

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, expert contabil Carmen Ion-Bujor, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, expert contabil Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – SEPTEMBRIE 2016

✓	MONOGRAFII CONTABILE	
■	Construcția unui ansamblu imobiliar pentru vânzare <i>consultant fiscal Mariana Toma</i>	3
■	Noul plafon pentru încasările de la persoane fizice. Monografie contabilă pentru organizatorii de nunți și botezuri <i>expert contabil Olga Crevelescu</i>	12
■	Împrumuturi între entități afiliate <i>expert contabil Anca Ivanov</i>	18
✓	SPECIALISTUL COMENTEAZĂ	
■	Anularea înregistrării în scopuri de TVA de către organul fiscal. Consecințe și condiții pentru reînregistrare <i>consultant fiscal Ionuț Jinga</i>	21
■	Persoane fizice. Când nu datorați contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din investiții <i>consultant fiscal, expert contabil Dani Cucu</i>	27
✓	CAZURI PRACTICE	
■	Dividende neachitate asociaților. Gradul de îndatorare	30
■	Scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe	30
■	Achiziție grâu. Monografie contabilă	31
■	Reprezentatul legal și persoana care a întocmit Declarația 394	33
■	Ambalaje declassate ca deșeuri. Obligații la fondul de mediu	34
■	Vânzări online de softuri și licențe. Implicații fiscale	36
■	Dizolvare societate cu repartizarea activului către asociați	38



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:
RENTROP & STRATON – www.rs.ro
ISSN: 2457-9688

Preț: abonament pentru 12 ediții: 532.35 lei;
e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă
Redactor-șef: Carmen Avădănoaei
Tehnoredactare: Dana Segărceanu
Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București
Tel./Fax: 021.317.25.87

Președinte: George Straton
Director General: Octavian Breban
Director Economic: Mariana Nețoiu
Director Creație-Produție: Cristina Straton
Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Construcția unui ansamblu imobiliar pentru vânzare

consultant fiscal
Mariana TOMA

MONOGRAFII
CONTABILE

Societatea ABC S.R.L. are ca obiect de activitate principală codul 4110 „Dezvoltare (promovare) imobiliară” și construiește un ansamblu de blocuri de apartamente destinate vânzării. Durata construcției este mai mare de un an de zile.

Construcția ansamblului o realizează utilizând atât forțe și mijloace proprii, cât și diverși subcontractori pentru servicii specializate (de exemplu, proiectare, livrare lifturi cu montaj și punere în funcțiune, livrare centrale termice pe gaz cu montaj și punere în funcțiune, dirigenție de șantier, NTSM și PSIPSM etc.).

La data demarării construcției blocurilor nu au existat contracte de vânzare-cumpărare încheiate cu clienți. Pentru finanțarea construcției, societatea încheie un contract de finanțare cu o bancă comercială. Pe parcursul construirii blocurilor, până la finalizarea acestora, structura specializată de vânzare din cadrul societății încheie doar pentru o parte din apartamente contracte de vânzare-cumpărare cu diverși clienți persoane fizice sau juridice.

1. Care este monografia contabilă pe care societatea ABC S.R.L. trebuie să o întocmească în situația descrisă mai sus, pentru:

- achiziția terenului
- achiziția serviciilor de proiectare, dirigenție de șantier, NTSM și PSIPSM etc.
- cheltuielile de obținere a avizelor de la furnizorii de utilități, avizelor de mediu și autorizațiilor de construcție etc.
- achiziția de materii prime și materiale necesare construirii ansamblului de blocuri
- achiziția de bunuri cu instalare și sau alte servicii specializate
- cheltuielile cu închirierea de utilaje de construcții necesare
- cheltuielile cu salariile
- alte cheltuieli indirecte
- înregistrarea împrumutului luat de la bancă și a cheltuielilor cu dobânzile
- înregistrarea lunară a producției neterminate
- recepția finală și înregistrarea producției finite
- apartamentarea blocurilor și înregistrarea în contabilitate a apartamentelor construite
- înregistrarea în contabilitate a cotei-părți de teren aferent
- înregistrarea în contabilitate a boxelor și parcarilor suprasubterane construite

- plata impozitelor locale
- vânzarea apartamentelor, boxelor și parcărilor către persoane fizice sau juridice interne
- vânzarea apartamentelor, boxelor și parcărilor către persoane fizice sau juridice nerezidente, în valută
- scăderea din gestiune.

