

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE

„CONTRACTE DE CONSTRUCȚII”

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivelor UE și IAS 11 „Contracte de construcție”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard 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.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea veniturilor, costurilor și cheltuielilor aferente contractelor de construcție, inclusiv în partea ce ține de:
 1. prestarea serviciilor legate în mod direct de construirea activelor (de exemplu, serviciile proiectanților și arhitecților);
 2. demolarea activelor, precum și repararea prejudiciilor aduse mediului în urma demolării activelor.

Definiții

3. Noțiunile utilizate în prezentul standard semnifică:

Contract de construcție – contract 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.

Costuri contractuale – 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.

Costuri directe contractuale – costuri ce țin nemijlocit de executarea lucrărilor în baza contractului de construcție și care pot fi incluse în mod direct în costul acestuia.

Costuri efective contractuale – suma costurilor precontractuale și costurilor efectiv suportate pentru lucrările executate după încheierea contractului pînă la data raportării.

Costuri precontractuale – costuri nemijlocit legate de încheierea unui contract de construcție, suportate înaintea încheierii acestuia.

Costuri totale contractuale estimate – suma costurilor contractuale efectiv suportate și înregistrate la data raportării plus costurile estimate pentru finalizarea contractului, ținînd cont de posibile modificări și reclamații ulterioare.

Costuri estimate pentru finalizarea contractului – suma costurilor privind materialele și cu personalul, costurilor de subcontractare și a altor costuri necesare pentru finalizarea unui contract într-o perioadă determinată.

Costuri indirecte contractuale – costuri aferente mai multor contracte de construcție care nu pot fi incluse în mod direct în costurile acestora.

Costuri de regie ale construcției – costuri aferente gestionării, organizării și deservirii unui sau mai multor contracte în ansamblu pe entitate și pe șantiere separate.

Cheltuieli contractuale – suma costurilor efectiv suportate aferente contractului de construcție în ansamblu sau stadiilor de executare a acestuia corelate cu veniturile contractuale recunoscute.

Modificare – indicație dată de beneficiar cu privire la o schimbare a obiectului lucrării care trebuie realizată conform unui contract.

Stadiu de executare a contractului – parte finalizată a lucrărilor contractuale, care poate fi determinată credibil conform prezentului standard.

Subantreprenor – entitatea care a încheiat un contract cu antreprenorul în vederea executării unei anumite părți sau faze dintr-un contract de construcție.

Venituri contractuale – valoarea venitului inițial, venitului din modificările contractului, din reclamații și sub formă de prime de stimulare obținută în rezultatul executării contractului de construcție.

Tipurile contractelor de construcție

4. În funcție de modul de segmentare și combinare, contractul de construcție se poate referi la un singur activ, la mai multe active sau la un activ conex.
5. Cerințele prezentului standard, sînt aplicabile atît fiecărui contract de construcție în parte, cît și pentru fiecare activ prevăzut în cadrul unui contract sau pentru un grup de contracte.
6. În cazul în care un contract de construcție prevede construirea unui grup de active, lucrările aferente fiecărui activ vor fi tratate ca un contract de construcție separat dacă:
 1. pentru fiecare activ au fost prezentate oferte separate;
 2. la încheierea contractului fiecare activ a fost supus unei negocieri separate acceptate de către beneficiar și antreprenor; și
 3. pot fi identificate costurile și veniturile aferente fiecărui activ.
7. Contractele de construcție, cu unul sau mai mulți beneficiari, pot fi tratate ca un singur contract dacă acestea:
 1. au fost negociate într-un singur pachet;
 2. sînt strîns legate între ele și fac parte dintr-un proiect comun, avînd aceeași marjă globală a profitului; și
 3. se realizează simultan sau în aceeași perioadă.

Exemplul 1. *O entitate-antreprenor a încheiat trei contracte în vederea construirii unei secții de producție, a unei cazangerii și a unui bloc administrativ.*

Contractele au fost negociate într-un singur pachet, cu marja globală a profitului de 10%. Proiectul de construcție a obiectelor va fi elaborat de aceeași entitate, iar perioada de execuție a contractelor este de 2 ani.

În baza datelor din exemplu, cele trei contracte vor fi tratate ca un singur contract de construcție.

4. La decizia beneficiarului, contractul poate prevedea construirea unui activ conex sau contractul inițial poate fi modificat astfel, încît să includă construirea unui activ conex. Lucrările de construcție aferente unui activ conex se tratează ca un contract separat cu condiția că:
 1. activul respectiv se deosebește semnificativ prin proiectare, tehnologie sau funcționare de activul (activele) care cade (cad) sub incidența contractului inițial; sau
 2. negocierea prețului activului are loc fără a se ține cont de valoarea inițială a contractului.

Exemplul 2. *Un antreprenor în luna februarie 201X a încheiat un contract pe 2 ani pentru construirea unui bloc locativ cu prețul contractual de 35 000 000 lei. În luna octombrie a aceluiași an beneficiarul a decis să construiască, lîngă blocul locativ, un garaj, prețul acestuia fiind de 2 000 000 lei. Din acest motiv părțile au acceptat modificarea contractului inițial.*

În baza datelor din exemplu, construirea garajului se deosebește de cea a blocului locativ și din aceste considerente se tratează ca contract separat.

