

ASPECTE NOI PRIVIND CONTABILITATEA CONSTRUCȚIILOR ȘI DISPOZITIVELOR SPECIALE

Conf. univ. dr. Angela POPOVICI, ASEM

Temporary premises/structures and special equipment represent one of the main accounting items of any entity performing construction works. The Article deals with the major issues arising when it comes to accounting of such premises/structures and special equipment:

- ✎ identification of items to be included in the composition of premises/structures and special equipment;*
- ✎ recognising and assessing the premises/structures and special equipment;*
- ✎ accounting of entry operations and putting into use/commissioning the premises/structures and special equipment;*
- ✎ computing the wear and tear of premises/structures and special equipment;*
- ✎ displaying the data on premises/structures and special equipment in Financial Statements.*

Cuvinte-cheie: *contracte de construcții, construcții și dispozitive speciale provizorii, uzura construcțiilor și dispozitivelor speciale.*

La 1 ianuarie 2015, au intrat în vigoare reglementările contabile bazate pe Directivele Uniunii Europene (UE) și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Modul de implementare a acestor reglementări este stabilit de Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde

Naționale de Contabilitate (SNC), aprobate de către Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova în luna decembrie 2013.

Aplicarea noilor reglementări contabile generează modificări aferente contabilizării unor elemente contabile, inclusiv a construcțiilor și dispozitivelor speciale.

Modul de contabilizare a acestor construcții și dispozitive speciale este reglementat de SNC ”Stocuri” și Planul general de conturi contabile. Conform pct.6 din SNC ”Stocuri”, obiectele menționate se includ în componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată [6, p. 110]. În opinia noastră, această abordare nu este suficient argumentată, deoarece modalitatea de utilizare și de decontare a construcțiilor și dispozitivelor speciale diferă de aceea a obiectelor de mică valoare și scurtă durată. În acest context, considerăm rezonabil ca aceste obiecte să fie evidențiate într-o grupă separată - ca element contabil distinct.

La contabilizarea construcțiilor și dispozitivelor speciale apar multiple probleme, dintre care principalele se referă la:

- identificarea elementelor, care trebuie incluse în componența construcțiilor și dispozitivelor speciale;
- recunoașterea și evaluarea construcțiilor și dispozitivelor speciale;
- înregistrarea operațiunilor de intrare și transmitere în folosință a construcțiilor și dispozitivelor speciale în conturile contabile;
- calcularea uzurii construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii;
- prezentarea informațiilor privind construcțiile și dispozitivele speciale în situațiile financiare.

De remarcat că, în reglementările contabile actuale, nu se conține *definiția și componența construcțiilor și dispozitivelor speciale*, ceea ce creează dificultăți în practica contabilă a entităților autohtone. După părerea noastră, entitatea poate să stabilească de sine stătător componența construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii în funcție de două criterii principale:

- 1) valoarea unitară (plafonul valoric stabilit de legislație);
- 2) durata de utilizare a acestora.

În cazul primului criteriu, în componența construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii se recomandă să fie incluse bunurile a căror valoare unitară nu depășește plafonul stabilit de legislație, indiferent de durata de serviciu sau cu o durată de serviciu nu mai mare de un an, indiferent de valoarea unitară [6]. Actualmente, potrivit Codului fiscal, plafonul valoric al construcțiilor și dispozitivelor speciale constituie 6000 lei [2, art. 26].

Criteriul al doilea prevede raportarea la construcțiile și dispozitivele speciale provizorii a bunurilor, a căror valoare unitară nu depășește pragul de semnificație prevăzut în politicile contabile ale entității, indiferent de durata de serviciu sau cu o durată de serviciu nu mai mare de un an, indiferent de valoarea unitară [6, p. 60]. Potrivit prevederilor SNC ”Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, pragul de semnificație se stabilește de sine stătător de către fiecare entitate [6, p. 26-27].

