

DEVIZUL – DOCUMENT JUSTIFICATIV

Lect. univ. dr. ec. Ioana MOCIAR

Devizul reprezintă un document de evaluare anticipată a cheltuielilor materiale și a forței de muncă necesare pentru executarea unei lucrări proiectate. În sens larg, devizul cuprinde documentația tehnico-economică prin care se stabilește costul unei construcții și pe baza căreia are loc execuția și decontarea lucrărilor de construcții-montaj, precum și a multor altor lucrări de prestări servicii.

În ceea ce privește prestarea unui serviciu, se impune necesitatea întocmirii contractului de prestări servicii pentru prestarea respectivului serviciu, iar dacă acesta este repetitiv se face un contract-cadru de prestări servicii. Precizez acestea din motivul că este bine cunoscut faptul că este destul de simplu să se obțină o factură de prestări servicii cu care se poate deduce atât impozitul pe profit, cât și TVA-ul, însă ca să se facă dovada că respectivul serviciu s-a prestat este nevoie de contract de prestări servicii, dar și de un **deviz de lucrări** pentru factura emisă, în care se trece activitatea prestată, obiectivul la care s-a lucrat, proiectul, dacă activitatea este de bază sau este suplimentară, observațiile și, eventual, alte detalii cum ar fi prețul defalcat al prestației; totodată se poate face și un proces-verbal de predare-primire a facturii sau a respectivului serviciu, de la caz la caz.

De asemenea, nu în puține cazuri, beneficiarul este interesat să primească raportul de activitate de la prestator, pentru a avea o imagine exactă a lucrării, dar și pentru un control mai bun. Acest lucru se întâmplă cel mai adesea când se lucrează cu firme mari/companii care au mai multe departamente și trebuie făcută dovada respectivelor lucrări.

În concluzie, în cazul unei prestări de servicii este necesar să se emită următoarele documente: factura fiscală, contract de prestări servicii, deviz sau raport de activitate, proces-verbal de predare-primire a lucrării.

I. Aspecte generale în ceea ce privește devizul ca documentație tehnico-economică în elaborarea unei construcții

În principiu, pentru estimarea costului unei construcții se pornește de la o idee, întocmindu-se un proiect și, totodată, un studiu de fezabilitate aferent proiectului, prin intermediul căruia se demonstrează cât de realizabil este proiectul și dacă corespunde cerințelor pentru care s-a dorit realizarea lui. Dacă se dovedește că proiectul este fezabil, tot în etapa studiului de fezabilitate se realizează un deviz general al investiției ce conține și totalitatea elementelor cuprinse în documentația tehnico-economică de deviz, dar și alte costuri cuprinse în structura unui **deviz general**.

Documentația de deviz trebuie să conțină minimum următoarele elemente:

- ↯ Antemăsurătoare;
- ↯ Devize;
- ↯ Liste ale consumurilor de resurse;
- ↯ Liste cu echipamentele și utilajele ce au nevoie de montaj;
- ↯ Indicatoare de norme de deviz pe categorii de lucrări;
- ↯ Baze de preț cu prețuri unitare specifice firmei;
- ↯ Legislația de profil și normative de devize.

În elaborarea documentațiilor de deviz trebuie ținut cont de anumite aspecte:

Antemăsurătorile reprezintă baza oricărui deviz, importanța antemăsurătorilor este fundamentală. Întocmirea lor depinde de tehnologia construcțiilor, dar și de experiența tehnologilor care o elaborează. De asemenea, pe lângă etapele tehnologice, antemăsurătoarea cuprinde și cantități de lucrări ce rezultă în urma măsurării efective pe șantier a lucrărilor executate sau pe plan, dacă se întocmesc în etapa de proiect tehnic.

Lucrările din antemăsurători sunt etape tehnologice elementare ce rezultă din defalcarea construcției în părți din ce în ce mai mici cu ajutorul instrumentului “structura descompusă a lucrării”. Defalcarea pornește de la obiectiv ce se împarte în obiecte, obiectele se detaliază în categorii de lucrări, categoriile de lucrări în capitole de lucrări, capitolele de lucrări în **articole de lucru** și ajung în ultima fază la **varianta de lucru**.

Articolele de lucru din antemăsurători trebuie să se încadreze în anumite indici de norme de deviz, cărora le sunt atașate un preț unitar – Articol de deviz. Unui **articol de lucru** îi corespunde unul sau mai multe articole de deviz.

Consumurile specifice de resurse, aferente normelor de deviz atașate la **articolul de lucru**, împreună cu prețul unitar de deviz, transformă articolul de lucru în **articol de deviz**. Fiecare **articol de deviz** poate conține, în funcție de specificul său, una, două sau toate cele trei resurse:

- ⌘ material;
- ⌘ manoperă;
- ⌘ utilaj.

