

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE

“PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ÎN AGRICULTURĂ”

Introducere

1. Presentul standard este elaborat în baza Directivei ~~1061~~ 2013/34/UE și IAS 41 “Agricultura”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare în activitatea agricolă și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Presentul standard reglementează modul de contabilizare și prezentare a informațiilor în situațiile financiare privind:

- 1) activele biologice;
- 2) produsele agricole;
- 3) costurile aferente activelor biologice și produselor agricole.
4. Presentul standard nu se aplică la contabilizarea:

1) terenurilor și imobilizărilor necorporale asociate unei activități agricole (SNC “Imobilizări necorporale și corporale”);

2) terenurilor și altor active imobilizate din componența investițiilor imobiliare aferente activității agricole (SNC “Investiții imobiliare”);

3) produselor obținute din procesarea produselor agricole după recoltare (SNC “Stocuri”);

4) produselor care nu rezultă din activitatea agricolă (de exemplu, recoltarea ciupercilor sau fructelor de pădure);

- 5) subvențiilor (SNC “Capital propriu și datorii”).

Exemple de active biologice, produse agricole și produse obținute din procesarea acestora sînt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Active biologice, produse agricole și produse obținute din procesarea acestora

Active biologice	Produse agricole	Produse obținute din procesarea produselor agricole
Turma de bază a ovinelor	Lapte, lînă	Brînză, fire toarse
Cireada de bază a bovinelor	Lapte	Unt, cașcaval, brînză
Porci	Carcasă	Cîrnați, șuncă
Piscicultură	Pește-marfă, puiet	Produse din pește
Culturi cerealiere	Cereale, paie	Făină, crupe, furaje combinate
Culturi legumicole	Legume	Conserve din legume, murături
Culturi tehnice cultivate pe plantații	Frunze de tutun, semințe de floarea-soarelui, rizocarpi	Tutun fermentat, ulei vegetal, zahăr
Plantații perene:		

- vii	Struguri	Vin brut, materie primă pentru sucuri
- livezi	Fructe	Fructe uscate, conserve din fructe
- copaci în pădure (masiv forestier)	Copaci tăiați	Bușteni, cherestea

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Activitate agricolă – administrarea de către o entitate a transformării biologice și recoltării activelor biologice pentru vânzare sau pentru obținerea activelor biologice adiționale și/sau produselor agricole.

Activ biologic – un animal viu sau o plantă vie.

Costuri – resurse exprimate valoric și consumate pentru fabricarea produselor și prestarea serviciilor.

Cost efectiv – costuri efectiv suportate de către entitate aferente intrării, creșterii și îngrijirii activelor biologice și producerii produselor agricole.

Cost planificat (normat) – costuri determinate în baza normelor și normativelor stabilite de entitate aferente intrării, creșterii și îngrijirii activelor biologice și producerii produselor agricole.

Grup de active biologice – o totalitate de animale omogene (turmă, cireadă) și/sau plante vii (plantație, pepinieră) similare.

Produs agricol – produsul recoltat de la activele biologice ale entității.

Recoltare – separarea produselor agricole de activul biologic și/sau de grupul activelor biologice (de exemplu, recoltarea strugurilor, fructelor și legumelor, scoaterea puietilor din pământ, mulsul laptelui, strânsul ouălor) și/sau încetarea proceselor vitale ale activelor biologice (de exemplu, tăierea copacilor, sacrificarea animalelor și păsărilor, pescuitul peștelui).

Transformare biologică – proces de creștere, producere, degenerare și reproducere care provoacă modificări calitative și/sau cantitative a unui activ biologic (de exemplu, creșterea unor culturi în scopul obținerii produselor agricole, creșterea animalelor pentru a fi vândute sau sacrificate, creșterea copacilor pentru obținerea lemnului).

Reguli generale

6. Activitatea agricolă include două sectoare:

1) fitotehnia – cultivarea plantelor anuale și/sau perene, silvicultura, floricultura;

2) zootehnia – creșterea animalelor, avicultura, acvacultura, apicultura etc.

7. Fitotehnia și zootehnia se caracterizează prin următoarele particularități comune:

1) capacitatea de modificare – animalele și plantele suportă modificări (transformări) biologice care contribuie la obținerea produselor agricole și/sau activelor biologice adiționale;

2) administrarea modificării – modul de facilitare a transformărilor biologice prin îmbunătățirea și/sau stabilirea condițiilor necesare pentru desfășurarea procesului tehnologic respectiv (de exemplu, rația nutritivă stabilită pentru animale și păsări, termenul și calitatea executării lucrărilor la cultivarea culturilor agricole, asigurarea activelor biologice cu umiditate, lumină, temperatură);

3) evaluarea modificării – măsurarea cantitativă și calitativă a modificării unui activ biologic (grup de active biologice). Evaluarea modificării cantitative exprimă măsurarea volumului de produse agricole obținute și/sau a numărului (cantității) de active biologice adiționale în indicatori cantitativi (de exemplu, producția cerealiară, pomicolă, viticolă, sporul greutatei vii a animalelor – în kilograme; creșterea cantității masei lemnoase în silvicultură – în metri cubi, numărul de pui, boboci). Evaluarea modificării calitative se exprimă prin indicatorii calitativi (de exemplu, calitatea animalelor crescute – prin categoriile stării de îngrășare; calitatea

strugurilor și a rizocarpilor sfeclei de zahăr – prin conținutul de zahăr, a boabelor de grâu – prin conținutul glutenului, a furajelor – prin conținutul de proteine).

8. Transformarea biologică generează:

1) modificarea activelor biologice prin:

- a) creștere (sporirea greutatei vii și îmbunătățirea calității animalelor și/sau a plantelor);
- b) degenerare (micșorarea greutatei și reducerea calității animalelor și/sau a plantelor);
- c) reproducere (obținerea activelor biologice adiționale – a animalelor și/sau a plantelor);

2) producerea produselor agricole (de exemplu, cereale, legume, fructe, struguri, lapte, lână, ouă, miere).

9. Un activ biologic sau un produs agricol se recunoaște în baza contabilității de angajamente dacă:

1) entitatea controlează și identifică activul biologic și produsul agricol ca rezultat al faptelor economice trecute. Acest criteriu se respectă dacă entitatea deține dreptul de proprietate sau altă formă de control aferentă activelor biologice și/sau produselor agricole sau, după caz, acestea sînt marcate la intrare (de exemplu, în cazul animalelor entitatea poate deține dreptul de proprietate dacă acestea sînt marcate, la achiziționare, naștere sau înțărare);

2) există o certitudine întemeiată că în viitor entitatea va obține beneficii economice din utilizarea activului biologic și produsului agricol. Criteriul dat se consideră îndeplinit în baza evaluării atributelor fizice ale activului sau produsului (de exemplu, gestația la vaci, existența mugurilor sănătoși pe crengile plantelor perene, starea semănăturilor, greutatea vie și categoria stării de îngrășare a animalelor de creștere și îngrășat);

3) costul activului biologic și al produsului agricol poate fi determinat credibil.

10. La recunoașterea inițială activele biologice și produsele agricole se evaluează la cost de intrare care se determină în funcție de sursa de intrare în modul stabilit în pct.14-22, 30-32 și 39 din prezentul standard.

11. Pe parcursul perioadei de gestiune, conform politicilor contabile activele biologice și produsele agricole pot fi evaluate la cost planificat cu ajustarea acestuia la data raportării la cost efectiv.

~~**12. Conform politicilor contabile, entitatea poate evalua activele biologice și produsele agricole la valoarea justă minus costurile de vânzare potrivit regulilor generale stabilite în IAS 41 “Agricultura”.**~~

Contabilitatea activelor biologice

13. În funcție de durata obținerii beneficiilor economice și de pregătire spre utilizare după destinație se disting:

1) active biologice imobilizate – activele biologice mature care asigură obținerea multiplă a produselor agricole și/sau a activelor biologice adiționale pe parcursul unei perioade ce depășește un an (de exemplu, viile, livezile, plantațiile de pomușoare roditoare, culturi multianuale de flori, de furaje, legumicole, vacile, ovinele, porcinele, cabalinele adulte) precum și activele biologice imature care se află în perioada de pregătire spre utilizare după destinație (de exemplu, viile și livezile plantate, pînă la transferarea lor în categoria pe rod);

2) active biologice circulante – animale la creștere și îngrășat care includ unele grupe de active biologice mature (de exemplu, iepuri de casă, animalele cu blană, păsările adulte) și imature, cum ar fi animalele tinere (de exemplu, vițeii, purceii, miei) și animalele rebutate din cireada (turma) de bază și trecute la îngrășat.

Active biologice imobilizate

14. Componenta și modul de determinare a costului de intrare a activelor biologice imobilizate este condiționat de sursa de intrare a acestor active și include:

1) la procurarea plantațiilor perene roditoare precum și animalelor pentru completarea cirezii (turmei) de bază – valoarea de cumpărare și costurile de achiziție (de exemplu, costurile

de transport, de însoțire a animalelor, de marcare și identificare, de evaluare, de asigurare, privind hrana animalelor în drum, taxa vamală, taxa pentru procedurile vamale);

2) la transferarea în cireada (turma) de bază a animalelor tinere crescute în cadrul entității, dacă destinația de creștere a acestora la recunoașterea inițială nu era determinată, sau dacă există decizia de a le crește pentru vânzare și/sau sacrificare – costul efectiv al animalelor la începutul perioadei de gestiune și costul planificat aferent creșterii lor de la începutul perioadei până la momentul transferării; dacă entitatea utilizează numai nutrețuri procurate – costul efectiv al animalelor;

3) la transferarea plantațiilor perene în categoria pe rod sau până la împreunarea coroanelor (pentru fișiile forestiere de protecție, masivele forestiere):

a) costurile efective aferente desfășurării solului, materialului săditor, plantării, plus costurile privind creșterea și îngrijirea plantațiilor în primul an și în anii ulterioari cu total cumulativ până la darea în exploatare a acestora;

b) costul materialului săditor, a lucrărilor de plantare, creștere și îngrijire a plantațiilor perene în cazul înlăturării golurilor provocate de evenimente excepționale se recunosc drept cheltuieli curente.