Considerăm necesar ca nomenclatorul obiectelor construcțiilor și dispozitivelor speciale să fie prevăzut în politicile contabile ale entităților. De asemenea, este rezonabil ca obiectele nominalizate să fie divizate în următoarele două grupe:

- 1) schele, îngrădiri și garduri speciale, scări, construcții, dispozitive și instalații pentru tehnica securității, bransamente provizorii de la rețelele magistrale și de distribuție de energie electrică, apă, gaz și aer în limitele zonei de lucru etc. – *care participă nemijlocit la desfășurarea procesului tehnologic de construcție;*
- 2) încăperi pentru conducătorii de lucrări de șantier, magazii, șoproane pentru păstrarea materialelor de construcții, vestiare pentru muncitori (cu spălătorie, încăpere pentru odihnă, încălzire etc.), spații pentru paznic etc. – *care sunt legate de crearea condițiilor pentru executarea lucrărilor de construcție-montaj.*

Clasificarea construcțiilor și dispozitivelor speciale în modul prezentat mai sus este necesară pentru stabilirea duratei de utilizare și calcularea uzurii acestora.

În conformitate cu „Instrucțiunea privind normele de deviz privind construirea clădirilor și construcțiilor speciale provizorii”, sunt prevăzute în lista de titluri construcțiile și dispozitive speciale care au destinație de producție, costurile aferente construcției cărora se includ în devizul general, în cadrul unui compartiment separat – organizare de șantier. Neprevăzute în lista de titluri, în

conformitate cu același act normativ, se consideră acele edificii provizorii care au o destinație social-sanitară. Ele nu se includ în devizul general pe obiect și se numesc netitulare[7].

Componența construcțiilor și dispozitivelor speciale se constituie în funcție de particularitățile activității entității. Spre exemplu, la SA „Apă-Canal” Chișinău, în componența construcțiilor și dispozitivelor speciale pot fi incluse contoarele de apă, iar la Î.C.S. „Gas Natural Fenosa” – contoarele pentru energia electrică și alte obiecte similare.

De menționat că, în IFRS, construcțiile și dispozitivele speciale nu sunt evidențiate într-o grupă distinctă de active, acestea fiind atribuite în funcție de semnificația lor la imobilizările corporale sau la materiale [5].

În literatura de specialitate, există diverse opinii în acest sens. Astfel, savantul autohton Nederița A. este de părere că aceste obiecte trebuie incluse în componența materialelor și decontate integral la costuri sau cheltuieli curente în momentul transmiterii lor în exploatare, iar în unele situații aceste obiecte pot fi transferate în componența mijloacelor fixe[8, p. 120-122].

Construcțiile și dispozitivele speciale *se recunosc* în mod similar ca și mijloacele fixe și alte active imobilizate - pe măsura transmiterii lor în exploatare.

Construcțiile și dispozitivele speciale, recunoscute inițial, *se evaluează* la costul de intrare a acestora, iar în bilanț – la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă. De menționat că, în practica contabilă, apar probleme la stabilirea valorii realizabile nete a acestor construcții și dispozitive speciale. De aceea, majoritatea entităților autohtone înregistrează în bilanț aceste obiecte la costul lor de intrare diminuat cu suma uzurii calculate.

Conform Planului general de conturi contabile, construcțiile și dispozitivele speciale se reflectă în contul 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”, subcontul 2133 „Construcții și dispozitive provizorii”, uzura lor – în contul 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată”, subcontul 2142 „Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii”, iar costurile privind edificarea acestora - în contul 812 „Activități auxiliare” (materiale, salarii muncitorilor, serviciile organizațiilor terțe etc.) [3]. Aceste costuri se constituie din costuri suportate pentru *construirea, montarea, demontarea, uzura, reparația curentă și mutarea* construcțiilor și dispozitivelor speciale temporare.

După părerea noastră, această modalitate de înregistrare a construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii nu este corectă, deoarece aceste obiecte diferă, după conținutul economic și destinație, de obiectele de mică valoare și scurtă durată. În acest context, propunem contabilizarea construcțiilor și dispozitivelor speciale și a uzurii acestora în conturi sintetice distincte, spre exemplu, contul 218 „Construcții și dispozitive provizorii” și contul 219 „Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii”. Astfel, costurile de edificare și pregătire pentru edificare prestabilite se vor contabiliza în contul 218 cu decontarea ulterioară, iar uzura acestora – în contul 219, cu evidențierea subconturilor prezentate în figura 1:

