

CZU: 631.162: 657.4 (478)

## PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII PERISABILITĂȚII NATURALE A STOCURILOR

*G. KIREITEV<sup>1</sup>, A. FRECĂUȚEANU<sup>2</sup>*

<sup>1</sup> *Universitatea Agrară de Stat din Ucraina*

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

**Abstract.** Currently there is no single way of accounting for natural perishability inventories of agricultural enterprises. Specialists' opinions differ. Therefore, in practice there are many uncertainties and risks of confusion that make it complicate for the legal person to prepare the Declaration on the income tax, financial reports etc. In the study, the authors concluded that natural perishability must be accounted depending on the form and place of gaps occurrence, and the role of stocks in the economic cycle. It has to be divided along the lines of goods output taking into account the outstanding balances at the end of year.

**Key words:** Expenses, Inventories, Natural perishability, Products of work, Work items.

## INTRODUCERE

În prezent modul de depistare, recunoaștere și decontare a perisabilității naturale este reglementat de patru acte legislative și normative principale: articolul 24 din **Legea contabilității** (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007), articolele 24 și 102 din **Codul fiscal** (Contabilitate și audit, 2010), **Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor** (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1997) și paragraful 113 din **Regulamentul privind inventarierea** (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2004). Însă în aceste acte nu există o abordare unică privind metodologia de contabilizare și repartizare a perisabilității naturale, ceea ce conduce în mod firesc la numeroase incertitudini și riscuri de confuzie, complicând totodată întocmirea Declarației persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 08) și a rapoartelor financiare. Sunt discutabile și propunerile autorilor autohtoni care pledează, în fond, pentru atribuirea exclusivă a perisabilității naturale la alte cheltuieli operaționale (A. Nederița, 2007; A. Nederița et al., 2008). De aici rezultă că perisabilitatea naturală ca formă de manifestare a lipsurilor și/sau pierderilor de stocuri necesită un tratament contabil mai performant axat pe îmbinarea armonioasă a argumentelor științifice și condițiilor concrete de gospodărire la o entitate sau alta.

## MATERIAL ȘI METODĂ

Cercetările în domeniu au fost efectuate în baza generalizării problemelor, discordanțelor și incertitudinilor condiționate de reflectarea în evidență a perisabilității naturale a stocurilor la diverse entități din sectorul agroalimentar al Republicii Moldova (S.R.L. „Regis-Agro” din raionul Fălești, stațiunea tehnologico-experimentală „Pașcani” din raionul Criuleni, S.R.L. „Printana-Agria” din raionul Rîșcani ș. a.). Experiența întreprinderilor în cauză a fost evaluată prin prisma corelării ei cu principiul prudenței, semnificația economică a noțiunilor fundamentale din **Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare** și cu caracteristicile calitative ale informației de sinteză. În procesul studierii diverselor aspecte ale perisabilității naturale preferință s-a acordat metodei monografice cu utilizarea selectivă a elementelor de analiză și sinteză, inducție și deducție.