15. Costurile de plantare, creștere și îngrijire a plantațiilor perene până la transferarea pe rod se contabilizează ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, costurilor activităților auxiliare, costurilor indirecte de producție, majorare a datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.

16. Costul produselor (fructelor și strugurilor) obținute de la plantele perene tinere (activele biologice imature) în perioada de creștere și îngrijire până la transferarea lor în categoria pe rod se evaluează conform politicilor contabile după una din următoarele metode:

1) la valoarea realizabilă netă;

2) la cost efectiv.

17. În cazul evaluării produselor la valoarea realizabilă netă, costul acestora se determină ca diferența dintre prețul de piață și costurile probabile de comercializare și se înregistrează ca majorare a stocurilor și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție.

Exemplul 1. O entitate în anul 201X a sădit 38340 butași de viță-de-vie la costul de 526500 lei pe o suprafață de 15 ha. Costurile de îngrijire în primul an de vegetație – 120000 lei. La sfârșitul anului 201X din cauza condițiilor climatice s-au depistat 3067 butași uscați, care au fost înlocuiți în primăvara anului 201X+1, la costul de 41000 lei. Costurile lucrărilor de înlocuire a acestor butași constituie 7210 lei. Costurile de creștere și îngrijire în anii ulterioari (201X+2 – 201X+5) până la transferarea viei în exploatare constituie 320000 lei. Valoarea de piață a strugurilor recoltați în anii 201X+4 – 201X+5 este egală cu 65000 lei, costurile probabile de vânzare a strugurilor recoltați – 4000 lei. Via a fost transferată în categoria pe rod în anul 201X+6.

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în anul 201X:

- costul materialului săditor în sumă de 526500 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor;

- costurile de plantare, creștere și îngrijire în primul an de vegetație în sumă de 120000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale;

în anul 201X+1:

- costul butașilor uscați și costurile aferente creșterii și îngrijirii acestora în sumă de 51717 lei $[(526500 \text{ lei} + 120000 \text{ lei}) \times 3067 \text{ unit.} : 38340 \text{ unit.}]$ – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție;

- costurile lucrărilor de înlăturare a butașilor uscați în sumă de 48210 lei (41000 lei + 7210 lei) – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale;

în anii 201X+2 – 201X+5:

- costurile de creștere și îngrijire a viei în sumă de 320000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor și costurilor activităților auxiliare, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale;
- costul strugurilor recoltați în sumă de 61000 lei (65000 lei – 4000 lei) – ca majorare a stocurilor și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție;

în anul 201X+6:

- costul de intrare a viei transferate în categoria pe rod în sumă de 901993 lei (526500 lei + 120000 lei + 41000 lei + 7210 lei + 320000 lei – 51717 lei – 61000 lei) – ca majorare a activelor biologice imobilizate și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție.

18. La aplicarea metodei costului efectiv, costul produselor se determină în conformitate cu gradul de maturitate (nivelului atins al capacității de producție) a plantațiilor perene în anul recoltei, care include suma costurilor directe privind recoltarea și transportarea fructelor, strugurilor și cota-parte a costurilor de creștere și îngrijire a plantelor perene din anul recoltei. Costul efectiv al produselor obținute în perioada de creștere și îngrijire a acestor plantații până la transferarea lor în categoria pe rod se contabilizează similar regulii stabilite în pct.17 din prezentul standard.

***Exemplul 2.** Utilizând datele din exemplul 1, să presupunem că în anul 201X+4 de vegetație, entitatea a recoltat struguri – 15 q, iar în anul 201X+5 – 20 q de pe 1 ha. Costurile directe privind culesul, sortarea, încărcarea și transportarea strugurilor constituie în anul 201X+4 – 8100 lei și în anul 201X+5 – 10400 lei. Costurile de creștere și îngrijire a viei în anul 201X+4 constituie 80000 lei, iar în anul 201X+5 – 86000 lei, capacitatea de producție estimată a plantației de viță-de-vie estimată de entitate constituie 80 q/ha.*

În baza datelor din exemplu, gradul de maturitate a viei înființate (nivelului atins al capacității de producție) constituie:

- în anul 201X+4: 0,1875 (15 q : 80 q);
- în anul 201X+5: 0,25 (20 q : 80 q).

Costul efectiv al strugurilor recoltați constituie:

- în anul 201X+4: 23100 lei (8100 lei + 0,1875 × 80000 lei);
- în anul 201X+5: 31900 lei (10400 lei + 0,25 × 86000 lei).

Conform acestei metode entitatea evaluează:

- strugurii recoltați în perioada de creștere și îngrijire a viei în sumă de 55000 lei (23100 lei + 31900 lei);
- costul de intrare a plantației de viță-de-vie transferată în categoria pe rod (activelor biologice imobilizate mature) în sumă de 907993 lei (526500 lei + 120000 lei + 41000 lei + 7210 lei + 320000 lei – 51717 lei – 55000 lei).

Înregistrările contabile sînt similare celor din exemplul 1.

19. Activele biologice imobilizate imature procurate pentru completarea/înființarea cirezii (turmei) de bază se contabilizează astfel:

1) valoarea de procurare și costurile de achiziție a activelor biologice imature – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, a costurilor activităților auxiliare și majorare a datoriilor curente etc.;

2) costurile de creștere și îngrijire a activelor biologice în perioada de pregătire spre utilizare după destinație – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, a costurilor activităților auxiliare, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.;

3) produșii obținuți de la activele biologice imobilizate în curs de execuție evaluați conform politicilor contabile – ca majorare a stocurilor și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție;

4) costul de intrare a activelor biologice imobilizate imature transferate în categoria celor mature (în exploatare) – ca majorare a activelor biologice imobilizate și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție.

20. Animalele de muncă și de producție, viile și livezile, plantațiile de pomușoare pe rod primite de la proprietari sub formă de aport la capitalul social se contabilizează ca majorare a activelor biologice imobilizate și micșorare a capitalului nevărsat sau majorare a capitalului neînregistrat.

21. Activele biologice imobilizate cum ar fi culturile multianuale furajere (de exemplu, lucerna, trifoiul, sparceta), de flori (de exemplu, lea, gladiolă, bujorul, lăcrămioare, hortensia, levănțica, camelia, liliacul, narcisa, crinul), legumicole (de exemplu, leușteanul, măcrișul, hreanul, reventul, sparanghelul), de căpșună, fragi etc. în perioada de pregătire spre exploatare se includ în componența activelor biologice imobilizate în curs de execuție, ulterior se transferă în categoria activelor biologice imobilizate mature.

22. Activele imobilizate mature sub formă de plantații perene, culturi multianuale, animale de muncă (cai și cîini) se amortizează conform regulilor generale stabilite în SNC “Imobilizări necorporale și corporale”.

[Pct.22 în redacția Ordinului Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

23. După recunoașterea inițială activele biologice imobilizate se evaluează ~~la cost de intrare minus amortizarea acumulată și pierderile din deprecieri acumulate~~ conform regulilor generale stabilite în SNC “Imobilizări necorporale și corporale” și SNC „Deprecierea activelor”.

24. În cazul procurării terenului cu plantații la un preț unic acesta se repartizează conform bazelor stabilite de politicile contabile. Spalierul din vii și livezi reprezintă un obiect separat de imobilizări corporale. În cazul instalării acestuia în primul an de înființare a plantațiilor perene suma amortizării spalierului se calculează și se atribuie:

1) pînă la transferarea viei și/sau livezii în categoria pe rod – la costurile de creștere și îngrijire a acestora, și se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și amortizării imobilizărilor corporale;

2) după transferarea viei și/sau livezii în categoria pe rod – la costurile de creștere și îngrijire a acestora și se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și a amortizării imobilizărilor corporale.

25. Ieșirea activelor biologice imobilizate, are loc în cazul: vînzării, transmiterii cu titlu gratuit terților sau în leasing financiar, transmiterii sub formă de aport la capitalul social al altor entități, expirării duratei de exploatare utilă cînd exploatarea ulterioară este imposibilă sau inefficientă, schimbării destinației terenurilor, sacrificării animalelor, rebutării animalelor din cireada (turma) de bază, evenimentelor excepționale etc.

26. Operațiunile de ieșire a activelor biologice imobilizate cu excepția sacrificării, rebutării și casării animalelor din cauza evenimentelor excepționale se contabilizează în același mod ca și alte active imobilizate conform regulilor generale stabilite în SNC “Imobilizări necorporale și corporale” și SNC “Capital propriu și datorii” astfel:

1) decontarea amortizării acumulate – ca diminuare concomitentă a amortizării activelor biologice imobilizate și a activelor biologice imobilizate;

2) casarea valorii contabile – ca majorare a cheltuielilor curente și micșorare a activelor biologice imobilizate;

3) înregistrarea cheltuielilor aferente ieșirii activelor biologice imobilizate – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților auxiliare, stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.;

4) înregistrarea valorii de vînzare (contractuale) a activelor biologice imobilizate – ca majorare concomitentă a numerarului, creanțelor și a veniturilor curente.

27. Sacrificarea animalelor din cireada de bază se contabilizează astfel:

1) casarea valorii contabile a animalelor – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a activelor biologice imobilizate;

2) costurile de sacrificare – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.;

3) produsele obținute din sacrificare – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

28. Animalele de muncă și de producție rebutate din cireada de bază și transferate în categoria activelor biologice circulante pentru îngrășat, se evaluează la valoarea contabilă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a activelor biologice imobilizate.

