

ASPECTE NOI ALE CONTABILITĂȚII VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR AFERENTE CONTRACTELOR DE CONSTRUCȚII

*Angela Popovici, conf. univ. dr. ASEM
tigru@rambler.ru*

***Abstract.** The problems of the accounting of contractual revenue and expenses which are the main elements of any building organization are examined in the article.*

A range of issues appear when bookkeeping these revenue and expenses, the most important of which are the identification of the composition contractual revenue and expenses, the recognition and evaluation of the contractual revenue and expenses, the documentation and record keeping of the revenue and expenses in special accounts, presenting information on the contractual revenue and expenses in the financial statements.

***Cuvinte-cheie:** cheltuieli contractuale, contracte de construcții, costuri, recunoaștere, evaluare, situații financiare, venituri contractuale.*

Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor constituie unele din cele mai dificile și importante sectoare de evidență ale oricărei entități, inclusiv a organizațiilor de construcție. De veridicitatea informațiilor aferente veniturilor și cheltuielilor sunt cointeresate toate categoriile de investitori: proprietarii, personalul angajat, furnizorii, clienții etc. De asemenea, aceste informații servesc drept bază pentru determinarea

rezultatului contabil și a celui fiscal.

Modul general de contabilizare a veniturilor și cheltuielilor aferente contractelor de construcție este reglementat de Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Contracte de construcții”, care a intrat în vigoare la 01 ianuarie 2014. Acest standard este elaborat în baza Directivelor Uniunii Europene (UE) și Standardului Internațional de Contabilitate (IAS) 11 „Contracte de construcție”. Obiectivul SNC „Contracte de construcții” constă în stabilirea modului de determinare, recunoaștere și contabilizare a veniturilor, costurilor și cheltuielilor aferente contractelor de construcție și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare ale antreprenorilor [7, p. 87]. Acest standard se aplică la contabilizarea veniturilor, costurilor și cheltuielilor aferente contractelor de construcție, inclusiv la prestarea serviciilor legate, în mod direct, de construirea obiectelor de mijloace fixe (spre exemplu, serviciile proiectanților și arhitecților); demolarea obiectelor, precum și repararea prejudiciilor aduse mediului în urma demolării activelor.

La contabilizarea veniturilor și cheltuielilor aferente contractelor de construcție, apar multiple probleme, dintre care principalele se referă la:

- Identificarea componenței veniturilor și cheltuielilor contractuale;
- Recunoașterea și evaluarea veniturilor și cheltuielilor aferente contractelor de construcții;
- Documentarea și înregistrarea veniturilor și cheltuielilor contractuale în conturi contabile;
- Dezvăluirea informației privind veniturile și cheltuielile contractuale în situațiile financiare.

În conformitate cu SNC „Contracte de construcții”, *veniturile contractuale* reprezintă „valoarea venitului inițial, venitului din modificările contractului, din reclamații și sub formă de prime de stimulare obținută în rezultatul executării contractului de construcție”, iar *cheltuielile contractuale* – „suma costurilor efectiv suportate aferente contractului de construcție în ansamblu sau stadiilor de executare a acestuia corelate cu veniturile contractuale recunoscute” [7, p.87].

De remarcat că, în afară de cheltuieli contractuale, în SNC este utilizată și noțiunea de costuri contractuale. Aceste costuri cuprind „valoarea resurselor consumate și costurile cu personalul pentru executarea unuia sau mai multor contracte de construcție în scopul obținerii unui venit și care urmează a fi recuperate de beneficiar” [7, p.87]. În organizațiile de construcții, costurile contractuale se transformă în cheltuieli contractuale pe măsura primirii-predării lucrărilor de construcții-montaj (LCM).

Analizând noțiunile de venituri și cheltuieli utilizate în literatura de specialitate și în reglementările contabile din diferite țări, savantul autohton Nedeșta A. definește veniturile drept „creșteri ale avantajelor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări/creșteri ale activelor sau diminuări/stingeri ale datoriilor, care au influențat rezultatul net (profitul/pierderea) al anului de gestiune curent, iar cheltuielile ca diminuări ale avantajelor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri/diminuări ale activelor sau apariții, creșteri ale datoriilor, care au influențat rezultatul net (profitul/pierderea) al anului de gestiune curent [3, p.15].