Prețul **articolului de deviz** se formează prin însumarea prețurilor resurselor componente. În cadrul unui program de devize se poate modifica prețul resurselor componente, se poate modifica componența articolului prin ștergerea și/sau adăugarea de alte resurse, în funcție de dorințele beneficiarului.

După ce antemăsurătorile sunt finalizate se predau persoanei care se ocupă cu întocmirea devizelor. Aceasta, folosind un program de devize, va calcula costul total al devizelor, și anume va crea un centralizator ce cuprinde valoarea finală a construcției conform listelor de cantități de lucrări.

În cazul în care antemăsurătoarea nu este completă, nu conține articole de procurare, transport, montaj, persoana care se ocupă de devize va avea sarcina de a le completa în antemăsurătoare, conform tehnologiei de execuție, dar și în concordanță cu cerințele beneficiarului. Programul de devize ne oferă posibilitatea alegerii variantei de lucru optime tehnologiei de execuție.

Devizul general este documentația economică prin care se stabilește valoarea totală estimativă a cheltuielilor necesare realizării obiectivelor de investiții sau a cheltuielilor asimilate investițiilor, necesare realizării lucrărilor de intervenții la construcții și instalații, în faza de proiectare studiu de fezabilitate/documentație de avizare a lucrărilor de intervenții.

Devizul general se structurează pe categorii și subcategorii de cheltuieli.

Devizul general întocmit la faza de proiectare – studiu de fezabilitate/documentație de avizare a lucrărilor de intervenții se actualizează prin grija beneficiarului ori de câte ori este necesar, dar de regulă în următoarele situații:

- a) la data supunerii spre aprobare a studiului de fezabilitate/documentației de fezabilitate;
- b) la data solicitării autorizației de construire;
- c) la data organizării procedurii de atribuire a contractului de achiziție publică pentru execuția de lucrări;
- d) după încheierea contractelor de achiziție, rezultând valoarea de finanțare a obiectivului de investiție/lucrărilor de intervenții;
- e) la data întocmirii sau modificării de către ordonatorul principal de credite, potrivit legii, a listei obiectivelor de investiții, anexă la bugetul de stat sau la bugetul local atât pentru obiective de investiții noi, cât și în continuare.

II. Structurarea cheltuielilor din devizul general în categorii și subcategorii

1. Cheltuieli pentru obținerea și amenajarea terenului

1.1. Obținerea terenului

Această subcategorie include cheltuielile efectuate pentru cumpărarea de terenuri, plata concesiunii/redevenței pe durata realizării lucrărilor, exproprieri, despăgubiri, schimbarea regi-

mului juridic al terenului, scoaterea temporară sau definitivă din circuitul agricol, precum și alte cheltuieli similare de aceeași natură.

1.2. Amenajarea terenului

Această subcategorie cuprinde cheltuielile efectuate la începutul lucrărilor pentru pregătirea amplasamentului și care constă în demolări, demontări, dezafectări, defrișări, evacuări materiale rezultate, devieri rețele de utilități din amplasament, sistematizări pe verticală, drenaje, epuizmente (exclusiv cele aferente realizării lucrărilor pentru investiția de bază), devieri de cursuri de apă, strămutări de localități sau monumente istorice etc.

1.3. Amenajări pentru protecția mediului și aducerea la starea inițială

În această subcategorie se includ cheltuielile efectuate pentru lucrări și acțiuni de protecția mediului, inclusiv pentru refacerea cadrului natural după terminarea lucrărilor, precum plantare de copaci, reamenajare spații verzi, și reintroducerea în circuitul agricol a suprafețelor scoase temporar din uz.

2. Cheltuieli pentru asigurarea utilităților necesare obiectivului

În această categorie sunt incluse cheltuielile aferente asigurării cu utilitățile necesare funcționării obiectivului de investiție, precum: alimentarea cu apă, canalizare, alimentare cu gaze naturale, agent termic, energie electrică, telecomunicații, drumuri de acces, căi ferate industriale, care se execută pe amplasamentul delimitat, din punct de vedere juridic, ca aparținând obiectivului de investiție, cuprinzând de asemenea și cheltuielile aferente racordării la rețelele de utilități.

3. Categoria de cheltuieli pentru proiectare și asistență tehnică cuprinde șase sub-categorii

3.1. Studii de teren

Subcategorie ce cuprinde cheltuielile pentru studii geotehnice, geologice, hidrologice, hidrogeotehnice, fotogrammetrice, topografice și de stabilitate ale terenului pe care se amplasează obiectivul de investiție.

