

GHIDUL PRACTIC AL CONTABILULUI din domeniul construcțiilor



30 R&S
DE ANI
împreună
RENTROP & STRATON

Ghidul practic al contabilului din domeniul construcțiilor

Autor: Colectiv Rentrop & Straton

ISBN: 978-606-47-1496-1

© RENTROP & STRATON

Senior Editor: George Straton
Director General: Octavian Breban

Manager Produs: Georgiana Stoica
Manager Departament Editorial: David Trușcă

Director Creație: Cristina Straton
Manager DTP: Mirela Vasilescu
Manager Producție: Simona Morărescu

Toate drepturile rezervate. Nicio parte din acest material nu poate fi reprodusă, arhivată sau transmisă sub nicio formă și prin niciun fel de mijloace, mecanice sau electronice, fotocopiere, înregistrare audio sau video, fără permisiunea în scris din partea editorului. Autorii sau editorii nu sunt responsabili pentru nicio pierdere ocazionată vreunei persoane fizice sau juridice care acționează sau se abține de la acțiuni ca urmare a citirii materialelor publicate în această lucrare.

Puteți consulta și celelalte lucrări editate de RENTROP & STRATON la:

www@rs.ro



Bdul Națiunile Unite nr. 4, bloc 107A, etajul 1, sector 5, București
Serviciul Clienți – Tel.: 021.209.45.45; E-mail: info@rs.ro

COU505

1. Încadrarea construcțiilor ca imobilizări corporale

Imobilizările corporale reprezintă active care sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative și sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Grupele de mijloace fixe corespund categoriilor contabile de imobilizări corporale sau grupelor din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004, cu modificările ulterioare.

Mijloacele fixe cuprinse în catalog sunt clasificate în general în grupe, subgrupe, clase și subclase, iar pentru unele și în familii. Astfel, mijloacele fixe amortizabile au fost clasificate în trei grupe principale:

- Grupa 1 – Construcții;
- Grupa 2 – Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații;
- Grupa 3 – Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

Catalogul se aplică în mod unitar de către agenții economici, persoanele juridice fără scop patrimonial cât și de către instituțiile publice, asigurând determinarea în mod unitar a amortizării capitalului imobilizat în active corporale.

În prezentul catalog, pentru fiecare mijloc fix nou-achiziționat se utilizează sistemul unor plaje de ani cuprinse între o valoare minimă și una maximă, existând astfel posibilitatea alegerii duratei normale de funcționare cuprinsă între aceste limite. Astfel stabilită, durata normală de funcționare a mijlocului fix rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia sau scoaterea sa din funcțiune.

Catalogul cuprinde următoarele informații necesare identificării mijlocului fix și stabilirii duratei normale de funcționare:

- a) codul de clasificare;
- b) denumirea grupei, a subgrupei, clasei, subclasei și a familiei, după caz, mijloacelor fixe amortizabile;
- c) limita minimă și limita maximă a duratei normale de funcționare, în ani.

Pentru stabilirea duratei normale de funcționare a unei construcții se caută succesiv în clasificare: grupa, subgrupa, clasa, subclasa și familia, după caz.

Grupa 1 – Construcții cuprinde:

1.1. Construcții industriale

- 1.2. Construcții agricole
- 1.3. Construcții pentru transporturi poștă și telecomunicații
- 1.4. Construcții hidrotehnice
- 1.5. Construcții pentru afaceri, comerț, depozitare
- 1.6. Construcții de locuințe și social-culturale
- 1.7. Construcții pentru transportul energiei electrice
- 1.8. Construcții pentru alimentare cu apă, canalizare și îmbunătățiri funciare
- 1.9. Construcții pentru transportul și distribuția petrolului, gazelor, lichidelor industriale, aerului comprimat și pentru termoficare
- 1.10. Alte construcții neregăsite în cadrul grupei 1.

Sunt considerate mijloace fixe produsele achiziționate a căror valoare de achiziție depășește plafonul stabilit în legislație. Potrivit Hotărârii Guvernului nr. 276/2013, începând cu data de 1 iulie 2013 valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 2.500 lei.

Costul de achiziție al mijloacelor fixe cuprinde prețul de cumpărare mai puțin reducerile comerciale primite pe aceeași factură, la care se adaugă taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției mijloacelor fixe respective.

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective.

Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată.

Pentru fiecare construcție achiziționată sau recepționată se va întocmi: Proces verbal de recepție și fișa mijlocului fix. Toate mijloacele fixe sunt înregistrate în Registrul numerelor de inventar. Valoarea mijloacelor fixe se transformă în cheltuială pentru firmă prin intermediul amortizării.

Registrul numerelor de inventar (Cod 14-2-1) este utilizat pentru atribuirea numerelor de inventar mijloacelor fixe (imobilizărilor corporale) existente în entitate, în vederea identificării lor.

3. Cheltuieli ulterioare efectuate asupra unui imobil

Ulterior recunoașterii inițiale a unei imobilizări corporale, pe parcursul duratei de utilizare economică sunt efectuate cheltuieli cu scopul reparării, reabilitării, modernizării etc. respectivelor imobilizări. Astfel de cheltuieli sunt denumite cheltuieli ulterioare.

Potrivit Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli (de exemplu, influența asupra duratei de viață rămase a imobilizărilor), potrivit criteriilor generale de recunoaștere.

Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.

În cazul inspecțiilor sau reviziilor generale regulate, efectuate de entitate pentru depistarea defecțiunilor, la momentul efectuării fiecărei inspecții generale, costul acesteia poate fi recunoscut drept cheltuielă sau în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, dacă sunt respectate criteriile de recunoaștere. În cazul recunoașterii costului inspecției ca o componentă a activului, valoarea componentei se amortizează pe perioada dintre două inspecții planificate.

Prevederile referitoare la posibilitatea recunoașterii costurilor cu revizii și inspecții drept componente ale imobilizărilor corporale se aplică în cazul imobilizărilor corporale ale căror costuri de inspecție și revizie sunt semnificative, cum ar fi avioane, nave maritime și fluviale, echipamente complexe, conform politicilor contabile aprobate.

Costul reviziilor și inspecțiilor curente, altele decât cele recunoscute ca o componentă a imobilizării, reprezintă cheltuieli ale perioadei.