Aceste definiții au servit drept bază la stabilirea componenței generale a veniturilor și cheltuielilor entităților din sectorul corporativ. Totodată, componența contrară a elementelor nominalizate depinde de mai mulți factori, inclusiv specificul activității și politicile contabile selectate de entitate.

Astfel, componența veniturilor, costurilor și cheltuielilor contractuale, conform SNC „Contracte de construcții” și IAS 11 „Contracte de construcție”, este prezentată în tabelul 1:

Componența veniturilor contractuale, stabilită în SNC „Contracte de construcții”, diferă de cea din IAS 11 „Contracte de construcție”. Conform IAS 11 „veniturile contractuale includ valoarea inițială a veniturilor convenite în contract, precum și modificările lucrărilor contractuale, plata despăgubirilor și a stimulentele: în măsura în care este probabil ca acestea să aibă drept rezultat venituri, care se pot evalua în mod fiabil” [6, p.11]. SNC „Contracte de construcții” prevede includerea în componența veniturilor contractuale a următoarelor componente [7, p. 88]:

- 1) *venitul inițial* – suma venitului convenit la încheierea contractului de construcție între antreprenor și beneficiar;
- 2) *venitul din modificările contractului* rezultă din rectificarea valorii inițiale a contractului de construcție asupra căreia au convenit părțile contractante ca urmare a schimbării prevederilor contractuale cu privire la proiect, efectuarea unor construcții suplimentare sau decizia de unele lucrări sau obiecte, precum și altor specificații contractuale;
- 3) *venitul din reclamații* – o sumă cerută (revendicată) de către antreprenor de la beneficiar sau de la o persoană terță pentru rambursarea unor prejudicii cauzate de acesta. Reclamațiile pot fi înaintate, de exemplu, în cazul erorilor din specificații sau proiect și nerespectării clauzelor contractuale de către beneficiar;

Tabelul 1

Componența veniturilor, costurilor și cheltuielilor contractuale conform SNC noi și IAS 11

| Denumirea elementului | Componența conform | |
|-------------------------|---|---|
| | SNC | IAS 11 |
| Venituri contractuale | 1) <i>venitul inițial</i> ; 2) <i>venitul din modificările contractului</i> ; 3) <i>venitul din reclamații</i> ; 4) <i>venitul sub formă de prime de stimulare</i> . | 1) <u>valoarea inițială a veniturilor convenite în contract</u> ; 2) <u>modificările lucrărilor contractuale; plata despăgubirilor și a stimulentei</u> . |
| Costuri contractuale | 1) <i>costurile directe</i> ; 2) <i>costurile indirecte contractuale</i> ; 3) <i>costurile de regie ale construcției recuperabile de beneficiar</i> . | 1) <i>costurile direct aferente contractului respectiv</i> ; 2) <i>costurile atribuibile activității contractului în general și care pot fi alocate contractului</i> ; 3) <i>orice alte costuri care pot fi imputate în mod specific beneficiarului conform termenilor respectivului contract</i> . |
| Cheltuieli contractuale | 1) <i>costurile efective suportate pentru lucrările executate aferente contractului de construcție în ansamblu sau stadiilor de executare a acestuia predate beneficiarului</i> ; 2) <i>costurile de regie ale construcției nerecuperabile de către beneficiari se atribuie direct la cheltuielile curente</i> ; 3) <i>costurile suportate de antreprenor care nu pot fi atribuite unor contracte de construcție concrete se recunosc ca cheltuieli curente</i> . | <i>Costurile contractuale pentru care recuperarea nu este probabilă sunt recunoscute imediat drept cheltuieli</i> . |

Sursa: elaborat de către autor în baza SNC „Contracte de construcții” și IAS 11 „Contracte de construcție” [7, p. 88-90; 6]

- 4) *venitul sub formă de prime de stimulare* – sumele suplimentare plătite antreprenorului în cazul în care unele prevederi contractuale au fost respectate sau standardele specificate au fost atinse sau depășite. De exemplu, prima de stimulare a antreprenorului pentru finalizarea înainte de termen a contractului, calitatea înaltă a lucrărilor executate, reducerea costurilor sau alte rezultate stipulate în contract.