3. În funcție de modul de stabilire a prețului se disting:
 1. contracte de construcție cu preț fix care prevăd un preț fix al contractului în ansamblu sau o plată fixă pe unitate de obiect sau lucrări acceptate de către beneficiar și antreprenor. În unele cazuri contractul poate prevedea clauze de majorare a prețului stabilit;
 2. contracte de construcție „cost plus” care prevăd recuperarea de către beneficiar a costurilor contractuale negociate, la care se adaugă un oarecare procent din aceste costuri sau un onorariu fix;
 3. contracte de construcție mixte care îmbină prevederi ale contractelor cu preț fix și ale contractelor „cost plus”.

Componența veniturilor contractuale

4. Veniturile contractuale includ:
 1. venitul inițial;
 2. venitul din modificările contractului;
 3. venitul din reclamații; și
 4. venitul sub formă de prime de stimulare.
5. Venitul inițial reprezintă suma venitului convenit la încheierea contractului de construcție între antreprenor și beneficiar.
6. Venitul din modificările contractului rezultă din rectificarea valorii inițiale a contractului de construcție asupra căreia au convenit părțile contractante. Modificarea valorii contractuale poate

avea loc 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. O modificare poate conduce la o majorare sau la o reducere a venitului contractual.

Venitul din modificările contractului poate fi recunoscut dacă:

1. beneficiarul și antreprenorul au acceptat tipul și mărimea modificării; și
2. mărimea venitului aferent modificării poate fi determinată cu certitudine.

Exemplul 3. *Un antreprenor a încheiat, pe o perioadă de 2 ani, un contract pentru construirea unei clădiri în valoare de 6 200 000 lei. La începutul anului doi beneficiarul a solicitat antreprenorului să înlocuiască materialele prevăzute pentru finisarea clădirii. Valoarea contractuală a modificării acceptată de antreprenor și recuperabilă de către beneficiar constituie 800 000 lei.*

În baza datelor din exemplu, suma totală a venitului contractual va fi majorată și va constitui 7 000 000 lei (6 200 000 lei + 800 000 lei). Venitul aferent modificării se va include în valoarea contractului în perioada executării lucrărilor corespunzătoare.

3. Venitul din reclamații reprezintă 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.

Venitul din reclamații se recunoaște dacă:

1. reclamațiile înaintate sînt recunoscute de beneficiar sau sînt stabilite printr-o hotărîre a instanței de judecată; și
2. mărimea venitului dat poate fi determinată cu certitudine.

Exemplul 4. *Un antreprenor a încheiat un contract pentru construirea unei clădiri pe o durată de 2 ani în valoare de 4 800 000 lei. Costurile de deviz aferente contractului constituie 3 900 000 lei. În procesul executării lucrărilor antreprenorul a depistat în proiectul respectiv o eroare a cărei corectare necesită costuri suplimentare în sumă de 130 000 lei. În legătură cu aceasta antreprenorul a înaintat o reclamație beneficiarului, care a fost recunoscută de către acesta. Norma profitului constituie 20% sau 26 000 lei ($130\,000 \text{ lei} \times 0,2$).*

În baza datelor din exemplu, antreprenorul va recunoaște venitul din reclamație în mărime de 156 000 lei (130 000 lei + 26 000 lei) ca venit contractual, iar costurile suportate efectiv în sumă de 130 000 lei – drept costuri contractuale. Suma totală a venitului contractual constituie 4 956 000 lei (4 800 000 lei + 156 000 lei), iar suma totală a costurilor contractuale – 4 030 000 lei (3 900 000 lei + 130 000 lei).

3. Venitul sub formă de prime de stimulare reprezintă sumele suplimentare plătite antreprenorului în cazul în care unele prevederi contractuale au fost respectate sau standardele specificate au fost atinse sau depășite. De exemplu, contractul de construcție poate să prevadă o primă de stimulare a antreprenorului pentru finalizarea înainte de termen a contractului, calitatea înaltă a lucrărilor executate, reducerea costurilor sau alte rezultate stipulate în contract. Plățile de stimulare pot fi stabilite în procente din valoarea contractului, sub formă de sumă fixă sau în alt mod stabilit în contractul de construcție.

Venitul sub formă de prime de stimulare poate fi recunoscut dacă:

1. clauzele stipulate în contract au fost respectate; și
2. mărimea venitului poate fi determinată cu certitudine.

Exemplul 5. *Un antreprenor a încheiat, pe o perioadă de 5 ani, un contract pentru construirea unui depozit în valoare de 7 000 000 lei. Contractul prevede o plată suplimentară în mărime de 0,03% din valoarea contractului pentru fiecare zi de finalizare înainte de termen a acestuia. Antreprenorul a finalizat construcția cu 60 de zile înainte de termenul stabilit.*

În baza datelor din exemplu, venitul sub formă de prime de stimulare constituie 126 000 lei ($7\,000\,000 \text{ lei} \times 60 \times 0,0003$) și se recunoaște ca venit contractual, iar suma totală a venitului contractual – 7 126 000 lei (7 000 000 lei + 126 000 lei).