Notă:

Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

Componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp.

Entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat de entitate, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere pentru imobilizările corporale.

Cu această ocazie trebuie avut în vedere faptul că dacă o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.

Imobilizările în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

Imobilizările în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este, de obicei, același cu costul de construire a acelui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.

Din punct de vedere fiscal, sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

- ✓ investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;
- ✓ mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;
- ✓ investițiile efectuate pentru descoperită în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață;
- ✓ investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;
- ✓ investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;
- ✓ amenajările de terenuri.

Exemplul nr. 1: Achiziție imobil și amenajare

Societatea ABC SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și TVA, care desfășoară activitate de comerț cu materiale de construcții, dar prestează și servicii de construcții, dorește achiziționarea unui imobil pentru activitatea de birouri. Societatea vânzătoare, plătitoare de TVA, emite o factură de avans în valoare de 10% din valoarea imobilului, pe care societatea ABC SRL o achită.

Pentru achitarea diferenței, societatea ABC SRL a obținut un credit bancar. În acest sens, achită băncii un comision pentru întocmirea și analiza documentației și o taxă de arhivare.

Imobilul face obiectul unui raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat, iar serviciul de evaluare este suportat de Societatea ABC SRL.

Societatea vânzătoare emite factură cu taxare inversă pentru imobilul respectiv, acesta fiind considerat construcție nouă din punctul de vedere al TVA.

Ulterior achiziției, imobilul este amenajat pentru a corespunde destinației de utilizare. O parte din materialele utilizate sunt încadrate la mărfuri în contabilitatea societății, iar alte materiale sunt achiziționate cu acest scop. Pentru utilizarea birourilor se achiziționează mobilier corespunzător.

Stabilim care este monografia contabilă pentru aceste operațiuni.

- **Factura de avans primită pentru achiziția imobilului se înregistrează:**

| | | |
|--|---|-----------------------------------|
| 4093 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” | = | 404 „Furnizori de imobilizări” |
|--|---|-----------------------------------|

| | | |
|---------------------------|---|-------------------------|
| 4426 „TVA deductibilă” | = | 4427 „TVA colectată” |
|---------------------------|---|-------------------------|

Notă: Potrivit Normelor metodologice ale Codului fiscal, modalitatea de simplificare a plății taxei se realizează prin emiterea de facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie taxa aferentă, **inclusiv pentru avansuri**, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă, formularul 300.

- **Plata avansului se înregistrează:**

| | | | |
|----------------------|---|------------------------------|------------|
| 404 „Furnizori de | = | 5121 „Conturi la bănci în | 20.000 lei |
|----------------------|---|------------------------------|------------|

| | | | |
|--------------|--|------|--|
| imobilizări” | | lei” | |
|--------------|--|------|--|

Conform punctului 351 alin. (4) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, onorariile și comisioanele bancare achitate în vederea obținerii de împrumuturi pe termen lung se recunosc pe seama cheltuielilor înregistrate în avans. Cheltuielile în avans urmează să se recunoască la cheltuieli curente eșalonat, pe perioada de rambursare a împrumuturilor respective.

Astfel, acest tip de cost poate fi considerat ca fiind onorariu/comision bancar în vederea obținerii unui împrumut pe termen lung. Ca urmare, se înregistrează pe cheltuieli în avans, urmând ca pe durata creditului să se deconteze lunar pe cheltuială.

- **Comision pentru întocmirea și analiza documentației în vederea obținerii creditului se înregistrează:**

| | | |
|---|---|---|
| 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” | = | 401/5121 „Furnizori”/„Conturi la bănci în lei” |
|---|---|---|

- **Lunar, pe durata creditului, se recunosc cheltuielile aferente fiecărei perioade:**

| | | |
|---|---|---|
| 622/628 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”/„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” | = | 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” |
|---|---|---|

- **Taxa de arhivare poate fi, de asemenea, un onorariu bancar, deci se înregistrează în contul de cheltuieli în avans, cu decontare lunară pe cheltuială, pe durata creditului, potrivit punctului 351 alin. (4) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare:**

| | | |
|---|---|-----------------------------------|
| 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” | = | 5121 „Conturi la bănci în lei” |
|---|---|-----------------------------------|

- **Lunar, pe durata creditului, se recunosc cheltuielile aferente fiecărei perioade:**

| | | |
|---|---|---|
| 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” | = | 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” |
|---|---|---|

Conform punctului 8 subpunctul 6 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, cost de achiziție înseamnă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție.

- Având în vedere faptul că evaluarea imobilului reprezintă un cost direct atribuibil acestuia, comisionul de evaluare se va înregistra în valoarea imobilizării, pe seama contului 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”:

| | | | |
|---|---|--------------------------------------|--|
| 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” | = | 404 „Furnizori de imobilizări” | cu valoarea serviciului de evaluare |
|---|---|--------------------------------------|--|

- Înregistrarea creditului pe termen lung oferit de bancă, în lei:

| | | | |
|--------------------------------------|---|---|--|
| 5121 „Conturi la bănci în lei” | = | 1621 „Credite bancare pe termen lung” | cu valoarea încasată reprezentând credit pe termen lung, respectiv număr rate x 84 luni |
|--------------------------------------|---|---|--|

- Înregistrarea fiecărei plăți a ratei de credit, lunar, pe durata creditului:

| | | |
|---|---|-----------------------------------|
| 1621 „Credite bancare pe termen lung” | = | 5121 „Conturi la bănci în lei” |
|---|---|-----------------------------------|

La fiecare termen de plată, se face înregistrarea contabilă în ceea ce privește dobânda.

Conform punctului 53 alin. (4) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, principiul contabilității de angajamente se aplică inclusiv la recunoașterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadența acesteia.

| | | |
|---------------------------------------|---|-----------------------------------|
| 666 „Cheltuieli privind dobânzile” | = | 5121 „Conturi la bănci în lei” |
|---------------------------------------|---|-----------------------------------|

Atenție!

La finalul fiecărui an, dobânda aferentă lunii decembrie trebuie înregistrată în luna decembrie, chiar dacă, potrivit graficului de rambursare, aceasta are scadența în ianuarie anul următor.

6. Cedarea și casarea bunurilor imobile

Potrivit Reglementărilor contabile în vigoare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, o imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.

