

ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE LA ENTITĂȚILE DE CONSTRUCȚIE

Liliana ȚURCANU, lect. univ., ASEM

Application of management accounting in non-industrial sectors has a number of features, depending on the specific activities. Therefore, although the objectives are essentially the same, meaning accounts of specific adapts respectively. The construction as material production sectors, enterprises and organizations are now asking for construction, installation, drilling, repair, design and survey works. It has a decisive influence on the development of a huge number of related industries.

Aplicarea contabilității de gestiune în ramurile neindustriale prezintă o serie de particularități, în funcție de specificul activităților respective. Prin urmare, deși obiectivele sunt în esență aceleași (calculul costului efectiv al obiectelor și înregistrarea diferențelor favorabile/nefavorabile față de nivelul antecalculat; întocmirea Bugetului de venituri și cheltuieli; calculul rentabilității pe produs etc.), semnificația conturilor de gestiune se adaptează specificului respectiv.

În construcții se compară cheltuielile efectuate pentru realizarea obiectivului de construcții-montaj cu veniturile din facturarea lucrărilor către beneficiari la preț de deviz (se ia în calcul și profitul antecalculat prin documentația de deviz). Rezultă astfel profitul activității de construcții, respectiv profitul de deviz corectat cu suma abaterilor de cheltuieli pe articole de calculație:

- a) **favorabilă**: profit obținut > profit de deviz;
- b) **nefavorabilă**: profit obținut < profit de deviz.

Activitatea de construcții include atât producția propriu-zisă realizată în regie sau în antrepriză, cât și lucrările de construcții.

Construcțiile se pot realiza numai pe bază de autorizație de construire și cuprind următoarele categorii: construcții de locuințe, construcții pentru instituții și servicii publice, construcții industriale, construcții energetice și hidrotehnice, construcții tehnico-sanitare, construcții pentru depozite, construcții pentru transporturi și telecomunicații, construcții pentru îmbunătățiri funciare, amenajări exterioare, construcții cu caracter special etc.

Ținând cont de particularitățile activității de construcții, obiectivele contabilității de gestiune în această ramură sunt următoarele:

- calculul costului categoriilor de lucrări și obiectivelor de investiții, a costului producției industriale pentru construcții și a costului lucrărilor executate cu utilaje de construcții;
- calculul prețurilor de deviz a lucrărilor de construcții-montaj, a prețurilor de vânzare a producției pentru construcții și a tarifelor lucrărilor și controlul rentabilității acestora;
- furnizarea informațiilor privind întocmirea, urmărirea și controlul execuției Bugetelor de venituri și cheltuieli a entităților de construcții;
- controlul condițiilor interne de exploatare prin nivelul și structura costurilor la lucrările de construcții-montaj și producția industrială pentru construcții;
- realizarea contabilității analitice a cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor pe structuri organizatorice ale entităților de construcții (centre de responsabilitate);
- organizarea contabilității analitice a stocurilor și producției neterminate în construcții.

Contabilitatea de gestiune urmărește fidel specificul activității și structura organizatorică a unităților de construcții-montaj, ținând cont de următoarele elemente:

I. **Tehnologia producției de construcții montaj**, care cuprinde mai multe procese, derulate pe șantier: prelucrarea și transformarea materiilor prime necesare lucrărilor de construcții; transportul materialelor de construcții și utilajelor la obiectivele care se construiesc; realizarea lucrărilor de construcții conform documentației de execuție; montajul utilajelor tehnologice pe șantier.