3. În componența veniturilor contractuale nu se includ sumele încasate în numele părților terțe în modul stabilit de SNC „Venituri”.

Componența costurilor contractuale

4. Costurile contractuale includ:

1. costurile directe contractuale;
2. costurile indirecte contractuale; și
3. costurile de regie ale construcției recuperabile de beneficiar.
4. Costurile directe contractuale cuprind costurile care pot fi incluse în mod direct în costul contractului de construcție. Componenta acestora este prevăzută în anexa 1 la prezentul standard.
5. Costurile directe contractuale pot fi diminuate cu valoarea activelor (instalațiilor tehnice, echipamentelor, materialelor) vândute, destinate doar pentru executarea unui contract concret.

Exemplul 6. În luna octombrie 201X, după finalizarea contractului privind construirea depozitului, antreprenorul a vândut un echipament care poate fi utilizat numai la executarea lucrărilor de construcție a obiectului dat. Valoarea de vânzare a constituit 6 000 lei.

În baza datelor din exemplu, în luna octombrie 201X antreprenorul va înregistra valoarea echipamentului vândut în sumă de 6 000 lei – ca majorare a creanțelor și diminuare a costurilor contractuale.

6. Costurile indirecte contractuale includ:

1. 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;

2. costurile proiectării și asistenței tehnice aferente mai multor contracte, în cazul când acestea nu se includ în costurile de regie ale construcției;

3. costurile îndatorării, aferente mai multor contracte, capitalizate în conformitate cu SNC „Costurile îndatorării”; și

4. costurile de exploatare a mașinilor și mecanismelor care se utilizează la executarea mai multor contracte în cursul unei perioade de gestiune (componenta acestora este indicată în subpt. 4) al anexei 1 etc.

21. Antreprenorul, pînă la repartizarea costurilor indirecte contractuale, va ține evidența separată a acestora. Costurile indirecte contractuale se repartizează între contracte concrete în modul prevăzut de politicile contabile, luînd în considerare nivelul normal al activității de construcție. Ca bază de repartizare a costurilor indirecte pe tipuri de contracte pot servi veniturile contractuale, costurile directe contractuale, costurile directe de materiale, numărul efectiv de mașină-ore, costurile de deviz ale unei mașină-ore și alte metode raționale.

22. 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 lucrate pe fiecare unitate sau grup de mașini și mecanisme, cu costurile de deviz ale unei mașini-oră sau în baza altor metode.

Exemplul 7. Un antreprenor execută două contracte - „A” și „B”. În luna septembrie 201X costurile efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor pentru grupul „tractoare-buldozere” au constituit 50 000 lei. Conform politicilor contabile costurile de exploatare se repartizează pe contracte proporțional numărului efectiv de mașină-ore – 530, care constituie pentru contractul „A” – 300, iar „B” – 230.

Repartizarea costurilor efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor este prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1

Repartizarea costurilor efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor

Contracte de construcție	Numărul efectiv de mașină-ore	Costul unei mașină-ore, lei	Costurile efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor, lei
1	2	3	4 = 2 x 3
„A”	300	94,34	28 302
„B”	230	94,34	21 698
Total	530	94,34	50 000

Costurile efective ale unei mașină-ore se determină ca raport dintre costurile totale efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor pentru grupul „tractoare-buldozere” și numărul total de mașină-ore lucrate, care este egal cu 94,34 lei (50 000 lei : 530 mașină-ore).

În baza datelor din exemplu, în luna septembrie 201X antreprenorul va reflecta repartizarea costurilor efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor repartizate - ca majorare a costurilor contractuale și diminuare a costurilor de exploatare a mașinilor și mecanismelor aferente contractelor:

1. „A” – 28 302 lei;

2. „B” – 21 698 lei.

1. Costurile de regie se divizează în costuri recuperabile și nerecuperabile de către beneficiari. Până la repartizare costurile de regie se contabilizează separat de către antreprenor.

24. Costurile de regie ale construcției recuperabile de către beneficiari cuprind:

1. costuri generale și administrative;

2. costuri pentru deservirea personalului din construcții;

3. costuri pentru organizarea lucrărilor la obiectele de construcție; și

4. altele 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.

25. 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. Dacă lucrările de construcție se efectuează simultan în baza mai multor contracte, costurile efective de regie ale construcției recuperabile de către beneficiari se repartizează pe fiecare contract conform metodei stabilite în politicile contabile a antreprenorului (de exemplu, proporțional cu suma costurilor de regie recuperabile stabilită în devizul de costuri contractuale, veniturile contractuale) sau altă metodă rațională.

