

Consilier Contabilitate Explicată

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**



5. Sistemul RO e-Factura

O.U.G. nr. 120 din 4 octombrie 2021 privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România, precum și pentru completarea O.G. nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate a vehiculului și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea introducerii pe piață, punerii la dispoziție pe piață, înmatriculării sau înregistrării în România, precum și supravegherea pieței pentru acestea.

Prin O.U.G. nr. 120/2021 au fost reglementate principalele aspecte privind facturarea electronică.

Motivele care au impus aceste reglementări:

- necesitatea instituirii unor reguli clare și suficiente cu privire la facturarea electronică, cu rol determinant în stabilitatea și eficiența legislativă națională, inclusiv prin înlăturarea unor insuficiențe legislative care nu permit aplicarea prevederilor Directivei 2014/55/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 aprilie 2014 privind facturarea electronică în domeniul achizițiilor publice;
- nereglementarea legislativă a mecanismului prin care România se asigură că autoritățile și entitățile contractante primesc și prelucrează facturi electronice conforme cu standardul european privind facturarea electronică îngrădește dreptul operatorilor economici în procesul de achiziție publică;
- adoptarea acestui act normativ corespunde politicii publice în domeniul e-guvernării și a obiectivelor asumate prin Raportul privind situația macroeconomică pe anul 2021 și proiecția acesteia pe anii 2022-2024, elaborat de Ministerul Finanțelor în baza art. 35 alin. (2) din Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare;
- reglementările asigură instituirea unui mecanism eficient de gestionare a resurselor bugetare alocate instituțiilor și autorităților publice și contribuie la întărirea capacității administrative și la creșterea gradului de colectare a impozitelor și taxelor prin redefinirea proceselor și folosirea tehnologiei;
- necesitatea concentrării materiei la care face referire, respectiv reglementarea unică a facturării electronice, cu luarea în considerare a unui nivel de predictibilitate față de mediul de afaceri și comensurarea beneficiilor viitoare;
- cadrul intern și internațional puternic marcat de criza pandemică impune o viziune adaptată realităților și nevoilor curente, determinând facilitarea accesării serviciilor publice printr-o digitalizare extinsă a interacțiunilor cu administrația publică, respectiv o tranziție din forma actuală la o formă electronică ce va permite reducerea sarcinilor administrative și a impactului asupra mediului;
- alinierea la dezideratele Uniunii Europene privind strategia în domeniul e-guvernării și adoptarea de către Guvernul României a politicii publice în domeniul e-guvernării;

În situația în care factura electronică transmisă nu respectă structura prevăzută mai sus, emitentul primește mesaj cu erorile identificate. După corectarea erorilor identificate, factura electronică se transmite în cadrul aceluiași sistem național privind factura electronică RO e-Factura.

Important!

Exemplarul original al facturii electronice se consideră fișierul de tip XML însoțit de sigiliul electronic al Ministerului Finanțelor în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura.



Data comunicării facturii electronice către destinatar se consideră data la care factura electronică este disponibilă acestuia pentru descărcare din sistemul național privind factura electronică RO e-Factura. Destinatarul este notificat cu privire la facturile electronice primite în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura conform procedurii prevăzute la art. 3 alin. (4). Data comunicării este accesibilă în sistem și emitentului facturii electronice.

Factura electronică comunicată destinatarului nu se poate returna în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura.

În situația unei facturi electronice asupra căreia destinatarul are obiecții, acesta înștiințează emitentul facturii electronice, inclusiv în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, prin înscrierea unui mesaj în acest sens.

Corecția facturii electronice comunicate destinatarului în sistemul RO e-Factura se efectuează conform art. 330 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Factura electronică corectată se transmite în cadrul aceluiași sistem național privind factura electronică RO e-Factura.

Prelucrarea facturii electronice se poate realiza exclusiv în format electronic utilizând aplicațiile informatice disponibile la nivelul destinatarilor facturilor electronice emise în relația B2G. Prin prelucrarea facturii electronice se înțelege inclusiv parcurgerea fazelor execuției bugetare.

În situația în care factura nu poate fi prelucrată în format electronic se poate utiliza un document obținut prin conversia informațiilor din factura electronică care permite citirea și listarea. Aplicația prin care se realizează conversia trebuie să asigure integritatea conținutului facturii electronice.

