ASPECTE PRACTICE PRIVIND FORMAREA PROVIZIOANELOR PENTRU EXECUTAREA LUCRĂRILOR DE REFACERE A TERENURILOR EXPLORATE DE EXTRAGEREA RESURSELOR MINERALE

Tatiana ȘEVCIUC
Universitatea de Stat din Moldova

Abstract. *The topicality of the research results from the need to establish provisions to be established by each entity independently, depending on the degree of detail of its own information, the concrete conditions of the activity, the significance and probability of unforeseen expenses (losses) in future management periods. The study will focus on the presentation of the manner of establishment, use and presentation of provisions for the execution of land reclamation works explored by the extraction of mineral resources. The purpose of this article is the need to comply with the eligibility of the liabilities of the entities in the extractive sector that must constitute term provisions in the extraction phase of minerals useful to cover the costs of restoring the trains from which useful minerals were extracted and transfer them to term provisions short. In this context, it becomes increasingly obvious that during the management year the entities will reflect the establishment and use of the mentioned provisions and their adjustment according to the modification of the extraction and recovery conditions of the sector (land) from which the mining production is extracted. Where entities make up those provisions, these matters must be disclosed in the accounting policies. The paper is based on the literature that capitalizes on the issue addressed, as well as the analysis of the provisions of the SNC „Capital propriu și datorii". In this paper, the following were used as research methodologies: critical analysis, comparative analysis and deduction.*

Keywords: *land, mineral resources, provisions.*

Potrivit **SNC „Capital propriu și datorii",** provizioanele reprezintă datorii cu exigibilitate sau valoare incertă [3]. Ele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data raportării este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea. Este necesar de menționat că pentru stabilirea existenței unei obligații curente la data raportării, trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile. La data raportării, valoarea unui provizion reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielilor probabile sau, în cazul unei obligații, a sumei necesare pentru stingerea acesteia. Deci, provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului. Dar trebuie de ținut cont și de faptul că provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate.

Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare deoarece aceste pierderi viitoare nu corespund definiției unei datorii și nu sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a provizioanelor.

Previzionarea unor pierderi viitoare din exploatare indică faptul că anumite active de exploatare ar putea fi depreciate. Ca urmare, entitatea testează aceste active pentru depreciere.

La constituirea, contabilizarea şi decontarea provizioanelor, este necesar să se acorde atenţie următoarelor aspecte de ordin general. Aceste aspecte sunt dezvăluite foarte amănunţit în publicaţiile periodice de specialitate [4;5;6;7]:

- Standardele naţionale de contabilitate [3] şi alte reglementări contabile [1] nu conţin prevederi explicite privind obligativitatea constituirii provizioanelor. Necesitatea constituirii provizioanelor se stabileşte de către fiecare entitate de sine stătător, în funcţie de necesităţile informaţionale proprii, condiţiile concrete de desfăşurare a activităţii, semnificaţia şi probabilitatea apariţiei unor cheltuieli (pierderi) neprevăzute în perioadele de gestiune viitoare. În cazul în care entitatea decide să creeze

provizioane, nomenclatorul, precum şi modul de determinare şi de utilizare a acestora trebuie să fie reflectate în politicile contabile.

- Conform pct. 85 din SNC „CAPITAL PROPRIU ȘI DATORII”, provizioanele se constituie pe seama costului de intrare al activelor şi/sau a costurilor/cheltuielilor curente. Provizioanele se utilizează numai în scopurile pentru care au fost iniţial constituite (pct. 86 din SNC „CAPITAL PROPRIU ȘI DATORII”). Astfel, provizioanele constituite pentru acoperirea anumitor costuri/cheltuieli (de exemplu, costurile lucrărilor de refacere a terenurilor din care au fost extrase minerale utile) nu pot fi utilizate în alte scopuri (de exemplu, pentru acoperirea costurilor de reparaţie şi deservire în cursul perioadei de garanţie a activelor vândute).
- Mărimea provizioanelor poate fi determinată de către angajaţii entităţii sau specialiştii (experţii) independenţi. Modul concret de evaluare a diferitor grupe de provizioane se stabileşte de către fiecare entitate de sine stătător şi se reflectă în politicile contabile ale acesteia.
- Provizioanele neutilizate care urmează a fi folosite în perioadele de gestiune următoare (de exemplu, pentru acoperirea costurilor de ieşire a activelor imobilizate, plata indemnizaţiilor pentru concediile de odihnă) nu trebuie să fie decontate la data raportării. Ca urmare, în astfel de cazuri, soldurile conturilor **426„Provizioane pe termen lung”** şi **538 „Provizioane curente”** [2] nu se decontează, ci se reflectă în capitolul F „Provizioane” din noul format al bilanţului.
- În conformitate cu pct. 88 din SNC „CAPITAL PROPRIU ȘI DATORII”, provizioanele constituite se anulează prin decontarea la veniturile curente în cazul în care pentru stingerea unei obligaţii nu mai este probabilă o ieşire de resurse purtătoare de beneficii economice. Această situaţie poate apărea în cazul în care entitatea încetează să mai constituie provizioane pentru anumite scopuri (de exemplu, pentru costurile lucrărilor de refacere a terenurilor din care au fost extrase minerale utile, ieşirea imobilizărilor corporale,) sau în cazul utilizării incomplete a provizioanelor constituite pentru impozite, litigii etc.

