

TRATAMENTE CONTABILE, STATISTICE ȘI FISCALE PRIVIND SACRIFICAREA
ANIMALELOR

ACCOUNTING, STATISTICAL AND TAX TREATMENTS REGARDING THE ANIMAL
SLAUGHTER

CZU: 631.162:657.4(478)

DOI: 10.5281/zenodo.7059830

COJOCARI Vadim¹, FRECĂUȚEANU Alexandru², ROMANCIUC Andrei³

^{1,2,3} Universitatea Agrară de Stat din Moldova

^{1,2,3} Email: vadim_cojocari@mail.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0179-4319>

Abstract. At present, the issues related to the slaughter of animals and birds and the goods obtained in this case are examined in the NAS "Particularities of accounting in agriculture" in points 27 and 36 with the concomitant illustration in Table 1 of the clause separating pig carcasses from other types of products originating in the same animal species, this clause being understood to mean processing operations. Thus, according to the normative act, the slaughter of any mature or immature individuals in the animal kingdom is an inalienable part of the agricultural activity and one of the many manifestations of the harvesting phase, and the carcass or meat obtained from slaughter is considered agricultural or basic agricultural product. However, in our opinion, this approach is debatable, because it hardly conforms to the real content of the notion of slaughter and totally ignores the experience of accounting for this economic fact until the reform of the national accounting system, as well as the provisions of some important legal acts in country and the European Union.

Keywords: accounting, agricultural activity, agricultural products, costs, slaughter.

JEL Classification: M 41

Introducere

Actualmente aspectele legate de sacrificarea animalelor, precum și de bunurile obținute în acest caz sunt examinate în SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” (în continuare – SNC „PCA”) în punctele 27 și 36 cu ilustrarea concomitentă în tabelul 1 a clauzei de separare a carcaselor de porcine de alte tipuri de produse care au la originea sa aceeași specie de animale, subînțelegându-se prin această clauză operațiunile de procesare. Astfel, potrivit actului normativ nominalizat sacrificarea oricăror indivizi maturi sau imaturi din componența regnului animal reprezintă o parte inalienabilă a activității agricole și una din numeroasele manifestări ale fazei de recoltare, iar carcasa sau carnea obținută din sacrificare este considerată produs agricol sau produs agricol de bază. Însă asemenea abordare, în opinia noastră, este discutabilă, deoarece se conformează cu greu conținutului real al noțiunii de sacrificare și totalmente ignoră experiența de contabilizare a acestui fapt economic de până la reformarea sistemului național contabil în anul 1998, precum și prevederile unor acte juridice de importanță majoră din țară și Uniunea Europeană. La efectuarea studiului dat drept surse de inspirație și puncte de reper au servit următoarele acte juridice: Codul fiscal [1], SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” [2], Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei (CAEM - 2) [4]. Totodată la expunerea elaborărilor proprii preferință s-a acordat metodei descriptive cu aplicarea elementelor de comparație, analiză și deducție.

Conținut de bază

Pentru a ne convinge că afirmația precum că „sacrificarea oricăror indivizi maturi sau imaturi din componența regnului animal reprezintă o parte inalienabilă a activității agricole și una din numeroasele manifestări ale fazei de recoltare, iar carcasa sau carnea obținută din sacrificare este considerată produs agricol sau produs agricol de bază” este discutabilă, vom prezenta în continuare

În tabelul de mai jos etapele de sacrificare a porcinelor conform schemei tehnologice clasice cu specificarea succintă a esenței fiecărei din ele. De menționat că porcinele în calitate de exemplu de animale sacrificate n-au fost alese deloc întâmplător. Chestia e că pe lângă entitățile agricole de tip industrial specializate în această subramură porcinele sunt crescute și sacrificate (bineînțeles, într-un efectiv mult mai mic) și de alte entități din sectorul agrar (în special, pentru alimentarea mecanizatorilor sau zilierilor), precum și de mulți gospodari casnici de la sate.