Destinatarii facturilor electronice emise în relația B2G care nu dispun de o aplicație de conversie pot utiliza aplicația informatică pusă la dispoziție de Ministerul Finanțelor, prin Centrul Național pentru Informații Financiare, la momentul operaționalizării sistemului național privind factura electronică RO e-Factura.

Factura electronică sau documentul obținut prin conversia informațiilor din factura electronică se utilizează în parcurgerea fazelor execuției bugetare a cheltuielilor prevăzute

de Legea nr. 500/2002, cu modificările și completările ulterioare, și Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, precum și pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor la nivelul autorităților contractante, entităților contractante sau unității de achiziții centralizate cu atribuții în acest sens potrivit legii, dobândind calitatea de document justificativ.

Notă:

Operatorii economici înregistrați în Registrul RO e-Factura care nu dispun de o aplicație de conversie pot utiliza aplicația informatică pusă la dispoziție de Ministerul Finanțelor, prin Centrul Național pentru Informații Financiare, la momentul operaționalizării sistemului național privind factura electronică RO e-Factura.

Facturarea electronică în domeniul achizițiilor publice

Potrivit articolului II din Legea nr. 139/2022, începând cu data de 1 iulie 2022, operatorii economici stabiliți în România conform art. 266 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au obligația, în relația B2G, definită conform art. 2 alin. (1) lit. m) din O.U.G. nr. 120/2021 privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România, precum și pentru completarea Ordonanței Guvernului nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate a vehiculului și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea introducerii pe piață, punerii la dispoziție pe piață, înmatriculării sau înregistrării în România, precum și supravegherea pieței pentru acestea, să emită facturi electronice și să le transmită prin sistemul național privind factura electronică RO e-Factura.

Important!

Conform art. 2 alin. (1) lit. m) din O.U.G. nr. 120/2021, relația dintre un operator economic și autorități contractante, respectiv entități contractante – B2G – tranzacția dintre un operator economic care are calitatea de contractant sau subcontractant/subantreprenor în temeiul Legii nr. 98/2016, cu modificările și completările ulterioare, Legii nr. 99/2016, cu modificările și completările ulterioare, Legii nr. 100/2016, cu modificările și completările ulterioare, și al O.U.G. nr. 114/2011 privind atribuirea anumitor contracte de achiziții publice în domeniile apărării și securității, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 195/2012, cu modificările și completările ulterioare, și autorități contractante sau entități contractante care primesc și prelucrează facturi electronice.

Important!

Facturile emise pentru tranzacțiile efectuate în relația B2G, în temeiul unor contracte pentru care actele normative reglementate la art. 2 alin. (1) lit. m) din O.U.G. nr. 120/2021 prevăd exceptări de la aplicare sau pentru care contractele sunt încheiate în baza altor acte normative decât cele prevăzute la art. 2 alin. (1) lit. m) din O.U.G. nr. 120/2021 nu fac obiectul obligației de transmitere utilizând sistemul național privind factura electronică RO e-Factura.



Atenție!

În situația în care operatorul economic a optat pentru utilizarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura în conformitate cu prevederile art. 5 din O.U.G. nr. 120/2021, acesta are obligația de a emite doar facturi electronice și de a utiliza acest sistem pentru transmiterea acestora către toți destinatarii definiți la art. 2 alin. (1) lit. p) din O.U.G. nr. 120/2021.



Art. 2 alin. (1) lit. p) din O.U.G. nr. 120/2021 definește destinatarul unei facturi electronice emise în relația B2G drept autoritatea contractantă, entitatea contractantă sau unitatea de achiziții centralizate cu atribuții în acest sens, potrivit legii, care primește factura electronică însoțită de sigiliul electronic al Ministerului Finanțelor în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura.

Excepție:

Nu sunt transmise în acest sistem facturile electronice prevăzute la art. 6 din O.U.G. nr. 120/2021 (ca urmare a executării contractelor clasificate potrivit legii sau în cazul în care atribuirea și executarea contractului de achiziție publică au necesitat impunerea, potrivit dispozițiilor legale, a unor măsuri speciale de securitate pentru protejarea unor interese esențiale de securitate ale statului).

