

ASPECTE PROBLEMATICE PRIVIND MODUL DE RECUNOAȘTERE ȘI CONTABILIZARE A PIERDERILOR EFECTIVELOR DE PĂSĂRI

10.5281/zenodo.3525104

Tatiana ȚAPU

e-mail: tatiana.tapu@gmail.com

Universitatea Agrară de Stat din Moldova

PROBLEMATIC ASPECTS CONCERNING THE WAY OF RECOGNITION AND ACCOUNTING OF POULTRY LOSSES

Summary. Today no accounting normative act contains provisions regarding the way of accounting for the losses caused by the forced exit of the birds as a result of the death or forced slaughter. Moreover, there is no scientifically reasoned univocal approach to identify, estimate and systematically record the economic facts caused by such events. For this reason, the economic facts of the dead and forced slaughtered birds are recognized and accounted differently from one enterprise to another.

This paper describes the problematic aspects identified in the process of recognizing and accounting for the production losses caused by the unconditional exit of the birds.

Keywords: Poultry farming, cost accounting, fiscal consequences, technological losses.

Rezumat. Actualmente niciun act normativ contabil nu conține prevederi aferente modului de contabilizare a pierderilor din pieirea și sacrificarea forțată a păsărilor și din procesele tehnologice neconforme. Mai mult decât atât, nu există o abordare univocă argumentată științific în vederea identificării, estimării și înregistrării sistemice a faptelor economice cauzate de astfel de evenimente. Din acest motiv faptele economice aferente păsărilor pierite și sacrificate forțat se recunosc și se contabilizează diferit de la o întreprindere la alta.

În contextul celor menționate, ne-am propus, ca obiectiv al prezentei lucrări, să elucidăm aspecte problematice identificate în procesul de recunoaștere și contabilizare a pierderilor de producție cauzate de ieșirea forțată a păsărilor.

Cuvinte-cheie: avicultură, contabilitatea costurilor, consecințe fiscale, pierderi tehnologice.

INTRODUCERE

Gestiunea eficientă a costurilor de producție aferente proceselor de producție care se derulează în cadrul entităților avicole, mai cu seamă a celor cu bază industrială de producție, este afectată de un șir de factori de origine organizațională și tehnologică. Dintre acestea, prioritatea revine condițiilor neconforme ale mediului de întreținere, calității scăzute a furajelor, rețetelor nereușite de nutriție, calității inferioare a apei, înzestrării tehnico-materiale necorespunzătoare, neglijării măsurilor de profilaxie a efectivelor de păsări ș. a. Impactul negativ al factorilor menționați asupra mărimii rezultatului financiar se exprimă prin următoarele consecințe:

- rebutarea prematură a efectivelor cauzată de diminuarea productivității păsărilor pentru pontă întreținute în condiții neconforme;
- sacrificarea forțată și/sau pieirea păsărilor afectate de diverse boli ordinare și infecțioase;
- micșorarea gradului de ecloziune a puișorilor în procesele de incubație a ouălor;
- nimicirea puișorilor neviabili și/sau malformați.

În prezenta lucrare vor fi investigate aspectele contabilizării evenimentelor legate de pieirea și sacrificarea forțată a păsărilor. Aceste pierderi, privite prin prisma cauzalității, sunt inevitabile în activitatea economică a tuturor entităților avicole.

MATERIAL ȘI METODĂ

Studiile efectuate s-au axat pe prevederile actelor normative naționale. La abordarea subiectului respectiv s-au luat în considerare sugestiile savanților din domeniu. S-a ținut cont, de asemenea, de opiniile contabililor care activează în cadrul entităților avicole expuse în procesul investigațiilor efectuate de către autor. Totodată, la expunerea elaborărilor proprii s-a acordat prioritate metodei descriptive, aplicându-se elemente de comparație, analiză și deducție.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Pieirea și sacrificarea forțată a păsărilor se înregistrează la toate etapele de circulație a păsărilor și induce după sine un șir de consecințe de ordin managerial:

1) examinarea circumstanțelor care au cauzat ieșirea păsărilor înainte de finalizarea ciclului tehnologic;

2) adoptarea deciziilor în vederea rebutării efectivului afectat de diverse cauze care au provocat micșorarea productivității și înlocuirea acestuia cu altul nou cu scopul restabilirii volumului de producție;

3) majorarea investițiilor aferente procurării suplimentare a efectivelor de păsări în locul celor ieșite silit;

4) analiza impactului rebutării efectivului de păsări asupra rezultatului financiar al entității;

5) determinarea cuantumului consecințelor fiscale pasibile din ieșirea silită a păsărilor.

