

CONSIDERAȚII PRIVIND CONTABILITATEA COSTURILOR LUCRĂRILOR DE CONSTRUCȚIE

Conf. univ., dr., Popovici Angela, ASEM

The article emphasizes the issues referred to the organization of the analytical bookkeeping of the performed operations, the identification of the costs' structure, the selection of the accounting's object, the evaluation of the performed operations, and the selection of the accounting bookkeeping method of the production costs.

There is analyzed the current bookkeeping's method of the construction works costs and concluded to be necessary to make an improvement in accordance with the global practice and the international financial reporting standards.

Construcțiile constituie una dintre cele mai importante ramuri ale economiei autohtone. Starea acestei ramuri este determinată de nivelul de dezvoltare a societății și a forțelor de producție ale acesteia. Ramura de construcție este destinată înnoirii fondurilor de producție, extinderii, reconstruirii și reutilării tehnice a producției, menținerii capacităților entităților în funcțiune, reparațiilor capitale a clădirilor, construcțiilor speciale și a altor obiecte, dezvoltării sferei sociale.

Particularitățile organizării industriei construcțiilor sunt condiționate de caracterul acesteia care exercită o influență notabilă asupra modului de ținere a contabilității în construcții, cele mai esențiale fiind următoarele: izolarea teritorială a obiectelor de construcție, caracterul producției de construcții în multe privințe este individual chiar în cazul construcției în serie, durata proiectării și construirii obiectului, diversitatea tipurilor lucrărilor de construcții - montaj în cazul construirii fiecărui obiect, dependența termenelor și calității construcției de amplasarea obiectului, de condițiile naturale și chiar de anotimpurile anului. Particularitățile enumerate condiționează modul de formare a prețurilor în construcții și de contabilizare a costurilor lucrărilor de construcție, precum și sistemul

de decontări destul de complicat, de obicei, în mai multe trepte, între participanții la procesul de construire a unui obiect imobiliar.

Organizarea și tehnologia activității de construcție influențează în mod direct procedeele și metodele de contabilizare a costurilor de producție. Interrelația strânsă între contabilitate și procesul de producție în ramura de construcții stă la baza proceselor analitico-contabile ale entităților din domeniul nominalizat.

Costurile lucrărilor de construcție executate în regie proprie de către organizația de construcție includ costurile materialelor, combustibilului, energiei, mijloacelor fixe, forței de muncă și a altor resurse utilizate în procesul de construcție.

Scopul contabilității costurilor lucrărilor de construcție îl constituie reflectarea oportună, integrală și credibilă a costurilor efective pe tipuri și obiecte de construcție, depistarea abaterilor de la normele aplicate și costul planificat, precum și controlul asupra utilizării tuturor tipurilor de resurse. În vederea realizării acestui scop, este necesar să fie soluționate anumite probleme de ordin contabil care se referă la:

- organizarea evidenței analitice a lucrărilor executate;
- determinarea structurii costurilor;
- alegerea obiectului contabil;
- evaluarea lucrărilor executate;
- selectarea metodei de contabilizare a costurilor de producție.

La formarea costurilor producției de construcții se utilizează în calitate de concept de bază certitudinea temporară a faptelor economice. Altfel, costurile lucrărilor de construcție se recunosc în acea perioadă calendaristică la care acestea se referă, indiferent de momentul apariției acestora – anticipată sau ulterioară.

Actualmente modul de contabilizare a costurilor lucrărilor de construcții este reglementat de Standardul Național de Contabilitate (S.N.C.) 11 ”Contractele de construcție” (5). Acest standard a fost elaborat la etapa inițială a reformei contabilității în Republica Moldova (anul 1999) și nu corespunde integral cerințelor reglementărilor contabile internaționale. În acest context, Ministerul Finanțelor a elaborat un proiect de S.N.C.11 „Contracte de construcție” nou (6), care va intra în vigoare începând cu 01.01.2014.

În conformitate cu proiectul S.N.C.11, contractul de construcție este un acord încheiat între beneficiar și antreprenor pentru construirea, reparația, modernizarea și reconstruirea unui activ sau a unui grup de active, care ca proiectare, tehnologie și funcționare sau destinație sînt interconexate și interdependente între ele (6).

Contabilitatea veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare aferente contractelor de construcție se ține pe fiecare contract. Dacă un contract prevede construcția unui grup de obiecte pentru un beneficiar sau mai mulți beneficiari conform unui proiect unic, contabilitatea costurilor se ține separat pe fiecare obiect dacă se respectă următoarele condiții obligatorii:

- pentru construcția fiecărui obiect există documentație tehnică;
- pentru fiecare obiect de construcție pot fi determinate credibil veniturile și cheltuielile contractuale.

În literatura de specialitate metodele de contabilizare a costurilor de producție se clasifică după două criterii principale:

1. operativitatea contabilității și controlului, care prevede divizarea metodelor bazate pe *costul efectiv și costul normativ („Standard-cost”)*;
2. plenitudinea contabilității costurilor, conform căruia se distinge *calculația costului total („Absorption costing”) și sistemul „direct costing”*.

În funcție de tipurile obiectelor contabile, contabilitatea costurilor lucrărilor de construcție poate fi ținută prin metoda pe comenzi sau metoda costurilor efectiv acumulate pentru o perioadă determinată, cu aplicarea elementelor sistemului normativ de evidență și control asupra utilizării resurselor materiale, de muncă și financiare.

La aplicarea metodei pe comenzi drept obiect contabil servește o comandă separată deschisă pentru fiecare obiect de construcție (tip de lucrări) în conformitate cu contractul încheiat cu beneficiarul. Metoda de calculație a costurilor pe comenzi prezintă următoarele caracteristici de bază:

- colectează toate costurile privind lucrările de construcție – montaj și le repartizează asupra unei comenzi specifice;
- acumulează și cuantifică toate costurile aferente fiecărei comenzi.