De reținut!

Dacă un operator economic a optat pentru utilizarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura în conformitate cu prevederile art. 5 din O.U.G. nr. 120/2021, NU este obligat să transmită facturile emise către toți clienții, ci doar către destinatarii definiți la art. 2 alin. (1) lit. p) din O.U.G. nr. 120/2021 (instituții publice).



În situația în care operatorul economic transmite factura electronică în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, destinatarul facturii electronice emise în relația B2G are următoarele obligații:

- a) să primească și să descarce factura electronică prin intermediul sistemului național privind factura electronică RO e-Factura;
- b) să prelucreze factura electronică;
- c) să verifice legalitatea, conformitatea și regularitatea facturii electronice, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Facturarea electronică în relația B2B opțională

Facturarea electronică în relația B2B este, în acest moment opțională, cu excepția obligațiilor introduse prin O.U.G. nr. 130/2021 care obligă societățile să transmită facturile emise în relația B2B pentru produsele cu risc fiscal ridicat.

Facturarea electronică opțională este reglementată la art. 10-12 din O.U.G. nr. 120/2021.

În relația comercială B2B, emitentul facturii electronice poate opta pentru transmiterea acesteia către destinatar utilizând sistemul național privind factura electronică RO e-Factura cu respectarea structurii facturii electronice.

cu risc fiscal ridicat se înțelege produsul la a cărui comercializare există risc ridicat de fraudă și evaziune fiscală.

Atenție!

Lista produselor încadrate în această categorie se reevaluează periodic.

Produsele cu risc fiscal ridicat, comercializate în relația B2B, pentru care se transmit facturile emise în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, reglementat prin O.U.G. nr. 120/2021, și justificarea încadrării produselor în această categorie sunt prevăzute în anexa care face parte integrantă din Ordinul nr. 12/2022.

**De reținut!**

Folosirea sistemului de stat pentru facturarea electronică în relația B2B se va face în două etape, de la 1 aprilie 2022 până la 30 iunie a fost opțională, urmând ca după 1 iulie 2022 să fie obligatorie.



Prin O.U.G. nr. 130/2021 s-a reglementat faptul că prin ordin al președintelui ANAF sunt stabilite produsele cu risc fiscal ridicat, comercializate în relația B2B, pentru care furnizorii urmează să transmită facturile emise în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, indiferent dacă destinatarii sunt sau nu înregistrați în Registrul RO e-Factura.

Prin Ordinul nr. 12/2022 au fost stabilite cinci categorii de produse considerate cu risc fiscal ridicat, fiind totodată precizate, pentru fiecare produs în parte, motivațiile încadrării în categoria de risc fiscal ridicat. Prin produs cu risc fiscal ridicat se înțelege produsul la a cărui comercializare există risc ridicat de fraudă și evaziune fiscală. Lista produselor încadrate în această categorie se reevaluează periodic.

Produsele cu risc fiscal ridicat pentru care se aplică e-Factura

1. Legume, fructe, rădăcini și tuberculi alimentari, alte plante comestibile:

- COD NC de la 0701 – 0714 inclusiv Legume comestibile și anumite rădăcini și tuberculi.
- COD NC de la 0801 – 0814 inclusiv Fructe comestibile și fructe cu coajă lemnoasă; coaja de citrice sau de pepeni.

2. Băuturi alcoolice:

- COD NC de la 2203 – 2208 inclusiv Băuturi, băuturi spirtoase.

3. Construcții noi:

Construcțiile noi sunt cele menționate la art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Credite bancare pe termen scurt

Linia de credit reprezintă înțelegerea dintre bancă și client, potrivit căreia banca acordă clientului dreptul de a obține credite succesive după nevoile clientului, într-o perioadă convenită (de regulă 1 an, după care, pentru prelungirea liniei de credit, banca solicită din nou documentația inițială de la client) până la un total prestabilit.

Pentru sumele utilizate, clientul plătește o dobândă calculată, de regulă, în funcție de dobânda pieței din ziua utilizării efective, iar pentru sumele nefolosite se achită o așa-numită dobândă de angajament.

