

**COSTURILE NEPRODUCTIVE AFERENTE PROCESELOR DE INCUBARE A OUĂLOR:
TRATAMENTE CONTABILE ȘI ASPECTE FISCALE****NON-PRODUCTION COSTS RELATED TO THE EGG INCUBATION PROCESS:
PECULIARITIES OF LEARNING AND ENDEAVORS**

CZU: 657.471:636.5(478)

TAPU Tatiana¹, LUPPOL Nadejda²^{1,2}Universitatea Agrară de Stat din MoldovaE-mail: ¹ tatiana.tapu@gmail.com; ² nadyn-l@mail.ru

Summary: *Technological processes within industrialized poultry farms express the totality of actions according to a certain predefined technological flow, as it happens in other industrial enterprises, but they are focused on the management of biological assets, namely birds. This fact involves significant differences not only at the stage of recognizing, evaluating and accounting for poultry flocks as an element of stocks, and in accounting for production costs, but also in determining the unit cost of the objects of calculation for which this cost is calculated. In the context of the above mentioned, we aim to elucidate the algorithm for calculating the unit cost of day-old chicks obtained from the incubation of domestic poultry eggs in the incubation sections.*

Keywords: Biological transformation. Day-old chicks. Incubation. Object of calculation. Poultry breeding. Production costs. Threshold of significance.

JEL Classification: M 41, Q16 R&D

Introducere

În avicultură o importanță majoră se acordă proceselor dezvoltate în secțiile de incubare a ouălor. Acestea reunesc un număr impunător de etape tehnologice specifice care incontestabil influențează nu doar modalitatea de contabilizare a costurilor de producție, dar și algoritmul de calculație a costului unitar al puilor de o zi obținuți din incubarea ouălor păsărilor domestice (în continuare – pui de o zi). La fel ca și în cadrul altor întreprinderi industriale, procesele tehnologice care derulează în secțiile de incubare exprimă totalitatea acțiunilor potrivit unui anumit flux tehnologic prestabilit și etapizat, doar că sunt axate pe transformarea administrată a activelor biologice și anume a păsărilor.

SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” (în continuare – SNC „PCA”) [5] precum și „Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor” (în continuare – indicații metodice) [2] nu conțin explicații cu privire la impactul factorilor tehnologici și de natură ereditară asupra modului de contabilizare a activelor biologice și a costurilor de producție, iar ca urmare și a calculației costului unitar la întreprinderile agricole cu bază industrială de producție (din componența cărora fac parte și entitățile avicole).

În contextul celor menționate, ne-am propus ca obiectiv al prezentei lucrări să elucidăm procedeele contabile de identificare a pragului de semnificație a costurilor neproductive aferente proceselor de incubare și explicării algoritmului de calculație a costului unitar al puilor de o zi obținuți din incubarea ouălor păsărilor domestice.

Cercetările în domeniul s-au axat pe prevederile Codului fiscal (în continuare CF), SNC „Stocuri” [4], SNC „PCA” [5] și indicațiilor metodice [2]. Sugestiile au fost expuse în baza generalizării problemelor și incertitudinilor întâlnite de contabilii practicieni nu doar la contabilizarea faptelor economice condiționate de procesele tehnologice care derulează în cadrul secțiilor de incubare a ouălor, dar și la calculația costului unitar al produselor avicole și a activelor biologice adiționale. Discordanțele au fost identificate de autor în cadrul activităților de consultanță desfășurate la solicitarea acestor entități.

În procesul cercetărilor s-a acordat prioritate metodei studiului monografic de descriere a obiectelor contabile cu aplicarea elementelor de comparație, analiză și deducție.

Conținut de bază

Analiza proceselor tehnologice de incubare a ouălor denotă influența notorie a unui de un șir de factori tehnologico-organizaționali și de natură biologică (ereditară). Factorii în cauză se resimt și în cadrul procedeelelor de calculație a costului unitar al puilor de o zi obținuți din ecloziune. Impactul lor se reliefează pe parcursul monitorizării biologice a proceselor de incubare. Ca urmare a examinării din boxele de incubare se exclud ouăle necondiționate și se nimicesc puii neviabili și malformați. Verificarea biologică a proceselor de incubare derulează în trei etape: presortarea, mirajul și evaluarea rezultatelor ecloziunii.

