

COMENTARII CU PRIVIRE LA APLICAREA S.N.C. 11 "CONTRACTELE DE CONSTRUCȚIE"

Dispoziții generale

1. Prezentele comentarii sînt elaborate în baza S.N.C. 11 "Contractele de construcție" aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor al Republicii Moldova nr.16 din 29 ianuarie 1999 și intrat în vigoare începînd cu 15 aprilie 1999.

2. Obiectivul comentariilor de față constă în explicarea prevederilor S.N.C. 11 "Contractele de construcție" privind determinarea componenței veniturilor, consumurilor și cheltuielilor contractuale, stabilirea modului de măsurare, constatare și repartizare a acestora pe perioade de gestiune, precum și de reflectare în rapoartele financiare.

3. Prezentele comentarii se extind asupra tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, sînt înregistrate în Republica Moldova și execută lucrări de antrepriză, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale ale acestora cu sediul atît pe teritoriul republicii, cît și peste hotarele ei.

În domeniul de aplicare a comentariilor nu se includ persoanele juridice și fizice care execută lucrări de construcție în regie proprie, precum și activitățile de deservire și auxiliare ale organizațiilor de antrepriză (S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii", S.N.C. 18 "Venitul").

4. Prezentele comentarii dezvăluie modul de măsurare și constatare a veniturilor, consumurilor și cheltuielilor contractuale numai în scopurile contabilității financiare, indiferent de regulile stabilite de legislația fiscală.

Definirea și clasificarea contractelor

5. Contract de construcție (în continuare - contract) - contract încheiat între antreprenor (contractor) și beneficiar (client) pentru construirea unui obiect sau a unui grup de obiecte, care se află într-o strînsă interrelație și interdependență în ceea ce privește condițiile de proiectare, tehnologia construcției și funcționării sau destinația (utilizarea) lor finală (S.N.C. 11, paragraful 5).

Contractul se încheie în conformitate cu legislația în vigoare și stabilește valoarea construcției, termenele începerii și terminării lucrărilor, drepturile și obligațiile antreprenorului și beneficiarului, modul de efectuare a decontărilor între ei, precum și alte condiții.

6. Contractul poate să prevadă:

a) construirea unui singur obiect cum ar fi, de exemplu, o clădire, un pod, un baraj, o conductă, un drum, un tunel etc.;

b) construirea unui grup de obiecte care sînt într-o strînsă interrelație sau interdependență în ceea ce privește condițiile de proiectare, tehnologia construcției și funcționării ori după destinația (utilizarea) lor finală, de exemplu, construirea clădirilor de producție ale întreprinderii și montarea utilajului;

c) extinderea producției (punerea în funcțiune a unor linii tehnologice noi), reconstrucția și reutilizarea tehnică a întreprinderilor în funcțiune sau a subdiviziunilor acestora;

d) menținerea capacităților întreprinderilor în funcțiune, de exemplu, pregătirea unor orizonturi noi în mine și sectoare pe profiluri, descoperirea și pregătirea rezervelor de zăcăminte pentru explorare etc.;

e) reparația capitală a clădirilor, construcțiilor speciale și a altor obiecte ale întreprinderilor în funcțiune.

7. Se disting următoarele tipuri de contracte:

a) în funcție de modul de determinare a valorii contractului:

cu preț fix,

în regie (cost plus),

mixte.

Clasificarea după acest criteriu este necesară pentru alegerea corectă a metodei de determinare și constatare a veniturilor, consumurilor și cheltuielilor contractuale;

b) în funcție de obiectele de evidență a veniturilor, consumurilor și cheltuielilor contractuale:

pe obiecte,
combinate.

8. Contract cu preț fix - contract în care părțile contractante negociază valoarea lui fixă sau cota antreprenorului în produsul finit (S.N.C. 11, paragraful 5).

Exemplul 1. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe șase luni un contract pentru construirea a trei garaje. Conform contractului, valoarea contractuală a fiecărui garaj este egală cu 30 000 lei (fără TVA).

În cazul de față, indiferent de modul de efectuare a decontărilor între părți și suma efectivă a consumurilor contractuale, valoarea contractului este egală cu suma stipulată în contract și constituie 90 000 lei (fără TVA).

Exemplul 2. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani un contract pentru construirea unui bloc de locuit în valoare de 6 000 000 lei (fără TVA). Conform contractului, beneficiarul îi oferă antreprenorului cu titlu de recuperare 28 apartamente de trei odăi, evaluate la valoarea de piață la data terminării contractului.

În acest caz, indiferent de modul de efectuare a decontărilor între părți și suma efectivă a consumurilor contractuale, valoarea contractului este egală cu valoarea de piață a apartamentelor transmise de beneficiar și primite de antreprenor.

Exemplul 3. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe trei ani un contract pentru construirea unui bloc de locuit în valoare de 8 000 000 lei (fără TVA). Conform contractului, beneficiarul îi oferă antreprenorului cu titlu de recuperare 10 apartamente de două odăi evaluate la valoarea de piață la data terminării contractului, iar cealaltă parte - contra mijloace bănești.

În cazul dat, indiferent de modul de efectuare a decontărilor între părți și suma efectivă a consumurilor contractuale, valoarea contractului este egală cu valoarea de piață a apartamentelor transmise de beneficiar și primite de antreprenor plus mijloacele bănești cuvenite.

În unele cazuri valoarea contractului cu preț fix poate fi revăzută în urma modificării condițiilor contractului convenite de părți.

Exemplul 4. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani un contract pentru construirea unui pod în valoare de 3 000 000 lei (fără TVA). La sfârșitul anului 2 beneficiarul a propus să se amenajeze suplimentar sectorul de drum adiacent podului. Valoarea contractuală a lucrărilor suplimentare recuperată de beneficiar constituie 900 000 lei (fără TVA).

În cazul dat valoarea contractului stabilită inițial s-a majorat ca urmare a modificării condițiilor contractului și constituie 3 900 000 lei (fără TVA). Valoarea lucrărilor de amenajare a sectorului de drum se include în valoarea contractului în perioada executării lucrărilor.

9. Contract de regie (cost plus) - contract în care antreprenorului i se recuperează consumurile aferente nemijlocit executării contractului suportate efectiv de el, la sumele convenite cu beneficiarul plus o recompensă fixă sau un procent din suma consumurilor contractuale (S.N.C. 11, paragraful 5). Un astfel de contract se aplică în cazul când în momentul încheierii acestuia este imposibil a determina exact valoarea lui.

Exemplul 5. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe un an un contract pentru construirea unui drum. Conform contractului, beneficiarul îi recuperează antreprenorului consumurile pentru construirea drumului suportate efectiv de el, estimate la prețurile de piață curente, și îi plătește o recompensă suplimentară în mărime de 3% din suma consumurilor efective. Dacă vom presupune că suma consumurilor contractuale efective negociată de părți constituie 3 000 000 lei, suma recompensei suplimentare este egală cu 90 000 lei ($3\,000\,000 \times 0,03$). Prin urmare, valoarea totală a contractului constituie 3 090 000 lei (fără TVA).

10. Contract mixt - contract în care se îmbină concomitent condițiile contractelor cu preț fix și de regie, de exemplu, contractul de regie cu valoarea maximă negociată anticipat (S.N.C. 11, paragraful 5).

Exemplul 6. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani un contract pentru construirea unui pod. Conform contractului, beneficiarul îi recuperează antreprenorului consumurile efective aferente construirii podului (în baza proceselor-verbale de recepție a lucrărilor executate) și îi plătește o recompensă suplimentară fixă în sumă de 50 000 lei. Totodată valoarea totală a

contractului, ținând cont de recompensa suplimentară, nu trebuie să depășească 2 000 000 lei. Dacă vom presupune că suma consumurilor contractuale efective constituie 1 900 000 lei, valoarea totală a contractului este egală cu 1 950 000 lei (fără TVA). În acest caz beneficiarul îi va plăti antreprenorului toată suma de 1 950 000 lei, întrucât ea nu depășește valoarea maximă totală a contractului stipulată în contract.

Dacă suma consumurilor contractuale efective și a recompensei suplimentare depășește valoarea maximă a contractului, beneficiarul îi recuperează antreprenorului valoarea contractului în limitele mărimii negociate. În acest caz mai întâi se recuperează suma consumurilor suportate efectiv, iar apoi se plătește recompensa suplimentară.

Exemplul 7. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani un contract pentru construirea unui pod. Conform contractului, beneficiarul îi recuperează antreprenorului consumurile efective pentru construirea podului și îi plătește o recompensă suplimentară în mărime de 4% din suma acestor consumuri. În acest caz valoarea totală a contractului, ținând cont de recompensa suplimentară, nu trebuie să depășească 3 000 000 lei (fără TVA). Dacă vom presupune că consumurile efective pentru executarea lucrărilor au constituit 2 900 000 lei, suma recompensei suplimentare va fi egală cu 116 000 lei ($2\,900\,000 \times 0,04$).

În acest caz beneficiarul va plăti antreprenorului numai 3 000 000 lei, întrucât suma consumurilor efective și a recompensei suplimentare constituie 3 016 000 lei ($2\,900\,000 + 116\,000$) și depășește valoarea maximă stipulată în contract. Recompensa în sumă de 16 000 lei ($3\,016\,000 - 3\,000\,000$) neplătită de beneficiar nu se constată de antreprenor ca venit.