Costurile contractuale potrivit IAS 11 cuprind [6, art.16-20]:

- 1) *costurile direct aferente contractului respectiv* includ:
 - costurile forței de muncă de pe șantier, inclusiv dirijarea de șantier;
 - costurile materialelor folosite în construcție;
 - amortizarea instalațiilor tehnice și a echipamentelor folosite în contract;
 - costurile transportării instalațiilor tehnice, a echipamentelor și a materialelor la și de la șantierul specificat în contract;
 - costurile închirierii instalațiilor tehnice și a echipamentelor;
 - costurile proiectării și asistenței tehnice direct aferente contractului;
 - costurile estimate ale reparațiilor și ale lucrărilor de garanție, inclusiv costurile de garanție prevăzute;
 - pretențiile unor terțe părți.
- 2) *costurile atribuibile activității contractului în general și care pot fi alocate contractului* includ:
 - asigurările;
 - costurile proiectării și asistenței tehnice, care nu sunt, în mod direct, aferente unui contract specific;
 - cheltuielile de regie ale construcției.

3) orice alte costuri care pot fi imputate, în mod specific, beneficiarului conform termenilor respectivului contract includ:

- costurile generale de administrare pentru care rambursarea nu este specificată în contract;
- costurile de vânzare;
- costurile de cercetare și dezvoltare pentru care rambursarea nu este specificată în contract;
- amortizarea instalațiilor tehnice și a echipamentelor inactice care nu sunt folosite în cadrul unui anumit contract.

Însă SNC „Contracte de construcții” prevede includerea în componența costurilor contractuale a următoarelor elemente [7, p. 89]:

1) *costurile directe contractuale* cuprind costurile care pot fi incluse, în mod direct, în costul contractului de construcție, care cuprind:

- costurile precontractuale aferente contractelor încheiate, inclusiv costuri de delegare, de reprezentanță, taxe de participare la tender pentru obținerea contractului, alte costuri similare;
- costurile directe de materiale, inclusiv costul materialelor de construcție, combustibilului, energiei electrice, termice, aerului comprimat, aburilor și apei, altor materiale utilizate în procesul executării contractului;
- costurile directe cu personalul;
- costurile directe de exploatare a mașinilor și mecanismelor de construcție, instalațiilor tehnice, utilajului și a echipamentelor utilizate nemijlocit la executarea contractului;
- alte costuri directe aferente contractului;

2) *costurile indirecte contractuale* – costuri aferente mai multor contracte de construcție care nu pot fi incluse, în mod direct, în costurile acestora și includ:

- costurile ce țin de asigurarea bunurilor și personalului aferente mai multor contracte, în cazul când acestea nu se includ în costurile de regie ale construcției;
- costurile proiectării și asistenței tehnice aferente mai multor contracte, în cazul când acestea nu se includ în costurile de regie ale construcției;
- costurile îndatorării, aferente mai multor contracte, capitalizate în conformitate cu SNC „Costurile îndatorării”; și costurile de exploatare a mașinilor și mecanismelor care se utilizează la executarea mai multor contracte în cursul unei perioade de gestiune;

3) *costurile de regie ale construcției recuperabile de beneficiar* – costuri aferente gestionării, organizării și deservirii unui sau mai multor contracte în ansamblu pe entitate și pe șantier separate. *Costurile de regie* se divizează în costuri recuperabile și nerecuperabile de către beneficiari.

Costurile de regie ale construcției recuperabile de către beneficiari cuprind:

- costuri generale și administrative;
- costuri pentru deservirea personalului din construcții;
- costuri pentru organizarea lucrărilor la obiectele de construcție;
- alte costuri cu caracter general.