II. **Particularitățile producției de construcții-montaj**, care sunt: mobilitatea procesului de producție, respectiv deplasarea utilajelor și forței de muncă de la un șantier la altul; caracterul de unicat al producției, ca urmare a diversității lucrărilor de construcții și condițiilor de realizare a obiectivelor; desfășurarea procesului de producție în aer liber, care imprimă activității un caracter sezonier și efectuarea unor cheltuieli suplimentare pe timp de iarnă, remedierea unor lucrări după ploi sau înghețuri etc.; perioada mare de execuție a lucrărilor și costurile ridicate pe care le implică, acestea

presupunând antrenarea unui volum mare de resurse materiale și bănești, un mod specific de finanțare și creditare a activității, transmiterea periodică a costurilor și urmărirea lor pe parcursul execuției lucrărilor; obținerea materialelor de construcții în cantități foarte mari (balast, mortar, confecții din lemn și metal, schele, cofraje, eșafodaje etc.), care trebuie evidențiate în contabilitate separat; efectuarea unor lucrări pregătitoare de amploare, precum: organizarea șantierului, baracamente și amenajări provizorii, cheltuieli de decontări interne, care trebuie evidențiate separat.

III. **Evaluarea producției de construcții montaj prin intermediul devizelor de lucrări** (documentația de deviz), care se realizează la:

- *prețul de deviz* – expresia valorică a tuturor consumurilor pentru executarea lucrărilor, la care se adaugă cota de profit a executantului. Se stabilește pe bază de antecalcul;
- *costul de deviz* – exprimă totalitatea consumurilor aferente producției, prevăzute în deviz (preț de deviz – cota de profit a executantului);
- *costul efectiv* – reprezintă totalitatea consumurilor aferente producției de construcții – efectiv executate – stabilită prin postcalcul în contabilitatea de gestiune.

Întocmirea devizelor se realizează prin utilizarea a două elemente:

a) Norma de deviz – consumul mediu de materiale, manoperă și timp de folosire a utilajelor, necesar executării unei unități de măsură din lucrarea de construcții (normele de deviz se grupează pe categorii de lucrări).

b) Prețul unitar de deviz – expresia valorică a normei de deviz pe unitate de măsură (cheltuieli directe cu: materiale, manoperă, utilaje, transport etc., care constituie un articol de deviz).

Conținutul devizului general pe capitole de cheltuieli este următorul¹:

PARTEA I

Capitolul I. Cheltuieli pentru obținerea și amenajarea terenului (cumpărarea sau concesionarea terenului; amenajarea terenului prin: demolări, evacuări, defrișări, drenaje, sistematizări etc.; amenajări pentru protecția mediului);

Capitolul II. Cheltuieli pentru realizarea infrastructurii terenului: rețele de racord apă; canalizări; gaze; energie electrică; telefoane; drumuri, căi ferate; radio-TV etc.

Capitolul III. Cheltuieli pentru proiectare și asistență tehnică: studii de teren; avize și autorizații; proiectare; organizare licitații pentru executarea lucrării; consultanță și asistență tehnică și supraveghere pe parcursul executării.

Capitolul IV. Cheltuieli pentru investiția de bază: realizarea lucrărilor de construcții și instalații; montajul utilajelor tehnologice și rețelilor aferente; utilajele și echipamentele tehnologice, alte dotări. Toate cheltuielile amintite se suportă de către investitor din sursele de finanțare, grupate: din țară și din import.

Capitolul V. Alte cheltuieli: organizarea șantierului, comisionul băncii finanțatoare, taxa de inspecție a calității, alte cheltuieli neprevăzute (procentual din valoarea celorlalte cheltuieli din acest capitol).

Capitolul VI. Cheltuieli pentru darea în folosință: pregătirea personalului de exploatare, probe tehnologice, rodaje, recepție etc.

Partea a II-a

Valoarea rămasă actualizată a mijloacelor fixe existente incluse în obiectiv: utilaje și echipamente (constă într-o evaluare patrimonială ce servește la calculul indicatorilor de eficiență economico-financiară pentru studiul de fezabilitate).

Partea a III-a

Fondul de rulment necesar începerii producției, care cuprinde: cheltuieli pentru asigurarea stocurilor de materii prime și materiale, energie, transporturi, salarii și cote directe, piese de schimb etc.