3.2. Obținere avize, acorduri, autorizații

Această subcategorie cuprinde cheltuielile pentru:

- a) obținerea/prelungirea valabilității certificatului de urbanism;
- b) obținerea/prelungirea valabilității autorizației de construire/desființare;
- c) obținerea avizelor și acordurilor pentru racorduri și branșamente la rețele publice de apă, canalizare, gaze, termoficare, energie electrică, telefonie etc.;
- d) obținerea certificatului de nomenclatură stradală și adresă;
- e) întocmirea documentației, obținerea numărului cadastral provizoriu și înregistrarea terenului în cartea funciară;
- f) obținerea acordului de mediu;
- g) obținerea avizului P.S.I.;
- h) alte avize, acorduri și autorizații.

3.3. Proiectare și inginerie

În această subcategorie se includ cheltuielile pentru elaborarea tuturor fazelor de proiectare (studiu de fezabilitate, studiu de fezabilitate, proiect tehnic și detalii de execuție), pentru plata verificării tehnice a proiectării și pentru plata elaborării certificatului de performanță energetică a clădirii, precum și pentru elaborarea documentațiilor necesare obținerii acordurilor, avizelor și autorizațiilor aferente obiectivului de investiție (documentații ce stau la baza emiterii avizelor și acordurilor impuse prin certificatul de urbanism, documentații urbanistice, studii de impact, studii/expertize de amplasament, studii de trafic etc.).

Pentru lucrările de intervenții la construcții existente sau pentru continuarea lucrărilor la obiective începute și neterminate se includ cheltuielile efectuate pentru expertizarea tehnică.

Pentru lucrările de creștere a performanței energetice a clădirilor ca urmare a modernizărilor/reabilitărilor se includ cheltuielile pentru efectuarea auditului energetic.

3.4. Organizarea procedurilor de achiziție

Subcategorie ce include cheltuielile aferente organizării și derulării procedurilor de achiziții publice, precum: cheltuieli aferente întocmirii documentației de atribuire și multiplicării acesteia (exclusiv cele cumpărate de ofertanți); cheltuielile cu onorariile, transportul, cazarea și diurna membrilor desemnați în comisiile de evaluare; anunțuri de intenție, de participare și de atribuire a contractelor, corespondență prin poștă, fax, poștă electronică etc., în legătură cu procedurile de achiziție publică.

3.5. Consultanță

Subcategorie unde se includ cheltuielile efectuate, după caz, pentru:

- a) plata serviciilor de consultanță la elaborarea studiilor de piață, de evaluare etc.;
- b) plata serviciilor de consultanță în domeniul managementului execuției investiției sau administrarea contractului de execuție.

3.6. Asistența tehnică

În această subcategorie sunt incluse cheltuielile efectuate, după caz, pentru:

- a) asistența tehnică din partea proiectantului pe perioada de execuție a lucrărilor (în cazul în care aceasta nu intră în tarifarea proiectului);
- b) plata diriginților de șantier, desemnați de autoritatea contractantă, autorizați conform prevederilor legale pentru verificarea execuției lucrărilor de construcții și instalații.

4. Categoria de cheltuieli necesare investiției de bază cuprinde, de asemenea, șase subcategorii

4.1. Construcții și instalații

Subcategorie care cuprinde cheltuielile aferente execuției tuturor obiectelor cuprinse în obiectivul de investiție: clădiri, construcții speciale, instalații aferente construcțiilor, precum: instalații electrice, sanitare, instalații interioare de alimentare cu gaze naturale, instalații de încălzire, ventilație, climatizare, P.S.I., telecomunicații și alte tipuri de instalații impuse de destinația obiectivului.

Cheltuielile se desfășoară pe obiecte de construcție, iar delimitarea obiectelor se face de către proiectant.

Cheltuielile aferente fiecărui obiect de construcție sunt estimate prin devizul pe obiect.

4.2. Montajul utilajelor tehnologice

Subcategorie unde se cuprind cheltuielile aferente montajului utilajelor tehnologice și al utilajelor incluse în instalațiile funcționale, inclusiv rețelele aferente necesare funcționării acestora.

Cheltuielile se desfășoară pe obiecte de construcție.

4.3. Utilaje, echipamente tehnologice și funcționale cu montaj

Subcategorie ce încorporează cheltuielile pentru achiziționarea utilajelor și echipamentelor tehnologice, precum și a celor incluse în instalațiile funcționale.

Cheltuielile se desfășoară pe obiecte de construcție.

4.4. Utilaje fără montaj și echipamente de transport

Subcategorie unde se includ cheltuielile pentru achiziționarea utilajelor și echipamentelor care nu necesită montaj, precum și a echipamentelor de transport tehnologic.

Cheltuielile se desfășoară pe obiecte de construcție.

4.5. Dotări

Subcategorie unde se cuprind cheltuielile pentru procurarea de bunuri care, conform legii, intră în categoria mijloacelor fixe sau obiecte de inventar, precum: mobilier, dotări P.S.I., dotări de uz gospodăresc, dotări privind protecția muncii.

Cheltuielile se desfășoară pe obiecte de construcție.