11. Contract pe obiecte - contract în care se prevăd măsurarea, constatarea și contabilizarea separată a veniturilor, consumurilor și cheltuielilor contractuale (S.N.C. 11, paragraful 7). Un astfel de contract poate să stipuleze construirea:

- a) unui singur obiect;
- b) unui grup de obiecte, însă construirea fiecăruia se tratează ca un contract pe obiecte distinct cu respectarea următoarelor condiții:
 - valoarea contractuală este stabilită pe fiecare obiect;
 - există un acord de recepție (sau refuzul de a recepționa) a fiecărui obiect în parte;
 - veniturile, consumurile și cheltuielile contractuale se determină și se constată separat pe fiecare obiect;
- c) unui obiect suplimentar în cazul modificării contractului încheiat anterior atunci când:
 - obiectul suplimentar diferă esențial în ce privește condițiile de proiectare, construire sau funcționare de obiectul (obiectele) prevăzut(e) de contractul inițial, sau
 - valoarea obiectului suplimentar se stabilește fără a lua în considerare valoarea contractului inițial.

Exemplul 8. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe trei ani un contract pentru construirea a trei obiecte: clădirii pentru oficiu, benzinăriei și drumului. Valoarea totală a contractului constituie 3 600 000 lei (fără TVA), inclusiv valoarea clădirii - 1 900 000 lei, a benzinăriei - 800 000 lei, a drumului - 900 000 lei. Conform contractului, obiectele specificate vor fi construite și recepționate de beneficiar fiecare în parte.

În cazul dat antreprenorul tratează construirea fiecărui obiect ca un contract pe obiecte separat și, prin urmare, determină, constată și contabilizează veniturile, consumurile și cheltuielile pe fiecare din acestea.

Exemplul 9. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani un contract pentru construirea unei clădiri în valoare de 19 000 000 lei (fără TVA). La sfârșitul anului 1 s-a încheiat un acord suplimentar care prevede construirea unui drum în valoare de 2 600 000 lei (fără TVA).

În acest caz antreprenorul tratează construirea drumului ca un contract pe obiecte distinct, întrucât el se construiește și se recepționează separat de obiectul de bază.

12. Contract combinat - contract care unește un grup de contracte cu un singur sau mai mulți beneficiari (S.N.C. 11, paragraful 8). În acest caz grupul de contracte se tratează ca un contract combinat unic dacă:

- a) pentru grupul de contracte există o documentație unică de proiect și deviz;

b) contractele sînt strîns legate între ele și constituie o parte a unui proiect unic în care se determină sumele totale ale veniturilor, consumurilor și cheltuielilor;

c) contractele se desfășoară simultan sau într-o succesiune continuă.

Exemplul 10. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani cu cîțiva beneficiari contracte pentru construirea a trei blocuri de locuit. Construcția va dura doi ani. Lucrările conform contractelor se execută în baza unei documentații unice de proiect și deviz.

În acest caz antreprenorul tratează contractele încheiate ca un contract combinat unic pentru care el determină sumele totale ale veniturilor, consumurilor și cheltuielilor.

Componența și măsurarea venitului contractual

13. Venit contractual - aflux global de avantaje economice în cursul perioadei de gestiune apărute în procesul executării contractelor de construcție sub formă de majorare a activelor sau micșorare a datoriilor care generează creșterea capitalului propriu, în afară de majorările pe seama aporturilor proprietarilor întreprinderii (S.N.C. 11, paragraful 5).

Venitul contractual cuprinde (S.N.C. 11, paragraful 9):

- a) suma inițială a venitului convenită în contract;
- b) venitul rezultat din modificări și reclamații;
- c) venitul sub formă de plăți de stimulare;
- d) alte venituri cuvenite de la beneficiar conform condițiilor contractului.

14. Suma inițială a venitului contractual - suma venitului stipulată în contract la încheierea acestuia între antreprenor și beneficiar (S.N.C. 11, paragraful 10).

În procesul executării contractului suma inițială a venitului contractual poate fi modificată ca rezultat al modificărilor, reclamațiilor și/sau plăților de stimulare.

15. Venit rezultat din modificări - venit care rezultă din modificarea condițiilor contractului inițial conform acordului dintre antreprenor și beneficiar (S.N.C. 11, paragraful 5), cum ar fi modificarea volumului lucrărilor planificate pentru a fi executate în baza contractului, introducerea modificărilor în proiectul obiectului în curs de construcție (modificarea design-ului, finisarea cu alte materiale etc.) în specificații, în termenele executării contractului etc. Modificările pot conduce atât la micșorarea, cât și la majorarea sumei inițiale a venitului contractual. Concomitent trebuie să fie constatate și consumurile contractuale aferente modificărilor.

Suma venitului rezultat din modificări se include în venitul contractual în cazul cînd:

- a) beneficiarul și antreprenorul au convenit asupra modificării;
- b) mărimea unui astfel de venit poate fi determinată cu certitudine (S.N.C. 11, paragraful 11).

Exemplul 11. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe trei ani un contract pentru construirea unei uzine în valoare de 8 000 000 lei (fără TVA). La sfîrșitul anului 2 beneficiarul a propus antreprenorului să înlocuiască materialele utilizate pentru finisarea clădirilor. Valoarea contractuală a modificării recuperată de beneficiar este egală cu 1 200 000 lei. Astfel, suma totală a venitului contractual constituie 9 200 000 lei (800 000 + 1 200 000). Venitul aferent modificării se include în valoarea contractului în perioada executării lucrărilor corespunzătoare.

În cazul de față antreprenorul tratează modificarea ca o parte a contractului inițial, întrucît ea a fost coordonată cu beneficiarul și valoarea ei este determinată cu certitudine.

16. Venit rezultat din reclamații - suma pe care antreprenorul intenționează să o perceapă de la beneficiar pentru recuperarea consumurilor contractuale neincluse în valoarea contractului (S.N.C. 11, paragraful 5). Reclamațiile pot fi o consecință, de exemplu, a erorilor comise de beneficiar în specificații sau în proiect și modificările litigioase în lucrările prevăzute de contract, precum și a încălcării condițiilor contractului de către beneficiar.

Suma venitului rezultat din reclamații se include în venitul contractual în cazul cînd:

- a) reclamațiile sînt recunoscute de beneficiar sau percepute de către judecată;
- b) mărimea venitului dat poate fi determinată cu certitudine (S.N.C. 11, paragraful 12).

Dacă condițiile specificate nu se îndeplinesc, venitul corespunzător nu se constată, iar consumurile aferente reclamației suportate efectiv se constată de antreprenor ca cheltuieli ale perioadei.

Exemplul 12. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani un contract cu preț fix pentru

construirea unei clădiri în valoare de 6 000 000 lei (fără TVA). Consumurile de deviz aferente contractului constituie 5 400 000 lei. În procesul executării lucrărilor antreprenorul a depistat în proiect o greșeală comisă de beneficiar. Corectarea ei a necesitat consumuri suplimentare în sumă de 10 000 lei. Reclamația prezentată de antreprenor în sumă de 11 100 lei, care include consumurile suplimentare efective și profitul ($10\,000 + 10\,000 \times 0,11$), a fost recunoscută de beneficiar.

În această situație antreprenorul constată suma reclamației în mărime de 11 100 lei ca venit contractual, iar consumurile suportate efectiv în sumă de 10 000 lei - ca consumuri contractuale. Suma totală a venitului contractual constituie 6 011 100 lei ($6\,000\,000 + 11\,100$ lei), iar suma totală a consumurilor contractuale - 5 410 000 lei ($5\,400\,000 + 10\,000$).

În cazul când beneficiarul nu recunoaște reclamația prezentată, venitul care rezultă din aceasta nu se constată de antreprenor, iar consumurile efective aferente reclamației se constată ca cheltuieli ale perioadei.

Venitul din reclamațiile înaintate de antreprenor și recunoscute de persoanele terțe (nu de beneficiari) este constatat de antreprenor nu ca venit contractual, ci ca alte venituri operaționale.

17. Plăți de stimulare - sume suplimentare convenite antreprenorului și plătite lui de beneficiar în cazul respectării condițiilor contractului (S.N.C. 11, paragraful 5), de exemplu, pentru finalizarea anticipată a contractului, calitatea înaltă a lucrărilor executate, reducerea consumurilor sau pentru alte rezultate stipulate în contract. Plățile de stimulare pot fi stabilite în procente din valoarea contractului sau sub formă de sumă fixă și se includ în venitul contractual în cazul când:

a) acestea pot fi determinate cu certitudine;

b) sînt respectate condițiile stipulate în contract (S.N.C. 11, paragraful 13).

Exemplul 13. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe cinci ani un contract pentru construirea unei uzine în valoare de 8 000 000 lei (fără TVA). Contractul prevede o plată suplimentară în mărime de 0,025% din valoarea contractului pentru fiecare zi a finalizării anticipate a acestuia. Să presupunem că antreprenorul a terminat construcția cu 70 de zile înainte de termenul stabilit. Prin urmare, plățile de stimulare constatate ca venit contractual vor constitui 140 000 lei ($8\,000\,000 \times 70 \times 0,00025$), iar suma totală a venitului contractual - 8 140 000 lei ($8\,000\,000 + 140\,000$).