## REZULTATE ȘI DISCUȚII

În aspect contabil, prin perisabilitatea naturală se subînțeleg niște ieșiri de stocuri la valoarea bilanț sau pierderi măsurabile din degradarea acestora în procesul derulării normale a activității operaționale care nu sunt manevrabile în plan organizatoric, tehnic sau tehnologic și se califică în mod arbitrar sau ca consumuri indirecte de producție, sau ca cheltuieli ale perioadei de gestiune. Prin urmare, actualmente nu există o abordare unică și argumentată științific a modului de contabilizare a lipsurilor și/sau degradărilor de stocuri în limitele normelor perisabilității naturale. Astfel, în Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile aferente conturilor 211 – 213, 215 – 217 și 714 se indică că lipsurile și pierderile de stocuri constatate cu ocazia inventarierii se atribuie la cheltuielile perioadei de gestiune. Întrucât în actul normativ menționat nu se precizează despre ce fel de lipsuri sau pierderi anume este vorba, în mod firesc se poate concluziona că el se referă la orice tipuri de lipsuri și pierderi (inclusiv lipsurile și pierderile în limitele normelor perisabilității naturale). Pe de altă parte, normele de utilizare a contului 813 din Planul de conturi contabile prevăd că lipsurile de stocuri și pierderile din degradarea acestora în limitanormelor perisabilității naturale urmează a fi atribuite la consumurile comune legate de deservirea și gestionarea unor subdiviziuni (brigăzi, ferme, servicii, secții etc.) sau ramuri distincte (fitotehnia, sectorul zootehnic ș. a.) cu includerea ulterioară în costul produselor fabricate sau activelor biologice suplimentare obținute. Compararea abordărilor de mai sus denotă prezența unei discordanțe vădite dintre reglementările unuia și aceluiași act normativ, ceea ce este inadmisibil și sporește probabilitatea litigiilor cu organele de control. În plus, însuși faptul că ambele abordări sunt recunoscute de metodologia evidenței contabile ca procedee echivalente și pasibile aplicării practice de către entități demonstrează elocvent că esența acestui eveniment este argumentată teoretic insuficient.

Pentru elaborarea unei metodologii corecte de contabilizare a lipsurilor și/sau pierderilor din degradarea stocurilor în limitele normelor perisabilității naturale considerăm necesar:

- în primul rând, de clarificat la ce etapă a circuitului economic și în ce formă (scurgere, uscure, refrigerare, comprimare, mucezire, încolțire etc.) a avut loc perisabilitatea naturală – la etapa aprovizionării, producerii, comercializării sau în procesul păstrării stocurilor la depozite, în magazine, subsoluri, galerii subterane, șanțuri etc.;

- în al doilea rând, de stabilit ce reprezintă stocurile degradate parțial sau constatate lipsă cu ocazia inventarierii – obiecte de muncă (carburanți, nutrețuri, semințe ș. a.) sau produse ale muncii (cereale, fructe, legume etc.);

- în al treilea rând, de identificat rolul real al diferitor pierderi tehnologice (din componența cărora face parte și perisabilitatea naturală a stocurilor) în crearea valorilor noi și formarea costului efectiv al produselor.

Identificarea etapei de apariție a perisabilității naturale este necesară pentru determinarea direcției de decontare a lipsurilor de stocuri sau pierderilor din degradarea acestora – la majorarea valorii de intrare a bunurilor procurate, la consumurile directe de cultivare a plantelor, de creștere a animalelor sau de procesare a materiei prime agricole, la consumurile comune de brigadă, fermă sau ramură etc. Totodată trebuie de avut în vedere că perisabilitatea naturală poate fi atribuită la consumurile indirecte de producție doar în cazul când ea se referă la stocurile care au fost consumate în procesul deservirii și gestionării subdiviziunilor din cadrul activităților de bază sau auxiliare. În caz contrar acest procedeu va conduce la denaturarea costului unor produse distincte și a rentabilității acestora. Astfel, în consecința repartizării consumurilor comune ale fitotehnicii perisabilitatea naturală a fructelor decontată prealabil în debitul contului **813** va fi inclusă fără nici un temei în costul cerealelor, rizocarpilor sau nutrețurilor, cu producerea cărora ea nu are nimic comun.