4.6. Active necorporale

Subcategorie unde se vor include cheltuielile cu achiziționarea activelor necorporale: drepturi referitoare la brevete, licențe, know-how sau cunoștințe tehnice nebrevetate.

La TOTAL și TOTAL GENERAL din devizul general se precizează partea de cheltuieli care reprezintă construcții-montaj (C+M).

5. Categoria "Alte cheltuieli"

5.1. Organizare de șantier

Subcategorie care cuprinde cheltuielile estimate ca fiind necesare contractantului în vederea creării condițiilor de desfășurare a activității de construcții-montaj. Subcategorie împărțită în două părți, astfel:

5.1.1. Lucrări de construcții și instalații aferente organizării de șantier

Sunt cuprinse în această subcategorie cheltuielile aferente construirii provizorii sau amenajării la construcții existente pentru vestiare pentru muncitori, grupuri sanitare, rampe de spălare auto, depozite pentru materiale, fundații pentru macarale, rețele electrice de iluminat și forță, căi de acces - auto și căi ferate -, branșamente/racorduri la utilități, împrejmuiri, panouri de prezentare, pichete de incendiu și altele asemenea. Se includ, de asemenea, cheltuielile de desființare de șantier.

5.1.2. Cheltuieli conexe organizării de șantier

Subcategorie ce cuprinde cheltuielile pentru: obținerea autorizației de construire/desființare aferente lucrărilor de organizare de șantier, taxe de amplasament, închirieri semne de circulație, întreruperea temporară a rețelelor de transport sau distribuție de apă, canalizare, agent termic, energie electrică, gaze naturale, a circulației rutiere, feroviare, navale sau aeriene, contractele de asistență cu poliția rutieră, contract temporar cu furnizorul de energie electrică, cu unități de salubritate, taxe depozit ecologic, taxe locale, chirii pentru ocuparea temporară a domeniului public, costul energiei electrice și al apei consumate în incinta organizării de șantier pe durata de execuție a lucrărilor, costul transportului muncitorilor nelocalnici și/sau cazarea acestora, paza șantierului, asigurarea pompierului autorizat etc.

5.2. Comisioane, cote, taxe, costul creditului

Subcategorie în care se cuprind, după caz, următoarele cheltuieli: comisionul băncii finanțatoare, cota aferentă Inspectoratului de Stat în Construcții pentru controlul calității lucrărilor de construcții, cota pentru controlul statului în amenajarea teritoriului, urbanism și pentru autorizarea lucrărilor de construcții, valoarea primelor de asigurare din sarcina autorității contractante, taxe pentru acorduri, avize și autorizația de construire/desființare, precum și alte cheltuieli de aceeași natură, stabilite în condițiile legii. În costul creditului se cuprind comisioanele și dobânzile aferente creditului pe durata execuției obiectivului.

5.3. Cheltuieli diverse și neprevăzute

Estimarea acestora se face procentual din valoarea cheltuielilor prevăzute mai sus la categoriile și subcategoriile prevăzute la: **1.2, 1.3, 2, 3 și 4 ale devizului general**, în funcție de natura și gradul de dificultate și complexitate a lucrărilor.

În cazul obiectivelor de investiții noi, precum și al reparațiilor capitale, extinderilor, transformărilor, modificărilor, modernizărilor, reabilitării la construcții și instalații existente, se aplică un procent de până la 10%.

În cazul lucrărilor de intervenții de natura consolidărilor la construcții existente și instalațiile aferente, precum și în cazul lucrărilor pentru prevenirea sau înlăturarea efectelor produse de acțiuni accidentale și/sau calamități naturale, se aplică un procent de până la 20%, în funcție de natura și complexitatea lucrărilor.

Din procentul stabilit se acoperă, după caz, cheltuielile rezultate în urma modificărilor de soluții tehnice, cantități suplimentare de lucrări, utilaje sau dotări ce se impun pe parcursul derulării investiției, precum și cheltuielile de conservare pe parcursul întreruperii execuției din cauze independente de autoritatea contractantă.

6. Cheltuieli pentru probe tehnologice și teste și predare la beneficiar

6.1. Pregătirea personalului de exploatare

Subcategorie în care se vor cuprinde cheltuielile necesare instruirii/școlarizării personalului în vederea utilizării corecte și eficiente a utilajelor și tehnologiilor.

6.2. Probe tehnologice și teste

Această subcategorie va cuprinde cheltuielile aferente execuției probelor și încercărilor, prevăzute în proiect, rodajelor, expertizelor la recepție, omologărilor etc.

În situația în care se vor obține venituri urmare a probelor tehnologice, în devizul general se va înscrie valoarea rezultată prin diferența dintre cheltuielile realizate pentru efectuarea probelor și veniturile rezultate din valorificarea acestora.

7. Clarificări și mențiuni

Mențiune cu referire la anumite detalii în ceea ce privește recapitulatia devizelor de lucrări, atribuirea cotelor de *cheltuieli indirecte și profit* pentru lucrări de construcții și instalații.

