

CU PRIVIRE LA PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII ÎNREGISTRĂRII PRODUSELOR POMICOLE

Igor BALAN, U.A.M.

Gheorghe BULAT, dr., conf. univ., U.S.B. "Alec Russo"

Valeriu CONUP, dr., lector sup., U.S.B. "Alec Russo"

For intensification of the control for the conservation and full consumption of fruits (especially in the conditions of the effective land tenure) it is reasonable to organize field carrying out of examination of crops on the wont. The obtained results may be legalized in a special statement in the presence of the people with interests at stake and reflected on the additional account of the administrative one 823 "Grown crop" calculated at the plan cost. Afterwards comparing the data of this account with the real income on the place of conservation of the quantity reflected by the registration on the debit of the account 216 "The production" and the account credit 823 "Grown crop" one can establish the lost of the fruits because of low-quality of the harvesting, transportation, misappropriation etc. The difference formed between the debit data and credit one of the account 823 "Grown crop" one may in the future (according to the credit account 811 "The principal production") or to attribute to the period expenditure as the lost by bad management.

Pe măsura constituirii și dezvoltării în Republica Moldova a formațiunilor agricole de tip nou bazate pe proprietatea privată, majoritatea cărora se orientează pe arenda operațională a terenurilor agricole, un rol semnificativ îi revine organizării controlului privind plenitudinea înregistrării recoltei obținute. Aceasta este condiționată de faptul că după realizarea **Programului Național "Pământ"** și apariția unei numeroase pături de mici proprietari funciari stimulentele pentru exagerările respective practic au dispărut. Actualmente pentru conducătorii întreprinderilor agricole este mai convenabil nu de exagerat, ci dimpotrivă, de diminuat recolta globală, creându-se prin aceasta surplusuri nescontate. Ca urmare, devine posibilă efectuarea operațiilor de barter neînregistrate, eschivarea de la plata impozitelor, realizarea produselor neînregistrate pe piață sau complicilor cu însușirea mijloacelor încasate etc. Într-o măsură anumită la acest fapt au contribuit și modificarea condițiilor de lucru: sporirea dependenței salariaților; aranjarea complicată la funcții bine remunerate; retrogradarea morală a unei părți semnificative de lucrători agricoli etc.

În afară de aceasta, multe gospodării arendează terenuri de la alți proprietari — pensionari sau persoane care nu locuiesc în localitatea dată. Deși acești proprietari funciari sunt cointeresați în evidența veridică și plenitudinea înregistrării recoltei (doar de aceasta depinde mărimea plății de arendă), asupra acestora ei nu pot exercita nici o influență.

De asemenea, sunt cazuri, când conducătorii gospodăriilor concomitent sunt și fondatori ai unor firme intermediare sau de prestare a serviciilor, intenționat păstrează recolta obținută la terți, încheie notoriu contracte neavantajoase etc. Iar aceste circumstanțe inevitabil formează premise pentru abuzuri.

Pentru prevenirea consecințelor negative menționate controlul recoltei obținute trebuie organizat pe etape de evidență și de estimare a fructelor colectate: la început în aspect cantitativ, iar apoi, pe măsura creării condițiilor necesare (instruirea personalului, procurarea utilajelor de laborator etc.), și în aspect calitativ.

Punct de reper pentru asemenea evidență trebuie să devină expertiza recoltei de fructe pe pomi. Datele obținute vor indica recolta globală potențială a gospodăriei în condiții climaterice normale. De asemenea aceasta va facilita planificarea companiei de recoltare (aprecierea volumului de muncă, componenței utilajului necesar, cantității și tipurilor de ambalaje, spațiului de depozitare ce urmează a fi asigurat sau arendat etc.).

În subramura pomicolă estimarea recoltei se efectuează pe parcursul a patru perioade:

I. Toamna — când după căderea frunzelor se apreciază șarja cu muguri de rod cu excepția speciilor la care mugurii în cauză se aseamănă cu cei vegetativi (cais, prun și arbuști). Aceasta servește drept bază pentru planificarea recoltei viitoare și stabilirea intensității tăierilor. De exemplu, dacă raportul dintre mugurii floriferi și cei vegetativi este de 1:3, atunci se așteaptă o recoltă promițătoare;

II. Primăvara — când se apreciază gradul de înflorire a pomilor;

III. După căderea fiziologică a fructelor nedevelopate. De exemplu, în luna mai pentru cais, vișin, cireș și în luna iunie — pentru piersic, prun, măr și păr;

IV. La începutul intrării fructelor în pârg — când se efectuează evaluarea finală (considerată și cea mai reală, deoarece abaterea nu depășește 10% de la rezultatele efective) cu aprecierea concomitentă a calității și termenului recoltării fructelor.

Determinarea recoltei biologice se efectuează prin metoda selectivă în baza probelor și calculelor respective. De exemplu, recolta potențială de fructe poate fi calculată cu ajutorul relației:

$$R = \left(\frac{D_p \times N_f \times M_f \times K}{10000} \right)$$

unde R – recolta, t/ha;
 D_p – densitatea pomilor, buc/ha;
 N_f – numărul mediu de fructe pe pom, buc.;
 M_f – masa medie a unui fruct, g;
 K – coeficientul scuturării fructelor (circa 0,7 – 0,8).