2. Care este monografia contabilă pentru înregistrarea în contabilitate a cotei-părți de teren aferent fiecărui apartament (practic, se descompune lotul de teren cumpărat în cote-părți aferente apartamentelor și cote comune alei de acces etc.)?

3. Care este monografia contabilă pentru situația în care achiziția terenului, proiectului și avizelor/autorizațiilor de construcție se face de către dezvoltatorul imobiliar, dar construcția efectivă a blocului de apartamente pentru vânzare până la finalizarea și predarea acestuia către beneficiar/ dezvoltatorul imobiliar se face printr-un antreprenor general?

4. Care este monografia contabilă pentru situația în care valorificarea apartamentelor din blocul de locuințe construit este mixtă, respectiv un număr de apartamente pentru folosul dezvoltatorului, un număr de apartamente pentru închiriere pentru persoane fizice și/sau juridice, iar diferența pentru vânzare (aspecte care se cunosc de la demararea proiectului imobiliar sau se hotărăsc pe parcursul construcției în funcție de evoluția cererii)?

Potrivit **O.M.F.P. nr. 1.802/2014**, terenurile cumpărate în scopul construirii pe acestea de construcții destinate vânzării se înregistrează la stocuri.

● La începerea construcției, acesta se înregistrează în contabilitate drept consum de stocuri:

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

● Această înregistrare se poate defalca pe teren aferent construcției, care va conduce la repartizarea terenului pe fiecare apartament realizat și este cheltuială directă:

601/cota directă	=	301	
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”	

și

● teren aferent spațiilor comune cum sunt alei, parcuri ce constituie cheltuială indirectă:

601/cota indirectă	=	301	
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”	

Calculul prețului pe apartament se face în funcție de cota-parte a terenului ce revine fiecărui apartament (calculată în funcție de numărul de apartamente, suprafața totală a construcției și suprafața specifică fiecărui apartament).

Costul terenului pe care se ridică imobilul se repartizează în costul de producție al imobilului în mod similar altor materii prime și materiale, drept cheltuială directă, a cărei valoare pe apartament se determină în funcție de elementele menționate.

În mod similar se determină valoarea costului de producție pentru parcărilor realizate prin includerea în cost a terenului și calcularea costului total de producție în funcție de suprafața alocată și alte materii prime și materiale aferente, necesare.

În ceea ce privește aleile ce sunt proprietate comună, dar nu sunt domeniu public, considerăm că și cota de teren aferentă acestora, inclusiv spațiul verde, se va aloca asupra costului fiecărui apartament.

În ceea ce privește înregistrarea construcției în contabilitate, în funcție de destinația apartamentelor (vânzare, închiriere și utilizare proprie), se au în vedere prevederile **pct. 200 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014**.

Astfel, anumite proprietăți includ o parte care este deținută pentru a fi închiriată sau cu scopul creșterii valorii capitalului și o altă parte care este deținută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative.

Dacă aceste părți pot fi vândute separat (sau închiriate separat în temeiul unui contract de leasing financiar), o entitate le contabilizează separat.

Dacă părțile nu pot fi vândute separat, proprietatea imobiliară constituie o investiție imobiliară doar în cazul în care o parte nesemnificativă este deținută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative.

Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiție imobiliară este nevoie de raționament profesional. Entitățile trebuie să elaboreze criterii astfel încât să își poată exercita în mod consecvent raționamentul, în conformitate cu definiția investiției imobiliare.

Transferurile în sau din categoria investițiilor imobiliare trebuie făcute dacă și numai dacă există o modificare a utilizării, evidențiată de:

a) începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor;

b) încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor în categoria investițiilor imobiliare.

Pct. 275 din reglementările contabile prevăd că, 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).

Pct. 205 prevede că în cazul în care o entitate decide să cedeze o investiție imobiliară, cu sau fără amenajări suplimentare, entitatea continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiție imobiliară până în momentul în care aceasta este scoasă din evidență.

1. Achiziția terenului destinat construcției de locuințe:

%	=	401
301 / analitic teren construcție		„Furnizori”
„Materii prime”		
4426		
„TVA deductibilă”		

– la începerea construcției de locuințe, înregistrarea cheltuielii cu terenul (se va repartiza ca element de cost asupra valorii fiecărui apartament). Cota aferentă fiecărui apartament determinată în funcție de suprafață se va repartiza drept cheltuială directă:

601	=	301 / teren
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”

- înregistrarea serviciilor de proiectare, dirigenție, facturate de terți:

%	=	401
628		„Furnizori”
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		
4426		
„TVA deductibilă”		

- taxe pentru obținerea autorizațiilor de construcție:

635	=	446
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

- primirea facturilor pentru serviciile prestate de antreprenor (la baza înregistrării se află facturile emise de antreprenor periodic sau la finalizarea construcției, contractul și devizele de lucrări atașate facturilor).