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită și datorie curentă, atunci când:

- se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; sau
- este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Conturile la bănci cuprind:

- valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale depuse la bănci;
- disponibilitățile în lei și în valută;
- cecurile entității;
- dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente.

Cu ajutorul contului 519 „Credite bancare pe termen scurt” se ține evidența creditelor acordate de bănci pe termen scurt:

519. „Credite bancare pe termen scurt”

5191. „Credite bancare pe termen scurt” (P)

5192. „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență” (P)

5193. Credite externe guvernamentale (P)

5194. Credite externe garantate de stat (P)

5195. Credite externe garantate de bănci (P)

5196. Credite de la Trezoreria Statului (P)

5197. Credite interne garantate de stat (P)

5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

Contul 519 „Credite bancare pe termen scurt” este un cont de pasiv.

În creditul contului 519 „Credite bancare pe termen scurt” se înregistrează creditele bancare pe termen scurt, acordate de bancă pentru nevoi temporare, prin conturi bancare distincte, inclusiv dobânzile datorate (512, 666).

În debitul contului 519 „Credite bancare pe termen scurt” se înregistrează creditele bancare pe termen scurt restituite, inclusiv dobânzile plătite (512).

Totuși, entitatea clasifică datoria ca datorie pe termen lung în cazul în care creditorul a fost de acord, până la finalul perioadei de raportare, să ofere o perioadă de grație care să se încheie la cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rectifica abaterea și în timpul căreia creditorul nu poate cere rambursarea imediată.

Dacă o entitate preconizează și are posibilitatea să refinanțeze sau să reînnoiască o obligație pentru cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare conform unei facilități de împrumut existente, ea clasifică obligația ca fiind pe termen lung chiar dacă, în caz contrar, ar fi trebuit să fie achitată într-o perioadă mai scurtă. În situațiile în care refinanțarea sau reînnoirea obligației nu ar fi la îndemâna entității (de exemplu, atunci când nu există un acord de refinanțare), entitatea nu ia în calcul potențialul de refinanțare a obligației și clasifică obligația drept curentă.

În ceea ce privește împrumuturile clasificate ca datorii curente, dacă următoarele evenimente au loc între finalul perioadei de raportare și data când situațiile financiare sunt autorizate pentru emisie, acele evenimente sunt prezentate ca evenimente ce nu conduc la ajustarea situațiilor financiare:

- refinanțarea pe termen lung;
- rectificarea unei încălcări a unui acord de împrumut pe termen lung; și
- acordarea de către creditor a unei perioade de grație pentru a rectifica o abatere dintr-un acord de împrumut pe termen lung care se termină la cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare.

Exemplu:

O societate comercială încheie un contract de credit (linie de credit în lei) cu o bancă, pe o perioadă de 12 luni pentru a putea dispune de sumele necesare creșterii stocurilor de mărfuri. Sumele primite vor fi utilizate atât pentru plata furnizorilor interni, cât și pentru plata furnizorilor externi.



Stabilim care sunt principalele înregistrări contabile aferente acestei linii de credit.

- Înregistrarea contabilă a împrumutului în lei, conform extrasului de cont în sumă de 10.000 lei:

| | | | |
|---------------------------|---|-----------------------------------|------------|
| 5121 | = | 5191 | 10.000 lei |
| „Conturi la bănci în lei” | | „Credite bancare pe termen scurt” | |

- Înregistrarea comisionului pentru acordarea creditului conform extrasului de cont, în sumă de 20 lei:

| | | | |
|------------------------------------|---|---------------------------|--------|
| 627 | = | 5121 | 20 lei |
| „Cheltuieli cu comisioane bancare” | | „Conturi la bănci în lei” | |

Credite bancare pe termen lung

În Secțiunea 4.9 „Datorii pe termen lung: sume care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an” din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, se regăsesc prevederile aplicabile creditelor pe termen lung.

Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate acestora se ține pe următoarele categorii: împrumuturi din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen lung și mediu, sumele datorate entităților afiliate, entităților asociate și entităților controlate în comun, alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și dobânzile aferente acestora.

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen lung atunci când:

- nu se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; sau
- este exigibilă într-un termen mai mare de 12 luni de la data bilanțului.

