

UNELE ASPECTE PRIVIND COLECTAREA MASEI LEMNOASE LA ENTITĂȚILE SILVICE

Lect. sup. Nadejda ȚURCAN, ASEM

In the article below, the author reports the problem of determination of the cost of forestry products harvested in unit cost basis, without applying coefficients and cost based tariff salary calculated.

Based on technological operations study, collection timber and production in care work Fixed Assets Biological Forest and

Biological Assets Fixed in progress, the author proposes to use a registry developed by the author in Annex 2.

In Republic of Moldova currently there is no law, that would provide solutions for the problem how to determine the cost of forest products harvested. After a deep analysis, author suggests the method of coefficient calculation and average cost of the product , that would solve the existing problem, along with respecting the principle of consistency.

Cuvinte-cheie: *articole de costuri, costului masei lemnoase pe picior ,costului produselor silvice recoltate, active biologice imobilizate forestiere, active biologice forestiere în curs de execuție.*

Studiul operațiilor tehnologice de colectare a masei lemnoase, precum și obținerea acesteia din lucrările de îngrijire a ABIF și ABICE ne permite să propunem nomenclatorul articolelor de costuri condiționate de aceste lucrări elaborate de autor (anexa 1). În mod deosebit, menționăm primul articol „Costul masei lemnoase pe picior”. În el, se propune de specificat volumul fizic (m^3) și costul (în lei) masei lemnoase crescute zeci de ani și extrase în conformitate cu amenajamentul silvic. Acest lucru se încercă prima dată în contabilitatea silvică. În tăieri rase, se va înregistra volumul fizic existent din Fișa de evidență a terenurilor și activelor biologice imobilizate forestiere, în tăieri selective – volumul efectiv calculat în baza datelor din Bonul de lucru, iar costul acestuia – prin calculul suplimentar în baza aceleiași fișe. În dezvoltarea acestei propuneri, din cauza lipsei registrului de evidență analitică a costurilor privind colectarea masei lemnoase, autorul a elaborat și propune acest registru de a fi aplicat în practica contabilității silvice (anexa 2). În baza datelor acumulate în acest registru, se va calcula costul efectiv al produselor lemnoase recoltate, care va include nu numai costurile de colectare a acesteia, ci și materia primă – masa lemnoasă pe picior crescută până la tăieri de arbori, ca și în orice proces de producție. Prin această modificare, semnificativ crește gradul obiectivității costului masei lemnoase pe picior, suma costurilor masei lemnoase recoltate (anexa 2) constituie 37893 lei, iar costul $1 m^3$ al masei lemnoase – 222,25 ($37893 \div 170,5$), din care $1 m^3$ de masă lemnoasă pe picior crescute – 114,96 lei ($19600 \div 170,5$), diferența de 107,29 lei ($222,25 - 114,96$) reprezintă costurile de recoltare. Aceste informații sunt foarte relevante și utile în evaluarea eficienței activității silvice.

În pepinierele silvice, sunt crescuți puiți de talie joasă, talie înaltă, brazi de sărbătoarea de Crăciun, ulterior, fiind plantați în lucrările de împădurire, regenerare, reîmpădurire sau comercializați.

Costul puietilor crescuti constituie suma totala acumulata de la inceputul lucrarilor de pregatire a solului pana la scoaterea puietilor. In cazul scoaterii puietilor nu de pe toata suprafata, costul lor va fi calculat in raport cu suprafata de pe care efectiv au fost scoși.

