

CZU: 657.4:330.15

ASPECTE GENERALE PRIVIND CONTABILITATEA AMORTIZĂRII ȘI DEPRECIERII RESURSELOR MINERALE

Tatiana ȘEVCIUC

Universitatea de Stat din Moldova

Metodologia actuală de contabilizare a operațiunilor economice legate de amortizarea și deprecierea resurselor minerale generează numeroase incertitudini și nu este armonizată perfect cu prevederile actelor legislative și normative în vigoare. Propunerile unor autori de a soluționa problema în cauză trezesc multe semne de întrebare, întrucât nu se bazează pe un suport economic argumentat și neglijează principiile fundamentale ale contabilității. De aceea, în articol se propune de a prezenta în mod laconic și explicit aspectele contabile aferente epuizării resurselor minerale care se asociază cu calcularea amortizării acestora și deprecierei lor. De menționat că actualmente nu există formulare tipizate de documente primare pentru calcularea amortizării resurselor minerale și decontarea sumelor acumulate.

Cuvinte-cheie: *resurse minerale, depreciere, amortizare, valoare, contabilizare.*

GENERAL ASPECTS REGARDING THE ACCOUNTING OF AMORTIZATION AND DEPRECIATION OF MINERAL RESOURCES

The current methodology of accounting for economic operations related to amortization and the depreciation of mineral resources generates numerous uncertainties and is not perfectly harmonized with the provisions of the legal and normative acts in force. The proposals of some authors to solve the problem in question raise many questions, as they are not based on an argumentative economic support and they neglect the fundamental principles of accounting. This is why the article proposes to present in a laconic and explicit way the accounting aspects related to the depletion of mineral resources that are associated with the calculation of their amortization and depreciation. It should be noted that there are currently no standard forms of primary documents for calculating the depreciation of mineral resources and settling the accumulated amounts.

Keywords: *mineral resources, depreciation, amortization, value, accounting.*

Introducere

Pe măsura utilizării (exploatării) după destinație, resursele minerale nerenovabile (în primul rând zăcămintele de minerale utile solide) se epuizează. În aspect material (tangibil), epuizarea reprezintă micșorarea cantității (volumului) de minerale utile într-un zăcământ explorat în urma extragerii acestora de către beneficiarul (utilizatorul) sectorului de subsol. În anumite condiții se pot epuiza parțial și zăcămintele renovabile de ape subterane, ceea ce se manifestă indirect prin secarea multor izvoare, scăderea nivelului lacurilor și râurilor etc.

Cercetările în domeniu au fost efectuate în baza generalizării problemelor, dificultăților și incertitudinilor condiționate de reflectarea în evidență a operațiunilor economice legate de modul de contabilizare a epuizării resurselor minerale și a deprecierei acestora, ținându-se cont de particularitățile lor. Aspectele prezentate au fost evaluate prin prisma corelării cu cadrul juridic în vigoare și cu principiile fundamentale ale contabilității (prudența, prioritatea conținutului asupra formei, relevanța [1] etc.). Preferință s-a acordat metodei monografice de descriere a obiectelor contabile cu aplicarea elementelor de comparație, inducție și deducție.

Scopul cercetării constă în prezentarea aspectelor contabile aferente epuizării resurselor minerale și deprecierei acestora prin prisma cadrului legal și ținându-se cont de particularitățile acestor obiecte de evidență.

Rezultate și discuții

În aspect contabil, epuizarea resurselor minerale se asociază cu calcularea amortizării acestora, adică cu repartizarea (raportarea) valorii amortizabile a resurselor în cauză la costurile perioadei de gestiune proporțional cu cantitatea (volumul) mineralelor extrase. La rândul său, valoarea amortizabilă reprezintă costul de explorare al resurselor minerale diminuat cu valoarea reziduală estimată, adică cu valoarea bunurilor utilizabile pe care entitatea intenționează să le obțină după încetarea exploatării imobilizării corporale. Drept exemplu de asemenea bunuri pot servi excavațiile miniere (cavitățile în masivul de roci) apte pentru folosire în calitate de

beciuri, depozite, spații pentru cultivarea ciupercilor etc. Dacă însă proiectul tehnic prevede lichidarea sau conservarea excavațiilor miniere, atunci valoarea reziduală preconizată va deveni nulă.

