**STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE**

**„PARTICULARITĂŢILE CONTABILITĂŢII ÎN AGRICULTURĂ”**

**Introducere**

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE şi IAS 41 „Agricultura”.

**Obiectiv**

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare în activitatea agricolă şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

**Domeniu de aplicare**

3. Prezentul standard reglementează modul de contabilizare şi prezentare a informaţiilor în situaţiile financiare privind:

1. activele biologice;
2. produsele agricole;
3. costurile aferente activelor biologice şi produselor agricole.

4. Prezentul standard nu se aplică la contabilizarea:

1. terenurilor şi altor active imobilizate asociate unei activităţi agricole (SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”);
2. produselor obţinute din procesarea produselor agricole după recoltare (SNC „Stocuri”);
3. produselor care nu rezultă din activitatea agricolă (de exemplu, recoltarea ciupercilor sau fructelor de pădure);
4. subvenţiilor (SNC „Capital propriu şi datorii”).

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

Tabelul 1

Active biologice, produse agricole şi produse obţinute din

procesarea acestora

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Active biologice | Produse agricole | Produse obţinute din procesarea produselor agricole |
| Turma de bază a ovinelor | Lapte, lînă | Brînză, fire toarse |
| Cireada de bază a bovinelor | Lapte | Unt, caşcaval, brînză |
| Porci | Carcasă | Cîrnaţi, şuncă |
| Piscicultură | Peşte-marfă, puiet | Produse din peşte |
| Culturi cerealiere | Cereale, paie | Făină, crupe, furaje combinate |
| Culturi legumicole | Legume | Conserve din legume, murături |
| Culturi tehnice cultivate pe plantaţii | Frunze de tutun, seminţe de floarea-soarelui, rizocarpi | Tutun fermentat, ulei vegetal, zahăr |
| Plantaţii perene: |  |  |
| * vii | Struguri | Vin brut, materie primă pentru sucuri |
| * livezi | Fructe | Fructe uscate, conserve din fructe |
| * copaci în pădure (masiv forestier) | Copaci tăiaţi | Buşteni, cherestea |

**Definiţii**

5. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

*Activitate agricolă* – administrarea de către o entitate a transformării biologice şi recoltării activelor biologice pentru vînzare sau pentru obţinerea activelor biologice adiţionale şi/sau produselor agricole.

*Activ biologic* – un animal viu sau o plantă vie.

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

*Cost efectiv* – costuri efectiv suportate de către entitate aferente intrării, creşterii şi îngrijirii activelor biologice şi producerii produselor agricole.

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

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

*Produs agricol* – produsul recoltat de la activele biologice ale entităţii.

*Recoltare* – separarea produselor agricole de activul biologic şi/sau de grupul activelor biologice (de exemplu, recoltarea strugurilor, fructelor şi legumelor, scoaterea puieţilor din pămînt, mulsul laptelui, strînsul ouălor) şi/sau încetarea proceselor vitale ale activelor biologice (de exemplu, tăierea copacilor, sacrificarea animalelor şi păsărilor, pescuitul peştelui).

*Transformare biologică* – proces de creştere, producere, degenerare şi reproducere care provoacă modificări calitative şi/sau cantitative a unui activ biologic (de exemplu, creşterea unor culturi în scopul obţinerii produselor agricole, creşterea animalelor pentru a fi vîndute sau sacrificate, creşterea copacilor pentru obţinerea lemnului).

**Reguli generale**

6. Activitatea agricolă include două sectoare:

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

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

7. Fitotehnia şi zootehnia se caracterizează prin următoarele particularităţi comune:

1) capacitatea de modificare – animalele şi plantele suportă modificări (transformări) biologice care contribuie la obţinerea produselor agricole şi/sau activelor biologice adiţionale;

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

3) evaluarea modificării – măsurarea cantitativă şi calitativă a modificării unui activ biologic (grup de active biologice). Evaluarea modificării cantitative exprimă măsurarea volumului de produse agricole obţinute şi/sau a numărului (cantităţii) de active biologice adiţionale în indicatori cantitativi (de exemplu, producţia cerealieră, pomicolă, viticolă, sporul greutăţii vii a animalelor – în kilograme; creşterea cantităţii 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 îngrăşare; calitatea strugurilor şi a rizocarpilor sfeclei de zahăr – prin conţinutul de zahăr, a boabelor de grîu – prin conţinutul glutenului, a furajelor – prin conţinutul de proteine).

8. Transformarea biologică generează:

1) modificarea activelor biologice prin:

1. creştere (sporirea greutăţii vii şi îmbunătăţirea calităţii animalelor şi/sau a plantelor);
2. degenerare (micşorarea greutăţii şi reducerea calităţii animalelor şi/sau a plantelor);
3. reproducere (obţinerea activelor biologice adiţionale – a animalelor şi/sau a plantelor);

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

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

1. entitatea controlează şi identifică activul biologic şi produsul agricol ca rezultat al faptelor economice trecute. Acest criteriu se respectă dacă entitatea deţine dreptul de proprietate sau altă formă de control aferentă activelor biologice şi/sau produselor agricole sau, după caz, acestea sînt marcate la intrare (de exemplu, în cazul animalelor entitatea poate deţine dreptul de proprietate dacă acestea sînt marcate, la achiziţionare, naştere sau înţărcare);
2. există o certitudine întemeiată că în viitor entitatea va obţine beneficii economice din utilizarea activului biologic şi produsului agricol. Criteriul dat se consideră îndeplinit în baza evaluării atributelor fizice ale activului sau produsului (de exemplu, gestaţia la vaci, existenţa mugurilor sănătoşi pe crengile plantelor perene, starea semănăturilor, greutatea vie şi categoria stării de îngrăşare a animalelor de creştere şi îngrăşat);
3. costul activului biologic şi al produsului agricol poate fi determinat credibil.

10. La recunoaşterea iniţială activele biologice şi produsele agricole se evaluează la cost de intrare care se determină în funcţie de sursa de intrare în modul stabilit în pct. 14-22, 30-32 şi 39 din prezentul standard.

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

12.

**Contabilitatea activelor biologice**

13. În funcţie de durata obţinerii beneficiilor economice şi de pregătire spre utilizare după destinaţie se disting:

1. active biologice imobilizate – activele biologice mature care asigură obţinerea multiplă a produselor agricole şi/sau a activelor biologice adiţionale pe parcursul unei perioade ce depăşeşte un an (de exemplu, viile, livezile, plantaţiile de pomuşoare roditoare, culturi multianuale de flori, de furaje, legumicole, vacile, ovinele, porcinele, cabalinele adulte) precum şi activele biologice imature care se află în perioada de pregătire spre utilizare după destinaţie (de exemplu, viile şi livezile plantate, pînă la transferarea lor în categoria pe rod);
2. active biologice circulante – animale la creştere şi îngrăşat care includ unele grupe de active biologice mature (de exemplu, iepuri de casă, animalele cu blană, păsările adulte) şi imature, cum ar fi animalele tinere (de exemplu, viţeii, purceii, miei) şi animalele rebutate din cireada (turma) de baza şi trecute la îngrăşat.

***Active biologice imobilizate***

14. Componenţa şi modul de determinare a costului de intrare a activelor biologice imobilizate este condiţionat de sursa de intrare a acestor active şi include:

1) la procurarea plantaţiilor perene roditoare precum şi animalelor pentru completarea cirezii (turmei) de bază – valoarea de cumpărare şi costurile de achiziţie (de exemplu, costurile de transport, de însoţire a animalelor, de marcare şi 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 entităţii, dacă destinaţia de creştere a acestora la recunoaşterea iniţială nu era determinată, sau dacă există decizia de a le creşte pentru vînzare şi/sau sacrificare – costul efectiv al animalelor la începutul perioadei de gestiune şi costul planificat aferent creşterii lor de la începutul perioadei pînă la momentul transferării; dacă entitatea utilizează numai nutreţuri procurate – costul efectiv al animalelor;

3) la transferarea plantaţiilor perene în categoria pe rod sau pînă la împreunarea coroanelor (pentru fîşiile forestiere de protecţie, masivele forestiere):

a) costurile efective aferente desfundării solului, materialului săditor, plantării, plus costurile privind creşterea şi îngrijirea plantaţiilor în primul an şi în anii ulteriori cu total cumulativ pînă la darea în exploatare a acestora;

b) costul materialului săditor, a lucrărilor de plantare, creştere şi îngrijire a plantaţiilor perene în cazul înlăturării golurilor provocate de evenimente excepţionale se recunosc drept cheltuieli curente.

15. Costurile de plantare, creştere şi îngrijire a plantaţiilor perene pînă la transferarea pe rod se contabilizează ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor, costurilor activităţilor auxiliare, costurilor indirecte de producţie, majorare a datoriilor curente şi amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale etc.

