

<https://doi.org/10.52326/csd2023.36>

ACCOUNTING AND TAX ASPECTS OF AGRICULTURAL PRODUCT STORAGE LOSSES

ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE PRIVIND PIERDERILE DIN PĂSTRAREA PRODUSELOR AGRICOLE

Vadim Cojocari¹, PhD., Maryna Dubinina², PhD.

¹Technical University of Moldova, bl. Stefan cel Mare, 168, Chisinau, Republic of Moldova

²Mykolayiv National Agrarian University, Ukraine

Abstract: One of the problems faced by practicing accountants consists in the correct determination of the amount of natural perishability of agricultural products in the case of finding shortages in the respective stocks, as well as the way of accounting for it. Broadly speaking, the problem in question is conditioned by: the lack of normative acts that establish the norms (in percentages of the mass of stored stocks) of natural perishability with their differentiation by terms of storage, places of storage and ways of storage; the absence of clear and well-founded methodological recommendations regarding the authentic determination of the size of inventory stock shortages that can be qualified as natural perishability; the simplistic, non-concrete and superficial nature of points 50 and 52 of the Regulation on inventory which stipulates the way or particularities of stock inventory whose inventory by weighing and measuring is associated with major time expenditures and significant costs.

Keywords: *accounting, agricultural products, costs, expenses, natural perishability, technological losses.*

JEL code *M4, Q1*

Rezumat. Una din problemele cu care se confruntă contabilii practicieni constă în determinarea corectă a mărimii perisabilității naturale a produselor agricole în cazul constatării lipsurilor stocurilor respective, precum și a modului de contabilizare a acestora. În linii mari problema în cauză este condiționată de: lipsa actelor normative care să stabilească normele (în procente de la masă stocurilor păstrate) perisabilității naturale cu diferențierea acestora pe termene de păstrare, locuri de păstrare și moduri de păstrare; absența unor recomandări metodice clare și întemeiate privind determinarea autentică a mărimii lipsurilor de stocuri supuse inventarierii care pot fi calificate drept perisabilitate naturală; caracterul simplist, neconcret și superficial al punctelor 50 și 52 din Regulamentul privind inventarierea [4] care stipulează modul sau particularitățile inventarierii stocurilor a căror inventariere prin cântărire și măsurare se asociază cu cheltuieli de timp majore și costuri semnificative.

Cuvinte-cheie: *cheltuieli, contabilitate, costuri, perisabilitate naturală, pierderi tehnologice, produse agricole.*

Conținutul de bază

Pentru a contabiliza corect lipsurile de stocuri sau pierderile din degradarea acestora trebuie de avut în vedere că în procesul păstrării și utilizării activelor materiale circulante, inclusiv în cazul fabricării produselor, o parte din stocuri se pierde inevitabil, generând lipsuri care urmează a fi decontate de la gestionari. Aceste pierderi rezultă direct din tehnologiile aplicate, din procesele fiziologice și biochimice care derulează în produsele agricole etc. Astfel, recolta de boabe de grâu sau de floarea-soarelui descărcată în vrac pe fățare pentru condiționare își reduce masa inițială datorită evaporării unei părți din umiditatea excesivă (aici are loc așa-numitul scăzământ natural); vinurile

brute în procesul prelucrării tehnologice ulterioare (cupajare, limpezire, transvazare, maturație etc.) își micșorează volumul și masa din cauza scurgerii, evaporării, precipitării etc.

În literatura de specialitate [6] și Codul fiscal [1] lipsurile și pierderile în cauză sunt cunoscute sub denumirea de perisabilitate naturală sau pierderi tehnologice. Ele nu pot fi optimizate, evitate sau excluse integral, iar realizările progresului tehnico-științific sunt în stare doar să le reducă într-o măsură oarecare. De aceea la fiecare întreprindere în dependență de specializare și condițiile de gospodărire anual trebuie aprobate norme ale perisabilității naturale, iar lipsurile de stocuri sau degradarea acestora în limitele normelor în cauză sunt calificate în scopurile impozitării drept cheltuieli ordinare și necesare fără de care este imposibil de desfășurat anumite tipuri de activități de întreprinzător [1].