7.1. Cheltuieli indirecte - pot fi cuprinse în intervalele de mai jos.

Cheltuieli indirecte: **între 7,00%-12,00%** pentru lucrări de construcții, în funcție de mărimea și importanța lucrării și **între 9,00%-15,00%** pentru lucrări de instalații care au valoarea mai mică datorită valorii reduse a materialelor.

Pentru subantreprenori care preiau execuția parțială sau totală de lucrări, atunci când materialele sunt procurate de antreprenorul general (se întocmește devizul cu preț zero la materiale), cota de cheltuieli indirecte se negociază între **45%-60%**. PROFIT (BENEFICIU):

- ✓ între **4,00%-7,00%** pentru lucrări de construcții;
- ✓ între **6,00%-10,00%** pentru devizele de instalații.

Cheltuieli indirecte: uzual între **5%** și **15%** în funcție de categoria de lucrări de construcții;

Profit: uzual între **3%** și **7%**;

Organizare de șantier: uzual între **1%** și **10%**, în funcție de particularitățile obiectivului de investiții.

7.2. Cheltuieli indirecte – sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.¹

În privința cheltuielilor indirecte, nici unul din actele normative, respectiv Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.826/2003 și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014², nu stabilește baza la care se vor repartiza cheltuielile indirecte de producție, astfel lăsând la latitudinea decidenților adoptarea unei soluții ce poate fi instituită în unitatea respectivă, în funcție de specificul activității desfășurate. Astfel, cheltuielile indirecte sunt acelea care privesc, fie fabricarea mai multor produse, executarea mai multor lucrări, servicii sau comenzi în cadrul unui atelier, fie chiar întreprinderea în ansamblul ei. Asemenea cheltuieli nu pot fi identificate pe un anumit obiect de calculație (produs, lucrare) în momentul efectuării lor și, ca atare, nu se pot include direct în costul acestora, ci indirect pe baza unor criterii convenționale după ce au fost colectate pe centrele de cheltuieli care le-au ocazionat. Din această categorie fac parte cheltuielile indirecte de producție, de administrație.

Pentru entitățile care desfășoară activitate în domeniul construcțiilor, cheltuielile indirecte pot fi clasificate astfel:

7.2.1. Cheltuieli de interes general și de executare a lucrărilor:

↳ Cheltuieli cu retribuțiile personalului de conducere, tehnic, economic, de altă specialitate, administrativ, de deservire și pază, impozitul, contribuția la asigurări sociale și contribuția la asigurări sociale de sănătate;

↳ Cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe de interes general/chirii pentru mijloacele fixe de interes general;

↳ Cheltuieli pentru proiectare, agrementări, studii, cercetări, încercări experimentări, creații, invenții și inovații, pentru conducere și asigurarea calității;

¹ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune (M.O. nr. 23/12.01.2004), pct. 2.3. Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor

² Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (M.O. nr. 963/30.12.2014), cu modificările și completările ulterioare

FINANȚE

- ↪ Cheltuieli cu protecția muncii;
- ↪ Dobânzi bancare;
- ↪ Cheltuieli pentru prelucrarea prin mijloace proprii de calcul automat sau prin unități specializate;
- ↪ Perisabilitățile stabilite prin norme aprobate de organele competente, care nu se pot localiza pe lucrări, produse, servicii;
- ↪ Cheltuieli cu retribuțiile suplimentare ale muncitorilor direct productivi, impozitul, contribuția la asigurări sociale și contribuția la asigurări sociale de sănătate;
- ↪ Cheltuieli cu utilaje de mică mecanizare, mașini, unelte, scule și dispozitive folosite la lucrările de construcții;
- ↪ Cheltuieli pentru amenajarea și întreținerea șantierului;
- ↪ Cheltuieli legate de predarea lucrărilor, inclusiv evacuarea șantierului;
- ↪ Cheltuieli legate de cazarea și transportul periodic al personalului, exclusiv cheltuielile cu transportul personalului de la locul de muncă la spațiile de cazare, puse la dispoziție de antrepriză, care se suportă din fondul pentru organizarea de șantier;
- ↪ Cheltuieli pentru efectuarea remedierilor și refacerilor de lucrări, neimputabile;
- ↪ Cheltuieli de protocol;
- ↪ Cheltuieli pentru publicitate (reclame, pliante, postere etc.);
- ↪ Cheltuieli pentru pregătire profesională și calificare, creșterea competențelor;
- ↪ Alte cheltuieli de interes general și de executare a lucrărilor.

