

## METODA DE EVIDENȚĂ ȘI CALCULAȚIE A COSTULUI PE FAZE: ESENȚA ȘI POSIBILITĂȚILE APLICĂRII DE CĂTRE ÎNTREPRINDERILE AGRICOLE

### METHOD OF ACCOUNTING AND CALCULATION OF COST ON THE PHASES: ESSENCE AND POSSIBILITIES OF APPLICATION FOR AGRICULTURAL ENTERPRISES

CZU: 631.162 : 657.47; 657.47:631.11

*FRECĂUȚEANU Alexandru<sup>1</sup>, COJOCARI Vadim<sup>2</sup>, CHIȘLARU Angela<sup>3</sup>*

<sup>1,2,3</sup> *Universitatea Agrară de Stat din Moldova*

<sup>1,2,3</sup> *E-mail: vadim\_cojocari@mail.ru*

**Abstract:** *In points 61-63 of the Methodological indications regarding the accounting of the costs of production and the calculation of the cost of the products and services, the essence of the method of cost calculation in phases and of its two variants - without semifabricated and semi-manufactured ones is briefly exposed. At the same time, according to point 4, point 8) of the normative act in question, its scope does not extend to the way of accounting for the costs related to biological assets and agricultural products. In connection with this, practitioners' accountants (especially those who do not have adequate knowledge in the field of agricultural activity) inevitably raise some questions about the characteristic features of the method of calculating the cost in phases and the possibility of applying it to agricultural enterprises. At the exposition of his own elaborations preference was given to the descriptive method with the application of the elements of comparison, analysis and deduction.*

**Keywords:** *Agricultural products, Biological assets, Calculation period, Cost effective, Phase.*

**JEL Classification:** M 41

#### **Introducere**

În punctele 61-63 din Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor este expusă în mod succint esența metodei de calculație a costului pe faze și a celor două variante ale acesteia – fără semifabricate și cu semifabricate. Totodată conform punctului 4 subpunctul 8) din actul normativ în cauză sfera de aplicare a acesteia nu se extinde asupra modului de contabilizare a costurilor aferente activelor biologice și produselor agricole. Totodată este cazul de menționat că potrivit punctului 5 din SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” prin active biologice se subînțeleg animalele vii și plantele vii, iar prin produse agricole - produsele recoltate de la activele biologice ale entității. În legătură cu aceasta la contabilii practicieni (mai cu seamă, la acei care n-au cunoștințe adecvate în domeniul activității agricole) inevitabil apar câteva întrebări și anume:

1. Care sunt trăsăturile caracteristice ale metodei de calculație a costului pe faze și ale celor două variante ale acesteia (fără semifabricate și cu semifabricate)?
2. Este posibil oare de aplicat metoda de calculație a costului pe faze la întreprinderile agricole sau norma (precizarea) din punctul 4 subpunctul 8) din Indicațiile metodice în cauză reprezintă un adevăr în ultima instanță?
3. Cum poate arăta în practică modul de aplicare a acestei metode de către subiecții economici din sectorul agrar?

La efectuarea studiului dat drept surse de inspirație și puncte de reper au servit următoarele reglementări contabile naționale: SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” [1], SNC „Stocuri” [2], Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor [3] și Planul general de conturi contabile [4]. De asemenea s-a ținut cont de opiniile unor savanți în domeniu din fosta URSS. Totodată la expunerea elaborărilor proprii

preferință s-a acordat metodei descriptive cu aplicarea elementelor de comparație, analiză și deducție.