De menționat că noțiunea de „perisabilitate naturală” este tratată diferit. Astfel, în opinia unor autori de la Institutul Agricol din orașul Jitomir, perisabilitatea naturală reprezintă micșorarea masei și volumului inițial al valorilor în limitele normelor în vigoare în procesul păstrării, vânzării și transportării [5].

Asemenea tratament al perisabilității naturale, în fond, este just și exhaustiv, dar scapă din vedere caracterul obiectiv și inevitabil al lipsurilor sau pierderilor în cauză, ceea ce, fără doar și poate, complică semnificativ determinarea prejudiciului material cauzat întreprinderii de un gestionar sau altul care în continuare urmează să fie recuperat de către acesta.

În „Dicționarul explicativ al limbii române” (DEX) se regăsește următoarea tălmăcire a noțiunii de perisabilitate: „Scăderea cantitativă care se produce (și care se acceptă ca normală) la unele mărfuri, din cauza evaporării, uscării sau din cauza eliminării din circuit a unei părți din marfă, ca urmare a distrugerii sau degradării prin manipulare ori ca urmare a unor procese naturale de alterare” [11]. Prioritatea acestui tratament față de cel precedent rezidă în aceea că în cazul dat:

- în primul rând, se accentuează caracterul natural (adică firesc) al proceselor care condiționează micșorarea cantității bunurilor respective;
- iar în al doilea rând, se indică că micșorarea în cauză se califică drept un fenomen normal care nu poate fi evitat în condiții de activitate obișnuite și, ca urmare, nu poate fi considerată prejudiciu material cauzat întreprinderii.

De menționat că în România se conduc de astfel de tălmăcire a noțiunii examinate: „Prin perisabilități, se înțelege scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică)” [12].

Avantajul acestui tratament față de celelalte două constă în enumerarea exhaustivă a proceselor firești care conduc la apariția perisabilității naturale, ceea ce, la rândul său, permite de conștientizat mai clar locul și sfera determinării și contabilizării acestui fenomen.

În continuare vom examina în ce mod, în opinia noastră, entitățile agricole din Republica Moldova pot soluționa problema determinării mărimii perisabilității naturale a unor produse agricole în condițiile unui concurs nefavorabil de împrejurări care se manifestă prin lipsa oricărui suport metodologic, imperfecțiunea cadrului normativ în vigoare și tergiversarea de către multe entități a efectuării inventarierii produselor volumetrice cu solduri semnificative la depozite la data raportării.

Astfel, în conformitate cu Instrucțiunea privind aplicarea normelor de perisabilitate naturală a cerealelor, produselor obținute din procesarea acestora și semințelor de culturi oleaginoase, aprobată prin ordinul Ministerului Agriculturii din 29 octombrie 1985 și adusă la cunoștința întreprinderilor prin scrisoarea nr. 268-9/500 din 22 noiembrie 1985, quantumul maxim admisibil al perisabilității naturale a unui tip concret de produse vegetale sau derivate ale acestora în cazul constatării lipsurilor sau pierderilor în consecința inventarierii se determină cu ajutorul relației de mai jos:

$$PN = \frac{0,5 \times SI + \sum SP + 0,5 \times SF}{TC \times 100} \times (NPNF - NPNI) \tag{1}$$

unde PN – perisabilitatea naturală, kg;

SI – soldul inițial al produselor la începutul termenului de păstrare, kg;

$\sum SP$ – suma soldurilor produselor la datele respective din cadrul termenului de păstrare, kg;

SF – soldul final al produselor la încheierea termenului de păstrare, kg;

TC – termenul calendaristic efectiv de păstrare a produselor, zile sau luni;

$NPNF$ – norma perisabilității naturale care corespunde termenului final de păstrare a produselor, %;

$NPNI$ – norma perisabilității naturale care corespunde termenului inițial de păstrare a produselor, %.