În conformitate cu art. 31 alin. (2) din CF, nu se permite deducerea provizioanelor constituite. Provizioanele se recunosc ca deduceri în scopuri fiscale în perioada în care acestea au fost utilizate. Provizioanele constituite se reflectă în rd. 03014 (col. 2), iar cele utilizate – în rd. 03016 (col. 3) din anexa 2D la Declaraţia cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 12). De remarcat că, la completarea rândurilor 03014 şi 03016, este necesar să se efectueze un şir de calcule prealabile în scopul determinării sumei tuturor provizioanelor constituite şi utilizate în perioada de gestiune curentă. Aceste calcule pot fi prezentate într-un tabel în care se indică categoria provizioanelor, soldul provizioanelor la începutul perioadei fiscale, suma provizioanelor constituite şi utilizate pe parcursul perioadei şi soldul provizioanelor la finele perioadei fiscale. Totodată, entitatea poate utiliza conturile extrabilanţiere pentru evidenţa constituirii şi utilizării provizioanelor pe fiecare tip al acestora. De menţionat că, la determinarea valorii mijloacelor fixe în scopuri fiscale, nu se iau în calcul provizioanele incluse în costul de intrare al mijloacelor fixe şi altor imobilizări corporale în scopuri contabile.

- În cazul aplicării regimului fiscal general, veniturile din anularea provizioanelor nu trebuie incluse în venitul impozabil, deoarece cheltuielile aferente provizioanelor constituite nu sunt recunoscute ca deduceri în scopuri fiscale.

La aplicarea regimului fiscal IVAO, suma provizioanelor anulate, decontată în contabilitate la veniturile curente, nu se corectează la calcularea sumei impozitului pe venit. [6]

În continuare vom prezenta un exemplu convențional din practica entităților extractive cu evidențierea aspectelor particulare aferente creării și contabilizării provizioanelor pentru executarea lucrărilor de refacere a terenurilor explorate de extragerea resurselor minerale.

Să admitem că la cariere „ABC”, pentru decopertarea costurilor de refacere a sectorului nr. 1 în faza de extracţie a mineralelor utile a fost constituit provizionul pe termen lung (3 ani) la 2 561 760 lei. Volumul lucrărilor de refacere, cu condiţia refacerii uniforme, anual va constitui 123 429 m^3 , iar în 11 luni (începînd cu 1 februarie 202N) va fi de 113 143 m^3 de sol transferat, descărcat şi nivelat în spaţiul sectorului nr. 1.

Volumul efectiv al lucrărilor de refacere şi costurilor respective în 202N (11 luni) constituie, respectiv în variantele:

a) mai mic decît cel planificat – 98 000 m^3, 599 760 lei;
b) egal cu cel planificat – 113 143 m^3, 658 000 lei;
c) depăşeşte cel planificat - 119 000 m^3, 710 000 lei.

În toate variantele soldul provizionului transferat la începutul primului an de gestiune de refacere (202N) în contul **538** este acelaşi – 670 938 lei (113143×5,93), unde 5,93 lei – mărimea provizionului la 1 m^3 de sol pentru refacerea sectorului nr. 1.

Varianta a). În conturile **426** şi **538** în primul an de refacere (202N) vor fi înregistrate următoarele operaţii şi date respective.

1. Constituirea provizionului pe termen lung pe parcursul perioadei de extracţie a producţiei miniere pînă la 31.12.202N-1, în mărime de 250 0815 lei:

Debit contul **811 „Activităţi de bază”** - 2500815 lei,

Credit contul **426 „Provizioane pe termen lung”** - 2500815 lei.

2. Transferarea cotei-părţi a provizionului pe termen lung în provizion curent, la 31.12.202N-1, în mărime de 670938 lei:

Debit **426 „Provizioane pe termen lung”** - 670938 lei,

Credit **538 „Provizioane curente”** - 670938 lei.