16. Costul produselor (fructelor, strugurilor și pomușoarelor) obţinute de la plantele perene tinere (activele biologice imature) în perioada de creştere şi îngrijire pînă 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 diferenţa dintre preţul de piaţă şi costurile probabile de comercializare şi se înregistrează ca majorare a stocurilor şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie.

***Exemplul 1.*** *O entitate în anul 201X a sădit 38 340 butaşi de viţă-de-vie la costul de 526 500 lei pe o suprafaţă de 15 ha .Costurile de îngrijire în primul an de vegetaţie – 120 000 lei. La sfîrşitul anului 201X din cauza condiţiilor climaterice s-au depistat 3 067 butaşi uscaţi, care au fost înlocuiţi în primăvara anului 201X+1, la costul de 41 000 lei. Costurile lucrărilor de înlocuire a acestor butaşi constituie 7 210 lei. Costurile de creştere şi îngrijire în anii ulteriori (201X+2 – 201X+5) pînă la transferarea viei în exploatare constituie 320 000 lei. Valoarea de piaţă a strugurilor recoltaţi în anii 201X+4 – 201X+5 este egală cu 65 000 lei, costurile probabile de vînzare a strugurilor recoltaţi – 4 000 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 526 500 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor;
* costurile de plantare, creştere şi îngrijire în primul an de vegetaţie în sumă de 120 000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente şi a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale;

*în anul 201X+1:*

* + costul butaşilor uscaţi şi costurile aferente creşterii şi îngrijirii acestora în sumă de 51 717 lei [(526 500 lei + 120 000 lei) x 3 067 unit. : 38 340 unit.] – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie;
  + costurile lucrărilor de înlăturare a butaşilor uscaţi în sumă de 48 210 lei (41 000 lei + 7 210 lei) – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente şi a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale;

*în anii 201X+2 – 201X+5:*

* costurile de creştere şi îngrijire a viei în sumă de 320 000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor şi costurilor activităţilor auxiliare, majorare a datoriilor curente şi a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale;
  + costul strugurilor recoltaţi în sumă de 61 000 lei (65 000 lei *–* 4 000 lei) – ca majorare a stocurilor şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie;

*în anul 201X+6:*

* + costul de intrare a viei transferate în categoria pe rod în sumă de 901 993 lei (526 500 lei + 120 000 lei + 41 000 lei + 7 210 lei + 320 000 lei *–* 51 717 lei *–* 61 000 lei) – ca majorare a activelor biologice imobilizate şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie.

18. La aplicarea metodei costului efectiv, costul produselor se determină în conformitate cu gradul de maturitate (nivelului atins al capacităţii de producţie) a plantaţiilor perene în anul recoltei, care include suma costurilor directe privind recoltarea şi transportarea fructelor, strugurilor şi cota-parte a costurilor de creştere şi îngrijire a plantelor perene din anul recoltei. Costul efectiv al produselor obţinute în perioada de creştere şi îngrijire a acestor plantaţii pînă la transferarea lor în categoria pe rod se contabilizează similar regulii stabilite în pct. 17 din prezentul standard.

***Exemplul 2.*** *Utilizînd datele din exemplul 1, să presupunem că în anul 201X+4 de vegetaţie, entitatea a recoltat struguri – 15 q, iar în anul 200X+5 – 20 q de pe 1 ha. Costurile directe privind culesul, sortarea, încărcarea şi transportarea strugurilor constituie în anul 200X + 4 – 8 100 lei şi în anul 201X + 5 – 10 400 lei. Costurile de creştere şi îngrijire a viei în anul 201X + 4 constituie 80 000 lei, iar în anul 201X + 5 – 86 000 lei, capacitatea de producţie estimată a plantaţiei de viţă-de-vie estimată de entitate constituie 80 q/ha.*

În baza datelor din exemplu, gradul de maturitate a viei înfiinţate (nivelului atins al capacităţii de producţie) 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 recoltaţi constituie:

* în anul 201X+4: 23 100 lei (8 100 lei + 0,1875 x 80 000 lei);
* în anul 201X+5: 31 900 lei (10 400 lei + 0,25 x 86 000 lei).

Conform acestei metode entitatea evaluează:

* + - strugurii recoltaţi în perioada de creştere şi îngrijire a viei în sumă de 55 000 lei (23 100 lei + 31 900 lei);
    - costul de intrare a plantaţiei de viţă-de-vie transferată în categoria pe rod (activelor biologice imobilizate mature) în sumă de 907 993 lei (526 500 lei + 120 000 lei + 41 000 lei + 7 210 lei + 320 000 lei *–* 51 717 lei – 55 000 lei).

Înregistrările contabile sînt similare celor din exemplul 1.

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

1. valoarea de procurare şi costurile de achiziţie a activelor biologice imature – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor, a costurilor activităţilor auxiliare şi majorare a datoriilor curente etc.;
2. costurile de creştere şi îngrijire a activelor biologice în perioada de pregătire spre utilizare după destinaţie – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor, a costurilor activităţilor auxiliare, majorare a datoriilor curente şi a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale etc.;
3. produşii obţinuţi de la activele biologice imobilizate în curs de execuţie evaluaţi conform politicilor contabile – ca majorare a stocurilor şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie.
4. costul de intrare a activelor biologice imobilizate imature transferate în categoria celor mature (în exploatare) *–* ca majorare a activelor biologice imobilizate şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie.

20. Animalele de muncă şi de producţie, viile şi livezile, plantaţiile de pomuşoare pe rod primite de la proprietari sub formă de aport la capitalul social se contabilizează ca majorare a activelor biologice imobilizate şi micşorare 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, lalea, gladiolă, bujorul, lăcrămioare, hortensia, levănţica, camelia, liliacul, narcisa, crinul), legumicole (de exemplu, leuşteanul, măcrişul, hreanul, reventul, sparanghelul), de căpşună, fragi etc. în perioada de pregătire spre exploatare se includ în componenţa activelor biologice imobilizate în curs de execuţie, 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.

23. După recunoaşterea iniţială activele biologice imobilizate se evaluează conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale şi corporale” şi SNC „Deprecierea activelor”.

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

1. pînă la transferarea viei şi/sau livezii în categoria pe rod – la costurile de creştere şi îngrijire a acestora, şi se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi amortizării imobilizărilor corporale;
2. după transferarea viei şi/sau livezii în categoria pe rod – la costurile de creştere şi îngrijire a acestora şi se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităţilor de bază şi a amortizării imobilizărilor corporale.

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

26. Operaţiunile de ieşire a activelor biologice imobilizate cu excepţia sacrificării, rebutării şi casării animalelor din cauza evenimentelor excepţionale se contabilizează în acelaşi mod ca şi alte active imobilizate conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale şi corporale” şi SNC „Capital propriu şi datorii” astfel:

1. decontarea amortizării acumulate – ca diminuare concomitentă a amortizării activelor biologice imobilizate şi a activelor biologice imobilizate;
2. casarea valorii contabile – ca majorare a cheltuielilor curente şi micşorare a activelor biologice imobilizate;
3. înregistrarea cheltuielilor aferente ieşirii activelor biologice imobilizate – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor activităţilor auxiliare, stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.;
4. înregistrarea valorii de vînzare (contractuale) a activelor biologice imobilizate – ca majorare concomitentă a numerarului, creanţelor şi a veniturilor curente.

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

1. casarea valorii contabile a animalelor – ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a activelor biologice imobilizate;
2. costurile de sacrificare – ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente şi amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale etc.;
3. produsele obţinute din sacrificare – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

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

29. Valoarea contabilă a activelor biologice imobilizate (de exemplu, livezilor, viilor, plantaţiilor de arbuşti fructiferi, vitele de muncă şi de producţie) afectate de evenimente excepţionale (de exemplu, grindină, inundaţii, îngheţuri, secetă, boli) se decontează parţial sau integral şi se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a activelor biologice imobilizate.

Modul de contabilizare a operaţiunilor de ieşire a activelor biologice imobilizate din cauza evenimentelor excepţionale este prezentat în anexa 1.