Tabelul 1. Etapele sacrificării porcinelor conform schemei clasice și esența acestora

Etapa sacrificării	Esența etapei de sacrificare
Examinarea sanitar-veterinară antemortem	Identificarea indivizilor inapți pentru sacrificare din cauza stării fiziologice anormale (gestație, bănuiele de afectare cu boli infectocontagioase etc.)
Igienizare	Curățirea indivizilor prin spălare sau dușare intensă cu scopul activării circulației sanguine și facilitării jupuirii
Cântărire antemortem	Determinarea masei vii a indivizilor în scopuri de control și analitice
Asomare	Scoaterea temporară din funcție a sistemului nervos pentru a exclude senzația de durere și instinctul de apărare
Sângerare	Eliminarea sângelui prin înjunghiere, ceea ce conduce la încetarea funcționării creierului și moartea animalului
Opărire	Prelucrarea indivizilor morți cu apă fierbinte sau abur pentru a facilita depilarea
Depilare	Îndepărtarea părului de pe suprafața pielii
Pârlire	Utilizarea arzătorului pentru îndepărtarea părului rămas după depilare și sterilizarea suprafeței pielii
Răzuire	Îndepărtarea scrumului de pe piele cauzat de pârlire
Jupuire	Separarea pielii de carcasă prin distrugerea legăturii dintre dermă și stratul subcutanat
Eviscerare	Secționarea corpului animalului și îndepărtarea organelor interne din cavitațile abdominală și toracică
Despicarea carcasei	Separarea carcasei în două jumătăți simetrice pentru a facilita acțiunile ulterioare și accelera răcirea cărnii
Toaletarea semicarcaselor	Îndepărtarea diferitor aderențe și impurități prin curățirea exteriorului sau spălare
Examinare sanitar-veterinară post-mortem	Detectarea și eliminarea anomaliilor inadmisibile în alimentație
Marcare	Indicarea prin ștampilare a locului sacrificării și destinației semicarcaselor
Cântărire postmortem	Determinarea greutatei semicarcaselor și a randamentului sacrificării

Sursa: Elaborat de autori

Astfel, după cum rezultă din tabelul 1, în aspect economic sacrificarea porcinelor (de altfel, și oricăror altor specii de animale) reprezintă un proces complex administrat de om cu scopul de a trece indivizii respectivi din categoria de active biologice în categoria de produse care derulează independent de factorii naturali – sol, umiditate, căldură și lumină. În cazul efectuării conform schemei tehnologice clasice sacrificarea porcinelor constă din 16 etape, iar fiecare etapă, la rândul său - din una sau câteva operațiuni. Bineînțeles, nu toate etapele sunt echivalente după semnificație, rolul de bază revenind asomării (adică paralizării temporare a animalului), sângerării (adică uciderii propriu-zise a animalului) și eviscerării (adică înlăturării măruntaielor din corpul animalului mort). Ce-i drept, la întreprinderile nespecializate, precum și în gospodăriile casnice unele etape sunt omise (de exemplu, inspecția sanitar-veterinară, jupuirea etc.), ceea ce însă nu trebuie să submineze perceperea corectă a noțiunii de sacrificare și clasificarea conformă a rezultatelor acesteia.

Actualmente sacrificarea se efectuează în mod manual cu antrenarea unui cerc specific de mijloace fixe, obiecte de mică valoare și scurtă durată, materiale și/sau bunuri închiriate a căror componență variază de la o entitate la alta, fiind influențată, în special, de frecvența și proporțiile sacrificării. Astfel, mijloacele fixe cu destinație îngustă din acest domeniu pot fi reprezentate de aparate de somare electrică, bazine de opărire, cuptoare de pârlire, instalații de jupuire, camere frigorifice de mare capacitate etc.; obiectele de mică valoare și scurtă durată de utilizare specială – de cuțite tubulare, conuri metalice pentru depilare manuală, mașini de răzuit sau de finisat, ferăstraie de diverse forme, vase de colectare a sângelui în scopuri alimentare ș. a.; materialele cu proprietăți deosebite – de citrat de sodiu, fibrisol, preparate de igienizare și sterilizare, electrozi, perii de sârmă rezistentă, furtuni etc.; bunurile închiriate – de țarcuri de recepție și triere sau încăperi capitale izolate cu accesoriile necesare. Prin urmare, costurile de sacrificare pe lângă valoarea contabilă a animalelor respective (care, printre altele, reprezintă partea decisivă a acestora) și salariul angajaților-operatori

includ de asemenea amortizarea mijloacelor fixe calculată pretutindeni prin metoda liniară, costul de intrare al obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu valoarea unitară mai mică sau egală cu a șasea parte din plafonul stabilit de legislația fiscală sau uzura obiectelor menționate cu valoarea unitară mai mare decât plafonul stabilit în mărime de 100 %, valoarea contabilă a materialelor consumate determinată, de regulă, prin metoda costului mediu ponderat, precum și plățile calculate în mărime contractuală pentru folosirea bunurilor închiriate. În afară de aceasta, la costurile respective sunt atribuite contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, costul planificat (ajustat la cost efectiv la data raportării) al serviciilor prestate de activitățile auxiliare proprii sau valoarea nominală a serviciilor acordate de către terți, defalcările în provizionul curent pentru plata concediilor anuale de odihnă și unele alte sume.

