

ECONOMIE ȘI CONTABILITATE

CZU [657:504.06+504.06.003] (478)

PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII RESURSELOR NATURALE ȘI A CONSUMURILOR DE DECOPERTARE A TERENURILOR

TATIANA ȘEVCIUC

Universitatea Agrară de Stat din Moldova

Abstract. Currently in Moldova there is a lack of investigations regarding the mentioned problems. The study of specific features of the enterprises activity that extract natural resources became a condition to propose a new method of accounting of the disintegration consumptions of natural resources depending on their ownership: private or public.

Key words: Account, Consumption, Costs, Disintegration, Extracted natural resources, Provisions.

INTRODUCERE

Actualmente în Republica Moldova lipsesc investigații aferente contabilității resurselor naturale. În Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor (Contabilitate și audit, 1998) printre altele, se menționează că resursele naturale se contabilizează în cadrul contului de activ **125 „Resurse naturale”**. Această situație impune o investigație profundă a contabilizării resurselor naturale luând în considerare gradul de apartenență a acestora întreprinderii sau statului. În cazul în care întreprinderea procură de la stat dreptul de extragere a resurselor naturale și nu înregistrează la intrări resursele naturale în componența activelor materiale pe termen lung, modul de contabilizare a resurselor naturale, în unele întreprinderi, se efectuează eronat, denaturând semnificativ conținutul rapoartelor financiare.

MATERIAL ȘI METODĂ

În procesul investigațiilor au fost aplicate diverse metode inerente disciplinelor economice (observarea, compararea, selectarea și gruparea) axate pe metoda universală de cercetare a fenomenelor și proceselor. Cercetările sunt axate pe convențiile fundamentale ale contabilității (permanența metodelor, continuitatea activității etc.) în corelare cu principiile prudenței și esențialității.

Ca obiect al investigațiilor au servit următoarele cariere de extragere a resurselor naturale: S.R.L. „Pietriș”, municipiul Chișinău; S.A. „Cariera Micăuți”, raionul Strășeni; S.R.L. „Nirom-Roz, raionul Călărași; S.R.L. „Larensia-Com”, raionul Criuleni; S.R.L. „Romadon” raionul Anenii-Noi; S.R.L. „Topograf”, raionul Florești; S.A. „Cariera de granit și nisip”, raionul Soroca.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Actualmente o parte din întreprinderile investigate procură de la stat dreptul de extragere a resurselor naturale (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1997) fără înregistrarea acestora în componența activelor materiale pe termen lung. În acest caz se propune ca consumurile de decopertare a terenurilor din care se extrag resurse naturale să fie contabilizate în unul din conturile **141 „Cheltuieli anticipate curente”**, subcontul 3 „Cheltuieli anticipate spre atașare la perioadele viitoare” – dacă cheltuielile acumulate urmează a fi incluse în costul produselor extrase pe parcursul perioadei ce va depăși un an, sau în contul **251 „Cheltuieli anticipate curente”** - când cheltuielile acumulate se prevede să fie atașate la costul produselor extrase pe o perioadă de până la un an. Această dilemă este determinată de necesitatea reflectării activelor în funcție de gradul de lichiditate a acestora. Repartizarea sumelor respective din contul **251 „Cheltuieli anticipate curente”** este rațional să se înceapă în luna în care sunt inițiate lucrările de extragere a resurselor naturale cu reflectarea acestora la consumuri.

Studiul efectuat la carierele de extragere a resurselor naturale, nominalizate anterior, demonstrează că cheltuielile enunțate se contabilizează în contul **251 „Cheltuieli anticipate curente”** neluând în considerare gradul de lichiditate a activelor. Mai mult ca atât, în opinia noastră, în procesul de executare

a lucrărilor de decopertare a resurselor naturale se obțin materiale utilizabile, cum ar fi nisip, argilă, prundiș ș.a. Ele se comercializează la preț de piață. Carierile însă nu le înregistrează la intrări, fapt care le este convenabil. La cariera S.R.L. „Pietriș”, din comuna Ghidighici până acum nu este înregistrată moluza în cantitate de peste 1000000 tone obținută din prelucrarea pietrei, care se vinde la preț de 30 lei pentru o tonă.

Actualmente nu există vreun act normativ care ar reglementa înregistrarea obligatorie la intrări a materialelor și deșeurilor obținute în procesul de construcții, reparații, producere, evaluare și reflectare concomitentă a acestora la diminuarea consumurilor (cheltuielilor) aferente. Numai în **S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”**, paragraful 75 stipulează că venitul obținut în procesul pregătirii terenului pentru utilizarea planificată (sumele încasate din comercializarea materialelor de construcții și altor materiale) se trece la diminuarea valorii terenului (Contabilitate și audit, 1998).