***Active biologice circulante***

30. La recunoaşterea iniţială, activele biologice circulante se evaluează la cost de intrare care se determină în funcţie de sursa intrării:

1. activele biologice procurate, primite cu titlu gratuit etc. – la cost de intrare care cuprinde valoarea de intrare (contractuală) şi costurile de achiziţie conform regulilor generale stabilite în SNC „Stocuri”;
2. produşii înregistraţi la intrări, obţinuţi în rezultatul transformărilor activelor biologice mature:
   1. viţeii, mieii şi iezii – la cost planificat (normat) al unui cap în ziua fătării;
   2. purceii – la cost planificat (normat) al unui chintal de greutate vie a purceilor înţărcaţi, ţinînd cont de greutatea lor vie la fătare;
   3. mînjii (în vîrsta de o zi) de la iepe de muncă – la cost planificat (normat) a 60 de zile furajere necesare pentru întreţinerea unui animal adult de tracţiune;
   4. animalele tinere cu blană (în vîrsta de 15 zile) – la cost planificat (normat) a 90 de zile furajere necesare pentru întreţinerea unui animal matur;
   5. puii de iepuri de casă (în vîrsta de 15 zile) – la cost planificat (normat) al 1 cap calculat la înţărcare, luînd în considerare greutatea vie;
   6. puişorii de o zi (de găină, răţuşte, bobocii, puii de curcă etc.) în vîrstă de până la 72 de ore – la cost planificat (normat) al unui cap conform calculaţiei incubării;
   7. familiile de albine – la valoarea realizabilă netă a unei familii;
   8. larvele şi alevinile peştilor – la cost planificat (normat) al unei unităţi de calculaţie;
3. puii de iepuri de casă, mieii înţărcaţi – la cost planificat (normat) al unui chintal de spor al greutăţii vii 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 şi costul planificat aferent creşterii lor de la începutul perioadei pînă la momentul transferării;
5. sporul greutăţii vii obţinut în urma creşterii şi îngrăşării animalelor – la cost planificat (normat) al unui chintal de spor al greutăţii vii înmulţit cu numărul de chintale de spor al greutăţii vii al grupului de vîrstă respectiv al animalelor;
6. sporul (majorarea costurilor de întreţinere) mînjilor, animalelor tinere care nu se cîntăresc, animalelor cu blană – la cost planificat (normat) al unei zile de întreţinere şi a numărului de zile de întreţinere. Nu se determină sporul greutăţii vii şi majorarea costurilor de întreţinere a iepurilor de casă, animalelor cu blană, păsărilor mature. Costurile aferente întreţinerii activelor nominalizate se raportează la costul produselor obţinute (carnea de pasăre şi 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. 30din prezentul standard se ajustează pînă la cel efectiv prin decontarea abaterilor cu înregistrări contabile obişnuite sau de stornare.

32. Costurile aferente întreţinerii activelor biologice se evaluează cu total cumulativ la suma efectivă. La data raportării costurile nedecontate se contabilizează ca majorare a producţiei în curs de execuţie şi diminuare a costurilor activităţii de bază.

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

În acest caz, entitatea contabilizează:

1. costul planificat al adaosului greutăţii vii – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază;
2. abaterea costului efectiv de la cel planificat – ca ajustare (diminuare/majorare) concomitentă a stocurilor şi a costurilor activităţilor de bază.

***Exemplul 3.*** *O entitate în aprilie 201X a înregistrat la intrări 4 viţei din cireada de bază cu greutatea vie de 122 kg la cost planificat de 1 952 lei. Pe parcursul anului (9 luni) s-a înregistrat la intrări adaosul greutăţii vii de 648 kg, la cost planificat de 10 368 lei. Costul planificat al viţeilor la 31 decembrie 201X constituie 12 320 lei (1 952 lei + 10 368 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 greutăţii vii a viţeilor – 11 550 lei (15 lei x 770 kg), unde 770 kg = 122 kg + 648 kg. Suma abaterii costului efectiv de la cel planificat constituie 770 lei (11 550 lei – 12 320 lei). Valoarea realizabilă netă a acestor viţei la data raportării este de 10 600 lei.*

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

*în aprilie 201X:*

* + costul planificat al 4 viţei cu greutatea de 122 kg în mărime de 1 952 lei – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază;

*în aprilie – decembrie 201X:*

* + costul planificat al adaosului greutăţii vii de 648 kg a viţeilor în mărime de 10 368 lei – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază;

*la 31 decembrie 201X:*

* + - abaterea costului efectiv al viţeilor de la cel planificat în mărime de 770 lei – ca stornare a stocurilor şi a costurilor activităţilor de bază;
    - diferenţa dintre costul efectiv al activelor biologice circulante şi valoarea realizabilă netă în mărime de 950 lei (11 550 lei – 10 600 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente şi 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 mişcare internă în cadrul stocurilor.

35. Operaţiunile de ieşire (vînzare, transmitere sub formă de aport la capitalul social, cu titlu gratuit etc.) a activelor biologice circulante se contabilizează în acelaşi mod ca şi ieşirile 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 activităţilor de bază şi diminuare a stocurilor;
    2. costurile de sacrificare – ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente şi a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale etc.;
    3. costul produselor obţinute din sacrificare – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

**Contabilitatea produselor agricole**

37. Produsele agricole includ:

1. produse agricole de bază – produse pentru obţinerea 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 obţinute de la un activ biologic sau un grup de active biologice în rezultatul unei şi aceleiaşi transformări (de exemplu, masa verde, seminţele şi fînul din ierburi anuale şi multianuale, laptele şi lîna de la turma de bază a ovinelor, mierea, propolisul şi ceara în apicultură). În zootehnie, concomitent cu produsele agricole conjugate, pot fi obţinute şi active biologice adiţionale (de exemplu, miei de la turma de bază a ovinelor, noi roiuri de albine în apicultură);
3. produse secundare – produsele obţinute concomitent cu produsele de bază de la un activ biologic (grup de active biologice), dar care au o importanţă secundară (de exemplu, paiele, pleava şi deşeurile furajere – la cultivarea culturilor cerealiere; gunoiul de grajd şi de păsări – la întreţinerea animalelor şi 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 curăţarea, sortarea şi uscarea acestora; fructele, pomuşoarele, legumele, masa verde, fînajul şi fînul precum şi seminţele obţinute 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 şi păsărilor).

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

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

40. Produsele agricole utilizate în cadrul entităţii (de exemplu, semănat, hrană pentru animale, procesare) se contabilizează ca majorare a costurilor de producție şi diminuare a stocurilor. Celelalte operaţiuni de ieşire 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 ţine pe tipuri de activităţi (de bază şi auxiliare) şi sectoare (fitotehnia şi zootehnia). În cadrul fiecărui sector costurile se contabilizează pe subdiviziuni structurale şi pe obiecte de evidenţă a costurilor (de exemplu, tipuri de culturi – grîu de toamnă, porumb, floarea soarelui, cartofi; tipuri şi soiuri de plantaţii perene – sămînţoase, sîmburoase; tipuri şi grupuri de active biologice – animale şi păsări). Nomenclatorul şi componenţa articolelor de costuri se stabileşte de entitate de sine stătător conform anexelor 3 şi 4.

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

1) costuri directe;

2) costuri repartizabile;

3) costuri indirecte de producţie.

43. Costurile directe în fitotehnie şi zootehnie reprezintă costurile direct atribuibile creşterii şi îngrijirii unui tip (grup) de plante şi/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 şi îngrijite în perioada de gestiune curentă; culturilor anuale semănate toamna perioadei de gestiune precedente şi costurile de creştere şi îngrijire a acestor culturi în perioada de gestiune curentă; îngrijirii plantelor perene pe rod (de exemplu, viilor şi livezilor, plantelor de arbuşti fructiferi) înregistrate în perioada de gestiune precedentă (aratul, tăiatul) după recoltarea roadei şi îngrijirii acestora în perioada de gestiune curentă; creşterii şi îngrijirii animalelor şi păsărilor; însămînţării artificiale a animalelor; incubării ouălor etc. Aceste costuri se contabilizează ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a stocurilor, a costurilor activităţilor auxiliare, majorare a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale şi a datoriilor curente etc.

44. Costurile repartizabile reprezintă costurile perioadei de gestiune aferente cultivării cîtorva tipuri de culturi (grupuri de culturi omogene) sau creşterii cîtorva tipuri (grupuri) de animale, păsări (de exemplu, amortizarea şi reparaţia mijloacelor fixe – grajdurilor, poieţilor, costurile aferente irigării, costurile privind desecarea unor terenuri). Aceste costuri se contabilizează pe parcursul perioadei de gestiune cu total cumulativ ca majorare a costurilor activităţilor de bază repartizabile şi diminuare a stocurilor, majorare concomitentă a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale şi 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 grîului curăţat – amortizarea maşinilor de curăţat boabe; cantitatea îngrăşămintelor introduse în sol – amortizarea maşinilor pentru introducerea îngrăşămintelor; suprafaţa semănată – amortizarea semănătoarelor; suprafaţa prelucrată – amortizarea cultivatoarelor) şi se contabilizează ca majorare a costurilor activităţilor de bază pe fiecare cultură (grup de culturi omogene) şi diminuare a costurilor activităţilor de bază repartizabile.