### Conținut de bază

Pentru început să menționăm că ar fi mai logic de numit această metodă nu „*metoda de calculație a costului pe faze*” (după cum prevăd în prezent Indicațiile metodice menționate [3]), ci metoda de evidență a costurilor și de calculație a costului produselor pe faze (după cum se proceda în manualele editate cândva [5]). Tratatul actual al metodei pe faze ca metodă exclusivă de calculație a costului are fără temei un caracter extensiv și rezultă din regula dubioasă expusă în punctul 49 subpunctul 2) din Indicațiile metodice în vigoare precum că una din etapele principale ale calculației costului produselor și serviciilor reprezintă „*înregistrarea costurilor directe și indirecte pe activități de bază și auxiliare*”. După cum se știe, costurile menționate se reflectă în registrele contabile în baza documentelor primare și centralizatoare potrivit principiului general al contabilității de angajamente cu ajutorul înregistrărilor duble cel puțin o dată în lună (la ținerea evidenței în mod manual) sau mai frecvent (inclusiv zilnic) – în cazul aplicării sistemelor automatizate de prelucrare a datelor. Însă în toate aceste cazuri, după cum se menționează în punctul 21 din SNC „Stocuri” [2], în evidența curentă se reflectă „*costurile aferente fabricării produselor și prestării serviciilor*”, dar nicidecum calculația costului. Potrivit punctului 5 din Indicațiile metodice calculația costului este cu totul altceva și reprezintă „*totalitatea procedurilor folosite pentru determinarea costului produselor fabricate/serviciilor prestate*”. Cu atât mai mult, că în punctul 50 din același act normativ se stipulează expres că „*calculația costului produselor/serviciilor se efectuează pe ... perioade de calculație (de exemplu, lună, trimestru, an)*”, ceea ce este posibil numai după expirarea (încheierea) acestor perioade. Pe când reflectarea în evidența curentă a costurilor directe și indirecte ale activităților de bază și auxiliare are loc permanent în cursul întregului an.

În continuare are sens de precizat (iar mai exact, chiar de dezvoltat) însuși conținutul termenului „*fază*”, întrucât nici în punctul 61 din Indicațiile metodice și nici în punctul 5 „Definiții” despre aceasta nu este scris nimic. În punctul 61 se menționează doar că metoda de calculație a costului pe faze „*poate fi aplicată în cazul confecționării produselor în masă sau în serii mari (de exemplu, producerea cimentului, ceramicii, zahărului, conservelor, înghețatei, produselor de panificație, uleiului vegetal, textilelor)*”, iar aceasta, fără doar și poate, este insuficient pentru a înțelege ce reprezintă faza propriu-zisă.

Astfel, considerăm că faza (stadiul sau etapa producerii) reprezintă una din câteva părți ale procesului tehnologic care este mărginită de niște limite temporale și/sau spațiale concrete, iar consumul resurselor în cadrul căreia (cu excepția ultimei) are ca rezultat obținerea semifabricatelor din producție proprie (sau, altfel spus, a unor tipuri de produse intermediare). Ulterior aceste semifabricate sau sunt supuse prelucrării (conversiei) în altă subdiviziune (sau la altă etapă a producerii), sau sunt comercializate terților. Ultima fază se încheie, de regulă, cu obținerea produselor finite (adică bunurilor care nu mai au nevoie de prelucrare ulterioară și pot fi folosite de utilizatori/consumatori în conformitate cu destinația lor).

O șarjă semantică asemănătoare este atribuită produselor finite și de punctul 6 din SNC „Stocuri” [2]. Textual aici se menționează că produsele finite sunt niște „*bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producție și nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entității, au fost supuse probelor tehnice și recepției, sînt integral completate și pot fi depozitate în vederea vânzării sau livrate direct cumpărătorilor*”.

Totodată sunt întreprinderi cu ciclul tehnologic incomplet (de exemplu, fabricile de vinificație primară autonome sau ale unor gospodării agricole cu specializare largă) la care și ultima fază se încheie cu obținerea semifabricatelor din producție proprie.

Astfel, din cele expuse mai sus rezultă că aplicarea metodei de evidență a costurilor și de

calculație a costului produselor pe faze este posibilă teoretic și justificată în aspect practic pentru acele tipuri de producție al căror proces tehnologic în mod obiectiv se descompune în câteva etape intermitente, iar costurile fiecărei etape sunt perfectate cu documente primare și centralizatoare distincte.

La rândul său, pentru metoda pe faze în baza variantei fără semifabricate sunt caracteristice următoarele trăsături:

- toate costurile se delimitează pe faze, iar pentru fiecare fază se deschide un cont analitic aparte;
- în cadrul fiecărei faze costurile se înregistrează fără a lua în considerație costurile suportate la faza precedentă;
- raportarea la costurile ultimei faze a costurilor suportate la toate fazele precedente se face după încheierea procesului de obținere a produselor finite prin debitarea și creditarea contului de activ (calculație) **811**;
- semifabricatele din producție proprie nu se trec la intrări, transmiterea lor de la o fază la alta nu se asociază cu întocmirea înregistrărilor duble, iar subcontul 2162 „*Semifabricate din producție proprie*” nu se aplică;
- după încheierea operațiunilor tehnologice la o fază sau alta (cu excepția ultimei) se determină nu costul efectiv al fiecărui tip de semifabricate, ci costul efectiv doar al prelucrării (conversiei) la faza respectivă, iar ca temei pentru aceasta servesc costurile înregistrate în debitul contului analitic în cauză și datele informative privind cantitatea semifabricatelor obținute din creditul aceluiași cont analitic. Compararea indicatorilor efectivi cu cei planificați sub aspectul fazelor este posibilă doar în scopurile analizei (monitorizării) și oarecare urmări contabile (de exemplu, prin întocmirea înregistrărilor duble suplimentare sau de stornare) nu are;
- costul efectiv al produselor finite se determină în baza datelor privind costurile suportate la toate fazele existente (inclusiv ultima) și cantitatea bunurilor obținute la faza finală. Până la expirarea (încheierea) perioadei de calculație produsele finite pot fi evaluate la cost planificat (programat sau pronosticat);
- costul efectiv al producției în curs de execuție la finele perioadei de calculație se determină în conformitate cu punctul 20 din SNC „Stocuri” și se reflectă la acea fază unde asemenea costuri au apărut.

În sfârșit, pentru metoda pe faze în baza variantei cu semifabricate sunt inerente astfel de trăsături:

- prin analogie cu varianta fără semifabricate, toate costurile se delimitează pe faze, iar pentru fiecare fază se deschide un cont analitic propriu;
- în cadrul fiecărei faze costurile se înregistrează cu total cumulativ de la inițierea procesului tehnologic, adică cu includerea costurilor suportate la faza precedentă;
- includerea costurilor fazei precedente în costurile fazei următoare se efectuează conform regulii de decontare a valorii contabile a stocurilor ieșite care este expusă în punctul 42 din SNC „Stocuri”;
- trecerea la intrări a semifabricatelor din producție proprie și transmiterea lor de la o fază la alta se efectuează la fiecare fază (cu excepția ultimei) prin debitarea și respectiv creditarea contului **216**;
- costul efectiv al fiecărui tip de semifabricate se determină după încheierea operațiunilor tehnologice la faza respectivă (cu excepția ultimei) în baza datelor privind costurile înregistrate cu total cumulativ în debitul contului analitic deschis și cantitatea de semifabricate obținute reflectată în creditul aceluiași cont analitic. Totodată până la încheierea perioadei de calculație semifabricatele respective pot fi evaluate la cost planificat (programat sau pronosticat);
- costul efectiv al produselor finite se determină în baza datelor privind costurile suportate

și cantitatea de bunuri obținute la ultima fază. Până la expirarea perioadei de calculație produsele finite pot fi evaluate la cost planificat (programat sau pronosticat);

- costul efectiv al producției în curs de execuție la finele perioadei de calculație se determină în conformitate cu punctul 20 din SNC „Stocuri” și se reflectă la acea fază (inclusiv ultima) unde la momentul dat se află semifabricatele.

Anterior s-a menționat că metoda pe faze cu selectarea unei sau altei variante (fără semifabricate și cu semifabricate) poate fi aplicată în acele cazuri când procesul tehnologic constă din câteva etape intermitente, iar costurile fiecărei etape se perfectează cu documente primare și centralizatoare distincte. În calitate de domeniu de aplicare a unei astfel de metode (axate în majoritatea cazurilor pe varianta fără semifabricate) în punctul 61 din Indicațiile metodice sunt numite întreprinderile de producere a cimentului, ceramicii, zahărului, conservelor, înghețatei, produselor de panificație, uleiului vegetal și textilelor care fac parte din componența subiecților economici ai sectorului real cu fabricarea produselor în masă sau în serii mari. Dar, după cum s-a constatat pe parcursul mai multor seminare moderate de autorul acestui ghid în ultimii ani cu contabilii-șefi ai întreprinderilor agricole din regiunile de dezvoltare Nord și Centru, metoda de evidență a costurilor și de calculație a costului produselor pe faze poate fi aplicată cu succes nu numai de gospodăriile agricole care dispun de subdiviziuni industriale în persoana secțiilor de vinificație, gaterelor, punctelor de procesare a laptelui de vacă, de oaie sau de capră etc., ci și de entitățile care îngrijesc de active biologice și obțin produse agricole.

Astfel, în cazul obținerii produselor vinicole îmbuteliate în secția proprie cu ciclu tehnologic complet evidența analitică a costurilor poate fi organizată cu delimitare pe următoarele faze:

- fărâmițarea bobitelor din struguri și obținerea mustului;
- fermentarea mustului și obținerea vinurilor brute;
- cupajarea și prelucrarea tehnologică a vinurilor brute;
- maturația vinurilor brute prelucrate;
- îmbutelierea producției-marfă.