În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență dintre veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca valoare netă, la venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare”, respectiv „Alte cheltuieli de exploatare”, după caz.

Astfel, în cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia, astfel:

- **Scoaterea din evidență a imobilizării corporale:**

| | | | |
|--|---|---------------|---|
| % | = | 212 | - valoarea construcției scoase din evidență |
| 2812 | | „Construcții” | - valoarea amortizată a construcției |
| „Amortizarea construcțiilor” | | | - valoarea neamortizată a construcției |
| 6583 | | | |
| „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” | | | |

- **Reflectarea în contabilitate a vânzării imobilizării corporale cedate - la preț de vânzare:**

| | | |
|--------------------|---|---|
| 461 | = | 7583 |
| „Debitori diverși” | | „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital” |

- **În cazul în care imobilizările corporale scoase din evidență au făcut obiectul unor operațiuni de reevaluare, pentru care s-au înregistrat diferențe din reevaluare, cu ocazia scoaterii din evidență a imobilizărilor se reflectă capitalizarea surplusului din reevaluare, prin transferul direct în capitalul propriu, astfel:**

| | | |
|---------------------------------|---|---|
| 105 „Rezerve din reevaluare” | = | 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” |
|---------------------------------|---|---|

În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferența dintre veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca valoare netă, la venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare”, respectiv „Alte cheltuieli de exploatare”, după caz.

6.1. Vânzare imobil vechi în regim de taxare

Vanzarea în regim de scutire este aplicabilă în cazul vânzării de apartamente considerate imobile vechi din punct de vedere al TVA, respectiv dacă livrarea este efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizării a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării.

Important!

Dacă un apartament este transformat și costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării, respectiv valoarea înregistrată în contabilitate, vânzarea apartamentului este considerată taxabilă prin efectul legii și nu mai este aplicabilă scutirea prevăzută la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal.

În cazul vânzării de bunuri imobile în regim de scutire, factura se întocmește fără TVA. Dacă s-a achiziționat imobilul în cauză cu taxare inversă, se considera ca s-a dedus TVA la achiziție. În cazul aplicării scutirii de TVA la momentul vânzării vânzătorul, persoană impozabilă, are obligația să ajusteze TVA conform art. 305 din Codul fiscal, indiferent dacă beneficiarul livrării este persoana fizică sau juridică.

Pentru a evita efectuarea de ajustări, se poate opta pentru taxarea livrării. Potrivit art. 292 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin normele metodologice (se notifică organele fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 care face parte

integrantă din normele metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare se transmite clientului).

Model notificare:

ANEXA 3

la Normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VII din Codul fiscal

NOTIFICARE

privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute

la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal

1. _____ Denumirea _____ solicitantului

2. Codul de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit conform art. 316 din Codul fiscal

3. _____ Adresa _____

4. Bunurile imobile (construcții, terenuri) pentru care se aplică opțiunea de taxare (adresa completă a bunului imobil, adresa completă și suprafața terenului; în cazul în care opțiunea de taxare privește numai o parte a bunului imobil, se va identifica cu exactitate această parte a bunului imobil)

Confirm că datele declarate sunt corecte și complete.

Numele și prenumele _____, funcția _____

Semnătura

Exemplu:

Societatea ABC SRL a achiziționat în urmă cu 3 ani un apartament. La momentul achiziției, societatea a aplicat taxare inversă, motiv pentru care, la momentul vânzării, societatea nu dorește aplicarea scutirii de TVA prevăzută la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Ambele societăți sunt plătitoare de TVA și, conform art. 331 alin. (2) lit. g), vor aplica taxarea inversă.

Stabilim dacă pentru vânzarea imobilului cu taxare inversă este obligatorie depunerea unei notificări la organele fiscale competente, care este termenul de depunere și care este monografia contabilă în speța dată.

Conform punctului 109 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, taxarea inversă prevăzută la art. 331 din Codul fiscal reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei.

Prin aceasta nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul/prestatorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă.

Această modalitate de simplificare a plății taxei se realizează prin emiterea de facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie taxa aferentă, inclusiv pentru avansuri, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal.

Furnizorul/Prestatorul are obligația să înscrie pe factură mențiunea taxare inversă.

Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.

Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă: 4426 = 4427.

De reținut!

Dacă se achiziționează un imobil cu taxare inversă, se consideră că s-a dedus TVA la achiziție. În cazul aplicării scutirii de TVA la momentul vânzării, vânzătorul imobilului are obligația de a ajusta TVA conform art. 305 din Codul fiscal.

Potrivit art. 292 alin. (3) din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor** prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin normele metodologice (se notifică organele fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 care face parte integrantă din normele metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare se transmite clientului):

„57. (1) În sensul art. 292 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 332 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxa prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

(2) În aplicarea alin. (1), un bun imobil reprezintă o construcție care are înțelesul prevăzut la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 2 din Codul fiscal și orice teren.

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se notifică organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 care face parte integrantă din prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare se transmite clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu anulează dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 297 - 301 din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se comunică în notificarea transmisă organului fiscal.”

8. Producție imobilizări corporale

Potrivit Reglementărilor contabile în vigoare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare și deținute pe o perioadă mai mare de un an. Ele trebuie evaluate la costul de achiziție sau la costul de producție, cu respectarea prevederilor prezentei subsecțiuni.

O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din Reglementările contabile aplicabile, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

Cost de producție înseamnă prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză.

Costul de producție al imobilizărilor cuprinde cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

În costul de producție al bunului se include o proporție rezonabilă din cheltuielile de regie fixe sau variabile atribuibile indirect bunului în cauză, în măsura în care acestea se referă la perioada de producție. Includerea în costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvată în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul și forma dorite.

Costul îndatorării

Costurile îndatorării atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricație sunt incluse în costurile de producție ale acestora, în măsura în care sunt legate de perioada de producție. În costurile îndatorării se include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație.

Prin activ cu ciclu lung de fabricație se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp, respectiv mai mare de un an, pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare.

Dobânda la capitalul împrumutat în legătură cu active care nu îndeplinesc condiția de durată (mai mare de un an) reprezintă cheltuielile a perioadei. Constituie, de asemenea, cheltuielile a perioadei cheltuielile reprezentând diferențele de curs valutar.

Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția imobilizării corporale;

b) cheltuieli materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

d) costurile inițiale de livrare și manipulare;

e) costurile de instalare și asamblare;

f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;

g) costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul și condiția de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului). Din punct de vedere contabil, cheltuielile reprezentând costuri de testare și veniturile menționate mai sus se înregistrează distinct, în funcție de natura acestora, diferența dintre cheltuielile și veniturile respective urmând a fi înregistrată apoi pe seama activului în curs de construcție (articol contabil 231 «Imobilizări corporale în curs de execuție» = 722 «Venituri din producția de imobilizări corporale»);

h) onorariile profesionale plătite avocaților și experților, precum și comisioanele achitate în legătură cu activul etc.

Exemple de costuri care nu sunt costuri ale unui element de imobilizări corporale sunt:

a) costurile de deschidere a unei noi instalații;

b) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de publicitate și activități promoționale);

c) costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienți (inclusiv costurile de instruire a personalului);

d) costurile administrative și alte cheltuieli generale de regie;

e) costurile reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității.

Important!

În cazul în care o clădire este demolată pentru a fi construită o alta, cheltuielile cu demolarea sunt recunoscute după natura lor, fără a fi considerate costuri de amenajare a amplasamentului. Același tratament contabil se aplică și cheltuielilor reprezentând valoarea neamortizată a clădirii demolate sau costul activului respectiv, atunci când acesta este evidențiat ca stoc.

În costul unei imobilizări corporale sunt incluse și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din funcțiune, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil și entitatea are o obligație legată de demontare, mutare a imobilizării corporale și de refacere a amplasamentului.

Costurile estimate cu demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondență cu un cont de

provizioane (contul 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”).

8.1. Construcție hală de producție

Edificarea unei construcții (hală) pe un teren deținut în locație (cu contract de închiriere) nu se poate face decât dacă asupra aceluși teren locatarul (chiriașul, adică firma) deține un drept real denumit suprafață.

Suprafața este dreptul real pe care o persoană (în cazul de față, societatea) îl are pentru a edifica o construcție pe terenul altuia. Dreptul de suprafață este dat de către proprietarul terenului societății, în baza unui contract autentificat la notar.

În baza contractului de suprafață, societatea poate obține autorizația de construcție pe numele său, poate edifica construcția și, implicit, are dreptul de a deduce cheltuielile cu amortizarea construcției și a TVA aferente achiziției materialelor și serviciilor necesare efectuării construcției.

După stabilirea regimului juridic și obținerea autorizației de construire pe numele societății, se încheie contractul cu societatea constructoare, care va efectua lucrările în bază și conform specificațiilor din autorizația de construire.

Exemplu:

O societate de producție închiriază un teren în vederea construirii unei hale de producție. Stabilim care este monografia contabilă pentru edificarea unei construcții pe terenul închiriat.

Monografia contabilă este următoarea:

- **Înregistrarea plății autorizației la primărie:**

| | | | |
|--|---|-----------------------------------|---------------------|
| 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | = | 5121 „Conturi la bănci în lei” | - taxe, autorizații |
|--|---|-----------------------------------|---------------------|

- **Înregistrarea plății unui procent la Inspectoratul în construcții:**

| | | | |
|--|---|-----------------------------------|---------------------|
| 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | = | 5121 „Conturi la bănci în lei” | - taxe, autorizații |
|--|---|-----------------------------------|---------------------|

- **Înregistrare taxe notariale și onorarii avocați:**

| | | | |
|--|---|--------------------|------------------------------------|
| 622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” | = | 401 „Furnizori” | - taxe notariale, onorarii avocați |
|--|---|--------------------|------------------------------------|

| | | | |
|---------------------------|---|--------------------|--|
| 4426 „TVA deductibilă” | = | 401 „Furnizori” | |
|---------------------------|---|--------------------|--|

Achiziția de materiale necesare edificării construcției (provizorii sau definitive), pe bază de facturi de la furnizori:

- **Achiziție materii prime:**

| | | | |
|---------------------------------|---|--------------------|--|
| 301/asociere „Materii prime” | = | 401 „Furnizori” | |
|---------------------------------|---|--------------------|--|

| | | | |
|---------------------------|---|--------------------|--|
| 4426 „TVA deductibilă” | = | 401 „Furnizori” | |
|---------------------------|---|--------------------|--|

- **Achiziție materiale consumabile:**

| | | | |
|---------------------------------|---|--------------------|--|
| 302x „Materiale consumabile” | = | 401 „Furnizori” | |
|---------------------------------|---|--------------------|--|

| | | | |
|---------------------------|---|--------------------|--|
| 4426 „TVA deductibilă” | = | 401 „Furnizori” | |
|---------------------------|---|--------------------|--|

- **Darea în consum a materiilor prime și materialelor, pentru a fi utilizate la construcție, pe baza bonurilor de consum:**

| | | | |
|--|---|------------------------|--|
| 601 „Cheltuieli cu materiile prime” | = | 301 „Materii prime” | |
|--|---|------------------------|--|

| | | | |
|---|---|---------------------------------|--|
| 602x „Cheltuieli cu materialele consumabile” | = | 302x „Materiale consumabile” | |
|---|---|---------------------------------|--|

- **Primirea facturii de la firma constructoare privind execuția lucrărilor:**

| | | | |
|---|---|--------------------|--|
| 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” | = | 401 „Furnizori” | |
|---|---|--------------------|--|

- **Amortizarea lunară a utilajelor (macarale, picamăr, ciocane pneumatice, schele, betoniere etc.):**

| | | | |
|-----------------------------------|---|---|--|
| 6811 „Cheltuieli de exploatare | = | 2813 „Amortizarea instalațiilor și a | |
|-----------------------------------|---|---|--|

| | | |
|--|--|---------------------------|
| privind amortizarea imobilizărilor” | | mijloacelor de transport” |
|--|--|---------------------------|

- **La finalul lunii se înregistrează, cu suma tuturor acestor cheltuieli, producția în curs:**

| | | |
|---|---|---|
| 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” | = | 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale” |
|---|---|---|

Operațiile de mai sus se efectuează lună de lună, până la finalizarea construcției.