Exemplul 8. Un antreprenor execută două contracte - „A” și „B”. În luna septembrie 201X costurile efective de regie ale construcției au constituit 350 000 lei. Politicile contabile prevăd repartizarea costurilor efective de regie ale construcției în baza costurilor de regie recuperabile de beneficiari conform sumei acestora prevăzute în devizul de cheltuieli contractuale, care constituie pentru contractul „A” – 220 000 lei, iar pentru contractul „B” – 140 000 lei.

Calculul repartizării costurilor efective de regie recuperabile este prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea costurilor efective de regie recuperabile

Contracte de construcție	Costurile de regie prevăzute în devizul de cheltuieli contractuale, lei	Coeficientul de repartizare	Costurile efective de regie, lei
1	2	3	4 = 2 x 3
„A”	220 000	0,97222	213 889
„B”	140 000	0,97222	136 111
Total	360 000	x	350 000

Coeficientul de repartizare se determină ca raport dintre mărimea totală a costurilor efective de regie ale construcției și mărimea totală a costurilor de regie ale construcției recuperate de către beneficiari conform sumelor prevăzute în devizul de cheltuieli contractuale în perioada de gestiune, care este egal cu 0,97222 (350 000 lei : 360 000 lei).

În baza datelor din exemplu, în luna septembrie 201X antreprenorul reflectă costurile efective de regie repartizate - ca majorare a costurilor contractuale și diminuare a costurilor de regie aferente contractelor „A” în sumă de 213 888 lei și „B” în sumă de 136 112 lei.

26. Costurile de regie ale construcției nerecuperabile de către beneficiari includ:

1. costurile privind lucrările de cercetări științifice și dezvoltare;

2. impozitele și taxele prevăzute de legislație;

3. sporurile la salariile angajaților entității, prevăzute de legislație;

4. costurile privind recuperarea prejudiciilor cauzate salariaților în urma accidentelor de muncă;

5. plățile salariaților disponibilizați în legătură cu reorganizarea entității, reducerea numărului salariaților; și

6. alte costuri.

Costurile de regie nerecuperabile de către beneficiari se atribuie direct la cheltuielile curente.

27. Costurile precontractuale se includ în costurile contractuale dacă:

1. pot fi identificate separat;
2. pot fi estimate credibil; și
3. există probabilitatea încheierii contractului.

28. Costurile precontractuale se contabilizează inițial ca cheltuieli anticipate, care ulterior se includ în costurile contractuale sau se raportează la cheltuieli curente.

1. Dacă contractul a fost încheiat în perioada de gestiune în care costurile precontractuale au fost suportate, aceste costuri, în dependență de pragul de semnificație prevăzut în politicile contabile ale antreprenorului, pot fi incluse în componența costurilor contractuale:

1. integral în perioada de gestiune în care s-a încheiat contractul;
2. prin decontarea uniformă în perioadele de gestiune pe durata contractului;
3. în baza altor metode raționale, prevăzute în politicile contabile a antreprenorului.

Exemplul 9. *Un antreprenor în luna septembrie 201X a suportat cheltuieli de reprezentare și de deplasare legate de încheierea contractului în sumă de 30 000 lei, care au fost înregistrate la cheltuieli anticipate curente. Contractul cu durata de 2 ani a fost încheiat în luna octombrie 201X.*

Politicile contabile a antreprenorului prevăd includerea costurilor precontractuale integral în costurile contractuale în perioada de raportare financiară în care a fost încheiat contractul.

În acest caz, costurile precontractuale în sumă de 30 000 lei vor fi incluse în costul contractului respectiv în anul 201X.

În baza datelor din exemplu, costurile precontractuale în sumă de 30 000 lei se contabilizează în anul 201X ca majorare a costurilor contractuale și diminuare a cheltuielilor anticipate curente.

30. Dacă costurile precontractuale a unui contract sînt suportate într-o perioadă de gestiune și există probabilitatea încheierii contractului în altă perioadă de gestiune, costurile înregistrate inițial ca cheltuieli anticipate curente se includ în costurile contractuale.

Exemplul 10. *Un antreprenor în luna noiembrie 201X a suportat cheltuieli de reprezentare și de deplasare legate de încheierea contractului în sumă de 40 000 lei. Contractul a fost încheiat în luna ianuarie 201X+1. Politicile contabile a antreprenorului prevăd includerea costurilor precontractuale integral în costurile contractuale în perioada de gestiune în care a fost încheiat contractul.*

În acest caz, suma costurilor precontractuale în mărime de 40 000 lei va fi inclusă în costul contractului respectiv în anul 201X+1.

În baza datelor din exemplu, costurile contractuale în sumă de 40 000 lei se contabilizează în anul 201X+1 ca majorare a costurilor contractuale și diminuare a cheltuielilor anticipate curente.

31. Dacă antreprenorul a suportat costuri precontractuale, iar ulterior contractul nu a fost încheiat, astfel de costuri vor fi recunoscute ca cheltuieli curente a perioadei de gestiune în care s-a constatat faptul că contractul nu a fost încheiat.