29. Valoarea contabilă a activelor biologice imobilizate (de exemplu, livezilor, viilor, plantațiilor de arbuști fructiferi, vitele de muncă și de producție) afectate de evenimente excepționale (de exemplu, grindină, inundații, înghețuri, secetă, boli) se decontează parțial sau integral și se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a activelor biologice imobilizate.

Modul de contabilizare a operațiunilor de ieșire a activelor biologice imobilizate din cauza evenimentelor excepționale este prezentat în anexa 1.

Active biologice circulante

30. La recunoașterea inițială, activele biologice circulante se evaluează la cost de intrare care se determină în funcție de sursa intrării:

1) activele biologice procurate, primite cu titlu gratuit etc. – la cost de intrare care cuprinde valoarea de intrare (contractuală) și costurile de achiziție conform regulilor generale stabilite în SNC “Stocuri”;

2) produșii înregistrați la intrări, obținuți în rezultatul transformărilor activelor biologice mature:

a) vițeii, mieii și iezii – la cost planificat (normat) al unui cap în ziua fătării;

b) purceii – la cost planificat (normat) al unui chintal de greutate vie a purceilor înțărcați, ținând cont de greutatea lor vie la fătare;

c) mînjii (în vîrsta de o zi) de la iepe de muncă – la cost planificat (normat) a 60 de zile furajere necesare pentru întreținerea unui animal adult de tracțiune;

d) animalele tinere cu blană (în vîrsta de 15 zile) – la cost planificat (normat) a 90 de zile furajere necesare pentru întreținerea unui animal matur;

e) puii de iepuri de casă (în vîrsta de 15 zile) – la cost planificat (normat) al 1 cap calculat la înțarcare, luînd în considerare greutatea vie;

f) puișorii de găină, rășuștele, bobocii, puii de curcă (în vîrstă de 24 ore) – la cost planificat (normat) al unui cap conform calculației incubării;

g) familiile de albine – la valoarea realizabilă netă a unei familii;

h) larvele și alevinile peștilor – la cost planificat (normat) al unei unități de calculație;

3) puii de iepuri de casă, mieii înțărcați – la cost planificat (normat) al unui chintal de spor al greutateii viei determinat prin cîntărire selectivă;

4) animalele primite în grupul de vîrstă superior fiind transferate din grupul de vîrstă inferior – la cost efectiv al animalelor la începutul perioadei de gestiune și costul planificat aferent creșterii lor de la începutul perioadei pînă la momentul transferării;

5) sporul greutateii viei obținut în urma creșterii și îngrășării animalelor – la cost planificat (normat) al unui chintal de spor al greutateii viei înmulțit cu numărul de chintale de spor al greutateii viei al grupului de vîrstă respectiv al animalelor;

6) sporul (majorarea costurilor de întreținere) mînjilor, animalelor tinere care nu se cîntăresc, animalelor cu blană – la cost planificat (normat) al unei zile de întreținere și a numărului de zile de întreținere. Nu se determină sporul greutateii viei și majorarea costurilor de întreținere a iepurilor de casă, animalelor cu blană, păsărilor mature. Costurile aferente întreținerii activelor nominalizate se raportează la costul produselor obținute (carnea de pasăre și de iepuri de casă, ouă etc.) sau la cheltuieli curente – în cazul vînzării acestora.

31. La data raportării costul planificat al activelor biologice circulante indicate în pct.30 din prezentul standard se ajustează pînă la cel efectiv prin decontarea abaterilor cu înregistrări contabile obișnuite sau de stornare.

32. Costurile aferente întreținerii activelor biologice se evaluează cu total cumulativ la suma efectivă. La data raportării costurile nedecontate se contabilizează ca majorare a producției în curs de execuție și diminuare a costurilor activității de bază.

33. După recunoașterea inițială, pe parcursul perioadei de gestiune, activele biologice circulante se evaluează la costul de intrare a acestora ajustat (majorat/diminuat) cu costul planificat al adaosului greutatei vii și/sau al costurilor de întreținere a acestor active, iar la data raportării – la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă, conform regulilor generale stabilite în SNC “Stocuri”.

În acest caz, entitatea contabilizează:

1) costul planificat al adaosului greutatei vii – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

2) abaterea costului efectiv de la cel planificat – ca ajustare (diminuare/majorare) concomitentă a stocurilor și a costurilor activităților de bază.

Exemplul 3. *O entitate în aprilie 201X a înregistrat la intrări 4 viței din cireada de bază cu greutatea vie de 122 kg la cost planificat de 1952 lei. Pe parcursul anului (9 luni) s-a înregistrat la intrări adaosul greutatei vii de 648 kg, la cost planificat de 10368 lei. Costul planificat al vițelor la 31 decembrie 201X constituie 12320 lei (1952 lei + 10368 lei). Costul efectiv al 1 kg de greutate vie a grupului dat de active biologice la 31 decembrie 201X s-a determinat în mărime de 15 lei, iar a greutatei vii a vițelor – 11550 lei (15 lei × 770 kg), unde 770 kg = 122 kg + 648 kg. Suma abaterii costului efectiv de la cel planificat constituie 770 lei (11550 lei – 12320 lei). Valoarea realizabilă netă a acestor viței la data raportării este de 10600 lei.*

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în aprilie 201X:

- costul planificat al 4 viței cu greutatea de 122 kg în mărime de 1952 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

în aprilie – decembrie 201X:

- costul planificat al adaosului greutatei vii de 648 kg a vițelor în mărime de 10368 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

la 31 decembrie 201X:

- abaterea costului efectiv al vițelor de la cel planificat în mărime de 770 lei – ca stornare a stocurilor și a costurilor activităților de bază;

- diferența dintre costul efectiv al activelor biologice circulante și valoarea realizabilă netă în mărime de 950 lei (11550 lei – 10600 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor.

34. Transferul activelor biologice circulante dintr-un grup de vîrstă inferior într-un grup de vîrstă superior se contabilizează la valoarea contabilă – ca o mișcare internă în cadrul stocurilor.

35. Operațiunile de ieșire (vînzare, transmitere sub formă de aport la capitalul social, cu titlu gratuit etc.) a activelor biologice circulante se contabilizează în același mod ca și ieșirile altor stocuri conform regulilor generale stabilite în SNC “Stocuri”.

36. Sacrificarea activelor biologice circulante se contabilizează astfel:

1) valoarea contabilă a activelor biologice circulante sacrificate – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor;

2) costurile de sacrificare – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.;

3) costul produselor obținute din sacrificare – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

Contabilitatea produselor agricole

37. Produsele agricole includ:

1) produse agricole de bază – produse pentru obținerea cărora a fost creat sau procurat activul biologic sau grupul de active biologice (de exemplu, cerealele, fructele, strugurii, rizocarpi, laptele în vităritul pentru lapte, carnea);

2) produse agricole conjugate (cuplate) – două sau mai multe tipuri de produse agricole de bază obținute de la un activ biologic sau un grup de active biologice în rezultatul unei și aceleiași transformări (de exemplu, masa verde, semințele și finul din ierburi anuale și multianuale, laptele și lîna de la turma de bază a ovinelor, mierea, propolisul și ceara în apicultură). În zootehnie, concomitent cu produsele agricole conjugate, pot fi obținute și active biologice adiționale (de exemplu, miei de la turma de bază a ovinelor, noi roiuri de albine în apicultură);

3) produse secundare – produsele obținute concomitent cu produsele de bază de la un activ biologic (grup de active biologice), dar care au o importanță secundară (de exemplu, paie, pleava și deșeurile furajere – la cultivarea culturilor cerealiere; gunoiul de grajd și de păsări – la întreținerea animalelor și păsărilor).

38. Produsele agricole se recunosc ca active distincte:

1) la separarea acestora de active biologice în momentul recoltării (de exemplu, cerealele în momentul cînd au fost treierate, cu corectarea masei lor după curățarea, sortarea și uscarea acestora; fructele, pomușoarele, legumele, masa verde, finajul și finul precum și semințele obținute de entitate – în timpul recoltării (colectării) sau preparării; lîna, laptele, ouăle, mierea – în timpul tunsului, mulsului, colectării);

2) la încetarea proceselor vitale ale activelor biologice (de exemplu, carnea – în momentul sacrificării animalelor și păsărilor).

39. Produsele agricole obținute din recolta perioadei de gestiune se evaluează la cost planificat cu ajustarea acestuia la cel efectiv la data raportării și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

Modul de contabilizare a produselor agricole este exemplificat în anexa 2 din prezentul standard.

40. Produsele agricole utilizate în cadrul entității (de exemplu, semănat, hrană pentru animale, procesare) se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și/sau a activităților auxiliare și diminuare a stocurilor. Celelalte operațiuni de ieșire a produselor agricole (comercializare, transmitere cu titlu gratuit, sub formă de aport la capitalul social etc.) se contabilizează conform regulilor generale stabilite în SNC “Stocuri”.

Contabilitatea costurilor

41. Contabilitatea costurilor se ține pe tipuri de activități (de bază și auxiliare) și sectoare (fitotehnia și zootehnia). În cadrul fiecărui sector costurile se contabilizează pe subdiviziuni structurale și pe obiecte de evidență a costurilor (de exemplu, tipuri de culturi – grâu de toamnă, porumb, floarea soarelui, cartofi; tipuri și soiuri de plantații perene – sămînțoase, sîmburoase; tipuri și grupuri de active biologice – animale și păsări). Nomenclatorul și componența articolelor de costuri se stabilește de entitate de sine stătător conform anexelor 3 și 4.

42. În raport cu modul de includere în costul produselor agricole și a activelor biologice adiționale se disting:

1) costuri directe;

2) costuri repartizabile;

3) costuri indirecte de producție.