Nu suntem de acord ca la diminuarea consumurilor (cheltuielilor) pentru pregătirea terenului, construcția obiectelor, fabricarea produselor să fie atribuite sumele încasate din vânzarea materialelor (deșeurilor) obținute la costul acestora. Este evident că acest indicator e imposibil de determinat corect.

În opinia noastră, sunt posibile trei variante de evaluare a materialelor conexe (obținute la executarea lucrărilor de decopertare): la costul efectiv al unui m³ de materiale conexe (produse) extrase la întreprinderile specializate la exploatarea acestora (nisip, prundiș, argilă etc.); la costul efectiv al unui m³ de sol decopertat; la valoarea realizabilă netă a unui m³ de materiale conexe.

Estimarea materialelor conexe în cauză la valoarea realizabilă netă va exagera valoarea acestora, respectiv va subevalua produsele obținute din extragerea resurselor naturale. De exemplu, prețul de vânzare a unei tone de nisip de amenajare ajunge la 90 lei, iar a unui m³ – 135 lei (90 x 1,5). Cheltuielile de comercializare, în majoritatea cazurilor, lipsesc, deoarece beneficiarii dispun de transport propriu.

Considerăm că cea mai precisă estimare a materialelor conexe este la costul efectiv al unui m³ de sol decopertat. Însă la întreprinderile examinate nu se calculează acest indicator. De aceea vom utiliza costul unui m³ de nisip de la întreprinderea S.R.L. „Larensia-Com”, raionul Criuleni, specializată în extragerea nisipului. Acest indicator constituie 50 lei. Astfel, diferența este destul de semnificativă – 85 lei (135 – 50) la un m³. Costul acestor materiale conexe va diminua suma cheltuielilor (consumurilor) de decopertare.

Dacă costul materialelor conexe obținute este imposibil de calculat, atunci poate fi aplicată valoarea realizabilă netă. În mod similar se propune de procedat și cu materialele obținute în procesul de decopertare în cazul în care întreprinderea va recunoaște resursele naturale ca active materiale pe termen lung.

Astfel, în scopul aplanării situației respective, se propune de a completa **S.N.C. 3 „Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”** (Contabilitate și audit, 1998) cu următoarea cerință: materialele obținute în procesul de decopertare, construcție, reparație și/sau deșeurile din prelucrarea materiilor prime, materialelor sunt evaluate la cost efectiv sau la valoarea realizabilă netă și sunt înregistrate la intrări cu diminuarea consumurilor (cheltuielilor) aferente.

Trecerea la intrări a nisipului, argilei, prundișului și altor valori materiale pe fiecare sector al terenului contractat de resurse naturale, va fi reflectată prin înregistrarea contabilă:

Debit contul **211 „Materiale”**, subcontul 6 „Alte materiale”,

Credit contul **141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung”**, subcontul 3 „Cheltuieli anticipate spre atașare la perioadele viitoare” sau **251 „Cheltuieli anticipate curente”**.

Încă o problemă apare la executarea lucrărilor de decopertare a resurselor naturale. Cercetările efectuate demonstrează că unele consumuri de decopertare se intercalează (în momentul recunoașterii) sau devin comune cu consumurile de recultivare a terenului (solului) din care au fost extrase resursele naturale. De exemplu, săparea, încărcarea, transportarea și descărcarea lui concomitent pot fi operații ale lucrărilor de decopertare a unui sector cu resurse naturale și operații ale lucrărilor de recultivare a altui sector din care deja au fost extrase resursele naturale. Dacă consumurile la executarea acestor operații vor fi integral atașate numai la cele de decopertare, se vor încălca cerințele principiului prudenței; consumurile de decopertare vor fi fără temei majorate, iar produsele obținute din extragerea resurselor naturale – supraevaluate. Luând în considerare necesitatea înregistrării consumurilor îmbinate sau mixte (cu două destinații), se propune ca acestea să fie delimitate în consumuri de decopertare și consumuri de recultivare.

Actualmente, cu regret, în actele normative nu este abordată categoria consumurilor enunțate și metoda de repartizare a acestora. Studiul efectuat ne mărturisește despre faptul că și în cazul executării lucrărilor de decopertare și în cazul lucrărilor de recultivare sunt necesare unele și aceleași operații tehnologice: săparea solului cu căușul excavatorului, încărcarea în autocamion, transportarea și descărcarea lui. Ele necesită unul și același volum de lucru. Din aceste considerente, se propune, consumurile mixte de atașat la consumurile de decopertare și de recultivare a sectorului respectiv în mod egal câte 50%.

Este rațional ca această repartizare să fie efectuată pe fiecare articol, luând în considerare și numărul sectorului care se decopertează și al celui ce se recultivează.