Pieirea și sacrificarea forțată a păsărilor (animalelor) se califică drept o acțiune asociată cu faptul neconformării standardelor tehnologice prestabilite de întreținere a păsărilor. De fapt, în cazurile respective se identifică rebutul admis în procesul de producție cu participarea inopinată și/sau premeditată (intenționată) a factorului uman. Cu privire la rebut, savanții contabilii [1; 2; 3; 4; 5] semnaleză neconformitatea nu doar a produselor obținute standardelor de calitate prestabilite și imposibilitatea utilizării acestora după destinație, ci și a proceselor tehnologice care au avut loc. Cu referință la posibilitatea remedierii rebutului în sectorul fitotehnic și zootehnic, A. Frecăuțeanu precizează că acesta este „ireversibil, mai cu seamă acel care a fost admis în cadrul procesului tehnologic, adică până la recoltarea produselor” [5]. Aferent ireversibilității proceselor vitale întrerupte, autorii sovietici N. Gorbov și N. Gorbova au concretizat încă în anul 1980 că „este imposibil de readus la viață culturile tăiate ..., de schimbat adâncimea semințelor încorporate neuniform în sol ...” [6].

Considerăm că rebutul admis în procesul de creștere și întreținere a efectivelor de păsări trebuie calificat ținând în funcție de plenitudinea afectării (parțial sau deplin), precum și de posibilitatea remedierii (remediabil sau iremediabil). Totodată, precizăm că activitățile desfășurate în vederea remedierii rebutului generează costuri legate de diminuarea neconformităților comise. În cazul dat se impune estimarea comparativă a costurilor legate de remediere cu rezultatele pasibile din exploatarea ulterioară a acestor efective. Mai mult, măsurile întreprinse cu scopul înlăturării neconformităților admise la creșterea și întreținerea efectivelor de păsări sunt ineficiente, întrucât procesele vitale de transformare biologică a păsărilor sunt ireversibile în timp, din care motiv pieirea/sacrificarea păsărilor cauzată de aceste abateri se califică ca rebut iremediabil. Consecința causală a acestui rebut se manifestă în necesitatea înlocuirii totale a efectivelor neconforme, iar costurile aferente întreținerii efectivelor rebutate se califică ca pierderi definitive. Tratamentul respectiv se datorează faptului că acest rebut induce la subdezvoltarea efectivelor

întreținute prin neconformitatea a însăși proceselor tehnologice, cum ar fi: neconformități admise în procesele de incubare, condiții de întreținere necorespunzătoare mediului de dezvoltare, calitatea neconformă a furajelor utilizate pentru nutriția păsărilor, calitatea neadecvată a apei etc. Actele normative contabile, din păcate, nu reglementează rebutul identificat sub formă de procese tehnologice [8; 9].

În calitate de ieșire silită a păsărilor se identifică și cazurile de sacrificare forțată care diferă esențial de sacrificarea de producție prin caracterul său imprezizibil și cauza executării. Sacrificarea forțată are la bază diferite motive, de exemplu, sacrificarea păsărilor subdezvoltate, verificarea de rutină cu monitorizarea stării de sănătate a efectivelor întreținute, prelevarea probelor cu scopul prevenirii bolilor epizootice etc.

Actualmente sacrificările forțate cauzate de situațiile descrise, precum și cazurile de pieire a păsărilor sunt calificate în sens larg ca fiind de cheltuieli aferente „pierderilor din deteriorarea activelor”. Considerăm că termenul „deteriorare” nicicum nu semnifică esența sacrificării forțate a păsărilor [12]. Calificativul „pierderi din deteriorarea activelor”, atribuit sacrificării forțate, rezidă din compararea păsărilor cu:

- utilajele, strungurile și alte mijloace de producție exploatate de entitățile industriale care nu mai funcționează potrivit potențialului de producție prevăzut, deoarece au ieșit din funcțiune și/sau au fost defectate, și/sau au fost dereglate – în cazul efectivelor producătoare;

- articolele rezultate din activitatea industrială la confecționarea cărora s-au comis abateri de la cerințele tehnologice – în cazul efectivelor consumabile.

Prevederile normative stipulează contabilizarea pierderilor de producție în funcție de normele perisabilității naturale specificate de către entități în politicile contabile la începutul fiecărui an de gestiune. Articolul 24, alineatul 13 din Codul Fiscal (în continuare – CF) [10] prevede în mod expres că deducerea în scopurile fiscale a cheltuielilor aferente „reziduurilor, deșeurilor și perisabilității naturale se permite în limitele aprobate anual de către conducătorii întreprinderilor”.