18. Alte venituri convenite de la beneficiar conform condițiilor contractului - sume convenite antreprenorului de la beneficiar în baza condițiilor contractului în calitate de recuperare a altor consumuri directe ce depășesc valoarea contractului. Acestea se includ în venitul contractual în cazul când:

a) pot fi determinate cu certitudine;

b) suma lor este negociată de beneficiar și antreprenor (S.N.C. 11, paragraful 14).

19. Antreprenorul poate să obțină și alte venituri aferente executării contractului, de exemplu, venitul din vânzarea materialelor extrase în procesul construcției, construcțiilor speciale provizorii neincluse în lista de titluri și utilajului în procesul executării contractului sau la terminarea lui. Astfel de venituri nu se includ în venitul contractual, ci se raportează la alte venituri operaționale.

20. În venitul contractual nu se includ sumele încasate în numele terților, de exemplu, taxa pe valoarea adăugată, accizele, încasările obținute de antreprenor la însărcinarea terților din vânzarea mărfurilor (producției) acestora. Astfel de sume nu reprezintă un avantaj economic al întreprinderii-antreprenor și nu influențează asupra capitalului propriu al acesteia (S.N.C. 11, paragraful 15).

Exemplul 14. Întreprinderea-antreprenor a încheiat la 10 ianuarie 2001 pe nouă luni un contract cu preț fix pentru construirea unei clădiri în valoare de 3 000 000 lei (fără TVA). Consumurile de deviz aferente contractului constituie 2 400 000 lei.

După terminarea contractului beneficiarul trebuie să-i plătească antreprenorului cu titlu de recuperare

3 600 000 lei, inclusiv TVA în sumă de 600 000 lei.

În acest caz mărimea venitului contractual se determină ca diferența dintre valoarea totală a contractului (3 600 000 lei) și suma TVA (600 000 lei), constituind 3 000 000 lei.

21. Venitul contractual se măsoară la valoarea venală a recompensei primite sau care urmează a fi primită cu scăderea reducerilor și rabaturilor acordate de antreprenor (S.N.C. 11, paragraful 16). În astfel de cazuri valoarea venală se determină în conformitate cu S.N.C. 18 "Venitul", paragrafele

8-15.

Exemplul 15. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe șase luni un contract cu preț fix pentru construirea unei benzinării în valoare de 3 000 000 lei (fără TVA). Consumurile de deviz aferente contractului constituie 2 400 000 lei. Contractul a fost încheiat în baza condițiilor 0,8/10, n/30 zile, adică în curs de 30 zile din ziua primirii documentelor de plată beneficiarul trebuie să se achite în mărimea valorii venale integrale, iar în cazul achitării în curs de 10 zile antreprenorul acordă beneficiarului reduceri în mărime de 0,8% din valoarea contractului (fără TVA).

Să presupunem că beneficiarul a achitat suma prevăzută de contract în curs de 10 zile și i s-a acordat reducerea stipulată în contract.

În acest caz venitul contractual constituie 2 976 000 lei și se determină ca diferența dintre valoarea venală a contractului (fără TVA) - 3 000 000 lei și suma reducerii acordate - 24 000 lei ($3\,000\,000 \times 0,008$).

22. Măsurarea venitului contractual depinde de modul de efectuare a decontărilor între beneficiar și antreprenor.

În cazul efectuării decontărilor contra mijloace bănești, venitul contractual se măsoară cu suma mijloacelor bănești primite sau care urmează a fi primite.

În cazul efectuării decontărilor prin acordarea altor active (servicii) (beneficiarul poate să acorde antreprenorului în calitate de plată mijloace fixe, active nemateriale, valori materiale și mărfuri, hîrtii de valoare, alte active și/sau servicii) venitul contractual se măsoară în felul următor:

a) schimbul cu servicii identice, adică cu lucrări de construcții cu aceeași valoare, nu se consideră tranzacție care generează venit;

b) schimbul cu mărfuri și servicii neidentice se tratează ca tranzacție care generează venit.

Valoarea venală a activelor primite în schimb poate să coincidă sau nu cu valoarea contractului. Dacă valoarea venală a activelor primite în schimb coincide cu valoarea contractului, un astfel de schimb se consideră schimb total.

Exemplul 16. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe trei ani un contract pentru construirea unei clădiri în valoare de 3 000 000 lei (fără TVA). Conform contractului, beneficiarul îi acordă acesteia în schimbul lucrărilor executate mărfuri și materiale, valoarea venală a cărora este egală respectiv cu 1 900 000 și 1 100 000 lei.

În acest caz valoarea venală a activelor primite în schimb coincide cu valoarea contractului și antreprenorul recunoaște venitul contractual în mărimea valorii venale a activelor primite, adică 3 000 000 lei ($1\,900\,000 + 1\,100\,000$).

Dacă valoarea venală a activelor primite pe calea schimbului nu coincide cu valoarea contractului, un astfel de schimb se consideră schimb parțial.

Exemplul 17. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani un contract pentru construirea unei clădiri în valoare de 1 900 000 lei (fără TVA). Conform contractului, beneficiarul îi acordă acesteia în schimbul lucrărilor executate un autoturism și produse finite, valoarea venală a cărora constituie respectiv 15 000 lei și 625 000 lei. Diferența în mărime de 1 260 000 lei ($1\,900\,000 - 15\,000 - 625\,000$) beneficiarul o achită contra mijloace bănești.

În acest caz mărimea venitului contractual constituie

1 900 000 lei ($15\,000 + 625\,000 + 1\,260\,000$).

Componența și măsurarea consumurilor și cheltuielilor contractuale

23. Consumuri contractuale - resurse consumate pentru executarea contractului în scopul obținerii unui venit și care urmează a fi recuperate de beneficiar (S.N.C. 11, paragraful 5). În componența consumurilor contractuale se includ:

a) consumurile directe;

b) consumurile indirecte de producție;

c) consumurile contractuale generale;

d) alte consumuri contractuale recuperate de beneficiar conform condițiilor contractului.

24. Consumuri directe - consumuri aferente nemijlocit executării lucrărilor în baza unui contract concret și incluse direct în costul acestora (S.N.C. 11, paragraful 19). Consumurile directe cuprind:

a) consumurile de materiale utilizate în procesul executării contractului:

- valoarea materialelor de construcție consumate, construcțiilor și pieselor care constituie baza obiectelor în curs de construcție sau sînt componente necesare la executarea lucrărilor de construcții-montaj;

- valoarea materialelor auxiliare necesare la executarea lucrărilor de construcții-montaj pentru asigurarea unui proces tehnologic normal;

- valoarea materialelor, construcțiilor și pieselor consumate sau distruse în timpul probelor;

- valoarea energiei cumpărate de toate tipurile (electrică, termică, aer comprimat, frig etc.) consumată la executarea lucrărilor de construcții-montaj, consumurile pentru producția energiei de toate tipurile în cazul producerii acesteia de către însăși organizația de antrepriză, precum și pentru transformarea și transmiterea energiei cumpărate pînă la locul de consum al acesteia;

- valoarea combustibilului de toate tipurile utilizat la executarea lucrărilor de construcții, producerea energiei electrice, aburilor, apei, aerului comprimat și altor tipuri de resurse materiale.

Valoarea materialelor de construcție, energiei electrice, combustibilului etc. consumate se determină în conformitate cu S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale";

b) consumurile privind retribuirea muncii personalului de producție (muncitorilor) care execută nemijlocit lucrări prevăzute de contract:

- salariile pentru munca prestată efectiv calculate în baza tarifelor, salariilor tarifare și ale funcției conform formelor și sistemelor de salarizare aplicate la întreprindere;

- valoarea producției eliberate salariaților sub formă de salarizare în natură;

- premiile pentru rezultatele obținute, inclusiv pentru economisirea consumurilor;

- plățile cu caracter compensatoriu determinate de regimul lucrărilor și condițiile muncii;

- plata concediilor legale și suplimentare în conformitate cu legislația în vigoare;

c) contribuțiile la asigurările sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală din salariile calculate personalului de producție, efectuate în conformitate cu legislația în vigoare;

