

CONSIDERAȚII PRIVIND CONTABILITATEA COSTURILOR ÎN ORGANIZAȚIILE DE CONSTRUCȚII CONFORM NOILOR SNC

Angela POPOVICI, dr., conf. univ., ASEM

The issues of the accounting of the production costs in the construction organizations are examined in the article and refer to the next main approaches:

- *the classification and composition of the costs;*
- *the criteria of recognition of the costs;*
- *the rules of evaluation of the costs;*
- *the costs' bookkeeping.*

There are formulated some recommendations about the improvement of the accounting of the production costs depending on the specific activities and informational necessities of the construction organizations.

Contabilitatea costurilor constituie unul dintre cele mai dificile și importante sectoare de evidență a oricărei organizații de construcție. Modul general de recunoaștere, evaluare și contabilizare a costurilor în aceste organizații este reglementat de Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor (în continuare – Indicații metodice), Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Contracte de construcții” și Planul general de conturi contabile. Aceste acte normative au fost elaborate în conformitate cu Legea Contabilității [2], au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2014 și au substituit reglementările contabile aplicate anterior. Modul de implementare a actelor normative nominalizate este reglementat de Recomandările metodice privind tranziția la noile SNC [4].

Noile acte normative contabile conțin un set de prevederi specifice contabilizării costurilor contractuale care, în principal, se referă la următoarele aspecte:

- componența și clasificarea costurilor;
- criteriile de recunoașterea costurilor;
- regulile de evaluare a costurilor;
- modul de contabilizare a costurilor.

Conform Indicațiilor metodice, *costurile* constituie „resurse exprimate valoric și consumate pentru fabricația produselor/prestarea serviciilor” [1, p.227]. În SNC „Contracte de construcții” se conține noțiunea de *costuri contractuale*, care reprezintă „valoarea resurselor consumate și costurile cu personalul pentru executarea unui sau mai multor contracte de construcție în scopul obținerii unui venit și care urmează a fi recuperate de beneficiar” [6, p.161]. Conform Indicațiilor metodice costurile se divizează în următoarele grupe: *costuri materiale directe și repartizabile*, *costuri cu personalul directe și repartizabile*, *costuri indirecte de producție*. Totodată, în SNC „Contracte de construcții” se conțin unele elemente specifice organizațiilor de construcție. Astfel, potrivit paragrafului 17 din acest standard, costurile contractuale includ:

- *costurile directe contractuale*, care cuprind costurile care pot fi incluse în mod direct în costul acestuia;
- *costurile indirecte contractuale* – costurile aferente mai multor contracte de construcție care nu pot fi incluse în mod direct în costurile acestora;
- *costurile de regie ale construcției recuperabile de beneficiar* aferente gestionării, organizării și deservirii unui sau mai multor contracte în ansamblu pe entitate și pe șantiere separate [6, p. 165-164]. Acestea se divizează în costuri recuperabile și nerecuperabile de către beneficiari. 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, iar cele nerecuperabile – se atribuie direct la cheltuielile curente.

Componența grupelor de costuri contractuale sus-menționate este prezentată în tabelul 1:

Componența costurilor contractuale

Grupele de costuri	Componența costurilor
1. Costuri directe	<ul style="list-style-type: none"> • 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, alte 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 (în continuare – mașini și mecanisme) utilizate nemijlocit la executarea contractului; • alte costuri directe aferente contractului.
2. Costuri indirecte contractuale	<ul style="list-style-type: none"> • 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. Costuri de regie ale construcției	<ul style="list-style-type: none"> • costuri generale și administrative; • costuri pentru deservirea personalului din construcții; • costuri pentru organizarea lucrărilor la obiectele de construcție; și • altele costuri cu caracter general.

Sursa: Elaborat de către autor în baza SNC „Contracte de construcții” [6, p. 165-166]

De menționat că în contabilitate costurile pot fi clasificate și după alte criterii cum ar fi:

- *destinația în procesul de executare a lucrărilor de construcții* conform căruia costurile se grupează pe articole de costuri. Pentru organizațiile de construcție, această grupare a costurilor este esențială și conține următoarele articole: costurile directe de materiale, costurile directe cu personalul, costurile directe de exploatare a mașinilor și mecanismelor de construcție, costuri de regie.
- *perioada în care au fost suportate* potrivit căruia costurile se divizează în următoarele grupe [1, p.229]:
 - 1) costuri curente, care cuprind costurile suportate și recunoscute în perioada curentă (luna, trimestrul, anul) (de exemplu, costul materialelor consumate, salariile calculate muncitorilor de bază, energia electrică consumată;
 - 2) costuri anticipate, la care se referă costurile efectuate în perioada curentă, dar care se referă la perioadele viitoare (de exemplu, costurile aferente reparațiilor mijloacelor fixe, certificărilor, expertizelor, evaluărilor);
 - 3) costuri preliminate, care includ costurile ce urmează a fi suportate în perioadele viitoare, dar se recunosc în perioada curentă (de exemplu, provizioanele privind concediile de odihnă ale muncitorilor de bază).
- *tipuri de activități* care prevede divizarea costurilor pe activități de bază, legate de desfășurarea activității de construcții – montaj; și activității auxiliare – care deservesc activitatea de bază. Conform politicilor contabile, în cadrul activităților de bază și auxiliare contabilitatea costurilor de producție poate fi ținută pe subdiviziuni, tipuri de produse/servicii și alte direcții stabilite de entitate.

În conformitate cu noile SNC costurile de construcție se *recunosc* la respectarea următoarelor criterii generale:

- 5) sunt nemijlocit legate de crearea activelor (prestarea serviciilor) și pot fi incluse în costul acestora;
- 6) sunt confirmate prin documente contabile și suma acestora poate fi evaluată în mod credibil;
- 7) există o certitudine că entitatea va obține beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului.

