

## CONSIDERAȚII PRIVIND CONTABILITATEA RESURSELOR MINERALE

**Elena TABAN, Dr., conf. univ.,**  
*U S Tiraspol (m. Chișinău), [etaban@mail.ru](mailto:etaban@mail.ru)*

**Abstract.** *This article discusses the main issues that arise in accounting for mineral resources: recognition, assessment, reflection in accounts, disclosure in the financial statements. Recommendations are made to improve the accounting of these resources related to the delimitation of mineral resources by operating costs, to the establishment of the correspondence of the accounts related to the operations of entry, exploitation and recognition of mineral resources in accordance with the requirements of the national and international accounting regulations.*

**Key words:** *accounting, costs, mineral resources, informations, financial statements.*

### INTRODUCERE

Contabilitatea resurselor minerale constituie unul dintre cele mai importante și dificile sectoare de evidență a oricărei entități din domeniul explorării forestiere și industria extractivă. În cadrul acestui sector se formează un șir de indicatori care servesc drept bază pentru determinarea volumului resurselor minerale spre extracție, a obligațiilor față de stat, luarea deciziilor manageriale și economice la toate nivelele de gestiune a entității.

Modul general de contabilizare a resurselor minerale este reglementat:

- în Republica Moldova – de Legea contabilității și raportării financiare [5] și Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Imobilizări necorporale și corporale” [9],

- în practica internațională – Standartul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale” [10], Directiva UE „Privind situațiile financiare individuale și consolidate” [3] și Interpretarea Consiliului pentru IFRS (IFRIC) 1 „Modificări ale datoriilor existente din dezafectare, restaurare și de natură similară” [4].

Unele aspecte ale contabilității resurselor minerale sunt abordate în lucrările savanților străini (Feleagă N., Ionașcu I. (1998), Răducanu, V., Bulearcă, M. (2002)) și autohtoni (Nederița A. [6, 7], Bucur V., Șevciuc T. [1]). Totodată, lipsesc investigații complexe aferente contabilității resurselor minerale în conformitate cu cele mai recente modificări operate în reglementările contabile internaționale și naționale. În acest context, investigarea problemelor contabilității resurselor minerale și formularea recomandărilor privind perfecționarea acestora prezintă interes atât sub aspect teoretic, cât și practic.

La contabilizarea resurselor minerale apar un șir de probleme, principalele dintre care se referă la: recunoașterea și evaluarea resurselor minerale, reflectarea în conturile contabile a operațiunilor de intrare, exploatare și de recunoaștere a resurselor minerale, identificarea informațiilor privind resursele minerale ce urmează a fi prezentate în situațiile financiare.

### MATERIALE ȘI METODE

Cercetarea este bazată pe metoda deductivă de la general la particular, pornind de la analiza investigațiilor teoretice și practice ale altor cercetători, generalizarea informațiilor din actele normative ce se referă la contabilitatea resurselor minerale, precum și elementele inerente disciplinelor economice – observarea, gruparea, selectarea, compararea, generalizarea etc. În cadrul cercetării s-a ținut cont de prevederile actelor normative naționale și internaționale care reglementează contabilitatea resurselor minerale.

### DISCUȚII ȘI REZULTATE

Resursele minerale apar preponderant la entitățile din domeniul exploatării forestiere și din industria extractivă. Conform Legii contabilității și raportării financiare, aceste entități desfășoară activități de exploatare forestieră, activități de explorare, prospectare, descoperire, exploatare și/sau extragere a cărbunelui, petrolului brut, gazelor naturale, minereurilor metalifere, pietrei, nisipului, argilei, turbei și/sau a sării [5, art. 3].

În reglementările contabile naționale și internaționale resursele minerale sunt definite în mod diferit. Astfel, în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale” resursele minerale reprezintă *imobilizări corporale sub forma de costuri capitalizate ale lucrărilor de explorare (pregătire spre extracție), pentru care este demonstrată fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială* [9, pct. 4].