[Par.24 lit.c) modificată prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180]

d) plata pentru arenda mijloacelor fixe și închirierea utilajului utilizate nemijlocit la executarea unui contract concret contabilizată în conformitate cu S.N.C. 17 "Contabilitatea arendei (chiriei)";

e) uzura și consumurile aferente întreținerii și exploatării mijloacelor fixe (mașini de construcție, mecanisme și utilaj) utilizate nemijlocit la executarea unui contract concret;

f) consumurile aferente proiectării și asistenței tehnice ce țin nemijlocit de un contract concret și care includ retribuirea muncii salariaților din grupele de proiectare și deviz și grupele de proiectare a executării lucrărilor cu contribuțiile la asigurările sociale, achitarea serviciilor prestate de organizațiile de proiectări privind întocmirea proiectelor de executare a lucrărilor;

g) uzura și consumurile privind fabricarea, întreținerea, reparația, transferarea și demontarea construcțiilor speciale provizorii, instalațiilor și utilajului - echipamentelor provizorii ale clădirilor și

construcțiilor speciale permanente reconstruite pentru deservirea lucrătorilor de la construcții, plata pentru arendă și folosirea clădirilor și construcțiilor speciale permanente reconstruite și existente pentru nevoile de producție ale construcției, uzura și consumurile pentru reparația curentă a clădirilor mobile de tip container demontabile, depozitelor tehnico-materiale provizorii, amenajărilor provizorii pentru materiale, articole, construcții, stațiilor provizorii, instalațiilor pentru pregătirea terenurilor, platformelor, poligoanelor, standurilor, birourilor, laboratoarelor, garajelor, băilor cu duș, sălilor pentru cazane de fiert apă, pardoselelor, scărilor duble, scărilor, construcțiilor speciale și dispozitivelor de tehnică a securității, magaziiilor pentru șefii de șantier și maiștri, oficiilor de pe lîngă obiecte;

h) consumurile prevăzute în deviz pentru introducerea corectărilor în proiect, precum și executarea lucrărilor cu garanție, inclusiv consumurile aferente creării rezervei pentru deservirea cu garanție;

i) consumurile aferente acțiunilor și reclamațiilor prezentate și recunoscute de beneficiari. În

cazul cînd beneficiarii nu recunosc reclamațiile prezentate, consumurile respective se constată ca cheltuieli ale perioadei;

j) dobînzile și alte consumuri aferente creditelor și împrumuturilor utilizate pentru executarea lucrărilor de antrepriză capitalizate în conformitate cu S.N.C. 23 "Consumurile privind împrumuturile";

k) amortizarea activelor nemateriale utilizate nemijlocit în procesul executării unui contract concret determinată conform S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale";

l) alte consumuri directe aferente nemijlocit unui contract concret (consumuri pentru lucrări geodezice efectuate la executarea lucrărilor de antrepriză; consumurile pentru proiectarea executării lucrărilor; consumurile pentru întreținerea pazei incendiare și consumurile aferente invențiilor și raționalizărilor; consumurile pentru amenajarea și întreținerea șantierelor de construcție; consumurile pentru pregătirea obiectelor de construcție pentru a fi puse în funcțiune etc.) (S.N.C. 11, paragraful 20).

25. Consumuri indirecte de producție - consumuri aferente întreținerii și exploatării mașinilor, mecanismelor și utilajelor de construcție care deserveșc cîteva contracte în cursul perioadei de gestiune, dar care nu pot fi incluse direct în consumurile contractuale ale unui contract concret (S.N.C. 11, paragraful 21). Consumurile indirecte de producție cuprind:

a) consumurile privind retribuirea muncii, care includ salariile de bază și suplimentare, diverse adaosuri, sporuri și premii plătite salariaților care exploatează și deserveșc mașinile, mecanismele și utilajele de construcție (mașiniștilor, motoristilor, mecanicilor și altor specialiști în domeniul dirijării și deservirii mașinilor și mecanismelor), cu contribuțiile corespunzătoare la asigurările sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

[Par.25 lit.a) modificat prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180]

b) consumurile privind energia electrică, combustibilul, carburanții, lubrifianții și materialele auxiliare (de exploatare), precum și piesele de schimb pentru mașinile, mecanismele și utilajele de construcție;

c) uzura mașinilor, mecanismelor și utilajelor de construcție, care deserveșc cîteva contracte determinată în conformitate cu S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung";

d) plata de arendă pentru folosirea mașinilor, mecanismelor și utilajelor de construcție arendate care deserveșc cîteva contracte determinată conform S.N.C. 17 "Contabilitatea arendei (chiriei)";

e) consumurile privind deservirea tehnică, diagnosticarea și efectuarea tuturor tipurilor de reparație a mașinilor, mecanismelor și utilajelor de construcție (în cazul creării rezervelor pentru reparația unor astfel de mașini, mecanisme și utilaje se reflectă suma rezervelor create);

f) consumurile privind întreținerea căilor ferate cu șine și fără șine, inclusiv valoarea materialelor utilizate pentru întreținerea acestora și salariile muncitorilor;

g) alte consumuri aferente întreținerii și exploatării mașinilor, mecanismelor și utilajelor de construcție, care deserveșc cîteva contracte (S.N.C. 11, paragraful 22).

26. Consumurile indirecte de producție efective se repartizează la sfîrșitul fiecărei perioade de gestiune pe contracte concrete și alte direcții proporțional cu numărul de schimburi-mașină (ore-mașină) lucrate de fiecare grup (tip) de mașini, mecanisme și utilaje de construcție sau prin altă metodă acceptată de întreprinderea-antreprenor (S.N.C. 11, paragraful 23). Metoda de repartizare a consumurilor indirecte de producție aleasă trebuie să fie reflectată în politica de contabilitate a întreprinderii-antreprenor.

Exemplul 18. În perioada de gestiune suma efectivă a consumurilor indirecte de producție pentru grupul "tractoare-buldozere" este egală cu 30 000 lei. Numărul de ore-mașină lucrate de acest grup de mașini constituie pentru:

a) contractul "A" - 280,

b) contractul "B" - 296.

Total - 576.

Conform condițiilor din exemplul examinat suma consumurilor indirecte de producție efective se repartizează între contractele "A" și "B" în felul următor (tab. 1).

Repartizarea consumurilor indirecte de producția efective

Contracte de deconstrucție	Numărul de ore-mașină lucrate	Coeficientul de repartizare	Consumuri indirecte de producție (în lei)
"A"	280	52,083	14583
"B"	296	52,083	15417
Total	576	52,083	30000

Coeficientul de repartizare se determină prin raportul dintre suma totală a consumurilor indirecte de producție efective pentru grupul dat de mașini și numărul total de ore-mașină lucrate și este egal cu 52,083 ($30\ 000 : 576$). Consumurile indirecte de producție efective pe fiecare contract se determină prin înmulțirea numărului de ore lucrate cu coeficientul de repartizare. Prin urmare, pentru contractul "A" consumurile indirecte de producție efective constituie 14 583 lei ($280 \times 52,083$), iar pentru contractul "B" - 15 417 lei ($296 \times 52,083$).

27. Consumurile indirecte de producție ce depășesc suma acestora recuperată de beneficiar conform condițiilor prevăzute de contract se trec la cheltuielile perioadei.

Exemplul 19. În perioada de gestiune consumurile indirecte de producție ale întreprinderii-antreprenor au constituit 170 000 lei, inclusiv cele recuperate de beneficiar - 150 000 lei.

În cazul de față consumurile indirecte de producție în sumă de 150 000 lei se includ în consumurile contractuale, iar diferența egală cu 20 000 lei ($170\ 000 - 150\ 000$) se trece de antreprenor la cheltuielile perioadei.

28. Consumuri contractuale generale - consumuri aferente gestionării, organizării și deservirii contractului pe întreprindere în ansamblu și pe sectoarele separate ale producției de bază, care nu pot fi incluse direct în consumurile contractuale ale unui contract concret (S.N.C. 11, paragraful 24). Acestea cuprind consumurile privind întreținerea personalului administrativ - de conducere și economic, deservirea salariaților contractuali, organizarea lucrărilor pe șantierul de construcție, precum și alte consumuri cu caracter contractual general recuperate de beneficiar în conformitate cu contractul de construcție încheiat. Întreprinderea-antreprenor stabilește de sine stătător componența consumurilor contractuale generale în conformitate cu S.N.C. 11, paragraful 25.

29. În decursul perioadei de gestiune consumurile contractuale generale se contabilizează ca și cheltuielile perioadei pe un cont al contabilității de gestiune, conform nomenclatorului unic al articolelor aprobat de întreprinderea-antreprenor.

La sfârșitul fiecărei perioade de gestiune consumurile contractuale generale efective acumulate se repartizează în două etape:

a) la prima etapă consumurile contractuale generale efective se repartizează între costul lucrărilor de antrepriză executate și cheltuielile perioadei. În acest scop mărimea totală a consumurilor contractuale generale efective se compară cu suma care urmează a fi recuperată de beneficiari pe bază cumulativă (cu total cumulativ) de la începutul perioadei de gestiune. Consumurile contractuale generale se includ în costul contractelor în limita sumelor care urmează a fi recuperate de beneficiari, iar sumele ce depășesc această limită se trec la cheltuielile perioadei (S.N.C. 11, paragraful 26 (a)).

Exemplul 20. În perioada de gestiune suma efectivă a consumurilor contractuale generale ale întreprinderii-antreprenor este egală cu 230 000 lei. Suma totală a consumurilor contractuale totale recuperate de beneficiari în perioada de gestiune constituie 190 000 lei, inclusiv pentru contractul "A" - 100 000 lei, iar pentru contractul "B" - 90 000 lei.

În cazul de față consumurile contractuale generale în sumă de 190 000 lei se includ în consumurile contractuale. Prin urmare, în costul contractelor specificate vor fi incluse sumele corespunzătoare ale consumurilor - 100 000 lei și 90 000 lei, iar diferența egală cu 40 000 lei ($230\ 000 - 190\ 000$) va fi trecută de antreprenor la cheltuielile perioadei;

b) în cea de-a doua etapă suma consumurilor contractuale generale care urmează a fi inclusă în costul lucrărilor de antrepriză se repartizează între contracte separate. În acest caz, dacă

antreprenorul execută lucrări de construcție numai în baza unui singur contract, consumurile contractuale generale se includ în costul acestui contract în suma totală, fără nici o repartizare. Dacă, însă, antreprenorul efectuează construcția simultan în baza câtorva contracte, consumurile contractuale generale se repartizează pe contracte separate în limita sumelor care urmează a fi recuperate de beneficiari (S.N.C. 11, paragraful 26 (b)).