Totodată trebuie de menționat că în cazul păstrării produselor până la trei luni normele perisabilității naturale se aplică în funcție de numărul efectiv de zile ale păstrării.

În continuare în baza unui exemplu convențional să examinăm modul de determinare a perisabilității naturale a grăunțelor de porumb cu aplicarea relației (1).

Să admitem că în decursul a trei luni (octombrie – decembrie 2022) la depozitul entității au fost păstrate în vrac grăunțe de porumb din recolta anului curent. Potrivit datelor din registrul de evidență analitică a produselor agricole la data raportării după gestionar (cu care la angajare s-a încheiat un contract cu privire la răspunderea materială deplină) se numărau 3 000 kg de grăunțe. În procesul inventarierii s-a constatat că în realitate la depozit erau cu 1 000 kg mai puțin.

Conform anexei nr. 1 la Indicațiile Ministerului Agriculturii din fosta U.R.S.S. nr. 44 din 18 martie 1985 norma perisabilității naturale a grăunțelor de porumb la păstrarea acestora în vrac la depozit într-un termen până la trei luni este egală cu 0,13 %.

Informația privind mișcarea grăunțelor și durata păstrării acestora este prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1. Mișcarea grăunțelor de porumb și durata păstrării acestora

Data	S-a eliberat din depozit, kg	Destinația	Soldul la începutul zilei, kg	Termenul de păstrare, zile	Suma soldurilor zilnice conform datelor contabile, kg
A	1	2	3	4	5 (3×4)
1 octombrie	—	—	100 000	—	—
10 octombrie	10 000	vânzare	100 000	9	900 000
25 octombrie	20 000	pentru măcinat	90 000	15	1 260 000
7 noiembrie	15 000	împrumut în natură	70 000	13	910 000
30 noiembrie	25 000	plată în natură	55 000	23	1 265 000
20 decembrie	27 000	plată pentru arenda pământului	30 000	20	600 000
31 decembrie	—	—	3 000	11	33 000
Total	97 000	x	x	91	4 968 000
La 1 ianuarie 2023	x	x	3 000	x	x

Astfel, în conformitate cu norma perisabilității naturale din condițiile exemplului de mai sus și datele din tabelul 1, pierderile grăunțelor de porumb la păstrarea în vrac la depozit în cazul determinării acestora cu ajutorul relației (1) vor constitui:

$$PN = \frac{0,5 \times 100\,000 + 4\,968\,000 + 0,5 \times 3\,000}{91 \times 100} \times 0,13 = \frac{50\,000 + 4\,968\,000 + 1\,500}{91 \times 100} \times 0,13 = \frac{5\,019\,500}{9\,100} \times 0,13 = 5\,515,93 \times 0,13 = 717,07 \text{ kg} \approx 717 \text{ kg.}$$

Prin urmare, din lipsurile totale în mărime de 1 000 kg cantitatea de 717 kg reprezintă perisabilitate naturală conform normei stabilite, iar diferența de 283 kg – lipsuri supranormative care urmează să fie recuperate de către gestionar.

Referitor la contabilizarea lipsurilor și/sau pierderilor de produse agricole în limitele normelor perisabilității naturale stabilite prin calcul cu ajutorul relației (1) se poate constata următoarele. Potrivit Planului general de conturi contabile [3] în desfășurarea contului 714 este prevăzut subcontul 7144 „Cheltuieli privind lipsurile și pierderile din deteriorarea activelor imobilizate și circulante”. Totodată în exemplul 14 din SNC „Cheltuieli” [2] de asemenea se menționează că „lipsurile de mărfuri depistate la inventariere” se includ în componența altor cheltuieli din activitatea operațională. Întrucât din această normă nu este prevăzută nici o excepție, se poate concluziona că și lipsurile/pierderile de orice tipuri de stocuri (inclusiv produsele agricole) în limitele normelor perisabilității naturale (deopotrivă cu lipsurile/pierderile peste aceste limite) se recunosc în mod obligatoriu ca cheltuieli ale perioadei de gestiune condiționate de exercitarea activității operaționale.