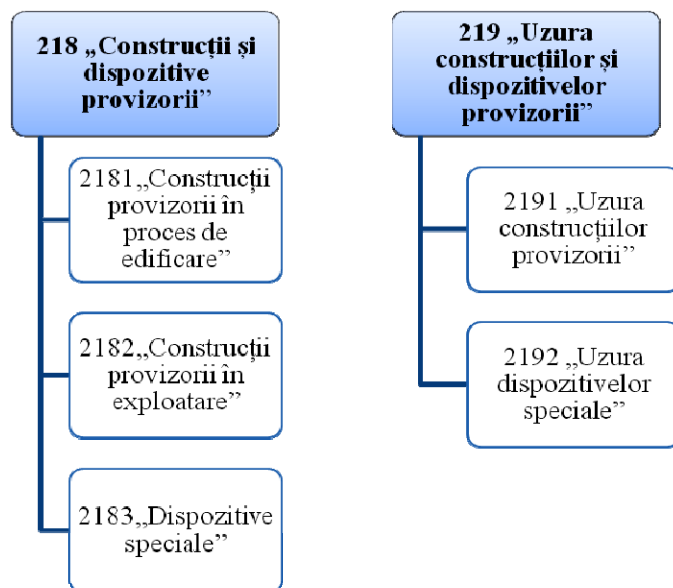


Figura 1. Conturile și subconturile propuse pentru contabilizarea construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii și a uzurii acestora

Sursa: Elaborat de către autor

Această modalitate de contabilizare a construcțiilor și dispozitivelor speciale este relevantă pentru organizațiile de construcții și alte entități, care posedă diferite tipuri de obiecte de așa gen.

Conform pct. 54 din SNC „Stocuri”, pentru construcțiile speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitivele și instalațiile speciale, uzura se calculează pe toată durata de funcționare utilă, iar dacă această durată depășește termenul de construcție a obiectului de bază – pornind de la durata construcției acestuia [6].

Prin urmare, potrivit standardului nominalizat, uzura construcțiilor și dispozitivelor speciale se calculează aplicând metoda liniară. Totodată, menționăm că, în acest scop, pot fi aplicate și metodele accelerate de calcul al uzurii acestor obiecte, de exemplu, metoda diminuării soldului.

În literatura de specialitate și practica contabilă a entităților, se întâlnesc două variante de calculare a uzurii construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii:

1) în mărime totală a valorii contabile (neamortizabile). În acest caz, suma uzurii calculate se include în costul obiectului de bază, adică în debitul contului 811 ”Activități de bază”;

2) în baza metodei liniare, în aceeași sumă ca și pentru lunile precedente. În acest caz, suma uzurii calculate se decontează la cheltuieli curente din activitatea operațională, debit contul 714 ”Alte cheltuieli din activitatea operațională”.

În opinia noastră, abordarea a doua este mai justificată, deoarece aceasta nu permite supraevaluarea activului (obiectului de bază construit neamortizat) prin includerea acestuia în costul obiectului a valorii contabile a construcțiilor și dispozitivelor speciale. Totodată, în cazul variantei a doua, TVA aferentă valorii contabile a construcțiilor și dispozitivelor speciale casate urmează a fi restabilită la decontări cu bugetul.

După finalizarea lucrărilor, se determină costul efectiv al construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii, după care acestea se transmit în exploatare prin întocmirea „Procesului-verbal de transmitere în exploatare”, care se întocmește în două exemplare (unul se transmite în contabilitate, iar celălalt persoanei material responsabile pentru recuperarea materialelor obținute din demolarea, demontarea construcțiilor provizorii).

De remarcat că, în Planul general de conturi contabile, nu sunt prezentate înregistrările contabile aferente tranzacțiilor cu construcțiile și dispozitivele speciale provizorii și calcularea uzurii acestora. În acest context, propunem schemele de formule contabile privind evidența operațiunilor sus-menționate în comparație cu formulele contabile întocmite cu aplicarea conturilor 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”, subcontul 2133 „Construcții și dispozitive provizorii” și 214 ”Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată”, subcontul 2142 „Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii”.