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

* + 1. costurile privind semănatul culturilor de toamnă – la culturile de toamnă aferente separat pentru roada perioadei de gestiune ulterioare;
    2. costurile privind aratul, tăiatul în vii şi livezi şi alte lucrări toamna – la costurile de îngrijire a acestora pe tipuri şi soiuri ale perioadei de gestiune curente pentru roada perioadei de gestiune viitoare;
    3. costurile privind aratul, boronitul, introducerea îngrăşămintelor în sol etc. toamna perioadei de gestiune pentru culturi anuale – la costurile culturilor ce vor fi semănate primăvară 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 şi costul peştilor de vară din iazurile de iernare – la costurile produselor şi activelor biologice adiţionale obţinute în perioada de gestiune ulterioară.

Costurile privind aratul, boronitul, introducerea îngrăşămintelor în sol se repartizează pe culturi în primăvara perioadei de gestiune ulterioare şi se contabilizează ca mişcare internă în cadrul costurilor activităţilor de bază.

***Exemplul 4.*** *O entitate în septembrie-octombrie 201X a înregistrat costuri aferente aratului de toamnă a 400 ha în sumă totală de 71 270 lei, inclusiv:*

* *retribuirea muncii – 14 000 lei;*
* *contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală – 3 570 lei;*
* *combustibil – 39 200 lei;*
* *întreţinerea mijloacelor fixe – 11 000 lei;*
* *servicii ale activităţilor auxiliare – 3 500 lei.*

*În aprilie 201X+1 terenul arat toamna cu suprafaţa 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 | 14 000 | 35,00 | 2 800 | 7 000 | 4 200 |
| Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală | 3 570 | 8,92 | 714 | 1 785 | 1 071 |
| Combustibil | 39 200 | 98,00 | 7 840 | 19 600 | 11 760 |
| Întreţinerea mijloacelor fixe | 11 000 | 27,50 | 2 200 | 5 500 | 3 300 |
| Servicii ale activităţilor auxiliare | 3 500 | 8,75 | 700 | 1 750 | 1 050 |
| Total | 71 270 | 178,17 | 14 254 | 35 635 | 21 381 |

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

*în septembrie-octombrie 201X:*

* + - costurile pentru aratul de toamnă în sumă de 71 270 lei – ca majorare a costurilor activităţilor de bază, contul analitic „Aratul de toamnă” şi diminuare a stocurilor în sumă de 39 200 lei, costurilor activităţilor auxiliare în sumă de 14 500 lei (11 000 lei + 3 500 lei) şi majorare a datoriilor curente în sumă de 17 570 lei (14 000 lei + 3 570 lei).

*la 31 decembrie 201X:*

* + decontarea costurilor activităţii de bază în sumă de 71 270 lei – ca majorare a producţiei în curs de execuţie şi diminuare a costurilor activităţii de bază, contul analitic „Aratul de toamnă”.

*în aprilie 201X + 1:*

* + - costurile privind aratul de toamna repartizate activităţilor de bază în sumă de 71 270 lei – ca majorare a costurilor activităţilor de bază, inclusiv în conturile analitice: „Floarea soarelui” – 14 254 lei, „Porumb” – 35 635 lei, „Sfecla de zahăr” – 21 381 lei şi diminuare a producţiei în curs de execuţie, contul analitic „Aratul de toamnă” – 71 270 lei.

47. Costurile activităţilor auxiliare cuprind costurile prevăzute în anexa 5componenţa cărora se stabileşte de entitate de sine stătător.

48. Costurile indirecte de producţie reprezintă costurile de deservire şi gestiune care se înregistrează în cadrul unei subdiviziuni de producţie a entităţii. Aceste costuri nu pot fi raportare direct la costul unor tipuri de produse agricole, active biologice adiţionate, servicii prestate. Costurile respective se acumulează pe parcursul perioadei de gestiune şi ulterior se repartizează pe obiecte de evidenţă a costurilor. Componenţa articolelor de costuri indirecte de producţie se stabileşte de entitate de sine stătător conform anexelor 6 şi 7.

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

50. Costurile indirecte de producţie ale activităţilor de bază şi 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 creşterea şi îngrijirea tipurilor sau grupurilor de animale şi păsări, numărul de zile lucrătoare ale animalelor de lucru (pentru transportul cu tracţiune animalieră)). Repartizarea costurilor indirecte de producţie se contabilizează ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare şi diminuare a costurilor indirecte de producţie.

51. Costurile de producţie care nu au generat produse agricole şi/sau active biologice adiţionale ca urmare a calamităţilor naturale, bolilor se evaluează în mărimea lor efectivă aferente suprafeţei semănăturilor distruse, roadei nerecoltate, costurilor de creştere şi îngrijire a animalelor şi păsărilor nimicite şi se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

**Cheltuieli anticipate**

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

53. Cheltuielile anticipate se contabilizează în funcţie 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 activităţilor de bază şi auxiliare etc.

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

**Calculaţia 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 calculaţie în fitotehnie şi zootehnie sînt produsele de bază, conjugate şi 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, căpşuna, zmeura, coacăza, agrişul), laptele, lîna, ouăle, activele biologice adiţionale (produşii), adaosul greutăţii vii, greutatea vie a animalelor.

58. Costurile acumulate pentru creşterea şi îngrijirea unui tip (grup) de active biologice se repartizează între produsele de bază, cuplate şi secundare şi activele biologice adiţionale, în dependenţă de structura şi componenţa obiectelor de calculaţie, 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 şi utilizare internă, produselor şi activelor biologice adiţionale din zootehnie;
    2. coeficienţilor stabiliţi de entitate. Conform acestei metode un tip de produse cuplate se egalează cu o unitate convenţională, iar celelalte tipuri de produse sînt exprimate prin coeficienţi convenţionali. Astfel, toate tipurile de produse se recalculează în produse convenţionale, ulterior se determină ponderea fiecărui tip de produse în volumul total convenţional al acestora în raport cu care suma costurilor de producţie se repartizează şi se atribuie la fiecare tip de produse – se aplică la calcularea costului produselor cerealiere şi a produselor de ierburi anuale şi perene. Costurile pentru îngrijirea cirezii de bază „Vaci pentru lapte” diminuate cu costul produselor secundare se repartizează între volumul laptelui muls şi a viţeilor obţinuţi din fătare în baza coeficienţilor 0,9 şi respectiv 0,1 stabiliţi în politicile contabile ale entităţii;
    3. în raport cu valoarea produselor cuplate determinată la preţ de piaţă mediu – se aplică în calcularea costului grîului semincer, mierii, cerii, propolisului, noilor roiuri de albine etc.;
    4. în raport cu expresia cantitativă a unei caracteristici comune pentru cîteva tipuri de produse (de exemplu, conţinutul substanţelor nutritive) – poate fi aplicată la calcularea costului legumelor crescute în sol neprotejat pentru vînzare sau utilizare internă, costului nutreţurilor etc.;
    5. atribuirea costurilor directe pe fiecare tip de produse şi repartizarea celorlalte costuri proporţional cu baza stabilită (de exemplu, suprafaţa recoltată, coeficienţii stabiliţi în politicile contabile) care în momentul înregistrării acestora nu pot fi atribuite la fiecare obiect de calculaţie – 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 şi al activelor biologice adiţionale este prezentat în:

1. anexa 2 – pentru grîul crescut pentru vînzare şi utilizare internă;
2. anexa 9 – pentru grîul crescut pentru seminţe;
3. anexa 10 – pentru 1 q de lapte şi 1 viţel;
4. anexa 11 – pentru 1 q al adaosului greutăţii vii al animalelor tinere.

**Prezentarea informaţiilor**

60.  Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii și raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii:

1) veniturile şi cheltuielile din ieşirea activelor biologice;

2) tipul, suprafaţa şi valoarea contabilă a plantaţiilor perene;

3) suprafaţa şi valoarea terenurilor ocupate cu culturi anuale;

4) descrierea categoriilor semnificative de active biologice imobilizate şi circulante;

5) costurile care nu au generat produse agricole şi active biologice adiţionale.