Însă în cazul lipsurilor/pierderilor cu calificativul de perisabilitate naturală asemenea modalitate de contabilizare pare, cel puțin, discutabilă și lipsită de argumente concludente. În opinia noastră, la elaborarea/selectarea variantei optime de evidență a fenomenului în cauză este oportun:

- în primul rând, de clarificat la ce etapă a circuitului economic a avut loc perisabilitatea naturală – la etapa aprovizionării, producerii, comercializării sau în timpul păstrării stocurilor;
- în al doilea rând, de stabilit ce reprezintă stocurile degradate sau constante lipsă cu ocazia inventarierii – obiecte de muncă care se consumă integral în cadrul procesului tehnologic de cultivare a plantelor anuale sau perene, manifestându-se astfel ca costuri de producție și factori de influență sau produse ale muncii care în aspect economic se asociază cu randamentul procesului de producție încheiat și, sa urmare, nu pot intra din nou în același proces în calitate de costuri (inclusiv sub formă de perisabilitate naturală). Numai după transferul în categoria obiectelor de muncă produsele muncii pot să se manifeste iarăși drept costuri de producție, însă nu ale ciclului agricol încheiat, ci ale unui ciclu nou;
- în al treilea rând, de identificat rolul real al diferitor pierderi (inclusiv cauzate de perisabilitatea naturală a stocurilor) în crearea valorilor noi și formarea costului efectiv al produselor;
- și în sfârșit, de studiat și de apreciat în mod obiectiv experiența din domeniu a întreprinderilor autohtone în perioada premergătoare tranziției la noile reglementări contabile naționale când reglementării contabile a costurilor și stocurilor se acorda o atenție mult mai mare decât în prezent, iar direcțiile de perfecționare a diferitor fenomene (inclusiv perisabilitatea naturală) se discutau sistematic și creativ în revistele cu profil economic [10].

Referitor la prima cerință se poate menționa că asocierea perisabilității naturale cu o etapă sau alta a circuitului economic deloc nu poate fi negată sau considerate ceva nefiresc. Astfel, încă în anii 70 ai secolului trecut Indicațiile oficiale de ținere a contabilității la întreprinderile agricole prevedeau includerea lipsurilor de materiale în limitele normelor perisabilității naturale în componența cheltuielilor de transportare și colectare a stocurilor procurate de la terți [8].

Referitor la cea de-a doua cerință considerăm util de adus următorul exemplu. Astfel, este cert că în aspect economic recolta de grâu de toamnă colectată în vara anului 2022 reprezintă niște produse ale muncii. Dacă însă o parte din această recoltă va fi turnată în fondul semincer, atunci partea în cauză va trece în categoria obiectelor de muncă, materializându-se după semănat în costurile de semințe. Dar aceste costuri vor semnifica deja începutul unui nou proces tehnologic (de cultivare a grâului de toamnă sub recolta anului 2023) și nu au nici o tangență cu costurile aferente cerealelor obținute în anul 2020. Respectiv și perisabilitatea naturală a acestor cereale recoltate, condiționate și depozitate (indiferent de utilizarea lor ulterioară: consum ca material semincer, vânzarea terților, livrare salariatișilor cu titlul de plată în natură etc.) ca fenomen inerent procesului de păstrare a produselor muncii care a succedat ciclul de producție încheiat nu mai poate fi atribuită la costurile directe sau indirecte legate de obținerea cerealelor în anul 2022. Cu alte cuvinte, decontarea valorii perisabilității naturale în debitul contului 811 sau 821 poate fi acceptată doar în cazul în care stocurile respective reprezintă niște obiecte de muncă sau produse ale muncii care au fost obținute în ciclul agricol precedent. În caz contrar trebuie selectată altă modalitate de decontare.