În organizațiile de construcții apar probleme specifice de recunoaștere a costurilor, deoarece termenul de executare a contractului de construcție se poate încadra sau poate depăși durata unei perioade de gestiune. Astfel, conform SNC „Contracte de construcții”, 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*. 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* [6, p. 165-166]. În baza acestei metode veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc pe fiecare stadiu de execuție.

Costurile se evaluează la valoarea materialelor și altor stocuri utilizate în construcții în funcție de metoda de evaluare curentă a acestora, costurilor cu personalul, sumei amortizării imobilizărilor cu caracter productiv etc., care urmează a fi incluse în costul serviciilor de construcții prestate.

La evaluarea costurilor este necesar de ținut cont de delimitarea acestora pe perioade de gestiune. În acest context, costurile anticipate nu trebuie luate în calcul la determinarea mărimii costurilor curente. Totodată, costurile preliminate se includ în costurile curente și sunt luate în calcul la determinarea costului lucrărilor de construcții – montaj.

În conformitate cu paragraful 16 din Indicațiile metodice și Planul general de conturi contabile, entitățile, inclusiv organizațiile de construcții, pot ține *contabilitatea costurilor* conform uneia din două variante [1, p. 230, 3, p. 147]:

- 1) cu aplicarea conturilor de gestiune;
- 2) fără aplicarea conturilor de gestiune.

Modul de contabilizare a costurilor de producție se alege de către fiecare entitate de sine stătător în funcție de mărimea, particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale ale acesteia.

După părerea noastră, pentru organizațiile de construcții este rezonabil de aplicat prima variantă de contabilizare a costurilor, adică cu aplicarea conturilor de gestiune. Aceste conturi sunt prevăzute în clasa 8 „Conturi de gestiune” a Planului general de conturi contabile [3, p. 147] și cuprind următoarele conturi:

- 811 „Activități de bază” – pentru contabilizarea costurilor contractuale și de calculație a costului lucrărilor de construcții. Acesta este un cont de activ, de calculație;
- 821 „Costuri indirecte de producție” – pentru contabilizarea costurilor indirecte contractuale aferente mai multor contracte de construcții, cont de activ, de colectare-repartizare;
- 823 „Costuri de regie aferente contractelor de construcție” – pentru contabilizarea costurilor de regie aferente gestionării, organizării și deservirii contractelor de construcții în ansamblu pe entitate și pe șantier separate aferente, cont de activ, de colectare-repartizare.

În cursul perioadei de gestiune costurile contractuale directe se acumulează în debitul contului 811, cele indirecte – în contul 821, iar de regie – în contul 823. La sfârșitul perioadei de gestiune conturile indirecte și de regie înregistrate în conturile 821 și 823 se decontează și se includ în costurile activității de bază.

Costurile indirecte contractuale se repartizează între contracte concrete în modul prevăzut de politicile contabile, luând în considerare capacitatea normală a activității de construcție. Ca bază de repartizare a costurilor indirecte pe tipuri de contracte pot servi veniturile contractuale, costurile directe contractuale, costurile directe materiale, numărul efectiv de mașină-ore lucrute, costurile de deviz ale unei mașină-ore și alte metode raționale selectate de către entitate.

Costurile efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor utilizate la executarea mai multor contracte pot fi repartizate pe contracte concrete, la data raportării proporțional cu numărul efectiv de mașină-ore lucrute pe fiecare unitate sau grup de mașini și mecanisme, cu costurile de deviz ale unei mașini-oră sau în baza altor metode.

Costurile de regie efective trebuie repartizate doar în cazul în care antreprenorul execută lucrări de construcție simultan în baza mai multor contracte. Astfel, baza de repartizare a costurilor de regie se stabilește în politicile contabile ale antreprenorului și poate fi: suma costurilor de regie recuperabile stabilită în devizul de costuri contractuale, veniturile contractuale etc.

Costul lucrărilor de construcții executate și predate beneficiarului trebuie înregistrate ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

În concluzie, menționăm că costurile constituie unul din elementele contabile de bază ale organizațiilor de construcții. Costurile contractuale se caracterizează prin anumite particularități care rezultă din specificul desfășurării activității de construcție.

Componența costurilor contractuale este stabilită în noile acte normative contabile și cuprind: costurile directe, costurile indirecte și costurile de regie ale construcției recuperabile de beneficiar. În organizațiile de construcții costurile contractuale se recunosc în funcție de durata de executare a contractului de construcție, fie la finalizarea contractului respectiv – dacă contractul se încadrează într-o perioadă de gestiune, fie pe fiecare stadiu de execuție – dacă contractul depășește o perioadă de gestiune.

Costurile contractuale se recomandă să fie contabilizate cu ajutorul conturilor de gestiune, la care trebuie deschise subconturi corespunzătoare (pe tipuri de costuri, pe elemente economice, pe articole de costuri etc). Selectarea bazei de repartizare a costurilor indirecte contractuale trebuie corelată cu numărul efectiv de mașină-ore lucrate pe fiecare unitate sau grup de mașini și mecanisme. Totodată, în cazul în care antreprenorul execută lucrări de construcție în baza unui singur contract, costurile efective de regie ale construcției recuperabile de către beneficiari vor fi incluse în costul acestuia în mărime totală, iar dacă antreprenorul execută lucrări simultan în baza mai multor contracte – acestea urmează a fi repartizate conform metodei stabilite în politicile contabile ale entității.

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. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 27-34 din 7 februarie 2014.
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 Național de Contabilitate „Contracte de construcții”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.233-237 din 22 octombrie 2013.