Ca urmare a monitorizării biologice și evaluării puietului secțiile de incubare înregistrează pierderi care nicidecum nu pot fi valorificate totalmente în calitate de stocuri. Componenta pierderilor aferente proceselor de incubare este relatată în continuare (tabelul 1).

Tabelul 1. Componenta pierderilor aferente proceselor de incubare

Ouălor necondiționate excluse la etapa	Presortării, recunoscute ca produse secundare ulterior destinate utilizării pe teren sau comercializării terților. Acestea sunt calificate ca produse secundare, atribuite la stocuri cu utilizare ulterioară pentru consum și/sau comercializare
	Mirajelor periodice, calificate ca subproduse de origine animală nedestinate consumului uman
Costurilor neproductive cauzate de	Examinarea biologică a proceselor de incubare, trierea și excluderea ouălor necondiționate din boxele de incubare (retribuirea muncii, costuri directe de materiale, servicii etc.)
	Incubarea ouălor necondiționate până la verificare biologică
	Incubarea ouălor din care a eclozionat puiet neviabil și malformat

Sursa: elaborat de autori

Din punctul 43 al Indicațiilor metodice [2] rezultă că pierderile de producție aferente proceselor de incubare se constituie din: valoarea ouălor excluse din boxele de incubare (pe parcursul tuturor proceselor de monitorizare), costurile neproductive cauzate de incubarea ouălor excluse și costurile aferente micșorării randamentului incubatoarelor odată cu excluderea acestora, costurile ocazionate de procesele de incubare și ecloziune a puilor neviabili și malformați, costurile cauzate de comercializarea bunurilor rezultate din rebut (ouă alterate, pui pieriți etc.) la valori mult mai mici decât costul materiei prime (ouălor plasate în incubator) și a costurilor aferente proceselor neproductive de incubare etc.

Costurile aferente incubării ouălor urmează să fie diminuate cu mărimea pierderilor de producție aferente proceselor de incubare, ceea ce ar permite ajustarea costului unitar în funcție de rezultatele examinărilor biologice. Totodată menționăm că nici într-un act normativ contabil nu se conține modalitatea determinării cuantumului valoric al pierderilor de producție, cu toate că în scopurile fiscale [1] pierderile cauzate de procesele de incubare sunt calificate ca:

- cheltuieli ordinare și necesare suportate în cadrul activității de întreprinzător conforme aliniatului (1) al articolului 24 din Codul fiscal – costurile neproductive cauzate de trierea ouălor în procesul tuturor etapelor de examinare biologică, identificarea puilor neviabili și malformați, precum și excluderea resturilor de incubare;
- cheltuieli cauzate de reziduuri, deșeuri și perisabilități naturale conforme aliniatului (13) al articolului 24 din Codul fiscal – valoarea ouălor necondiționate excluse în procesul trierii și valoarea puilor neviabili și malformați.

Actualmente entitățile sunt nevoite să determine astfel de norme de sine stătător, axându-se pe diverse calcule distorsionate și incerte cauzate de necesitatea identificării mărimii costurilor neproductive aferente proceselor de incubare considerate. Analiza practicii contabile cu privire la contabilizarea operațiunilor aferente proceselor de incubare a conturat următoarele lacune: ouăle excluse din boxele de incubare pe parcursul mirajelor periodice nu sunt documentate; costurile aferente proceselor de incubare nu sunt diminuate la valoarea ouălor excluse din boxele de incubare; valoarea puilor neviabili nimiciți nu se înregistrează și, ca urmare, este denaturată nejustificat valoarea puilor viabili înregistrați etc.