În cazul când antreprenorul execută lucrări în baza mai multor contracte și suma consumurilor contractuale generale efective în cursul perioadei de gestiune este mai mică decât consumurile contractuale generale recuperate de beneficiari în componența volumului lucrărilor executate efectiv în baza tuturor contractelor, repartizarea acestora pe contracte concrete se efectuează proporțional cu suma consumurilor contractuale generale recuperate de beneficiari în componența volumului lucrărilor executate efectiv în baza contractelor concrete.

Modul de repartizare a consumurilor contractuale generale trebuie reflectat în politica de contabilitate a întreprinderii-antreprenor.

Exemplul 21. Bazându-ne pe datele din exemplul 20, să presupunem că în perioada de gestiune suma efectivă a consumurilor contractuale generale ale întreprinderii-antreprenor constituie 180 000 lei.

În cazul de față consumurile contractuale generale efective se repartizează între contractele "A" și "B" în modul următor (tab. 2).

Tabelul 2

Repartizarea consumurilor contractuale generale efective

(în lei)

Contracte de construcție	Consumuri contractuale generale recuperate de beneficiari	Coeficientul de repartizare	Consumuri contractuale generale efective care urmează a fi repartizate în perioada de gestiune
"A"	100000	0,947368	94737
"B"	90000	0,947368	85263
Total	190000	0,947368	180000

Coeficientul de repartizare se determină prin raportul dintre suma totală a consumurilor contractuale generale efective care urmează a fi repartizate în perioada de gestiune și suma totală a consumurilor contractuale generale recuperate de beneficiari și este egal cu 0,947368 (180 000 : 190 000). Consumurile contractuale generale efective aferente fiecărui contract se determină prin înmulțirea consumurilor contractuale generale recuperate de beneficiari pe fiecare contract cu coeficientul de repartizare. Prin urmare, pentru contractul "A" consumurile contractuale generale efective în perioada de gestiune constituie 94 737 lei (100 000 x 0,947368), iar pentru contractul "B" - 85 263 lei (90 000 x 0,947368).

30. Dacă antreprenorul nu execută în perioada de gestiune lucrări de antrepriză, toate consumurile contractuale generale efective se trec la cheltuielile perioadei. În acest caz trebuie să se țină cont de principiul prudenței, conform căruia în condiții de incertitudini este necesar să se respecte măsuri de precauție, pentru ca activele și veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile - subevaluate.

Exemplul 22. În trimestrul III al anului de gestiune întreprinderea-antreprenor nu a executat lucrări de antrepriză. Suma consumurilor suportate în trimestrul nominalizat constituie 13 000 lei, din care:

- consumurile privind întreținerea pazei departamentale a clădirilor cu destinație administrativ-economică - 2 000 lei;
- consumurile privind retribuirea muncii personalului administrativ-economic al întreprinderii cu contribuțiile la asigurările sociale - 6 500 lei;
- plata pentru arenda mijloacelor fixe - 1 500 lei;

- uzura, consumurile privind întreținerea și exploatarea clădirilor, construcțiilor speciale, tehnicii de calcul, autotransportului de serviciu propriu și arendat utilizat de personalul administrativ-economic - 3 000 lei.

În cazul de față, întrucât antreprenorul nu a executat lucrări de antrepriză, suma totală a consumurilor contractuale generale efective se trece la cheltuielile perioadei.

31. Alte consumuri contractuale recuperate de beneficiar conform condițiilor contractului - consumuri contractuale neincluse în articolele specificate mai sus și recuperate de beneficiar peste valoarea lucrărilor prevăzute de contract (S.N.C. 11, paragraful 27). Aceste consumuri cuprind:

a) consumurile privind transportarea salariaților la locul de lucru tur-retur în direcțiile care nu sînt deservite de transportul public de pasageri, inclusiv retribuirea muncii personalului care efectuează transportarea cu contribuțiile la asigurările sociale și valoarea materialelor consumate (combustibil, piese de schimb);

b) consumurile legate de caracterul mobil și ambulant al muncii la redislocarea întreprinderii în altă localitate, în cazul cînd este necesară deplasarea de la sediul întreprinderii pînă la locul executării lucrărilor;

c) consumurile suplimentare aferente executării lucrărilor prin metoda de prestare a muncii prin detașare, inclusiv transportarea salariaților de la sediul întreprinderii sau punctul, unde ei se adună, pînă la locul de lucru și înapoi și de la locul, unde locuiesc, pînă la locul de lucru și înapoi, precum și consumurile privind exploatarea și întreținerea orașelului în care locuiesc și alte consumuri prevăzute de legislația în vigoare;

d) consumurile privind organizarea măsurilor speciale de asigurare a condițiilor normale de muncă;

e) consumurile aferente plății recompensei pentru vechime în muncă (inclusiv contribuțiile la asigurările sociale și asistența socială) sau sumele rezervelor create în aceste scopuri;

f) consumurile aferente delegării salariaților pentru executarea lucrărilor de construcții-montaj și speciale conform normelor stabilite de legislație;

g) alte consumuri recuperate de beneficiar în conformitate cu actele legislative (normative) în vigoare și condițiile contractelor.

32. Consumurile contractuale includ consumurile ce țin de încheierea contractului, precum și consumurile aferente contractului începînd cu data încheierii contractului pînă la terminarea lui (S.N.C. 11, paragraful 28).

Consumurile aferente încheierii contractului se includ în consumurile contractuale în cazul cînd:

a) acestea au fost suportate în cursul anului de gestiune în care a fost încheiat contractul;

b) mărimea lor poate fi determinată cu certitudine.

Pînă la încheierea contractului consumurile corespunzătoare se contabilizează ca cheltuieli anticipate curente. Dacă contractul se încheie în același an de gestiune, consumurile specificate se includ în componența consumurilor contractuale prin decontarea lor uniformă în cursul acestui an de gestiune.

Exemplul 23. În luna februarie 2001 întreprinderea-antreprenor a suportat cheltuieli de reprezentare și de deplasare aferente încheierii contractului de construcție în sumă de 30 000 lei care au fost reflectate ca cheltuieli anticipate curente. Contractul a fost încheiat în luna iunie a acelui an.

În cazul de față suma consumurilor specificate va fi decontată uniform la consumurile contractuale din trimestrele III și IV.

Dacă consumurile aferente încheierii contractului sînt suportate într-un an de gestiune, iar contractul se încheie în alt an de gestiune, acestea se constată ca cheltuieli ale anului de gestiune în care au fost suportate și nu se includ în componența consumurilor contractuale (S.N.C. 11, paragraful 29).

Exemplul 24. Bazîndu-ne pe datele din exemplul 23, să presupunem că contractul a fost încheiat în luna ianuarie 2002. În acest caz suma consumurilor aferente încheierii contractului în sumă de 30 000 lei la sfîrșitul anului 2001 va fi constatată ca cheltuieli ale perioadei.

33. În procesul executării contractelor antreprenorul, în afară de cheltuieli contractuale, suportă

cheltuieli ce nu țin de activitatea contractuală și/sau consumuri nerecuperabile de beneficiari. Astfel de cheltuieli (consumuri) nu se repartizează între contracte separate, se constată de antreprenor ca cheltuieli ale perioadei (S.N.C. 11, paragraful 31) și cuprind:

- a) cheltuielile generale și administrative, recuperarea cărora nu este prevăzută de contract;
- b) cheltuielile privind lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, care nu se recuperează conform contractului;
- c) uzura mijloacelor fixe care staționează și nu sînt utilizate la executarea lucrărilor aferente contractului în cauză;
- d) impozitele și taxele în conformitate cu legislația în vigoare (cu excepția impozitului pe venit), precum și taxa pe valoarea adăugată și accizele nerecuperabile;
- e) cheltuielile de judecată;
- f) sporurile la salariile angajaților întreprinderii stabilite de legislația în vigoare în cazul pierderii temporare de ei a capacității de muncă;
- g) cheltuielile comerciale privind publicitatea (inclusiv participarea la expoziții, târguri); valoarea mostrelor materialelor și articolelor transmise în conformitate cu contractele, acordurile și alte documente nemijlocit cumpărătorilor sau organizațiilor de intermediere gratuit și nerecuperabile; alte cheltuieli similare;
- h) cheltuielile privind recuperarea prejudiciilor cauzate salariaților întreprinderii în urma traumării lor în producție; consumurile privind plata pensiilor, indemnizațiilor în urma pierderii capacității de muncă din cauza traumelor de producție; indemnizațiile de o singură dată acordate familiilor în cazul decesului salariatului care a survenit în urma accidentului de muncă; alte cheltuieli similare compensate de organele de asigurări sociale prin acțiunea în regres;
- i) plățile salariaților disponibilizați în legătură cu reorganizarea întreprinderii, reducerea numărului salariaților și statelor;
- j) pierderile din staționări;
- k) amenzile, penalitățile, despăgubirile;
- l) cheltuielile privind reorganizarea și lichidarea întreprinderii, precum și întreținerea comisiei de lichidare desemnate, în cazul cînd în aceste scopuri nu sînt prevăzute alte surse de finanțare;
- m) pierderile din lipsurile valorilor materiale în producție și la depozite (inclusiv depozitele de pe lingă obiecte);
- n) alte cheltuieli care nu țin de activitatea contractuală și/sau consumuri nerecuperabile de către beneficiari.