Exemplul 11. *Un antreprenor în luna noiembrie 201X a suportat cheltuieli de reprezentare, deplasare și a achitat taxa de participare la licitație în sumă de 20 000 lei. Contractul nu a fost încheiat din motivul că antreprenorul nu a câștigat licitația.*

În acest caz, costurile precontractuale în sumă de 20 000 lei vor fi recunoscute ca cheltuieli curente în anul 201X.

În baza datelor din exemplu, costurile precontractuale în sumă de 20 000 lei se contabilizează în anul 201X ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a cheltuielilor anticipate curente.

32. Costurile suportate de antreprenor care nu pot fi atribuite unor contracte de construcție concrete se recunosc ca cheltuieli curente. Astfel de cheltuieli cuprind:

1. cheltuielile de distribuire;
2. amortizarea mașinilor și mecanismelor care nu sînt utilizate în cadrul unor contracte concrete;
3. pierderile din staționări;
4. amenzile, penalitățile și despăgubirile legate de activitatea antreprenorului;
5. cheltuielile efective de regie ale construcției, în cazul cînd antreprenorul într-o perioadă de gestiune nu execută lucrări de construcție;
6. cheltuielile peste normele stabilite în cazul cînd acestea nu vor fi recuperate de către beneficiar;
- și
7. alte cheltuieli care nu țin de executarea contractelor.

În cazul cînd antreprenorul suportă costuri peste normele stabilite, dar este prevăzută recuperarea acestora de către beneficiar, acestea se includ în costurile contractuale.

Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor contractuale

33. 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.

34. 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. Astfel de revizuii nu semnifică faptul că rezultatul contractului nu poate fi estimat în mod credibil.

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

36. Rezultatul financiar al unui contract cu preț fix poate fi estimat cu certitudine dacă sînt respectate următoarele condiții:

1. venitul contractual total poate fi evaluat în mod credibil;
2. există o certitudine întemeiată că beneficiile economice aferente contractului vor fi primite de către antreprenor;
3. costurile contractuale pentru finalizarea contractului și a stadiilor de executare al acestuia la finele perioadei de gestiune pot fi evaluate în mod credibil; și
4. costurile aferente contractului pot fi identificate și evaluate cu certitudine, astfel încît costurile contractuale efectiv suportate să poată fi comparate cu estimările precedente.

37. Rezultatul financiar al unui contract „cost plus” poate fi estimat în mod credibil dacă sînt respectate următoarele condiții:

1. există probabilitatea că beneficiile economice aferente contractului vor fi obținute de către antreprenor; și
2. costurile contractuale atribuibile contractului, indiferent de faptul dacă sînt sau nu recuperabile de către beneficiar, pot fi identificate și evaluate cu certitudine.

38. Rezultatul financiar al unui contract mixt poate fi determinat cu certitudine, dacă sînt respectate prevederile pct. 36 și 37 ale prezentului standard.

39. 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.

40. 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.

Exemplul 12. *Un antreprenor în luna februarie 201X a încheiat un contract cu preț fix care prevede construcția unei clădiri în valoare de 1 200 000 lei. Lucrările de construcție au fost executate pe parcursul a 9 luni (martie – noiembrie 201X) și confirmate de către beneficiar. Costurile contractuale conform devizului de cheltuieli au constituit 930 000 lei, iar cele efective - 980 000 lei.*

În baza datelor din exemplu, în luna noiembrie 201X antreprenorul contabilizează:

1. venitul obținut din executarea contractului de construcție în mărime de 1 200 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a venitului din vânzări;
2. costurile contractuale efective în sumă de 980 000 lei – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

41. 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.

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

1. ponderea costurilor contractuale suportate efectiv pentru executarea lucrărilor pînă la data raportării în costurile totale contractuale estimate (variantea „cost-la-cost”);

2. volumul lucrărilor executate efectiv; sau

3. gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor contractuale.

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

1. În cazul variantei „cost-la-cost” stadiul de execuție a contractului se determină ca raportul dintre costurile contractuale efectiv suportate la data raportării și costurile contractuale estimate totale. 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 pînă la executarea lucrărilor de subantrepriză etc.

44. Veniturile contractuale recunoscute în perioada de gestiune curentă în baza variantei „cost-la-cost” (pct. 42, subpct. 1) din prezentul standard), se determină în modul următor:

1. procentul de execuție a contractului se înmulțește cu valoarea inițială a contractului (ținînd cont de modificările ulterioare ale acesteia) și astfel se stabilesc veniturile contractuale aferente tuturor perioadelor de gestiune de la începutul executării contractului, inclusiv a perioadei de gestiune curente;

2. din veniturile contractuale calculate în conformitate cu subpct. 1) se scad veniturile contractuale recunoscute în perioadele de gestiune precedente.

Modul de determinare a veniturilor și cheltuielilor contractuale în baza variantei cost-la-cost este prezentat în anexa 2.

45. La aplicarea variantei volumului lucrărilor executate efectiv și confirmate de către beneficiar (pct. 42, subpct. 2) din prezentul standard), mărimea venitului contractual care urmează a fi recunoscut depinde de tipul contractului.

1) În cazul unui contract cu preț fix venitul se recunoaște în baza volumului lucrărilor executate efectiv la data raportării.