La finalizarea construcției trebuie ținut cont de prevederile Regulamentului privind recepția construcțiilor, aprobat prin H.G. nr. 273/2014 - modificat prin H.G. nr. 343/2017.

- **Odată cu aprobarea recepției la terminarea lucrărilor de către investitor (societatea constructoare), în contabilitate se procedează la înregistrarea construcției, prin următoarea formulă, cu toată suma din contul 231:**

| | | |
|----------------------|---|---|
| 212 „Construcții” | = | 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” |
|----------------------|---|---|

Din luna următoare celei în care s-a aprobat recepția la terminarea lucrărilor, societatea poate proceda la amortizarea construcției, pe durata stabilită conform catalogului mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004.

Cheltuiala cu amortizarea este deductibilă fiscal dacă hala este utilizată în scopuri economice (potrivit art. 25 alin. (1) și art. 28 alin. (1) din Codul fiscal).

TVA aferentă achizițiilor de materiale și servicii destinate construcției acelei clădiri este deductibilă în condițiile art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, dacă societatea utilizează construcția în scopuri economice, pentru realizarea de operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere sau neimpozabile în România.

11. Construcții efectuate cu scopul revânzării

11.1. Trecerea imobilizărilor în categoria stocurilor

Potrivit punctului 272 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, stocurile sunt active circulante:

- ✓ deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- ✓ în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității; sau
- ✓ sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În categoria stocurilor se cuprind și activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (de exemplu, echipamente, nave, ansambluri sau complexuri de locuințe etc., realizate de entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea unor astfel de produse).

În cazul în care construcțiile sunt realizate în scopul exploatarei pe termen lung, de către entitatea care le-a realizat, ele reprezintă imobilizări.

Terenurile cumpărate în scopul construirii pe acestea de construcții destinate vânzării, se înregistrează la stocuri.

Conform pct. 274 din Reglementările contabile, în cazul în care un activ care a fost inițial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, valoarea terenului se evidențiază distinct la stocuri, la valoarea de înregistrare în contabilitate.

Dacă terenul a fost reevaluat, concomitent cu schimbarea naturii activului, rezerva din reevaluare corespunzătoare acestuia se transferă în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”.

În cazul activelor de natura ansamblurilor sau complexurilor de locuințe care inițial erau destinate vânzării și care ulterior își schimbă destinația, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terți, în contabilitate se înregistrează un transfer de la stocuri la imobilizări corporale. Transferul se efectuează la data schimbării destinației, la valoarea la care activele erau înregistrate în contabilitate (reprezentată de cost).

În ceea ce privește tratamentul construcțiilor încadrate ca investiții imobiliare, conform pct. 204- 205 din Reglementările contabile, transferurile în sau din categoria investițiilor imobiliare trebuie făcute dacă și numai dacă există o modificare a utilizării, evidențiată de:

- ✓ începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor;
- ✓ încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor în categoria investițiilor imobiliare;

În cazul în care decide să cedeze o investiție imobiliară fără amenajări suplimentare, entitatea continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiție imobiliară până în momentul în care aceasta este scoasă din evidență.

Exemplu:

O societate din România, plătitoare de impozit pe profit și TVA, deține în proprietate o construcție încadrată la investiții imobiliare.

Societatea demarează lucrări ample de modernizare în vederea vânzării construcției. Potrivit politicilor contabile aprobate în cadrul societății, modernizările efectuate îndeplinesc criteriile de recunoaștere a imobilizărilor corporale, deci se capitalizează.

Societatea nu înregistrează un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor.

- **Diversele taxe plătite autorităților locale în vederea obținerii autorizațiilor de modernizare se înregistrează:**

| | | |
|---|---|-----------------------------------|
| 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | = | 5121 „Conturi la bănci în lei” |
|---|---|-----------------------------------|

- **Înregistrarea facturilor de materiale și/sau prestări servicii:**

| | | |
|--|---|--------------------|
| % 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” 3028 „Alte materiale consumabile” 4426 „TVA deductibilă” | = | 401 „Furnizori” |
|--|---|--------------------|

- **Consumul materialelor:**

| | | |
|--|---|--------------------------------------|
| 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile” | = | 3028 „Alte materiale consumabile” |
|--|---|--------------------------------------|

- **Recepții parțiale:**

| | | |
|---|---|---|
| 235 „Investiții imobiliare în curs de execuție” | = | 725 „Venituri din producția de investiții imobiliare” |
|---|---|---|

• **Recepția amenajării și punerea în funcțiune:**

| | | |
|---|---|---|
| 215/analitic amenajări „Investiții imobiliare” | = | 235 „Investiții imobiliare în curs de execuție” |
|---|---|---|

11.2. Construcție bloc de locuințe și vânzare apartamente

Evidența contabilă pentru această activitate se organizează potrivit Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

În baza acestor reglementări, trebuie identificate și încadrate corect, din punct de vedere contabil, natura activităților desfășurate de societate, natura bunurilor rezultate din activitatea desfășurată, natura veniturilor obținute din activitate, natura și statutul lor fiscal ale partenerilor incluși în operațiune.

Societatea produce bunuri (apartamente) cu scopul de a le vinde, deci desfășoară o activitate de producție a unor bunuri, conform obiectului său de activitate.

Apartamentele sunt bunuri produse pentru a fi vândute, nu pentru a fi utilizate de către societate în activitatea sa de producție, de prestări servicii, spre a fi închiriate terților sau în scopuri administrative. Ca urmare, nu sunt îndeplinite criteriile de a fi considerate imobilizări, specificate în definiția imobilizărilor corporale prevăzute la punctul 190 alin. (1) din Reglementările contabile.

Locuințele construite vor fi recunoscute în contabilitate ca stocuri, deoarece sunt realizate cu intenția de a fi vândute, având ca temei legal punctul 268 alin. (1) lit. a) și punctul 272 alin. (1) lit. a) din Reglementările contabile. De asemenea, la alin. (2) al punctului 272 se specifică faptul că în cadrul stocurilor se cuprind și activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (de exemplu, ansambluri sau complexuri de locuințe etc., realizate de entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea unor astfel de produse).