Astfel, contabilitatea costurilor se ține cu total cumulativ până la finalizarea executării lucrărilor conform comenzii. Menționăm, că în cazul aplicării acestei metode nu există producție în curs de execuție.

În cazul executării unor lucrări speciale sau construirii unor obiecte omogene cu o durată nesemnificativă a construirii lor, contabilitatea poate fi ținută prin metoda costurilor efectiv acumulate în cursul unei perioade de timp determinate pe tipuri de lucrări și locuri de apariție a costurilor.

Metoda de acumulare prevede determinarea rezultatului financiar ca diferența între valoarea contractuală și costurile lucrărilor executate pe elemente constructive sau etape. Această metodă poate fi eficientă numai în condițiile finanțării ritmice și achitării oportune a lucrărilor de către beneficiari.

În ultimul timp în practica contabilă a entităților de construcție se aplică metode moderne de calculație cum ar fi: ”metodă ABC”, ”direct-costing”, ”Target-costing”. Utilizarea metodelor menționate permite majorarea considerabilă a exactității planificării proceselor de afaceri, luarea deciziilor manageriale eficiente în domeniul formării prețurilor, optimizării nomenclatorului produselor fabricate și prognozării costurilor.

Pentru efectuarea grupării pe articole de costuri în construcții considerăm rezonabil să se utilizeze următoarele componente standardizate: materiale, costuri privind retribuirea muncii muncitorilor, costuri privind întreținerea și exploatarea mașinilor și mecanismelor de construcție, costuri de regie.

La executarea lucrărilor de proiectare în regie proprie de către organizația de construcții, procurarea utilajului tehnologic și ingineresc, care nu se referă la lucrările de construcție, în structura costurilor volumului total al lucrărilor se prevede un articol suplimentar ”Alte cheltuieli de producție” în care se reflectă costul total al acestor tipuri de lucrări.

Nomenclatorul prezentat nu este exhaustiv. Organizația de construcții poate să completeze de sine stătător nomenclatorul articolelor costurilor aferente executării lucrărilor de construcție.

S.N.C. 11 prevede recunoașterea veniturilor – în funcție de stadiul de executare a contractului, care este cunoscută ca metoda procentajului de avansare a contractului. În cazul aplicării acestei metode, veniturile se determină pornind de la gradul de finalizare a lucrărilor conform contractului la data raportată. Gradul de finalizare a lucrărilor poate fi determinat în baza:

- 1) volumului lucrărilor executate în volumul total al lucrărilor conform contractului;
- 2) costurilor suportate în mărimea calculată a costurilor generale conform contractului.

În cazul aplicării celei de-a doua metode, costurile suportate la data raportată se determină de către entitate numai pentru lucrările executate. În afară de aceasta, mărimea calculată a costurilor generale conform contractului include atât cheltuielile suportate efectiv la data raportată, cât și mărimea calculată a costurilor preliminate pentru finalizarea lucrărilor prevăzute în contractul de construcție.

De menționat că în cazul recunoașterii veniturilor în funcție de stadiul de executare a contractului și determinării rezultatului financiar conform contractului la data raportată sunt necesare două condiții obligatorii:

- 1) certitudinea că organizația va obține beneficii economice conform contractului;
- 2) posibilitatea identificării și determinării credibile a cheltuielilor suportate conform contractului.

Dat fiind acest fapt, se poate conchide că semnarea de către beneficiar a procesului - verbal privind lucrările executate nu constituie unica condiție pentru confirmarea gradului de finalizare a lucrărilor și contabilizarea de către contractor a rezultatului financiar.

În concluzie menționăm că la etapa actuală majoritatea organizațiilor de construcții aplică un sistem contabil care nu corespunde cerințelor economiei de piață, Standardelor internaționale de raportare financiară (1) și practicii mondiale (4). În acest context, apar probleme legate de asigurarea managementului organizației de construcții cu informații necesare pentru luarea diferitor decizii economice și manageriale. În cazul creării unor noi sisteme contabile eficiente, de control și coordonare a activității organizației de construcții trebuie să se acorde atenție faptului că formarea costurilor produselor de construcție se află în prezent la un nivel scăzut, ceea ce nu permite să se reacționeze oportun la abaterile corespunzătoare de la indicatorii de deviz planificați.

Necesitatea fundamentării teoretice și metodologice noi în soluționarea problemelor privind crearea unui sistem eficient al contabilității costurilor producției de construcții este cauzată de ineficiența modului actual de contabilizare în organizațiile de construcții și de conformarea acestuia exigențelor internaționale.

Bibliografie

1. Standardele Internaționale de Raportare Financiară - IFRS: norme oficiale emise la 1 ianuarie 2011. – București: Editura CECCAR, 2011. – 1364 p.
2. Directiva a IV-a a Consiliului Comunității Europene – București: Expertiza contabilă, 2007. – 15 p.
3. Reglementări contabile, 2011 / ed. îngrij. de Nicolae Mîndoiu – București: Con Fisc, 2011.
4. Ghid practic de aplicare a reglementărilor contabile conform Directivelor Europene aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor Publice, nr. 3.055 / 2009 / Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România – Institutul Național de Dezvoltare Profesională Continuă. – București: Editura CECCAR, 2010.
5. Standardul Național de Contabilitate 11 „Contracte de construcție”, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 16 din 29.01.1999. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 35-38 din 15.04.1999.
6. Standardul Național de Contabilitate „Contracte de construcție” (proiect). www.minfin.md.