Totodată, trebuie de avut în vedere că bogățiile subterane propriu-zise se află în exclusivitate în proprietatea publică a statului [2] și, prin urmare, nu pot fi contabilizate sau reflectate în bilanț ca imobilizări corporale sub formă de resurse minerale. În așa caz, în conformitate cu politicile contabile ale entității, pot fi constatate ca resurse minerale doar costurile capitalizate aferente lucrărilor de pregătire a zăcămintelor pentru exploatare. Respectiv, operațiunea de calculare a amortizării se va asocia numai cu costurile în cauză.

La calcularea amortizării resurselor minerale se aplică, de regulă, metoda unităților de producție [3] care rezidă în următoarele:

- la etapa inițială se precizează mărimea rezervei industriale de minerale utile din zăcămintul primit în folosință. De obicei, rezerva în cauză se măsoară în metri cubi și se autentifică documentar printr-un proces-verbal de formă liberă;

- în continuare valoarea amortizabilă a zăcămintului dat care, de regulă, este mai mică sau egală cu suma costurilor capitalizate aferente acestui zăcămint, se împarte la rezerva industrială de minerale utile. Astfel se află mărimea (cuantumul) valorii amortizabile în raport la o unitate de produse pasibile obținerii (extragerii) pe parcursul exploatării zăcămintului. Ulterior această mărime nu se mai modifică (chiar dacă durata de valorificare a bogățiilor subterane indicată în contractul încheiat cu Ministerul Mediului se majorează sau se micșorează);

- la etapa finală indicatorul calculat prin modalitatea expusă mai sus se înmulțește la cantitatea (volumul) de minerale utile extrase. Produsul obținut reprezintă suma amortizării calculate.

Astfel, amortizarea resurselor minerale, spre deosebire de amortizarea mijloacelor fixe, se calculează:

- a) doar printr-o singură metodă;
- b) chiar din prima zi de exploatare a activelor în cauză;
- c) numai în acele luni ale anului în care s-au obținut produse (minerale utile extrase);
- d) pe parcursul unei perioade indefinite în aspect temporal.

Pe de altă parte, calcularea amortizării resurselor minerale încetează (se sistează) din momentul în care:

- suma amortizării cumulate s-a egalat cu valoarea amortizabilă a activului în cauză (indiferent de plenitudinea valorificării bogățiilor subterane – mai mică sau egală cu 100%);

- zăcămintul în cauză a fost valorificat în întregime și, ca urmare, lucrările de extragere a mineralelor utile s-au încheiat, deși suma amortizării cumulate este mai mică decât valoarea amortizabilă;

- obiectul de resurse minerale a fost distrus în urma unor calamități naturale (alunecări de teren, inundații etc.) sau retras din folosința agentului economic în baza unei hotărâri de Guvern pentru construirea unor obiective de importanță strategică (întreprinderi industriale, autostrade etc.).

Actualmente nu există formulare tipizate de documente primare pentru calcularea amortizării resurselor minerale și decontarea sumelor acumulate. De aceea, în primul caz se folosesc niște calcule de formă liberă, iar în al doilea caz – note contabile. Arhitectura și conținutul acestor documente variază de la o entitate la alta, iar numărul agenților economici care le întocmesc este foarte mic, deoarece majoritatea beneficiarilor sectoarelor de subsol preferă să nu capitalizeze costurile legate de pregătirea zăcămintelor pentru valorificare, ci să le reflecte ca cheltuieli anticipate pe termen lung.