Mai mult decât atât, la punctul 276 alin. (1) lit. i) din Reglementările contabile se arată că în cadrul stocurilor se cuprind ansamblurile sau complexurile de locuințe destinate vânzării.

Potrivit punctului 276 alin. (1) lit. e) a doua liniuță din Reglementările contabile, produsele finite sunt produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților. De aici rezultă că locuințele realizate de societate, finisate, fiind produse care, în procesul de fabricație, au parcurs toate fazele aferente construcției unui bloc, se încadrează în categoria produselor finite.

Potrivit punctului 276 alin. (1) lit. h) din Reglementările contabile, producția în curs de execuție este producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în

procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime.

De reținut!

Toate lucrările realizate pe toată durata de executare a construcției se vor evidenția ca producție în curs de execuție, indiferent de modul de realizare: în antrepriză sau în regie proprie.

Dacă terenul achiziționat a fost clasificat inițial în categoria imobilizărilor va fi recunoscut în categoria stocurilor, mai exact ca mărfuri, deoarece acesta se vinde ca atare. Mărfurile reprezintă, potrivit punctului 276 alin. (1) lit. a) din Reglementări, bunuri pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării.

În categoria mărfurilor intră porțiunea din teren corespunzătoare cotei indivize aferente fiecărui apartament, care se va menționa distinct (ca suprafață și valoare), ulterior, în cadrul contractului de vânzare autentificat la notar împreună cu apartamentul.

După finalizarea întregului ansamblu și înregistrarea locuințelor ca produse finite, se procedează la vânzarea apartamentelor și a anexelor (parcări, garaje etc.). Astfel, se vând, pe de o parte, produse finite (apartamentele și parcările) și, pe de altă parte, se vând mărfuri (cota indiviză de teren). Ca urmare, și veniturile vor fi considerate corespunzător acestor tipuri de stocuri vândute, respectiv venituri din vânzarea produselor finite și venituri din vânzarea mărfurilor, potrivit punctului 435 alin. (1) lit. a) din Reglementările contabile.

Odată ce sumele sunt primite înainte de livrare, indiferent de procentul reprezentat în valoarea totală a apartamentului promis fiecărui client, acestea reprezintă avansuri încasate, evidențiate cu ajutorul contului 419 „Clienți - creditori”.

Notă:

Persoanele care achiziționează, de exemplu, apartamente de la o societate de construcții, dezvoltator imobiliar, indiferent de categoria lor (persoane fizice, persoane juridice, plătitoare sau neplătitoare de TVA), sunt clasificate drept clienți, și nu debitori diverși.

Exemplu:

Societatea ABC SRL, plătitoare de TVA și impozit pe veniturile microîntreprinderii, construiește un bloc de locuințe în vederea vânzării de apartamente.

În acest scop, cumpără un teren pentru construcții de locuințe și semnează un contract de antrepriză cu un constructor. De asemenea, se primesc diferite facturi pentru alte servicii primite.

Stabilim care este monografia contabilă pentru construcția de locuințe și apoi vânzarea lor și tratamentul fiscal pentru această activitate.

- **Achiziția terenului și recunoașterea ca imobilizări:**

| | | |
|--------------------|---|-----------------------------------|
| 2111 „Terenuri” | = | 404 „Furnizori de imobilizări” |
|--------------------|---|-----------------------------------|

- **Reclasificarea terenului la mărfuri dacă a fost înregistrat la imobilizări:**

| | | |
|------------------|---|--------------------|
| 371 „Mărfuri” | = | 2111 „Terenuri” |
|------------------|---|--------------------|

- **Sau înregistrarea terenului direct ca marfă:**

| | | |
|------------------|---|--------------------|
| 371 „Mărfuri” | = | 401 „Furnizori” |
|------------------|---|--------------------|

- **Și, dacă terenul este achiziționat cu taxare inversă, se înregistrează TVA aferentă:**

| | | |
|---------------------------|---|-------------------------|
| 4426 „TVA deductibilă” | = | 4427 „TVA colectată” |
|---------------------------|---|-------------------------|

Notă:

Terenul trebuie declarat la DITL în termen de 30 de zile de la dobândire, prin depunerea unei declarații, conform art. 466 alin. (2) din Codul fiscal, impozitul pe teren fiind datorat de la data de 01 ianuarie a anului următor.

Costurile efectuate pentru construcție (taxe notariale, avize, autorizații, factura de la constructor, energia electrică, apă, salariile angajaților societății dvs. care participă la edificarea locuințelor etc.) se înregistrează după natură:

- **Taxe notariale, onorarii avocați:**

| | | |
|--|---|--------------------|
| 622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” | = | 401 „Furnizori” |
|--|---|--------------------|

| | | |
|---------------------------|---|--------------------|
| 4426 „TVA deductibilă” | = | 401 „Furnizori” |
|---------------------------|---|--------------------|

- **Factura primită pentru serviciile de construcții recepționate:**

| | | |
|--|---|--------------------|
| % 628 „Alte cheltuieli cu serviciile | = | 401 „Furnizori” |
|--|---|--------------------|

| | | |
|--|--|--|
| executate de terți” 4426 „TVA deductibilă” | | |
|--|--|--|

• **Facturile de energie electrică și alte utilități se înregistrează:**

| | | |
|--|---|--------------------|
| 605x „Cheltuieli privind utilitățile” | = | 401 „Furnizori” |
|--|---|--------------------|

| | | |
|---------------------------|---|--------------------|
| 4426 „TVA deductibilă” | = | 401 „Furnizori” |
|---------------------------|---|--------------------|

• **Diversele taxe plătite autorităților locale se înregistrează:**

| | | |
|---|---|-----------------------------------|
| 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | = | 5121 „Conturi la bănci în lei” |
|---|---|-----------------------------------|

• **Înregistrarea cheltuielilor cu salariile:**

| | | | |
|--|---|---|---|
| 641 „Cheltuieli cu salariile personalului” | = | 421 „Personal - salarii datorate” | salariile angajaților care participă la edificarea locuințelor |
|--|---|---|---|

• **Înregistrarea reținerilor din salarii:**

| | | |
|------------------------------------|---|--|
| 421 „Personal-salarii datorate” | = | % 4315 „Contribuția de asigurări sociale” 4316 „Contribuția de asigurări sociale de sănătate” 444 „Impozit pe salarii” |
|------------------------------------|---|--|