7.2.2. Cheltuieli administrativ-gospodărești:

- ☑ Cheltuieli cu achiziția de furnituri de birou;
- ☑ Cheltuieli cu achiziția de documentații de specialitate (cărți, publicații, cataloage etc.);
- ☑ Cheltuieli legate de plata unor servicii de curierat, poștă și telecomunicații;
- ☑ Alte cheltuieli legate de plata unor servicii de birou, executate de terți;
- ☑ Cheltuieli determinate de detașările/transferările în interes de serviciu ale personalului;
- ☑ Cheltuieli cu deplasările în țară și în străinătate;
- ☑ Cheltuieli cu reparațiile, întreținerea și curățenia clădirilor și a altor mijloace fixe;
- ☑ Cheltuieli pentru funcționarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport;
- ☑ Cheltuieli pentru întreținerea și repararea obiectelor de inventar de mică valoare sau cu durată de viață scurtă, care au caracter administrativ-gospodăresc;
- ☑ Cheltuieli pentru asigurarea încălzirii spațiilor;
- ☑ Cheltuieli cu energie electrică și cu iluminatul spațiilor și de forță (ascensoare, pompe, echipamente de calcul etc.);
- ☑ Cheltuieli cu apa, canalizarea și salubritatea;
- ☑ Cheltuieli efectuate de terți pentru întreținere și gospodărie.

7.2.3. Cheltuielile neproductive:

- ☑ Cheltuieli generate de întreruperi ale activității productive, dar se au în vedere în același timp și sumele recuperate;
- ☑ Lipsuri de inventar la mijloacele circulante din magazinele unității peste normele legal prevăzute pentru perisabilități.

7.2.4. Cheltuieli privind asigurarea lucrărilor de construcții:

- Cheltuieli privind asigurarea obligatorie prevăzută prin contracte la condițiile speciale de contractare a lucrărilor de construcții pe perioada execuției.

III. Scurtă exemplificare

În cazul unei firme cu obiect secundar de activitate construcțiile, care desfășoară ocazional activități de zugrăvire și reparații clădiri, în momentul în care se prestează serviciile este necesară încheierea unui contract, precum și întocmirea unui deviz cu evidențierea contribuțiilor sociale, materiale iar, la final, se emite factura.

În asemenea situații, documentele justificative care stau la baza emiterii facturii pentru respectarea prevederilor legale cu privire la faptul generator și exigibilitatea operațiunii sunt:

- ❖ contract de prestări servicii;
- ❖ situații de lucrări;
- ❖ rapoarte de lucru;
- ❖ alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale;
- ❖ procese-verbale încheiate la data acceptării de către beneficiari a serviciilor prestate, conform art. 281 alin. (7) din Codul fiscal.³

În acest sens, documentele precizate mai sus trebuie să prevadă lucrările efectuate și să aibă anexat un deviz în care să se regăsească consumurile de materiale, la care se adaugă marja de profit în care sunt incluse și costurile cu forța de muncă. În funcție de politica firmei, devizul poate să cuprindă defalcat consumurile de materiale, costurile cu forța de muncă, alte costuri, la care apoi se adaugă marja de profit.

Astfel, în conformitate cu cele menționate mai sus rezultă faptul că nu este suficient un contract și o factură pentru a se înregistra în evidențele contabile și fiscale o prestare de serviciu, impunându-se și celelalte documente care dovedesc realitatea operațiunii pe de o parte, iar pe de altă parte acestea sunt documente justificative pentru înregistrarea costurilor cu serviciile efectuate în contabilitatea prestatorului.

IV. Scurtă monografie contabilă

Se presupune că un **antreprenor** execută pentru un **beneficiar** un obiectiv care include următoarele lucrări:

- manoperă de structură, care cuprinde: săpături, umpluturi, compactări, cofraje, betoane, armătură, infrastructură, acoperiș cu șarpantă lemn, vată minerală și sistem prindere vată minerală, țiglă, jgheaburi, burlane, termosistem, tencuială decorativă, trotuar și alee de acces de la stradă la obiectiv;
- lucrări de instalații electrice, instalații sanitare, instalații termice și montaj centrală termică;
- lucrări de finisaje interioare.

Valoarea de contract este de 600.000 lei, plus TVA 19% și presupune predarea obiectivului către beneficiar într-o singură etapă de execuție, respectiv la finalizarea lucrărilor. Durata de execuție a obiectivului contractat este de 8 luni. Lucrările se vor realiza doar cu materiale care aparțin **antreprenorului**. Iar garanția de bună execuție este de 3% și perioada de garanție a lucrărilor stabilită prin contract este de 2 ani.

La începutul lucrărilor, respectiv în prima lună, **antreprenorul** facturează un avans de 200.000 lei, urmând ca facturarea lucrărilor să se efectueze la predarea obiectivului către beneficiar.

Serviciile prestate de către **antreprenor** vor fi acceptate de către **beneficiar**, astfel:

Lucrările, respectiv situațiile/devizele de lucrări emise de către **antreprenor**, vor fi considerate acceptate de **beneficiar** prin încheierea de proces-verbal/procese-verbale de recepție cu **antreprenorul**, prin care **beneficiarul** aprobă recepția și este de acord cu calitatea lucrărilor executate.