Atenție!

Conform pct. 368 din Reglementările contabile, entitățile trebuie să mențină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie chiar și atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanțului, dacă:

- termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni; și
- există un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților, care este încheiat înainte de data bilanțului.



Cu ajutorul contului 162 „Credite bancare pe termen lung” se ține evidența creditelor bancare pe termen lung primite de entitate:

- 162. „Credite bancare pe termen lung”
- 1621. „Credite bancare pe termen lung (P)”
- 1622. „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)”
- 1623. „Credite externe guvernamentale (P)”
- 1624. „Credite bancare externe garantate de stat (P)”
- 1625. „Credite bancare externe garantate de bănci (P)”
- 1626. „Credite de la trezoreria statului (P)”
- 1627. „Credite bancare interne garantate de stat (P)”.

În creditul contului 162 „Credite bancare pe termen lung” se înregistrează:

- suma creditelor pe termen lung primite (512);
- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a creditelor în valută (665).

În debitul contului 162 „Credite bancare pe termen lung” se înregistrează:

- suma creditelor pe termen lung rambursate (512);

Cu ajutorul contului 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate” se ține evidența dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, creditelor bancare pe termen lung, datoriilor față de entitățile afiliate, respectiv entitățile asociate și entitățile controlate în comun, precum și a celor aferente altor împrumuturi și datorii asimilate:

168. „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”

1682. „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)”

Contul 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate” este un cont de pasiv.

În creditul contului 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate” se înregistrează:

- valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (666);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665).

În debitul contului 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate” se înregistrează:

- suma dobânzilor plătite, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (512);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, precum și la rambursarea acestora (765).

Soldul contului reprezintă dobânzile datorate și neplătite.

Comisioane bancare și onorarii

Conform pct. 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.

Evaluarea creditului la finele lunii

Conform punctului 325 alin. (1) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, la finele fiecărei luni, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Pentru ultima zi a lunii se efectuează atât contabilizarea tranzacțiilor în valută, cât și evaluarea lunară la cursul Băncii Naționale a României, utilizându-se:

- pentru contabilizarea tranzacțiilor efectuate în ultima zi a lunii, cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii;
- cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară a lunii în cauză, pentru evaluarea creanțelor și datoriilor în valută, a disponibilităților în valută și a altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută, acreditivele și depozitele în valută, existente în sold la sfârșitul lunii.

Exemplu:

Societatea NovaProd SRL a obținut un credit bancar în valută pe o durată de 5 ani, în valoare de 50.000 euro, în vederea achiziționării unui utilaj pentru activitatea de producție. Rambursarea creditului și plata dobânzilor se efectuează în rate lunare conform scadențarului. Pentru acordarea creditului s-au achitat diverse comisioane și onorarii, în valoare de 8.500 lei.

Se analizează tratamentul contabil pentru evidențierea în contabilitate a primirii creditului, comisionului plătit, dobânzilor și a evaluării datoriei la finele lunii.

Împrumutul obținut în speța dată este stabilit și primit în euro. Prin urmare, transformarea și înregistrarea în lei a creditului se realizează atât în lei (prin înmulțirea sumei în valută încasate drept credit cu cursul B.N.R. valabil la data încasării), cât și în valută.

- Înregistrarea creditului pe termen lung în valută oferit de bancă pentru suma de 50.000 euro:

| | | | |
|---------------------------------|---|-------------------------------------|--|
| 5124 | = | 1621 | valoare credit |
| „Conturi la bănci în valută” | | „Credite bancare pe termen lung” | în valută x curs B.N.R. valabil la data încasării |

- Comisioanele și onorariile în valoare de 8.500 lei, plătite în vederea obținerii împrumutului pe termen lung se înregistrează pe cheltuieli în avans, urmând ca pe durata creditului să se deconteze lunar pe cheltuielile:

| | | | |
|---------------------------------------|---|---------------------------|-----------|
| 471 | = | 5121 | 8.500 lei |
| „Cheltuieli înregistrate în avans” | | „Conturi la bănci în lei” | |

- Recunoașterea cheltuielilor în avans la cheltuieli curente eşalonat, pe perioada de rambursare a împrumutului:

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

- Înregistrarea ratelor restante:

| | | |
|----------------------------------|---|---|
| 1621 | = | 1622 |
| „Credite bancare pe termen lung” | | „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență” |

- Plata ratelor restante se evidențiază în contabilitate astfel:

| | | |
|---|---|---------------------------|
| 1622 | = | 5121 |
| „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență” | | „Conturi la bănci în lei” |

Costurile îndatorării atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricație

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, conform pct. 80 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare. În costurile îndatorării se include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație.