În legătură cu această prevedere ar trebui precizat că deocamdată nu sunt elaborate norme-limite ale cheltuielilor respective care ar servi drept punct de reper pentru decontarea după destinație a pierderilor de producție cauzate atât de pieirea animalelor și păsărilor, cât și de sacrificarea forțată a lor. Considerăm acest fapt drept unul negativ, deoarece pierderile cauzate de evenimentele menționate, calificate ca perisabilitate naturală sau nu, sunt inevitabile și frecvente în activitatea entităților avicole indiferent de forma juridică de organizare, tipul proprietății, specializare, destina-

ția de producție. În plus, implementarea unor asemenea norme este condiționată de lipsa unei interpretări legislative univoce și echidistante vizavi de aceste tipuri de pierderi atât din punct de vedere contabil, cât și din punct de vedere fiscal. De aceea, cuantumul normelor respective diferă de la o entitate la alta și, ca urmare, diferențiat este și rezultatul aplicării acestor norme. Mai mult, specialiștii Serviciului Fiscal de Stat pun la îndoială corectitudinea desemnării și utilizării normelor date.

Pentru a înlesni soluționarea problemei enunțate, au fost elaborate norme în vederea limitării cheltuielilor aferente pierderilor de producție cauzate de sacrificarea forțată și pieirea păsărilor de specia Galinacee (găini). La elaborarea acestor reglementări s-a ținut cont de tipul și puritatea raselor de găini, destinația întreținerii și categoria de vârstă, precum și de alte aspecte tehnologice frecvente în practica entităților avicole autohtone (tabelul 1).

Tabelul 1

Limita normelor cheltuielilor deductibile în scopul fiscal cauzate de sacrificarea forțată și pieirea păsărilor de specia Galinacee (în % față de efectivul mediu)

Găini/ cocoși/ tineret/ forme/ vârstă	Rase							
	ușoare pentru pontă (culoarea cojii oului)				mixte		grele	
	albă		brună		sacrificare forțată	pieire	sacrificare forțată	pieire
	sacrificare forțată	pieire	sacrificare forțată	pieire				
Pui în vârstă de 1-7 zile:								
srtăbunici	43	5	43	5	38	5	8	5
bunici	43	5	43	5	38	5	8	5
părinți	43	5	43	5	38	5	8	5
hibrid final (pontă)	54	5	54	5	54	5	-	-
Tineret de remontă (străbunici, bunici, părinți) în vârstă (săptămâni) de:								
1 - 4	8,6	4	8,1	4	10,1	5	-	-
5 - 9	10,7	3	10,2	3	12,7	3	-	-
10 - 17	11,2	3	3,8	3	20,2	3	-	-
18 - 22	5,6	3	5,1	3	9,8	2	-	-
Tineret de înlocuire pontă în vârstă (săptămâni) de:								
1 - 4	6,3	4	6,3	4	9,8	5	-	-
5 - 9	7,9	3	7,9	3	12,2	3	-	-
10 - 17	3,1	3	3,4	3	7,2	3	-	-
18 - 22	3,3	3	3	3	7,2	2	-	-
Tineret de remontă rase grele în vârstă (săptămâni) de:								
1 - 7	-	-	-	-	-	-	8	5
8 - 19	-	-	-	-	-	-	6	3
20 - 26	-	-	-	-	-	-	4	2
Tineret pentru carne în vârstă (săptămâni) de:								
1 - 8 (la sol)	-	-	-	-	-	-	8	5
1 - 7 (în baterii)	-	-	-	-	-	-	7	5
Pui pentru carne - mari (la sol) în vârstă de 1 - 10 săptămâni:								
puicuțe	-	-	-	-	-	-	9	6
cocoșei	-	-	-	-	-	-	10	8
Pui pentru carne - mici (la sol) în vârstă de 1 - 4 săptămâni:								
puicuțe/cocoșei	-	-	-	-	-	-	9	6
Tineretul găinilor pentru carne rebutat după sexare în vârstă de 1 - 7 săptămâni de formă:								
paternală	-	-	-	-	-	-	8	5
maternală	-	-	-	-	-	-	8	5
Găini adulte din efectivul:								
străbunici	20	5	20	5	20	5	3	5
bunici	20	5	20	5	20	5	3	5
părinți	20	5	20	5	20	5	3	5
pontă-industrial	20	5	20	5	20	5	3	5

Sursa: elaborat de autor în baza normelor respective aprobate în Federația Rusă [13; 14].