În tabelul de mai jos, sunt prezentate principalele formule contabile aferente construcțiilor și dispozitivelor speciale:

Tabelul 1

Formulele contabile aferente construcțiilor și dispozitivelor speciale

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente			
		varianta cu aplicarea conturilor 213, 214		varianta cu aplicarea conturilor 218, 219	
		debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6
1.	Reflectarea costurilor aferente creării construcțiilor și dispozitivelor speciale	812	211,531,533, 521,544 etc.	2181	211,531,533, 521,544 etc.
2.	Transmiterea în exploatare a construcțiilor și dispozitivelor speciale create	2133	812	2182	2181
3.	Calcularea uzurii construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii prevăzute în lista de titluri, utilizate în activitatea de bază a entității	811	2142	811	2191
4.	Calcularea uzurii construcțiilor speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, utilizate pentru construcția obiectelor, necesităților comerciale și administrative	121,122, 712,713	2142	121,122, 712,713	2191
5.	Decontarea uzurii construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii ieșite	2142	2133	2191	2182
6.	Casarea valorii contabile a construcțiilor și dispozitivelor speciale la finisarea obiectului de bază	714	2133	714	2182

7.	Reflectarea cheltuielilor aferente demolării construcțiilor și dispozitivelor speciale	714	812	714	2182
8.	Înregistrarea valorii realizabile nete a materialelor obținute la demolarea construcțiilor și dispozitivelor speciale la valoarea probabilă rămasă prognozată	211	2133	211	2182
9.	Reflectarea venitului obținut ca rezultat al demolării construcțiilor și dispozitivelor speciale (la diferența dintre valoarea materialelor obținute și valoarea probabilă rămasă)	211	612	211	612
10.	Reflectarea cheltuielilor rezultate din demolarea construcțiilor și dispozitivelor speciale (la diferența dintre valoarea probabilă rămasă și valoarea materialelor obținute)	714	2133	714	2182
11.	Restabilirea la decontări cu bugetul a sumei TVA aferentă valorii contabile a construcțiilor și dispozitivelor speciale ieșite	713	534	713	534

Sursa: Elaborat de către autor

În continuare, vom examina modul de formare a costului construcțiilor speciale în baza unui exemplu convențional.

Să admitem că, pe terenul de lucru, s-a construit o încăpăre provizorie pentru muncitorii care execută lucrări de construcții-montaj pe acest teren. În acest scop, entitatea a suportat următoarele costuri:

- materiale utilizate la construcția încăperii – 16 200 lei;
- salarii muncitorilor ocupați de construcția încăperii – 4000 lei;
- contribuții pentru asigurări sociale – 920 lei [4000 x 23%];
- prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – 160 lei [4000 x 4%].

Construcția temporară a fost dată în exploatare la 1 mai 2015. Lucrările de construcții-montaj propriu-zise au început în aceeași lună, iar termenul de executare a acestora se prevede pentru 14 luni. S-a stabilit că valoarea materialelor utilizabile, care urmează a fi obținute după lichidarea construcției, va constitui 2310 lei.

În baza datelor din exemplu, trebuie întocmite următoarele formule contabile:

1. Acumularea costurilor aferente edificării construcției temporare:

Debit contul 218 „Construcții și dispozitive provizorii”, subcontul 2181 „Construcții provizorii în proces de edificare” – la suma totală a costurilor acumulate – 21280 lei;

Credit contul 211 „Materiale” – la valoarea materialelor utilizate pentru construcția încăperii – 16200 lei;

Credit contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” - la suma salariului calculat muncitorilor ocupați cu ridicarea construcției temporare – 4000 lei;

Credit contul 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” – la suma contribuțiilor la asigurări sociale aferente salariului calculat – 920 lei;

Credit contul 541 „Datorii preliminate”- la suma primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate – 160 lei;

2. Transmiterea în exploatare a obiectului construit:

Debit contul 218 „Construcții și dispozitive provizorii”, subcontul 2182 „Construcții provizorii în exploatare” – 21280 lei;

Credit contul 218 „Construcții și dispozitive provizorii”, subcontul 2181 „Construcții provizorii în proces de edificare” – 21280 lei;

Din momentul dării în exploatare a edificiului temporar (mai 2015), lunar, trebuie calculată uzura acestuia. Deoarece uzura se calculează de la valoarea uzurabilă a construcției și se repartizează uniform pe toată durata de exploatare a construcției temporare, se va aplica în acest scop metoda liniară. Costurile suportate de entitate la construcția edificiilor temporare se reflectă direct în costul lucrărilor concrete de construcție-montaj executate.

