșterea puilor de carne „Broiler” și a tineretului de înlocuire:			
a) adaosul mediu zilnic al greutateii vii al 1 cap (g)	42,78	38,5	90
b) gradul de completare a halelor cu păsări, %	95	94	94,95
3. Creșterea tineretului de înlocuire:			
a) adaosul mediu zilnic al greutateii vii al 1 cap (g)	25	20	80
b) gradul de completare a halelor cu păsări, %	97	95	97,94
4. Incubația ouălor și ecloziune a puilor:			
a) pușori de o zi eclozionați, cap.	10000	9800	98
b) gradul de încărcare a incubatorului cu ouă, %:	100	95	95
Notă. Indicatorul introdus este notat „italic”			

Sursa. Elaborat și sistematizat de autoare.

Din condițiile exemplului de mai sus rezultă următoarele calcule și fapte economice (tab. 5):

Tabelul 5 – Calculele aferente repartizării costurilor indirecte de producție entitatea avicolă „Avicola-X” S.R.L. iulie 2024, varianta 2

Specificarea indicatorilor	Calculul inerent	Rezultatul obținut
A	1	2
Primele 5 operațiuni se repetă ca și în exemplul 2 aferente variantei 1 (tab. 3)		
6. Se calculează gradul complex de valorificare a capacității de producție (%) pentru:		
a) efectivul de păsări adulte ouătoare	$(88 \times 100) \div 100$	88
b) efectivul puilor de carne „Broiler”	$(90 \times 94,95) \div 100$	85,46
c) efectivul tineretului de înlocuire	$(80 \times 97,94) \div 100$	78,35
d) secția de incubație	$(98 \times 95) \div 100$	93,91
7. Se ajustează suma CIP constante repartizate (op. 5) cu gradul complex de valorificare a capacității de producție (op. 4), lei		
a) efectivul de păsări adulte ouătoare	$16420,14 \times 88$	14449,72
b) efectivul puilor de carne „Broiler”	$5959,69 \times 85,46$	5093,15
c) efectivul tineretului de înlocuire	$10543,07 \times 78,35$	8260,50
d) secția de incubație	$5030,10 \times 93,91$	4723,77
	total	14449,72 + 5093,15 + 8260,50 + 4723,77
		32527,14
8. Se determină suma CIP constante care trebuie raportate la cheltuieli curente, lei		37953 – 32527,14
		5425,86

Sursa. Elaborat și sistematizat de autoare.

Analiza calculelor prezentate în ambele variante denotă suma costurilor variabile se trec în costurile rezultatelor obținute din producție (ouă, adaosul greutatei vii și pușori eclozionați) în aceeași mărime. Modificări se atestă doar în calculele aferente repartizării CIP constante. Acestea se manifestă prin:

1) determinarea gradului complex de valorificare a capacității de producție ca și produsul dintre gradul de utilizare a capacității de producție în aspectul fiecărui factor exprimat în mărimi relative (%%) cu raportarea rezultatului obținut la 100. Este de menționat că dacă în calcul sunt luați trei și mai mulți factori de influență, pentru a facilita calculele este rezonabil de operat cu coeficienți;

2) ajustarea sumei CIP constante (op. 7, tab. 5) deja cu mărimea complexă a gradului de valorificare a capacității de producție (op. 6, tab. 5)

Conform datelor obținute entitatea avicolă „Avicola-X” S.R.L. va înregistra în iulie 2024 următoarele operațiuni economice și formule contabile (variante 1 și 2) aferente sumele CIP repartizate (tab. 6).

Tabelul 6 – Compararea rezultatelor repartizării CIP cu aplicarea a două variante de repartizare

Nr. rd.	Conținutul succint al operațiunii economice	Suma, lei		Conturi corespondente	
		Varianta 1	Varianta 2	Debit	Credit
1.	Repartizarea CIP variabile pe obiectele de evidență a costurilor aferente activităților de bază				
	a) efectivul de păsări adulte ouătoare	9538,50	9538,50	811	x
	b) efectivul puilor de carne „Broiler”	3462	3462	811	x
	c) efectivul tineretului de înlocuire	6124,50	6124,50	811	x
	d) secția de incubație	2922	2922	811	x
	total	22047	220247	x	821
2.	Repartizarea CIP constante pe obiectele de evidență a costurilor aferente activităților de bază proporțional gradului de valorificare a capacității normative de producție				
	a) efectivul de păsări adulte ouătoare	14449,72	14449,72	811	x
	b) efectivul puilor de carne „Broiler”	5363,63	5093,15	811	x
	c) efectivul tineretului de înlocuire	8434,46	8260,50	811	x
	d) secția de incubație	4929,50	4723,77	811	x
	total	33177,31	32527,14	x	821
3.	Raportarea părții nerepartizate a CIP constante la cheltuielile curente ale perioadei de gestiune	4775,69	5425,86	714	821

Sursa. Elaborat și sistematizat de autoare.