Referitor la cea de-a treia cerință este important de stabilit ce fel de pierderi anume a cauzat perisabilitatea naturală: niște pierderi inerente procesului de producție care se încadrează în limitele prevăzute de normele tehnologice și limitele riscului normal de producție, precum și pierderi inerente

altor etape ale circuitului economic sau, dimpotrivă, niște pierderi care nu au nici o tangență cu circuitul economic și cu formarea unor valori noi. Respectiv în primul caz perisabilitatea naturală poate fi inclusă în componența costurilor (de exemplu, de achiziționare, de producție sau de distribuire), pe când în cel de-al doilea caz ea urmează a fi raportată în exclusivitate la alte cheltuieli din activitatea operațională.

Și în sfârșit, conformarea cerinței a patra permite de a dezvălui în aspect istoric evoluția metodelor de contabilizare a perisabilității naturale cu selectarea unor procedee sau ipoteze cu adevărat valoroase.

Astfel, Indicațiile contabile oficiale din anii 70 ai secolului precedent prevedeau că lipsurile de produse agricole în limitele normelor perisabilității naturale urmau să fie raportate la majorarea costului efectiv al tipurilor respective de produse [8]. Bineînțeles, era o prevedere importantă, dar destul de vagă, întrucât nu specifica cum anume (adică în ce mod) urma de majorat costul efectiv în cauză. Pe de altă parte, din explicațiile aferente modului de utilizare a conturilor sintetice nr. 18 „Fitotehnie”, nr. 19 „Zootehnie”, nr. 20 „Producție industrială”, nr. 25 „Cheltuieli comune de producție” și nr. 26 „Cheltuieli generale de gospodărie” din aceleași Indicații rezultă explicit că și majorarea respectivă putea fi efectuată nu prin includere în costurile tehnologice, comune de producție sau generale de gospodărie, ci în exclusivitate prin micșorarea soldului tipului respectiv de produse din registrele deschise la entitate. Prin aceasta a fost constituită, de fapt, baza conceptuală de contabilizare a perisabilității naturale a produselor agricole care excludea totalmente majorarea costurilor (directe sau indirecte) legate de fabricarea produselor constatate lipsă la inventariere.

Pornind de la reperul stabilit astfel, doctorul în economie V. P. Iarmolenco [9], iar apoi și alți autori [7] au propus ca lipsurile de produse agricole în limitele perisabilității naturale să fie repartizate pe direcțiile de ieșiri ale acestora cu luare în considerație a soldurilor tranzitorii de la finele anului. Fără doar și poate, era o continuare logică a conceptului inițial care a și fost implementată de multe întreprinderi din sectorul agrar.

Mai târziu, după adoptarea Hotărârii Guvernului „Cu privire la reforma contabilității” nr. 1187 din 24 decembrie 1997 și până la tranziția la noile reglementări contabile naționale în anul 2014 (adică pe parcursul a 16 ani), în Republica Moldova s-a aplicat o metodă „pur autohtonă”, distinctă și nejustificată în aspect teoretic, de contabilizare a perisabilității naturale. Astfel, potrivit capitolului IV „Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile” din Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor în debitul contului 813 „Consumuri indirecte de producție” era prevăzută, printre altele, și „Reflectarea lipsurilor și pierderilor din deteriorarea stocurilor de mărfuri și materiale în limita normelor de perisabilitate naturală”. Pe bună dreptate, era o abordare, cel puțin, discutabilă care deseori conducea la erori semnificative. Astfel, perisabilitatea naturală a fructelor depozitate după includerea acesteia în componența consumurilor indirecte de producție putea majora în consecința repartizării fără nici un temei costul efectiv, de exemplu, al cerealelor sau rizocarpilor industriali, deși cu obținerea acestor produse perisabilitatea naturală a fructelor nu avea nimic comun.