43. Costurile directe în fitotehnie și zootehnie reprezintă costurile direct atribuibile creșterii și îngrijirii unui tip (grup) de plante și/sau animale (de exemplu, costuri directe privind retribuirea muncii, costuri directe de materiale, servicii). Costurile de bază directe includ costurile aferente: culturilor anuale semănate primăvara și îngrijite în perioada de gestiune curentă; culturilor anuale semănate în toamna perioadei de gestiune precedente și costurile de creștere și îngrijire a acestor culturi în perioada de gestiune curentă; îngrijirii plantelor perene pe rod (de exemplu, viilor și livezilor, plantelor de arbuști fructiferi) înregistrate în perioada de

gestiune precedentă (aratul, tăiatul) după recoltarea roadei și îngrijirii acestora în perioada de gestiune curentă; creșterii și îngrijirii animalelor și păsărilor; însămânțării artificiale a animalelor; incubării ouălor etc. Aceste costuri se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor, a costurilor activităților auxiliare, majorare a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale și a datoriilor curente etc.

44. Costurile repartizabile reprezintă costurile perioadei de gestiune aferente cultivării câtorva tipuri de culturi (grupuri de culturi omogene) sau creșterii câtorva tipuri (grupuri) de animale, păsări (de exemplu, amortizarea și reparația mijloacelor fixe – grajdurilor, poieților, costurile aferente irigațiilor, costurile privind desecarea unor terenuri). Aceste costuri se contabilizează pe parcursul perioadei de gestiune cu total cumulativ ca majorare a costurilor activităților de bază repartizabile și diminuare a stocurilor, majorare concomitentă a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale și a datoriilor curente etc.

45. Costurile repartizabile acumulate se repartizează la finele perioadei de gestiune în raport cu baza stabilită de entitate (de exemplu, masa grâului curățat – amortizarea mașinilor de curățat boabe; cantitatea îngrășămintelor introduse în sol – amortizarea mașinilor pentru introducerea îngrășămintelor; suprafața semănată – amortizarea semănătoarelor; suprafața prelucrată – amortizarea cultivatoarelor) și se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază pe fiecare cultură (grup de culturi omogene) și diminuare a costurilor activităților de bază repartizabile.

46. Costurile directe și repartizabile în fitotehnie și zootehnie efectuate în perioada de gestiune curentă pentru obținerea activelor biologice și produselor agricole în perioada de gestiune ulterioară, la data raportării se consideră producție în curs de execuție. Costurile menționate se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor, a costurilor activităților auxiliare și majorare a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, a datoriilor curente etc. Costurile de bază directe și repartizabile se acumulează cu total cumulativ de la începutul lucrărilor tehnologice de pregătire și prelucrare a solului și altor lucrări și se atribuie pe articole la costurile aferente cultivării culturilor din recolta perioadei de gestiune ulterioare astfel:

1) costurile privind semănatul culturilor de toamnă – la costurile de toamnă aferente separat pentru roada perioadei de gestiune ulterioare;

2) costurile privind aratul, tăiatul în vii și livezi și alte lucrări toamna – la costurile de îngrijire a acestora pe tipuri și soiuri ale perioadei de gestiune curente pentru roada perioadei de gestiune viitoare;

3) costurile privind aratul, boronitul, introducerea îngrășămintelor în sol etc. toamna perioadei de gestiune pentru culturi anuale – la costurile culturilor ce vor fi semănate în primăvara perioadei de gestiune ulterioare;

4) costul mierii lăsate pe iarnă în stupi în calitate de hrană pentru familiile de albine, costurile aferente incubării ouălor puse la incubare după 11 decembrie a perioadei de gestiune, precum și costul peștilor de vară din iazurile de iernare – la costurile produselor și activelor biologice adiționale obținute în perioada de gestiune ulterioară.

Costurile privind aratul, boronitul, introducerea îngrășămintelor în sol se repartizează pe culturi în primăvara perioadei de gestiune ulterioare și se contabilizează ca mișcare internă în cadrul costurilor activităților de bază.

Exemplul 4. O entitate în septembrie-octombrie 201X a înregistrat costuri aferente aratului de toamnă a 400 ha în sumă totală de 71270 lei, inclusiv:

- retribuirea muncii – 14000 lei;
- contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – 3570 lei;
- combustibil – 39200 lei;
- întreținerea mijloacelor fixe – 11000 lei;
- servicii ale activităților auxiliare – 3500 lei.

În aprilie 201X+1 terenul arat toamna cu suprafața de 400 ha a fost semănat cu următoarele culturi: floarea soarelui – 80 ha, porumb – 200 ha, sfeclă de zahăr – 120 ha. Entitatea repartizează costurile acumulate astfel (tabelul 2).

Tabelul 2

Repartizarea costurilor aferente aratului de toamnă din anul 201X (lei)

Articole de costuri	Costuri înregistrate		Inclusiv pe culturi		
	total	la 1 ha	floarea soarelui (80 ha)	porumb (200 ha)	sfeclă de zahăr (120 ha)
1	2	3	4	5	6
Retribuirea muncii	14000	35,00	2800	7000	4200
Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală	3570	8,92	714	1785	1071
Combustibil	39200	98,00	7840	19600	11760
Întreținerea mijloacelor fixe	11000	27,50	2200	5500	3300
Servicii ale activităților auxiliare	3500	8,75	700	1750	1050
Total	71270	178,17	14254	35635	21381

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în septembrie-octombrie 201X:

- costurile pentru aratul de toamnă în sumă de 71270 lei – ca majorare a costurilor activităților de bază, contul analitic “Aratul de toamnă” și diminuare a stocurilor în sumă de 39200 lei, costurilor activităților auxiliare în sumă de 14500 lei (11000 lei + 3500 lei) și majorare a datoriilor curente în sumă de 17570 lei (14000 lei + 3570 lei).

la 31 decembrie 201X:

- decontarea costurilor activității de bază în sumă de 71270 lei – ca majorare a producției în curs de execuție și diminuare a costurilor activității de bază, contul analitic “Aratul de toamnă”.

în aprilie 201X+1:

- costurile privind aratul de toamnă repartizate activităților de bază în sumă de 71270 lei – ca majorare a costurilor activităților de bază, inclusiv în conturile analitice: “Floarea soarelui” – 14254 lei, “Porumb” – 35635 lei, “Sfecla de zahăr” – 21381 lei și diminuare a producției în curs de execuție, contul analitic “Aratul de toamnă” – 71270 lei.

47. Costurile activităților auxiliare cuprind costurile prevăzute în anexa 5 componentă cărora se stabilește de entitate de sine stătător.

48. Costurile indirecte de producție reprezintă costurile de deservire și gestiune care se înregistrează în cadrul unei subdiviziuni de producție a entității. Aceste costuri nu pot fi raportare direct la costul unor tipuri de produse agricole, active biologice adiționale, servicii prestate. Costurile respective se acumulează pe parcursul perioadei de gestiune și ulterior se repartizează pe obiecte de evidență a costurilor. Componenta articolelor de costuri indirecte de producție se stabilește de entitate de sine stătător conform anexelor 6 și 7.

49. Costurile indirecte de producție se acumulează pe tipuri de activități (de bază și auxiliare) și se contabilizează ca majorare a costurilor indirecte de producție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.

50. Costurile indirecte de producție ale activităților de bază și auxiliare acumulate se repartizează conform bazei de repartizare stabilite în politicile contabile (de exemplu, suma totală a costurilor directe, suma salariului calculat, numărul de ore-normă lucrate de muncitorii la creșterea și îngrijirea tipurilor sau grupurilor de animale și păsări, numărul de zile lucrătoare ale animalelor de lucru (pentru transportul cu tracțiune animalieră)). Repartizarea costurilor indirecte de producție se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare și diminuare a costurilor indirecte de producție.

51. Costurile de producție care nu au generat produse agricole și/sau active biologice adiționale ca urmare a calamităților naturale, bolilor se evaluează în mărimea lor efectivă aferente suprafeței semănăturilor distruse, roadei nerecoltate, costurilor de creștere și îngrijire a animalelor și păsărilor nimicite și se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților de bază.

Cheltuieli anticipate

52. Cheltuieli anticipate reprezintă costuri înregistrate în perioada de gestiune curentă, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare.

[Pct.52 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

53. Cheltuielile anticipate se contabilizează în funcție de termenul de decontare ca majorare a cheltuielilor anticipate pe termen lung sau curente și majorare a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, a datoriilor curente, diminuare a stocurilor, a costurilor activităților de bază și auxiliare etc.

[Pct.53 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

54. Cheltuielile anticipate se repartizează conform normelor stabilite sau, în lipsa acestora, conform politicilor contabile.

[Pct.54 în redacția Ordinului Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

Calculația costului efectiv al produselor agricole

55. Costul efectiv al produselor agricole se determină la data raportării, după nomenclatorul de articole stabilit de entitate de sine stătător conform anexei nr.3.

56. Calcularea costului efectiv al produselor agricole este precedată de lucrările premergătoare prezentate în anexa 8.

57. Drept obiecte de calculație în fitotehnie și zootehnie sînt produsele de bază, conjugate și secundare: produsele cerealiere, produsele culturilor tehnice (de exemplu, floarea soarelui, sfecla de zahăr, tutunul uscat), produsele legumicole, produsele culturilor furajere, plantelor perene (de exemplu, fructele, strugurii, căpșuna, zmeura, coacăza, agrișul), laptele, lîna, ouăle, activele biologice adiționale (produșii), adaosul greutatei vii, greutatea vie a animalelor.