Potrivit punctelor 27 și 36 din SNC „PCA” la înregistrarea costurilor de sacrificare a oricăror tipuri de active biologice (atât circulante, cât și imobilizate), precum și oricăror specii de animale se majorează costurile activităților de bază și se diminuează stocurile sau activele biologice imobilizate cu majorarea concomitentă a datoriilor calculate curente, amortizării mijloacelor fixe, costului planificat al serviciilor interne consumate etc. Respectiv în evidența sintetică la suma costurilor suportate urmează de debitat contul de activ (calculație) 811 și de creditat conturile 212, 131, 531, 533, 538, 124, 812 ș. a. [5]. Ținem însă să menționăm că în SNC „PCA” (de altfel, ca și în toate celelalte 15 standarde contabile) simbolurile conturilor de gradul I nu sunt indicate, sarcina în cauză fiind atribuită pe dreptate Planului general de conturi contabile.

De asemenea în SNC „PCA” nicăieri nu este indicat expres că sacrificarea animalelor face parte nemijlocit din sectorul zootehnic. Mai mult ca atât, în punctele menționate mai sus modul de contabilizare a sacrificării animalelor din cireada de bază și activelor biologice circulante este examinat prin prisma unei direcții concrete de ieșiri ale acestora. Iar direcțiile de ieșiri ale activelor în cauză, după cum se știe, sunt destul de numeroase și variate, incluzând pe lângă sacrificare astfel de fapte economice ca vânzarea în masă vie în favoarea terților, aportarea la capitalul social al altor entități, acordarea ajutorului material la solicitarea familiilor socialmente vulnerabile, achitarea în natură a retribuțiilor de bază și suplimentare etc. De aceea referirea în punctul 27 la animalele din cireada de bază, iar în punctul 36 la activele biologice circulante încă nu poate servi drept dovadă că costurile legate de sacrificarea acestor exemplare fac parte din costurile zootehniei ca celui de-al doilea sector al activității agricole care, la rândul său, este calificată în standard drept activități de bază. Doar în conformitate cu statutul entității și specializarea acesteia activitățile de bază pot include nu numai activitatea agricolă cu cele două sectoare ale ei (fitotehnia și zootehnia), ci și alte tipuri de activități generatoare de venituri: activitatea industrială (de exemplu, fabricarea vinurilor brute, procesarea laptelui de oaie, extragerea uleiului vegetal ș. a.), activitatea de transport pe rute locale sau internaționale de mărfuri, activitatea de păstrare îndelungată a fructelor și strugurilor la comanda terților etc. Chiar și în SNC „PCA” (inclusiv prima propoziție din punctul 41) nu poate fi regăsită restricția precum că activitățile de bază ale unei întreprinderi agricole se limitează în exclusivitate la activitatea agricolă cu cele două sectoare ale ei. Este adevărat că aceste sectoare (adică fitotehnia și zootehnia) în propoziția menționată sunt totuși specificate, însă nu ca niște preținse componente unice ale activităților de bază la producătorii agricoli, ci ca niște areale obligatorii de localizare a costurilor suportate.

De asemenea este greu de conceput sacrificarea animalelor drept o componentă a sectorului zootehnic și în cazul examinării acesteia prin prisma noțiunii de recoltare ca fază de finalizare a activității agricole cu implicarea regnului animal. Astfel, în punctul 5 din SNC „PCA” este stipulat că recoltarea se manifestă:

- sau prin separarea produselor agricole de activul biologic și/sau de grupul activelor biologice (varianta 1);
- și/sau prin încetarea proceselor vitale ale activelor biologice (varianta 2).

În legătură cu aceasta menționăm că în cazul variantei 1 separarea produselor de activul sau grupul activelor care le-au generat reprezintă o trăsătură logică, clară și de netăgăduit a recoltării care însă

nu are un caracter universal și nu este viabilă în anumite situații. De exemplu, la stoarcerea mierii cu ajutorul centrifugelor mierea-marfă este separată nu de albinele lucrătoare ale unei familii, ci de fagurii din rame cu care se completează stupii; la recoltarea în pepiniere a puieților sau butașilor înrădăcinați aceștia nu sunt separați de niște plante terțe, ci săpați din sol împreună cu sistemul radicular propriu; la pescuitul peștelui crescut în heleșteie din puiet cumpărat acesta este separat doar de mediul acvatic în care a fost crescut etc. Cu atât mai mult, criteriul nominalizat mai sus (adică separarea produselor de activele biologice respective) nu poate servi ca premisă sau suport teoretic pentru calificarea sacrificării animalelor și păsărilor drept o manifestare a procesului de recoltare. La sacrificare, după cum se știe, exemplarele în cauză nu se separă de ele însuși (lucru care, de fapt, este imposibil), ci doar își modifică starea și proprietățile inițiale.