3. Prin urmare, la calcularea uzurii încăperii în mărime de 1355 lei [(21280-2310):14], lunar, începând cu luna mai 2015, se va întocmi următoarea formulă contabilă:

Debit contul 811 „Activități de bază” – 1355 lei;

Credit contul 219 „Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii”, subcontul 2191 „Uzura construcțiilor provizorii” – 1355 lei.

Admitem că lucrările de construcție-montaj s-au finalizat în termenul stabilit (iunie 2016). În acest caz, obținem situația în care toată valoarea uzurabilă de 18970 lei [1355 x 14] a fost trecută la costuri și inclusă uniform în costul lucrărilor de construcție-montaj. După finalizarea lucrărilor, la demolarea construcției, vor urma înregistrările contabile (valoarea efectivă a materialelor utilizabile obținute – 2900 lei):

4. Decontarea uzurii acumulate:

Debit contul 219 „Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii”, subcontul 2191 „Uzura construcțiilor provizorii”- 18970 lei;

Credit contul 218 „Construcții și dispozitive provizorii”, subcontul 2182 „Construcții provizorii în exploatare” – 18970 lei;

5. Înregistrarea valorii realizabile nete a materialelor obținute la demolarea construcției provizorii:

Debit contul 211 „Materiale” – la valoarea efectivă a materialelor obținute – 2900 lei;

Credit contul 218 „Construcții și dispozitive provizorii”, subcontul 2182 „Construcții provizorii în exploatare” – la valoarea probabilă rămasă prognozată – 2310 lei;

Credit contul 612 „Alte venituri operaționale” – la suma venitului obținut de entitate din plusul de materiale obținute la demolare – 590 lei.

Prezentarea informațiilor aferente construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii în *situațiile financiare* nu este prevăzută în SNC și alte reglementări contabile. În acest context, considerăm că, în situațiile nominalizate, trebuie prezentate cel puțin următoarele informații aferente construcțiilor și dispozitivelor speciale:

⇒ modul de executare a lucrărilor de edificare a construcțiilor și dispozitivelor speciale (în antrepriză sau în regie proprie);

⇒ valoarea contabilă a obiectelor construcțiilor și dispozitivelor speciale la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;

⇒ suma uzurii calculate a construcțiilor și dispozitivelor speciale;

⇒ costul de intrare al obiectelor construcțiilor și dispozitivelor speciale transmise în exploatare în perioada de gestiune;

⇒ valoarea obiectelor casate până la expirarea duratei de utilizare utile.

Aceste informații trebuie dezvăluite într-o anexă la situațiile financiare sau în Nota explicativă la situațiile financiare.

În concluzie, menționăm că, conform noilor reglementări contabile, construcțiile și dispozitivele speciale se includ în componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată, ceea ce nu este corect sub aspect metodologic și aplicativ. Considerăm rezonabil de a contabiliza construcțiile și dispozitivele speciale și uzura acestora în conturile 218 „Construcții și dispozitive provizorii” și 219 „Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii”. Această modalitate de contabilizare a obiectelor sus-menționate corespunde practicii internaționale și va asigura utilizatorii cu informații veridice și transparente necesare pentru luarea deciziilor manageriale și economice.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 90-93 din 29 iunie 2007 (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 27-34 din 7 februarie 2014).
2. Codul fiscal și legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. În: Contabilitate și audit, 2014, nr. 1.
3. Planul general de conturi contabile. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
4. Recomandări metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.291-296 din 13 decembrie 2013.
5. Standardele Internaționale de Raportare Financiară. www.minfin.md.
6. Standardul Naționale de Contabilitate „Contracte de construcții”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.233-237 din 22 octombrie 2013.
7. Codul practic în construcții cu instrucțiunile aferente (Instrucțiunea privind normele de deviz privind construirea clădirilor și construcțiilor speciale provizorii). În:Monitorul

Construcțiilor din Republica Moldova, 2002, vol. 1(24), 1(25) cu modificările și completările ulterioare.

8. NEDERIȚA A. *Unele probleme ale contabilității obiectelor de mică valoare și scurtă durată.* În: Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile: Conferința Științifică Internațională din 04 aprilie 2014, Chișinău: ASEM, 2014, p. 120-123.