Importanța elaborării normelor limită în vederea recunoașterii lipsurilor și pierderilor cauzate de pieirea și sacrificarea forțată a păsărilor, elucidate în tabelul 1, rezultă din faptul că aceste cheltuielile nu pot fi optimizate, evitate sau excluse integral, iar realizările progresului tehnico-științific sunt în stare doar să le reducă într-o măsură oarecare. În contextul dat, A. Frecăuțeanu precizează că „...inclusiunea preparatelor hormonale și a antibioticilor în rația tineretului avicol în săptămânile imediat următoare ecloziunii poate spori viabilitatea lui și reduce întrucâtva ponderea efectivului pierit, nicidecum însă nu va asigura caracterul intact al șeptelului eclozionat inițial” [2].

Elaborarea normelor limită de deducere a cheltuielilor cauzate de pieire/sacrificare forțată a efectivelor de păsări nu este o practică inedită. Reguli similare sunt aplicate cu succes de către entitățile avicole din Federația Rusă [13; 14].

Normele recomandate de autor se aplică în raport cu efectivul mediu de capete la entitate separat pe specii, grupuri tehnologice și categorii de vârstă. Mărimea efectivului de capete ieșite forțat, calculată conform metodei aplicate, poate fi determinată conform formulei de calcul relatate în continuare (1).

$$E_{lim} = \frac{N_{lim} \times \bar{E}p}{100} \quad (1)$$

unde E_{lim} – efectivul limită calculat conform normelor prestabilite, cap;

N_{lim} – norma limită a pierderilor de efectiv cauzate de sacrificarea forțată și pieirea păsărilor, %;

$\bar{E}p$ – efectivul mediu de păsări (lunar/anual) care se determină prin împărțirea numărului total de zile furajere de întreținere a efectivelor în perioada de gestiune (an/lună) la numărul total de zile calendaristice în aceeași perioadă de creștere, capete.

Deducerea cheltuielilor aferente efectivelor ieșite silit din cauza pieririi și sacrificării se efectuează la cel mai mic quantum dintre două mărimi: valoarea șeptelului de păsări ieșit silit efectiv și valoarea efectivului de păsări pasibil deducerii conform normelor prestabilite.

Pentru o asimilare mai înaltă a metodei recomandate în continuare, prezentăm un exemplu convențional.

Exemplul 1. *Admitem că în luna martie a anului de referință, la entitatea avicolă S.R.L. „Avicola-X” specializată în creșterea puilor pentru carne de tip „Broileri mari”, s-au înregistrat 503 575 de zile furajere. Numărul zilelor furajere este preluat din Lista de consum al furajelor și mijloacelor de protecție a păsărilor. Durata de creștere a puilor până la atingerea parametrilor tehnologici de greutate constituie 42-56 de zile calendaristice. Valoarea contabilă efectivă a unui cap de pui din grupul tehnologic menționat constituie 15,95 lei. În urma moni-*

torizării zilnice a creșterii puilor, în luna martie a anului de referință au fost identificate 433 de capete ieșite silit (pierite – 245 de capete și sacrificate forțat – 188 de capete).

În continuare sunt prezentate calculele și faptele economice aferente exemplului de mai sus.

1. Se calculează mărimea efectivului mediu de păsări prin raportarea numărului de zile furajere înregistrate în luna martie la numărul de zile calendaristice din aceeași perioadă (în exemplul nostru – 31 de zile):

$$503575 \div 31 = 16244,25 \approx 16244 \text{ de capete.}$$

2. Se determină mărimea efectivului ieșit silit (sacrificat forțat și pierit) cu utilizarea normelor prevăzute în tabelul 1 pentru cocoșii în vârstă de 1-10 săptămâni:

$$\text{▪ pierit} \Rightarrow 1300 \text{ de capete } [(8\% \times 16244) \div 100 = 1299,52 \approx 1300];$$

$$\text{▪ sacrificat forțat} \Rightarrow 1624 \text{ de capete } [(10\% \times 16244) \div 100 = 1624,4 \approx 1624];$$

$$\text{▪ total} \Rightarrow 1300 + 1624 = 2924 \text{ de capete.}$$

3. Se determină valoarea contabilă a puilor ieșiți silit (sacrificați forțat și pieriți) efectiv în perioada de referință (martie):

$$433 \times 15,95 \text{ lei} = 6906,35 \text{ lei.}$$

4. Se raportează la cheltuielile perioadei valoarea puilor ieșiți silit (sacrificați forțat și pieriți) în mărime efectivă:

▪ debit contul 714 „Cheltuieli privind lipsurile și pierderile din deteriorarea activelor imobilizate și circulante” – în sumă de 6906,35 lei;

▪ credit contul 212 „Active biologice circulante” – în sumă de 6906,35 lei.