La rândul său, în cazul variantei 2 este folosit cu totul alt criteriu de recunoaștere a unui oarecare fenomen drept manifestare a recoltării (prin urmare, și a activității agricole) – criteriul de încetare a proceselor vitale ale activelor biologice. Însă și acest criteriu are un domeniu de aplicare mult mai larg decât cel ilustrat în standard prin trei exemple (inclusiv sacrificarea animalelor și păsărilor), intercalându-se frecvent cu criteriul separării produselor de activele biologice care le-au generat. De exemplu, la recoltarea grâului de toamnă, pe de o parte, boabele de cereale sunt separate de spicele tăiate și treierate, iar pe de altă parte, ca urmare a secerișului în plantele de grâu se stopează procesele vitale și ele încetează să mai existe ca active biologice. Dar principala discordanță dintre prevederile SNC „PCA” și activitatea cotidiană a agenților economici autohtoni rezidă în aceea că sacrificarea ca formă de încetare a proceselor vitale ale activelor biologice respective derulează atât într-un șir de gospodării agricole, cât și preponderent la abatoare sau întreprinderi industriale de colectare a animalelor și prelucrarea cărnii. Și dacă în cazul producătorilor agricoli problema de recunoaștere a sacrificării animalelor drept componentă a activității agricole este discutabilă, dar dispune totuși de anumite premise pentru existență (principalele fiind apartenența exemplarelor sacrificate la activele biologice proprii și creșterea acestora nemijlocit în gospodării), apoi în cazul abatoarelor și, mai cu seamă, a entităților de colectare a animalelor și procesare a cărnii asemenea problemă apriori nu poate să existe. Chestia e că la astfel de întreprinderi animalele în masă vie parvenite de la producătorii agricoli se manifestă deja nu ca active biologice care în mod tradițional ar trebui de înregistrat în debitul contului 212 sau 132, ci ca materie primă proprie sub formă de valori materiale pasibile procesării prin modalități inerente industriei alimentare cu înregistrare în debitul contului 211, subcontul 2111 „*Materii prime și materiale de bază*”. Cu alte cuvinte, sacrificarea animalelor la cumpărătorii angro (abatoare, fabrici, combinate etc.) din ramura industriei alimentare cu sau fără prelucrarea ulterioară a carcaselor/semicarcaselor reprezintă o parte componentă a activității industriale, nu este însoțită sau succedată de modificări biologice și nu are vreo tangență cu activitatea agricolă.

Totodată în contextul celor expuse mai sus inevitabil apare întrebarea: de ce atunci unul și același fenomen (adică sacrificarea) în funcție de locul derulării are două tratamente diferite: într-un caz (se are în vedere în gospodăriile rurale) – ca activitate agricolă, iar în alt caz (se are în vedere la entitățile industriei prelucrătoare) – ca activitate industrială? Evident că asemenea dualism este inadmisibil și are un caracter nefiresc.

În plus, pe lângă sacrificarea animalelor sunt și alte numeroase procese similare care se desfășoară atât în sectorul agrar, cât și în cel industrial. Este vorba, de exemplu, despre fabricarea vinurilor brute, procesarea laptelui, extragerea uleiului vegetal, obținerea făinii etc. De menționat că în actele normative și literatura contabilă adiacentă producțiile specifice nominalizate tot timpul au fost tratate ca varietăți ale activității industriale, indiferent de locul suportării costurilor – în gospodăriile agricole sau la întreprinderile industriale. De ce atunci sacrificarea animalelor trebuie să aibă două tratamente diferite? Cu atât mai mult că până în anul 1998 în toate manualele și ghidurile dedicate contabilității în agricultură sacrificarea era recunoscută unanim și fără nici un fel de condiții prealabile drept o varietate a activității industriale.