In mod similar, se propune un singur cont analitic pentru subcontul 811 S 3 „Ingrijirea rezervațiilor semincere” cu aceeași denumire. Cu regret, actualmente, entitățile silvice Călărași, Hâncești Silva, Ialoveni, Telenești pentru sectoarele semincere în rapoartele nr. 90 – pădure și nr. 2 – silvicultura se reflectă numai costurile de recoltare a semințelor silvice, costurile de îngrijire a acestora lipsesc. Cum denotă studiile în rezervațiile semincere se obțin două tipuri de produse cuplate – adaosul masei lemnoase pe picior și semințele silvice obținute în rezultatul unuia și aceluiași proces – îngrijirea rezervațiilor semincere. Apare problema calculării costului acestora. În opinia noastră, ea poate fi soluționată astfel:

- Costurile de plantare, protecție, pază și îngrijire până la atingerea vârstei de recoltare a semințelor de contabilizat în contul 131 „Active biologice immobilizate în curs de execuție”. La atingerea vârstei de recoltare a semințelor, de înregistrat în componența celor exploatabile în contul 132 „Active biologice immobilizate”;
- Începând cu perioada de exploatabilitate, costurile de îngrijire vor fi contabilizate în subcontul 811 S 3, acestea fiind atribuite la costul masei lemnoase pe picior crescute și a semințelor silvice în raport cu valoarea realizabilă netă a acestora;
- Cota-parte a costurilor aferente masei lemnoase crescute urmează a fi capitalizate prin majorarea costului ABIF:
 - Debit 132 Credit 811,
 - iar cea aferentă semințelor Debit 216 Credit 811.

Exemplu. Să admitem, că în anul 2014, Ocolul silvic „Mereșeni”, ISS Hâncești Silva subparcelele 72 C și 73 C, cu suprafața totală de 5 ha, s-au recoltat 700 kg de ghindă cu valoarea realizabilă netă de 8400 lei, costurile de îngrijire, fiind de 800 lei, adaosul masei lemnoase crescute – 12 m³. Conform datelor din practica silvică, din volumul total al masei lemnoase crescute, 1m³ constituie lemn de lucru, 9 m³ – lemn de foc, 2 m³ – crengi. Prețul de vânzare minus costurile aferente pentru 1 m³ constituie: – lemn de lucru – 600 lei, lemn de foc s/t – 410 lei, crengi – 45 lei. Valoarea realizabilă netă a masei lemnoase crescute este de 4380 lei (1 × 600 + 9 × 410 + 2 × 45).

Valoarea realizabilă netă totală constituie 12780 lei (8400 + 4380).

Ponderea valorii realizabile nete a masei lemnoase crescute constituie 0,6573 (8400 ÷ 12780) a semințelor – 0,3427.

Suma costurilor de îngrijire atribuită la costul:

- masei lemnoase crescute – 274,16 lei (0,3427×800)
- semințelor silvice – 525,84 lei (0,6573×800)

În baza acestor calcule, va urma înregistrarea contabilă:

Debit 132 „Active biologice immobilizate” – 274,16,00 lei

Debit 216 „Produse” – 525,84 lei

Credit 811 „Activități de bază”, S – Silvicultura, Subcontul 811 S 3 „Ingrijirea rezervațiilor semincere” – 800 lei.

În componența articolelor de costuri, pot fi evidențiate: costuri de pază, protecție, costuri cu personalul privind recoltarea semințelor, regia de producție, alte costuri.

În subconturile 811 S 4, 811 S 5, 811 S 6, 811 S 7, vor fi contabilizate, respectiv, costurile de colectare a plantelor medicinale, ciupercilor, pomușoarelor, de folosire a pădurii în scopuri de recreere și a terenurilor forestiere în scopuri științifice, cu specificarea articolelor de costuri respective (aceste probleme necesită investigații speciale).

O problemă o constituie modul de determinare a costului produselor silvice recoltate. Actualmente, în RM, nu există act normativ care ar prevedea soluționarea acestei probleme. Hâncanina N. E. atrage atenție componenței costurilor, nomenclatorului de costuri privind recoltarea produselor lemnoase, modul de contabilizare a acestora, însă determinarea costului produselor în cauză a rămas în umbră (3, p. 84-129). Marcu N. examinează problema în cauză în baza unui exemplu abstract, incluzând în costul masei lemnoase și cheltuielile administrative (2, p. 212-220), fapt contradictoriu prevederilor SNC „Cheltuieli”, IAS 2.