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

Costurile îndatorării suportate de entitate în legătură cu împrumutul de fonduri se includ în costul bunurilor sau serviciilor cu ciclu lung de fabricație, cu respectarea principiului prudenței, enunțat la pct. 51 alin. (1) din reglementările contabile.

În sensul reglementărilor contabile, 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.

Atenție!

Activele financiare și stocurile care sunt fabricate pe o bază repetitivă de-a lungul unei perioade scurte de timp nu sunt considerate active cu ciclu lung de fabricație. Nu sunt active cu ciclu lung de fabricație nici activele care în momentul achiziției sunt gata pentru utilizarea lor prestabilă sau pentru vânzare.



Important!

Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze când se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de fabricație, în vederea utilizării prestabilite sau a vânzării acestuia.



Procedura corectării erorilor contabile

Erorile contabile sunt reglementate prin următoarele acte normative:

- Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454 din 18 iunie 2008, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 910 din data de 9 decembrie 2015.

Erorile contabile, fiscale și statistice care pot fi corectate nu se încadrează în categoria faptelor de evaziune fiscală, așa cum sunt reglementate prin articolul 9 din Legea nr. 241 din 15 iulie 2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. În Legea evaziunii fiscale, în locul noțiunii de „eroare” se regăsește aceea de „infrațiune”.

Eroarea este încălcarea involuntară a unei norme legale sau a unui principiu contabil sau a unei reguli fiscale. Infrațiunea este încălcarea voluntară a legislației contabile și fiscale.



O eroare constatată este urmată de posibilitatea legală de corectare a acesteia, dar o infrațiune constatată este întotdeauna urmată de pedepsirea acesteia cu închisoare și interzicerea unor drepturi.

Constituie infrațiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 la 8 ani și interzicerea unor drepturi sau cu amendă următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

- a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;
- b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;
- c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;
- d) alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor;
- e) executarea de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor;
- f) sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate;
- g) substituirea, degradarea sau înstrăinarea de către debitor ori de către terțe persoane a bunurilor sechestrate în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală și ale Codului de procedură penală.

Dacă prin aceste fapte s-a produs un prejudiciu mai mare de 100.000 euro, în 3 mone-dei naționale, limita minimă a pedepsei prevăzute de lege și limita maximă a acesteia se majorează cu 5 ani.

Dacă prin aceste fapte s-a produs un prejudiciu mai mare de 500.000 euro, în echivalentul monedei naționale, limita minimă a pedepsei prevăzute de lege și limita maximă a acesteia se majorează cu 7 ani.



În baza Legii contabilității nr. 82/1991 art. 43, se consideră infracțiune de fals intelectual:

- efectuarea cu știință de înregistrări inexacte;
- omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate.

Aceste erori sunt considerate infracțiuni de fals intelectual dacă se poate demonstra că s-au efectuat voluntar cu scopul denaturării veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare și a elementelor de activ și de pasiv reflectate prin bilanț.

Important!



De reținut sunt prevederile Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 4/2008 asupra recursului în interesul legii cu privire la încadrarea juridică a faptei de efectuare a unor înregistrări inexacte sau de a omite înregistrările în contabilitate, respectiv la raportul dintre infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 și aceea de fals intelectual prevăzută la art. 43 din Legea nr. 82/1991.

Prin această decizie s-a stabilit că fapta de omisiune, în tot sau în parte, ori evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate ori evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive constituie, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005, nefiind incidente dispozițiile art. 43 din Legea nr. 82/1991 – Legea contabilității, raportat la art. 289 din Codul penal, aceste activități fiind cuprinse în conținutul constitutiv al laturii obiective a infracțiunii de evaziune fiscală.