Exemplul 13. În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract cu preț fix pe un termen de 4 ani care prevede construirea unei clădiri în valoare de 10 000 000 lei. Conform politicilor contabile a antreprenorului, veniturile contractuale se recunosc în funcție de stadiul de execuție a contractului, utilizînd varianta volumului lucrărilor executate efectiv și confirmate de beneficiar. Volumul lucrărilor executate în anul 201X și confirmate de către beneficiar constituie 3 600 000 lei, iar costurile acestora – 2 800 000 lei.

În baza datelor din exemplu, în anul 201X antreprenorul contabilizează:

1. venitul obținut din executarea contractului de construcție în mărime de 3 600 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și a venitului din vânzări;

2. costurile contractuale în sumă de 2 800 000 lei – ca majorare a costului vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

2) În cazul unui contract „cost plus”, venitul se formează din suma costurilor contractuale suportate efectiv și recompensa suplimentară prevăzută în contract.

Exemplul 14. În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract „cost plus” pe o durată de 3 ani care prevede construirea unui pod. Conform contractului, beneficiarul îi recuperează antreprenorului anual costurile efective și o recompensă suplimentară în mărime de 10% din suma costurilor efective. Conform politicilor contabile ale antreprenorului, veniturile contractuale se recunosc în funcție de stadiul de execuție al contractului, utilizînd varianta volumului lucrărilor executate efectiv și confirmate de beneficiar. În anul 201X antreprenorul a suportat costuri efective în sumă de 10 500 000 lei, recompensa suplimentară constituind 1 050 000 lei ($10\,500\,000 \text{ lei} \times 0,1$).

În baza datelor din exemplu, în anul 201X antreprenorul contabilizează:

1. venitul obținut din executarea contractului de construcție în mărime de 11 550 000 lei ($10\,500\,000 \text{ lei} + 1\,050\,000 \text{ lei}$) – ca majorare concomitentă a creanțelor și a venitului din vânzări;

2. costurile contractuale în sumă de 10 500 000 lei – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

46. Recunoașterea venitului conform variantei gradului de finalizare a volumului fizic al unei părți din lucrările contractuale (pct. 42, subpct. 3) din prezentul standard) prevede determinarea ponderii volumului fizic al lucrărilor de construcție finalizate la data raportării în volumul total al lucrărilor prevăzute în contract. O astfel de variantă se aplică pentru contractele cu preț fix. În aceste cazuri venitul contractual se determină ținând cont de gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor în ansamblu pe obiect. Venitul contractual recunoscut în perioada de gestiune se determină prin înmulțirea gradului de finalizare a volumului fizic al lucrărilor pe obiect în ansamblu cu valoarea contractului.

Exemplul 15. În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract cu preț fix pe o durată de 2 ani care prevede construirea unui apeduct cu lungimea de 150 km și valoarea de 12 500 000 lei. Conform politicilor contabile a antreprenorului, veniturile contractuale se recunosc în funcție de stadiul de executare al contractului, utilizând varianta gradului de finalizare a volumului fizic al lucrărilor contractuale. La finele anului 201X volumul fizic al lucrărilor efectuate constituie 90 km, iar gradul de finalizare a lucrărilor – 60% ($90 \text{ km} : 150 \text{ km} \times 100$). Costurile lucrărilor executate constituie 6 750 000 lei.

În baza datelor din exemplu, în anul 201X antreprenorul contabilizează:

1. venitul obținut din executarea contractului de construcție în mărime de 7 500 000 lei ($12\,500\,000 \text{ lei} \times 0,6$) – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a venitului din vânzări;
2. decontarea costurilor efective aferente contractului de construcție în sumă de 6 750 000 lei – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

47. Dacă în procesul executării contractului de construcție antreprenorul a suportat costuri neprevăzute în devizul de cheltuieli contractuale, dar care evident sînt necesare pentru executarea acestuia, astfel de costuri se recunosc ca active în curs de execuție, cu condiția că există o certitudine întemeiată că acestea vor fi recuperate de către beneficiar.

48. Costurile contractuale care nu vor fi recuperate de către beneficiar se recunosc ca cheltuieli curente.

Exemplul 16. Un antreprenor în luna martie 201X a încheiat un contract cu preț fix pe o perioadă de 15 luni care prevede construirea unui pod în valoare de 20 000 000 lei, devizul de cheltuieli fiind de 18 000 000 lei. În luna aprilie 201X antreprenorul a efectuat lucrări, costurile efective ale cărora au constituit 250 000 lei, care nu au fost confirmate de către beneficiar din motivul nerespectării tehnologiei procesului de construcție. Din această cauză beneficiarul a înaintat o pretenție antreprenorului și contractul a fost reziliat.

În baza datelor din exemplu, în luna decembrie 201X antreprenorul va contabiliza costurile nerecuperate în sumă de 250 000 lei - ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activității de bază.