Totodată este cazul de menționat că numărul și denumirea fazelor în secțiile de vinificație pot varia de la o întreprindere la alta.

În cazul procesării pe teren a laptelui de vacă costurile suportate pot fi diferențiate pe astfel de faze:

- prelucrarea laptelui și obținerea frișcăi;
- prelucrarea frișcăi și obținerea untului;
- prelucrarea laptelui degresat și obținerea brânzei degresate.

Este posibilă (iar de multe ori chiar și oportună) aplicarea metodei pe faze și în cazul obținerii produselor fitotehnice. În continuare în tabelul 1 sunt enumerate activele biologice de origine vegetală al căror proces tehnologic de îngrijire constă din câteva faze intermitente.

**Tabelul 1. Active biologice de origine vegetală cu proces tehnologic divizat pe faze**

Active biologice/culturi agricole	Faze intermitente	Sunt obținute	
		semifabricate	produse finite
A	I	2	3
1. Grâu de toamnă, orz de toamnă sau de primăvară	1. Creșterea culturii respective în câmp 2. Condiționarea recoltei de cereale pe fățare 3. Colectarea paielor	Cereale treierate și paie x x	x Cereale valoroase Paie scârțuite
2. Floarea-soarelui	1. Creșterea culturii în câmp 2. Condiționarea recoltei de boabe pe fățare	Boabe treierate x	x Boabe valoroase
3. Porumb pentru boabe	1. Creșterea culturii în câmp	Știuleți sau boabe decorticate	x

	2. Condiționarea recoltei de știuleți sau boabe decorticate pe fășare	x	Știuleți sau boabe decorticate valoroase
4. Porumb pentru siloz	1. Creșterea culturii în câmp 2. Însilozarea	Masă verde mărunțită x	x Siloz
5. Ierburi leguminoase furajere pentru fânaj	1. Creșterea ierburilor în câmp 2. Obținerea fânajului	Masă verde cosită, strivită și mărunțită x	x Fânaj
6. Tutun	1. Creșterea răsadului în sol protejat 2. Creșterea tutunului în câmp 3. Uscarea frunzelor verzi 4. Prefermentarea, sortarea și balotarea frunzelor uscate	Răsad Frunze verzi recoltate Frunze uscate x	x x x Materie primă primară pentru industria tutunului

Sursa: elaborat de autori.

În practică, în funcție de particularitățile unei sau altei întreprinderi, pot fi și alte active biologice costurile de creștere ale cărora este posibil și chiar rațional de delimitat pe faze intermitente.

În continuare în baza culturii tutunului care se finalizează cu obținerea materiei prime primare pentru industria respectivă este prezentat un exemplu de aplicare a metodei pe faze cu selectarea variantei cu semifabricate și fără semifabricate.

**Exemplul 1.** În cursul anului 2019 în procesul de cultivare a tutunului cu ciclul tehnologic complet în gospodăria agricolă „Viitorul” S.R.L. care face parte din componența entităților mici și ține contabilitatea în partidă dublă cu prezentarea situațiilor financiare simplificate conform SNC au fost înregistrate următoarele date:

- costurile aferente primei faze de creștere a răsadului în sol protejat – 170 000 lei;
- cantitatea de răsad obținut – 375 000 fire;
- costurile aferente fazei a doua de creștere a tutunului în câmp (fără valoarea contabilă a răsadului) și recoltare a frunzelor verzi – 70 000 lei;
- cantitatea de frunze verzi recoltate și înșirate pe spagat – 125 000 de kilograme;
- costurile aferente fazei a treia de uscare naturală a frunzelor verzi recoltate (fără costurile fazei a doua) – 50 000 lei;
- cantitatea de frunze uscate obținute (la uscarea frunzelor verzi de tutun masa lor inițială se micșorează circa de zece ori) – 12 500 de kilograme;
- costurile aferente fazei a patra de prefermentare, sortare și balotare a frunzelor uscate (fără costurile fazei a treia) – 30 000 lei;
- cantitatea de produse finite obținute sub formă de materie primă primară pentru industria tutunului – 12 200 de kilograme (fără greutatea materialelor de balotare).

Datele prezentate mai sus sunt generalizate în tabelul 2 cu gruparea pe faze, indicarea conturilor corespondente și determinarea indicatorului costului efectiv unitar în cazul selectării variantei cu semifabricate și fără semifabricate.