3. Constituirea provizioanelor pe termen scurt, ianuarie 202N, în mărime de 60945 lei (5,93×10285,7), (10285,7 m^3 reprezintă volumul mineralelor utile extras în luna ianuarie 202N):

Debit contul **811 „Activităţi de bază”** - 60945 lei,

Credit contul **426 „Provizioane pe termen lung”** - 60945 lei.

4. Reflectarea costurilor efective de refacere a sectorului nr. 1, februarie-decembrie 202N, în mărime de 599760 lei:

Debit **538 „Provizioane curente”** - 599760 lei,

Credit **211 „Materiale”, 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată”, 214 „Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată”, 531 „Datorii faţă de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurările”, 541 „Datorii preliminate”, 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”, 521 „Datorii comerciale curente”** etc. - 599760 lei.

5. Transferarea cotei-părţi a provizionului pe termen lung în provizion pe termen scurt, la 31.12.2008, în mărime de 624130 lei (713934-89798):

Debit **426 „Provizioane pe termen lung”** - 624130 lei,

Credit **538 „Provizioane curente”** - 624130 lei.

Conform calculelor, suma acestei cote constituie 713934 lei (123429×5,93). Însă în anul 202N-1 entitatea a executat un volum de lucrări de refacere a sectorului nr.1 cu 15143 m^3 (113143-98000) mai puţin. Din această cauză provizionul neutilizat în anul 202N-1 constituie 89798 lei (15143×5,93). Logic această sumă trebuie să rămînă sold al provizionului neutilizat în contul **538** la 31.12.202N. Suplimentar, se prevede (dacă refacerea sectorului nr. 1 va fi uniformă) de transferat şi cota-parte a provizionului pe termen lung în provizion curent pentru acoperirea costurilor de refacere în anul 202N în mărime de 713934 lei, în total, soldul în contul **538 „Provizioane curente”** la 31.12.202N ar trebui să fie de 803732 lei (713934+89798), dacă entitatea ar fi în stare să execute un volum de lucrări de refacere de 138572 m^3 (123429+15143) sau/şi volumul lucrărilor neefectuat în anul trecut (anul 202N-1). Din cauză că acest volum este prea mare entitatea planifică spre executare lucrările de transport în mărime de 123429 m^3 de sol. Astfel cota-parte a provizionului pe termen lung transferat în provizion curent la 31.12.202N-1 va constitui 624130 lei (713934-89798).

Inventarierea se propune de început cu datele din contul **538 „Provizioane curente” ,** deoarece pot apărea operaţii de stornare sau de transferare suplimentară a provizionului pe termen lung în provizion curent.

În opinia noastră această inventariere include:

a) determinarea soldului provizionului pe termen scurt la 31 decembrie anul de gestiune. Această sumă include 713934 lei necesară pentru acoperirea costurilor la executarea lucrărilor de refacere în anul viitor în volum de 123429 m^3 de sol care va fi transportat şi descărcat în sectorul nr. 1;

b) însumarea soldului la începutul anului cu suma provizionului transferat din componenţa celui pe termen lung şi scăderea soldului la sfîrşitul anului din rezultatul obţinut – 581140 lei (670938+624136-713934). Această sumă exprimă cota-parte a provizionului transferat pentru volumul lucrărilor efectiv executate în anul 202N-1;

c) compararea provizionului transferat (constituit) cu cel utilizat (costurile efective) – 18620 lei (581140-599760). Suma determinată exprimă diferenţa costurilor efective de refacere a sectorului nr. 1 ce depăşeşte provizionul constituit;

d) transferarea suplimentară a cotei-părţi a provizionului pe termen lung în cel pe termen scurt (la suma diferenţei din p. c) – 18620 lei:

Debit **426 „Provizioane pe termen lung”** - 18620 lei,
Credit **538 „Provizioane curente”** - 18620 lei.

Ulterior, calculăm rulajele şi verificăm corectitudinea determinării soldului la 31.12.202N-1: 670938+642656-599760 = 713934. Acest sold va fi reflectat în bilanţ, compartimentul F „Provizioane”.

După aceste calcule, în mod similar, se determină soldul la 31.12.202N-1 din contul **426 „Provizioane pe termen lung”** care constituie 1187121 lei (1829877-642620), fiind reflectat în compartimentul F „Provizioane” al bilanţului.

Varianta b). Volumul efectiv al lucrărilor de refacere este egal cu cel planificat. Varianta operaţiilor de constituire a provizionului pe termen lung şi cota-parte a acestuia transferată în provizion curent (1, 2, 3), vor fi aceleaşi ca în varianta a). De aceea, vom reflecta numai soldurile la 31.12.202N-1. În operaţia a 4-a, aceeaşi înregistrare contabilă privind costurile efective de refacere în anul 202N va fi efectuată la suma de 658000 lei.