În cazul în care în perioada de referință (lună, an) s-a înregistrat un număr mai mare de păsări ieșite silit decât cel determinat conform normelor, diferența dintre mărimea efectivă și cea normată nu poate fi dedusă în scopurile fiscale.

Exemplul 2. *Admitem că în condițiile exemplului de mai sus la entitatea S.R.L. „Avicola-X” s-a înregistrat un efectiv ieșit forțat în număr total de 3205 capete. În acest caz în scopurile fiscale va fi dedusă doar valoarea efectivului încadrat în limita normelor, pe când diferența va fi supusă impozitării.*

Din exemplul dat rezultă următoarele calcule și fapte economice:

1. Se determină valoarea totală a șeptelului ieșit silit conform datelor contabile efective:

$$3205 \times 15,95 \text{ lei} = 51119,75 \text{ lei.}$$

2. Se determină valoarea șeptelului ieșit silit în conformitate cu normele prevăzute:

$$2924 \times 15,95 \text{ lei} = 46637,80 \text{ lei.}$$

3. Se calculează diferența impozabilă dintre mărimea efectivă și cea normată a cheltuielilor cauzate de șeptelul ieșit silit:

46637,80 - 51119,75 = (4481,95) lei
sau => (2924 - 3205) × 15,95 lei = (4481,95) lei.

Această sumă (4481,95 lei) nu va fi dedusă în scopurile fiscale și de la ea, ca o componentă a corectărilor produse în **Declarația cu privire la impozitul pe venit (VEN 12)**, se va calcula impozit pe venit în sumă de 537,83 lei [4481,95 × 12 %]. Cheltuielile calificate drept pierderi, potrivit art. 24 alin. (13) din Codul fiscal [10] pot fi recunoscute și sumele legate de colectarea, evacuare și nimicirea cadavrelor și/sau sacrificarea capetelor identificate cu maladii/traume sau din alte cauze similare. Însă pentru ele trebuie prevăzute norme care necesită aprobare de către conducerea entităților și includere ulterioară în politicile contabile ale acestora.

La completarea **Declarației cu privire la impozitul pe venit (VEN 12)** cheltuielile cauzate de **păsărilor** ieșite silit vor fi **înscrise în Nota la rândul 030 „Ajustarea (majorarea/ micșorarea) cheltuielilor conform prevederilor legislației fiscale”** aferentă anexei 2 D din declarația respectivă. În aspectul exemplelor prezentate, cheltuielile cauzate de ieșirea silită a păsărilor se declară în modul următor (tabelul 2).

În opinia noastră, implementarea normelor propuse va spori gradul de credibilitate a informației contabile și va facilita activitățile contabililor practicieni din cadrul entităților avicole autohtone.

O altă problemă legată de constatarea și recunoașterea pierderilor cauzate de pieirea și sacrificarea forțată a activelor biologice în zootehnie este înregistrarea sistemică a acestor evenimente inevitabile și frecvente în procesul tehnologic al entităților avicole.

În literatura de specialitate cazurile de pieire și sacrificare forțată sunt calificate sub formă de lipsuri și pierderi aferente procesului tehnologic [1; 2; 7; 8; 11]. În unele surse, pierderile aferente procesului tehnologic sunt cunoscute sub denumirea de perisabilitate naturală [3; 6; 7]. Aceeași abordare se regăsește în punctul 43 din Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor [8]. În SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” (în continuare – SNC „PCA”) [9] sunt omise faptele economice cauzate

de pieirea și sacrificarea forțată a activelor biologice atât circulante, cât și imobilizate, cu toate că astfel de evenimente sunt inevitabile și frecvente în activitatea entităților agricole (inclusiv a celor avicole), iar reglementarea modului de recunoaștere, evaluare și contabilizarea faptelor menționate sunt niște aspecte extrem de importante.

Savantul autohton A. Frecăuțeanu precizează că experiența multianuală a întreprinderilor agricole demonstrează că perisabilitatea naturală reprezintă „un fapt economic permanent și măsurabil care are loc la orice etapă de aflare a stocurilor la întreprinderi, indiferent de dotarea tehnică și specializarea acestora” [2].