Costurile de regie recuperabile se includ în costurile contractuale de construcție și se iau în considerare la calcularea cotei costurilor de regie ale construcției care se folosesc la întocmirea devizelor de cheltuieli pe fiecare contract.

Conform prevederilor IAS 11, costurile contractuale pentru care recuperarea nu este probabilă sunt recunoscute imediat drept cheltuielă [6, art. 34]. Acestea includ costurile din contractele:

- care nu sunt pe deplin executorii, adică valabilitatea lor este serios pusă la îndoială;
- a căror finalizare depinde de rezultatul acționării în justiție sau al legislației;
- legate de proprietăți a căror confiscare sau expropriere este foarte posibilă;
- în care beneficiarul nu este capabil să îndeplinească obligațiile care îi revin;
- în care antreprenorul nu este capabil să finalizeze contractul sau să își îndeplinească în alt fel obligațiile care îi revin conform contractului.

Cheltuielile contractuale, conform SNC „Contracte de construcții”, includ [7, p. 90]:

1) *costurile efective suportate* pentru lucrările executate aferente contractului de construcție în ansamblu sau stadiilor de executare a acestuia predate beneficiarului;

2) *costurile de regie ale construcției nerecuperabile* de către beneficiari se atribuie direct la cheltuielile curente și includ:

- costurile privind lucrările de cercetări științifice și dezvoltare;
- impozitele și taxele prevăzute de legislație;

- sporurile la salariile angajaților entității, prevăzute de legislație;
 - costurile privind recuperarea prejudiciilor cauzate salariaților în urma accidentelor de muncă;
 - plățile salariaților disponibilizați în legătură cu reorganizarea entității, reducerea numărului salariaților; și alte costuri;
- 3) *costurile suportate de antreprenor care nu pot fi atribuite unor contracte de construcție concrete se recunosc drept cheltuieli curente, care cuprind:*
- cheltuielile de distribuire;
 - amortizarea mașinilor și mecanismelor care nu sunt utilizate în cadrul unor contracte concrete;
 - pierderile din staționări;
 - amenzile, penalitățile și despăgubirile legate de activitatea antreprenorului;
 - cheltuielile efective de regie ale construcției, în cazul când antreprenorul, într-o perioadă de gestiune, nu execută lucrări de construcție;
 - cheltuielile peste normele stabilite în cazul când acestea nu vor fi recuperate de către beneficiar;
 - alte cheltuieli care nu țin de executarea contractelor.

Concluzionând, menționăm că definițiile și componenta veniturilor, costurilor și cheltuielilor contractuale conținute în SNC diferă de cele prevăzute în IAS, sunt incomplete și nu corespund cerințelor internaționale.

Recunoașterea constă în stabilirea perioadei de gestiune, în care acestea pot fi înregistrate în contabilitate și în situațiile financiare. Conform SNC „Contracte de construcții” „veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc, în baza contabilității de angajamente, în perioada de gestiune în care au apărut, indiferent de momentul încasării sau plății efective a numerarului sau a altei forme de compensare” [7, p. 91].

Recunoașterea veniturilor și cheltuielilor contractuale este nemijlocit corelată cu evaluarea acestora, care reprezintă procesul de determinare a sumelor veniturilor și cheltuielilor perioadei de gestiune curente, care urmează a fi reflectate în contabilitate și în situațiile financiare.

Veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc în cazul în care rezultatul contractului poate fi evaluat cu certitudine. Antreprenorul poate evalua cu certitudine veniturile și cheltuielile contractuale, dacă contractul încheiat stabilește:

- 1) drepturile și obligațiile fiecărei părți privind activul care urmează a fi construit;
- 2) valoarea contractuală care urmează a fi primită de către antreprenor; și
- 3) modalitatea și termenele decontărilor.

Pe parcursul duratei de executare a contractului, antreprenorul verifică și, dacă este necesar, revizuieste estimările veniturilor și cheltuielilor contractuale folosind un sistem eficient de previzionare și de gestiune financiară internă.