Menționăm că ouăle excluse din boxele de incubare în urma verificărilor biologice trebuie să fie evaluate conform SNC „Stocuri” [4] la valoarea realizabilă netă cu diminuarea ulterioară a costurilor secției de incubare aferente lotului dat. În acord cu prevederile punctului 30 din SNC „PCA”, puii obținuți din ecloziune în cadrul incubatoarelor proprii se înregistrează la costul planificat al unui cap

conform calculației incubării. Standardul în cauză, la fel ca și indicațiile metodice, nu recomandă un algoritm de determinare a costului acestor active biologice [5]. SNC „PCA” nu dezvăluie particularitățile inerente proceselor de incubare care influențează algoritmul de calculație a costului unitar, de exemplu, cum se procedează în cazul când la incubare sunt plasate ouă ale diferitor specii de păsări, cu diversă durată de incubare și greutate unitară a ouălor ș. a.

Algoritmul de calculație a costului unitar în secțiile de incubare se complică în cazul când în una și aceeași perioadă în boxele de incubare ale unei secții sunt plasate ouă cu greutate unitară și durată de incubare diferite. Pentru a ține cont de factorii sus-menționați cu scopul calculației costului unitar, precum și a costurilor aferente producției în curs de execuție, recomandăm recalcularea numărului de ouă plasate în boxele de incubare în ouă convenționale, pornind de la greutatea medie a unui ou, iar în calitate de unitate convențională de considerat greutatea unui ou de găină.

În continuare, în baza unui exemplu convențional, este expusă modalitatea elaborată de autor privind calculația costului unitar al puilor de o zi în cazul în care la incubare în una și aceeași perioadă sunt plasate ouă ale diferitor specii de pasări, precum și a determinării pragului de semnificație a costurilor neproductive ocazionate de procesele de incubare.

Să admitem că entitatea avicolă S.R.L. „Avicola-Ecloz” a înregistrat în luna martie 2018 costuri aferente incubării ouălor în sumă de 246905 lei, inclusiv valoarea totală a ouălor a constituit 139000 mii lei. La începutul lunii nu s-a înregistrat producție în curs de execuție. Pe data de 7 martie 2018 în incubator au fost plasate 31000 ouă, inclusiv:

- 20000 de ouă de găină la valoarea de 31800 mii lei (1,59 lei per ou);
- 2000 de ouă de găscă la valoarea de 100 mii lei (50,00 lei per ou);
- 9000 de ouă de prepeliță la valoarea de 7200 mii lei (0,80 lei per ou).

Greutatea medie a unui ou plasat în incubator a constituit:

- 54 g – de găină;
- 180 g – de găscă;
- 9 g – de prepeliță.

Rezultatele examinării biologice a proceselor de incubare și ecloziunii puilor sunt relatate în continuare (tabelul 2).

Tabelul 2. Rezultatele examinării biologice a proceselor de incubare și ecloziunii puilor

Tipul ouălor	Plasat ouă inițial, n_0	Mirajul				total ouă excluse, buc.	Obținut pui de o zi, capete	
		I		II			viabili	malformați și morți
		termenul, zile, N_z	exclus ouă, buc., r_i	termenul, zile, N_z^*	exclus ouă, buc., r_i^*			
Găină	20000	7	356	11	454	810	16508	1094
Găscă	2000	9	60	15	58	118	-	-
Prepeliță	9000	5	240	9	300	540	8757	700

Sursa: Elaborat de autori după Cudreaveț, N. ș. a. [7, p. 104-116].

Ouăle excluse din incubator (810 – de găină, 118 – de găscă, 540 – de prepeliță) pe măsura preluării din incubator au fost comercializate unei entități terțe specializate în prepararea făinii proteice la valoarea totală de 1793 lei (fără TVA), din care:

- pentru ouăle de găină - 450 lei;
- pentru ouăle de găscă - 1180 lei,
- pentru ouăle de prepeliță - 163 lei.

Resturile din incubare au fost comercializate aceleiași entități și anume:

- 1) coajă de ou 92 kg la valoarea de 120 lei (fără TVA), din care 83 kg de la ouăle de găină la valoarea de 108,26 lei și 9 kg de la ouăle de prepeliță la valoarea de 11,74 lei;
 - 2) pușorii neviabili și cu malformații la valoarea totală de 2748 lei (fără TVA), din care 1094 capete de pușori de găină la valoarea de 2188 lei și 700 capete de pușori de prepeliță la valoarea de 560 lei .
- La sfârșitul lunii în incubator au rămas ouăle de găscă pentru care procesele de incubare nu s-au finalizat.