**Tabelul 2. Date inițiale și finale la contabilizarea costurilor de creștere a tutunului în baza metodei pe faze cu cele două variante ale acesteia**

Conținutul operațiunii economice sau indicatorul	Varianta cu semifabricate			Varianta fără semifabricate		
	suma, lei	debit	credit	suma, lei	debit	credit
A	1	2	3	4	5	6
<b>Prima fază</b>						
1. Reflectarea costurilor, total	170 000	811	211, 531, 812 etc.	170 000	811	211, 531, 812 etc.
2. Înregistrarea răsadului	170 000	216	811	x	x	x

**ISCA 2020**

3. Costul unui fir de răsad (170 000 lei : 375 000 fire)	0,4533	x	x	0,4533	x	x
<b>Faza a doua</b>						
4. Plantarea răsadului în câmp	170 000	811	216	x	x	x
5. Reflectarea altor costuri, total	70 000	811	211, 531, 812 etc.	70 000	811	211, 531, 812 etc.
6. Total costuri	240 000	x	x	70 000	x	x
7. Înregistrarea frunzelor verzi recoltate	240 000	216	811	x	x	x
8. Costul unui kilogram de frunze verzi:						
• pentru coloana 1 – (240 000 lei : 125 000 kg)	1,92	x	x	x	x	x
• pentru coloana 4 – (70 000 lei : 125 000 kg)	x	x	x	0,56	x	x
<b>Faza a treia</b>						
9. Transmiterea frunzelor verzi la uscare	240 000	811	216	x	x	x
10. Reflectarea altor costuri, total	50 000	811	211, 531, 812 etc.	50 000	811	211, 531, 812 etc.
11. Total costuri	290 000	x	x	50 000	x	x
12. Înregistrarea frunzelor uscate	290 000	216	811	x	x	x
13. Costul unui kilogram de frunze uscate:						
• pentru coloana 1 – (290 000 lei : 12 500 kg)	23,20	x	x	x	x	x
• pentru coloana 4 – (50 000 lei : 12 500 kg)	x	x	x	4,00	x	x
<b>Faza a patra</b>						
14. Transmiterea frunzelor uscate la prefermentare, sortare și balotare	290 000	811	216	x	x	x
15. Reflectarea altor costuri, total	30 000	811	211, 531, 812 etc.	30 000	811	211, 531, 812 etc.
16. Total costuri	320 000	x	x	30 000	x	x
17. Înregistrarea produselor finite	320 000	216	811	30 000	216	811
18. Decontarea după destinație a costurilor aferente primelor trei faze	x	x	x	290 000	811	811
19. Ajustarea produselor finite la suma costurilor decontate din primele trei faze	x	x	x	290 000	216	811
20. Costul unui kilogram de produse finite:						
• pentru coloana 1 – (320 000 lei : 12 200 kg)	26,23	x	x	x	x	x
• pentru coloana 4 – [(30 000 lei + 290 000 lei) : 12 200 kg]	x	x	x	26,23	x	x

**Concluzii**

1. Varianta fără semifabricate a metodei de evidență a costurilor și de calculație a costului produselor pe faze este mai simplă, mai puțin laborioasă și necesită întocmirea unui număr mai mic de documente primare și respectiv de formule contabile.

2. Totodată, la creșterea tutunului (deopotrivă cu alte câteva culturi de câmp) mai preferabilă este varianta cu semifabricate care permite de determinat în mod autentic și operativ costul efectiv unitar, costurile cu personalul și costurile cu materiale pe fiecare tip de semifabricate obținute (răsad, frunze verzi și frunze uscate), precum și de stabilit niște prețuri mai argumentate în caz de vânzare a semifabricatelor terților cu scopul neadmiterii unei activități de producție nerentabile.

3. Complicarea într-o măsură anumită a acțiunilor în cazul selectării variantei cu semifabricate a metodei pe faze se compensează cu prisosință de sporirea capacității informaționale a evidenței, fortificarea funcțiilor analitice și de control și de apropierea faptelor contabilizate de particularitățile tehnologice ale unei sau altei faze.

### Referințe bibliografice

1. Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
2. Standardul Național de Contabilitate „Stocuri”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
3. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
4. Planul general de conturi contabile. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
5. Немчинов П. П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве с основами учета в других отраслях народного хозяйства. М.: Статистика, 1970, с. 482
6. Пизенгольц М. З., Варава А. П., Васькин Ф. И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Часть 2. М.: Колос, 1994, с. 163