

Consilier Contabilitate Explicată îți pune la dispoziție:

Sfatul Consilierului

Prestări servicii de construcții

GRATUIT!

Recomandări și atenționări
ale specialiștilor **EXCLUSIV**
pentru abonați!

Prestări servicii de construcții

Societatea AviConstruct Srl, plătitoare de impozit pe profit și TVA în România, a încheiat un contract și a început lucrările de construcție la o clădire din România, cu o altă societate românească. Pentru realizarea construcției, prestatorul încasează un avans. Având în vedere că lucrările vor fi realizate în decursul mai multor luni, stabilim care este regimul contabil și fiscal de aplicat pentru operațiunile generate de acest contract?

În cazul serviciilor prestate în sectorul construcțiilor, este cunoscut faptul că acestea pot necesita o perioadă mai lungă de timp pentru realizare. La finele lunii/perioadei pot exista servicii care nu au fost încă facturate. Acestea vor fi recunoscute în contabilitate ca servicii în curs de execuție.

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, potrivit punctului 446 alin. (1) și (2) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

ATENȚIE!

Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

Conform punctului 446 alin. (3) din Reglementările contabile, în cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

Din punct de vedere contabil, potrivit punctului 19 alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creșterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii).

Întocmirea facturii cu sau fără TVA se stabilește în funcție de locul prestării din punctul de vedere al TVA care, în cazul serviciilor asupra bunurilor imobile, coincide cu locul prestării efective.

Dacă locul prestării stabilit conform art. 278 din Codul fiscal este în România, serviciile vor fi facturate cu TVA și declarate ca orice altă operațiune realizată în România, în decontul de TVA,

formularul 300 și în formularul 394 „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA“.

Dacă locul prestării stabilit conform art. 278 din Codul fiscal se stabilește a fi în afara României, atunci serviciile nu sunt impozabile în România, se declară la rândul 3 în Decontul de TVA și nu se declară în Declarația recapitulativă cod 394.

DE REȚINUT!

Numai în cazul în care serviciile prestate nu se încadrează la excepțiile prevăzute la art. 278 din Codul fiscal, pentru stabilirea locului prestării din punctul de vedere al TVA se aplică regula de bază, prevăzută la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

Locul prestării serviciilor asupra bunurilor imobile se stabilește conform art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, respectiv este locul în care sunt situate bunurile imobile. Imobilul în speța dată este situat în România.

Prin urmare, având în vedere că persoana impozabilă prestează servicii de construcții aferente unui imobil din România, serviciile de construcții prestate în speța dată sunt considerate servicii asupra unui bun imobil și au locul prestării din punctul de vedere al TVA tot în România, deci operațiunea este impozabilă în România. Factura se emite în acest caz cu TVA, atât pentru avansuri, cât și pentru prestarea efectivă.

Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar **pentru prestările de servicii efectuate și pentru orice avans încasat** în legătură cu o prestare de servicii, conform art. 319 alin. (6) lit. a) și d) din Codul fiscal.

● Facturarea avansului conform prevederilor contractuale:

4111	=	%
„Clienți“		419
		„Clienți – creditori“
		4427
		„TVA colectată“

● Încasarea avansului facturat:

5121	=	4111
„Conturi la bănci în lei“		„Clienți“

În măsura în care prestatorii de servicii au stocuri, ei le evaluează la costurile lor de producție. Aceste costuri constau, în primul rând, în manoperă și în alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și în cheltuielile de regie de atribuit. Manopera și alte costuri legate de vânzare și de personalul angajat

în administrația generală nu se includ, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate. Costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie neatribuibile, care sunt adesea încorporate în prețurile facturate de prestatorii de servicii.

Operațiunile de mai jos 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 prestării de servicii.

● Achiziție materiale în baza facturilor primite de la furnizori:

%	=	401
3021		„Furnizori“
„Materiale auxiliare“		
3028		
„Alte materiale consumabile“		
4426		
„TVA deductibilă“		

● Plata facturilor:

401	=	5121
„Furnizori“		„Conturi la bănci în lei“

● Consumul materialelor auxiliare, în baza bonurilor de consum:

6021	=	3021
„Cheltuieli cu materialele auxiliare“		„Materiale auxiliare“

● Consum alte materiale consumabile în baza bonurilor de consum:

6028	=	3028
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile“		„Alte materiale consumabile“

● Înregistrarea cheltuielilor cu salariile personalului:

641	=	421
„Cheltuieli cu salariile“		„Personal – salariile personalului datorate“

● Contribuția asiguratorie pentru muncă:

646	=	436
„Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă“		„Contribuția asiguratorie pentru muncă“

Notă: În speța dată, societatea desfășoară activități în domeniul construcțiilor, deci intră sub incidența prevederilor O.U.G. nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene.

● Cheltuieli cu servicii primite:

628	=	401
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“		„Furnizori“

4426	=	401
„TVA deductibilă“		„Furnizori“

● Cheltuielile cu închirierea de utilaje de construcții necesare:

%	=	401
612		„Furnizori“
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriiile“		
4426		
„TVA deductibilă“		

● Cheltuieli cu utilități:

605	=	401
„Cheltuieli privind energia și apă“		„Furnizori“

4426	=	401
„TVA deductibilă“		„Furnizori“

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

6811	=	2813
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport“

Chiar dacă în cursul lunii se înregistrează cheltuieli după natură, valoarea cheltuielilor care se alocă prestărilor de servicii (cheltuielile directe și indirecte, fără cheltuielile de administrație, de exemplu fără amortizarea calculatoarelor utilizate de către personalul administrativ, fără salariile personalului administrativ etc.) și se contrabalansează cu ajutorul contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție“, în contrapartidă cu producția neterminată, contul 332

„Servicii în curs de execuție“ astfel încât, în soldul contului 121, „Profit sau pierdere“ să nu existe decât eventuala pierdere rezultată din cheltuielile administrative (până la obținerea de venituri din prestări servicii).

- La finalul lunii se înregistrează, cu suma tuturor acestor cheltuieli, producția de servicii în curs (servicii executate, dar nefacturate, pentru care nu există situații de lucrări acceptate de beneficiar):

332	=	712
„Servicii în curs de execuție“		„Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție“

- La începutul perioadei următoare se reia înregistrarea stocurilor de servicii în curs de execuție:

712	=	332
„Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție“		„Servicii în curs de execuție“

La finalul celei de-a doua luni se determină costul serviciilor în curs de execuție cumulat de la începutul lucrărilor. Se repetă operațiunile până la momentul facturării serviciilor.

- Înregistrarea facturii emise pentru fiecare etapă, în baza situațiilor de lucrări:

4111	=	%
„Clienți“		704
		„Venituri din lucrări executate și servicii prestate“
		4427
		„TVA colectată“

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.