Devizul general format din cele trei părți, constituie pentru investitor, baza elaborării documentației economice pe care acesta urmează să o finanțeze, după ce a fost supus licitației și adjudecat (în contabilitatea investitorului vor apărea mărimea și structura cheltuielilor, așa cum sunt ele reflectate prin documentația de deviz).

¹P. Dumbrava. Contabilitatea de gestiune în unitățile de construcții. ED. Intelcredo, Deva 2000.

În componența articolelor de calculație pentru lucrările de construcție se includ: materiale, manoperă, utilaj, transport, consumuri indirecte și generale.

Materialele dețin o pondere însemnată în costul lucrării de construcții montaj (50 – 60%) și se compun din: materiale de bază (ciment, nisip), betoane, mortare, piese de schimb, combustibil, obiecte de inventar, schele, baracamente, confecții metalice sau din lemn etc.

Articolul de calculație „Manoperă” este reprezentat de salariile brute cuvenite muncitorilor direct productivi, care sunt retribuiți în **acord colectiv**. Pe baza manoperei din situația de lucrări acceptată de beneficiari, se determină suma efectivă cuvenită echipei de lucru, care se repartizează pe fiecare muncitor, proporțional cu timpul efectiv lucrat. Sporurile în construcții au un caracter specific, privind: lucrul în timpul nopții, condiții grele de muncă, periculozitate, spor de șantier etc.

Articolul de calculație „Utilaj” cuprinde: consumuri curente pentru buna funcționare a utilajelor, consumuri cu amortizarea utilajelor, cheltuieli privind utilajele închiriate și cheltuieli ocazionale (încărcare-descărcare utilaje).

Consumurile încorporate în articolul de calculație „Transport” se obțin prin ponderarea cantităților de lucrări din articolele de deviz cu prețul unitar al transportului și însumarea costurilor obținute.

Calculul costului producției de construcții-montaj se face pe obiecte de construcții, în structura pe articole de calculație: materiale, manoperă, utilaj, transport și cheltuieli indirecte. Având în vedere separarea consumurilor aferente producției neterminate de cea finită, costul efectiv al producției rezultă la sfârșitul lunii conform relației:

Cefpt = Cpnî + Cp – Cpnfsf, unde:

Cpnî = costul producției neterminate la începutul lunii;

Cp = consumuri de producție din timpul lunii;

Cpnfsf = costul producției neterminate la sfârșitul lunii.

În contabilitate se vor face următoarele înregistrări:

1. decontarea costului efectiv al producției neterminate la începutul lunii;
2. colectarea consumurilor directe;
3. colectarea consumurilor indirecte;
4. repartizarea consumurilor indirecte conform bazelor de repartizare alese;
5. decontarea costului efectiv al producției neterminate;
6. decontarea costului efectiv al producției terminate, conform fișei de postcalcul.

Organizarea contabilității de gestiune în ramurile neindustriale, deși mai puțin întâlnită, este extrem de utilă pentru cunoașterea și controlul riguros al activității prin intermediul costurilor de producție.

Bibliografie:

1. SNC „Contracte de construcție”, Ordinul ministrului finanțelor nr.118 din 06.08.2013, <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>.
2. Legea privind autorizarea executării lucrărilor de construcție nr. 163 din 09.07.2010 Monitorul Oficial nr.155-158/549 din 03.09.2010.
3. Scrisoare informativ-normativă cu privire la determinarea valorii obiectivelor de construcții începând cu 1 mai 2010, Monitorul Oficial, 13 aprilie 2010 nr. 51a art nr: 216.
4. Isai V. Contabilitate managerială, Galați 2010, 338 p.
5. Partinie Dumbravă, Contabilitatea de gestiune în unitățile de construcții-montaj, Cluj-Napoca, 2000; 545 p.
6. Țurcanu V.I., Calculația costurilor, Ed. ASEM, Chișinău, 2001, 115 p.