Constatarea veniturilor și cheltuielilor contractuale

34. Veniturile și cheltuielile contractuale se constată în baza metodei specializării exercițiilor în acea perioadă de gestiune, în care acestea au apărut, indiferent de momentul încasării sau plății mijloacelor bănești ori a altei forme de compensare (S.N.C. 11, paragraful 32).

35. Lucrările de construcții se execută în conformitate cu condițiile convenite în contract în cursul unei sau a mai multor perioade de gestiune. Dacă lucrările contractuale încep și se termină în aceeași perioadă de gestiune, veniturile și cheltuielile contractuale se constată la terminarea contractului în cauză. Consumurile contractuale se contabilizează de antreprenor cu total cumulativ de la începutul executării contractului pînă la terminarea lui. Plățile intermediare și avansurile primite de antreprenor nu se constată ca venit pînă la încheierea integrală a lucrărilor aferente contractului. După terminarea contractului cheltuielile contractuale se constată în suma consumurilor contractuale suportate efectiv, iar veniturile - în suma prevăzută de contract (S.N.C. 11, paragraful 33).

Exemplul 25. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe două luni un contract pentru construirea benzinăriei în valoare de 400 000 lei (fără TVA). Consumurile contractuale conform devizului constituie 370 000 lei. Lucrările aferente contractului au fost începute la 3 iulie 2001 și terminate la 4 septembrie a aceluiași an. Consumurile contractuale efective au constituit 390 000 lei.

În cazul dat perioada efectivă de executare a contractului nu depășește o perioadă de gestiune (un trimestru). La sfîrșitul perioadei de gestiune antreprenorul constată veniturile în sumă de 400 000 lei și cheltuielile în sumă de 390 000 lei, indiferent de mărimea consumurilor de deviz aferente

contractului.

36. Dacă lucrările de construcții aferente contractului se execută în cursul câtorva perioade de gestiune, veniturile și cheltuielile contractuale se constată pe etapele separate ale contractului în baza metodei procentului de finalizare (executare a lucrărilor), adică în perioadele de gestiune în care se execută nemijlocit lucrările aferente contractului (S.N.C. 11, paragraful 33). În acest caz trebuie să se respecte următoarele condiții:

a) momentul terminării contractului sau a unei etape distincte a acestuia poate fi stabilit cu certitudine la data întocmirii rapoartelor financiare;

b) rezultatul executării contractului poate fi determinat cu certitudine.

37. Modul de determinare a rezultatului executării contractului de construcție depinde de tipul contractului. Astfel, rezultatul executării contractului cu preț fix poate fi determinat cu certitudine în cazul când:

a) este posibilă determinarea cu certitudine a sumei totale a venitului contractual;

b) există o certitudine întemeiată că avantajele economice (profitul) aferente contractului vor fi obținute de antreprenor;

c) consumurile privind finalizarea lucrărilor contractuale și procentul de executare a contractului la data întocmirii rapoartelor financiare pot fi determinate cu certitudine;

d) consumurile contractuale suportate efectiv pot fi determinate exact, estimate cu certitudine și comparate cu normele de deviz (S.N.C. 11, paragraful 34).

Rezultatul execuției contractului în regie (cost plus) poate fi determinat cu certitudine în cazul când:

a) există o certitudine întemeiată că avantajele economice (profitul) aferente contractului vor (va) fi obținute (obținut) de antreprenor;

b) este posibilă determinarea cu certitudine a veniturilor și cheltuielilor contractuale, indiferent de faptul dacă acesta se recuperează de beneficiar sau nu (S.N.C. 11, paragraful 35).

Rezultatul executării contractului mixt poate fi determinat cu certitudine în cazul respectării condițiilor enumerate mai sus referitoare la contractele cu preț fix și în regie.

38. Venitul contractual pe etapele executării contractului se constată la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune și se determină prin una din următoarele metode (S.N.C. 11, paragraful 37):

- în baza raportului procentual dintre consumurile contractuale suportate efectiv la o anumită dată raportată și suma totală a consumurilor de deviz prevăzute de contract;

- în baza volumului lucrărilor executate efectiv care este confirmat de beneficiar;

- în baza gradului de finalizare a volumului fizic al lucrărilor prevăzut de contract.

Determinarea venitului contractual în baza raportului procentual dintre consumurile contractuale suportate efectiv la o anumită dată raportată și suma totală a consumurilor de deviz prevăzute de contract

39. Metoda în cauză se aplică, de regulă, pentru determinarea venitului contractual aferent contractelor cu preț fix. În acest caz venitul se constată, pornind de la procentul de executare a contractului, care reflectă partea contractului executat la data raportată și se determină în felul următor:

Consumurile contractuale suportate efectiv la data raportată se compun din consumurile aferente încheierii contractului incluse în consumurile contractuale în conformitate cu paragraful 32 din prezentele comentarii, precum și consumurile suportate de la începutul executării contractului până la data raportată.

În componența consumurilor contractuale nu se includ consumurile aferente activităților contractuale viitoare, de exemplu:

a) plata de arendă transferată în avans pentru arenda utilajului de construcție și polițele de asigurare achitate în cazul asigurării salariaților care sînt tratate în momentul întocmirii rapoartelor financiare ca cheltuieli anticipate;

b) valoarea materialelor care au fost livrate pe șantierul de construcție sau amplasate separat pentru folosirea ulterioară, dar neutilizate încă în procesul executării lucrărilor contractuale, dacă aceste materiale nu au fost pregătite în mod special pentru contract. Valoarea acestor materiale se

constată ca activ și se reflectă în activul bilanțului contabil;

c) plățile efectuate în avans subantreprenorilor până la începutul executării lucrărilor prevăzute de subcontract etc. (S.N.C. 11, paragraful 39).

Exemplul 26. În luna februarie 2001 întreprinderea-antreprenor a suportat cheltuieli de reprezentare aferente încheierii contractului de construcție în sumă de 5 600 lei și le-a reflectat ca cheltuieli anticipate curente. Contractul a fost încheiat în luna iunie 2001, iar lucrările prevăzute de contract au fost începute la 1 iulie a aceluiași an. Consumurile suportate efectiv la data terminării anului de gestiune au constituit 210 000 lei, iar avansurile plătite subantreprenorilor - 45 000 lei.

În acest caz consumurile contractuale suportate efectiv la data raportată constituie 215 600 lei și includ consumurile aferente încheierii contractului (5 600 lei) și consumurile suportate după încheierea contractului până la data raportată (210 000 lei).

Suma totală a consumurilor contractuale de deviz reprezintă mărimea de deviz a consumurilor contractuale convenită inițial de antreprenor și beneficiar, ținând cont de modificările și reclamațiile ulterioare.

40. Suma venitului contractual constatată în perioada de gestiune curentă se determină în modul următor:

a) procentul de executare a contractului se înmulțește cu valoarea inițială a contractului (ținând cont de modificările ei ulterioare) și astfel se calculează venitul aferent tuturor perioadelor precedente, inclusiv celei curente;

b) din venitul calculat în conformitate cu lit. a) din prezentul paragraf se scade suma venitului constatată în perioadele de gestiune precedente, exclusiv cea curentă.

Exemplul 27. Întreprinderea-antreprenor a încheiat un contract cu preț fix pentru construirea unui bloc de locuit în valoare de 6 200 000 lei (fără TVA). Mărimea de deviz inițială a consumurilor contractuale constituie 5 100 000 lei. Construcția va dura trei ani.

La mijlocul anului 2 antreprenorul și beneficiarul au convenit asupra modificării care prevede finisarea fațadei clădirii cu alt material, ceea ce duce la majorarea venitului contractual cu 300 000 lei, iar a consumurilor de deviz - cu 240 000 lei.

Să presupunem că cheltuielile și veniturile contractuale se determină o dată pe an, la sfârșitul lui.

Calculul procentului de executare a contractului, conform condițiilor din exemplul de față, este prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3

Calculul procentului de executare a contractului

(în lei)

Nr. crt.	Indicatori	Anii		
		1	2	3
1	Valoarea inițială a contractului	6200000	6200000	6200000
2	Majorarea valorii contractului ca rezultat al modificării	-	300000	300000
3	Valoarea totală a contractului	6200000	6500000	6500000
4	Suma inițială a consumurilor contractuale prevăzute în deviz	5100000	5100000	5100000
5	Majorarea sumei consumurilor contractuale de deviz ca rezultat al modificării	-	240000	240000
6	Consumuri de deviz generale	5100000	5340000	5340000
7	Consumuri contractuale suportate în anul de gestiune curent	2020000	2040000	1260000
8	Consumuri contractuale suportate efectiv la data raportată	2020000	4060000	3340000
9	Procentul de executare a	39,61%	76,03%	100%

	contractului (rd.8:rd.6x100), %			
--	---------------------------------	--	--	--

Procentul

Consumuri contractuale suportate efectiv la data raportată
de

executare

ă x 100.

a contractului

Suma totală a consumurilor contractuale de deviz

Suma consumurilor contractuale suportate în anul de gestiune curent se determină în baza datelor din registrele contabile. În acest caz antreprenorul contabilizează consumurile contractuale și determină procentul de executare a contractului cu total cumulativ de la începutul executării contractului.

