

UNELE PARTICULARITĂȚI PRIVIND MODUL DE CONTABILIZARE A COSTURILOR AFERENTE EXTRAGERII RESURSELOR MINERALE

CZU: 657.471.1:553.04

ȘEVCIUC Tatiana

Dr., conf.univ., UASM, Republica Moldova

E-mail: sevcuictatiana@mail.ru

Summary: *In the specialized literature domestic costs accounting problems of extracting mineral resources is missing. Authors suggestions to solve the problem in question are presented in a summarized way, referring only to some aspects of accounting stripping costs, mineral resource extraction and re-cultivation of land, without considering the particularities of extracting the ore. It should be mentioned that some suggestions are dubious, since they are based on economically argumented support and neglect the basic principles of accounting. Therefore the article is ment to reflect the accounting for the costs of extraction of mineral resources, taking into account the peculiarities of ore extraction - open and/or closed extraction.*

Keywords: Costs extraction, Closed extraction, International Accounting Standards, Mineral Resources, Open extraction.

Introducere

Modalitatea de contabilizare a costurilor de extragere a mineralelor utile este incert, deoarece apar unele situații contradictorii ce țin de includerea acestor costuri în valoarea activelor de explorare. Mai mult ca atât, activitatea de explorare și evaluare este supusa riscurilor legate de dificultățile de investigare în subsol, de caracteristicile hidrocarburilor, caracteristicile câmpului petrolifer etc.[3] Principalul risc este cel geologic, când la forare nu sunt identificate hidrocarburi sau sunt insuficiente pentru a fi exploatabile din punct de vedere economic. De asemenea, după ce estimarea inițială a justificat dezvoltarea, se poate constata că rezervele sunt mai mici decât cele estimate și se compromise exploatarea economică. Toate activitățile de explorare sunt supuse unui grad ridicat de risc de pierdere a capitalului investit.

Costurile legate de drepturile de explorare, studiile topografice, geologice, geochimice și geofizice, forajul de explorare, excavare și eșantionare ar putea fi incluse în valoarea activelor de explorare, adică a mineralelor utile, fără a se lua în considerare particularitățile de extragere a resurselor minerale - extragere deschisă și/sau închisă. Totodată standardul menționat nu prevede includerea în valoarea de intrare a mineralelor utile a costurilor de extragere a resurselor minerale odată ce au fost determinate posibilitățile tehnice de realizare a extragerii și rentabilitatea economică a acestora. Circumstanțele menționate au un caracter obiectiv, iar consecințele lor pot fi determinate cu un grad înalt de certitudine și, prin urmare, ar trebui să fie mai amplu investigate, pentru a elucida particularitățile contabilității costurilor de extragere a resurselor minerale.

Trebuie de menționat, că un alt aspect particular care apare în industria extractivă este legat de cheltuielile de decopertare. În unele țări au fost elaborate proiecte pentru contabilizarea cheltuielilor de decopertare în sectorul minier, în care sunt stabilite reguli de înregistrare și prezentare a acestor cheltuieli, astfel:

- cheltuielile de decopertare vor fi contabilizate în funcție de avantajele pe care entitatea le obține, fiind înregistrate, de obicei, la cheltuielile perioadei în care s-au efectuat. Uneori aceste cheltuieli pot fi înregistrate la imobilizări, dacă se consideră că prin această acțiune se obține o ameliorare a zăcămintelor;
- amortizarea cheltuielilor de decopertare, înregistrate la imobilizări, se va face de o maniera logica și sistematica în funcție de rezervele care au beneficiat de aceasta acțiune de decopertare, conform metodei de amortizare în functie de randament;
- cheltuielile de decopertare capitalizate vor fi prezentate în situația fluxurilor de numerar la activitatea de investiții;

- în situațiile financiare va fi prezentat soldul inițial, sumele capitalizate, amortizarea și soldul final al acestora. De asemenea, se precizează metoda de amortizare utilizată și rezervele care au servit ca bază pentru stabilirea amortizării.