În continuare, examinăm practica silvică în soluționarea problemei menționate.

După cum denotă studiile, la finele lunii gestionare, fiecare pădurar, în baza documentelor primare enumerate mai sus, întocmește Raportul privind mișcarea produselor forestiere (form. LP - 14), în care se indică denumirea produselor lemnoase cu divizarea în lemn de lucru, tehnologic pe dimensiuni și specii. La el, se anexează lista facturilor fiscale privind livrarea produselor lemnoase. Acest raport întocmit de către pădurar cu documentele și lista menționată anexată se prezintă la contabilitatea ocolului silvic, unde sunt verificate. În baza lor, se întocmește Darea de seama privind stocurile produselor lemnoase la sfârșitul lunii. Practic, ar trebui să fie numită Balanță de solduri (însă soldul, la începutul lunii, cu regret, lipsește) cu descifrarea acestora pe cantoane. Un exemplar al acestor rapoarte și al dării de seamă sunt prezentate la contabilitatea entității silvice raionale. Informațiile despre costurile aferente obținerii produselor lemnoase înregistrate la intrări (contul 216) servesc drept bază de a întocmi calculația costului acestora. La ISS Hâncești Silva, acest lucru se face lunar, iar la ISS Călărași, Telenești – trimestrial.

În esență, metoda de calculare a costului masei lemnoase recoltate prin diferite tipuri de tăieri de arbori poate fi numită globală sau simplă. Unitatea de calculație o constituie 1 m³ de produse. Costul 1 m³ de produse lemnoase se determină prin raportul sumei totale a costurilor directe și a regiei de producție către volumul produselor lemnoase în m³ (tabelul 1).

Tabelul 1

Calculația costului produselor lemnoase recoltate în iunie 2014 Hâncești Silva

Nr. crt.	Denumirea, calitatea	Lungimea, m	Diametru, cm	S-a recoltat		Costul unitar	Costul unitar fără aplicarea coeficientului, lei	Costul calculat în baza salariului tarifar	Costul unitar după metoda propusă
				Volum m, m ³	Costul efectiv, lei				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Lemn de lucru								
1.	Gater ST cat. III	1-1,5	14-24	15,9	11190,58	703,81	131,83	1,41	185,88
2.	Gater ST cat. III	1-1,5	25-34	4,7	3307,91	703,81	131,83	1,41	185,88
3.	Gater ST cat. III	3-6	14-24	2,0	1407,62	703,81	131,83	1,41	185,88
4.	Gater Fr cat. III	1-1,5	14-24	6,4	4504,38	703,81	131,83	1,41	185,88
5.	Gater Fr cat. III	1-1,5	25-34	0,3	211,14	703,81	131,83	1,41	185,88
6.	Gater Tei cat. III	2-6	14-24	4,4	3096,74	703,81	131,83	1,11	185,88
7.	Gater Plop cat. III	2-6	25-34	0,5	351,91	703,81	131,83	1,11	146,33
8.	Lemn tehnologic specii tari	0,6-1,5	–	25,4	10741,66	422,29	131,83	1,34	176,65
9.	Lemn tehnologic specii moi	0,6-1,25	–	2,0	844,58	422,29	131,83	1,25	164,78
10.	Lemn de foc specii tari	–	–	2464	346931,1	140,76	131,83	1,2	158,20
11.	Lemn de foc specii moi	–	>4	7	7	140,76	131,83	1,12	147,65
12.	Nuiete cat. III	4-6	2-4	315,0	44339,4	-	131,83	0,52	68,55
13.	Nuiete cat. IV	2-4	sub 4	59,4	-	-	131,83	0,53	69,87
14.	Crengi	sub 2	2-4	59,3278,4	--	-	131,83	0,55	72,51
	Total	X	X	3238,40	426920,54	X	X	X	X

