

CZU 657:504.003.3 (478)

## PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII CONSUMURILOR DE DECOPERTARE A RESURSELOR NATURALE

*TATIANA ȘEVCIUC*

*Universitatea Agrară de Stat din Moldova*

**Abstract.** The study of the accountancy improvement of disintegration consumptions of the natural resources in the conditions of technical progress and its impact on the production is one of the most complex problems and the most discussible theories and modern practices. These problems involve an ensemble of criteria and specific motivation of the decisional process in choosing the optimum production variant, on the basis of some influence factors with different intensities, and in connection with the action target and social-economic existing conditions at a certain moment in the society.

**Key words:** Accountancy, Consumption, Costs, Disintegration, Improvement, Natural resources.

### INTRODUCERE

Studierea modului de contabilizare a consumurilor de decopertare a resurselor naturale în condițiile progresului tehnic reprezintă o problemă complexă. Această problemă implică un ansamblu de criterii și motivații specifice procesului decizional, bazate pe unii factori de influență cu intensități diferite, în raport cu scopul acțiunii și condițiile economice actuale.

## MATERIAL ȘI METODĂ

Ca material de bază au servit datele următoarelor cariere de extragere a resurselor naturale: S.R.L. „Pietriș”, Ghidighici; SA „Cariera Micăuți”, Micăuți; S.R.L. „Nirom-Roz”, Călărași; S.R.L. „Larensia-Com”, Criuleni; S.R.L. „Romadon”, Anenii-Noi; S.R.L. „Topograf”, Florești; SA „Cariera de granit și nisip”, Cosăuți ș.a.

Ca suport metodologic au servit convențiile fundamentale și principiile de bază ale contabilității, totalitatea de reguli, procedee, metode expuse în S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”, S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung” și comentariile privind aplicarea acestui standard, S.I.C. 16 „Terenuri și mijloace fixe”.

## REZULTATE ȘI DISCUȚII

Actualmente în Republica Moldova lipsesc investigații cu privire la contabilitatea consumurilor de decopertare a resurselor naturale. Studiul particularităților activității carierelor de extragere deschisă menționate anterior ne permite să determinăm modul de contabilizare a consumurilor de decopertare în funcție de:

- apartenența resurselor naturale reliefată în Legea Republicii Moldova nr. 1102-XIII cu privire la resursele naturale (Monitorul Oficial al R.M. nr.40 din 19.06.97);
- modul de extragere a resurselor naturale: prin sondare, extragere deschisă sau închisă;
- landșaftul terenului din care se extrag resursele naturale;
- efectuarea decopertării concomitent pe întregul teren ca proces unic sau pe fiecare sector al terenului contractat (teren de pe care se extrag resursele naturale);

În funcție de apartenența resurselor naturale, consumurile de decopertare vor fi contabilizate analogic consumurilor condiționate de lucrările tehnologice de prospecțiune geologică. Astfel, dacă întreprinderea nu procură resursele naturale, consumurile de decopertare urmează a fi contabilizate în funcție de faptul dacă aceste resurse vor fi sau nu înregistrate în componența activelor materiale pe termen lung (S.N.C. 16 “Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”) pe parcursul executării lucrărilor de prospecțiune sau de decopertare.

Este posibilă și varianta care prevede contabilizarea consumurilor de decopertare luând în considerare procurarea resurselor naturale și recunoașterea lor în componența resurselor naturale în curs de execuție.

În toate variantele menționate este rațional de luat în considerare și volumul de efectuare a lucrărilor de decopertare concomitent pe întregul teren contractat sau succesiv pe fiecare sector al acestui teren.

Decopertarea resurselor naturale cuprinde totalitatea de operații de dezvelire a acestora pentru a fi extrase. Ele includ săpatul subsolului cu excavatorul, încărcarea solului în camion, transportarea până la locul de destinație (de regulă, se planifică nu mai departe de 1 km), descărcarea solului. Când lucrările de decopertare sunt executate de o întreprindere terță consumurile de decopertare le constituie costul serviciilor prestate de către această întreprindere.

În cazul executării lucrărilor de decopertare cu forțele proprii, este rațional ca întreprinderea ce planifică să extragă resursele naturale, să țină evidența analitică a consumurilor de decopertare pe fiecare sector al terenului contractat și pe următorul nomenclator de articole:

a) consumuri directe de materiale,

inclusiv:

- ◆ combustibil și lubrifianți
- ◆ anvelope
- ◆ acumulate
- ◆ piese de schimb
- ◆ energie electrică
- ◆ costul (uzura) instrumentelor

b) retribuirea muncii;

c) contribuții pentru asigurările sociale și primele pentru asigurarea obligatorie de asistență medicală;

d) consumuri privind deservirea tehnică;

e) consumuri indirecte de producție repartizate;

f) uzura mijloacelor fixe (excavatoarelor, autocamioanelor);

g) alte consumuri.

Examinarea modului de ținere a evidenței analitice a consumurilor de decopertare ne demonstrează lipsa unui nomenclator unic de consumuri. Aceasta face dificilă analiza structurii consumurilor în cauză și imposibilă compararea acestora la diferite întreprinderi.

De menționat, că cota-parte a valorii anvelopelor atașate la consumurile de decopertare va fi determinată în funcție de timpul normativ folosit de întreprindere, în baza ordinului Ministrului Transporturilor și Gospodăriei Drumurilor cu privire la aprobarea Normelor de parcurs și exploatare a anvelopelor pentru mijloacele de transport auto nr.124 din 29.07.2005 (Monitorul Oficial al RM nr.110-112 din 19.08.2005).

În cazul în care anvelopele sau acumulatorul nu rezistă normei stabilite de întreprindere și sunt scoase din exploatare înainte de timp se propune ca cota-parte a valorii acestora aferentă timpului neutilizat să fie recunoscută ca alte cheltuieli operaționale. Această propunere poate fi argumentată în baza respectării principiilor prudenței și concordanței. Doar din momentul scoaterii din funcțiune a anvelopei sau acumulatorului întreprinderea le va schimba cu alte piese similare noi. Prin urmare, pe segmentul de timp neutilizat de către anvelope sau acumulatorul vechi va fi calculată cota-parte a valorii celor noi. Dacă se va include în componența consumurilor la exploatarea excavatoarelor și autocamioanelor pe segmentul de timp enunțat și cota-parte a anvelopelor sau acumulatorilor vechi, neîntemeiat se vor majora consumurile, respectiv – costul produselor extrase sau se vor supraevalua activele.

Să admitem că la 1 martie 2006 au fost instalate 8 anvelope la valoarea totală de 7200 lei, pentru funcționarea normală a excavatorului, în lucrările de decopertare. Norma de utilizare a fost stabilită 24 luni, efectiv anvelopele au servit excavatorul 21 luni și la sfârșitul lunii noiembrie 2007 au fost decontate. După expirarea termenului de funcționare, acestea au fost schimbate cu alte 8 anvelope la valoarea totală de 8000 lei, durata de utilizare fiind stabilită la fel 24 luni. Începând cu decembrie 2007 au fost instalate al doilea set de anvelope, cota-parte lunară a acestora fiind de 333,33 lei (8000:12).

Conform acestor date vor fi întocmite calculele cotei-părți a valorii anvelopelor aferente:

◆ unei luni – 300 lei ( $7200 \div 24$ );

◆ anului 2006 – 3000 lei ( $300 \times 10$ );

◆ anului 2007 – 3600 lei ( $300 \times 12$ );

◆ anului 2008 – 600 lei ( $300 \times 2$ ).

În noiembrie 2007 vor fi întocmite înregistrările contabile:

1. Reflectarea cotei-părți a valorii anvelopelor aferente lunii noiembrie 2007:

Debit contul 141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung”, sau 127 „Consumuri pentru pregătirea resurselor naturale spre extragere”, sau 121 „Active materiale în curs de execuție”, subcontul 1217 „Consumuri pentru pregătirea resurselor naturale spre exploatare” (în funcție de faptul, în care cont sunt contabilizate consumurile de decopertare) - 300 lei;

Credit contul 251 „Cheltuieli anticipate curente” - 300 lei,

2. Decontarea cotei-părți a valorii anvelopelor aferente segmentului de timp neutilizat de anvelope (3 luni – decembrie 2007, ianuarie și februarie 2008) – 900 lei ( $300 \times 3$ ):

Debit contul 714 „Alte cheltuieli operaționale” - 900 lei;

Credit contul 251 „Cheltuieli anticipate curente” - 300 lei;

Credit contul 141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” - 600 lei.

Debitarea unuia din conturile 141, 127 sau 121, subcontul 1217 în noiembrie 2007 la suma de 1200 lei ( $300+900$ ) neargumentat va supraevalua costul resurselor extrase și valoarea de intrare a resurselor naturale în cazul în care acestea vor fi recunoscute drept active materiale pe termen lung. Dacă se va prelungi reflectarea cotei-părți a valorii anvelopelor în mărime de 300 lei în decembrie 2007, ianuarie și februarie 2008, atunci vom avea o neconcordanță dintre faptul economic de exploatare a anvelopelor care în aceste luni lipsește și procedeul de atașare a costului acestora la perioadele gestionare. Plus la aceasta, în lunile menționate, se va mai reflecta lunar cota-parte a valorii anvelopelor din al doilea set în mărime de 333,33 lei fapt ce la fel este contradictoriu cerințelor principiului prudenței.

Studiile efectuate denotă că nici în Planul de conturi contabile (Contabilitate și audit, nr.2-3, 1998) actual, nici în alte acte normative nu există nomenclatorul subconturilor ce urmează a fi deschise în desfășurarea contului sintetic 141 „Cheltuieli anticipate pe termen lung”. În opinia noastră, acest

nomenclator trebuie să fie constituit în baza omogenității cheltuielilor anticipate pe termen lung și anume:

1. Cota-parte a valorii activelor pe termen lung;
2. Cota-parte a valorii activelor curente;
3. Cheltuieli anticipate spre atașare la perioadele viitoare.

Evident că în cazul nostru este necesar să fie utilizat al treilea subcont. În cadrul acestui subcont vor fi deschise conturi analitice pe fiecare tip de cheltuieli anticipate pe termen lung, cum ar fi: „Cheltuieli de prospecțiune geologică”, „Cheltuieli de decopertare” etc. Înregistrarea sumelor celorlalte articole de cheltuieli nu prezintă careva dificultăți la evaluarea și recunoașterea inițială.

Se folosesc următoarele documente primare și centralizatoare aferente cheltuielilor indirecte: calculul uzurii mijloacelor fixe, factura fiscală a organizației de furnizare a energiei electrice, raportul de distribuire a energiei electrice, bonul de consum, fișa-limită și/sau raportul (borderoul) privind mișcarea valorilor materiale etc.

În baza documentelor primare și centralizatoare menționate înscrierile specificate se reflectă în registrul de evidență analitică.

Studiile efectuate relevă că la întreprinderile ce se ocupă cu extragerea resurselor naturale nu există un nomenclator unic de evidență a cheltuielilor enunțate. Registrul de evidență analitică a consumurilor de decopertare la fel lipsește. În scopul înlăturării acestor neajunsuri se propune fișa de evidență a consumurilor (cheltuielilor) de decopertare.

Acest registru va fi ținut în mod manual sau în condițiile prelucrării computerizate a informației contabile. În condițiile prelucrării datelor în mod manual el va avea forma unei broșuri, (balanțe de verificare), deoarece va fi deschis pe un an gestionar. Nomenclatorul articolelor de consumuri va fi unic pentru toate 12 luni, iar indicatorii din celelalte colonite (debitul sau creditul conturilor, soldul la începutul lunii, rulaj și sold la sfârșitul lunii) vor fi completate lunar. În colonița Credit se propune de reflectat sumele decontate la consumurile pentru extragerea resurselor naturale sau la costul acestora, în cazul în care resursele naturale se vor recunoaște după lucrările de decopertare. În condițiile prelucrării informației contabile în mod computerizat o atare fișă (borderou) va fi emisă în fiecare lună.

## CONCLUZII

1. În funcție de apartenența resurselor naturale consumurile de decopertare vor fi contabilizate în mod similar ca și consumurile condiționate de lucrările tehnologice de prospecțiune geologică. Astfel, dacă întreprinderea nu procură resursele naturale, consumurile de decopertare se propun să fie contabilizate în funcție de faptul, dacă aceste resurse nu vor fi înregistrate sau vor fi înregistrate în componența activelor materiale pe termen lung pe parcursul executării lucrărilor de prospecțiune sau de decopertare.

2. Este posibilă și varianta care prevede contabilizarea consumurilor de decopertare, luând în considerare procurarea resurselor naturale și recunoașterea acestora în componența resurselor naturale în curs de execuție.

## BIBLIOGRAFIE

1. Legea Republicii Moldova cu privire la resursele naturale nr. 1102-XIII din 16.02.1997, Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 40 din 19.06.1997 (cu modificările și completările ulterioare).
2. Ordinului Ministrului Transporturilor și Gospodăriei Drumurilor cu privire la aprobarea Normelor de parcurs și exploatare a anvelopelor pentru mijloacele de transport auto nr. 124 din 29.07.2005, Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.110-112 din 19.08.2005.
3. Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor // Contabilitate și audit, nr.2-3, 1998, p. 2-278.
4. S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung” // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 88-91 din 30.12.1997, p. 55-68.

*Data prezentării articolului – 28.02.2008*