Generalizarea informației privind amortizarea resurselor minerale aflate în patrimoniul entității se efectuează cu ajutorul contului de pasiv (rectificativ) **126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale”**. În credit se reflectă sumele amortizării calculate în cursul perioadei de exploatare a resurselor minerale, iar în debit – decontarea sumelor amortizării cumulate aferente resurselor minerale ieșite. Soldul contului este creditor și reprezintă suma amortizării cumulate aferentă resurselor minerale existente la entitate la finele lunii, trimestrului sau anului. În bilanț acest sold nu se mai reflectă (după cum se proceda până nu demult). Actualmente, soldul dat se scade din soldul contului **125 „Resurse minerale”**, iar rezultatul obținut se înscrie printr-o sumă obișnuită în rândul *090 „Resurse minerale”* din Capitolul *1 „Active imobilizate”* al bilanțului (Situațiile financiare conform SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, în redacția nouă, pusă în aplicare din 1 ianuarie 2020).

Conform **Planului general de conturi contabile** [3] în vigoare, la contul **126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale”** nu sunt prevăzute subconturi. Dar, în dependență de necesitățile informaționale și condițiile de gospodărire proprii, entitățile pot să deschidă de sine stătător următoarele subconturi:

- 1261 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale de materii prime nemetalifere pentru industrie”;
- 1262 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale de materiale de construcție nemetalifere”;
- 1263 „Amortizarea și deprecierea altor resurse minerale” etc.

Evidența analitică a amortizării resurselor minerale se ține în același mod ca și evidența resurselor minerale propriu-zise, adică pe tipuri ale acestora, destinații, amplasamente, sectoare și alte direcții prevăzute în politicile contabile ale entității pentru anul respectiv.

În continuare sunt prezentate cele mai frecvente formule contabile care țin de calcularea și decontarea amortizării resurselor minerale aflate la bilanțul întreprinderii.

1. Calcularea sumei amortizării resurselor minerale:
debit contul **811 „Activități de bază”**,
credit contul **126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale”**.
2. Calcularea suplimentară (ajustarea) sumei amortizării resurselor minerale în legătură cu faptul că în anii precedenți ea a fost calculată din neatenție sau neglijență într-o sumă mai mică decât se cuvenea:
debit contul **331 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți”**,
credit contul **126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale”**.
3. Decontarea (ajustarea) sumei amortizării resurselor minerale în legătură cu faptul că în anii precedenți ea a fost calculată din neatenție sau neglijență într-o sumă mai mare decât se cuvenea:
debit contul **126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale”**,
credit contul **331 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți”**.

Notă. Formulele contabile pentru operațiunile economice 2 și 3 se întocmesc numai după aprobarea situațiilor financiare anuale.

4. Decontarea sumei amortizării acumulate a resurselor minerale în legătură cu nerecunoașterea acestora:
debit contul **126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale”**,
credit contul **125 „Resurse minerale”**.

În încheiere, este prezentat un exemplu de calculare a amortizării resurselor minerale.

Exemplu. Admitem că entitatea „Lux” S.R.L. a recunoscut în calitate de obiect al resurselor minerale (a capitalizat) suma de 65200 lei aferentă lucrărilor de pregătire a zăcămintului de piatră brută pentru exploatare. În iulie 201N a fost extras primul lot de piatră în cantitate de 100 metri cubi. Costul planificat al unui metru cub este egal cu 75 lei. Produsele obținute în perioada extragerii experimentale limitate a mineralelor utile (până la extragerea propriu-zisă) constituie 50 metri cubi. Concomitent a fost calculată amortizarea resurselor minerale în cauză prin metoda unităților de producție.

Din datele acestui exemplu rezultă următoarele calcule, fapte economice și formule contabile.