Contabilizarea faptelor economice, cauzate de pieirea și sacrificarea forțată a păsărilor, se efectuează la fel ca și lipsurile identificate cu ocazia inventarierii potrivit prevederilor Regulamentului privind inventarierea [11]. Prevederile regulamentului dat sunt utilizate în vederea contabilizării lipsurilor, cu toate că păsările pierite și/sau sacrificate forțat nicidecum nu pot fi calificate ca lipsuri. Termenul „Lipsuri” semnifică „diferență negativă dintre cantitatea și/sau valoarea bunurilor indicate în documente primare și existența efectivă a acestora”. Diferența respectivă poate fi cauzată de așa evenimente ca: sustragerea intenționată a bunurilor, calamitățile naturale etc. [11]. Precizăm că în cazul păsărilor (animalelor) pierite nu se constată „diferență negativă”, doar înseși păsările (animalele) nu lipsesc, se atestă încetarea funcțiilor vitale ale acestora. Efectivul menționat este identificat în mod premeditat în cursul monitorizării vizuale zilnice a șeptelului, din care motiv capetele de păsări pierite nu pot fi calificate cu determinativul „constatat la inventariere”. Cadavrele păsărilor moarte sunt colectate în cadrul supravegherii zilnice a efectivelor și nu doar în procesul inventarierii prestabilite și/sau inopinate [11]. În legătură cu aceste particularități, faptele economice cauzate de pieirea și sacrificarea forțată survin momentului producerii efective și nicidecum momentului inventarierii. În acest context, în conținutul SNC „PCA” [9], precum și în regulamentul nominalizat, trebuie introduse corectările de rigoare corespunzătoare specificului acestor tipuri de fapte economice.

Tabelul 2

Extras din Declarația cu privire la impozitul pe venit (VEN 12), anexa 2D, notă la rândul 030 „Ajustarea (majorarea/micșorarea) cheltuielilor conform prevederilor legislației fiscale”

Corectări	Cod	Exemplul	Constatat în:		Diferența (coloana 3 - coloana 2)
			contabilitatea financiară	scopurile fiscale	
A	B	1	2	3	4
Pierderi din reziduuri, deșeuri, rebut și perisabilitate (art. 24 alin.(13) din Codul fiscal)	03031	1	6906	6906	0
		2	51120	46638	-4482

Sursa: elaborat de autor.

În cazul în care pieirea inevitabilă a animalelor și păsărilor se califică ca pierdere tehnologică, trebuie respectat tratamentul contabil prevăzut de punctul 44 din indicațiile sus menționate [8]. Savantul autohton A. Nederița precizează că „decontarea perisabilității naturale la consumuri¹ va necesita corectarea suplimentară a profitului până la impozitare, deoarece în scopuri fiscale acest tip de lipsuri și/sau pierderi se deduce integral în limitele normelor aprobate, iar în contabilitatea financiară se recunoaște ca cheltuieli numai în cuantumul aferent valorii de bilanț a stocurilor vândute” [7]. A. Frecăuțeanu completează precizarea autorului precedent în modul următor „...cu cât mai impunător va fi decalajul dintre cantitatea produselor recoltate și cantitatea produselor comercializate, cu atât mai actuală va deveni problema ajustării cheltuielilor, cu atât mai mare va fi suma corectării respective” [1; 2].

Din cele expuse rezultă că atât în prevederile *Indicațiilor metodice*, cât și în abordările autorilor menționați sunt egalați doi termeni eterogeni – „pierdere tehnologică” și „perisabilitatea naturală”. Prof. univ. A. Frecăuțeanu delimitează efectivul pierit în funcție de „normele perisabilității naturale” și propune aplicarea metodei de „stornare” în calitate de soluție a problemei contabilizării pierderilor în limita acestor norme. Cu referință la păsări, autorul menționează că „perisabilitatea naturală a tineretului avicol sub formă de pieire necondiționată a unei părți din șeptel poate fi reflectată printr-o formulă contabilă de stornare în debitul contului 212 „Animale la creștere și îngrașat” și creditul contului 811 „Activități de bază” [1; 2]. Autorul argumentează propunerea sa făcând referință la abordarea metodologică, existentă în prezent, aferentă reflectării scăzământului, gunoiului și deșeurilor utilizabile obținute din condiționarea recoltei vegetale pe arie, aceste două fapte economice fiind considerate similare.