Conform datelor din exemplul de mai sus, calculația costului unitar se efectuează în următoarea succesiune:

1. Se determină valoarea producției secundare ($\sum_{i=1}^3 p_i$):

$$\sum_{i=1}^3 p_i = 1793 + 120 + 2748 = 4661 \text{ lei.}$$

2. Se determină mărimea costurilor comune repartizabile ($\sum CR$) deduce din suma totală a costurilor de producție ($\sum CT$) următoarele mărimi: valoarea ouălor plasate în boxele de incubare ($\sum Vou$) și valoarea totală a produselor secundare ($\sum_{i=1}^3 p_i$):

$$\sum CR = \sum CT - \left(\sum Vou + \sum_{i=1}^3 p_i \right), \quad (1)$$

$$\Rightarrow 246905 - (139000 + 4661) = 103244 \text{ lei.}$$

3. Se determină numărul convențional de ouă plasate în incubator cu excepția celor de găină după formula (2):

$$n_0 \times \frac{\bar{x}_g}{54}, \quad (2)$$

unde n_0 – numărul de ouă plasat inițial,

\bar{x}_g – greutatea medie a unui ou plasat în incubator,

54- greutatea medie a unui ou de găină plasat în incubator

Substituind în formula (3) datele exemplului obținem următoarele rezultate:

• numărul convențional de ouă de găscă:

$$2000 \times \frac{180}{54} = 6667 \text{ ouă,}$$

• numărul convențional de ouă de prepeliță:

$$9000 \times \frac{9}{54} = 1500 \text{ ouă.}$$

4. Se determină numărul zilelor/ou de incubare:

a) pentru ouăle de găină cu aplicarea formulei de calcul (3):

$$(n_0 - r_i - r_i^*) \times (N_z - N_z^*), \quad (3)$$

unde r_i – numărul de ouă exclus în mirajul I,

r_i^* – numărul de ouă exclus în mirajul II,

N_z – termenul de zile în mirajul I,

N_z^* – termenul de zile în mirajul II;

$$429666 = (78576 + 211090 + 140000).$$

b) de găscă și de prepeliță, aplicând formula de calcul (4):

$$\left(\frac{\bar{x}_g}{54} \times (n_0 - r_i - r_i^*) \right) \times (N_z - N_z^*) \quad (4)$$

• de găscă constituie 155260 lei [60000 + 38800 + 56460], cu aplicarea formulei de calcul (4):

• de prepeliță constituie 23210 lei [7500 + 5840 + 9870] cu aplicarea formulei de calcul (4):

5. Se determină numărul total de zile/ou ($\sum Zou$) pentru toate tipurile de ouă:

$$429666 + 155260 + 23210 = 608136 \text{ zile/ou}$$

6. Se determină costul efectiv al unei zile/ou (\bar{C} zile/ou) de incubare cu aplicarea formulei de calcul (5):

$$\bar{C} \text{ 1 zile/ou} = \frac{\sum CR}{\sum Zou}, \quad (5)$$

$$\bar{C} \text{ 1 zile/ou} = \frac{103244}{608136} \approx 0,16977 \text{ lei.}$$

7. Se determină mărimea costurilor neproductive cauzate de excluderea ouălor necondiționate de găină în sumă totală de 5379,24 lei [1089,58 + 837,90 + 3451,76] (tabelul 4) din care:

- cauzate de procesele de incubare în sumă totală de:

$$(356 \times 4) \times 0,16977 + (454 \times 11) \times 0,16977 = 1089,58 \text{ lei};$$

- cauzate de valoarea ouălor excluse pe parcursul examinării biologice în sumă totală de 837,90 lei:

$$837,90 \text{ lei} = [(356 + 454) \times 1,59 - 450 = 837,90];$$

- cauzate de costurile aferente puișorilor de o zi nimiciți în sumă totală de 3451,76 lei:

$$[[1094 \times 1,59 + (1094 \times 21) \times 0,16977] - 2188 = 3451,76 \text{ lei.}]$$