În IFRS 6 noțiunea de resurse minerale este substituită cu termenul de active de explorare și evaluare, care reprezintă *costurile aferente prospectării resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaze naturale și resurse neregenerabile similare, după ce entitatea a obținut drepturile legale de explorare într-o anumită zonă, precum și determinarea fezabilității tehnice și a viabilității comerciale ale extracției resurselor minerale* [10, anexa A]. Aceste costuri se iau în calcul la evaluarea inițială a resurselor minerale și care în principal includ: achiziționarea drepturilor de explorare; studii topografice, geologice, geochimice și geofizice; foraje de explorare; săpături; eșantionare; și activități în legătură cu evaluarea fezabilității tehnice și a viabilității comerciale ale extracției unei resurse minerale [10, pct. 9]. O definiție similară se conține și în Reglementările contabile privind situațiile financiare din România, aprobate prin Ordinul ministerului finanțelor publice nr. 1802/2014 [2, pct. 246, (2)].

În scopul armonizării reglementărilor contabile naționale cu cele internaționale, propunem substituirea noțiunii de „*resurse minerale*” din actele normative actuale cu noțiunea de „*active de explorare și evaluare*” și definirea acestora în modul prevăzut de IFRS 6.

Conform pct. 68 din SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, resursele minerale se recunosc în componența imobilizărilor corporale după finalizarea lucrărilor de explorare la respectarea următorilor criterii: proprietățile resurselor decopertate corespund definiției imobilizărilor corporale; volumul resurselor decopertate este identificabil, controlabil, pentru care este demonstrată fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială; costul resurselor poate fi determinat credibil. După părerea noastră această modalitate de recunoaștere nu este întotdeauna corectă și contravine conținutului economic al activelor, precum și cerințelor IFRS 6 de a clasifica activele de explorare și evaluare drept active corporale sau necorporale [10, pct.15, 16].

Considerăm rezonabil de a transpune regulile de recunoaștere a resurselor minerale din IFRS în SNC. În special aceasta se referă la costurile drepturilor de extracție, chiriilor achitate, licențelor de exploatare, care urmează a fi recunoscute ca imobilizări necorporale și nu ca imobilizări corporale, așa cum prevăd reglementările contabile naționale.

Resursele minerale recunoscute trebuie evaluate, adică exprimate în formă valorică. Conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, resursele minerale trebuie evaluate la cost de explorare care include: 1) costurile lucrărilor de cercetare topografică, geologică, geochimică, geofizică a solului, forare în faza de explorare și decopertare (dezvelire); 2) costurile serviciilor de determinare a fezabilității tehnice și viabilității comerciale a resurselor minerale; 3) alte costuri cum ar fi, amortizarea costului dreptului de extracție, în timpul lucrărilor de explorare, pierderile producției agricole recuperate de către entitatea cu drept de extracție unei entități agricole în cazul atribuirii unui teren al acesteia în scopul extracției resurselor, primele de asigurare și plata pentru arendă, locațiune, leasing al mijloacelor fixe ce participă la executarea lucrărilor de explorare, costurile îndatorării capitalizate conform SNC “Costurile îndatorării” [9, pct. 69].

În baza analizei elementelor ce urmează a fi incluse în costul de explorare a resurselor materiale, menționăm că acesta include anumite costuri (drepturilor de extracție, chiriilor achitate, licențelor de exploatare, etc.), care nu pot fi raportate la resurse minerale, ci trebuie înregistrate ca obiecte distincte de imobilizări necorporale. Această modalitate de evaluare corespunde prevederilor actelor normative internaționale – IFRS 6 [10, pct. 15, 16], precum și din alte țări. Conform Ordinul ministerului finanțelor publice din România nr. 1802/2014 *unele active recunoscute sunt tratate drept active necorporale (de exemplu, drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (de exemplu, vehiculele și instalațiile de forare* [2, pct. 251, (2)] .

În cazul evaluării resurselor minerale, în costul de explorare a acestora nu trebuie incluse costurile legate de extragerea resurselor minerale. Aceste costuri se referă la activitatea de bază a

entității și trebuie luate în calcul la determinarea costului substanțelor minerale utile, care se înregistrează în componența activelor circulante – categoria stocuri de produse.