Rezultatul financiar al unui contract de construcție se determină ca diferența dintre veniturile și cheltuielile aferente acestuia, în funcție de tipul contractului încheiat: cu preț fix, „cost plus” sau mixt.

Recunoașterea veniturilor și cheltuielilor contractuale se efectuează reieșind din durata de executare a contractului de construcție care se poate încadra sau poate depăși o perioadă de gestiune.

Dacă contractul de construcție a fost executat într-o singură perioadă de gestiune, veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc, în această perioadă, *la finalizarea contractului respectiv*.

Plățile intermediare și avansurile primite de la beneficiari nu influențează stadiul de execuție a contractului și nu se recunosc ca venituri.

În cazul în care contractul de construcție se execută în cursul mai multor perioade de gestiune, veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc prin aplicarea *metodei stadiului de execuție a contractului*. În baza acestei metode, veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc pe fiecare stadiu de execuție.

Stadiul de execuție a contractului se confirmă de către beneficiar și poate fi determinat utilizând una din următoarele variante:

- 1) varianta „cost-la-cost”;
- 2) volumul lucrărilor executate efectiv; sau
- 3) gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor contractuale.

În cazul aplicării variantei „cost-la-cost”, stadiul de execuție a contractului se determină prin relația:

$$\text{Procentul de execuție a contractului} = \frac{\text{Costurile contractuale efectiv suportate la data raportării}}{\text{Costurile totale contractuale estimate}} \times 100\% \quad (1)$$

Această variantă se aplică, de regulă, pentru determinarea veniturilor contractuale aferente contractelor cu preț fix. În acest caz, în componența costurilor suportate efectiv, nu se includ costurile

aferente activității viitoare, cum ar fi valoarea materialelor aflate pe șantierul de construcție și destinate utilizării ulterioare, plățile subantreprenorilor efectuate până la executarea lucrărilor de subantrepriză etc.

Veniturile contractuale recunoscute, în perioada de gestiune curentă, în baza variantei „cost-la-cost”, se determină în modul următor:

$$\text{Veniturile contractuale recunoscute în perioada de gestiune curentă} = \text{Valoarea inițială a contractului} \times \text{Procentul de execuție a contractului} - \text{Veniturile contractuale recunoscute în perioadele de gestiune precedente} \quad (2)$$

La aplicarea variantei *volumului lucrărilor executate efectiv*, mărimea venitului contractual care urmează a fi recunoscut depinde de tipul contractului.

1) În cazul unui contract cu preț fix:

$$\text{Venitul contractual} = \frac{\text{Volumul lucrărilor executate efectiv la data raportării}}{\text{Volumul total al lucrărilor prevăzute în contract}} \times \text{Preț fix} \quad (3)$$

2) În cazul unui contract „cost plus”:

$$\text{Venitul contractual} = \text{Suma costurilor contractuale efectiv suportate} + \text{Recompense suplimentare prevăzute în contract} \quad (4)$$

Recunoașterea venitului, conform variantei *gradului de finalizare a volumului fizic al unei părți din lucrările contractuale*, prevede determinarea gradului de finalizare a volumului fizic al lucrărilor, în ansamblu, pe obiect, după relația:

$$\text{Gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor în ansamblu pe obiect} = \frac{\text{Volumul fizic al lucrărilor de construcție finalizat}}{\text{Volumul total al lucrărilor prevăzute în contract}} \times 100\% \quad (5)$$

O astfel de variantă se aplică pentru contractele cu preț fix.

În aceste cazuri, venitul contractual se determină după următoarea relație:

$$\text{Venitul contractual recunoscut în perioada de gestiune} = \text{Valoarea contractuală} \times \text{Gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor pe obiect în ansamblu} \quad (6)$$

Veniturile și cheltuielile contractuale recunoscute trebuie confirmate prin *documente primare*, care cuprind facturi, facturi de expediție, note contabile, procese verbale de primire-predare a LCM etc. Informațiile din documentele primare se generalizează în registre contabile.