8. Se determină mărimea costurilor neproductive cauzate de excluderea ouălor necondiționate de găscă în sumă totală de 5219,12 lei [499,12 + 4720] (tabelul 4), din care:

- cauzate de procesele de incubare în sumă totală de

$$1200 \times 0,16977 + 1740 \times 0,16977 = 499,12 \text{ lei.}$$

- cauzate de valoarea ouălor excluse pe parcursul examinării biologice:

$$(60 + 58) \times 50 - 1180 = 4720 \text{ lei.}$$

9. Se determină mărimea costurilor neproductive cauzate de excluderea ouălor necondiționate de prepeliță în sumă totală de 672,48 lei , [86,58 + 269 + 316,90] (tabelul 4):

- cauzate de procesele de incubare în sumă totală de:

$$160 \times 0,16977 + 350 \times 0,16977 = 86,58 \text{ lei.}$$

- cauzate de valoarea ouălor excluse pe parcursul examinării biologice:

$$(240 + 300) \times 0,8 - 163 = 269 \text{ lei};$$

- cauzate de costurile aferente puișorilor de o zi nimiciți:

$$(700 \times 0,8) + \left(700 \times \frac{9}{54} \times 16\right) \times 0,16977 - 560 = 316,90 \text{ lei.}$$

10. Se determină mărimea costurilor privind producția în curs de execuție aferentă perioadei de calcul

- valoarea ouălor de găscă rămase în incubator: $(2000 - 118) \times 50 = 94100 \text{ lei};$

- costurile aferente incubării ouălor de găscă: $155260 \times 0,16977 = 26358,49 \text{ lei};$

- valoarea producției în curs de execuție:

$$94100 + 26358,49 - 5405,36 - 1180 = 114059,37 \text{ lei.}$$

11. Se determină mărimea costurilor de producție comune repartizabile aferente proceselor de incubare finalizate în perioada de calcul cu excluderea valorii producției în curs de execuție:

$$246905 - 114059,37 = 132845,63 \text{ lei.}$$

12. Se determină suma totală a costurilor comune repartizabile cu deducerea valorii ouălor plasate în incubator:

$$132845,63 - (20000 + 7200) = 93845,63 \text{ lei.}$$

13. Se repartizează costurile comune între speciile de pui de o zi obținuți proporțional numărului de zile/ou de incubare:

- se determină numărul de zile/ou aferente proceselor de incubare finalizate (găini și prepelițe):

$$429666 + 23210 = 452876 \text{ zile/ou};$$

- se determină coeficientul de repartizare a costurilor comune:

$$\frac{93845,63}{452876} \approx 0,20722 \text{ lei};$$

- se determină mărimea costurilor comune aferente proceselor de incubare a ouălor de găină:

$$0,20722 \times 429666 = 89035,39 \text{ lei};$$

- se determină mărimea costurilor comune aferente proceselor de incubare a ouălor de prepeliță:

$$0,20722 \times 23210 = 4809,58 \text{ lei.}$$

14. Se determină suma totală a costurilor aferente proceselor de incubare a ouălor de găină cu includerea valorii ouălor plasate în incubator și ajustarea acestora la valoarea produselor secundare și mărimea cheltuielilor neproductive cauzate de excluderea ouălor necondiționate din incubator și nimicirea puilor neviabili și malformați:

- costuri aferente incubării ouălor de găină:

$$89035,39 + 31800 - 450 - 5379,24 - 2188 - 108,26 = 112709,89 \text{ lei};$$

- costuri aferente incubării ouălor de prepeliță:

$4809,58 + 7200 - 163 - 672,48 - 560 - 11,74 = 10602,36 \text{ lei}$.