Planul general de conturi contabile [8], nu reglementează în mod special modul de contabilizare a operațiunilor cu resurse minerale. Totodată, SNC „Imobilizări necorporale și corporale” conține unele prevederi generale privind contabilizarea resurselor minerale. Conform pct.70 din acest standard, până la finalizarea lucrărilor de explorare costul de explorare se contabilizează drept costuri de pregătire a resurselor minerale spre extracție prin majorarea imobilizărilor corporale și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și a imobilizărilor corporale. Substanțele minerale conexe (nisip, pietriș, argilă, etc.) obținute în rezultatul lucrărilor de explorare se evaluează la valoarea realizabilă netă și se înregistrează la intrări ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale. [9, pct.71] După finalizarea lucrărilor de explorare, resursele minerale se transferă în componența resurselor minerale în extracție, confirmând documentar volumul și costul acestora [9, pct.72].

Modul de contabilizare a operațiunilor de intrare a resurselor minerale prevăzut de SNC „Imobilizări necorporale și corporale” nu permite obținerea informațiilor privind valoarea resurselor minerale aflate în proces de pregătire spre extracție și a resurselor transmise în exploatare. În acest context, propunem de a introduce în Planul general de conturi contabile [8] un cont distinct – „Active de explorare și evaluare în curs de execuție”.

La expirarea duratei contractului sau în cazul epuizării resurselor minerale, precum și în urma altor fapte economice (lichidării sau reorganizării entității, calamităților naturale, etc.), resursele minerale trebuie derecunoscute. În acest caz, în contabilitate trebuie înregistrate următoarele operațiuni: 1) decontarea amortizării acumulate prin diminuarea concomitentă a amortizării și a costului resurselor minerale; 2) casarea valorii contabile prin majorarea cheltuielilor curente și diminuarea costului resurselor minerale.

După derecunoașterea resurselor minerale excavațiile miniere, precum și terenul atribuit urmează a fi refăcut sau recultivat. Cheltuielile de refacere sau recultivare pot fi recuperate pe seama: a) cheltuielilor curente, b) provizioanelor constituite anterior.

Considerăm, acoperirea cheltuielilor nominalizate pe seama provizioanelor mai rezonabilă și corectă sub aspect metodologic. Susținem recomandările savantului A. Nederița [6, 2017, p. 10-17], care consideră că constituirea provizioanelor, pentru refacerea (recultivarea) excavațiilor miniere (terenurilor), sunt necesare și eficiente aplicării în practica contabilă.

Informațiile referitoare la resursele minerale trebuie prezentate în Bilanț și Nota explicativă și sunt prevăzute în SNC „Imobilizări Necorporale și Corporale” și IFRS 6 (vezi tabelul 1).

**Tabel 1:** Nomenclatorul informațiilor aferente resurselor minerale

SNC „Imobilizări Necorporale și Corporale”	IFRS 6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale”
<ul style="list-style-type: none"> <li>- metodele utilizate la calcularea amortizării;</li> <li>- valoarea contabilă a resurselor minerale la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;</li> <li>- metoda de constituire a provizioanelor incluse în costurile de extracție a substanțelor minerale utile;</li> <li>- suma provizioanelor constituite și utilizate în perioada de gestiune;</li> <li>- suma amortizării resurselor minerale calculate și decontate.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- politicile contabile pentru cheltuielile privind explorarea și evaluarea, inclusiv recunoașterea activelor de explorare și evaluare;</li> <li>- valoarea activelor de explorare și evaluare;</li> <li>- valoarea datoriilor generate de explorarea și evaluarea resurselor minerale;</li> <li>- valoarea veniturilor și cheltuielilor generate de explorarea și evaluarea resurselor minerale;</li> <li>- fluxurile de trezorerie din exploatare și din investiții generate de explorarea și evaluarea resurselor minerale.</li> </ul>

**Sursa:** Elaborat de autor în baza SNC și IFRS.

De menționat că în afară de informațiile enumerate în tabel, entitățile autohtone trebuie să prezinte și alte informații. În conformitate cu Legea contabilității și raportării financiare, entitatea mare și entitatea de interes public, care sunt entități din industria extractivă sau din domeniul

exploatării forestiere, includ în raportul conducerii un capitol separat privind plățile către stat, care cuprinde suma achitată, în numerar sau în natură, sub formă de taxe pentru resursele naturale, impozitul pe venit, redevențele, dividendele, taxele pentru licență, dacă cel puțin una din plățile respective depășește suma de 1700000 de lei în perioada de gestiune. Informațiile privind plățile către stat includ: a) suma totală a plăților, inclusiv pe tipuri, efectuate către stat; b) plățile în natură către stat, prezentate în expresie cantitativă și valorică, cu justificarea modului de determinare a valorii respective [5, art. 23, alin. 9]. Aceste cerințe rezultă din Directiva 2013/34/UE [3, art. 46-47] și sunt obligatorii și pentru toate țările din spațiul comunitar.

## CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

Definiția de resurse minerale prevăzută în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” nu corespunde noțiunii similare din reglementările contabile internaționale. În Republica Moldova resursele minerale se recunosc, doar ca imobilizări corporale, ceea ce contravine prevederilor IFRS 6, potrivit cărora în funcție de conținutul economic aceste resurse urmează a fi recunoscute, atât ca imobilizări corporale cât și imobilizări necorporale.

Componenta costurilor de explorare a resurselor minerale stabilită de reglementările contabile naționale conține elemente care nu sunt acceptate în practica internațională, cum ar fi costuri aferente drepturilor de utilizare, licențele, chiriile, etc. Operațiunile de intrare a resurselor minerale se reflectă nemijlocit în contul omonim, ceea ce nu permite delimitarea resurselor minerale în curs de execuție de cele aflate în extracție/exploatare.

Costurile de refacere (recultivare) a excavațiilor miniere (terenurilor) pot fi recuperate pe seama cheltuielilor curente sau a provizioanelor. În opinia noastră recuperarea costurilor pe seama provizioanelor este mai corectă și corespunde principiilor contabile fundamentale și normelor internaționale.

Pentru perfecționarea contabilității resurselor minerale se recomandă:

- substituirea noțiunii de „*resurse minerale*” cu termenul de „*active de explorare și evaluare*” și definirea acestora în modul prevăzut de IFRS 6;

- recunoașterea resurselor minerale aferente drepturilor de utilizare a activelor, licențelor și chiriilor drept imobilizări necorporale;

- delimitarea resurselor minerale în curs de execuție de cele aflate în extracție prin introducerea unui cont nou – „*Active de explorare și evaluare în curs de execuție*”;

- constituirea provizioanelor pentru recuperarea costurilor de refacere (recultivare) a excavațiilor miniere (terenurilor) și includerea acestora în costul de explorare a resurselor minerale.

Aplicarea în practică a recomandărilor nominalizate va asigura concordanța normelor contabile naționale cu cele internaționale și ca urmare transparența, veridicitatea și comparabilitatea informațiilor financiare.

## BIBLIOGRAFIE

1. Bucur V., Șevciuc T. „Contabilitatea resurselor naturale și a explorării acestora”, monografie, Ch.:UASM, 2009, 223p, ISBN 978-9975-64-182-1.

2. Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin Ordinul ministerului finanțelor publice nr.1.802/2014/ CECCAR – INDPC.-București: Editura CECCAR, 2015, ISBN 978-606-580-048-9.

3. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013, – Jurnalul oficial al Uniunii Europene L 182/18.

4. Interpretarea IFRIC-1 „Modificări ale datoriilor existente din dezafectare, restaurare și de natură similară” <http://mf.gov.md/ro>.

5. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 în Monitorul Oficial al RM nr.1-6 din 05.01.2018, în vigoare din 01.01.2019; - <http://lex.justice.md/md/373601/>.

6. Nderița A. „Aspecte practice ale contabilității și impozitării provizioanelor”, revista Contabilitate și Audit, nr. 08/2017, pag. 10-17.

7. Nedeița A. „Corespondența conturilor privind contabilitatea imobilizărilor corporale”, revista Contabilitate și Audit, nr. 09/2016, pag. 61-73.
8. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 119 din 06.08.2013. -  
<http://mf.gov.md/ro/content/planul-general-de-conturi-contabile-aprobat-prin-ordinul-nr119>.
9. Standardul Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale”, aprobat prin Ordinul MF nr. 108/2013.  
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349930>.
10. Standardul Internațional de Raportare Financiară 6 *Explorarea și evaluarea resurselor minerale*,  
<http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book>.