• **Înregistrarea contribuțiilor suportate de angajator:**

| | | |
|--|---|--|
| 646 „Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă” | = | 436 „Contribuția asiguratorie pentru muncă |
|--|---|--|

• **Achiziție materii prime și materiale:**

| | | |
|------------------------|---|--------------------|
| 301 „Materii prime” | = | 401 „Furnizori” |
|------------------------|---|--------------------|

| | | |
|---------------------------|---|--------------------|
| 4426 „TVA deductibilă” | = | 401 „Furnizori” |
|---------------------------|---|--------------------|

| | | |
|---|---|--------------------------------|
| 302 „Cheltuieli cu materialele consumabile” | = | 401 „Materiale consumabile” |
|---|---|--------------------------------|

| | | |
|---------------------------|---|--------------------|
| 4426 „TVA deductibilă” | = | 401 „Furnizori” |
|---------------------------|---|--------------------|

Important!

Conform punctului 284 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

În acest scop este necesar să se asigure recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate și înregistrarea acestora la locurile de depozitare.

Potrivit Normelor generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul nr. 2.634/2015, persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare *entități*), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate.

Nota de recepție și constatare de diferențe se folosește ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:

- bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoțire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite;
- bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;
- bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;
- bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;
- bunurilor materiale care prezintă diferențe la recepție;
- mărfurilor intrate în gestiunile la care evidența se ține la preț de vânzare.

În cazurile în care nu este obligatorie întocmirea NIR-ului, recepția și încărcarea în gestiune, după caz, și înregistrarea în contabilitate se fac pe baza documentului de livrare care însoțește transportul (factura, avizul de însoțire a mărfii etc.).

În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric, conform punctului 290 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Cu ajutorul contului 302 „Materiale consumabile” se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de materiale consumabile (materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile). În debitul contului 302 „Materiale consumabile” se înregistrează alocarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile achiziționate de la terți în contrapartidă cu 401, 408, 446, 322, 542, iar în creditul contului 302 „Materiale consumabile” se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile incluse pe cheltuieli, precum și a celor constatate lipsă la inventar sau distruse (602).

Cu ajutorul contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” se ține evidența existenței și mișcării materialelor de natura obiectelor de inventar. În debitul contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate de la terți în contrapartidă cu 401, 408, 446, 323, 542, iar în creditul contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar incluse pe cheltuieli, precum și a celor constatate lipsă la inventar sau distruse în contrapartidă cu 603.

- **Consumul materiilor prime și al materialelor consumabile, pe baza bonului de consum, se înregistrează:**

| | | |
|--|---|------------------------|
| 601 „Cheltuieli cu materiile prime” | = | 301 „Materii prime” |
|--|---|------------------------|

| | | |
|--|---|--------------------------------|
| 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile” | = | 302 „Materiale consumabile” |
|--|---|--------------------------------|

- **Cheltuielile cu închirierea de utilaje de la terți:**

| | | |
|---|---|--------------------|
| % 612x „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” 4426 | = | 401 „Furnizori” |
|---|---|--------------------|

| | | |
|-------------------|--|--|
| „TVA deductibilă” | | |
|-------------------|--|--|

• **Amortizarea lunară a utilajelor:**

| | | |
|---|---|---|
| 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” | = | 2813 „Amortizări privind imobilizările corporale” |
|---|---|---|

• **La finalul lunii se înregistrează, cu suma tuturor acestor cheltuieli, producția în curs:**

| | | |
|---|---|--|
| 331/analitic apartamente „Produce în curs de execuție” | = | 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” |
|---|---|--|

Atenție!

Chiar dacă în cursul lunii se înregistrează cheltuieli după natură, valoarea cheltuielilor care se alocă edificării locuințelor (cheltuielile directe și indirecte, fără cheltuielile de administrație, adică fără salariul directorului, al secretarei, al contabilului, fără amortizarea calculatoarelor utilizate de către personalul administrativ etc.) se contrabalansează cu ajutorul contului 711, în contrapartidă cu producția neterminată, astfel încât în soldul contului 121 să nu existe decât eventuala pierdere rezultată din cheltuielile administrative (până la obținerea de venituri din vânzare).

Operațiunile de mai sus se înregistrează lună de lună, în funcție de situațiile concrete care apar, prin înregistrarea după natură a tuturor cheltuielilor și evidențierea, la finalul lunii, a producției în curs, cu suma cheltuielilor alocate locuințelor.

Costul de producție al unui bun se determină în conformitate cu regulile generale prevăzute la punctul 8 alin. (7) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

„(7) cost de producție înseamnă prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.”

- **Se înregistrează antecontractele la notar cu persoane fizice plătitoare sau neplătitoare de TVA sau chiar cu societăți și se emit facturi de avans pentru locuințe:**

| | | |
|-------------------|---|------------------------------|
| 4111 „Clienți” | = | 419 „Clienți - creditori” |
|-------------------|---|------------------------------|

| | | |
|-------------------|---|--|
| 4111 „Clienți” | = | 4427 (9%,11% sau 21%) „TVA colectată” |
|-------------------|---|--|

Cota de TVA de 11% se aplică doar în situația în care sunt îndeplinite condițiile menționate expres și exhaustiv în Codul fiscal la art. 291 alin. (2) lit. 1) din Codul fiscal.

Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

1. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;
2. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap;

Potrivit art. III din Legea nr. 141/2025:

(1) Persoana fizică, în mod individual sau în comun cu altă persoană fizică/alte persoane fizice, poate achiziționa în perioada 1 august 2025 - 31 iulie 2026 inclusiv o singură locuință cu cota redusă de TVA de 9%, dacă se îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

a) locuința are o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, și o valoare, inclusiv a terenului pe care este construită, care nu depășește suma de 600.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;

b) locuința în momentul livrării, care nu poate depăși data de 31 iulie 2026, să poată fi locuită ca atare, conform condițiilor legale în vigoare la data încheierii actelor juridice între vii care au ca obiect plata în avans pentru achiziționarea unei astfel de locuințe. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind

autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

c) nu a achiziționat o altă locuință cu cotă redusă de TVA începând cu 1 ianuarie 2023, conform informațiilor din "Registrul achizițiilor de locuințe cu cota redusă de TVA", prevăzut de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

d) a încheiat până la data de 1 august 2025 un act juridic între vii care are ca obiect plata în avans pentru achiziționarea unei astfel de locuințe.