³ *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare, (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.*

FINANȚE

Data la care va fi încheiat procesul-verbal de recepție calitativă a lucrărilor prin care **beneficiarul** acceptă lucrările reprezintă și data la care **antreprenorul** are obligația de a factura lucrările executate, conform art. 281 alin. (7) din Codul fiscal.

Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt, serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Astfel, **antreprenorul** nu este obligat să emită facturi lunar sau trimestrial **beneficiarului**, ci fie pe etape de execuție, fie la finalizarea lucrărilor, așa cum este în exemplul de față, având în vedere că, prin contractul încheiat, s-a decis predarea obiectivului la încheierea lucrărilor.

Înregistrările contabile efectuate de antreprenor și de beneficiar

1. Înregistrările contabile din contabilitatea antreprenorului

✍ Înregistrarea emiterii facturii de avans către **beneficiar**:

238.000 lei	4111 Clienți	=	%	238.000 lei
			419 Clienți creditor	200.000 lei
			4427 TVA colectată	38.000 lei

✍ Înregistrarea încasării avansului:

238.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	238.000 lei
-------------	------------------------------	---	--------------	-------------

În contextul respectării principiului conectării cheltuielilor la venituri, în fiecare lună/trimestru (entitățile pot opta), **antreprenorul** va recunoaște cheltuielile suportate, după natura lor și va evidenția serviciile în curs de execuție prin recunoașterea unui venit. Astfel, lunar/trimestrial se va înregistra:

✍ Darea în consum a materialelor de construcții:

20.000 lei	601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	20.000 lei
------------	-----------------------------------	---	-------------------	------------

✍ Primirea de facturi pentru lucrările executate de către subcontractori (dacă este cazul):

21.420 lei	%	=	401 Furnizori	21.420 lei
18.000 lei	628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți			
3.420 lei	4426 TVA deductibilă			

✍ Înregistrarea salariilor în forma lor brută; pentru a simplifica exemplul, consider că sunt încorporate toate impozitele, taxele și contribuțiile aferente salariilor, respectiv suma brută de 11.000 lei:

11.000 lei	641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal - salarii datorate	11.000 lei
------------	--	---	---------------------------------	------------

✍ Se înregistrează amortizarea echipamentelor de pe șantier:

4.000 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	4.000 lei
-----------	--	---	--	-----------

☞ Se înregistrează la sfârșitul lunii/trimestrului serviciile în curs:

Venitul recunoscut se calculează = 20.000 + 18.000 + 11.000 + 4.000 = 53.000 lei

53.000 lei	332 Servicii în curs de execuție	=	712 Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție	53.000 lei
------------	----------------------------------	---	--	------------

☞ Se înregistrează la începutul lunii/trimestrului următor reluarea înregistrării/înregistrărilor stocurilor de servicii în curs de execuție, cu suma de la finele perioadei anterioare, sumă care va fi înregistrată cu minus sau altfel spus "înregistrarea în roșu":

-53.000 lei	332 Servicii în curs de execuție	=	712 Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție	-53.000 lei
-------------	----------------------------------	---	--	-------------

Această metodă a înregistrărilor se va repeta lunar/trimestrial până la finalizarea construcției obiectivelor.

În exemplul de față presupunem cheltuieli suportate de **antreprenor** pentru realizarea obiectivului în sumă de 400.000 lei (53.000 lei prezentate mai sus, plus 347.000 lei care nu s-au prezentat ca înregistrări contabile mai sus, se presupune că s-au desfășurat în decursul următoarelor 7 luni din cele 8 stabilite în contract).

În momentul încheierii lucrărilor și predării obiectivului către beneficiar se va înregistra:

☞ Se înregistrează emiterea facturii pentru lucrările executate:

714.000 lei	4111 Clienți	=	%	714.000 lei
			704 Venituri din servicii prestate	600.000 lei
			4427 TVA colectată	114.000 lei

☞ Se înregistrează stornarea avansului facturat în prima lună:

-238.000 lei	4111 Clienți	=	%	-238.000 lei
			419 Clienți - creditor	-200.000 lei
			4427 TVA colectată	-38.000 lei

☞ Se înregistrează reținerea garanției de bună execuție de 18.000 lei (600.000 lei x 3%), conform prevederilor din contract:

18.000 lei	2678 Alte creanțe immobilizate	=	4111 Clienți	18.000 lei
------------	--------------------------------	---	--------------	------------

☞ Se înregistrează constituirea unui provizion pentru garanția acordată:

18.000 lei	6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților	18.000 lei
------------	---	---	--	------------

☞ Se înregistrează încasarea creanței de la beneficiar (714.000 lei – 18.000 lei – 238.000 lei) = 458.000 lei:

458.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	458.000 lei
-------------	------------------------------	---	--------------	-------------

☞ Se înregistrează încasarea garanției, la expirarea perioadei de 2 ani:

18.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	2678 Alte creanțe immobilizate	18.000 lei
------------	------------------------------	---	--------------------------------	------------

☞ Se înregistrează reluarea provizionului la venituri, la expirarea perioadei de 2 ani:

18.000 lei	1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților	=	7812 Venituri din provizioane	18.000 lei
------------	--	---	-------------------------------	------------

În trimestrul în care **antreprenorul** a facturat lucrările executate va fi recunoscut un venit de 600.000 lei. În aceeași perioadă, toate cheltuielile directe sau indirecte suportate în legătură cu investiția vor fi recunoscute prin rulajul creditor negativ al contului 712 “Venituri aferente costurilor în curs de execuție” cu suma de **400.000 lei**, astfel încât rezultă un profit de 200.000 lei. Nu ar fi fost corect ca antreprenorul să recunoască cheltuieli în cele 7 luni anterioare facturării lucrărilor, să își deducă aceste cheltuieli, iar venitul să fie evidențiat doar în luna a VIII-a. Astfel, în primele 7 luni, cheltuielile suportate au fost “anulate” de un venit (contul 712 “Venituri aferente costurilor în curs de execuție”), iar în luna a VIII-a va fi recunoscut atât venitul aferent serviciilor prestate (contul 704 “Venituri din servicii prestate”), cât și toate cheltuielile din primele 7 luni cumulate în contul 712 “Venituri aferente costurilor în curs de execuție”.

Din punct de vedere fiscal, **provizioanele** pentru garanții de bună execuție acordate clienților **se constituie trimestrial** numai pentru lucrările executate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotei prevăzute în contractul încheiat sau la nivelul procentelor de garantare prevăzute în tariful lucrărilor executate și **sunt deductibile fiscal**.

Pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.

Înregistrarea la venituri a provizionului constituit pentru garanția de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract, iar venitul astfel recunoscut este impozabil.

2. Înregistrările contabile din contabilitatea beneficiarului

☞ Se înregistrează primirea facturii de avans de la **antreprenor**:

238.000 lei	%	=	404 Furnizori de imobilizări	238.000 lei
200.000 lei	4093 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale			
38.000 lei	4426 TVA deductibilă			

☞ Se înregistrează plata avansului către **antreprenor**:

238.000 lei	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	238.000 lei
-------------	------------------------------	---	------------------------------	-------------

☞ Se înregistrează primirea facturii finale pentru lucrările executate de către **antreprenor**:

714.000 lei	%	=	404 Furnizori de imobilizări	714.000 lei
600.000 lei	231 Imobilizări corporale în curs de execuție			
114.000 lei	4426 TVA deductibilă			

☞ Se înregistrează factura de stornare a avansului, emisă de antreprenor:

-238.000 lei	%	=	404 Furnizori de imobilizări	-238.000 lei
-200.000 lei	4096 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale			
-38.000 lei	4426 TVA deductibilă			

Se înregistrează garanția de bună execuție de 18.000 lei (600.000 lei x 3%), reținută conform prevederilor din contract:

18.000 lei	404 Furnizori de imobilizări	=	167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	18.000 lei
------------	------------------------------	---	---	------------

Se înregistrează plata datoriei către **antreprenor** (714.000 lei – 18.000 lei – 238.000 lei) = 458.000 lei:

458.000 lei	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	458.000 lei
-------------	------------------------------	---	------------------------------	-------------

Se înregistrează darea în folosință a obiectivului, conform procesului-verbal de recepție finală a lucrărilor:

600.000 lei	212 Construcții	=	231 Imobilizări corporale în curs de execuție	600.000 lei
-------------	-----------------	---	---	-------------

Se înregistrează restituirea garanției, la expirarea perioadei de 2 ani:

18.000 lei	167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	18.000 lei
------------	---	---	------------------------------	------------

Bibliografie:

1. *Legea contabilității nr. 82/24.12.1991*, republicată (M.O. nr. 454/18.06.2008), cu modificările și completările ulterioare
2. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune* (M.O. nr. 23/12.01.2004)
3. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* (M.O. nr. 963/30.12.2014), cu modificările și completările ulterioare
4. *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare
5. *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare
6. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/12.12.2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară* (M.O. nr. 1.020/19.12.2016), cu modificările și completările ulterioare
7. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.189/08.12.2017 privind modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016* (M.O. nr. 1.001/18.12.2017)
8. *Hotărârea Guvernului nr. 907/29.11.2016 privind etapele de elaborare și conținutul-cadru al documentațiilor tehnico-economice aferente obiectivelor/proiectelor de investiții finanțate din fonduri publice* (M.O. nr. 1.061/29.12.2016), cu modificările și completările ulterioare