1. Determinarea mărimii rezervei industriale de piatră care urmează să fie valorificată după încheierea extragerii experimentale limitate a mineralelor utile:

$$2000 \text{ metri cubi} - 50 \text{ metri cubi} = 1950 \text{ metri cubi.}$$

2. Determinarea mărimii amortizării obiectului de resurse minerale în raport la un metru cub de piatră pasibilă extragerii:

$$65200 \text{ lei} : 1950 \text{ metri cubi} = 33,44 \text{ lei.}$$

3. Înregistrarea pietrei brute extrase, cu estimarea acesteia la costul planificat al unui metru cub:
debit contul **216 „Produse”** – în sumă de 7500 lei (100 metri cubi \times 75 lei),
credit contul **811 „Activități de bază”** – în sumă de 7500 lei (100 metri cubi \times 75 lei).
4. Calcularea sumei amortizării obiectului de resurse minerale:
debit contul **811 „Activități de bază”** – în sumă de 3344 lei (100 metri cubi \times 33,44 lei),
credit contul **126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale”** – în sumă de 3344 lei (100 metri cubi \times 33,44 lei).

În afară de aceasta, în cazul existenței unor indici externi sau interni ai deprecierei resurselor minerale acestea urmează să fie depreciate în conformitate cu prevederile SNC „Deprecierea activelor” [4], cu majorarea concomitentă a cheltuielilor cu active imobilizate și a pierderilor din depreciere. Modul de contabilizare a pierderilor din depreciere este același ca și în cazul mijloacelor fixe și, prin urmare, nu necesită o examinare separată. Unica deosebire constă în nomenclatorul conturilor aplicate: în cazul deprecierei resurselor minerale se utilizează contul **126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale”**, iar în cazul deprecierei mijloacelor fixe – contul **129 „Deprecierea mijloacelor fixe”** [5].

Concluzii

Din cele expuse anterior rezultă următoarele concluzii:

- pentru a nu admite devieri semnificative ale sumei amortizării cumulate de la valoarea amortizabilă a obiectului de resurse minerale este necesar de a determina cât se poate mai corect mărimea rezervei industriale de minerale utile din zăcămintul în cauză (sau capacitatea acestuia);
- dacă rezerva menționată, din cauza neprofesionalismului geologilor, s-a dovedit a fi diminuată, atunci calcularea amortizării va trebui sistată înainte de termen, adică până la încheierea perioadei de exploatare a zăcămintului. Ce-i drept, în așa caz devieri ale unui indicator față de altul nu vor apărea. Dar pentru aceasta este necesar ca evidența amortizării calculate pe fiecare obiect de resurse minerale să fie ținută cu total cumulativ din momentul dării lui în exploatare, ceea ce, cu părere de rău, nu totdeauna are loc în practică;
- dacă însă rezerva de minerale utile a fost exagerată, atunci la costurile industriei extractive va fi repartizată (raportată) doar o parte din valoarea amortizabilă. Ca urmare, la ieșirea obiectului de resurse minerale (inclusiv din cauza valorificării depline a unui zăcămint) se vor înregistra cheltuieli nejustificate care, în primul rând, puteau fi evitate, iar, în al doilea rând, nu vor fi recunoscute ca deduceri în scopuri fiscale [6];
- de asemenea, trebuie de avut în vedere că în practică operațiunile de depreciere a resurselor minerale ca o totalitate de costuri capitalizate care anticipează darea zăcămintelor explorate în exploatare se atestă foarte rar. Aceasta se explică prin caracterul epuizabil și nerenovabil al tuturor tipurilor de resurse minerale (mai cu seamă, în condițiile specifice ale Republicii Moldova), prin sporirea importanței economice și a rolului acestora în dezvoltarea societății.

Referințe:

1. Legea contabilității și raportării financiare, nr.287 din 15 decembrie 2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2018 nr.1-6, art.22.
2. Codul subsolului, nr.3 din 2 februarie 1997 (cu modificările și completările ulterioare). În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2009, nr.75-77
3. Standardul Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237, art.1533.
4. Standardul Național de Contabilitate „Deprecierea activelor”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237, art.1533.
5. Planul general de conturi contabile, 2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr. 233-237.
6. Codul fiscal, nr.1163-XII din 24 aprilie 1997 (cu modificările și completările ulterioare). În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2007.

Date despre autor:

Tatiana ȘEVCIUC, doctor, conferențiar universitar, Facultatea de Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

E-mail: sevciuctatiana@mail.ru

Prezentat la 27.09.2019