**Prevederi tranzitorii**

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

**Data intrării în vigoare**

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

Anexa 1[[1]](#footnote-1)\*

**Modul de contabilizare a operaţiunilor aferente defrişării parţiale a plantelor perene din cauza evenimentelor excepţionale**

***Date iniţiale****. O entitate în luna octombrie 201X a constatat că din cauza inundaţiei exploatarea ulterioară a 2 ha din 10 ha de vie roditoare „Cabernet-Sauvignon” a devenit neraţională. Via a fost primită în exploatare la 1 ianuarie 201X-16 la costul de intrare de 342 000 lei, iar spalierul la 1 ianuarie 201X-19 la 272 000 lei, valoarea reziduală pentru vie – nulă, pentru spalier – 75 600 lei, durata de exploatare a viei – 20 ani, iar a spalierului – 23 ani. Conform deciziei conducerii entităţii aria de 2 ha de vie a fost defrişată, iar spalierul demontat. În rezultatul acestor lucrări s-au înregistrat:*

1. *cheltuieli privind:*

* *serviciile parcului de tractoare – 4 780 lei;*
* *retribuirea muncii – 1 860 lei;*
* *contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală – 493 lei;*

1. *valoarea stîlpilor de spalier obţinuţi din demontare – 10 800 lei.*

*Suma amortizării acumulate a viei (la momentul defrişării a 2 ha) constituie 287 850 lei, a spalierului – 167 225 lei.*

*Indicatorii aferenţi lotului de vie defrişat (2 ha):*

1. *pentru vie:*

* *suma amortizării acumulate – 57 570 lei (287 850 lei : 10 ha* x *2 ha);*
* *valoarea contabilă – 10 830 lei [(342 000 lei – 287 850 lei)* : *10 ha* x *2 ha].*

1. *pentru spalier:*

* *suma amortizării acumulate – 33 445 lei (167 225 lei : 10 ha* x *2 ha);*
* *valoarea neamortizată – 5 835 lei [(272 000 lei – 75 600 lei – 167 225 lei)* : *10 ha* x *2 ha].*

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

* + - decontarea amortizării acumulate aferente viei la suma de 57 570 lei – ca diminuare a amortizării activelor biologice imobilizate şi a activelor biologice imobilizate;
    - decontarea amortizării acumulate aferente spalierului la suma de 33 445 lei – ca diminuare a amortizării imobilizărilor corporale şi a imobilizărilor corporale;
    - casarea valorii contabile a viei în sumă de 10 830 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi micşorare a activelor biologice imobilizate;
    - casarea valorii neamortizate a spalierului în sumă de 5 835 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a imobilizărilor corporale;
    - înregistrarea cheltuielilor de defrişare a viei distruse şi de demontare a spalierului în sumă de 7 133 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților auxiliare – 4780 lei, majorare a datoriilor curente – 2 353 lei;
    - înregistrarea la intrări a stîlpilor de spalier utilizabili în sumă de 10 800 lei – ca majorare a stocurilor şi diminuare a imobilizărilor corporale.
    - decontarea la cheltuieli a diferenţei dintre valoarea reziduală şi valoarea de intrare a stîlpilor de spalier în sumă de 4 320 lei (75 600 lei : 10 ha x 2 ha) – 10 800 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a imobilizărilor corporale.

Anexa 2

**Modul de contabilizare a recoltei cerealiere şi calcularea costului acesteia**

***Date iniţiale****. O entitate agricolă dispune de următoarele date aferente creşterii, înregistrării la intrări şi utilizării grîului de toamnă în anul 201X:*

* *costuri privind creşterea şi îngrijirea grîului de toamnă – 395 200 lei;*
* *costuri aferente ariei de pe care nu s-a recoltat roadă din cauza inundaţiei – 25 400 lei;*
* *grîu neprelucrat obţinut după treierat – 5 680 q;*
* *grîu obţinut după prelucrare (uscare şi curăţare) – 4 945 q;*
* *deşeuri cerealiere – 555 q;*
* *deşeuri neutilizabile şi scăzămînt natural – 180 q;*
* *ponderea boabelor în deşeuri cerealiere – 38%;*
* *paie cu pleavă colectate – 6 160 q.*

*Din recolta prelucrată, în octombrie 201X s-a semănat 330 q de grîu pentru roada anului 201X+1, în august 201X s-a vîndut 3 100 q la preţ de 300 lei/q, restul grîului a rămas în stoc. S-a consumat ca hrană a animalelor la creştere şi îngrăşat deşeuri cerealiere – 340 q, paie pentru aşternut – 800 q, restul paielor şi deşeurilor furajere au rămas în stoc.*

*Normativul costurilor aferente colectării, transportării şi plasării în stoguri (scîrte) stabilit de entitate constituie 9% din mărimea costurilor aferente produselor obţinute.*

*Costul planificat al 1 q de grîu neprelucrat constituie 70 lei, deşeuri cerealiere – 30 lei, de paie – 8 lei.*

Conform datelor din exemplu, entitatea:

*în iulie – octombrie 201X contabilizează:*

* costul planificat al produselor obţinute din treieratul masei de grîu în sumă de 463 530 lei [397 600 lei (5 680 q x 70 lei) + 49 280 lei (6 160 q x 8 lei) + 16 650 lei (555 q x 30 lei)] – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază;
* decontarea deşeurilor cerealiere, deşeurilor neutilizabile şi scăzămîntului natural la cost planificat după curăţarea şi uscarea grîului pe făţare în sumă de 51 450 lei [(555 q + 180 q) x 70 lei] – ca stornare a stocurilor şi a costurilor activităţilor de bază;
* grîul vîndut la preţ de comercializare în sumă de 930 000 lei (3 100 q x 300 lei) – ca majorare concomitentă a creanţelor, numerarului şi a venitului curent;
* costul planificat al grîului vîndut în sumă de 217 000 lei (3 100 q x 70 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor;
* costul planificat al deşeurilor cerealiere pentru hrană şi al paielor pentru aşternut animalelor în sumă de 16 600 lei [(340 q x 30 lei + (800 q x 8 lei)] – ca majorare a costurilor activităţii de bază, contul analitic „Costuri pentru creşterea activelor biologice circulante” şi diminuare a stocurilor;
* costul planificat al grîului semănat toamna pentru roada anului 201X+1 în sumă de 23 100 lei (330 q x 70 lei) – ca majorare a costurilor activităţilor de bază pentru roada anului viitor şi diminuare a stocurilor;

*în decembrie 201X determină costul efectiv al produselor:*

* costurile produselor obţinute fără costurile aferente semănăturilor nimicite – 369 800 lei (395 200 lei – 25 400 lei);
* volumul deşeurilor cerealiere recalculat la conţinutul boabelor – 210,9 q (555 q x 38%);
* cantitatea grîului curăţat şi a celui din deşeuri – 5 155,9 q (4 945 q + 210,9 q);
* costul paielor colectate – 33 282 lei (369 800 lei x 9%);
* costul grîului recoltat – 336 518 lei (369 800 lei – 33 282 lei);
* costul efectiv al 1 q de:
* grîu de toamnă – 65,27 lei (336 518 lei : 5 155,9 q);
* deşeuri cerealiere – 24,80 lei (65,27 lei x 38%);
* paie – 5,40 lei (33 282 lei : 6160 q).

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

Tabelul 1

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

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Denumirea produselor | Cantitatea recoltată,  q | Costul 1 q,  lei | | | Ieşiri: | | | | | | Stoc la 31.12.201X | |
| vînzare | | semănatul pentru roada viitoare | | consum pentru hrana aşternut 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 x 5 | 8 | 9= 8 x 5 | 10 | 11 = 10 x 5 | 12 | 13 = 12 x 5 |
| grîu de toamnă | 4 945 | 65,27 | 70 | (4,73) | 3 100 | (14 663) | 330 | (1 561) | - | - | 1 515 | (7 166) |
| deşeuri cerea-liere | 555 | 24,80 | 30 | (5,2) | - | - | - | - | 340 | (1 768) | 215 | (1 118) |
| paie | 6 160 | 5,40 | 8 | (2,60) | - | - | - | - | 800 | (2 080) | 5 360 | (13 936) |
| Total | x | x | x | x | x | (14 663) | x | (1 561) | x | (3 848) | x | (22 220) |

*în decembrie 201X entitatea contabilizează:*

* + - decontarea costurilor aferente suprafeţei de pe care nu s-a recoltat roada în sumă de 25 400 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor activităţii de bază;
* decontarea abaterilor costului efectiv de la cel planificat, aferent:
* grîului vîndut în sumă de 14 663 lei – ca stornare a cheltuielilor curente şi a costurilor activităţilor de bază;
* grîului semănat pentru roada anului 201X+1 în sumă de 1 561 lei – ca stornare a costurilor activităţilor de bază 201X+1 şi a costurilor activităţilor de bază pentru roada anului 201X;
* produselor consumate ca hrană şi aşternut al animalelor tinere în sumă de 3 848 lei – ca stornare a costurilor activităţilor de bază, contul analitic „Costuri pentru creşterea activelor biologice circulante” şi a costurilor activităţilor de bază, cont analitic „Grîu de toamnă”;
* produselor rămase în stoc la 31.12.201X în sumă de 22 220 lei – ca stornare a stocurilor şi a costurilor activităţilor de bază.