Dacă se cunoaște exact de la începutul construcției numărul de apartament ce va fi utilizat pentru scopuri proprii, pentru închiriere, iar diferența pentru vânzare, având în vedere că fiecare apartament se va înregistra distinct, se determină procentul de apartamente cu fiecare destinație, iar fiecare factură primită de la antreprenor se înregistrează:

%	=	404
231 / corespunzător procentului de apartamente utilizate în folos propriu		„Furnizori de imobilizări”
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		
235 / corespunzător procentului de apartamente destinate închirierii		
„Investiții imobiliare în curs de execuție”		
628 / corespunzător procentului de apartamente destinate vânzării		
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		
4426		
„TVA deductibilă”		

- plata facturilor primite de la antreprenor:

404	=	5121
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”

- pentru apartamentele destinate vânzării la finele fiecărei luni, se înregistrează producția în curs de execuție, cu toate cheltuielile cumulate înregistrate în conturile de cheltuieli, aferente construcției apartamentelor destinate vânzării:

331	=	711
„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

- la începutul lunii următoare se stornează înregistrarea de la finele lunii anterioare cu suma aferentă:

711	=	331
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse în curs de execuție”

– pentru apartamentele de natura investițiilor imobiliare, la finele lunii se cumulează cheltuielile aferente acestor apartamente înregistrate în contabilitatea dezvoltatorului, altele decât cele pentru care au fost emise facturi de către antreprenor, și se evidențiază ca imobilizare în curs:

235	=	722
„Investiții imobiliare în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”

* cu suma costurilor aferente acestor proprietăți (cota de teren evidențiată în contul 601/cota directă aferentă acestor apartamente, cota de teren comun aferent aleilor, parcurilor etc. din cont 601/analitic cota indirectă, partea din cheltuielile de proiectare ce revine acestor apartamente (ct. 628) și partea din taxele plătite aferentă acestor apartamente (ct. 635))

– pentru apartamentele de natura proprietăților imobiliare, la finele lunii se cumulează cheltuielile aferente acestor apartamente înregistrate în contabilitatea dezvoltatorului, altele decât cele pentru care au fost emise facturi de către antreprenor, și se evidențiază ca imobilizare în curs:

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

* cu suma costurilor aferente acestor proprietăți (cota de teren evidențiată în contul 601/cota directă aferentă acestor apartamente, cota de teren comun aferent aleilor, parcurilor etc. din cont 601/analitic cota indirectă, partea din cheltuielile de proiectare ce revine acestor apartamente (ct. 628) și partea din taxele plătite aferentă acestor apartamente (ct. 635))

– la recepția finală a imobilizării, în funcție de destinația apartamentelor se înregistrează:
● recepția investițiilor imobiliare:

215/analitic apartament	=	235
„Investiții imobiliare”		„Investiții imobiliare în curs de execuție”

● apartamentele destinate utilizării proprii:

212/analitic apartament	=	231
„Construcții”		„Imobilizări corporale în curs de execuție”

– apartamentele destinate vânzării se înregistrează ca stoc de produse finite la costul de producție determinat prin însumarea cheltuielilor aferente (facturi de la antreprenori, cotă-parte teren evidențiat în ct. 601, cheltuieli de proiectare repartizate, taxe, cota de teren aferentă suprafețelor comune – alei, parc etc.):

345/analitic apartament	=	711
„Produse finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

Dacă nu se cunoaște de la începutul demarării construcției destinația exactă a apartamentelor, acestea se vor înregistra în acea categorie care este cea mai probabilă a se realiza.