Modalitatea de calculare a recoltei medii de fructe pe pom depinde de tipul plantației. De exemplu, în livezile clasice și intensive se aleg pomi tipici de fiecare soi pomologic din diferite locuri ale parcelei (în mediu câte un pom la fiecare hectar). Pe fiecare pom se aleg trei ramuri reprezentative din zonele de bază, medie și de sus ale coroanei, numărându-se mugurii florari, florile sau fructele. În încheiere, se numără ramurile de aceeași vigoare de pe pom și se înmulțește cu media obținută de la cele trei ramuri reprezentative, obținându-se astfel șarja de fructe pe pom.

Pentru determinarea calității fructelor se aleg probele medii, dar nu mai puțin de 100 de pe fiecare diviziune a tuturor repetărilor. Cântărind fructele și împărțind masa obținută la 100, se determină masa medie a unui fruct. În continuare fructele se sortează după calitate și se stabilește ponderea diferitor sorturi comerciale în procente față de numărul lor total. Nivelul calității se determină vizual, pornind de la cerințele standardelor în vigoare.

Rezultatele expertizei se includ într-un proces-verbal, la perfectarea căruia, de rând cu auditorul, agronomul și contabilul întreprinderii, participă reprezentanții primăriei, arendatorilor, companiei de asigurări (dacă recolta a fost asigurată), băncii (dacă gospodăria a beneficiat de credite bancare), inspectoratului fiscal teritorial etc.

Recolta pronosticată de fructe perfectată cu procesul-verbal respectiv poate fi evaluată la cost normat (planificat) și înregistrată în debitul contului suplimentar al contabilității de gestiune **823 “Recolta crescută”** din creditul contului **811 “Producția de bază”**. Bineînțeles, abordarea unui cont special

pentru evidența recoltei obținute (dar încă nerecoltate) într-o măsură oarecare este discutabilă. În afară de aceasta, ea poate complica ținerea evidenții sintetice și analitice. Dar este cert și faptul că contul recoltei pronosticate reflectă obiectiv etapa transformării activelor biologice, când mijloacele investite într-o perioadă îndelungată de timp se materializează în rezultate concrete de muncă care pot fi controlate, evaluate și perfectate documentar. Însă aceste rezultate pentru proprietari, colectivele de muncă și societatea în ansamblu la etapa dată nu-s definitive și conform **S.N.C. 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”** nu reprezintă producție reală, deoarece fără recoltare nu pot servi în calitate de valori de consum. Prin urmare, din punct de vedere metodologic, odată cu introducerea unui cont de gestiune nou trebuie păstrat și contul tradițional al contabilității financiare **216 “Produse”**, prin intermediul căruia se reflectă fructele efectiv recoltate în livadă. Cantitatea și valoarea acestora se înregistrează prin debitarea contului **216 “Produse”** și creditarea contului **823 “Recolta crescută”**.

Contul **823 “Recolta crescută”** poate fi util atât pentru necesitățile interne ale întreprinderii (de exemplu, cu ajutorul lui se înregistrează volumul fructelor posibil de obținut din exploatarea livezii și care conform paragrafului 62 al **S.N.C. 6** urmează a fi folosit la repartizarea consumurilor indirecte de producție constante), cât și pentru utilizatorii externi (de exemplu, pentru arendatorii funciari la verificarea plenitudinea înregistrării recoltei și corectitudinii calculării plăților de arendă în natură).

Totodată se poate menționa că cerințele paragrafelor 13 și 17 ale **S.N.C. 6** la capitolul criteriilor de constatare a activelor biologice și produselor agricole în calitate de active distincte nu pot fi aplicate direct pentru recolta pronosticată de fructe pe pomi, deoarece:

- în primul rând, aceste produse (fructe, pomușoare) încă n-au fost recoltate și respectiv nu pot fi tratate ca active materiale;
- în al doilea rând, aici este vorba nu despre obținerea efectivă și evaluarea certă a avantajului economic, ci doar despre un posibil avantaj, scontat numai în cazul demarării favorabile a circumstanțelor în perspectiva apropiată.

Înregistrarea fructelor în cadrul contului contabilității financiare **216 “Produse”** trebuie conceput ca debutul etapei a doua de evidență și control al recoltei. Diferența dintre indicatorii absoluți ai primei și celei de-a doua etape, determinată după datele procesului-verbal de expertiză a recoltei de fructe, agendelor înregistrării produselor agricole și/sau ale altor documente primare și generalizatoare, va indica pierderile de produse generate de recoltarea necalitativă, transportarea neglijentă, organizarea nesatisfăcătoare a pazei etc. Actualmente, când evidența recoltei începe din momentul parvenirii ei la pun-

ctul de recepție sau păstrare, determinarea mărimii acestor pierderi este imposibilă — fapt convenabil numai conducătorilor inconștienți. În același timp, până la modificarea legislației și a metodologiei contabile, pierderile depistate urmează a fi casate la cheltuielile perioadei doar în expresie cantitativă, ceea ce va permite respectarea cerințelor fiscale și calcularea corectă a costului produselor.

Etapa a treia (finală) de efectuare a controlului la capitolul plenitudinii înregistrării recoltei poate consta în determinarea mărimii efective a acesteia după încheierea sortării, când loturile de fructe sunt aduse în corespundere cu cerințele standardelor în vigoare. În continuare, grație perfectării documentare și trecerii spre decont unor gestionari concreți, delapidarea directă (deschisă) a recoltei de fructe devine dificilă și poate fi depistată cu ușurință.