49. În cazul în care nu este posibilă achitarea de către beneficiar din diferite motive a unei sume deja incluse în venitul contractual a perioadei de gestiune, după recunoașterea acestuia în situația de profit și pierdere, suma respectivă se va deconta:

1. din contul provizioanelor constituite în prealabil; sau
2. la cheltuielile curente.

Exemplul 17. Un antreprenor a recunoscut venitul contractual din lucrările executate la construcția unui bloc locativ în situația de profit și pierdere pe anul 201X în sumă de 1 300 000 lei, din care în anul 201X+1 a rămas ca creanță neachitată în sumă de 100 000 lei. Neachitarea a fost cauzată de depistarea unei erori în devizul de cheltuieli a contractului de construcție, care a fost recunoscută de către antreprenor. În politicile contabile a antreprenorului este prevăzut, că creanțele compromise se decontează pe seama provizioanelor constituite.

În baza datelor din exemplu, în anul 201X+1 antreprenorul va contabiliza suma de 100 000 lei – ca diminuare concomitentă a provizioanelor și a creanței.

Modificări ale estimărilor

1. Metoda în funcție de stadiul de execuție a contractului se aplică cumulativ estimărilor curente ale veniturilor și cheltuielilor contractuale pentru fiecare perioadă de gestiune. Efectele modificărilor în ceea ce privește estimarea veniturilor și cheltuielilor contractuale, precum și efectele modificărilor în ceea ce privește estimarea rezultatului unui contract se înregistrează în contabilitate ca modificări ale estimărilor contabile conform prevederilor SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile,

erori și evenimente ulterioare”. Estimările modificate vor fi folosite la determinarea valorii veniturilor și a cheltuielilor recunoscute în situația de profit și pierdere în perioadele în care au fost operate modificările, precum și în perioadele ulterioare.

Prezentarea informațiilor

51. În situațiile financiare antreprenorul prezintă cel puțin următoarele informații:
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;
 6. variantele folosite pentru determinarea stadiului de execuție;
 7. suma cumulată a costurilor suportate;
 8. suma cumulată a veniturilor recunoscute;
 9. suma cumulată a profitului recunoscut;
 10. suma avansurilor primite;
 11. suma reținerilor pentru lucrările efectuate care nu sînt plătite conform condițiilor contractului pînă la data stabilită sau pînă cînd defectele nu au fost înlăturate.

Prevederi tranzitorii

52. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

53. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Componența costurilor directe contractuale

Costurile directe contractuale cuprind:

1. costurile precontractuale aferente contractelor încheiate, inclusiv costuri de delegare, de reprezentanță, taxe de participare la tender pentru obținerea contractului, alte costuri similare;
2. 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;
3. costurile directe cu personalul, inclusiv:
 1. costurile privind salariile personalului care execută nemijlocit operații tehnologice și care supraveghează lucrările prevăzute în contract;
 2. contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate la salariile menționate în pct. 3) lit. a) din prezenta anexă; și
 3. alte costuri directe cu personalul;
4. 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 care includ:
 1. costurile energiei electrice, combustibilului, pieselor de schimb și a altor materiale folosite pentru întreținerea și reparația mașinilor și mecanismelor;
 2. costurile cu personalul încadrat în exploatarea și deservirea mașinilor și mecanismelor;
 3. contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate la salariile menționate în pct. 4) lit. b) din prezenta anexă;
 4. amortizarea mașinilor și mecanismelor;
 5. costurile transportării mașinilor și mecanismelor la/de la construcția obiectului;
 6. costurile închirierii mașinilor și mecanismelor;
 7. costurile privind asigurarea obligatorie a mașinilor și mecanismelor; și
 8. alte costuri ce țin de exploatarea mașinilor și mecanismelor;
 9. alte costuri directe aferente contractului, care pot include:
 1. costurile de transportare a materialelor de la magazia plasată pe șantier până la obiectul de construcție, precum și de la depozitul central până la obiect;
 2. costurile proiectării și asistenței tehnice direct atribuibile contractului;
 3. costurile îndatorării direct atribuite contractului capitalizate în conformitate cu SNC „Costurile îndatorării”;
 4. costurile aferente acționării în judecată și reclamațiilor recunoscute de beneficiar sau stabilite în baza deciziei instanței de judecată. În cazul nerecunoașterii de către beneficiar a reclamațiilor înaintate, astfel de costuri se constată ca cheltuieli curente;
 5. amortizarea imobilizărilor necorporale utilizate nemijlocit la executarea contractului;
 6. costurile lucrărilor executate și serviciilor prestate de către subantreprenori și alte persoane terțe;
 7. asigurarea obligatorie a personalului încadrat nemijlocit la lucrările de construcție a obiectului și a lucrărilor de construcție executate;
 8. costurile privind paza obiectului de construcție;
 9. amortizarea calculată a construcțiilor provizorii (neprevăzute în lista de titluri);
 10. provizionul constituit pentru costuri de garanție legate de contractul de construcție;
 11. costurile de transportare a muncitorilor la/de la obiectul de construcție, prevăzute în contract;
 - și
 12. alte costuri direct atribuibile contractului de construcție.