Credem oportun să precizăm că aceste două fapte economice nu sunt de aceeași natură economică. Astfel, ajustarea scăzământelor, gunoiului și deșeurilor utilizabile obținute din condiționarea recoltei vegetale pe arie se referă, în primul rând, la același proces tehnologic și se reflectă practic în același spațiu temporar – perioada de recoltare. În al doilea rând, ajustările sunt determinate de procese naturale biofizice de uscare și purificare a produselor care se manifestă prin micșorarea greutateii produselor supuse uscării. Spre deosebire de faptele economice legate de condiționarea recoltei, casarea efectivului pierit prin stornarea valorii acestuia survine în perioade total diferite perioadei de ecloziune a puilor, de exemplu, peste două și mai multe luni și se referă la spații tehnologice nu doar diferite, dar și deplasate în timp. În plus, o eventuală stornare a

formulei contabile de intrare a efectivului din ecloziune induce după sine apariția costurilor la o etapă prematură a procesului tehnologic „Incubare”, iar costurile restabilite se vor include în valoarea puilor incubati în loturile ulterioare.

Ar mai fi de spus că scăzământul se produce în cadrul proceselor naturale de uscare care se manifestă prin evaporarea umidității excesive executate în mod premeditat într-un quantum măsurabil cu scopul de a spori potențialul de păstrare a boabelor. Aceste activități diferă totalmente de pieire nu doar prin scop și modalitatea efectuării, ci și prin rezultatul obținut – boabe uscate cu un grad de umiditate condiționat pentru depozitare și păstrare. Pieirea în comparație cu scăzământul nu urmărește nici acest scop, nu are nici același proces tehnologic de efectuare și nici nu rezidă cu un produs condiționat pentru a fi păstrat un timp mai îndelungat. Mai mult ca atât, pieirea nu se execută într-un quantum măsurabil, ceea ce o diferă esențial de scăzământ.

Faptul că modul de contabilizare a pierderilor din pieirea și sacrificarea forțată a animalelor și păsărilor actualmente nu este prevăzut nici de un act normativ contabil induce după sine diverse tratamente contabile și consecințele fiscale. De exemplu, în cazul entităților avicole specializate în creșterea puilor de găină pentru carne (broileri), procesul tehnologic, de regulă, se încadrează în două luni calendaristice, din care 42...53 de zile durează procesul de creștere a puilor, iar 7-18 zile este perioada sanitară destinată curățirii și dezinfectiei halelor de producție. Însuși procesul de creștere a puilor este divizat în două etape tehnologice: începutul creșterii, iar a doua – finalizarea creșterii și obținerea efectivului destinat sacrificării. În cadrul ambelor etape sunt inevitabile evenimente legate de pieirea păsărilor, iar modul de înregistrare sistemică diferă în funcție de competența contabilului care le operează, deoarece niciun act normativ contabil nu reglementează asemenea operațiuni.

Contabilii unor entități raportează valoarea păsărilor pierite care se încadrează în limita normelor prestabilite la costurile de producție. În cazul în care aceste norme sunt depășite, diferența formată este casată la cheltuielile perioadei. Pentru contribuabilii de TVA diferența în cauză nu este deductibilă în scopurile fiscale, cu alte cuvinte, de la această sumă se calculează impozit pe venit. Mai mult, diferența dată se califică ca livrare impozabilă în scopul determinării datoriilor față de buget privind TVA. Alte entități recunosc valoarea păsărilor pierite de-a lungul perioadelor de creștere în calitate de producție în curs de execuție, iar a celor pierite pe parcursul ultimei luni de creștere – la costuri indirecte de producție. Capetele pierite sunt estimate la

¹ Actualmente la costuri.

valoarea de procurare, fără a ține cont de costurile aferente creșterii. Ulterior, la transmiterea efectivelor pentru sacrificare, sumele înregistrate inițial, sub formă de producție în curs de execuție și costuri indirecte de producție, sunt decontate în debitul contului 811 „Activități de bază”, contul analitic destinat contabilizării costurilor legate de sacrificare. O analiză mai minuțioasă a formulilor contabile întocmite a scos în vileag, cel puțin, următoarele discrepanțe:

- valoarea de intrare și costurile de creștere a puilor procurați și pieriți pe parcursul creșterii majorază neargumentat valoarea contabilă a puilor transmiși pentru sacrificare;

- majorarea nejustificată a valorii produselor obținute din sacrificarea puilor și tranșarea carcaselor;

- diminuarea neargumentată a venitului impozabil;

- apariția riscurilor de sancțiune economică pentru încălcările comise.

Contabilii acestor entități consideră că metoda aplicată îi protejează de consecințe fiscale, deoarece aceste pierderi se reabsorb în costuri grație calculului laborioase, din care motiv devin netransparente.