Dar cel mai relevant argument în favoarea necesității de a califica sacrificarea animalelor la entitățile agricole drept o varietate a activității industriale rezidă în următoarele. Dacă să ne distanțăm de la definiția sofisticată a recoltării din SNC „PCA” și să operăm cu un vocabular mai simplu și mai pe înțelesul tuturor, atunci recoltarea s-ar putea de redus la o permutare obișnuită a bunurilor provenite din transformările biologice ale unor plante sau animale vii dintr-un loc de expediție în care aceste bunuri nu pot fi utile pentru entitate (de exemplu, din câmp, livadă, grajd, heleșteu etc.) într-un loc de destinație (de exemplu, fățare, depozit, rezervor etc.) care deschide calea pentru folosirea bunurilor permutate conform necesităților existente (de exemplu, pentru vânzare, procesare, acordare de ajutor material sau împrumut în natură ș. a.). De obicei, permutarea respectivă se efectuează prin intermediul transportării, deși în unele cazuri se poate recurge și la alte modalități. Însă, indiferent de sector (fitotehnie sau zootehnie), ramură, producere specializată și tehnologia recoltării, caracteristicile bunurilor în ajunul recoltării (forma, înfățișarea, conținutul de substanțe utile, calitățile gustative, diverse proprietăți fizice și chimice etc.) și caracteristicile acestora imediat după recoltare sunt unele și aceleași (adică coincid). Cu alte cuvinte, în rezultatul recoltării (care, de fapt, se asociază cu permutarea bunurilor obținute dintr-un loc în altul) însușirile acestor bunuri nu se modifică și nici nu se obțin oarecare bunuri noi.

Cu totul alt tablou se urmărește în cazul sacrificării animalelor. Bineînțeles, animalele pasibile sacrificării, prin analogie cu bunurile de origine vegetală sau animalieră supuse recoltării, sunt permutate dintr-un loc (de exemplu, grajd, țarc, boxe, stână etc.) în altul (de exemplu, abator). În legătură cu aceasta s-ar părea că sacrificarea într-adevăr poate fi considerată ca o formă a recoltării (prin urmare, și a activității agricole). Însă asemenea concluzie este prematură, întrucât ignoră destinația și specificul activității abatorului. Dacă în toate celelalte cazuri bunurile recoltate și aduse în locurile de destinație (fățare, depozit, rezervor ș. a.) se păstrează în aceste locuri doar un timp limitat, iar apoi sunt folosite într-un mod apriori programat, apoi animalele parvenite la abatoare în mod operativ sunt sacrificate. Iar la sacrificare, spre deosebire de recoltare, se obțin bunuri noi care anterior nu existau (de exemplu, carcase și subproduse), reducându-se totodată cantitatea acestora în comparație cu masa vie a indivizilor sacrificați. În plus, după cum se vede din tabelul 1, sacrificarea animalelor reunește un șir de operațiuni specifice care sunt caracteristice pentru entitățile industriei alimentare și lipsesc cu desăvârșire în cazul recoltării efectuate în sectorul agrar.

Astfel, putem conchide că sacrificarea animalelor se conformează doar formal unor cerințe față de recoltare. Pe când produsele obținute din sacrificare și tehnologia obținerii acestora demonstrează concludent că sacrificarea reprezintă un proces complex de prelucrare industrială în care animalele vii se manifestă ca materie primă, costurile suportate – ca costuri de procesare, iar bunurile obținute (inclusiv carcasele) – ca produse industriale.

De asemenea nu pot fi considerate concludente și multe informații (inclusiv calificarea carcaselor de porcine drept produse agricole) incluse în tabelul 1 din SNC „PCA”, dubiile și suspiciunile principale fiind sugerate de următoarele nereguli:

a) lipsa consecvenței și modului unic de abordare la nominalizarea exemplurilor de active biologice. Astfel, în rândul 1 regăsim denumirea „*Turma de bază a ovinelor*”, deși, prin analogie cu terminologia din punctul 13 al standardului în cauză, mai corectă și mai succintă ar fi denumirea „*Ovine mature*”; în rândul 2 figurează denumirea „*Cireada de bază a bovinelor*”, deși mai potrivită ar fi denumirea „*Vaci mulgătoare*”; în rândul 3 este inclusă denumirea „*Porci*”, deși ea face parte dintr-un vocabular poporan și ar fi benefic de înlocuit cu termenul „*Porcine*”; în rândul 4 este indicată denumirea „*Piscicultură*” care însă nu semnifică niște active biologice, ci reprezintă, de fapt, o ramură a sectorului zootehnic, iar drept exemplu de active biologice în cazul dat ar servi peștele din heleșteie etc.;

b) este trecută cu vederea o parte semnificativă din produsele obținute de la activele biologice din regnul vegetal sau animal (de exemplu, gunoiul sau mustul de grajd evacuat din încăperile cu vaci mulgătoare, organele comestibile interne roșii și albe provenite din eviscerarea porcinelor sacrificate,