58. Costurile acumulate pentru creșterea și îngrijirea unui tip (grup) de active biologice se repartizează între produsele de bază, cuplate și secundare și activele biologice adiționale, în dependență de structura și componența obiectelor de calculație, aplicînd una din metodele stabilite în politicile contabile:

1) excluderii din suma costurilor totale a costului produselor secundare evaluate la valoarea realizabilă netă sau a costurilor efective aferente colectării produselor secundare sau conform normativelor stabilite în politicile contabile – se aplică la calcularea costului produselor cerealiere crescute pentru vînzare și utilizare internă, produselor și activelor biologice adiționale din zootehnie;

2) coeficienților stabiliți de entitate. Conform acestei metode un tip de produse cuplate se egalează cu o unitate convențională, iar celelalte tipuri de produse sînt exprimate prin coeficienți convenționali. Astfel, toate tipurile de produse se recalculează în produse convenționale, ulterior se determină ponderea fiecărui tip de produse în volumul total convențional al acestora în raport cu care suma costurilor de producție se repartizează și se atribuie la fiecare tip de produse – se aplică la calcularea costului produselor cerealiere și a produselor de ierburi anuale și perene. Costurile pentru îngrijirea cirezii de bază “Vaci pentru lapte” diminuate cu costul produselor

secundare se repartizează între volumul laptelui muls și a vițelilor obținuți din fătare în baza coeficienților 0,9 și respectiv 0,1 stabiliți în politicile contabile ale entității;

3) în raport cu valoarea produselor cuplate determinată la preț de piață mediu – se aplică în calcularea costului grâului semincer, mierii, cerii, propolisului, noilor roiuri de albine etc.;

4) în raport cu expresia cantitativă a unei caracteristici comune pentru câteva tipuri de produse (de exemplu, conținutul substanțelor nutritive) – poate fi aplicată la calcularea costului legumelor crescute în sol neprotejat pentru vânzare sau utilizare internă, costului nutrețurilor etc.;

5) atribuirea costurilor directe pe fiecare tip de produse și repartizarea celorlalte costuri proporțional cu baza stabilită (de exemplu, suprafața recoltată, coeficienții stabiliți în politicile contabile) care în momentul înregistrării acestora nu pot fi atribuite la fiecare obiect de calculație – se aplică la calcularea costului produselor legumicole crescute în sere (sol protejat), în calcularea costului fructelor recoltate, în livezile pe a cărui teren se cresc mai multe tipuri sau soiuri ampelografice etc.

6) alte metode stabilite în politicile contabile.

59. Modul de calculare a costului principalelor produse agricole și al activelor biologice adiționale este prezentat în:

1) anexa 2 – pentru grâul crescut pentru vânzare și utilizare internă;

2) anexa 9 – pentru grâul crescut pentru semințe;

3) anexa 10 – pentru 1 q de lapte și 1 vițel;

4) anexa 11 – pentru 1 q al adaosului greutatei vii al animalelor tinere.

Prezentarea informațiilor

60. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, în situațiile financiare entitățile care desfășoară activitate agricolă prezintă cel puțin următoarele informații:

~~1) valoarea contabilă a activelor biologice imobilizate, circulante și a produselor agricole exprimate cantitativ la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;~~

~~2) metoda de amortizare, durata de utilizare sau ratele de amortizare pentru activele biologice imobilizate;~~

3) veniturile și cheltuielile din ieșirea activelor biologice;

4) tipul, suprafața și valoarea contabilă a plantațiilor perene;

5) suprafața și valoarea terenurilor ocupate cu culturi anuale;

~~6) soldul activelor biologice (numărul de capete și greutatea vie) la data raportării perioadei precedente și curente și modificările pe parcursul acestei perioade descrierea categoriilor semnificative de active biologice imobilizate și circulante;~~

~~7) volumul și costul produselor agricole, productivitatea la 1 ha, la o vacă furajată;~~

8) costurile care nu au generat produse agricole și active biologice adiționale;

~~9) suma subvențiilor;~~

Prevederi tranzitorii

61. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

62. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Modul de contabilizare a operațiunilor aferente defrișării parțiale a plantelor perene din cauza evenimentelor excepționale

Date inițiale. O entitate în luna octombrie 201X a constatat că din cauza inundației exploatarea ulterioară a 2 ha din 10 ha de vie roditoare "Cabernet-Sauvignon" a devenit nerațională. Via a fost primită în exploatare la 1 ianuarie 201X-16 la costul de intrare de 342000 lei, iar spalierul la 1 ianuarie 201X-19 la 272000 lei, valoarea reziduală pentru vie – nulă, pentru spalier – 75600 lei, durata de exploatare a viei – 20 ani, iar a spalierului – 23 ani. Conform deciziei conducerii entității aria de 2 ha de vie a fost defrișată, iar spalierul demontat. În rezultatul acestor lucrări s-au înregistrat:

1) cheltuieli privind:

- serviciile parcului de tractoare – 4780 lei;
- retribuirea muncii – 1860 lei;
- contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – 493 lei;

2) valoarea stâlpilor de spalier obținuți din demontare – 10800 lei.

Suma amortizării acumulate a viei (la momentul defrișării a 2 ha) constituie 287850 lei, a spalierului – 167225 lei.

Indicatorii aferenți lotului de vie defrișat (2 ha):

a) pentru vie:

- suma amortizării acumulate – 57570 lei (287850 lei: 10 ha × 2 ha);
- valoarea contabilă – 10830 lei [(342000 lei – 287850 lei) : 10 ha × 2 ha];

b) pentru spalier:

- suma amortizării acumulate – 33445 lei (167225 lei : 10 ha × 2 ha);
- valoarea neamortizată – 5835 lei [(272000 lei – 75600 lei – 167225 lei) : 10 ha × 2

ha].

Conform datelor din exemplu, entitatea în octombrie 201X contabilizează pentru lotul de vie defrișat (2 ha):

- decontarea amortizării acumulate aferente viei la suma de 57570 lei – ca diminuare a amortizării activelor biologice imobilizate și a activelor biologice imobilizate;
- decontarea amortizării acumulate aferente spalierului la suma de 33445 lei – ca diminuare a amortizării imobilizărilor corporale și a imobilizărilor corporale;
- casarea valorii contabile a viei în sumă de 10830 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și micșorare a activelor biologice imobilizate;
- casarea valorii neamortizate a spalierului în sumă de 5835 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a imobilizărilor corporale;
- înregistrarea cheltuielilor de defrișare a viei distruse și de demontare a spalierului în sumă de 7133 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților auxiliare – 4780 lei, majorare a datoriilor curente – 2353 lei;
- înregistrarea la intrări a stâlpilor de spalier utilizabili în sumă de 10800 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale.
- decontarea la cheltuieli a diferenței dintre valoarea reziduală și valoarea de intrare a stâlpilor de spalier în sumă de 4320 lei (75600 lei : 10 ha × 2 ha) – 10800 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a imobilizărilor corporale.

* Nomenclatoarele articolelor de costuri ale producțiilor de bază și auxiliare, precum și componența costurilor pe articole prezentate în anexe poartă un caracter de recomandare. Acestea se stabilesc de fiecare entitate de sine stătător, ținând cont de particularitățile activității agricole desfășurate.

Modul de contabilizare a recoltei cerealiere și calcularea costului acesteia

Date inițiale. O entitate agricolă dispune de următoarele date aferente creșterii, înregistrării la intrări și utilizării grâului de toamnă în anul 201X:

- costuri privind creșterea și îngrijirea grâului de toamnă – 395200 lei;
- costuri aferente ariei de pe care nu s-a recoltat roadă din cauza inundației – 25400 lei;
- grâu neprelucrat obținut după treierat – 5680 q;
- grâu obținut după prelucrare (uscarea și curățare) – 4945 q;
- deșeuri cerealiere – 555 q;
- deșeuri neutilizabile și scăzământ natural – 180 q;
- ponderea boabelor în deșeuri cerealiere – 38%;
- paie cu pleavă colectate – 6160 q.

Din recolta prelucrată, în octombrie 201X s-a semănat 330 q de grâu pentru roada anului 201X+1, în august 201X s-a vândut 3100 q la preț de 300 lei/q, restul grâului a rămas în stoc. S-a consumat ca hrană a animalelor la creștere și îngrășat deșeuri cerealiere – 340 q, paie pentru așternut – 800 q, restul paielor și deșeurilor furajere au rămas în stoc.

Normativul costurilor aferente colectării, transportării și plasării în stoguri (scârte) stabilit de entitate constituie 9% din mărimea costurilor aferente produselor obținute.

Costul planificat al 1 q de grâu neprelucrat constituie 70 lei, deșeuri cerealiere – 30 lei, de paie – 8 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea:

în iulie-octombrie 201X contabilizează:

- costul planificat al produselor obținute din treieratul masei de grâu în sumă de 463530 lei [397600 lei (5680 q × 70 lei) + 49280 lei (6160 q × 8 lei) + 16650 lei (555 q × 30 lei)] – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

- decontarea deșeurilor cerealiere, deșeurilor neutilizabile și scăzământului natural la cost planificat după curățarea și uscarea grâului pe fățare în sumă de 51450 lei [(555 q + 180 q) × 70 lei] – ca stornare a stocurilor și a costurilor activităților de bază;

- grâul vândut la preț de comercializare în sumă de 930000 lei (3100 q × 300 lei) – ca majorare concomitentă a creanțelor, numerarului și a venitului curent;

- costul planificat al grâului vândut în sumă de 217000 lei (3100 q × 70 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;

- costul planificat al deșeurilor cerealiere pentru hrană și al paielor pentru așternut animalelor în sumă de 16600 lei [(340 q × 30 lei + (800 q × 8 lei))] – ca majorare a costurilor activității de bază, contul analitic “Costuri pentru creșterea activelor biologice circulante” și diminuare a stocurilor;

- costul planificat al grâului semănat toamna pentru roada anului 201X+1 în sumă de 23100 lei (330 q × 70 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază pentru roada anului viitor și diminuare a stocurilor;

în decembrie 201X determină costul efectiv al produselor:

- costurile produselor obținute fără costurile aferente semănăturilor nimicite – 369800 lei (395200 lei – 25400 lei);

- volumul deșeurilor cerealiere recalculat la conținutul boabelor – 210,9 q (555 q × 38%);

- cantitatea grâului curățat și a celui din deșeuri – 5155,9 q (4945 q + 210,9 q);

- costul paielor colectate – 33282 lei (369800 lei × 9%);

- costul grâului recoltat – 336518 lei (369800 lei – 33282 lei);

- costul efectiv al 1 q de:

- grâu de toamnă – 65,27 lei (336518 lei : 5155,9 q);

- deșeuri cerealiere – 24,80 lei (65,27 lei × 38%);
- paie – 5,40 lei (33282 lei : 6160 q).