Cercetările în domeniu au fost efectuate în baza generalizării problemelor și discordanțelor generate de reflectarea în evidență a operațiunilor economice aferente costurilor de extragere a resurselor minerale într-un șir de entități din Republica Moldova (S.R.L. „Larensia-Com” din raionul Criuleni, S.R.L. „Romadon” din raionul Anenii-Noi, S.A. „Cariera de granit și pietriș” din raionul Soroca, S.R.L. „Nirom-Roz” din raionul Călărași, S.A. „Calcar” din raionul Briceni, S.R.L. „Topograf” din raionul Florești etc.). Experiența acumulată a fost evaluată prin prisma concordanței acestora cu particularitățile contabilității costurilor de extragere a resurselor minerale la entitățile cu extragere deschisă și/sau închisă și principiile fundamentale ale contabilității (prudența, concordanța și periodicitatea etc.). Preferința s-a acordat metodei studiului monografic cu aplicarea elementelor de analiză și sinteză, inducție și deducție.

La entitățile cu extragere deschisă a resurselor minerale (pietriș, nisip, argilă etc.) procesul tehnologic de valorificare a zăcămintelor necesită executarea lucrărilor de decopertare (dezvelire) care apar permanent pe parcursul extragerii. În acest caz costurile aferente lucrărilor menționate sau vor fi contabilizate ca cheltuieli anticipate (pe termen lung sau curente), sau vor fi recunoscute drept cost al resurselor minerale cu înregistrarea acestora în componența activelor materiale pe termen lung.

La entitățile cu extragere închisă (producerea cotelețului, blocurilor de construcție din piatră, extragerea apei minerale, potabile sau curative) lucrările de dezvelire, respectiv costurile la executarea acestora, apar pînă la începerea procesului de exploatare a resurselor. Ulterior la costul resurselor dobîndite se va atribui suma uzurii (dacă resursele minerale au fost recunoscute drept active materiale pe termen lung) sau cota-parte a cheltuielilor anticipate aferente perioadei gestionare.

În literatura de specialitate unii autori [4] reflectă factorii care condiționează existența particularităților de extragere a mineralelor utile în cadrul entităților cu extragere deschisă și anume:

- tipul mineralelor utile necesită sau nu operațiile de foraj (săpare). De exemplu la entitățile ce extrag nisip, nisip de construcție, care includ amestec de nisip și prundiș, argile nemtonice, argile greu fuzibile, argile de refractare și modelare, argile pentru fabricarea sticlei, prundiș, argile pentru cărămidă, gresie etc. lucrările de forare lipsesc. Astfel, procesul tehnologic se simplifică și costul produselor obținute este mai mic, deoarece nu se cer costurile de forare sau alte substanțe explozive;

- mărimea și structura întreprinderii determinate de factorul precedent la extragere a granitului, pietrei ce contribuie la:

- complexitatea procesul tehnologic, cuprinzînd lucrările de forare și explozie;
- înființarea entităților de prelucrare a masei miniere extrase;
- crearea secțiilor de reparații a mijloacelor fixe, asigurarea cu energie electrică, cu aer comprimat, cu transport auto (toate acestea necesită contabilitatea costurilor pe tipuri de activități auxiliare și repartizarea costurilor la întreținerea lor);

- caracterul complex al procesului de extragere la multe întreprinderi (de exploatarea a resurselor de granit și piatră) în rezultatul căruia se obțin cîteva tipuri de produse. Aceasta, la rîndul său, necesită contabilizarea costurilor de extragere într-un sigur cont analitic, iar calcularea costului de efectuat pe fiecare tip de produs separat. Prin urmare, drept obiect de evidență a costurilor servește procesul de extragere, iar ca obiect de calculare a costului – fiecare tip de produs obținut;

- existența costurilor directe repartizabile și nerepartizabile și a costurilor indirecte de producție;

- existența pierderilor în procesul de extracție care în contabilitate poate fi reflectată în expresie cantitativă, în limita normelor stabilite de conducerea întreprinderii (cu regret, numai la întreprinderea de extragere a granitului și pietrișului din comunele Cosăuți și Egoreni există ceste norme);

- modul de recultivare a terenurilor din care sau extras mineralele utile și contabilitatea costurilor la executarea acestor lucrări;

- perfectarea documentară și predarea terenului recultivat administrației publice locale.