Pe de altă parte, includerea perisabilității naturale în componența consumurilor de producție directe sau indirecte poate fi justificată doar în cazul când ea se referă la lipsurile sau degradările de stocuri din componența obiectelor de muncă. După cum se știe, toate activele materiale curente în funcție de legătura lor cu procesul de producție și de creare a unor valori de consum noi se divizează în obiecte de muncă (semințe, nutrețuri, mijloace de uz fitosanitar, carburanți ș. a.) și produse ale muncii (recolta colectată de cereale sau de legume, laptele muls, vițeei fătați, puii ecluzionați etc.). Obiectele de muncă în procesul transformării direcționate a activelor biologice se consumă integral și își transferă valoarea asupra produselor muncii nou-create, se materializează în aceste produse. De aceea, ele se manifestă ca consumuri sau ca factori de producție. Produsele muncii, dimpotrivă, ele însuși pentru a fi obținute consumă mijloace de producție (sub formă de uzură a mijloacelor fixe utilizate sau valoarea de bilanț a obiectelor de muncă ieșite) și muncă vie. În legătură cu aceasta stocurile în cauză se manifestă nu în calitate de factor, ci de rezultat al procesului de producție. Prin urmare, în plan economic produsele muncii întru chipează randamentul procesului de producție sau finalizarea lui și nu pot intra din nou în același proces în calitate de consumuri (inclusiv sub formă de perisabilitate naturală). Numai după transformarea în obiecte de muncă produsele muncii pot deveni consumuri de producție, însă nu ale ciclului agricol încheiat, ci ale unui proces de producție nou. De exemplu, recolta de grâu de toamnă colectată în vara anului 2010 în plan economic reprezintă produse ale muncii. Dacă o parte din recoltă va fi repartizată (turnată) în fondul semincer, atunci acest lot de stocuri va trece în categoria obiectelor de muncă, materializându-se după semănat în consumuri de semințe. Însă consumurile menționate vor semnifica începutul unui proces tehnologic nou (de cultivare a grâului sub recolta anului 2011) și nu au nici o tangență cu consumurile aferente cerealelor recoltate în anul 2010. Respectiv și perisabilitatea naturală a recoltei depozitate (indiferent de utilizarea ei ulterioară: consum pe teren în calitate de semințe, vânzare terților, eliberare salariaților ca remunerare în natură etc.) ca eveniment aferent unor produse ale muncii nu poate fi inclusă în consumurile directe sau indirecte legate de obținerea acestei recolte. De aici rezultă că decontarea perisabilității naturale a stocurilor în debitul conturilor **811** și **813** poate fi acceptată doar în cazul când aceste stocuri reprezintă obiecte de muncă sau produse ale muncii care au fost obținute în ciclul agricol precedent. În caz contrar trebuie selectată altă modalitate de decontare. De exemplu, perisabilitatea naturală a tineretului avicol sub formă de piele necondiționată a unei părți din șeptel poate fi reflectată printr-o formulă contabilă de stornare în debitul contului **212** și creditul contului **811**<sup>1</sup>. Doar în consecința pieririi inevitabile a unui număr limitat de păsări consumurile legate de întreținerea tineretului avicol nici nu se majorează și nici nu se micșorează. Realmente ele rămân aceleași. În acest caz, reducerea obiectivă a șeptelului se soldează doar cu micșorarea sporului de masă vie personificat anterior în masa vie a păsărilor cântărite.

În sfârșit, la soluționarea corectă a problemei poate contribui conștientizarea faptului că în raport cu valoarea nou – creată includerea perisabilității naturale a stocurilor, precum și a altor pierderi tehnologice<sup>2</sup>

<sup>1</sup> O abordare metodologică similară există în prezent la capitolul reflectării scăzământului, gunoiului și deșeurilor utilizabile obținute din condiționarea recoltei vegetale pe fățare.

în costul produselor obținute pe teren nu semnifică altceva decât diminuarea plusprodusului, întrucât în cazul dat se majorează nu valoarea, ci consumurile legate de păstrarea și transformarea ei dintr-o formă în alta. Însă aceasta nu înseamnă că pierderile în cauză în pofida caracterului lor vădit neproductiv urmează a fi excluse din cost cu scopul de a „ieftini” procesul de producție<sup>3</sup>. Dimpotrivă, indicatorul costului trebuie să reflecte nivelul real al resurselor antrenate în fabricarea produselor, adică nu numai consumurile productive care conduc direct la crearea valorilor noi, dar și cele neproductive (inclusiv perisabilitatea naturală) care, însă, în conformitate cu condițiile de gospodărire existente nu pot fi evitate de producătorii autohtoni și reprezintă pentru ei niște pierderi ordinare și necesare. Numai cu așa condiție, în cazul comercializării produselor va fi posibil de determinat mărimea efectivă a profitului sau pierderii, iar indicatorul rentabilității producerii sau rentabilității vânzării va corespunde realității.