De menționat că, actualmente, nu sunt stabilite formulare tip de registre contabile. În acest context, entitatea este în drept să elaboreze de sine stătător formularele registrelor în funcție de particularitățile activității și necesitățile informaționale proprii. Totodată, registrele elaborate trebuie aprobate de către conducătorul entității și să cuprindă elementele obligatorii prevăzute de Legea Contabilității [2, art. 23]:

- denumirea registrului;
- denumirea entității care a întocmit registrul;
- data începerii și finalizării ținerii registrului și/sau perioada pentru care se întocmește acesta;
- data efectuării faptelor economice, grupate în ordine cronologică și/sau sistemică;
- etaloanele de evidență a faptelor economice;
- funcția, numele, prenumele și semnăturile persoanelor responsabile de întocmirea registrului.

Veniturile și cheltuielile contractuale recunoscute se *înregistrează în conturi contabile*. De menționat că Planul de conturi contabile nu reglementează, în mod special, modul de înregistrare în conturi a veniturilor și cheltuielilor contractuale. În acest context, considerăm că fiecare organizație de construcție trebuie să stabilească de sine stătător corespondența conturilor contabile aferente faptelor economice generalizatoare de venituri și cheltuieli. Astfel, veniturile contractuale reprezintă venituri din vânzări și trebuie contabilizate în contul 611 „Venituri din vânzări”, care este un cont de pasiv. În creditul acestui cont, se înregistrează recunoașterea veniturilor din prestarea serviciilor și executarea LCM pe parcursul perioadei de gestiune, iar în debit – decontarea veniturilor din vânzări la finele perioadei de gestiune.

Pentru contabilizarea costurilor serviciilor prestate, lucrărilor executate în cadrul organizațiilor de construcții este rezonabil de aplicat contul de activ 711 „Costul vânzărilor”. În debitul contului, se

înregistrează costul vânzărilor recunoscut pe parcursul perioadei de gestiune, iar în credit – decontarea costului vânzărilor la finele perioadei de gestiune.

Vom examina modul de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor contractuale în baza exemplului 1.

Exemplul 1. Un antreprenor, în luna februarie 2014, a încheiat un contract cu preț fix care prevede construcția unei clădiri în valoare de 2 700 000 lei. Lucrările de construcție au fost executate pe parcursul a 6 luni (martie – august 2014) și confirmate de către beneficiar. Părțile au negociat achitarea definitivă la darea în exploatare a obiectului și plata unui avans în sumă de 1 220 000 lei. Costurile contractuale efective – 2 400 000 lei.

În baza datelor din exemplul 1, trebuie întocmite formulele contabile prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2

Formulele contabile aferente veniturilor și cheltuielilor contractuale

| Nr. crt. | Conținutul operațiunii | Suma, lei | Conturi corespondente | |
|----------|---|-----------|-----------------------|--------|
| | | | debit | credit |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Înregistrarea sumei avansului primit de la beneficiar în contul executării lucrărilor de construcții | 1 220 000 | 242 | 523 |
| 2. | Calcularea TVA aferentă avansului primit | 203 370 | 225 | 534 |
| 3. | Reflectarea costurilor contractuale efective | 2 400 000 | 711 | 811 |
| 4. | Reflectarea venitului obținut din executarea contractului de construcție | 2 700 000 | 221 | 611 |
| 5. | Calcularea TVA aferentă venitului obținut din executarea contractului de construcție | 540 000 | 221 | 534 |
| 6. | Compensarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente contractului de construcție | 1 220 000 | 523 | 224 |
| 7. | Încasarea numerarului de la beneficiar în contul achitării diferenței dintre suma creanței calculate și avansului primit anterior (3 240 000 – 1 220 000) | 2 020 000 | 242 | 221 |
| 8. | Stornarea sumei TVA aferentă avansului primit | (203 370) | 225 | 534 |
| 9. | Soldarea sumei costurilor contractuale efective la finele perioadei de gestiune | 2 400 000 | 351 | 711 |
| 10. | Soldarea sumei veniturilor obținute din executarea contractului de construcție la finele perioadei de gestiune | 2 700 000 | 611 | 351 |
| 11. | Reflectarea rezultatului financiar obținut din predarea lucrărilor executate beneficiarului (profitului) | 300 000 | 351 | 333 |

În continuare, vom examina modul de determinare a veniturilor și cheltuielilor contractuale la finele fiecărei perioade de gestiune, conform procentului de execuție a contractului în baza unui exemplu convențional.