Anexa 3

Tabelul 2

Nomenclatorul articolelor de costuri ale activităţilor de bază

(fitotehnie şi zootehnie)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Denumirea articolelor | Fitotehnie | Zootehnie |
| 1. Costuri de materiale directe, inclusiv: | + | + |
| 1. seminţe şi material de plantat | + | - |
| 1. îngrăşăminte (minerale şi organice) | + | - |
| 1. mijloace de protecţie a plantelor şi animalelor | + | + |
| 1. furaje | - | + |
| 1. alte costuri de materiale | + | + |
| 1. Costuri directe privind retribuirea muncii | + | + |
| 1. Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală | + | + |
| 1. Servicii | + | + |
| 1. Întreţinerea mijloacelor fixe | + | + |
| 1. Costuri indirecte de producţie | + | + |
| 1. Alte costuri | + | + |

Notă: Simbolul „+” exprimă existenţa articolului, iar simbolul „-” – lipsa acestuia.

Anexa 4

**Componenţa articolelor de costuri în fitotehnie şi zootehnie**

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

a) seminţe şi material de plantat – costul seminţelor şi a materialului de plantat din producţie proprie, cît şi procurate, consumate pentru cultura respectivă, semănatul suplimentar al semănăturilor rare şi reînsămînţarea celor nimicite (în fitotehnie), precum şi costul puietului (în piscicultură).

Nu se includ în articolul dat:

* + - costul seminţelor şi materialului de plantat utilizate la sădirea plantaţiilor perene (acesta se atribuie la costurile de creştere şi îngrijire a plantelor respective);
    - costurile aferente pregătirii seminţelor pentru semănat (încărcare, tratarea seminţelor cu substanţe chimice etc.), transportării acestora în cîmp şi semănatului propriu-zis (acestea se trec la tipul (grupul) respectiv de culturi omogene în articolele „Costuri directe privind retribuirea muncii”, „Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală”, „Servicii” etc.).

b) îngrăşăminte (minerale şi organice) – costul îngrăşămintelor minerale, bacteriene şi micro îngrăşămintelor, precum şi a celor organice:

* + - gunoiului de grajd, gunoiului de păsări, composturilor etc. aplicate pentru cultura (grupa de culturi) respectivă. Îngrăşămintele minerale se reflectă în expresie naturală (cantitativă şi recalculate în substanţă activă) şi valorică, iar cele organice – în expresie cantitativă şi valorică.

Nu se includ în articolul dat:

* + - costurile aferente pregătirii îngrăşămintelor (mărunţirea, amestecarea), încărcării acestora în mijloace de transport şi transportării în cîmp, încărcării în distribuitoare de îngrăşăminte şi introducerii în sol (acestea se includ în costurile aferente cultivării culturii (grupului de culturi) respective în articolele „Costuri directe privind retribuirea muncii”, „Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală”, „Servicii” etc.);
    - costuri aferente introducerii îngrăşămintelor de către entităţile specializate se includ în articolul „Servicii”.

1. mijloace de protecţie a plantelor şi animalelor:
   * + în fitotehnie – costul pesticidelor, preparatelor insecto-fungicide, erbicidelor, defoliatelor, altor mijloace chimice şi biologice (inclusiv costurile aferente transportării acestora) utilizate pentru combaterea dăunătorilor, buruienilor şi bolilor plantelor agricole.

Nu se includ în articolul dat costurile aferente pregătirii, încărcării, prelucrării seminţelor şi protecţiei semănăturilor de culturi şi plantaţiilor perene cu mijloacele nominalizate (stropirea, polenizarea, desecarea, defoliaţia etc.) la executarea lucrărilor respective (care se includ în articolele „Costuri directe privind retribuirea muncii”, „Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală”, „Servicii” etc.).

* + - în zootehnie – costul preparatelor biologice, medicamentelor, substanţelor dezinfectante.

Nu se includ în articolul dat alte costuri aferente dezinfectării grajdurilor, profilaxiei şi tratamentului animalelor şi păsărilor care se reflectă în articolele „Costuri directe privind retribuirea muncii”, „Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală”, „Servicii” la executarea lucrărilor respective.

1. furaje – costul furajelor din producţie proprie, şi a celor procurate (în apicultură – mierea, zahărul), utilizate pentru hrănirea vitelor, păsărilor şi albinelor. Furajele din producţie 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 întreţinerii tipului (grupului) respectiv de animale şi se reflectă în articolele „Costuri directe privind retribuirea muncii”, „Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală”, „Servicii” etc.

1. alte costuri de materiale – costul materialului de legat în vii, costul aşternutului pentru animale, valoarea şi uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată (încălţămintei şi îmbrăcămintei speciale) în cazul cînd acestea pot fi raportate direct la costurile aferente întreţinerii livezilor, viilor sau a unor tipuri (grupuri) de animale, păsări, precum şi alte costuri de materiale neincluse în articolele precedente.

2. În articolul „Costuri directe privind retribuirea muncii” se reflectă costurile directe privind retribuţiile de bază şi suplimentare ale muncitorilor de producţie încadraţi în lucrările executate manual, cu caii, cu tractorul pe obiecte concrete de evidenţă a costurilor în fitotehnie, inclusiv pregătirea solului pentru semănat, prelucrarea şi recoltarea, lucrările de transport; ale mulgătoarelor, operatorilor mulsului mecanizat, îngrijitorilor de vite, brigadierilor, îngrijitoarelor de viţei, îngrijitorilor de porci, ciobanilor, îngrijitoarelor de păsări etc. care execută operaţii tehnologice în zootehnie la îngrijirea tipului (grupului) respectiv de animale sau păsări, familiilor de albine, precum şi la însămînţarea artificială a animalelor. În articolul dat se includ retribuţiile de salarii tarifare, salariilor funcţiei, pentru lucrările executate efectiv şi premiile, inclusiv plata în natură cu produse pentru rezultatele anuale ale activităţii; adaosurile la salariile tarifare şi a funcţiei pentru măiestria profesională; adaosurile şi suplimentele pentru munca prestată noaptea; plata pentru munca suplimentară; adaosurile şi suplimentele pentru cumul de profesii, pentru munca prestată în condiţii grele, nocive şi foarte nocive etc.; plăţile pentru lucrările executate de către lucrătorii angajaţi temporar în bază de contract; alte tipuri de plăţi.

3. În articolul „Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală” se includ contribuţiile de asigurările sociale de stat şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală calculate în modul stabilit de legislaţie.

4. În articolul „Servicii” se include costul serviciilor transportului auto, transportului cu tracţiune animală, lucrărilor de transport executate de tractoare, aprovizionării cu energie electrică, apă şi gaze, instalaţiilor frigorifice, prestate pentru necesităţile de producţie ale fitotehniei şi zootehniei atît de activităţile auxiliare proprii ale entităţii, cît şi de către terţi. În acest articol de asemenea se includ costurile serviciilor agrochimice, de mecanizare, ameliorare, introducere a îngrăşămintelor, de protecţie chimică şi biologică a plantelor şi animalelor care sînt prestate de către terţi. Serviciile proprii ce ţin de introducerea îngrăşămintelor şi protecţia plantelor se reflectă fără costul îngrăşămintelor şi substanţelor chimice toxice, care se include în articolul „Mijloace de protecţie a plantelor şi animalelor” (art.1 c) din prezenta anexă).

5. În articolul „Întreţinerea mijloacelor fixe” se reflectă costurile aferente întreţinerii mijloacelor fixe utilizate nemijlocit la producerea produselor în fitotehnie şi zootehnie, cum ar fi:

- costurile privind retribuirea muncii lucrătorilor care îngrijesc mijloacele fixe (cu excepţia tractoriştilor-maşinişti încadraţi în procesele tehnologice de producere a produselor agricole);

- contribuţiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii şi primele obligatorii de asistenţă medicală;

- valoarea lubrifianţilor şi carburanţilor, şi a altor tipuri de energie utilizate la întreţinerea mijloacelor fixe, inclusiv la executarea lucrărilor agricole şi 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 întreţinerii tehnicii, reparaţiei şi rodajului după reparaţia tractoarelor, maşinilor, utilajului şi altor obiecte, dacă acestea nu sînt capitalizate conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”, valoarea peliculei utilizate pentru reparaţia serelor şi răsadniţelor, costurile aferente înlocuirii şi reparaţiei şenilelor.

În fitotehnie costurile aferente întreţinerii mijloacelor fixe şi plata pentru arendă, locaţiune se includ în costurile aferente cultivării unor culturi (grupuri de culturi) distincte.

Costurile aferente întreţinerii parcului de maşini şi tractoare, combinelor autopropulsate, agregatelor, altor maşini şi unelte agricole se reflectă în prealabil în componenţa costurilor activităţilor auxiliare. Pentru toate tipurile de mijloace fixe (clădiri, construcţii speciale, maşini, utilaje, instalaţii de transmisie etc.) utilizate în fitotehnie, costurile aferente întreţinerii acestora pe parcursul perioadei de gestiune se contabilizează separat, cu evidenţierea în componenţa acestora a amortizării, costurilor pentru reparaţii şi 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 şi costurile de reparaţie a mijloacelor fixe, plăţile de arendă, locaţiune, precum şi costul efectiv al lubrifianţilor şi carburanţilor pentru funcţionarea tractoarelor şi altor mijloace tehnice care deservesc procesele tehnologice ale acestui sector. Dacă nu pot fi incluse direct în costul obiectelor de evidenţă a fiecărui grup (tip) de animale, costurile respective se repartizează proporţional cu suprafaţa încăperilor ocupate de fiecare grup de animale (păsări).