15. Se calculează costul unitar al unui pui de o zi în funcție de specie (tabelul 3).

Tabelul 3. Algoritmul calculației costurilor neproductive aferente proceselor de incubare a ouălor, costului unitar al activelor biologice adiționale și a producției în curs de execuție

Indicatorul	Specia de păsări		
	găină	gâscă	prepelită.
I. Numărul zilelor/ou de incubare			
1. Până la I miraj	$20000 \times 7 = 140000$	$\left(\frac{180}{54} \times 2000\right) \times 9 = 60000$	$\left(\frac{9}{54} \times 9000\right) \times 5 = 7500$
2. După I miraj până la al II-lea miraj	$(20000 - 356) \times 4 = 78576$	$\left[\frac{180}{54} \times (2000 - 60)\right] \times 6 = 38800$	$\left[\frac{9}{54} \times (9000 - 240)\right] \times 4 = 5840$
3. După al II-lea miraj până la ecloziune	$(20000 - 810) \times 11 = 211090$	$\left[\frac{180}{54} \times (2000 - 118)\right] \times 9 = 56460$	$\left[\frac{9}{54} \times (9000 - 540)\right] \times 7 = 9870$
II. Mărirea costurilor neproductive			
1. După I miraj până la al II-lea miraj	$(356 \times 4) \times 0,16977 = 241,75 \text{ lei}$	$\left(\frac{180}{54} \times 60\right) \times 6 = 1200 \text{ zile/ou,}$ $1200 \times 0,16977 = 203,72 \text{ lei}$	$\left(\frac{9}{54} \times 240\right) \times 4 = 160 \text{ zile/ou,}$ $160 \times 0,16977 = 27,16 \text{ lei}$
3. După al II-lea miraj până la sfârșitul lunii	$(454 \times 11) \times 0,16977 = 847,83 \text{ lei}$	$\left(\frac{180}{54} \times 58\right) \times 9 \approx 1740 \text{ zile/ou,}$ $1740 \times 0,16977 = 295,4 \text{ lei}$	$\left(\frac{9}{54} \times 300\right) \times 7 = 350 \text{ zile/ou,}$ $350 \times 0,16977 = 59,42 \text{ lei}$
3. Costul unitar al puilor de o zi și costurile aferente producției în curs de execuție, lei			
1. Costul 1 pui de o zi	$\frac{112709,89}{16508} \approx 6,83$	-	$\frac{10602,36}{8757} \approx 1,21$
2. Costurile aferente producției în curs de execuție	-	114059,37	-

Sursa: elaborat de autori

Algoritmul determinării pierderilor aferente proceselor de incubare este complicat și anevoios, dar necesar. Pentru a facilita executarea calculelor privind determinarea pierderilor aferente proceselor de incubare se recomandă utilizarea tabelelor Excel și a formulelor de calcul (tabelul 4).

Tabelul 4. Determinarea costurilor neproductive aferente proceselor de incubare și a costului unitar al activelor biologice adiționale cu ajutorul tabelelor EXCEL

Indicatorul	Tipul ouălor în funcție de specia păsărilor			Total
	găină	gâscă	prepelita	
I. Numărul zilelor/ou de incubare:				
1. Până la primul miraj	140000	60000	7500	207500
2. După I miraj până la al doilea miraj	78576	38800	5840	123216
3. După al II-lea miraj până la ecloziune	211090	56460	9870	277420
Total	429666	155260	23210	608136
II. Costurile neproductive cauzate de procesele de incubare (lei):				
1. După I miraj până la al doilea miraj	241,75	203,72	27,16	472,64
2. De la al II până la sfârșitul lunii	847,83	295,40	59,42	1202,65
Total	1089,58	499,12	86,58	1675,29
III. Costurile neproductive cauzate de excluderea ouălor necondiționate (lei):				
1. Costurile aferente proceselor de incubare a ouălor excluse	1089,58	499,12	86,58	1675,28
2. Costurile cauzate de valoarea ouălor excluse în procesele de mirajare	837,9	4720	269	5826,90
3. Costurile cauzate de puișorii malformați și neviabili nimiciți	3451,76	0	316,90	3768,66
Total	5379,24	5219,12	672,48	11270,84
IV. Costul unitar al puilor (lei):				
Pui de o zi, 1 cap	6,83	—	1,21	x
Pui de o zi, 1000 capete	6827,59	—	1210,73	x

Sursa: elaborat de autori

În format Excel tabelul 4 capătă următoarea formă (fig. 1).