Exemplul 2. În anul 2013, o organizație de construcție a încheiat un contract cu preț fix pe o perioadă de 3 ani, care prevede construirea unei căi ferate în valoare de 62 000 000 lei. Mărimea inițială a costurilor contractuale de deviz constituie 51 000 000 lei.

La 1 iulie 2014, antreprenorul și beneficiarul au convenit asupra unor modificări în contract care prevăd construirea suplimentară a 15 km de cale ferată, fapt ce conduce la majorarea veniturilor contractuale cu 400 000 lei, iar a costurilor contractuale de deviz – cu 200 000 lei.

Conform politicilor contabile ale antreprenorului, veniturile și cheltuielile contractuale se determină la finele fiecărei perioade de gestiune.

Informația privind executarea contractului de construcție în fiecare an și calculul procentului de execuție a contractului sunt prezentate în tabelul 3.

Tabelul 3

Calculul procentului de execuție a contractului

| Nr. crt. | Indicatori | Anul 2013 | Anul 2014 | Anul 2015 |
|----------|--|------------|------------|------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Valoarea totală a contractului, lei | 62 000 000 | 62 400 000 | 62 400 000 |
| 2. | Costuri contractuale curente suportate efectiv, lei | 20 200 000 | 19 300 000 | 11 700 000 |
| 3. | Costuri contractuale cumulative suportate efectiv până la data raportării, lei | 20 200 000 | 39 500 000 | 51 200 000 |
| 4. | Costuri contractuale totale estimate, lei | 51 000 000 | 51 200 000 | 51 200 000 |
| 5. | Procentul de executare a contractului, % (rd. 3 : rd. 4 × 100%) | 39,61 | 77,15 | 100 |

Calculul cheltuielilor, veniturilor și profitului (pierderii) contractuale, ținând cont de informațiile din tabelul 3, sunt prezentate în tabelul 4.

Tabelul 4

Calculul veniturilor, cheltuielilor și a rezultatului financiar

| Indicatori | Valoarea totală a contractului, lei | Procentul de executare a contractului, % | Suma, lei | | |
|-------------------|-------------------------------------|--|---|--------------------------------|--------------------------------------|
| | | | la data raportării cu total cumulativ de la începutul executării contractului | recunoscute în anii precedenți | recunoscute în perioada de raportare |
| 1 | 2 | 3 | 4 = 2 × 3 : 100 | 5 | 6 = 4 – 5 |
| Anul 2013 | | | | | |
| Venituri | 62 000 000 | 39,61 | 24 558 200 | - | 24 558 200 |
| Cheltuieli | - | - | 20 200 000 | - | 20 200 000 |
| Profit (pierdere) | - | - | 4 358 200 | - | 4 358 200 |
| Anul 2014 | | | | | |
| Venituri | 62 400 000 | 77,15 | 48 141 600 | 24 558 200 | 23 583 400 |
| Cheltuieli | - | - | 39 500 000 | 20 200 000 | 19 300 000 |
| Profit (pierdere) | - | - | 8 641 600 | 4 358 200 | 4 283 400 |
| Anul 2015 | | | | | |
| Venituri | 62 400 000 | 100,00 | 62 400 000 | 48 141 600 | 14 258 400 |
| Cheltuieli | - | - | 51 200 000 | 39 500 000 | 11 700 000 |
| Profit (pierdere) | - | - | 11 200 000 | 8 641 600 | 2 558 400 |

În anul 2013, veniturile recunoscute se determină prin înmulțirea valorii totale a contractului cu procentul de execuție a contractului și constituie 24 558 200 lei (62 000 000 lei × 0,3961). Cheltuielile contractuale se recunosc în mărimea costurilor contractuale suportate efectiv la data întocmirii situației de profit și pierdere și sunt egale cu 20 200 000 lei. Profitul se determină ca diferența dintre veniturile și cheltuielile contractuale recunoscute și constituie 4 358 200 lei (24 558 200 lei – 20 200 000 lei).