6. În articolul „Costurile indirecte de producţie” se reflectă cota-parte a costurilor indirecte de producţie repartizată şi raportată la obiectele de evidenţă 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 şi a altor obiecte de mijloace fixe din fitotehnie şi zootehnie;

- costurile aferente îngrădirii fermelor, construcţiei punctelor sanitare de dezinfecţie şi profilaxie, construcţiei şi întreţinerii ţarcurilor de vară pentru animale – şoproanelor, 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 părţi egale) în mod uniform stabilit de entitate;

- costurile aferente lucrărilor de reglare ce ţin de atingerea nivelului stabilit al capacităţilor noi de producţie ale fabricilor avicole, combinatelor de sere, complexelor de creştere a animalelor etc. care urmează a fi puse în funcţiune. Costurile în cauză de asemenea se contabilizează anterior în componenţa cheltuielilor anticipate şi se includ în costurile aferente fitotehniei şi zootehniei, ţinînd cont de termenul nivelului atins al capacităţilor de producţie efectiv de entitate.

Anexa 5

**Nomenclatorul articolelor de costuri ale activităţilor auxiliare**

Costurile activităţilor auxiliare includ următoarele articole:

1. Costuri de materiale directe – costul materialelor auxiliare, carburanţilor şi lubrifianţilor, pieselor de schimb pentru reparaţia mijloacelor fixe, materialelor de construcţie şi altor materiale;

2. Costuri directe privind retribuirea muncii– toate tipurile retribuţiilor de bază şi suplimentare a angajaţilor care sînt calculate în baza tarifelor, volumului de lucrări executate şi ale funcţiei, stabilite pentru toţi angajaţii care participă nemijlocit la procesele tehnologice de producţie al activităţilor auxiliare, prestare de servicii.

Din această categorie de angajaţi fac parte reglorii, lăcătuşii, strungarii – în atelierele de reparaţii; şoferii – în transportul auto; inginerii, montorii, lăcătuşii-montori – în subdiviziunile de aprovizionare cu energie electrică, apă, aburi etc.; îngrijitorii de cai în transportul cu tracţiune animală; mecanizatorii care execută lucrări de transport (cu excepţia lucrărilor de cultivare a culturilor agricole) – în parcul de maşini şi tractoare.

3. Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală – contribuţiile de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală calculate în modul stabilit de legislaţie.

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

5. Întreţinerea mijloacelor fixe – costurile aferente întreţinerii mijloacelor fixe utilizate nemijlocit în activităţile auxiliare:

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

- contribuţiile de asigurările sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;

- valoarea lubrifianţilor şi carburanţilor consumaţi;

- amortizarea mijloacelor fixe a anumitor tipuri de activităţi auxiliare;

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

- costurile de reparaţie a mijloacelor fixe conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”.

6. Costuri indirecte de producţie – cota-parte a costurilor indirecte de producţie repartizate ale activităţilor auxiliare.

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

Anexa 6

**Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producţie**

**în activităţile de bază**

Costurile indirecte de producţie ale activităţilor de bază (fitotehnie şi zootehnie) includ următoarele articole:

1. Costuri privind întreţinerea personalului de conducere şi a altui personal – retribuţiile (de bază şi suplimentare) în formă naturală şi bănească, contribuţiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale personalului de conducere şi altui personal ale subdiviziunilor:

- în fitotehnie – agronomi, brigadieri, socotitori, paznici de cîmpuri etc.;

- în zootehnie – zootehnicieni, medici veterinari, şefi de ferme şi ale altui personal din brigăzi, ferme şi alte subdiviziuni (socotitori, operatori la punctele de alimentare cu combustibil, hidrotehnicieni, laboranţi la punctele veterinare, paznici în zootehnie etc.);

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

2. Costuri privind întreţinerea mijloacelor fixe – amortizarea mijloacelor fixe cu destinaţie generală a secţiilor şi sectoarelor (clădirilor, construcţiilor speciale, inventarului, agrocabinetelor, laboratoarelor pentru controlul seminţelor, laboratoarelor agrochimice, spitalelor veterinare, farmaciilor veterinare, instalaţiilor sanitaro-veterinare); costurile aferente reparaţiei conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”, exploatării şi întreţinerii mijloacelor fixe similare; plata pentru leasingul (arenda) obiectelor cu destinaţie generală a brigăzii, fermei şi sectorului conform regulilor generale stabilite în SNC „Contracte de leasing”.

3. Costuri privind asigurarea condiţiilor favorabile de muncă, protecţia muncii şi tehnica securităţii – costurile aferente instalării şi întreţinerii îngrăditurilor pentru maşini, utilaje, agregate, instalaţii de ventilare, semnalizări, spălătorii, duşuri; valoarea îmbrăcămintei şi încălţămintei speciale, ochelarilor şi mănuşilor de protecţie şi altor mijloace de protecţie individuală eliberate lucrătorilor; costurile aferente procurării pancartelor şi îndrumarelor referitoare la protecţia muncii; costul hranei speciale eliberate lucrătorilor; costurile aferente asigurării securităţii antiincendiare a subdiviziunilor etc.

4. Alte costuri – valoarea şi suma uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată; primele de asigurare a bunurilor cu destinaţie generală de sector, brigadă şi fermă; costurile aferente transportului tur-retur a lucrătorilor la locul de muncă; transportului de produse petroliere şi a apei pentru tractoare, combine; costurile aferente efectuării acţiunilor cu caracter necapital ce ţin de combaterea eroziunii solului; amortizarea imobilizărilor necorporale cu destinaţie generală de brigada (fermă); costurile aferente amenajării cimitirelor de animale şi efectuării altor măsuri de carantină; costul serviciilor activităţilor auxiliare; plăţile de numerar pentru inovaţii şi propuneri de perfecţionare tehnică; costurile aferente întreţinerii şi exploatării mijloacelor cu destinaţie de ocrotire a naturii etc.

Anexa 7

**Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producţie**

**a activităţilor auxiliare**

Costurile indirecte de producţie ale activităţilor auxiliare în funcţie de tipul acestora includ:

1. atelierele de reparaţie:

* + - retribuţiile şefului de atelier, inginerului-controlor, magazionerului şi altor angajaţi care execută lucrări de organizare, aprovizionare şi gestionare a atelierului, precum şi contribuţiile respective de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
    - costul încălzirii, iluminatului, salubrizării încăperilor;
    - amortizarea clădirilor şi utilajului atelierelor;
    - costul privind exploatarea duşurilor (costul materialelor tehnico-sanitare şi detergenţilor, costurile energiei ce ţine de aducerea şi încălzirea apei);
    - costul privind aprovizionarea cu apă, instalarea îngrăditurilor şi ventilaţia (cu excepţia celor cu caracter capital);
    - costul informaţiei vizuale referitoare la protecţia muncii şi tehnica securităţii;
    - amortizarea şi reparaţia clădirilor şi utilajelor atelierelor;
    - leasingul (arenda) mijloacelor fixe ce deservesc subdiviziunile de producţie;
    - asigurarea mijloacelor fixe;

2. transportul auto:

* + - retribuirea muncii şefului garajului, dispecerului, contabilului, paznicilor, precum şi contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
    - costurile privind întreţinerea garajelor: reparaţia, iluminarea, amortizarea etc.;
    - alte costuri care nu pot fi raportate la obiectele concrete de evidenţă a costurilor în transportul auto;

3. parcul de maşini şi tractoare:

* + - retribuţiile inginerilor pentru exploatarea tractoarelor, combinelor şi altor maşini, brigadierilor, paznicilor precum şi contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
    - costurile privind tehnica securităţi şi protecţiei muncii;
    - amortizarea, reparaţia şi întreţinerea cantonamentelor de cîmp etc.