Oportunitatea includerii în multe cazuri a perisabilității naturale a stocurilor în componența consumurilor este confirmată indirect și de legislația în vigoare (în particular, de art. 24 alin. (1) și (13) din **Codul fiscal**). Permisivitatea de a deduce în scopuri fiscale perisabilitatea naturală în limitele normelor aprobate anual de către conducătorii entităților nu este altceva decât o recunoaștere oficială a caracterului social (de mare anvergură) al acestui tip de pierderi care este inerent circuitului economic (inclusiv la etapa procesului de producție) la orice întreprindere contemporană.

Totodată, trebuie de avut în vedere că decontarea perisabilității naturale la consumuri 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 quantumul aferent valorii de bilanț a stocurilor vândute. 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 și suma corectării respective.

## CONCLUZII

1. Sistemul actual de evidență a perisabilității naturale este imperfect, contradictoriu și necesită perfecționare.

2. Perisabilitatea naturală a stocurilor reprezintă un fenomen ordinar și inevitabil, se deduce în scopuri fiscale și este inerentă circuitului economic la orice întreprindere agricolă.

3. Dacă stocurile fac parte din componența produselor muncii, atunci perisabilitatea naturală a acestora depistată pe parcursul procesului tehnologic urmează a fi reflectată ca micșorarea masei (volumului, șeptelului) trecute anterior la intrări cu întocmirea formulelor contabile de stornare în debitul contului **216** sau **212** din creditul contului **811**.

4. Perisabilitatea naturală a obiectelor de muncă, indiferent de momentul apariției acesteia, precum și a produselor muncii constatată după încheierea procesului tehnologic sau ciclului agricol urmează a fi repartizată pe direcțiile de ieșiri ale stocurilor în cauză proporțional cu cantitatea lor, luându-se în considerare soldurile existente în gospodărie la sfârșitul anului.

## BIBLIOGRAFIE

1. *Codul fiscal: nr. 1163 – XIII din 24 aprilie 1997*. În: Contabilitate și audit. 2010, nr. 1, p. 4 – 118.
2. *Legea contabilității: nr. 113 – XVI din 27 aprilie 2007*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 90-93.
3. Nedeița, A. *Correspondența conturilor contabile conform prevederilor S.N.C. și Codului fiscal*. Chișinău: Contabilitate și audit, 2007. 640 p. ISBN 978 – 9975 – 9546 – 4 – 8.
4. Nedeița, A., Popovici, A. *Inventarierea anuală a bunurilor: aspecte contabile și fiscale*. În: Contabilitate și audit. 2008, nr. 11, p. 11 – 19.
5. *Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 1997, nr. 93 – 96.
6. *Regulamentul privind inventarierea: nr. 27 din 28 aprilie 2004*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2004, nr. 123 – 124.

Data prezentării articolului – **22.11.2010**

<sup>2</sup> În cazul dat este vorba, de exemplu, despre pierderile din staționările nemotivate (anexa 4 la S.N.C. 6), precum și despre pierderile de materiale în limitele normativelor existente (paragraful 16 din S. N.C. 2).

<sup>3</sup> Asemenea tendințe s-au manifestat într-o formă sau alta la toate etapele de evoluție a contabilității din ultimii 40 de ani. Ca exemplu pot fi aduse dobânzile aferente creditelor bancare pe termen scurt obținute sub necesitățile activității de bază care pe timpuri se includeau în costul produselor fabricate pe teren, iar actualmente se atribuie la alte cheltuieli operaționale.