Rețineți!



Omisiunea involuntară poate fi considerată o eroare, dar nu poate fi considerată o infracțiune! Poate fi considerată infracțiune numai dacă se dovedește că omisiunea are un caracter voluntar.

Din punct de vedere contabil, erorile din perioadele anterioare sunt definite drept omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale unei societăți pentru una sau mai multe perioade anterioare.

Aceste erori sunt recunoscute drept greșeli rezultate din utilizarea sau neutilizarea unor informații credibile care:

- erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate în vederea emiterii acestora;
- ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

**corectare
erori
contabile**

Corectarea erorilor contabile constatate în evidența contabilă este reglementată în mod distinct prin O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile

Corectarea erorilor contabile

1. Erori semnificative:

Corectarea erorilor semnificative este reglementată atât pentru erorile aferente exercițiului financiar curent, cât și pentru erorile aferente exercițiilor financiare precedente. Astfel, erorile contabile semnificative se corectează după cum urmează:

- erorile semnificative ale exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere **cu ajutorul contului 121 „Profit sau pierdere”**;
- erorile semnificative ale exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat **cu ajutorul contului 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”**.



2. Erori nesemnificative:

În funcție de decizia conducătorului economic, erorile nesemnificative se corectează fie pe seama contului de profit și pierdere al anului curent, fie pe seama rezultatului reportat. Prezentarea în cadrul situațiilor financiare aferente exercițiului financiar curent a erorilor constatate în cursul anului, este obligatorie și presupune prezentarea de informații suplimentare în Notele explicative, clar și concis pentru ca informațiile prezentate să fie ușor de înțeles.



În aceste note sunt prezentate informațiile comparative stabilite în funcție de raportul dintre informația eronată prezentată inițial în exercițiile financiare anterioare și informația corectată în anul curent.

Atenție!

Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții astfel încât informațiile prezentate în acele situații să fie ajustate în funcție de constatările efectuate la un moment dat.



Credibilitatea informației din situațiile financiare anuale

Prin O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se consideră că o informație este semnificativă dacă omisiunea sau prezentarea eronată a acesteia poate influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale.

În analiza semnificației unui element sunt luate în considerare:

- mărimea și natura omisiunii;
- declarația eronată.

În acest context, s-a stabilit faptul că informațiile oferite prin situațiile financiare anuale pot avea următoarele caracteristici calitative principale care determină utilitatea informațiilor:

- inteligibilitatea;
- relevanța;

pot constata situații în care un astfel de document a fost înregistrat în exercițiul financiar în care a fost primit, dar suma facturată a fost înregistrată eronat în evidența contabilă. Corectarea unor astfel de erori se efectuează în perioada fiscală în care este constatată.

Corectarea se efectuează atât din punct de vedere contabil cât și din punct de vedere fiscal, indiferent de faptul că eroarea este aferentă:

- unei operațiuni economice la „intrare”, care generează cheltuieli și TVA deductibilă;
- unei operațiuni economice la „ieșire”, care generează venituri și TVA colectată.

corectare
erori

1. Corectarea contabilă

Corectarea unei erori aferente unei perioade anterioare se poate efectua doar pe seama rezultatului perioadei curente, în baza contului de rezultat reportat 1174, fără a se reface evidența contabilă aferentă anului fiscal anterior în care s-a produs eroarea.

În situația în care se omite înregistrarea unei facturi, corectarea se face prin preluarea sumelor din factură prin creditul sau debitul contului bifuncțional 1174 „Rezultatul reportat”, analitic distinct.

În situația în care se omite înregistrarea unei facturi, la „intrare” sau „la ieșire” corectarea se face prin preluarea sumelor din factură a bazei de impozitare a TVA prin creditul sau debitul contului bifuncțional 1174 „Rezultatul reportat”, analitic distinct.

Sintetic, înregistrările contabile se efectuează astfel:

- **în debit:** rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile în corespondență cu creditul conturilor 280, 281, 301 la 303, 361, 371, 401, 4281, 4381, 4481, în funcție de natura bunului sau serviciului achiziționat;
- **în credit:** rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile în corespondență cu debitul conturilor 411, 461, 4282, în funcție de natura operațiunii (vânzare de bun sau prestare de servicii, refacturare sau imputare).