Metoda repartizării CIP constante cu aplicarea gradului complex de valorificare a capacității normale de producție influențează costul de producție spre micșorare, excepție făcând doar CIP constante aferente producției ouălor. O astfel de abatere se explică prin faptul că în cazul variantei 2 indicatorul ce vizează al doilea factor de influență s-a realizat în cuantum de 100 %. Diferența valorică dintre cele două abordări a repartizării CIP constante constituie 650,17 lei (5425,86 – 4775,69). Această sumă în cazul aplicării celei de-a doua variante această abatere se va include nu în costuri ci se va reporta în componența altor cheltuieli curente.

Întrucât CIP constante nerepartizate decontate la cheltuielile perioadei sunt suportate de entitate în cadrul activității de întreprinzător, acestea, în conformitatea cu prevederilor art. 24 (alin. 1) din Codul fiscal, se permit ca deducere în scopul impozitării în perioada de gestiune în care au avut loc.

Concluzii:

1. Prevederile SNC „Stocuri”, cu privire la repartizarea CIP, nu reglementează pe deplin algoritmul de executare a lucrărilor în cauză cu lărgirea și aprofundarea situațiilor abordate în agricultură;

2. Algoritmul repartizării CIP în agricultură nu este reglementat nici de SNC „PCA”, cu toate specificul activităților dezvoltate în sectoarele acestei ramuri a economiei naționale condiționează în mod imperativ toate procedeele contabile, începând cu bazele contabilității și regăsindu-se în toate celelalte sectoare contabile, inclusiv și modul contabilizare și repartizare a CIP;

3. Componenta CIP și algoritmul de repartizare al acestora sunt determinate de impactul factorilor ramurali, tehnologici și organizaționali deopotrivă ca și costurile directe de producție;

4. Niciunul dintre actele normative menite să reglementeze algoritmul de repartizare a CIP nu conține prevederi referitoare la situațiile când valorificarea capacității de producție este condiționată de doi și mai mulți factori;

5. Actualmente în practica contabilă a entităților agricole, iar în cadrul lor și a celor avicole, nu s-a statornicit o abordare unică față de structurarea informației cu privire la CIP;

6. Corectitudinea soluționării problemelor legate de repartizarea CIP în mare măsură depinde de competența și atitudinea specialiștilor contabili față de structurarea corectă a conturilor de evidență analitică a costurilor în cauză, desemnarea modului corespunzător specificului activităților, selectarea corectă a bazelor de repartizare;

7. CIP constante nerepartizate decontate la cheltuielile perioadei sunt deductibile în scopul impozitării în perioada de gestiune în care au avut loc.

Referințe

1. Legea contabilității și raportării financiare: nr. 287 din 15.12.2017 [online]. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2018, nr. 1-6/22. [accesat 26.10.2022]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120938&lang=ro
2. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 186-195. ISSN-1857-3991.
3. SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 150-164. ISSN-1857-3991.
4. SNC „Stocuri”. In: *Monitorul fiscal FISC.md*. 2020, nr. 6 (61), ediție specială, pp. 90-100. ISSN-1857-3991.
5. BUCUR, V., ȚAPU T. Determinarea capacității normale de producție, divizarea CIP în variabile și constante și repartizarea acestora în avicultură [online]. In: *Monitorul fiscal FISC.md*, 2024, nr. 5 (89) [accesat 26.10.2022]. Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/determinarea-capacitatii-normale-de-productie-divizarea-cip-in-variabile-si-constante-si-repartizarea-acestora-in-avicultura/new/>
6. NEDERIȚA, A., FOALEA, L. Privind modul de repartizare și de deducere a consumurilor indirecte de producție în cazul neîndeplinirii capacității normative de producție [online]. In: *Contabilitate și audit*, 2009, nr. 7, pp. 15-16 [accesat 26.10.2024]. Disponibil: <https://contabilitate.md/article/8600?cHash=e480dd735477627d180d5fe74d13ff42>
7. Tipuri de costuri și comportamentul acestora (I) [online]. [accesat 26.10.2024]. Disponibil: <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/tipuri-de-costuri-si-comportamentul-acestora-i/a/NTQ2MTMyMTA0MzQ5NzE2M5Kb1LUVJ0Mdc7mJfD0Ojtk>
8. TOSTOGAN, P. Metoda contabilității: calculația [online]. In: *Contabilitate și audit*, 2002, nr. 10, pp. 50-57. [accesat 26.10.2024]. Disponibil: <https://contabilitate.md/article/8990?cHash=39c5b7f3454a95b32bb3a34e98964be7>
9. ȚAPU, Tatiana. *Perfecționarea contabilității de gestiune în avicultură*: tz. doct. în economie [online]. Chișinău, 2022. 308 p. [accesat 26.10.2024]. Disponibil: https://irek.ase.md/jspui/bitstream/123456789/1919/1/Tapu%20Tatiana_teza.pdf
10. ȚAPU, T. Identificarea consumurilor constante și variabile în baza metodei analitice. In: *Lucrări științifice, Univ. Agrară de Stat din Moldova*. 2008, vol. 17, pp. 28-32. ISBN 978-9975-64-127-2.