În plus, normele de utilizare a contului 813 în partea ce ținea de perisabilitatea naturală erau armonizate insuficient cu normele de utilizare a contului 714 „Alte cheltuieli operaționale”. În debitul celui de-al doilea cont de asemenea era prevăzută „reflectarea lipsurilor și pierderilor valorilor materiale...” Din astfel de expunere confuză a unei părți dintr-un act normativ de talie națională nu rezultă clar despre ce fel de lipsuri și pierderi era vorba în cazul atribuirii acestora la cheltuieli – despre toate lipsurile și pierderile (fără nici o excepție) sau numai despre lipsurile și pierderile peste normele perisabilității naturale. Dacă acceptăm că se avea în vedere prima variantă, atunci norma în cauză de utilizare a contului 714 venea în contradicție directă cu norma similară aferentă contului 813 și atunci ultima urma să fie exclusă, deoarece reprezenta doar un caz particular din totalitatea imensă a lipsurilor și pierderilor constatate la o întreprindere. Dacă însă convenim că se avea în vedere cea de-a doua variantă, atunci în norma respectivă aferentă contului 714 după cuvântul „materiale” trebuia făcută între paranteze următoarea precizare: „(cu excepția lipsurilor și pierderilor în limita normelor de perisabilitate naturală)”.

În sfârșit, nu este perfectă nici modalitatea actuală de contabilizare a lipsurilor și pierderilor în limitele normelor perisabilității naturale care a fost menționată anterior, adică în componența altor cheltuieli din activitatea operațională. Chestia e că astfel de lipsuri sau pierderi au un caracter obiectiv, sunt inerente circuitului economic și nu pot fi evitate oricât de mult ne-am dori aceasta. Prin urmare, ele nu pot fi echivalate cu lipsurile și pierderile peste normele perisabilității naturale care sunt o dovadă a unei gospodării nechibzuite, nerespectării regulilor de utilizare și păstrare a bunurilor fabricate, comiterii altor încălcări, abuzuri sau delapidări.

În acest context considerăm că întreprinderile din sectorul agrar trebuie să-și aleagă de sine stătător metoda de contabilizare a lipsurilor și pierderilor din păstrarea produselor vegetale în limitele normelor perisabilității naturale, indicând-o în politicile contabile și justificându-și alegerea. Totodată suntem de părerea că preferința ar trebui de acordat repartizării lipsurilor și pierderilor respective pe direcțiile de ieșiri ale produselor cu luare în considerație a soldurilor tranzitorii la data raportării.

Referitor la tratamentul fiscal al elementului contabil studiat se poate menționa următoarele:

- în primul rând, potrivit articolului 24 alineatele (1) și (13) din Codul fiscal [1] perisabilitatea naturală în limitele aprobate anual de către conducătorii întreprinderilor se permite spre deducere și este calificată drept o cheltuială ordinară și necesară suportată de contribuabil în cadrul activității de întreprinzător. Iar aceasta înseamnă că sumele perisabilității naturale nu sunt pasibile ajustării la întocmirea Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 12);

- în al doilea rând, permisiunea de a deduce perisabilitatea naturală în limitele normelor stabilite nu este altceva decât o recunoaștere oficială a caracterului social și de mare anvergură a acestui fenomen firesc care este inerent circuitului economic la orice întreprindere contemporană;

- în al treilea rând, recunoașterea perisabilității naturale drept un fenomen obișnuit, cu caracter de masă, are loc și în articolul 102 alineatul (8) din Codul fiscal. Printre altele, aici se indică că suma T.V.A. nu se acceptă spre deducere, urmând a fi raportată la costurile sau cheltuielile perioadei, doar în cazul acelor valori materiale ale căror perisabilități naturale au depășit limitele lunare stabilite de conducător. Iar aceasta înseamnă că pentru valorile materiale cumpărate (inclusiv cereale, semințe oleaginoase de floarea-soarelui ș. a.) T.V.A. se permite spre deducere în cazul în care perisabilitatea naturală a acestora s-a încadrat în limitele stabilite la întreprindere;