În baza acestor calcule se repartizează abaterile dintre costul efectiv și cel planificat al produselor de bază și secundare (tabelul 1).

Tabelul 1

Repartizarea abaterilor costului efectiv de la cel planificat aferente produselor obținute în anul 201X

Denumirea produselor	Cantitatea recoltată, q	Costul 1 q, lei			Ieșiri:						Stoc la 31.12.201X	
					vânzare		semănatul pentru roada viitoare		consum pentru hrana și așternut al animalelor			
		efectiv	planificat	abaterea	cantitatea, q	abaterea, lei	cantitatea, q	abaterea, lei	cantitatea, q	abaterea, lei	cantitatea, q	abaterea, lei
1	2	3	4	5	6	7 = 6×5	8	9 = 8×5	10	11 = 10×5	12	13 = 12×5
grâu de toamnă	4945	65,27	70	(4,73)	3100	(14663)	330	(1561)	—	—	1515	(7166)
deșeuri cerealiere	555	24,80	30	(5,2)	—	—	—	—	340	(1768)	215	(1118)
paie	6160	5,40	8	(2,60)	—	—	—	—	800	(2080)	5360	(13936)
Total	x	x	x	x	x	(14663)	x	(1561)	x	(3848)	x	(22220)

în decembrie 201X entitatea contabilizează:

- decontarea costurilor aferente suprafeței de pe care nu s-a recoltat roada în sumă de 25400 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activității de bază;
- decontarea abaterilor costului efectiv de la cel planificat, aferent:
 - grâului vândut în sumă de 14663 lei – ca stornare a cheltuielilor curente și a costurilor activităților de bază;
 - grâului semănat pentru roada anului 201X+1 în sumă de 1561 lei – ca stornare a costurilor activităților de bază 201X+1 și a costurilor activităților de bază pentru roada anului 201X;
 - produselor consumate ca hrană și așternut al animalelor tinere în sumă de 3848 lei – ca stornare a costurilor activităților de bază, contul analitic “Costuri pentru creșterea activelor biologice circulante” și a costurilor activităților de bază, cont analitic “Grâu de toamnă”;
 - produselor rămase în stoc la 31.12.201X în sumă de 22220 lei – ca stornare a stocurilor și a costurilor activităților de bază.

**Nomenclatorul articolelor de costuri ale activităților de bază
(fitotehnie și zootehnie)**

Denumirea articolelor	Fitotehnie	Zootehnie
1. Costuri de materiale directe, inclusiv:	+	+
a) semințe și material de plantat	+	–
b) îngrășăminte (minerale și organice)	+	–
c) mijloace de protecție a plantelor și animalelor	+	+
d) furaje	–	+
e) alte costuri de materiale	+	+
2. Costuri directe privind retribuirea muncii	+	+
3. Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală	+	+
4. Servicii	+	+
5. Întreținerea mijloacelor fixe	+	+
6. Costuri indirecte de producție	+	+
7. Alte costuri	+	+

Notă:

Simbolul “+” exprimă existența articolului, iar simbolul “–” – lipsa acestuia.

Componenta articolelor de costuri în fitotehnie și zootehnie

1. În articolul “Costuri de materiale directe” se includ componentele omogene ale acestuia, care se consideră drept articole distincte:

a) semințe și material de plantat – costul semințelor și a materialului de plantat din producție proprie, cât și procurate, consumate pentru cultura respectivă, semănatul suplimentar al semănăturilor rare și reînsămînțarea celor nimicite (în fitotehnie), precum și costul puietului (în piscicultură).

Nu se includ în articolul dat:

- costul semințelor și materialului de plantat utilizate la sădirea plantațiilor perene (acesta se atribuie la costurile de creștere și îngrijire a plantelor respective);

- costurile aferente pregătirii semințelor pentru semănat (încărcare, tratarea semințelor cu substanțe chimice etc.), transportării acestora în câmp și semănatului propriu-zis (acestea se trec la tipul (grupul) respectiv de culturi omogene în articolele “Costuri directe privind retribuirea muncii”, “Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, “Servicii” etc.);

b) îngrășăminte (minerale și organice) – costul îngrășămintelor minerale, bacteriene și microîngrășămintelor, precum și a celor organice:

- gunoiului de grajd, gunoiului de păsări, composturilor etc. aplicate pentru cultura (grupa de culturi) respectivă. Îngrășămintele minerale se reflectă în expresie naturală (cantitativă și recalculată în substanță activă) și valorică, iar cele organice – în expresie cantitativă și valorică.

Nu se includ în articolul dat:

- costurile aferente pregătirii îngrășămintelor (mărunțirea, amestecarea), încărcării acestora în mijloace de transport și transportării în câmp, încărcării în distribuitoare de îngrășăminte și introducerii în sol (acestea se includ în costurile aferente cultivării culturii (grupului de culturi) respective în articolele “Costuri directe privind retribuirea muncii”, “Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, “Servicii” etc.);

- costuri aferente introducerii îngrășămintelor de către entitățile specializate se includ în articolul “Servicii”;

c) mijloace de protecție a plantelor și animalelor:

- în fitotehnie – costul pesticidelor, preparatelor insecto-fungicide, erbicidelor, defoliatelor, altor mijloace chimice și biologice (inclusiv costurile aferente transportării acestora) utilizate pentru combaterea dăunătorilor, buruienilor și bolilor plantelor agricole.

Nu se includ în articolul dat costurile aferente pregătirii, încărcării, prelucrării semințelor și protecției semănăturilor de culturi și plantațiilor perene cu mijloacele nominalizate (stropirea, polenizarea, desecarea, defoliația etc.) la executarea lucrărilor respective (care se includ în articolele “Costuri directe privind retribuirea muncii”, “Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, “Servicii” etc.);

- în zootehnie – costul preparatelor biologice, medicamentelor, substanțelor dezinfectante.

Nu se includ în articolul dat alte costuri aferente dezinfectării grajdurilor, profilaxiei și tratamentului animalelor și păsărilor care se reflectă în articolele “Costuri directe privind retribuirea muncii”, “Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, “Servicii” la executarea lucrărilor respective;

d) furaje – costul furajelor din producție proprie, și a celor procurate (în apicultură – mierea, zahărul), utilizate pentru hrănirea vitelor, păsărilor și albinelor. Furajele din producție proprie consumate în perioada de gestiune se evaluează la cost planificat cu ajustarea acestuia la data raportării la cel efectiv, iar furajele trecute din perioada de gestiune precedentă – la cost efectiv.

Nu se includ în articolul dat costurile aferente transportului furajelor din locurile păstrării permanente, la fermă pentru utilizare. Acestea se atribuie la costurile aferente întreținerii tipului (grupului) respectiv de animale și se reflectă în articolele “Costuri directe privind retribuirea muncii”, “Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, “Servicii” etc.;

e) alte costuri de materiale – costul materialului de legat în vii, costul așternutului pentru animale, valoarea și uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată (încălțăminte și îmbrăcăminte speciale) în cazul când acestea pot fi raportate direct la costurile aferente întreținerii livezilor, viilor sau a unor tipuri (grupuri) de animale, păsări, precum și alte costuri de materiale neincluse în articolele precedente.

2. În articolul “Costuri directe privind retribuirea muncii” se reflectă costurile directe privind retribuțiile de bază și suplimentare ale muncitorilor de producție încadrați în lucrările executate manual, cu caii, cu tractorul pe obiecte concrete de evidență a costurilor în fitotehnie, inclusiv pregătirea solului pentru semănat, prelucrarea și recoltarea, lucrările de transport; ale mulgătoarelor, operatorilor mulsului mecanizat, îngrijitorilor de vite, brigadierilor, îngrijitoarelor de viței, îngrijitorilor de porci, ciobanilor, îngrijitoarelor de păsări etc. care execută operații tehnologice în zootehnie la îngrijirea tipului (grupului) respectiv de animale sau păsări, familiilor de albine, precum și la înșămînțarea artificială a animalelor. În articolul dat se includ retribuțiile de salarii tarifare, salariilor funcției, pentru lucrările executate efectiv și premiile, inclusiv plata în natură cu produse pentru rezultatele anuale ale activității; adaosurile la salariile tarifare și a funcției pentru măiestria profesională; adaosurile și suplimentele pentru munca prestată noaptea; plata pentru munca suplimentară; adaosurile și suplimentele pentru cumul de profesii, pentru munca prestată în condiții grele, nocive și foarte nocive etc.; plățile pentru lucrările executate de către lucrătorii angajați temporar în bază de contract; alte tipuri de plăți.

3. În articolul “Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală” se includ contribuțiile de asigurările sociale de stat și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate în modul stabilit de legislație.

4. În articolul “Servicii” se include costul serviciilor transportului auto, transportului cu tracțiune animală, lucrărilor de transport executate de tractoare, aprovizionării cu energie electrică, apă și gaze, instalațiilor frigorifice, prestate pentru necesitățile de producție ale fitotehniei și zootehniei atât de activitățile auxiliare proprii ale entității, cât și de către terți. În acest articol de asemenea se includ costurile serviciilor agrochimice, de mecanizare, ameliorare, introducere a îngrășămintelor, de protecție chimică și biologică a plantelor și animalelor care sînt prestate de către terți. Serviciile proprii ce țin de introducerea îngrășămintelor și protecția plantelor se reflectă fără costul îngrășămintelor și substanțelor chimice toxice, care se include în articolul “Mijloace de protecție a plantelor și animalelor” (art.1 c) din prezenta anexă).