În practică poate să apară și alte situații. În una și aceeași lună de gestiune o anumită perioadă de timp au fost efectuate numai lucrări de decopertare, iar ulterior – de decopertare și de recultivare a sectorului respectiv. Separarea consumurilor în cele de decopertare și recultivare se complică. Salariile șoferilor, contribuțiile și primele respective la salariile calculate, uzura excavatoarelor și autocamioanelor, cota-parte a valorii anvelopelor și acumulatele, costul combustibilului consumat etc., se determină o dată în lună. Din acest motiv, în evidența analitică este imposibil de a separa consumurile în cauză, în consumuri de decopertare și de recultivare. În scopul soluționării problemei date propunem de a delimita consumurile de decopertare și cele mixte (de decopertare și de recultivare) în raport cu numărul de zile (schimburi) în care au fost executate lucrări de decopertare și mixte – de decopertare și de recultivare.

Actualmente în întreprinderile examinate consumurile menționate nu se repartizează în modul menționat mai sus. În cel mai bun caz, cheltuielile în cauză sunt raportate la cele anticipate curente, iar în cel mai rău caz – la consumurile de exploatare. Să apelăm la un exemplu. Există următoarele date despre consumurile de decopertare a sectorului nr. 3 și recultivare a sectorului nr. 1, lei (septembrie 2007):

a) Consumuri directe de materiale:.....	86800
- combustibil și lubrifianți	72800
- cota-parte a valorii anvelopelor și acumulatele	3850
- costul pieselor de schimb și altor materiale.....	1450
- costul (uzura) instrumentelor și altor obiecte de mică valoare și scurtă durată	1900
- costul energiei electrice	6800
b) Retribuirea muncii	19700
c) Contribuții de asigurări sociale și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală	5418
d) Deservirea tehnică și reparația mijloacelor fixe	20400
e) Uzura mijloacelor fixe	1250
Total	133568

În aceeași lună, în procesul de decopertare s-a obținut nisip în volum de 480 m³, valoarea realizabilă netă a căruia constituie 24000 lei. În total s-au lucrat 22 zile, dintre care, în 2 zile a fost separat nisipul, timp de 7 zile au fost efectuate lucrări de decopertare, iar în 13 zile - lucrările de decopertare și recultivare.

Înregistrările contabile aferente cheltuielilor anticipate pe termen lung în luna septembrie 2007 sunt prezentate în tabelul 1.

CONCLUZII

1. În opinia noastră sunt posibile trei variante de evaluare a materialelor conexe (obținute la executarea lucrărilor de decopertare):

a) la costul efectiv al unui m³ de materiale conexe (prodate) extrase la întreprinderile specializate la exploatarea acestora (nisip, prundiș, argilă etc.);

b) la costul efectiv al unui m³ de sol decopertat;

c) la valoarea realizabilă netă a unui m³ de materiale conexe.

2. Consumurile de decopertare a terenurilor din care se extrag resurse naturale urmează a fi contabilizate în unul din conturile **141 „Cheltuieli anticipate curente”**, subcontul 3 „Cheltuieli anticipate spre atașare la perioadele viitoare” – dacă cheltuielile acumulate urmează a fi incluse în costul produselor extrase pe parcursul perioadei ce va depăși un an, sau în contul **251 „Cheltuieli anticipate curente”** - când cheltuielile acumulate se prevede să fie atașate la costul produselor extrase pe o perioadă de până la un an.

Tabelul 1

Correspondența conturilor aferentă consumurilor de decopertare a resurselor naturale

Conținutul operațiilor economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
		Debit	Credit
1. Reflectarea consumului de combustibil, lubrifianți, piese de schimb (72800+1450)	74250	141, subcontul 3	211
2. Reflectarea cotei-părți a valorii anvelopelor și acumuloarelor	3850	141, subcontul 3	251
3. Reflectarea costului obiectelor de mică valoare și scurtă durată utilizate	1900	141, subcontul 3	213
4. Reflectarea serviciilor de reparație (fără TVA)	16900	141, subcontul 3	521, 539
Total	20280	-	521, 539
5. Consumul de energie electrică (fără TVA):	6800	141, subcontul 3	521, 539
Total	8160	-	521, 539
6. Calcularea:			
a) salariilor	19700	141, subcontul 3	531
b) contribuțiilor de asigurări sociale	4925	141, subcontul 3	533
c) primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală	493	141, subcontul 3	535
Total	25118	141, subcontul 3	-
7. Reflectarea deservirii tehnice (fără TVA)	3500	141, subcontul 3	521, 539
8. Calcularea uzurii mijloacelor fixe	1250	141, subcontul 3	124

BIBLIOGRAFIE

1. Legea Republicii Moldova cu privire la resursele naturale nr. 1102-XIII din 16.02.97. (cu modificările și completările ulterioare). Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1997, nr. 40.
2. Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor. *Contabilitate și audit*, Chișinău, 1998, nr. 2-3, p. 2-278.
3. S.N.C. 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”. *Contabilitate și audit*, Chișinău, 1998, nr. 1, p. 24-44.
4. S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”. *Contabilitate și audit*, Chișinău, 1998, nr. 2, p. 125-145.

Data prezentării articolului - 18.11.2008