Soldul debitor al contului 1174 reprezintă pierderea neacoperită, iar soldul creditor, profitul nerepartizat.

În situația în care nu s-a omis înregistrarea unei facturi, dar sumele din această factură au fost preluate eronat în evidența contabilă, influența contabilă a erorilor constatate se face prin determinarea acestora doar extracontabil, pe bază de **situații comparative** între sumele înregistrate eronat inițial și sumele care trebuie înregistrate corect, rezultând astfel diferențe pozitive sau negative. De altfel, însăși denumirea contului 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile” semnifică rezultatul unei operațiuni de corectare: un plus sau un minus rezultat din diferența matematică dintre o sumă corectă și o sumă eronată.

Exemplu:

În cazul unei facturi de servicii în valoare totală de 11.524 lei, din care bază de impozitare 9.684 lei și TVA 1.839,96 lei, emise de prestator în luna septembrie anul N, la momentul efectuării plății către prestator, în luna iunie anul N+1, s-a constatat faptul că înregistrarea s-a efectuat eronat în luna septembrie anul N din cauza inversării cifrelor reprezentând baza de impozitare a TVA (6.984 lei în loc de 9.684 lei).



| | |
|--|--|
| <p>✓ închiderea conturilor de venituri:</p> <p style="margin-left: 40px;">% = 121</p> <p style="margin-left: 100px;">„Profit sau pierdere”</p> <p style="margin-left: 40px;">707</p> <p>„Venituri privind vânzarea mărfurilor”</p> <p style="margin-left: 40px;">7651</p> <p>„Diferențe favorabile de curs valutar”</p> | |
|--|--|

Așa cum rezultă din tabelul anterior, dacă în urma corectării erorilor contabile se constată diferențe de impozit pe profit aferente exercițiului financiar anterior în care s-a produs eroarea, aceasta se înregistrează prin formula contabilă 1174 = 441, astfel:

- **în negru**, pentru diferențele de plată suplimentare;
- **în roșu**, pentru diferențele de plată în minus care urmează a fi recuperate de la bugetul de stat sau compensate cu alte debite.

Pentru o evidență clară a sumelor înregistrate, este recomandabilă dezvoltarea pe analitice a contului 1174 care să corespundă fiecărui tip de venit și cheltuială la care se referă.



Corectarea fiscală a unei erori contabile

Ulterior corectării contabile, **rezultatul contabil al corectării erorilor trebuie reflectat și în evidența fiscală întocmită pentru raportarea:** rezultatului fiscal aferent anului fiscal în care s-a produs eroarea pe baza rectificării formularului „Declarație privind impozitul pe profit” cod 101, aferentă anului fiscal N, dacă această declarație a fost deja transmisă electronic.

Corectarea fiscală se efectuează prin completarea următoarelor registre și jurnale:

- pentru impozitul pe profit: Registrul de evidență fiscală întocmit pentru anul fiscal în care a avut loc eroarea, de exemplu, pentru trimestrul III al anului N;
- pentru taxa pe valoarea adăugată, în jurnalele specifice (jurnal pentru cumpărări și jurnal pentru vânzări) întocmite în perioada fiscală în care s-a efectuat corecția contabilă, de exemplu, pentru luna iunie anul N+1. Pentru identificarea operațiunii corectate și a documentului justificativ care a stat la baza efectuării corectării, este recomandabil ca, în limita posibilităților oferite prin programul informatic utilizat, jurnalele de TVA să fie completate prin inserarea a două rânduri:
 - pe primul rând se înscrie documentul înregistrat eronat inițial;
 - pe al doilea rând se înscrie documentul cu valoarea corectă.

În decontul de TVA, la rândul 34 „Regularizări taxă dedusă”, fiind preluată doar diferența rezultată din corectare, de exemplu suma de 513 lei din exemplul anterior.

Exemplu privind omisiunea înregistrării contabile a unui document de achiziție

În cazul unei facturi de achiziție a unui telefon mobil în valoare totală de 352 lei, din care bază de impozitare 295,80 lei și TVA deductibilă 56,20 lei, pentru care s-a omis înre-