deșeurile furajere înregistrate la condiționarea recoltei de cereale pe fățare ș. a.), ceea ce creează o impresie eronată (ba chiar limitată) despre randamentul activității agricole;

c) modul tendențios de utilizare a termenului „*carcasă*” care în tabel se asociază în exclusivitate cu sacrificarea animalelor din specia porcinelor. În realitate carcasele în calitate de produs pot fi obținute și la sacrificarea oricăror altor specii de animale (inclusiv ovinele din turma de bază sau bovinele din cireada de bază când întreținerea acestora conform destinației inițiale devine nerentabilă). În plus, nici la porcine carcasele nu reprezintă unicul tip de produs obținut din sacrificare. Iar dacă porcinele sunt întreținute pentru vânzare în masă vie, atunci de la ele gospodăriile agricole în genere nu obțin nici un fel de produse, ci doar adaos al greutateii vii care nu reprezintă bunuri fabricate în cadrul entității și nu se conformează cerințelor față de produse expuse în punctul 6 subpunctul 5) din SNC „Stocuri” [3];

d) după cum se știe, în componența turmei de bază a ovinelor se includ atât femele de reproducție, cât și masculii reproducători (cunoscuți în popor sub denumirea de berbeci). Laptele însă se obține numai de la femelele care au fătat unul sau doi miei, iar lâna – de la toate capetele turmei, indiferent de grupul genital. Dar, cu părere de rău, în tabelul 1 din SNC „PCA” acest fapt incontestabil este ignorat, ceea ce subminează vădit valoarea teoretică a standardului în cauză și mărturisește despre neglijența grupului de lucru respectiv.

Astfel, în contextul celor expuse mai sus considerăm că, pentru a evita orice incertitudini din partea utilizatorilor și a asigura o armonizare mai deplină a informațiilor din tabelul menționat cu conținutul de bază al SNC „PCA” (în primul rând, cu penultimul alineat din punctul 5 care dezvăluie esența termenului „*recoltare*”), precum și cu particularitățile obținerii unor produse vegetale sau animaliere la entitățile agricole autohtone, ar fi benefic de modificat forma și conținutul tabelului 1 din actul normativ menționat, după cum este arătat în continuare în tabelul 2.

Tabelul 2. Active biologice și produse obținute la recoltarea acestora

Active biologice/grupuri de active biologice	Produse obținute la recoltare prin		
	separarea de		încetarea proceselor vitale ale activelor biologice
	locul aflării activelor biologice	activele biologice	
Vaci mulgătoare și vaci primipare până la transferarea în cireada de bază	Gunoi sau must de grajd	Lapte	Piei brute, carcase/semicarcase/sferturi de carcase, subproduse
Juncani, junci și vaci puse la îngrășat	Gunoi sau must de grajd	–	Ibidem
Ovine – femele de reproducție	–	Lapte, lâna	Piei brute, carcase, subproduse
Ovine – masculi de reproducție	–	Lâna	Ibidem
Ovine imature	–	Miță	Ibidem
Miei	–	–	Pielicele, carcase, subproduse
Porcine	–	–	Piei brute, carcase/semicarcase, subproduse
Pește în bazine acvatice artificiale	Pește-marfă, material de plantat	–	–
Familii de albine	Miere-marfă, ceară	–	–
Găini ouătoare	Ouă	–	Carcase, subproduse
Pui broileri	–	–	Ibidem
Culturi cerealiere	–	Cereale, paie, ciocleji	–
Culturi oleaginoase	–	Semințe	–
Culturi rădăcinoase	Rizocarpi	–	–
Culturi tuberculifere	Tuberculi	–	–
Culturi de bostănătie	–	Pepeni verzi, pepeni galbeni	–
Culturi legumicole	–	Legume	–
Culturi furajere multianuale	–	Semințe, masă verde, fân, paie	–
Pepiniere	Puietii	–	–
Livezi pe rod	–	Fructe	–
Vii pe rod	–	Struguri	–

Sursa: Elaborat de autori

Totodată la conținutul tabelului de mai sus este necesar de făcut câteva comentarii menite să faciliteze perceperea unor termeni noi, precum și să dezvăluie oportunitatea separării coloanei „Produse agricole” (în ambele cazuri se au în vedere coloanele respective din tabelul 1 din SNC „PCA”) în trei coloane distincte, după numărul modalităților de obținere a produselor la așa-numita recoltare:

- primul – prin vaci primipare până la transferarea în cireada de bază se subînțeleg junincile care deja au parturat și se află în perioada de testare a productivității lactate efective, fiind calificate drept active biologice imobilizate în curs de execuție;
- al doilea – subprodusele reunesc organele comestibile interne roșii (ficatul, inima, rinichii etc.) și albe (diafragma, pulmonii ș. a.) care sunt obținute concomitent cu carcacele la eviscerarea animalelor sacrificate, fiind calificate drept produse secundare;
- al treilea – semicarcacele și sferturile de carcace reprezintă niște părți ale carcacelor în care acestea sunt secționare cu scopul de a reduce manopera la tranșarea lor ulterioară, fiind calificate drept produse principale sau de bază;
- al patrulea – materialul de plantat în ramura pisciculturii include larvele și alevinile peștilor care au fost procurate de la niște terți specializați sau au fost separate din bazinele acvatice de înmulțire pentru creșterea de mai departe;
- al cincilea – separarea coloanei „Produse agricole” din același tabel în trei coloane distincte este cauzată de faptul că obținerea produselor (sau recoltarea acestora, după cum este numit fenomenul dat în SNC „PCA”) la entitățile agricole are loc prin trei modalități diferite: prima – separarea de activele biologice (de exemplu, la culesul fructelor, mulsul laptelui sau tunsul lânii), a doua – separarea de locul aflării activelor biologice (de exemplu, la colectarea ouălor, extracția mierii de albine sau pescuitul peștelui) și a treia – încetarea proceselor vitale ale activelor biologice (de exemplu, la sacrificarea oricăror specii de animale mature și imature sau tăierea copacilor). La rândul său, aceste modalități influențează momentul recunoașterii produselor ca active materiale circulante și documentația primară întocmită cu această ocazie.

Să vedem în continuare ce tratamente ale subiectului abordat se conțin în Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei (CAEM - 2) care a fost aprobat prin ordinul Biroului Național de Statistică nr. 28 din 7 mai 2019 și a înlocuit actul normativ omonim CAEM Rev. 2. De menționat că CAEM - 2 a fost elaborat pe baza armonizării cu versiunea oficială a actului juridic european respectiv [Statistical classification of economic activities in the European Community (NACE Rev. 2)], iar datele statistice obținute conform cerințelor metodologice din CAEM - 2 sunt comparabile la nivel regional, european și mondial. În total în CAEM - 2 sunt delimitate 21 de secțiuni (inclusiv secțiunea A „Agricultură, silvicultură și pescuit”), 88 de diviziuni (inclusiv diviziunile 01 „Agricultură, vânătoare și servicii anexe”, 02 „Silvicultură și exploatare forestieră” și 03 „Pescuitul și acvacultura”), 272 de grupe (inclusiv grupa 01.4 „Creșterea animalelor”) și 615 clase (inclusiv clasa 01.46 „Creșterea porcinelor”), la baza acestei clasificări fiind puse trei criterii principale: specificul procesului tehnologic de producție, destinația produselor obținute și caracteristica bunurilor comercializate. Astfel, în CAEM -2 agricultura, silvicultura și pescuitul sunt tratate ca domenii de activitate înrudite, dar autonome, pe când în SNC „PCA” ele sunt reunite într-un singur tip de activitate – activitatea agricolă. De asemenea în CAEM - 2 se face o delimitare clară între silvicultură și exploatarea forestieră, între pescuit și acvacultura, specificându-se de fiecare dată activitățile inerente unei sau altei clase. Pe când în SNC „PCA” între clasele menționate nu se face nici o deosebire, confruntându-se neargumentat silvicultura cu tăierea copacilor și pescuitul peștelui cu acvacultura.

Cât privește sacrificarea animalelor și păsărilor, apoi deosebirile dintre CAEM - 2 și SNC „PCA” sunt și mai principiale. Astfel, în CAEM - 2 activitățile de sacrificare, pornind de la cele trei criterii de clasificare de mai sus, sunt atribuite în exclusivitate la secțiunea C „Industria prelucrătoare”, diviziunea 10 „Industria alimentară”, grupa 10.1 „Producția, prelucrarea și conservarea cărnii și a