Indicatorul	Tipul ouălor în funcție de specia de păsări			total	Nr. crt.	Date inițiale și rezultative utilizate în calcule	Semnificația
	găină	gâscă	prepelită				
I. Numărul zilelor/ou de incubare							
1. Până la primul (I) miraj	140000	60000	7500	207500		1 Costuri le totale aferente incubării ouălor, lei	246905
2. După primul (I) miraj până la al doilea miraj	78576	38800	5840	123216		2 Valoarea producției secundare, lei	4661
3. După al II-lea miraj până la ecloziune	211090	56460	9870	277420		3 Valoarea ouălor plasate în boxele, lei	103244
Total	429666	155260	23210	608136		4 Costul efectiv al unei zile/ou, lei	0,16977
II. Mărimea costurilor neproductive cauzate de incubare (lei)							
1. După primul (I) miraj până la al doilea miraj	241,75	203,72	27,16	472,64		5 Numărul total de zile/ou	608136
2. După al II-lea miraj până la sfârșitul huii	847,83	295,40	59,42	1202,65		6 Numărul de zile/ou aferente ouălor de găscă de la I miraj până la al II-lea miraj, zile/ou	1200
Total	1089,58	499,12	86,58	1675,29		7 Numărul de zile/ou aferente ouălor de găscă de la al II-lea miraj până la sfârșitul huii, zile/ou	1740
III. Mărimea costurilor neproductive cauzate de excluderea ouălor necondiționate (lei)							
1. Costuri aferente proceselor de incubare a ouălor excluse	1089,58	499,12	86,58	1675,28		8 Numărul de zile/ou aferente ouălor de prepeliță de la I miraj până la al II-lea miraj, zile/ou	160,00
2. Costurile cauzate de valoarea ouălor excluse în procesele de mirajare	837,9	4720	269	5826,90		9 Numărul de zile/ou aferente ouălor de prepeliță de la al II-lea miraj până la ecloziune, zile/ou	350,00
3. Costurile cauzate de pușorii malformați și neviabili nimiciți	3451,76	0	316,90	3768,66		10 Valoarea ouălor de găscă rămase în incubator la sfârșitul huii	94100
Total	5379,24	5219,12	672,48	11270,84		11 Costurile aferente incubării ouălor de găscă	26358,49
IV. Costul unitar a puilor (lei)							
Pui de o zi, 1 cap	6,83	-	1,21	x		12 Costurile aferente producției în curs de execuție (ouăle de găscă)	114059,37
Pui de o zi, 1000 capete	6827,59	-	1210,73	x		13 Cost comună repartizată aferentă proc. de incub. final în per. de calcul fără prod. în curs de exec.	132845,63
V. Costurile aferente producției în curs de execuție							
Ouăle de găscă aflate în incubator la sfârșitul huii	-	114059,37	-	x		14 Costurile comune repartizabile cu deducerea valorii ouălor plasate în incubator	93845,63
						15 Numărul de zile/ou aferente proceselor de incubare finalizate (găini și prepelițe)	452876
						16 Coeficientul de repartiz. a costur. comune aferente proceselor de incubare finalizate	0,20722
						17 Suma costurilor comune de incubare a ouălor de găină	89035,39
						18 Suma costurilor comune de incubare a ouălor de prepeliță	4809,58
						19 Suma totală a costurilor privind incubarea ouălor de găină	112709,89
						20 Suma totală a costurilor privind incubarea ouălor de prepeliță	10602,36

Fig. 1. Determinarea costurilor neproductive aferente proceselor de incubare și a costului unitar al activelor biologice adiționale cu ajutorul tabelor EXCEL

Sursa: elaborată de autori

Puii de o zi obținuți din incubarea ouălor, produsele secundare și cheltuielile neproductive ocazionate de procesele de incubare finalizate, precum și costurile aferente producției în curs de execuție se vor contabiliza cu următoarele formule contabile:

1. Dt 216 Ct 811 – înregistrarea deșeurilor și produselor secundare la valoarea realizabilă netă totală – 4661 lei, din care:

a) 1793 lei – valoarea ouălor excluse din incubator în procesul monitorizării biologice periodice inclusiv:

- 638 ouă de găină – la valoarea de 450 lei,
- 118 ouă de găscă – la valoarea de 1180 lei;
- 543 ouă de prepeliță – la valoarea de 163 lei,

b) 120 lei – valoarea cojilor de ou obținute ca resturi din incubarea ouălor, din care:

- 83 kg de la ouăle de găină la valoarea de 108,26 lei,
- 9 kg de la ouăle de prepeliță la valoarea de 11,74 lei;

c) 2748 lei – valoarea puilor malformați nimiciți, din care:

- 1094 pui de găină la valoarea de 2188 lei,
- 700 pui de prepeliță la valoarea de 560 lei.

2. Dt 714 Ct 811 – decontarea costurilor neproductive la valoarea totală de 11269,84 lei, din care:

a) 5826,9 lei – diferența dintre valoarea inițială a ouălor excluse pe parcursul examinării biologice și valoarea realizabilă netă obținută din comercializarea acestora în calitate de deșuri, din care pentru ouăle de:

- găină 837,9 lei,
- găscă 4720 lei,
- prepeliță 269 lei;

b) 1675,28 lei – costurile neproductive aferente proceselor de incubare a ouălor excluse pe parcursul examinării biologice, din care pentru incubarea ouălor de:

- găină – 1089,58 lei,
- găscă – 499,12 lei,
- prepeliță – 86,58 lei;

c) 3767,66 lei – costurile neproductive cauzate de nimicirea puilor neviabili, din care:

- pui de găină – 3451,76 lei,
 - pui de prepeliță – 316,90 lei.
- 3. Dt 212 Ct 811** – înregistrarea puilor de o zi obținuți din incubarea ouălor, evaluați la costul efectiv al unui cap la valoarea totală de 123345,61 lei, din care:
- pui de găină – 16508 de capete la valoarea de 112749,64 lei [16508 × 6,83];
 - pui de prepeliță – 8757 de capete la valoarea de 10595,97 lei [8757 × 1,21].
- 4. Dt 215 Ct 811** – înregistrarea producției în curs de execuție aferente proceselor de incubare nefinalizate în valoare de 114059,37 lei.

Concluzii

1. Majoritatea întreprinderilor cu profil avicol care practică incubarea ouălor nu înregistrează ouăle excluse din incubator la efectuarea mirajelor periodice, considerând că valoarea acestora nu influențează semnificativ costul unitar al puilor de o zi.
2. SNC „PCA”, precum și Indicațiile metodice nu conțin explicații cu privire la calculația costului unitar al obiectelor de calculație delimitate în cadrul entităților agricole cu bază industrială de producție.
3. Mărirea pierderilor înregistrate în cadrul proceselor de incubare de la caz la caz diferă și este influențată de o serie de factori atât de natură ereditară, cât și de factori organizaționali.
4. Algoritmul de calculație a costului unitar al puilor de o zi este anevoios, necesită multă sârguință și implică cunoștințe vaste în domeniul tehnologiilor de incubare și procedeele de calculație a costului unitar.
5. Actualmente nu sunt aprobate norme cu privire la limitarea cheltuielilor rezultate din mortalitatea animalelor și păsărilor, precum și a cheltuielilor neproductive cauzate de procesele tehnologice.
6. Cuantumul pragului de semnificație poate sta la baza stabilirii limitei cheltuielilor deductibile conform prevederilor alineatului 13 din articolul 24 al CF [1].

Bibliografie

1. Codului fiscal. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. <http://www.fisc.md>
2. Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 233-237
3. Planul general de conturi contabile. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 233-237
4. Standardul Național de Contabilitate „Stocuri”. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 233-237
5. Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 233-237
6. FRECĂUȚEANU, A.; ȚAPU, T.; COJOCARI, V. Contabilitatea managerială: consumuri de producție, partea II (ghid practic-aplicativ). Chișinău: Centrul editorial UASM, 2002, 131 p.
7. КУДРЯВЕЦ, Н.; КОСЪЯЕНЕНКО, С. Инкубация с основами эмбриологии. Горки: БГСХА. 2016, 208 с. ISBN 978-985-467-583-1