(2) Pentru a beneficia de cota redusă de 9%, pe lângă condițiile prevăzute la alin. (1), persoana fizică, în mod individual sau în comun cu altă persoană fizică/alte persoane fizice, pentru actele juridice între vii care au ca obiect plata în avans pentru achiziționarea unei locuințe, încheiate în perioada 3 iulie - 31 iulie 2025 inclusiv, la data livrării locuinței trebuie să facă dovada achitării unui avans de 20% din valoarea locuinței exclusiv TVA, achitat integral până la data de 31 iulie 2025 inclusiv.

(3) În „Registrul achizițiilor de locuințe cu cota redusă de TVA” se înscriu și informațiile din actele juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate pentru locuințele prevăzute la alin. (1) și (2), autentificate până la data de 31 iulie 2026 inclusiv. Notarii publici sunt obligați:

a) să verifice îndeplinirea condiției referitoare la achiziția unei singure locuințe cu cota redusă de TVA, prin consultarea „Registrului achizițiilor de locuințe cu cota redusă de TVA”, înainte de autentificarea actelor juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate sau plata în avans pentru achiziția unei astfel de locuințe și, în situația în care constată că nu este îndeplinită această condiție, să le autentifice doar dacă livrarea se efectuează cu cota standard de TVA;

b) să completeze „Registrul achizițiilor de locuințe cu cota redusă de TVA” la data autentificării actelor juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate pentru locuințele prevăzute la alin. (1) și (2);

c) să înscrie în actele juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate sau plata în avans pentru achiziția unei astfel de locuințe cu cota redusă de TVA de 9% menționi cu privire la respectarea obligațiilor prevăzute la lit. a) și, după caz, la lit. b);

d) să înscrie în actele juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate sau plata în avans pentru locuințele prevăzute la alin. (1) și (2) cota de TVA aplicată, indiferent dacă TVA se aplică la preț sau este inclusă în preț.

(4) Până la data de 1 august 2026 se aplică o cotă redusă de TVA de 9% pentru livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței, dacă au fost încheiate până la data de 1 august 2025 acte juridice între vii care au ca obiect plata în avans pentru achiziționarea acestora.

În relația cu persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA pe teritoriul României, la livrarea imobilelor se aplică taxarea inversă, conform art. 331 alin. (1) și alin. (2) lit. g) din Codul fiscal.

Menționăm că livrarea de construcții noi este o operațiune supusă TVA prin efectul legii, conform art. 292 alin. (2) lit. f) teza a doua din Codul fiscal.

La finalizarea întregii construcții, absolut toate sumele alocate acesteia trebuie să se regăsească în soldul debitor al contului 331, pe diverse analitice, dacă s-au putut dezvolta analitice, în funcție de tipul locuințelor realizate.

- **Pe baza procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, în contabilitate se înregistrează obținerea produselor finite - locuințelor (apartamentelor, garsonierelor etc.):**

| | | |
|---|---|--------------------------------------|
| 345/apartament 2 camere „Produse finite” | = | 331 „Produse în curs de execuție” |
|---|---|--------------------------------------|

| | | |
|---|---|--------------------------------------|
| 345/apartament 3 camere „Produse finite” | = | 331 „Produse în curs de execuție” |
|---|---|--------------------------------------|

| | | |
|-------------------------------------|---|--------------------------------------|
| 345/ garsonieră „Produse finite” | = | 331 „Produse în curs de execuție” |
|-------------------------------------|---|--------------------------------------|

| | | |
|---|---|--------------------------------------|
| 345/ garsonieră dublă „Produse finite” | = | 331 „Produse în curs de execuție” |
|---|---|--------------------------------------|

După efectuarea acestor înregistrări, contul 331 „Produse în curs de execuție” trebuie să aibă sold zero.

Apoi apartamentele trebuie declarate la DITL, prin depunerea unei declarații în acest sens, în termen de 30 de zile de la data procesului verbal de recepție, conform art. 461 alin. (2) și (3) din Codul fiscal.

- **Vânzarea produselor finite:**

| | | |
|-------------------|---|---|
| 4111 „Clienți” | = | 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite” |
|-------------------|---|---|

| | | |
|-------------------|---|--|
| 4111 „Clienți” | = | 4427 (9%/11% sau 21%) „TVA colectată” |
|-------------------|---|--|

- **Sau în regim de taxare inversă (se facturează fără TVA, iar clientul, persoană impozabilă plătitoare de TVA, înregistrează 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”):**

| | | |
|-------------------|---|---|
| 4111 „Clienți” | = | 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite” |
|-------------------|---|---|

- **Și descărcarea din gestiune:**

| | | |
|---|---|--|
| 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” | = | 345/apartamente/garsoniere „Produse finite” |
|---|---|--|

- **Odată cu vânzarea apartamentelor, se vinde și cota indiviză de teren aferentă:**

| | | |
|-------------------|---|---|
| 4111 „Clienți” | = | 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” |
|-------------------|---|---|

| | | |
|-------------------|---|--|
| 4111 „Clienți” | = | 4427 (9%/11% sau 21%) „TVA colectată” |
|-------------------|---|--|

Sau în regim de taxare inversă (se facturează fără TVA, iar clientul, persoană impozabilă plătitoare de TVA, înregistrează 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”)

- **Și descărcarea din gestiune a terenului:**

| | | |
|---------------------------------------|---|------------------|
| 607 „Cheltuieli privind mărfurile” | = | 371 „Mărfuri” |
|---------------------------------------|---|------------------|

- **Pe facturile de vânzare se va scădea și avansul încasat și facturat anterior:**

| | | | |
|-------------------|---|------------------------------|------------------|
| 4111 „Clienți” | = | 419 „Clienți - creditori” | cu suma cu minus |
|-------------------|---|------------------------------|------------------|

| | | | |
|-------------------|---|---|----------|
| 4111 „Clienți” | = | 4427 (9%/11% sau 21%) „TVA colectată” | cu minus |
|-------------------|---|---|----------|