- în al patrulea rând, reglementarea aspectului fiscal al perisabilității naturale anume în articolul 24 „Deducerea cheltuielilor aferente activității de întreprinzător” din Codul fiscal nu poate servi ca justificare și nici măcar ca premisă pentru contabilizarea lipsurilor și/sau pierderilor cauzate de acest fenomen în componența altor cheltuieli din activitatea operațională, după cum prevede Planul general de conturi contabile. Doar în articolul dat sunt enumerate și alte sume sau plăți (de exemplu, legate de procurarea imobilizărilor amortizabile sau achitate în folosul titularilor patentei de întreprinzător). Însă, după cum se știe, nimeni și nicicând n-a ridicat întrebarea de a reflecta aceste elemente contabile în cadrul conturilor pentru evidența cheltuielilor sau costurilor. Pur și simplu, după cum a menționat corect încă în anul 2007 savantul autohton Alexandru Nederiță, decontarea perisabilității naturale la costuri va necesita corectarea suplimentară a profitului până la impozitare. Doar în scopurile impozitării lipsurile cauzate de acest fenomen firesc se deduc integral în limitele normelor aprobate, iar în contabilitatea financiară se recunosc ca cheltuieli numai în cuantumul valorii contabile a stocurilor vândute [6].

Concluzii:

Din raționamentele expuse mai sus se poate conchide următoarele:

1. Atât sistemul actual de evidență a perisabilității naturale, cât și cel existent până la tranziția la noile reglementări contabile naționale sunt imperfecte 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 poate fi reflectată ca micșorarea masei (volumului) trecute anterior la intrări cu întocmirea formulelor contabile de stornare în debitul contului 216 din creditul contului 811. De altfel, asemenea abordare se aplică de mai multe decenii

în cazul recunoașterii scăzământului natural de cereale sau semințe la condiționarea acestora pe fățare și până în prezent n-a fost contestată sau pusă la îndoială de nimeni;

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 poate fi repartizată pe direcțiile de ieșiri ale stocurilor proporțional cu cantitatea lor, luând în considerație soldurile existente în gospodărie la sfârșitul anului.

Referințe:

1. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24 aprilie 1997. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* 2005, ediție specială, cu modificări și completări ulterioare.
2. Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06. 08. 2013. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 233-237, art. 1533 cu modificări și completări ulterioare.
3. Planul general de conturi contabile. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* 2013, Nr. 233-237 art. 1534, cu modificări și completări ulterioare.
4. Butîneț, F., Gaidai, L., Țal-Țalco, Iu. *Serviciul de revizie și control de stat*. Chișinău: Cartea Moldovenească, 1989, p. 145
5. Nederiță, A. *Corespondența conturilor contabile conform prevederilor S.N.C. și Codului fiscal*. Ch.: Contabilitate și audit, 2007, pp. 373-374.
6. Regulamentul privind inventarierea: nr. 60 din 29.05.2012. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2012, nr. 166-169
7. Пизенгольц М. З., Варава А. П. *Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Часть I*. М.: Колос, 1993, с. 183-184.
8. Указания по ведению бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях. М.: Статистика, 1970, с. 36 – 37, 146.
9. Ярмоленко В. П. О непроизводительных расходах. В: *Учет и финансы в колхозах и совхозах*. 1974, № 11, с. 17-19.
10. Ярмоленко В. П. Об учете производственных потерь. В: *Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий*. 1993, № 9, с. 42-44
11. <https://dexonline.ro/definitie/perisabilitate>
12. <https://www.contzilla.ro/ce-sunt-perisabilitatile-si-care-sunt-limitele-acestora/>