După operațiunile de decopertare urmează un complex de operații în fazele de forare (dacă există) și extragere ca:

- forarea masei miniere (granit și/sau piatră) cu mașini speciale SBU-125 și SBU-100, conform schemei elaborate de specialiști în domeniu;
- efectuarea exploziilor prin contactarea electrică (toate aceste operații sunt efectuate de către organizații speciale „INFMAX”);
- tăierea masei miniere negabarit care constituie 7–9% din volumul obținut după explozii;
- încărcarea (excavarea) mineralelor utile cu ajutorul excavatoarelor;
- transportarea mineralelor utile cu autobasculantele de marca BELAZ cu tonaj de 30 t de la depozit la beneficiari cu comercializarea ulterioară sau la fabrica de prelucrare.

Acest compartiment tehnologic de extracție și recultivare a terenului necesită asigurarea geologică markșeider a forajului cu exploziv (stabilirea parametrilor de forare a masei miniere în baza cartelei de foraj, măsurarea blocului forat etc.), formarea haldelor și lucrărilor de decapare se elaborează un plan de măsuri pentru utilizarea complexă și reabilitarea terenurilor deteriorate, se întreprind măsuri pentru protecția și securitatea muncii. Aproape fiecare compartiment tehnologic necesită mai multe calcule matematice efectuate de specialiști.

La entitățile ce extrag nisip, amestec de nisip și prundiș, argile cu diferită destinație (entitățile cu extracție deschisă) procesul tehnologic este simplificat: decopertarea și încărcarea zăcămintelor în mijloace de transport, transportarea acestora la beneficiari sau la depozit. Această tehnologie nu necesită crearea activităților auxiliare, fabricilor de procesare a zăcămintelor, respectiv, nu contribuie la contabilizarea costurilor activităților indicate și a costurilor indirecte de producție.

În rezultatul extragerii mineralelor (unuia și aceluiași proces tehnologic) se obțin produse:

- la entitățile de extragere a granitului și pietrei: masa minieră de granit în corp solid, piatră brută de calcar, plăci necondiționate, nisip de la cernerea fărîmiturilor;
- la entitățile de extragere a nisipului, prundișului și argilei – aceleași produse însă în unele cazuri se obțin amestecuri de nisip și prundiș, care după cernere, se separă.

În cadrul entităților cu extracție închisă procesul tehnologic se reduce la tăierea în subsol a masei miniere de piatră, obținerea produselor în formă de cotileț, blocuri și piatră necondiționată (brută), încărcarea și transportarea acestora la depozit sau beneficiari.

Trebuie de menționat că entitatea va contabiliza costurile activității de explorare și evaluare la cheltuielile perioadei pe măsura ce acestea apar sau, în anumite condiții, le include în valoarea imobilizărilor conform normelor contabile precedent aplicate. Norma nu insistă pe clasificarea activelor de explorare și evaluare în corporale și necorporale cum prevăd de obicei normele contabile naționale. Standardul prevede ca o entitate va înregistra activele de explorare și evaluare la imobilizări necorporale sau corporale în funcție de natura acestora (IFRS 6.15) [3]. Multe active de explorare și evaluare sunt clar tangibile (de exemplu, vehicule, utilaje de forare), iar altele intangibile (drepturi de forare).

Dacă o entitate înregistrează cheltuielile legate de activitatea de explorare și evaluare la active, atunci acestea vor fi inițial recunoscute la nivelul costului conform IFRS 6.8. [3]. Recunoașterea imobilizărilor se face la costul de intrare și/sau de producție, în sensul că toate cheltuielile directe aferente unei imobilizări recunoscute se adaugă la cost în momentul angajării lor. O problema aparte este generată de cheltuielile de administrare și alte costuri generale globale. Dacă o entitate alege ca tratament contabil pentru aceste cheltuieli prevederile IAS 16.19.d, atunci aceste cheltuieli nu vor fi recunoscute în valoarea inițială a activelor. Conform IAS 2.15 și IAS 38.67.a aceste cheltuieli pot fi înregistrate la active dacă pot fi atribuite direct activelor respective. Având în vedere aceasta lipsa de conformitate, entitatea va trebui să aplice același tratament contabil pentru costurile similare (în acest caz, cheltuielile de administrare și alte costuri generale globale) și pentru perioade diferite de raportare (IFRS 6.BC28). Cele mai multe entități optează de obicei pentru excluderea acestor cheltuieli din costul activelor. Costurile pentru activități similare sunt înregistrate diferit doar dacă există probabilitatea ca rezervele să fie diferite. Acest fapt duce la schimbarea practicilor curente care vor determina înregistrarea acestor cheltuieli active atunci când succesul este probabil.