În anul 2014, totalul veniturilor contractuale de la începutul executării contractului constituie 48 141 600 lei (62 400 000 lei × 0,7715). Veniturile contractuale recunoscute, în acest an, se determină ca diferența dintre totalul cumulativ al veniturilor contractuale în cursul a doi ani și veniturile contractuale recunoscute în anul 2013, fiind egale cu 23 583 400 lei (48 141 600 lei – 24 558 200 lei).

Cheltuielile contractuale recunoscute, în anul 2014, se determină ca diferența dintre totalul cumulativ al costurilor contractuale efectiv suportate în cursul a doi ani și costurile contractuale recunoscute în anul

2013 și constituie 19 300 000 lei (39 500 000 lei – 20 200 000 lei). Profitul recunoscut în acest an este egal cu 4 283 400 lei (8 641 600 lei – 4 358 200 lei).

În anul 2015, totalul veniturilor contractuale de la începutul executării contractului constituie 62 400 000 lei. Veniturile contractuale recunoscute în acest an sunt egale cu 14 258 400 lei (62 400 000 lei – 48 141 600 lei), cheltuielile contractuale recunoscute – 11 700 000 lei (51 200 000 lei – 39 500 000 lei), iar profitul recunoscut – 2 558 400 lei (11 200 000 lei – 8 641 600 lei).

Informațiile aferente veniturilor și cheltuielilor contractuale trebuie prezentate în *situațiile financiare*. Potrivit SNC „Contracte de construcții” aceste informații trebuie să cuprindă [7, p.92]:

- 1) suma venitului contractual recunoscut în perioada de gestiune;
- 2) metodele folosite pentru evaluarea venitului contractual recunoscut în perioada de gestiune;
- 3) suma creanțelor pentru lucrările contractuale;
- 4) suma datoriilor față de beneficiari apărute în urma lucrărilor contractuale;
- 5) privind contractele în desfășurare la data raportării:
 - ✓ variantele folosite pentru determinarea stadiului de execuție;
 - ✓ suma cumulată a costurilor suportate;
 - ✓ suma cumulată a veniturilor recunoscute;
 - ✓ suma cumulată a profitului recunoscut;
 - ✓ suma avansurilor primite;
 - ✓ suma reținerilor pentru lucrările efectuate, care nu sunt plătite conform condițiilor contractului până la data stabilită sau până când defectele nu au fost înlăturate.

Concluzionând, menționăm că veniturile și cheltuielile contractuale constituie elementele contabile fundamentale ale oricărei organizații de construcții.

Nomenclatorul informațiilor aferente veniturilor și cheltuielilor contractuale stabilite în SNC „Contracte de construcții” are un caracter general și nu reflectă, în deplină măsură, specificul activității organizațiilor de construcție. Ca urmare, cerințele de dezvăluire a informațiilor în situațiile financiar nu asigură prezentarea unor informații veridice, credibile și transparente, care sunt necesare tuturor categoriilor de utilizatori pentru luarea deciziilor manageriale și economice.

În acest scop, se recomandă ca, în anexele la situațiile financiare, să fie dezvăluite mai detaliat informațiile, inclusiv cele aferente veniturilor și cheltuielilor din contractele de construcții.

Bibliografie:

1. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
2. Legea Contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007. www.minfin.md.
3. NEDERIȚA, A. *Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor întreprinderii: teorie și practică*. Monografie, Editura ASEM, Chișinău, 2007.
4. Planul general de conturi contabile. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
5. Recomandări metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.291-296 din 13 decembrie 2013.
6. Standardele Internaționale de Raportare Financiară. www.minfin.md.
7. Standardul Național de Contabilitate „Contracte de construcții”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.233-237 din 22 octombrie 2013.