Propunem pentru a soluționa problema în cauză, propunem calificarea valorii păsărilor pierite/sacrificate forțat în calitate de alte cheltuieli din activitatea operațională (cu excepția pierderilor excepționale) cu desemnarea ulterioară a cuantumului deductibilității acestora. Modalitatea pe care o recomandăm asigură uniformitate și transparență în recunoașterea și contabilizarea pierderilor cauzate de pieirea/sacrificarea efectivelor.

CONCLUZII

Din raționamentele expuse rezultă următoarele concluzii:

1. Contabilizarea faptelor economice cauzate de pieirea și sacrificarea forțată a efectivelor de păsări și animale nu este prevăzută nici de un act normativ contabil, cu toate că aceste evenimente sunt inevitabile și frecvente în activitatea tuturor entităților din sectorul zootehnic. Mai mult decât atât, cheltuielile generate de aceste fapte economice nu pot fi optimizate, evitate sau excluse integral;

2. Pierderile cauzate de pieirea/sacrificarea forțată a efectivelor de păsări nu constituie perisabilitate naturală și nu pot fi calificate ca fiind lipsuri identificate cu ocazia inventarierii;

3. Pentru asigurarea transparenței în recunoașterea pierderilor condiționate de pieirea și sacrificarea forțată a efectivelor de păsări se propune limitarea normelor admisibile ale cheltuielilor cauzate de asemenea evenimente. Ca bază pot fi luate normele elucidate de către autor în tabelul 1 din prezenta lucrare;

4. Valoarea efectivelor de păsări ieșite forțat (cu excepția evenimentelor excepționale) trebuie raportată la cheltuielile perioadei cu desemnarea ulterioară a cuantumului deductibilității acestora.

5. Actele normative contabile urmează să fie completate cu prevederile de rigoare care ar explica modalitatea de contabilizare a faptelor economice privind pieirea/ sacrificarea forțată a păsărilor și animalelor în condițiile diferitor situații de caz.

BIBLIOGRAFIE

1. Kireitev G., Frecăuțeanu A. Perfecționarea contabilizării perisabilității naturale a stocurilor. În: Știința agricolă. 2010, nr. 2, p. 89-92.

2. Frecăuțeanu A., Chișlaru A., Bulgaru V. Contabilitatea stocurilor la întreprinderile agricole. Ch.: Print-Caro, 2011. 456 p.

3. Slobodean S. Aspecte privind contabilitatea pierderilor în producție și influența lor asupra procesului de calculație. În: Monitorul fiscal. 2016, nr. 4. [online] <https://monitorul.fisc.md/> (vizitat la 10.08.2019).

4. Frecautsan A. Sistemnyy uchet kachestva produktsii v sel'skom khozyaystve. Kishinev: Kartya Moldovenyaskie, 1988. 220 s.

5. Frecautsan A. Ob obobshchennoy otsenke kachestva produktsii. V: Ekonomika sel'skokhozyaystvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatii. 1989, № 10, s. 47-49.

6. Gorbov N., Gorbova N. Povysheniya kachestva rabot v polevodstve. V: Ekonomika sel'skogo khozyaystva. 1980, № 6, s. 79.

7. Nederița A. Corespondența conturilor contabile conform prevederilor S.N.C. și Codului fiscal. Chișinău: Contabilitate și audit, 2007. 640 p.

8. Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237.

9. Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilizării în agricultură”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237.

10. Codul fiscal. În: Monitorul Oficial al R. Moldova. [online] <https://monitorul.fisc.md/> (vizitat la 15.08.2019).

11. Regulamentul privind inventarierea, aprobat prin ordinul ministrului Finanțelor nr. 60 din 29 mai 2012. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2012, nr. 166-169/953.

12. Dicționarul explicativ al limbii române. [online] <https://dexonline.ro/definitie/moarte> (vizitat la 17.07.2019).

13. Normy raskhodov v vide poter' ot padezha ptitsy i zhivotnykh, utverzhdennye Postanovleniem Pravitel'stva Rossiyskoy Federatsii № 560 ot 15 iyulya 2009 g. [online] <http://www.consultant.ru/> (vizitat la 25.06.2019).

14. Normy raskhodov v vide poter' ot vynuuzhdennoyo uboia ptitsy i zhivotnykh, utverzhdennye Postanovleniem Pravitel'stva Rossiyskoy Federatsii № 431 ot 10 iyunya 2010 g. [online] <http://www.consultant.ru/> (vizitat la 26.06.2019).