Celelalte operaţii şi înregistrări contabile vor urma astfel:

Transferarea cotei-părţi a provizionului pe termen lung în provizion curent (31 decembrie 202N-1):

Debit **426 „Provizioane pe termen lung”** - 713934 lei,
Credit **538 „Provizioane curente”** - 713934 lei.

Ulterior, se vor efectua aceleaşi calcule ca şi în varianta a). Dacă entitatea planifică acelaşi volum de lucrări în anul 202N ca şi în 202N-1, atunci soldul provizionului în contul **538 „Provizioane curente”** va fi de 713934 lei.

Suma provizionului transferat (constituit) în varianta b) este de 670938 lei (670938+713934-713934). Diferenţa provizionului transferat (constituit) ce depăşeşte provizionul utilizat (costurile efective de refacere) în anul 202N este de 12938 lei (670938-658000). La această diferenţă se va întocmi următoarea înregistrare contabilă.

Stornarea provizionului în plus transferat, (31 decembrie 202N):

Debit **426 „Provizioane pe termen lung”** - (12938) lei,
Credit **538 „Provizioane curente”** - (12938) lei.

Verificarea corectitudinii determinării soldului din contul **538 „Provizioane curente”** prevede calculul:

670938+700996-658000 = 713934 lei.

Varianta c). Volumul lucrărilor de refacere a sectorului efectiv depăşeşte volumul planificat. În această variantă operaţiile 1, 2, 3 şi formulele contabile se repetă, iar în operaţia a 4-a vom avea suma provizionului utilizat la 710000 lei. Conturile **426** şi **538** vor cuprinde următoarele:

Suma depăşirii provizionului utilizat (costurile de refacere aferent volumului efectiv de lucrări) constituie – 39062 lei [(670938+713934-713934)-710000]. Astfel, următoarea înregistrare contabilă va fi:

Transferarea suplimentară a cotei-părţi a provizionului pe termen lung în cel pe termen scurt, (31.12.202N):

Debit **426 „Provizioane pe termen lung”** - 39062 lei,
Credit **538 „Provizioane curente”** - 39062 lei.

Conform prevederilor din standardele de contabilitate suma provizionului constituit în plus se trece la venituri prin înregistrarea contabilă (în exemplul b) la suma de 12938 lei):

Debit **538 „Provizioane curente”** - 12938 lei**,**
Credit **612 „Alte venituri operaţionale”** - 12938 lei.

Concluzii. În practica activităţii entităţilor estre posibilă următoarea situaţie: în ultimul an de refacere, suma costurilor efective de refacere a sectorului dat pentru întreaga perioadă, din diferite motive, depăşeşte mărimea provizionului pe termen lung constituit. În contul **426 „Provizioane pe termen lung”** soldul provizionului pentru sectorul dat este nul. Constituirea unui atare provizion suplimentar este imposibilă, deoarece extracţia mineralelor utile în sectorul dat s-a finisat. Utilizarea unei părţi a provizionului pe termen lung constituit pentru alt sector o considerăm neargumentată din cauza confundării evidenţei analitice a acestuia. De aceea, propunem ca depăşirea menţionată să fie atribuită la alte cheltuieli operaţionale fără a constitui provizionul respectiv.

BIBLIOGRAFIE

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15 decembrie 2017. În: Monitorul Oficial. 2018 nr.1-6 art nr : 22

2. Planul general de conturi contabile. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013 nr. 177-181
3. Standardul Naţional de Contabilitate „Capital propriu și datorii”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237 (cu modificările și completările ulterioare).
4. Bucur, V.; Șevciuc, T. Abordări aferente contabilităţii provizioanelor pentru refacerea terenurilor deteriorate la extragerea resurselor naturale. Materialele conferinţei ştiinţifice internaţionale, ASEM, Chişinău, 2008, (Contabilitate), p. 178-182. ISBN 978-9975-75-443-9.
5. Bucur, V; Șevciuc, T. Contabilitatea resurselor naturale și a exploatării acestora (monografie), Editura: Centrul editorial UASM, Chișinău, 2009, 224 p.
6. Nederița, A. Comentarii privind conţinutul şi modul de aplicare a modificărilor de bază operate în SNC „Capital propriu și datorii” In: Contabilitate și audit.2019, nr. 12, p.40-50
7. Şevciuc, T. Some problematic points relating to mineral resources assessment. In: Scientific Papers, University of Agronomic Sciences and Veterinary Medicine of Bucharest. 2016. vol 16, pp. 523-528. ISSN 2284-7995.