5. În articolul “Întreținerea mijloacelor fixe” se reflectă costurile aferente întreținerii mijloacelor fixe utilizate nemijlocit la producerea produselor în fitotehnie și zootehnie, cum ar fi:

- costurile privind retribuirea muncii lucrătorilor care îngrijesc mijloacele fixe (cu excepția tractoriștilor-mașiniști încadrați în procesele tehnologice de producere a produselor agricole);

- contribuțiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii și primele obligatorii de asistență medicală;

- valoarea lubrifianților și carburanților, și a altor tipuri de energie utilizate la întreținerea mijloacelor fixe, inclusiv la executarea lucrărilor agricole și altor lucrări, la deplasarea tractoarelor de pe un sector pe altul;

- sumele amortizării mijloacelor fixe raportate nemijlocit la cultura sau tipul de animale, respectiv;

- costurile aferente întreținerii tehnicii, reparației și rodajului după reparația tractoarelor, mașinilor, utilajului și altor obiecte, dacă acestea nu sînt capitalizate conform regulilor generale stabilite în SNC “Imobilizări necorporale și corporale”, valoarea peliculei utilizate pentru

reparația serelor și răsadnițelor, costurile aferente înlocuirii și reparației șenilelor, precum și cotei-părți a valorii anvelopelor tractoarelor, combinelor și mașinilor agricole.

În fitotehnie costurile aferente întreținerii mijloacelor fixe și plata pentru arendă, locațiune se includ în costurile aferente cultivării unor culturi (grupuri de culturi) distincte.

Costurile aferente întreținerii parcului de mașini și tractoare, combinelor autopropulsate, agregatelor, altor mașini și unelte agricole se reflectă în prealabil în componența costurilor activităților auxiliare. Pentru toate tipurile de mijloace fixe (clădiri, construcții speciale, mașini, utilaje, instalații de transmisie etc.) utilizate în fitotehnie, costurile aferente întreținerii acestora pe parcursul perioadei de gestiune se contabilizează separat, cu evidențierea în componența acestora a amortizării, costurilor pentru reparații și costurile de exploatare, iar la data raportării se repartizează în modul stabilit de entitate în politicile contabile.

În zootehnie în acest articol se contabilizează amortizarea și costurile de reparație a mijloacelor fixe, plățile de arendă, locațiune, precum și costul efectiv al lubrifianților și carburanților pentru funcționarea tractoarelor și altor mijloace tehnice care deservește procesele tehnologice ale acestui sector. Dacă nu pot fi incluse direct în costul obiectelor de evidență a fiecărui grup (tip) de animale, costurile respective se repartizează proporțional cu suprafața încăperilor ocupate de fiecare grup de animale (păsări).

6. În articolul “Costurile indirecte de producție” se reflectă cota-parte a costurilor indirecte de producție repartizată și raportată la obiectele de evidență a costurilor.

7. În articolul “Alte costuri” se contabilizează costurile aferente producerii produselor care nu au fost reflectate în articolele precedente:

- primele de asigurare a semănăturilor, viilor, livezilor, animalelor, încăperilor pentru vite și a altor obiecte de mijloace fixe din fitotehnie și zootehnie;

- costurile aferente îngrădirii fermelor, construcției punctelor sanitare de dezinfecție și profilaxie, construcției și întreținerii țărcurilor de vară pentru animale – șoproanelor, ocoalelor cu caracter necapital (cota-parte a cheltuielilor anticipate curente sau pe termen lung cu raportarea ulterioară la costurile în zootehnie în termen de 3-4 ani în părți egale) în mod uniform stabilit de entitate;

- costurile aferente lucrărilor de reglare ce țin de atingerea nivelului stabilit al capacităților noi de producție ale fabricilor avicole, combinatelor de sere, complexelor de creștere a animalelor etc. care urmează a fi puse în funcțiune. Costurile în cauză de asemenea se contabilizează anterior în componența cheltuielilor anticipate și se includ în costurile aferente fitotehniei și zootehniei, ținând cont de termenul nivelului atins al capacităților de producție efectiv de entitate.

Nomenclatorul articolelor de costuri ale activităților auxiliare

Costurile activităților auxiliare includ următoarele articole:

1. Costuri de materiale directe – costul materialelor auxiliare, carburanților și lubrifianților, pieselor de schimb pentru reparația mijloacelor fixe, materialelor de construcție și altor materiale.

2. Costuri directe privind retribuirea muncii – toate tipurile retribuițiilor de bază și suplimentare a angajaților care sînt calculate în baza tarifelor, volumului de lucrări executate și ale funcției, stabilite pentru toți angajații care participă nemijlocit la procesele tehnologice de producție al activităților auxiliare, prestare de servicii.

Din această categorie de angajați fac parte reglarii, lăcătușii, strungarii – în atelierele de reparații; șoferii – în transportul auto; inginerii, montorii, lăcătușii-montori – în subdiviziunile de aprovizionare cu energie electrică, apă, aburi etc.; îngrijitorii de cai în transportul cu tracțiune animală; mecanizatorii care execută lucrări de transport (cu excepția lucrărilor de cultivare a culturilor agricole) – în parcul de mașini și tractoare.

3. Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – contribuțiile de asigurări sociale de stat și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate în modul stabilit de legislație.

4. Servicii – costul energiei electrice, apei, aburilor și căldurii consumate, serviciilor de transport și de altă natură utilizate în activitățile auxiliare.

5. Întreținerea mijloacelor fixe – costurile aferente întreținerii mijloacelor fixe utilizate nemijlocit în activitățile auxiliare:

- costurile privind retribuirea muncii personalului care se ocupă cu întreținerea mijloacele fixe;

- contribuțiile de asigurările sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- valoarea lubrifianților și carburanților consumați;

- amortizarea mijloacelor fixe a anumitor tipuri de activități auxiliare;

- leasingul (arenda) mijloacelor fixe conform regulilor generale stabilite în SNC “Contracte de leasing”;

- costurile de reparație a mijloacelor fixe conform regulilor generale stabilite în SNC “Imobilizări necorporale și corporale”.

În afară de costurile nominalizate, în costurile aferente întreținerii transportului auto și altor mașini se include cota-parte a valorii anvelopelor și acumulatorilor și reparației acestora.

6. Costuri indirecte de producție – cota-parte a costurilor indirecte de producție repartizate ale activităților auxiliare.

7. Alte costuri – primele de asigurare a mijloacelor fixe ale activităților auxiliare, costurile serviciilor de spălat a automobilelor pentru transportul auto etc.

Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producție în activitățile de bază

Costurile indirecte de producție ale activităților de bază (fitotehnie și zootehnie) includ următoarele articole:

1. Costuri privind întreținerea personalului de conducere și a altui personal – retribuițiile (de bază și suplimentare) în formă naturală și bănească, contribuțiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală ale personalului de conducere și altui personal ale subdiviziunilor:

- în fitotehnie – agronomi, brigadieri, socotitori, paznici de câmpuri etc.;
- în zootehnie – zootehnicieni, medici veterinari, șefi de ferme și ale altui personal din brigăzi, ferme și alte subdiviziuni (socotitori, operatori la punctele de alimentare cu combustibil, hidrotehnicieni, laboranți la punctele veterinare, paznici în zootehnie etc.);

În acest articol se înregistrează, de asemenea, costurile aferente întreținerii mijloacelor de comunicații și altor mijloace tehnice de comandă, tehnicii de calcul utilizate în subdiviziuni, valoarea și uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată, a altor valori materiale utilizate de personalul de conducere și alt personal; costurile de delegare în interes de serviciu ale personalului de conducere și a altui personal.

2. Costuri privind întreținerea mijloacelor fixe – amortizarea mijloacelor fixe cu destinație generală a secțiilor și sectoarelor (clădirilor, construcțiilor speciale, inventarului, agrocabinetelor, laboratoarelor pentru controlul semințelor, laboratoarelor agrochimice, spitalelor veterinare, farmaciilor veterinare, instalațiilor sanitaro-veterinare); costurile aferente reparației conform regulilor generale stabilite în SNC “Imobilizări necorporale și corporale”, exploatarea și întreținerii mijloacelor fixe similare; plata pentru leasingul (arenda) obiectelor cu destinație generală a brigăzii, fermei și sectorului conform regulilor generale stabilite în SNC “Contracte de leasing”.

3. Costuri privind asigurarea condițiilor favorabile de muncă, protecția muncii și tehnica securității – costurile aferente instalării și întreținerii îngrăditurilor pentru mașini, utilaje, agregate, instalații de ventilare, semnalizări, spălătorii, dușuri; valoarea îmbrăcăminte și încălțăminte speciale, ochelarilor și mănușilor de protecție și altor mijloace de protecție individuală eliberate lucrătorilor; costurile aferente procurării pancartelor și îndrumarelor referitoare la protecția muncii; costul hranei speciale eliberate lucrătorilor; costurile aferente asigurării securității antiincendiară a subdiviziunilor etc.

4. Alte costuri – valoarea și suma uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată; primele de asigurare a bunurilor cu destinație generală de sector, brigadă și fermă; costurile aferente transportului tur-retur a lucrătorilor la locul de muncă; transportului de produse petroliere și a apei pentru tractoare, combine; costurile aferente efectuării acțiunilor cu caracter necapital ce țin de combaterea eroziunii solului; amortizarea imobilizărilor necorporale cu destinație generală de brigada (fermă); costurile aferente amenajării cimitirelor de animale și efectuării altor măsuri de carantină; costul serviciilor activităților auxiliare; plățile de numerar pentru inovații și propuneri de perfecționare tehnică; costurile aferente întreținerii și exploatarea mijloacelor cu destinație de ocrotire a naturii etc.

Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producție a activităților auxiliare

Costurile indirecte de producție ale activităților auxiliare în funcție de tipul acestora includ:

1. atelierele de reparație:

- retribuțiile șefului de atelier, inginerului-controlor, magazionerului și altor angajați care execută lucrări de organizare, aprovizionare și gestionare a atelierului, precum și contribuțiile respective de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- costul încălzirii, iluminatului, salubrității încăperilor;
- amortizarea clădirilor și utilajului atelierelor;
- costul privind exploatarea dușurilor (costul materialelor tehnico-sanitare și detergenților, costurile energiei ce țin de aducerea și încălzirea apei);
- costul privind aprovizionarea cu apă, instalarea îngrăditurilor și ventilația (cu excepția celor cu caracter capital);

- costul informației vizuale referitoare la protecția muncii și tehnica securității;

- amortizarea și reparația clădirilor și utilajelor atelierelor;

- leasingul (arenda) mijloacelor fixe ce deservesc subdiviziunile de producție;

- asigurarea mijloacelor fixe;

2. transportul auto:

- retribuirea muncii șefului garajului, dispecerului, contabilului, paznicilor, precum și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- costurile privind întreținerea garajelor: reparația, iluminarea, amortizarea etc.;

- alte costuri care nu pot fi raportate la obiectele concrete de evidență a costurilor în transportul auto;

3. parcul de mașini și tractoare:

- retribuțiile inginerilor pentru exploatarea tractoarelor, combinelor și altor mașini, brigadierilor, paznicilor precum și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- costurile privind tehnica securității și protecției muncii;

- amortizarea, reparația și întreținerea cantonamentelor de câmp etc.

Nomenclatorul lucrărilor privind calcularea costului produselor agricole și activelor biologice adiționale

Pentru calcularea costului produselor agricole și activelor biologice adiționale entitatea efectuează următoarele lucrări:

- 1) repartizarea după destinație a costurilor aferente întreținerii parcului de mașini și tractoare;
 - 2) repartizarea costurilor indirecte de producție ale activităților de bază și auxiliare;
 - 3) atribuirea la costurile perioadei de gestiune a cotei-părți respective a cheltuielilor anticipate curente;
 - 4) calcularea costului efectiv al produselor (serviciilor) activităților auxiliare și repartizarea acestora pe obiectele de evidență a costurilor activităților de bază cu decontarea ulterioară a abaterilor costului efectiv de la cel planificat;
 - 5) repartizarea pe obiecte separate de evidență a costurilor activităților de bază și repartizarea pe articole a costurilor privind executarea lucrărilor: aratul, boronitul, introducerea îngrășămintelor minerale și organice etc.;
 - 6) decontarea (integrală sau parțială) la cheltuieli curente a costurilor aferente semănăturilor și roadei nimicite din cauza evenimentelor excepționale;
 - 7) determinarea costului efectiv al produselor în fitotehnie, ținând cont de particularitățile tehnologice și destinația de creștere a culturilor respective, existența produselor principale (conjugate și secundare), producției în curs de execuție cu calcularea abaterilor costului efectiv de la cel planificat și decontarea lor în funcție de destinația de utilizare a produselor;
 - 8) repartizarea costurilor aferente întreținerii secțiilor (bucătăriilor) de preparare a furajelor în zootehnie;
 - 9) stabilirea costurilor planificate aferente evacuării și depozitării gunoiului de grajd în zootehnie;
 - 10) determinarea costurilor care nu au generat producție animalieră și/sau active biologice adiționale, din cauza evenimentelor excepționale (epizootie, febră și alte boli);
 - 11) ajustarea sumei totale a costurilor de producție ale perioadei de gestiune cu mărimea modificării soldurilor producției în curs de execuție la începutul și sfârșitul acestei perioade pe obiectele respective de evidență a costurilor în zootehnie (în cazul când există solduri ale producției în curs de execuție):
 - în avicultură – cu costurile aferente incubării ouălor puse în incubatoare după prima decadă a lunii decembrie a perioadei de gestiune curente;
 - în apicultură – cu costul efectiv al mierii lăsate în stupi pe perioada de iarnă în calitate de hrană;
 - în piscicultură – cu costurile aferente creșterii peștilor de vară;
 - 12) calcularea costului efectiv al activelor biologice adiționale și al produselor animaliere (metodele aplicate depind de particularitățile tehnologice de creștere a animalelor și utilizarea nutrețurilor de producție proprie sau procurate, existența produselor conjugate și secundare);
 - 13) calcularea costului efectiv al greutateii vii a efectivului de animale;
 - 14) determinarea și repartizarea după destinație a abaterilor costului efectiv al activelor biologice adiționale, greutateii vii a animalelor și produselor animaliere de la costul planificat.
- În funcție de profilul activității entității, structura acesteia și tehnologiile aplicate nu toate lucrările preventive pot fi necesare pentru a calcula costul produselor și al activelor biologice adiționale.

Modul de calculare a costului grâului semincer

Date inițiale. O entitate în iunie-iulie 201X a înregistrat 10700 q de grâu treierat și transportat pe fâțare. După curățare, uscare și sortare s-a obținut grâu de calitate: superelită – 2000 q, elita – 2500 q, prima reproducție – 2700 q, alte reproducții – 3000 q, deșeuri furajere – 260 q cu conținutul de boabe – 40%, deșeuri neutilizabile și scăzământ natural – 240 q. Prețul mediu de vânzare a 1 q de grâu pe categorii de calitate constituie: superelită – 380 lei, elita – 350 lei, prima reproducție – 300 lei, alte reproducții – 280 lei. S-a colectat și s-a scîrțuit 8000 q de paie, normativul costurilor de colectare a paielor constituie 11%. Suma costurilor de creștere, îngrijire și recoltare a grâului pentru semințe inclusiv costurile suplimentare de prelucrare primară, constituie 734000 lei.

Costul producției de bază și secundare aferente grâului semincer se determină astfel:

- suma costurilor aferente paielor – 80740 lei (734000 lei × 11%);
- costul 1 q de paie – 10,09 lei (80740 lei : 8000 q);
- suma costurilor aferente grâului și deșeurilor furajere – 653260 lei (734000 lei – 80740 lei);
- cantitatea grâului, inclusiv cel din deșeuri furajere – 10304 q [(260 q × 40%) + 2000 q + 2500 q + 2700 q + 3000 q];
- costul 1 q de grâu depersonalizat (fără a lua în considerare calitatea) – 63,40 lei (653260 lei : 10304 q);
- costul 1 q de deșeuri furajere – 25,36 lei (63,40 lei × 40%);
- suma costurilor aferente deșeurilor furajere – 6593,60 lei (25,36 lei × 260 q);
- suma costurilor aferente grâului semincer – 646666,40 lei (653260 lei – 6593,60 lei).

Tabelul 3

Costul grâului semincer pe categorii de calitate

Categoria de calitate	Masa grâului, q	Prețul 1 q, lei	Valoarea grâului, lei	Ponderea fiecărei categorii de calitate, %	Costuri totale, lei	Costul 1 q, lei
1	2	3	4 = 2 × 3	5*	6**	7 = 6 : 2
Superelită	2000	380	760000	23,13	149574	74,79
Elita	2500	350	875000	26,64	172272	68,91
Prima reproducție	2700	300	810000	24,66	159468	59,06
Alte reproducții	3000	280	840000	25,57	165352,40	55,12
Total	10200	x	3285000	x	646666,40	x

* Ponderea din col.5 – se determină prin raportul valorii produselor fiecărei categorii de calitate către valoarea totală a acestor categorii înmulțită cu 100, de exemplu, ponderea grâului superelită constituie 23,13% (760000 lei : 3285000 lei × 100).

** Suma costurilor din col.6 – se determină prin produsul ponderii categoriei respective de calitate și a sumei totale a costurilor a acestor categorii de calitate. Astfel costurile totale a grâului superelită constituie 149574 lei (23,13% × 646666,40 lei : 100).

Modul de calculare a costului 1 q de lapte și al 1 vițel

Date inițiale. O entitate în anul 201X a înregistrat costuri în sumă de 2904500 lei pentru îngrijirea cirezii de bază "Vaci pentru lapte". S-a obținut 13000 q de lapte și 450 viței. Costurile aferente evacuării și transportării gunoiului de grajd constituie 16200 lei. Conform politicilor contabile ale entității costurile aferente laptelui constituie 90%, iar aferente produșilor – 10% din suma totală.

Costul 1 q de lapte și al 1 vițel se determină astfel:

- suma costurilor aferente laptelui muls și produșilor obținuți – 2888300 lei (2904500 lei – 16200 lei);
- suma costurilor aferente:
 - laptelui – 2599470 lei ($2888300 \text{ lei} \times 90\%$);
 - produșilor – 288830 lei ($2888300 \text{ lei} \times 10\%$);
- costul 1 q de lapte – 199,96 lei ($2599470 \text{ lei} : 13000 \text{ q}$);
- costul 1 vițel – 641,84 lei ($288830 \text{ lei} : 450 \text{ viței}$).

Modul de calculare a costului 1 q al adaosului greutateii vii a animalelor tinere

Date inițiale. O entitate în anul 201X a înregistrat costurile de creștere și îngrijire a animalelor tinere de vite mari cornute în sumă de 7550000 lei. Mișcarea animalelor în perioada de gestiune include:

- greutatea vie la începutul perioadei de gestiune – 3000 q,
- greutatea vie la finele perioadei de gestiune – 3500 q,
- greutatea vie a animalelor ieșite – 5515 q,
- greutatea animalelor înregistrate la intrări – 410 q,
- greutatea animalelor rebutate din cireada de bază și trecute la îngrășat – 2990 q.

S-a înregistrat la intrări 12000 t de gunoi de grajd. Costurile de evacuare și transportare a gunoiului de grajd – 18000 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea întocmește următoarele calcule:

- adaosul global al greutateii vii – 2615 q ($3500 \text{ q} + 5515 \text{ q} - 3000 \text{ q} - 410 \text{ q} - 2990 \text{ q}$);
- suma costurilor aferente adaosului greutateii vii – 7532000 lei ($7550000 \text{ lei} - 18000 \text{ lei}$);
- costul 1 q al adaosului greutateii vii – 2880,31 lei ($7532000 \text{ lei} : 2615 \text{ q}$).