Anexa 8

**Nomenclatorul lucrărilor privind calcularea costului produselor agricole şi activelor biologice adiţionale**

Pentru calcularea costului produselor agricole şi activelor biologice adiţionale entitatea efectuează următoarele lucrări:

* + 1. repartizarea după destinaţie a costurilor aferente întreţinerii parcului de maşini şi tractoare;
    2. repartizarea costurilor indirecte de producţie ale activităţilor de bază şi auxiliare;
    3. atribuirea la costurile perioadei de gestiune a cotei-părţi respective a cheltuielilor anticipate curente;
    4. calcularea costului efectiv al produselor (serviciilor) activităţilor auxiliare şi repartizarea acestora pe obiectele de evidenţă a costurilor activităţilor de bază cu decontarea ulterioară a abaterilor costului efectiv de la cel planificat;
    5. repartizarea pe obiecte separate de evidenţă a costurilor activităţilor de bază şi repartizarea pe articole a costurilor privind executarea lucrărilor: aratul, boronitul, introducerea îngrăşămintelor minerale şi organice etc.;
    6. decontarea (integrală sau parţială) la cheltuieli curente a costurilor aferente semănăturilor şi roadei nimicite din cauza evenimentelor excepţionale;
    7. determinarea costului efectiv al produselor în fitotehnie, ţinînd cont de particularităţile tehnologice şi destinaţia de creştere a culturilor respective, existenţa produselor principale (conjugate şi secundare), producţiei în curs de execuţie cu calcularea abaterilor costului efectiv de la cel planificat şi decontarea lor în funcţie de destinaţia de utilizare a produselor;
    8. repartizarea costurilor aferente întreţinerii secţiilor (bucătăriilor) de preparare a furajelor în zootehnie;
    9. stabilirea costurilor planificate aferente evacuării şi depozitării gunoiului de grajd în zootehnie;
    10. determinarea costurilor care nu au generat producţie animalieră şi/sau active biologice adiţionale, din cauza evenimentelor excepţionale (epizootie, febră şi alte boli);
    11. ajustarea sumei totale a costurilor de producţie ale perioadei de gestiune cu mărimea modificării soldurilor producţiei în curs de execuţie la începutul şi sfîrşitul acestei perioade pe obiectele respective de evidenţă a costurilor în zootehnie (în cazul cînd există solduri ale producţiei în curs de execuţie):
* 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 creşterii peştilor de vară;

12) calcularea costului efectiv al activelor biologice adiţionale şi al produselor animaliere (metodele aplicate depind de particularităţile tehnologice de creştere a animalelor şi utilizarea nutreţurilor de producţie proprie sau procurate, existenţa produselor conjugate şi secundare);

13) calcularea costului efectiv al greutăţii vii a efectivului de animale;

14) determinarea şi repartizarea după destinaţie a abaterilor costului efectiv al activelor biologice adiţionale, greutăţii vii a animalelor şi produselor animaliere de la costul planificat.

În funcţie de profilul activităţii entităţii, structura acesteia şi tehnologiile aplicate nu toate lucrările preventive pot fi necesare pentru a calcula costul produselor şi al activelor biologice adiţionale.

Anexa 9

**Modul de calculare a costului grîului semincer**

***Date iniţiale****. O entitate în iunie-iulie 201X a înregistrat 10 700 q de grîu treierat şi transportat pe făţare. După curăţare, uscare şi sortare s-a obţinut grîu de calitate: superelită – 2 000 q, elita – 2 500 q, prima reproducţie – 2 700 q, alte reproducţii – 3 000 q, deşeuri furajere – 260 q cu conţinutul de boabe - 40%, deşeuri neutilizabile şi scăzămînt natural – 240 q. Preţul mediu de vînzare a 1 q de grîu pe categorii de calitate constituie: superelită – 380 lei, elita – 350 lei, prima reproducţie – 300 lei, alte reproducţii – 280 lei. S-a colectat şi s-a scîrtuit 8 000 q de paie, normativul costurilor de colectare a paielor constituie 11%. Suma costurilor de creştere, îngrijire şi recoltare a grîului pentru seminţe inclusiv costurile suplimentare de prelucrare primară, constituie 734 000 lei.*

Costul producţiei de bază şi secundare aferente grîului semincer se determină astfel:

* suma costurilor aferente paielor – 80 740 lei (734 000 lei x 11%);
* costul 1 q de paie – 10,09 lei (80 740 lei : 8 000 q);
* suma costurilor aferente grîului şi deşeurilor furajere – 653 260 lei (734 000 lei – 80 740 lei);
* cantitatea grîului, inclusiv cel din deşeuri furajere – 10 304 q [(260 q x 40%) + 2 000 q + 2 500 q + 2 700 q + 3 000 q];
* costul 1 q de grîu depersonalizat (fără a lua în considerare calitatea) – 63,40 lei (653 260 lei :

10 304 q);

* costul 1 q de deşeuri furajere – 25,36 lei (63,40 lei x 40%);
* suma costurilor aferente deşeurilor furajere – 6 593,60 lei (25,36 lei x 260 q);
* suma costurilor aferente grîului semincer – 646 666,40 lei (653 260 lei – 6 593,60 lei).

Tabelul 3

Costul grîului semincer pe categorii de calitate

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Categoria de calitate | Masa grîului, q | Preţul 1 q,  lei | Valoarea grîului,  lei | Ponderea fiecărei categorii de calitate,  % | Costuri totale,  lei | Costul 1 q,  lei |
| 1 | 2 | 3 | 4 = 2 x 3 | 5\* | 6 \*\* | 7 = 6 : 2 |
| Superelită | 2 000 | 380 | 760 000 | 23,13 | 149 574 | 74,79 |
| Elita | 2 500 | 350 | 875 000 | 26,64 | 172 272 | 68,91 |
| Prima reproducţie | 2 700 | 300 | 810 000 | 24,66 | 159 468 | 59,06 |
| Alte reproducţii | 3 000 | 280 | 840 000 | 25,57 | 165 352,40 | 55,12 |
| Total | 10 200 | x | 3 285 000 | x | 646 666,40 | x |

\*Ponderea din col.5 – se determină prin raportul valorii produselor fiecărei categorii de calitate către valoarea totală a acestor categorii înmulţită cu 100, de exemplu, ponderea grîului superelită constituie 23,13% (760 000 lei : 3 285 000 lei x 100).

\*\*Suma costurilor din col.6 – se determină prin produsul ponderii categoriei respective de calitate şi a sumei totale a costurilor a acestor categorii de calitate. Astfel costurile totale a grîului superelită constituie 149 574 lei (23,13% x 646 666,40 lei : 100).

Anexa 10

**Modul de calculare a costului 1 q de lapte şi al 1 viţel**

***Date iniţiale****. O entitate în anul 201X a înregistrat costuri în sumă de 2 904 500 lei pentru îngrijirea cirezii de bază „Vaci pentru lapte”. S-a obţinut 13 000 q de lapte şi 450 viţei. Costurile aferente evacuării şi transportării gunoiului de grajd constituie 16 200 lei. Conform politicilor contabile ale entităţii costurile aferente laptelui constituie 90%, iar aferente produşilor – 10% din suma totală.*

Costul 1 q de lapte şi al 1 viţel se determină astfel:

* suma costurilor aferente laptelui muls şi produşilor obţinuţi – 2 888 300 lei (2 904 500 lei – 16 200 lei);
* suma costurilor aferente:
* laptelui – 2 599 470 lei (2 888 300 lei x 90%);
* produşilor – 288 830 lei (2 888 300 lei x 10%);
* costul 1 q de lapte – 199,96 lei (2 599 470 lei : 13 000 q);
* costul 1 viţel – 641,84 lei (288 830 lei : 450 viţei).

Anexa 11

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

***Date iniţiale****. O entitate în anul 201X a înregistrat costurile de creştere şi îngrijire a animalelor tinere de vite mari cornute în sumă de 7 550 000 lei. Mişcarea animalelor în perioada de gestiune include:*

* *greutatea vie la începutul perioadei de gestiune – 3 000 q,*
* *greutatea vie la finele perioadei de gestiune – 3 500 q,*
* *greutatea vie a animalelor ieşite – 5 515 q,*
* *greutatea animalelor înregistrate la intrări – 410 q,*
* *greutatea animalelor rebutate din cireada de bază şi trecute la îngrăşat – 2 990 q.*

*S-a înregistrat la intrări 12 000 t de gunoi de grajd. Costurile de evacuare şi transportare a gunoiului de grajd – 18 000 lei.*

Conform datelor din exemplu, entitatea întocmeşte următoarele calcule:

* adaosul global al greutăţii vii – 2 615 q (3 500 q + 5 515 q – 3 000 q – 410 q – 2 990 q);
* suma costurilor aferente adaosului greutăţii vii – 7 532 000 lei (7 550 000 lei – 18 000 lei);
* costul 1 q al adaosului greutăţii vii – 2 880,31 lei (7 532 00 lei : 2 615 q).

1. \* Nomenclatoarele articolelor de costuri ale producţiilor de bază şi auxiliare, precum şi componenţa costurilor pe articole prezentate în anexe poartă un caracter de recomandare. Acestea se stabilesc de fiecare entitate de sine stătător, ţinînd cont de particularităţile activităţii agricole desfăşurate. [↑](#footnote-ref-1)