produselor din carne”, clasele 10.11 „Producția, prelucrarea și conservarea cărnii” și 10.12 „Prelucrarea și conservarea cărnii de pasăre”. Iar în explicațiile aferente conținutului acestor părți structurale se indică expres că clasa 10.11 „... include activități ale abatoarelor angajate în sacrificarea, sortarea sau ambalarea cărnii: vită, porc, miei, iepure, oaie, etc.”, iar clasa 10.12 „... include activități ale abatoarelor angajate în sacrificarea, prelucrarea sau conservarea cărnii de pasăre”. Totodată la specificarea conținutului grupei 01.4 „Creșterea animalelor” din cadrul diviziunii 01 „Agricultură, vânătoare și servicii anexe” se accentuează că grupa dată include doar „creșterea și reproducția tuturor animalelor”. Iar aceasta înseamnă că, indiferent de locul unde este amplasat abatorul (pe terenurile entității agricole sau în afara acestora), ce statut juridic are unitatea destinată sacrificării animalelor (de subdiviziune structurală a unui producător agrar, de agent economic distinct sau de subdiviziune/secție de producție a unei întreprinderi prelucrătoare) și cui îi aparțin capetele sacrificate cu titlul de proprietate sau de la cine acestea au fost procurate/primate, sacrificarea totdeauna se califică în scopuri statistice drept o varietate a activității industriale.

De asemenea este cazul de menționat că prevederile CAEM - 2 cu privire la sacrificare au o importanță nu numai teoretică, limitându-se totodată doar la obținerea și prelucrarea datelor statistice, ci dispun și de o pertinentă valoare aplicativă, servind ca bază pentru elaborarea unor acte juridice notorii de talie națională. Astfel, în anexa la Legea bugetului asigurărilor sociale de stat obligatorii din ultimii câțiva ani tarifele contribuțiilor pentru producătorii agrari sunt diferențiate în funcție de ponderea (mai mult sau mai puțin de 95 %) activităților agricole stipulate în grupele 01.1-01.6 din CAEM – 2. Cu același succes s-ar putea de menționat și în SNC „PCA” că sacrificarea nu se referă la activitatea agricolă, iar bunurile obținute cu această ocazie (carcase, piei brute, organe interne comestibile etc.) reprezintă produse industriale.

În încheiere, să prezentăm câteva detalii privind tratamentul fiscal al sacrificării și produselor provenite din sacrificare. Astfel, dacă sacrificarea se efectuează pentru consum propriu (adică pentru necesitățile interne ale contribuabilului), atunci conform articolului 24 alineatul (1) din Codul fiscal (în continuare - CF) costurile suportate sunt considerate cheltuieli ordinare și necesare din cadrul activității de întreprinzător și se permit spre deducere la completarea Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 12). Dacă însă sunt supuse sacrificării animale ale terților, atunci serviciile livrate/prestate conform articolului 96 litera a) din CF sunt impozitate cu T.V.A. la cota-standard în mărime de 20 % din valoarea impozabilă a serviciilor în cauză (cu alte cuvinte, din suma veniturilor calculate conform contractelor încheiate). La rândul său, livrările de carcase și orice alte bunuri obținute din sacrificare de asemenea se impozitează cu T.V.A. la cota-standard, întrucât ele nu se regăsesc nici într-un alineat al literei b) din același articol.

Concluzii

1. Sacrificarea animalelor reunește un șir de operațiuni specifice care sunt caracteristice pentru entitățile industriei alimentare și lipsesc cu desăvârșire în cazul recoltării efectuate în sectorul agrar. Astfel, produsele obținute din sacrificare și tehnologia obținerii acestora demonstrează concludent că sacrificarea reprezintă un proces complex de prelucrare industrială în care animalele vii se manifestă ca materie primă, costurile suportate – ca costuri de procesare, iar bunurile obținute (inclusiv carcasele) – ca produse industriale.
2. Indiferent de locul amplasării și statutul juridic al unității destinată sacrificării animalelor, precum și de apartenența animalelor sacrificate, sacrificarea se califică în scopuri statistice drept o varietate a activității industriale.
3. Dacă sacrificarea se efectuează pentru consum propriu, atunci conform articolului 24 alineatul (1) din Codul fiscal costurile suportate sunt considerate cheltuieli ordinare și necesare din cadrul activității de întreprinzător și se permit spre deducere. Dacă însă sunt supuse sacrificării animale ale terților, atunci serviciile livrate/prestate, precum și livrările de carcase și orice alte bunuri obținute din sacrificare sunt impozitate cu T.V.A. la cota-standard în mărime de 20 % din valoarea impozabilă.

Bibliografie

1. Codul fiscal. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, ediție specială
2. Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
3. Standardul Național de Contabilitate „Stocuri”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
4. Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei (CAEM - 2), aprobat prin ordinul Biroului Național de Statistică nr. 28 din 7 mai 2019
5. Planul general de conturi contabile. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237