Procentul de executare în anul 1 se determină prin raportul dintre consumurile contractuale suportate efectiv la data raportată și suma totală a consumurilor de deviz aferente contractului și este egal cu 39,61% (2 020 000 : 5 100 000 x 100).

În anul 2 consumurile contractuale suportate efectiv la data raportată se determină prin însumarea consumurilor suportate în anii 1 și 2 și constituie 4 060 000 lei (2 020 000+2 040 000). Suma totală a consumurilor de deviz, ținând cont de modificări, constituie 5 340 000 lei (5 100 000 + 240 000). Procentul de executare a contractului în anul 2 este egal cu 76,03% (4 060 000 : 5 340 000 x 100).

În anul 3 sumele consumurilor contractuale și de deviz suportate efectiv sînt egale între ele și procentul de executare a contractului constituie 100% (5 340 000 : 5 340 000 x 100).

41. La utilizarea metodei examinate sumele constatate ale veniturilor, cheltuielilor și profitului (pierderilor) contractuale se determină pe perioadele de gestiune corespunzătoare în modul următor:

- cheltuielile contractuale se determină și se constată la suma consumurilor suportate în procesul executării contractului;

- mărimea venitului contractual se determină ca diferența dintre suma totală a venitului constat în toate perioadele de gestiune, inclusiv în cea curentă, și suma venitului constatată în perioadele de gestiune precedente, exclusiv cea curentă;

- rezultatul financiar (profit/pierdere) al executării contractului se determină ca diferența dintre sumele veniturilor și cheltuielilor contractuale constatate .

Calculul indicatorilor specificați, ținând cont de datele inițiale și rezultatele calculelor din exemplul 27, este prezentat în tabelul 4.

Tabelul 4

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

Indicatori	Valorea totală a contractului (în lei)	Procentul de executare a contractului	Sumele veniturilor cheltuielilor și rezultatului financiar (în lei)		
			la data raportată cu total cumulativ de la începutul executăei contractului	constate în anii precedenți	constate în anul curent
1	2	3	4 (col.2xcol.3:100)	5	6(col.4-col.5)
Anul 1					
Venituri	6200000	39,61	2455820	-	2455820
Cheltuieli	-	-	2020000	-	2020000
Profit	-	-	435820	-	435820
(pierdere)					
Anul 2					
Venituri	6500000	76,03	4941950	-	2486430
Cheltuieli	-	-	4060000	-	2040000

Profit	-	-	881950		446130
(pierdere)					
Anul 3					
Venituri	6500000	100,00	6500000	4941950	1558050
Cheltuieli	-	-	5340000	4060000	1280000
Profit	-	-	1160000	881950	278050
(pierdere)					

În anul 1 venitul constatat se determină prin înmulțirea sumei totale a venitului contractual cu procentul de executare a contractului și constituie 2 455 820 lei ($6\,200\,000 \times 0,3961$). Cheltuielile se constată la suma consumurilor suportate efectiv la data întocmirii bilanțului și sînt egale cu 2 020 000 lei.

Profitul se determină ca diferența dintre sumele veniturilor și cheltuielilor constatate și constituie 435 820 lei ($2\,436\,600 - 2\,020\,000$).

În anul 2 suma totală a venitului de la începutul executării contractului constituie 4 941 950 lei ($6\,500\,000 \times 0,7603$). Suma venitului constatat în anul 2 se determină ca diferența dintre suma totală a venitului în curs de doi ani și suma venitului în anul 1 al contractului și este egală cu 2 486 130 lei ($4\,941\,950 - 2\,455\,820$).

Cheltuielile se constată la suma consumurilor suportate efectiv în anul 2 și constituie 2 040 000 lei ($4\,060\,000 - 2\,020\,000$).

Suma profitului constatat în cursul acestui an este egală cu 446 130 lei [$(2\,486\,130 - 2\,040\,000)$ sau $(801\,950 - 435\,820)$].

În anul 3 suma totală a venitului de la începutul executării contractului constituie 6 500 000 lei. Suma venitului constatat în anul 3 este egală cu 1 558 050 lei ($6\,500\,000 - 4\,941\,950$), a cheltuielilor constatate - cu 1 280 000 lei ($5\,340\,000 - 4\,060\,000$), iar a profitului constatat - cu 278 050 lei

[$(1\,558\,050 - 1\,280\,000)$ sau $(1\,160\,000 - 881\,950)$].

Determinarea venitului contractual în baza volumului lucrărilor executate efectiv, care este confirmat de beneficiar

42. La utilizarea acestei metode modul de determinare a mărimii venitului contractual depinde de tipul contractului. Astfel, în cazul unui contract cu preț fix venitul se constată, pornind de la volumul lucrărilor executate efectiv la data raportată și procentul profitului prevăzut de contract, iar în cazul unui contract în regie (cost plus) - la suma consumurilor contractuale suportate efectiv și recompensei suplimentare prevăzute.

Exemplul 28. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani un contract cu preț fix pentru construirea unei clădiri în valoare de 5 000 000 lei (fără TVA). Profitul a fost stabilit în mărime de 20% din suma totală a consumurilor suportate efectiv. În perioada de gestiune antreprenorul a efectuat consumuri în mărime de 500 000 lei. Conform datelor antreprenorului, volumul efectiv al lucrărilor executate și confirmate de beneficiar constituie 600 000 lei ($500\,000 + 500\,000 \times 0,2$). Prin urmare, în perioada de gestiune antreprenorul constată venitul la suma confirmată și acceptată spre plată de către beneficiar, adică 600 000 lei.

Exemplul 29. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani un contract pentru construirea unui drum. Conform contractului, beneficiarul îi recuperează antreprenorului valoarea efectivă a construcției evaluată la prețuri de piață curente și îi plătește o recompensă suplimentară în mărime de 3% din suma consumurilor efective. În perioada de gestiune antreprenorul a efectuat consumuri efective în sumă de 300 000 lei și a prezentat beneficiarului spre plată factura cu anexarea proceselor-verbale de recepție a lucrărilor executate în care este reflectată suma consumurilor efective ale perioadei de gestiune și suma recompensei suplimentare în mărime de 9 000 lei ($300\,000 \times 0,03$). Astfel, suma totală confirmată și acceptată spre plată de beneficiar constituie 309 000 lei ($300\,000 + 9\,000$).

În cazul dat antreprenorul constată în perioada de gestiune venitul în sumă de 309 000 lei, iar cheltuielile - în mărimea consumurilor suportate efectiv, adică 300 000 lei.

Determinarea venitului contractual în baza gradului de finalizare a volumului fizic al lucrărilor

prevăzut de contract

43. Aplicarea metodei în cauză prevede calcularea venitului contractual prin înmulțirea procentului de finalizare a volumului fizic al lucrărilor de antrepriză cu valoarea contractului sau a elementelor constructive distincte ale acestuia. O astfel de metodă se aplică atât pentru contractele cu preț fix, cât și pentru cele de regie.

44. În cazul contractelor cu preț fix, de regulă, există calcule exacte ale valorii contractului sau a unor elemente constructive distincte ale acestuia, de exemplu, a valorii unui obiect, a unui etaj dintr-un bloc sau a scheletului (carcasei) clădirii de producție. În acest caz venitul contractual poate fi determinat, ținând cont de procentul de finalizare a volumului fizic al unor lucrări de construcție sau al elementelor constructive distincte ale unui contract. În cazul dat venitul contractual se determină prin înmulțirea procentului de finalizare a volumului fizic al fiecărui element constructiv al contractului (al unor lucrări de construcție distincte) cu valoarea lui (lor). Mărimea totală a venitului contractual constatată în perioada de gestiune se compune din sumele veniturilor calculate pe fiecare element constructiv al contractului.

Exemplul 30. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani un contract cu preț fix pentru construirea unui bloc cu 10 etaje cu valoarea totală de 740 000 lei. Conform contractului, valoarea fiecărui etaj (de la etajul 1 până la etajul 10) constituie 700 000 lei, a demisolului - 250 000 lei, iar a acoperișului - 150 000 lei. La data raportată procentul de finalizare a părții fizice a lucrărilor efectuate la etajele 1-5 constituie 80%, la etajul 6 - 50%, iar la demisol - 100%.

În cazul dat suma totală a venitului la data raportată constă din venitul aferent:

- a) demisolului - 250 000 lei ($250\,000 \times 1$),
- b) etajelor 1-5 - 280 000 lei [$(700\,000 \times 5) \times 0,8$],
- c) etajului 6 - 350 000 lei ($700\,000 \times 0,5$),

.....

Total - 3 400 000 lei.

Astfel, antreprenorul constată veniturile și cheltuielile contractuale la suma consumurilor suportate, adică în mărime de 3 400 000 lei.

Venitul contractual poate fi determinat ținând cont de procentul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor în ansamblu pe obiect. În cazul dat suma venitului contractual în cursul perioadei de gestiune se determină prin înmulțirea procentului de finalizare a volumului fizic al lucrărilor pe obiect în ansamblu cu valoarea acestuia.