Volumul fizic al lemnului de lucru, tehnologic și al lemnului de foc se recalculează în baza coeficienților, respectiv 1,25, 0,75 și 0,25, numai în scopul repartizării costurilor cumulate la recoltare între tipuri de produse, astfel:

lemn de lucru – $34,2 \times 1,25 = 42,75 \text{ km}^3$
lemn tehnologic – $27,4 \times 0,75 = 20,55 \text{ km}^3$
lemn de foc – $2779,7 \times 0,25 = 694,93 \text{ km}^3$
Total $758,23 \text{ km}^3$

Suma totală a costurilor de colectare a masei lemnoase, la ISS Hâncești Silva, în luna iunie 2014, constituie 426920,50 lei costul 1 km^3 (coeficient – cubometri) este de 563,049 lei ($426920,50 \div 758,23$).

Ulterior, determinăm suma costurilor aferentă lemnului de lucru – 24070,34 lei ($42,75 \times 563,049$). Costul 1 m^3 al lemnului de lucru este de – 703,81 lei ($24070,34 \div 34,2$), sau $563,049 \times 1,25 = 703,81$ lei, obținem același rezultat.

Costul lemnului de lucru gater ST (stejar), cat.III recoltat în volum de $15,9 \text{ m}^3$ va constitui 11190,57 lei ($703,81 \times 15,9$).

Costul 1 m^3 de lemn tehnologic este de 422,29 lei [$(63,049 \times 20,55) \div 27,4$] sau $563,049 \times 0,75 = 422,29$ lei. Respectiv, costul unitar al 1 m^3 al lemnului de foc este de 140,76 lei [$(563,049 \times 694,93) \div 2779,7$].

Totuși, această metodă nu este lipsită de unele neajunsuri. În primul rând, este puțin probabil că aplicarea acestor coeficienți (1,25, 0,75 și 0,25) să fie economic argumentată în scopul repartizării costurilor de recoltare a produselor lemnoase (lemn de lucru, lemn tehnologic, lemn de foc). De exemplu, suma costurilor pentru recoltarea 1 m^3 de lemn de lucru este mai mare decât a costurilor pentru recoltarea 1 m^3 tehnologic de 1,7 ori, iar decât suma costurilor de recoltare a 1 m^3 de lemn de foc – de 5 ori, sau se prestează munca se consumă combustibil etc. de 5 ori mai mult. Situație incredibilă. Și cazul în care costul masei lemnoase pe picior crescute și extrase nu se include în costul produselor lemnoase recoltate. Astfel, este necesară reexaminarea metodei de calculare a costului produselor lemnoase.

În al doilea rând, nu se calculează costul nuielilor și al crengilor. Prin urmare, în cazul comercializării acestor produse lemnoase entitatea silvică recunoaște venitul respectiv, iar costul vânzărilor ce au determinat acest venit nu se recunoaște. Fără vreo argumentare economică, se încalcă principiul concordanței dintre venituri și cheltuieli aferente aceluiași volum de produse lemnoase vândute (nuiele, categoria III și IV și crengi).

Dacă nu luăm în considerare monopola de recoltare a produselor lemnoase, costul 1 m^3 al acestora constituie 131,8305 lei ($426920,54 \div 3238,4$). Considerăm că acest indicator determinat de autor are dreptul la existență, deoarece el caracterizează costul mediu a 1 m^3 al tuturor produselor lemnoase colectate din toate tipurile de lucrări silvice.

Luând în considerare că monopola pentru recoltarea a 1 m^3 de produse lemnoase pe specii de arborete este diferită, logic și costul unitar va fi diferit. Prin selectarea datelor din Bonurile de lucru, a normelor și tarifelor stabilite pentru recoltarea a 1 m^3 de lemn de lucru, lemn tehnologic pe specii moi și tari, lemn de foc, specii moi și tari, nuiele și crengi la ES Hâncești Silva, Călărași, Telenești autorul a determinat coeficientul respectiv care este de 1,41 (conform tabelului 1 col.8 și col.9).

Prin produsul coeficientului calculat și costului mediu, determinăm costul 1 m^3 de produse lemnoase pe tipuri și specii de arboret. De exemplu, pentru lemn de lucru gater st. cat.III, acest indicator constituie 185,88 ($131,83 \times 1,41$).

Această metodă propusă de autor prevede și determinarea costului a 1 m^3 de nuiele în funcție de categoria acestora, precum și de crengi. Prin acest calcul, se vor respecta prevederile principiului concordanței.

Bibliografie:

1. Codul Silvic al Republicii Moldova nr. 887 – XIII din 21.06.1996. În: Monitorul Oficial al RM, nr.4-5/36 din 16.01.1997, p.37.
2. MARCU N. *Management financiar-contabil în silvicultură*. Ed. „Expert”, București, p.308.
3. ХЫНКАНИНА Н. Е. *Управленческие аспекты бухгалтерского учета в лесном хозяйстве*. Специальность 08-00-12 „Бухгалтерский учет, статистика”. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Санкт-Петербург, 2003. p. 168.

Anexa 1

Nomenclatorul articolelor de costuri de colectare a masei lemnoase și a celei din lucrări de îngrijire

1. Costul masei lemnoase pe picior se reflectă volumul masei lemnoase (m³) pe picior parțial sau integral extrase și costul efectiv al acesteia (lei)
2. Retribuții de salarii ale muncitorilor ce execută lucrări tehnologice de extracție a masei lemnoase (în mod manual și mecanizat) - salariile calculate muncitorilor, tractoriștilor conform tarifului stabilit și suma primelor calculate în mărimea cotelor prevăzută în contract pentru executarea lucrărilor la timp și calitativ.
3. Contribuțiile pentru asigurările sociale și primele de asigurare obligative de asistență medicală în mărimea prevăzută în legislație la salariile calculate.
4. Costul materialelor consumate (combustibil, lubrifianți și alte materiale).
5. Costul serviciilor de locație a motofeștraielor și a tractoarelor ce aparțin executorilor de lucrări silvice.
6. Serviciile tractoarelor și autocamioanelor proprii (toate costurile de reparație curentă și capitală în conformitate cu prevederile SNC INC, suma amortizării acestora, suma primelor de asigurare a costului serviciilor inspecției tehnice etc.).
7. Servicii terțe.
8. Regie de producție (se reflectă la categoria de producție în urma repartizării acesteia).
9. Alte costuri.

Anexa 2

Fișa de evidență a costurilor de executare a lucrărilor silvice „Rărituri de arbori”

Data, luna, anul	Nr. documentului	Denumirea documentului	În Debitul contului 811 S 1 din Creditul conturilor											Din Creditul contului 811 S 1							
			Costul masei lemnoase pe picior		Retribuții de salarii (lei)	Contribuții pentru asigurările sociale	Primele de asigurare medicală	Costuri de materiale			Servicii de locațiune	Serviciile tractoarelor și automobilelor	Servicii terțe	Regia de producție	Alte costuri	Total	Suma	În Debitul 216			
			Subparcela, ha, m ³	Suma, lei				211	213	214								Volum, m ³			
																Lemn de lucru	Lemn tehnologic	Lemn de foc	Crengi, nuiele		
2014				132	531	533	541				544	812	521	821							
21-07	10	Bon de lucru	96E, 3 ha	8050	3300	755	132	1850								14087	3s/t	59	12		
13-07	071	Act de achiziție a serviciilor de locațiune								770						770					
31-07		Borderou de repartizarea serviciilor									420					420					
31-07		Calculul repartizării regiei de producție											32			32					
Total			161,8	19600	8326	1915	333	4250	-	-	1980	1080	320	89	-	37893	37893	10,5	6 s/t	138	26