De exemplu, dacă se cunoaște numărul de apartamente ce vor fi utilizate în scop propriu, iar destinația principală a celorlalte apartamente este vânzarea, se înregistrează:

- facturile de la antreprenor:

%	=	404
231/corespunzător procentului de apartamente utilizate în folos propriu „Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Furnizori de imobilizări”
628/corespunzător procentului de apartamente destinate vânzării „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		
4426		
„TVA deductibilă”		

- pentru apartamentele destinate vânzării, la finele fiecărei luni se înregistrează producția în curs de execuție, cu toate cheltuielile cumulate înregistrate în conturile de cheltuieli, aferente construcției apartamentelor destinate vânzării:

331	=	711
„Produce în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

- la începutul lunii următoare se stornează înregistrarea de la finele lunii anterioare cu suma aferentă:

711	=	331
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produce în curs de execuție”

- pentru apartamentele de natura proprietăților imobiliare, la finele lunii se cumulează cheltuielile aferente acestor apartamente înregistrate în contabilitatea dezvoltatorului, altele decât cele pentru care au fost emise facturi de către antreprenor, și se evidențiază ca imobilizare în curs similar înregistrării anterioare a acestor apartamente:

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

- schimbarea destinației: din apartament de vânzare în apartament de închiriat anterior recepției, factură nouă de la antreprenor

%	=	404
231/corespunzător procentului de apartamente utilizate în folos propriu „Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Furnizori de imobilizări”
235/corespunzător procentului de apartamente destinate închirierii „Investiții imobiliare în curs de execuție”		
628/corespunzător procentului de apartamente destinate vânzării		

„Alte cheltuieli cu serviciile
executate de terți”
4426
„TVA deductibilă”

– la finele lunii, în costul apartamentelor de închiriat se evidențiază costurile înregistrate anterior în contul 711, în corespondență cu 331, aferente acestor apartamente (determinate ca procent din totalul cheltuielilor):

235	=	722	cu suma costurilor aferente
„Investiții imobiliare în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

- cota de teren evidențiată în contul 601/cota directă aferentă acestor apartamente;
- cota de teren comun aferent aleilor, parcurilor etc. din cont 601/analitic cota indirectă;
- partea din cheltuielile de proiectare ce revine acestor apartamente (cont 628);
- partea din taxele plătite aferentă acestor apartamente (cont 635);
- partea din facturile anterioare primite de la antreprenor și înregistrate în contul 628.

La recepția finală se înregistrează

– apartamentele destinate vânzării:

345	=	711
„Produce finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

– apartamentele destinate uzului propriu:

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

– apartamentele destinate închirierii:

215	=	235
„Investiții imobiliare”		„Investiții imobiliare în curs de execuție”

- schimbarea destinației după recepția apartamentelor:

● recepția ca stocuri (destinate vânzării)

345	=	711
„Produce finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

și

- modificarea destinației în investiții imobiliare (de închiriat):

215	=	345
„Investiții imobiliare”		„Produse finite”

- modificarea destinației în proprietăți imobiliare (uz propriu):

212	=	345
„Construcții”		„Produse finite”

● recepția ca investiții imobiliare (destinate închirierii):

215	=	235
„Investiții imobiliare”		„Investiții imobiliare în curs de execuție”

- modificarea destinației în proprietăți imobiliare (uz propriu):

212	=	215
„Construcții”		„Investiții imobiliare”

și amortizarea cumulată (dacă este cazul):

2815	=	2812
„Amortizarea investițiilor imobiliare”		„Amortizarea construcțiilor”

- vânzarea apartamentelor înregistrate inițial ca investiții imobiliare (fără transferul în categoria stocurilor conform pct. 205 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014):

461	=	%
„Debitori diverși”		7583
		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”
		4427
		„TVA colectată”

și descărcarea de gestiune:

%	=	215	
2815		„Investiții imobiliare”	- amortizare cumulată
„Amortizarea investițiilor imobiliare”			
6583			- valoare neamortizată
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”			

● recepția ca proprietăți imobiliare (destinate uzului propriu):

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

- modificarea destinației în investiții imobiliare (închiriere):

215	=	212
„Investiții imobiliare”		„Construcții”

și amortizarea cumulată (dacă este cazul):

2812	=	2815
„Amortizarea construcțiilor”		„Amortizarea investițiilor imobiliare”

- vânzarea apartamentelor înregistrate inițial ca investiții imobiliare (fără transferul în categoria stocurilor):

461	=	%
„Debitori diverși”		7583
		„Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”
		4427
		„TVA colectată”

și descărcarea de gestiune:

%	=	212	
2812		„Construcții”	- amortizare cumulată
„Amortizarea construcțiilor”			
6583			- valoare neamortizată
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”			

**- E tipul cel nou de care vă
spuneam. L-am adus ca
să scoată firma la liman...**