Exemplul 31. Bazându-ne pe datele din exemplul 30, să presupunem că procentul mediu de finalizare a volumului fizic al lucrărilor pe întreaga clădire constituie 81,3%. În acest caz antreprenorul constată veniturile și cheltuielile contractuale în suma consumurilor suportate care constituie 6 016 200 lei ($7\,400\,000 \times 0,813$).

45. În cazul unui contract în regie venitul contractual se determină pornind de la suma consumurilor efective, procentul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor și suma recompensei suplimentare prevăzute.

Exemplul 32. Întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani un contract pentru construirea unui bloc cu 10 etaje. Conform contractului, suma consumurilor de deviz constituie 8 000 000 lei, iar recompensa suplimentară - 20% din suma consumurilor efective recuperate de beneficiar. Valoarea fiecărui etaj, inclusiv demisolul, este egală cu 700 000 lei, iar a acoperișului - cu 300 000 lei.

La data raportată gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor a constituit pentru: demisol - 100%, etajele 1- 5 - 100%, etajul 6 - 50%.

Astfel, consumurile constatate la data raportată constituie:

- a) pentru demisol - 700 000 lei ($700\,000 \times 100 : 100$);
- b) pentru etajele:

1 - 5 - 3 500 000 lei [$(700\,000 \times 5) \times 100 : 100$],

6 - 350 000 lei [$(700\,000 \times 1) \times 50 : 100$].

În acest caz antreprenorul constată cheltuielile la suma consumurilor suportate efectiv - 4 550 000 lei ($700\,000 + 3\,500\,000 + 350\,000$)

și venitul contractual în sumă de 5 460 000 lei [$4\,550\,000 + (4\,550\,000 \times 0,20)$].

46. Veniturile contractuale nu se recunosc în baza plăților intermediare și avansurilor primite de antreprenor de la beneficiari în procesul executării lucrărilor de antrepriză (S.N.C. 11, paragraful 38).

47. Cheltuielile contractuale se constată la suma consumurilor contractuale care corespund volumului lucrărilor executate predate de antreprenor și confirmate de beneficiar, iar partea rămasă a consumurilor contractuale se reflectă ca activ în componența producției în curs de execuție aferentă contractului (S.N.C. 11, paragraful 40).

Exemplul 33. Bazându-ne pe datele din exemplul 32, să presupunem că contractul prevede achitarea de către beneficiar numai a valorii elementelor constructive finalizate la data raportată. La sfârșitul perioadei de gestiune au fost construite integral demisolul și cinci etaje, gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor executate la etajul 6 a constituit 50%.

În acest caz antreprenorul constată cheltuielile la suma consumurilor suportate efectiv pentru construcția finală a etajelor care constituie 4 200 000 lei ($3\,500\,000 + 700\,000$). Venitul este constatat de antreprenor în mărime de 5 040 000 lei

($4\,200\,000 + 4\,200\,000 \times 0,20$). Consumurile suportate de beneficiar în cursul anului de gestiune, dar aferente construcției în curs de execuție a etajului 6 al clădirii în sumă de 350 000 lei ($4\,550\,000 - 4\,200\,000$) sînt constatate ca producție în curs de execuție aferentă -contractului, care este reflectată în componența activelor curente.

48. Dacă rezultatul executării unui contract de construcție nu poate fi determinat cu certitudine, venitul contractual se constată numai în mărimea consumurilor contractuale efectuate în cazul existenței unei certitudini întemeiate că acestea vor fi recuperate de beneficiar (S.N.C. 11, paragraful 43).

Exemplul 34. În luna noiembrie 2000 întreprinderea-antreprenor a încheiat pe cinci luni un contract cu preț fix pentru construirea unei benzinării în valoare de 900 000 lei (fără TVA). Conform contractului, consumurile de deviz constituie

800 000 lei. În trimestrul IV antreprenorul a efectuat consumuri contractuale în sumă de 160 000 lei. La încheierea contractului beneficiarul a transferat antreprenorului plăți în avans în sumă de 160 000 lei. La sfârșitul anului antreprenorul a aflat că beneficiarul este declarat falit în baza deciziei judiciare și în legătură cu aceasta a suspendat lucrările aferente contractului în cauză, intențind o acțiune în judecată privind recuperarea consumurilor suportate.

În acest caz antreprenorul constată venitul în mărimea consumurilor suportate efectiv și recuperate de beneficiar în sumă de 160 000 lei.

49. Dacă rezultatul executării unui contract de construcție nu poate fi determinat cu certitudine și antreprenorul nu are o certitudine întemeiată că consumurile contractuale suportate vor fi recuperate de beneficiar, venitul contractual nu se constată, iar consumurile contractuale suportate se reflectă ca activ în componența lucrărilor contractuale în curs de execuție pînă la efectuarea tuturor procedurilor necesare prevăzute de legislația în vigoare (S.N.C. 11, paragraful 44).

Consumurile care nu este posibil să fie recuperate și trebuie să fie recunoscute ca cheltuieli ale perioadei reprezintă consumuri aferente contractelor:

- a) care au o forță de acțiune în justiție incompletă, adică o legitimitate dubioasă;
- b) finalizarea cărora depinde de actele legislative sau rezultatele procesului judiciar civil neterminat;
- c) aferente proprietății care urmează a fi confiscată sau expropriată;
- d) pe care antreprenorul nu este capabil să le finalizeze sau nu poate să îndeplinească angajamente de altă natură.

Exemplul 35. În luna octombrie 2000 întreprinderea-antreprenor a încheiat pe doi ani un contract cu preț fix pentru construirea unui bloc în valoare de 4 200 000 lei (fără TVA). Conform contractului, consumurile de deviz constituie 3 100 000 lei. În trimestrul IV antreprenorul a efectuat consumuri contractuale în sumă de 300 000 lei. Antreprenorul a aflat că beneficiarul a fost declarat falit în baza deciziei judiciare și în legătură cu aceasta a suspendat lucrările aferente contractului în cauză, intențind o acțiune în judecată privind recuperarea consumurilor suportate.

În cazul dat antreprenorul nu constată venitul contractual, iar consumurile suportate efectiv în

sumă de 300 000 lei le reflectă ca activ în componența lucrărilor contractuale în curs de execuție pînă la efectuarea tuturor procedurilor prevăzute de legislația în vigoare.

50. Dacă obiectul în curs de execuție trece în proprietatea antreprenorului de comun acord cu beneficiarul sau în baza deciziei judiciare, antreprenorul poate să-l vîndă, să-l schimbe sau să-l transmită gratuit unor terțe persoane. Astfel de operațiuni se tratează ca vînzare a activelor, iar veniturile și cheltuielile aferente se evaluează și se constată conform S.N.C. 18 "Venitul" și S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii". Dacă antreprenorul a folosit toate posibilitățile de recuperare a consumurilor contractuale suportate, astfel de consumuri se constată ca cheltuieli ale perioadei (S.N.C. 11, paragraful 45).

Exemplul 36. Bazîndu-ne pe datele din exemplul 35, să presupunem că în legătură cu insolabilitatea beneficiarului obiectul neterminat în valoare de 300 000 lei în baza deciziei judiciare trece în proprietatea antreprenorului.

Antreprenorul a vîndut obiectul menționat cu 400 000 lei (fără TVA). În acest caz antreprenorul constată venitul din vînzarea acestuia în sumă de 400 000 lei și cheltuielile în sumă de 300 000 lei.

Dacă antreprenorul nu ar fi reușit să vîndă, să schimbe sau să finalizeze construirea obiectului în curs de execuție, consumurile suportate de el ar fi fost constatate ca cheltuieli ale perioadei.

51. În cazul cînd există incertitudini în privința încasării sumei constatate și incluse în venitul contractual, suma neprimită sau suma, recuperarea căreia devine imposibilă, se constată ca cheltuieli și nu ca ajustare a venitului contractual, întrucît aceste evenimente se referă la diferite perioade de gestiune. În cazul apariției creanței dubioase a beneficiarului, în funcție de metoda aleasă, antreprenorul atribuie suma corespunzătoare la majorarea cheltuielilor perioadei sau o trece în contul rezervei create anterior în aceste scopuri.

Exemplul 37. În luna martie 2000 întreprinderea-antreprenor a prezentat beneficiarului spre plată o factură, anexînd procesele-verbale de recepție a lucrărilor executate, în suma totală de 309 000 lei, din care suma consumurilor efective ale perioadei de gestiune constituie 300 000 lei, iar suma recompensei suplimentare stipulate în contract (3% din suma consumurilor) - 9 000 lei ($30\,000 \times 0,03$).

În luna iunie a aceluiași an beneficiarul a fost declarat de judecată falit și din acest motiv el nu a recuperat antreprenorului consumurile suportate.

În cazul dat în luna martie 2000 antreprenorul constată venitul în sumă de 309 000 lei și îl reflectă în Raportul privind rezultatele financiare pe trimestrul I 2000. La expirarea termenului de prescripție prevăzut de legislația în vigoare creanțele beneficiarului se trec la cheltuielile antreprenorului sau se recuperează pe seama rezervelor create în aceste scopuri.

Publicitatea informației

52. În rapoartele financiare și în anexele la acestea organizațiile de antrepriză prezintă informații privind consumurile, cheltuielile și veniturile contractuale în conformitate cu paragrafele 49, 50 și 51 din S.N.C. 11 "Contractele de construcție".

Data intrării în vigoare a comentariilor

53. Prezentele comentarii intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.