IFRS 6.9 prezintă următoarele exemple de cheltuieli care pot fi incluse în evaluarea inițială a activelor de explorare și evaluare:

- achiziția drepturilor de explorare (de exemplu, licențe de explorare);
- studii topografice, geologice, geochimice și geofizice;
- forare de explorare;
- săpare;
- prelevare;
- activități legate de evaluarea fezabilității tehnice și viabilității comerciale a extragerii resurselor naturale. Aceste cheltuieli pot, dar nu trebuie întotdeauna, să fie considerate eligibile pentru a fi înregistrate la imobilizări. Lista nu este completă și entitățile pot identifica și alte cheltuieli care pot fi înregistrate la imobiliari.

O altă problemă întâmpinată la recunoașterea și evaluarea inițială este cea a evaluării rezervelor. Pentru entitățile din industria extractivă rezervele minerale sunt foarte importante și situația acestora depinde de valoarea atribuită acestor rezerve. Rezervele reprezintă de fapt sursele roditoarelor fluxuri de numerar. Prezentarea valorii rezervelor minerale în situațiile financiare este dificilă, deoarece acestea nu pot fi determinate decât pe baza unor estimări, care pot suferi modificări frecvente și, de asemenea, valoarea monetară a acestora este dificil de estimat. Adesea se utilizează costurile istorice, iar valoarea rezervelor este reflectată la venituri doar atunci când rezervele sunt extrase. Astfel, costurile istorice nu reprezintă o bază efectivă de evaluare a eforturilor de identificare a resurselor minerale în anul în care aceste costuri sunt efectuate.

Costurile de extragere a resurselor minerale (la entitățile examinate) sunt contabilizate prin deschiderea unor conturi analitice reflectate în tabelul 1. Entitățile care deschid două sau mai multe conturi analitice de evidență a costurilor ar trebui să repartizeze aceste consumuri pe tipuri de produse obținute. În caz contrar este imposibil de determinat cota-parte a costurilor aferente fiecărui tip de produse în rezultatul unuia și aceluiași proces de producție. Repartizarea trebuie să fie efectuată în raport cu volumul de produse obținute în luna de gestiune.

Tabelul 1. Nomenclatorul conturilor analitice deschise la contul sintetic 811 „Activități de bază”

Denumirea contului analitic de evidență a costurilor aferente extragerii	Întreprinderi de extragere a mineralelor utile					
	S.A. „Cariera de granit și pietriș”	S.R.L. „Topograf”	S.A. „Cariera Micăuți”	S.A. „Calcar”	S.R.L. „Nirom-Roz”	S.R.L. „Romadon”
Masă minieră de granit	+	-	-	-	-	-
Nisip de construcții	+	+	-	-	-	+
Plăci necondiționate	+	-	-	-	-	-
Blocuri	-	-	-	-	-	-
Gresie	-	-	-	-	-	-
Piatră brută	-	-	+	+	-	-
Nisip	-	-	-	-	+	-
Cotileț	-	-	-	-	-	-

Sursa: Elaborat de autor în baza datelor entităților

În tabelul 1 simbolul „+” înseamnă existența contului analitic respectiv, iar simbolul „-” – lipsa acestuia.

Cu regret, la toate entitățile studiate la contul **811 „Activități de bază”** se deschid câte patru subconturi: 1 „Consumuri directe de materiale”; 2 „Consumuri directe privind retribuirea muncii”; 3 „Contribuții de asigurări sociale și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală”; 4 „Consumuri indirecte de producție”. Însă se știe că aceste subconturi prevăzute inițial în Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a entităților (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1997) în mod oficial au fost anulate prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 2 din 10 ianuarie 2006, deoarece în așa caz se confunda noțiunea de subcont cu noțiunea de articol de