Determinarea veniturilor și cheltuielilor contractuale în baza metodei stadiului de execuție a contractului (varianta „cost-la-cost”)

Date inițiale: În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract cu preț fix pe o perioadă de 3 ani care prevede construirea unui bloc de locuit în valoare de 16 200 000 lei. Mărimea inițială a costurilor contractuale de deviz constituie 15 100 000 lei.

La 1 iulie 201X+1 antreprenorul și beneficiarul au convenit asupra unor modificări în contract care prevăd finisarea fațadei cu alte materiale, fapt ce conduce la majorarea veniturilor contractuale cu 300 000 lei, iar a costurilor contractuale de deviz – cu 240 000 lei.

Conform politicilor contabile a 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 este prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1

Calculul procentului de execuție a contractului

Nr. crt.	Indicatori	Anul 201X	Anul 201X+1	Anul 201X+2
1	2	3	4	5
1.	Valoarea totală a contractului, lei	16 200 000	16 500 000	16 500 000
2.	Costuri contractuale curente suportate efectiv, lei	5 981 000	5 682 000	3 677 000
3.	Costuri contractuale cumulative suportate efectiv până la data raportării, lei	5 981 000	11 663 000	15 340 000
4.	Costuri contractuale totale estimate, lei	15 100 000	15 340 000	15 340 000
5.	Procentul de executare a contractului, % (rd. 3 : rd. 4 x 100%)	39,61	76,03	100

Cheltuielile, veniturile și profitul (pierderea) contractuale se recunosc în perioadele de gestiune respective astfel:

1. cheltuielile contractuale – la suma costurilor suportate în procesul executării contractului;
2. veniturile contractuale – ca diferența dintre totalul veniturilor contractuale constatate în toate perioadele de gestiune, inclusiv în cea curentă, și veniturile contractuale recunoscute în perioadele de gestiune precedente;
3. rezultatul financiar (profit/pierdere) al executării contractului se determină ca diferența dintre veniturile și cheltuielile contractuale recunoscute.

Calculul indicatorilor nominalizați, ținând cont de datele inițiale și rezultatele calculelor din tabelul 1, este prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Calculul veniturilor, cheltuielilor și a rezultatului financiar (profitului/pierderii)

Indicatori	Valoarea totală a contractului, lei	Procentul de executare a contractului, %	Venituri, cheltuieli și rezultatul financiar, lei		
			la data raportării cu total cumulativ de la începutul executării contractului	recunoscute în anii precedenți	recunoscute în perioada de raportare
1	2	3	$4 = 2 \times 3 : 100$	5	$6 = 4 - 5$
Anul 201X					

Venituri	16 200 000	39,61	6 416 820	-	6 416 820
Cheltuieli	-	-	5 981 000	-	5 981 000
Profit (pierdere)	-	-	435 820	-	435 820
Anul 201X+1					
Venituri	16 500 000	76,03	12 544 950	6 416 820	6 128 130
Cheltuieli	-	-	11 663 000	5 981 000	5 682 000
Profit (pierdere)	-	-	881 950	435 820	446 130
Anul 201X+2					
Venituri	16 500 000	100,00	16 500 000	12 544 950	3 955 050
Cheltuieli	-	-	15 340 000	11 663 000	3 677 000
Profit (pierdere)	-	-	1 160 000	881 950	278 050

În anul 201X veniturile recunoscute se determină prin înmulțirea valorii totale a contractului cu procentul de execuție a contractului și constituie 6 416 820 lei (16 200 000 lei x 0,3961). Cheltuielile contractuale se recunosc în mărimea costurilor contractuale suportate efectiv la data întocmirii situației de profit și pierdere și sînt egale cu 5 981 000 lei. Profitul se determină ca diferența dintre veniturile și cheltuielile contractuale recunoscute și constituie 435 820 lei (6 416 820 lei – 5 981 000 lei).

În anul 201X+1 totalul veniturilor contractuale de la începutul executării contractului constituie 12 544 950 lei (16 500 000 lei x 0,7603). 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 201X, fiind egale cu 6 128 130 lei (12 544 950 lei – 6 416 820 lei).

Cheltuielile contractuale recunoscute în anul 201X+1 se determină ca diferența dintre totalul cumulativ al costurilor contractuale efectiv suportate în cursul a doi ani și costurile contractuale recunoscute în anul 201X și constituie 5 682 000 lei (11 663 000 lei – 5 981 000 lei). Profitul recunoscut în acest an este egal cu 446 130 lei (6 128 130 lei – 5 682 000 lei) sau (881 950 lei – 435 820 lei).

În anul 201X+2 totalul veniturilor contractuale de la începutul executării contractului constituie 16 500 000 lei. Veniturile contractuale recunoscute în acest an sînt egale cu 3 955 050 lei (16 500 000 lei – 12 544 950 lei), cheltuielile contractuale recunoscute – 3 677 000 lei (15 340 000 lei – 11 663 000 lei), iar profitul recunoscut – 278 050 lei (3 955 050 lei – 3 677 000 lei) sau (1 160 000 lei – 881 950 lei).

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE