

În concluzie menționăm că la etapa actuală majoritatea organizațiilor de construcții aplică un sistem contabil care nu corespunde cerințelor economiei de piață, Standardelor internaționale de raportare financiară (1) și practicii mondiale (4). În acest context, apar probleme legate de asigurarea managementului organizației de construcții cu informații necesare pentru luarea diferitor decizii economice și manageriale. În cazul creării unor noi sisteme contabile eficiente, de control și coordonare a activității organizației de construcții trebuie să se acorde atenție faptului că formarea costurilor produselor de construcție se află în prezent la un nivel scăzut, ceea ce nu permite să se reacționeze oportun la abaterile corespunzătoare de la indicatorii de deviz planificați.

Necesitatea fundamentării teoretice și metodologice noi în soluționarea problemelor privind crearea unui sistem eficient al contabilității costurilor producției de construcții este cauzată de ineficiența modului actual de contabilizare în organizațiile de construcții și de conformarea acestuia exigențelor internaționale.

Bibliografie

1. Standardele Internaționale de Raportare Financiară - IFRS: norme oficiale emise la 1 ianuarie 2011. – București: Editura CECCAR, 2011. – 1364 p.
2. Directiva a IV-a a Consiliului Comunității Europene – București: Expertiza contabilă, 2007. – 15 p.
3. Reglementări contabile, 2011 / ed. îngrij. de Nicolae Mîndoiu – București: Con Fisc, 2011.
4. Ghid practic de aplicare a reglementărilor contabile conform Directivelor Europene aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor Publice, nr. 3.055 / 2009 / Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România – Institutul Național de Dezvoltare Profesională Continuă. – București: Editura CECCAR, 2010.
5. Standardul Național de Contabilitate 11 „Contracte de construcție”, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 16 din 29.01.1999. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 35-38 din 15.04.1999.
6. Standardul Național de Contabilitate „Contracte de construcție” (proiect). www.minfin.md.

VIZIUNI CU PRIVIRE LA CALCULAREA RATEI DE AMORTIZARE LA UNELE ACTIVE BIOLOGICE MATURE PRODUCĂTOARE INCLUSE ÎN COMPONENTA CELOR CURENTE

Lect. sup., Tatiana Țapu, UASM

The determination of the rationality and how to calculate the value of production of laying hens and its reduction due to physiological factors for the development of biological assets operated in production. A monographic study was effectuated to, the poultry business activity in Republic of Moldova concerning the records of laying hens and the formation of their value, and the influence of taxable income. In the result, we've developed a mechanism for calculating the reduction of hens' value and its reporting to the cost of the obtained eggs. It outlined how to calculate the values' share of laying hens that are included in the cost of obtained eggs according the stages of production and possible taxable consequences.

În acord cu § 12 al Standardului național de contabilitate (S.N.C.) 6 [5] găinile ouătoare exploatate pentru obținerea ouălor de prăsilă și/sau de masă sunt incluse în componența activelor biologice curente la fel ca și alte animale la creștere și îngrășat, cu toate că acestea asigură obținerea periodică a produselor agricole. În temeiul § 45 al standardului internațional contabil (I.A.S.) 41 [2] păsările adulte pot fi considerate ca active biologice producătoare deoarece asigură recoltări periodice ceea ce este caracteristic activelor biologice mature. La fel ca și la alte active biologice mature la găinile ouătoare exploatate în scopuri de producție nu se determină sporul masei vii și majorarea valorii de întreținere (§ 20 S.N.C. 6) ce provoacă un șir de discuții a specialiștilor în

ramură. Unii savanți propun ca o cotă-parte a acestor consumuri să fie inclusă în valoarea găinilor, alții ignoră această idee. Studiul efectuat în domeniu denotă că până în prezent n-a fost elaborat un mecanism de ajustarea a valorii găinilor ouătoare și aducere semnificației acesteia la valoarea venală corespunzătoare stării fizice la care acestea, prin urmare, vor fi comercializate. Perioada exploatarei găinilor ouătoare poate fi numită ca perioada folosirii raționale a efectivului cârdului de bază în calitate de mijloace de muncă. În acest context, creează o impresie iluzorie că asemenea uzură nu există” ea fiind amplificată de faptul că păsările sunt rebutate din cârdul de bază în termene optime sau, în caz de necesitate, chiar mai anticipat [6].

Suport metodologic al investigațiilor în domeniu a servit metoda dialectică a cunoașterii fenomenelor și proceselor. Principalele procedee folosite în cercetare sunt: abstracția științifică, inducția și deducția, analiza și sinteza. În procesul cercetărilor s-a apelat la prevederile actelor legislative și normative, precum și la diverse concepte teoretice ale savanților din țară și din străinătate. Bază empirică pentru efectuarea cercetărilor au servit modul de organizare a evidenței primare și datele registrelor contabile la capitolul contabilității găinilor ouătoare înregistrate în cadrul unor entități avicole cu bază industrială de producție din Republica Moldova.

Practica întreprinderilor avicole autohtone demonstrează că găinile rebutate din cârdul de bază preponderent se comercializează la un preț mai mic decât însăși costul acestora ceea ce provoacă un șir de dificultăți vizavi de modul de determinare a valorii acestora, înregistrării diferențelor dintre valoarea realizabilă netă și cost, consecințele fiscale posibile.

Păsările indiferent de termenul de utilizare a acestora se consideră active biologice curente și evaluarea acestora cade sub incidența § 7 al S.N.C. 2, iar suma reducerii apărute în cazul când valoarea realizabilă netă este mai mică decât costul efectiv al acestora se trece la alte cheltuieli operaționale. Valoarea realizabilă netă a stocurilor se determină în conformitate cu § 28 al IAS 41 [2] și § 27 al S.N.C. 2 [3] în cazul deteriorării parțiale sau integrale, uzurii parțiale sau integrale, reducerii prețului de vânzare, creșterii eventualelor cheltuieli pentru completarea și organizarea vânzării acestora. Păsările rebutate din efectivul de bază corespund tuturor cazurilor specificate de norma internațională deoarece:

- în procesul exploatarei acestea definitiv îmbătrânesc;
- scade productivitatea;
- producția obținută din sacrificare este puțin rentabilă.

Întreținerea în continuare a acestor păsări în scopul obținerii ouălor duce nemijlocit la sporirea consumurilor de furaje, precum și a altor consumuri ce vizează derularea proceselor tehnologice deoarece capacitățile fiziologice de depunere a ouălor sunt irevocabile, iar masa corporală se menține la același nivel, iar în unele cazuri scade. Analizate în aspectul activelor biologice curente (§ 30 al S.N.C. 6) găinile ouătoare, se evaluează și se reflectă în contabilitate și în rapoartele financiare la valoarea cea mai mică dintre valoarea de procurare (costul efectiv) și valoarea realizabilă netă [4].

Pierderile rezultate din ajustarea valorii nu se deduc în scopurile fiscale, iar neajustarea acesteia se soldează cu consecințe fiscale foarte riguroase, și anume duce la calcularea amenzilor fiscale în conformitate cu prevederile Codului fiscal (C.F.) în mărime de 15 % de la suma diminuării venitului impozabil în mărime de 15 % (articolul 260(5)). Potrivit articolului 97 al C.F. valoarea impozabilă a livrării impozabile reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitată (fără T.V.A.), deci valoarea de piață [1]. Potrivit articolului 99(6) valoarea de piață a livrării impozabile nu trebuie să fie mai mică decât costul vânzării lor. Pornind de prevederile C.F. de la diferența dintre valoarea de piață și costul vânzării, în caz că prima este mai mică se calculează taxa pe valoare adăugată în mărimea stabilită. Astfel în anul 2013 vânzarea găinilor rebutate se impune la cota 20 % din care 60% din suma T.V.A. aferentă acestor livrări se restituie în modul stabilit de Guvern (art. 101²(1) al C.F.). Necalcularea T.V.A. prin eschivarea de la calcul, iar în consecință, și de la plata impozitelor și taxelor se sancționează cu amendă în mărime taxei nedeclarate, iar diminuarea taxelor prin prezentarea dărilor de seamă fiscale cu informații neveridice se sancționează cu 30% din suma diminuării (art. 261 (1) al C.F.).

În opinia noastră, la determinarea valorii venale a păsărilor adulte rebutate din cârdul de bază urmează să se țină cont de prevederile § 35 al S.N.C. 6 potrivit cărora ele se determină ca o eventuală marfă agricolă la evaluarea căreia trebuie să se țină cont de toți indicatorii care caracterizează starea fizică a acestor active biologice. Pornind de la cele menționate valoarea venală a găinilor ouătoare în exploatare diferă esențial de valoarea venală a găinilor rebutate din producție. Cu atât mai mult, valoarea venală a activelor biologice în exploatare necesită ajustare periodică și aducere până la valoarea venală corespunzătoare stării fizice la care acestea, prin urmare, vor fi comercializate [5]. Ajustarea valorii inițiale a găinilor ouătoare poate fi efectuată prin amortizarea acestora și includerea în costul produselor obținute.

Studiul particularităților biologice de dezvoltare a păsărilor adulte demonstrează că tineretul avicol transferat în cârdul de bază, adică inclus în componența activelor biologice mature producătoare, parcurg în evoluția sa, la fel ca și alte specii de animale trei etape:

- **prima etapă**– ameliorarea calităților de producție a puicuştelor care se petrece în mod natural însoțită de sporirea atât a productivității (care începe la a 20-21 săptămână în funcție de cros și maxima căreia se conturează la a 24-25 săptămână), cât și a masei vii a păsărilor. În perioada premergătoare maximei de producție rația se îmbunătățește vădit în componență în scopul asigurării atât a creșterii corporale, cât și a mărimii oului ce evident duce la sporirea consumului de furaje, iar în consecință la majorarea costului de producție. În funcție de nivelul productivității prima etapă începe la a 17 săptămână și durează, cu aproximație 4-6 săptămâni. La finele acestei etape nivelul productivității se stabilește în limitele de 70-80 %. Prin urmare, valoarea puicuştelor în calcul la finele acestei perioade, adică la 24-25 săptămâni, poate fi considerată ca valoare rămasă a găinilor ouătoare deoarece până la această perioadă consumurile de producție înregistrate se referă preponderent la definitivarea scheletului și pregătirii acestora pentru perioada de ouat. Cota parte a valorii rămase poate fi determinată prin raportarea perioadei de creștere și pregătire (24-25 săptămâni) la durata totală de viață (80 săptămâni) și va fi egală cu $\approx 30\%$. Cota-parte a valorii găinilor ouătoare care urmează a fi inclusă integral în costul ouălor constituie $70\% [100\% - 30\%]$;

- **etapa a doua** vizează stabilizarea definitivă a calităților de producție a găinilor ouătoare, ceea ce permite obținerea unei cantități maxime de ouă. Perioada în care se înregistrează productivitatea de vârf este cea mai critică, deoarece în această perioadă simultan sporește masa corporală a păsărilor, greutatea unitară a ouălor, producția ouălor. Creșterea masei corporale se stabilizează în jurul la a 40-a săptămână ce survine la mijlocul etapei a doua a evoluției dezvoltării fiziologice. După a 40-a săptămână creșterea masei corporale nu este vădită. Ritmul de creștere a masei corporale la etapa a doua constituie circa 17 %. Totodată se înregistrează creșterea nivelului de producție cu 10-20 p. p. față de nivelul atins la etapa precedentă, maxima căreia atinge 95% (de exemplu, la găinile crosului Hy-Line Brown).

Această etapă durează circa 28 săptămâni și se finisează cu aproximație la a 50-54^a săptămână. Spre finele căreia se stabilizează creșterea masei corporale a găinilor ouătoare pe seama definitivării scheletului și a sistemului muscular. După a 40-ea săptămână de viață se înregistrează o ușoară descreștere a nivelului de producție, cu circa 2-5 p. p., care variază în limitele 85-90 % ce, în vederea noastră, atestă semne despre începutul îmbătrânirii organismului păsărilor adulte. Acest fenomen mai poate fi numit uzură fizică care în plan economic se asociază cu micșorarea capacității ouatului găinilor, majorării consumurilor suplimentare aferente profilaxiei, tratării etc., ce impune ajustarea consumurilor de furaje, prin micșorarea componenței și cantității acestora prin racordarea la nivelul de productivitate. Creșterea semnificației uzurii fizice duce la scăderea rentabilității exploatării cârdului de bază deoarece se înregistrează scădere atât a numărului de ouă, cât și a masei unitare ale acestora. La această etapă atestăm, cu certitudine, premise reale pentru amortizarea treptată a valorii găinilor ouătoare proporțional ritmului de sporire a uzurii fizice și includerea acestora în costul produselor obținute, și anume a ouălor.

Pentru calcularea amortizării găinilor ouătoare cauzate de factorii enumerați anterior, în vederea noastră, este necesar de determinat și ținut cont de ritmul de descreștere a productivității înregistrat în punctele extreme la finele etapei a doua și finele duratei utile de exploatare, și anume la finele etapei a treia;

• **etapa a treia.** La această etapă se conturează diminuarea continuă impetuoasă (vertiginoasă) a nivelului productivității găinilor ouătoare a cârdului de bază, echivalentă cu îmbătrânirea și uzura fizică ascendentă a acestora. În funcție de crosul găinilor exploatate, condițiile de nutriție și întreținere a efectivului de păsări această etapă poate dura 26-30 săptămâni, sau cu aproximație 6 – 7 luni. Produsele obținute în această perioadă spre finele ei devin tot mai puțin rentabile ce, preponderent, se datorează productivității micșorate, precum și greutatea unitare redusă a ouălor ceea ce creează premise juste pentru încheierea calculării amortizării valorii găinilor ouătoare.

Ritmul de descreștere a productivității variază în funcție de crosurile exploatate în limitele 15-21 p. p. În mediu semnificația acestui indicator se stabilește la nivelul de 18 p. p. O astfel de racordare a valorii și productivității permite determinarea randamentului valorii găinilor-ouătoare aferent etapei date. În consecință la costul produselor obținute la etapa a doua a evoluției urmează a fi raportată o cotă-parte a valorii găinilor cu 18 % mai mare decât la etapa a treia. Pe când la etapa a treia cota-parte a valorii ce urmează a fi raportată trebuie să fie ajustată productivității corespunzătoare acestei etape, adică micșorată cu 18%. Pentru amortizarea valorii găinilor adulte și includerea dreptată a acesteia în costul ouălor se propune valorificarea capacităților productive a acestora în scopul determinării valorii rămase a găinilor adulte, amortizării valorii găinilor ouătoare și a ratelor de raportare a acesteia în funcție de etapele evoluției sale.

Pentru determinarea valorii probabile rămase inițial este necesar să calculăm amortizarea valorii păsărilor adulte corespunzătoare etapei a doua și a treia. În acest scop întocmim o ecuație de gradul întâi cu o singură necunoscută „ x ” semnificația căruia constituie expresia relativă a amortizării valorii găinilor ouătoare aferentă etapei a treia în care productivitatea se micșorează cu 18 p.p. față de etapa a doua. Cât privește etapa a doua, atunci expresia relativă a amortizării valorii găinilor ouătoare va constitui $(x+18)$. În așa mod ecuația de gradul întâi capătă următoarea formă:

$$x + (x + 18) = 70\% \quad (1).$$

Semnificația necunoscutei „ x ” (fără a ține cont de ritmul de creștere a masei corporale) se calculează în următorul fel:

$$2x + 18 = 70\% \quad (2),$$

$$2x = 70 - 18 = 52\% \quad (3),$$

$$x = 52 \div 2 = 26\% \quad (4).$$

Amortizarea valorii găinilor ouătoare corespunzătoare etapei a doua $(x+18)$ va constitui **44%** [26 + 18].

Deoarece spre sfârșitul evoluției vitale masa corporală sporește, după cum s-a menționat cu circa 17 % la rând cu scăderea productivității și îmbătrânirea organismului considerăm logică și binevenită ajustarea cotei-părți a amortizării corespunzătoare perioadei a treia, pornind de la ritmul de creștere a masei corporale a păsărilor și majorarea cotei-părți a valorii rămase corespunzătoare primelor 25 săptămâni de viață. În această ordine de idei, cota-parte a amortizării valorii găinilor ouătoare aferentă perioadei a treia va constitui **9%** [26 - 17]. Cota-parte a valorii rămase în valoarea inițială la care vor fi evaluate găinile rebutate destinate sacrificării va constitui **47%** [30 + 17].

Valoarea totală a va include următoarele trei părți componente:

I) valoarea rămasă la care vor fi rebutate di producție găinile bătrâne – 47%;

II) amortizarea valorii găinilor ouătoare corespunzătoare etapei a doua – 44%;

III) amortizarea valorii găinilor ouătoare corespunzătoare etapei a treia – 9%.

Pornind de la particularitățile evoluției puicuțelor transferate în cârdul găinilor ouătoare se propune următorul mecanism de calculare a amortizării:

1. Începutul calculării – înregistrarea maximei nivelului de productivitate a puicuțelor care în mediu survine la a 24^{-a}-25^{-a} săptămână, ceea ce, în opinia noastră, corespunde momentului de începere a exploatării a puicuțelor ca găini ouătoare la care se și determină valoarea rămasă a găinilor adulte.

2. Durata calculării – perioada folosirii raționale a efectivului cârdului de bază în calitate de mijloace de muncă, ceea ce pentru mijloacele fixe este identic cu termenul normativ de funcționare utilă. Pentru găinile ouătoare această durată constituie \approx 13 luni (54 săptămâni) și se divizează în două etape:

- prima care corespunde etapei a doua de evoluție a găinilor adulte care durează circa 28 săptămâni și se finisează cu aproximație la a 50-54-a săptămână;
- a doua care corespunde etapei a treia de evoluție a găinilor adulte care, în funcție de cros, durează 26-30 săptămâni.

3. Baza calculării –costul productiv al găinilor ouătoare. Potrivit terminologiei S.N.C. 16 [5] aceasta este identică diferenței dintre două valori – inițială și rămasă care, de regulă.

4. Metoda calculării - proporțional nivelului de producție mediu înregistrat la etapa a doua și a treia a evoluției păsărilor. Această metodă este mai autentică deoarece ține cont de productivitatea găinilor în cursul duratei utile de exploatare.

În concluzie marcăm că:

1. Cu toate că găinile ouătoare, la fel ca și alte păsări adulte exploatare în scopuri de producție și reproducție, sunt incluse în componența activelor biologice curente ele continuă să rămână active biologice producătoare.

2. Găinile ouătoare, la fel ca și alte păsări adulte exploatare în scopuri de producție și reproducție, în evoluția sa parcurg trei etape intercorelate și valoarea acestora urmează a fi ajustate în funcție de factori interdependenți: nivelul productivității și ritmul de creștere a masei corporale.

3. Conform metodei propuse valoarea găinilor ouătoare, la fel ca și a altor păsări adulte exploatare în scopuri de producție și reproducție, se descompune în trei componente (valoarea rămasă, amortizarea corespunzătoare etapei a doua și amortizarea corespunzătoare etapei a treia) ceea ce permite delimitarea acestora și includerea în costul produselor obținute în perioada respectivă.

4. Ajustarea valorii găinilor ouătoare, la fel ca și a altor păsări adulte exploatare în scopuri de producție și reproducție, aducerea acestora în corespundere cu starea fizică a păsărilor la momentul rebutării și comercializării.

5. Aplicarea metodei propuse permite respectarea prevederilor S.N.C. 2 și 6, precum și I.A.S. 2 și 41 la capitolul determinării corecte a valorii activelor biologice curente care în anumită măsură însușesc caracteristicile activelor biologice mature și neadmiterea sancționării întreprinderilor producătoare la capitolul calculării eronate a venitului impozabil de către contribuabilii care aplică cota „0” la impozitul pe venit.

Bibliografie

1. Codul fiscal al Republicii Moldova. În: Contabilitate și audit. 2013 nr.1, p. 34-49.
2. IAS 41 „Agricultura” În: Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) 2007. Ed. Agenția Informațională de Stat „MOLDPRES”, Chișinău, 2008, p. 660-669.
3. SNC 2 „Stocuri de mărfuri și materiale”. În: Ghidul contabilului, Ed. Vivar-Editor, 2007, , Chișinău, p. 27-30.
4. SNC 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”. În: Ghidul contabilului, Ed. Vivar-Editor, 2007, p. 47-58
5. S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”. În: Ghidul contabilului, Ed. Vivar-Editor, 2007, p. 114-130.
6. Frecăuțeanu A. Aspecte noi privind calcularea uzurii animalelor adulte productive. În: Agricultura Moldovei. 2007, nr. 10-11, p. 3-18.

CONTABILITATEA ȘI CONTROLUL INTERN

T. Tuhari, prof.univ., dr.hab., UCCM

L'information comptable, opérativ-économique et technique-technologique sert la base de l'organisation du contrôle interne de l'entreprise. Le but du fonctionnement du contrôle interne sous la forme d'une subdivision est de fournir aux gestionnaires des données analysées, consulté pour