

Consilierul Verde al Contabilului

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**



Procedura de mediere fiscală

Creanțele fiscale restante se sting prin executarea silită a debitorului precedată de comunicarea somației, însoțită de un exemplar al titlului executoriu emis de către organul de executare silită.

În termen de **15 zile de la primirea somației**, debitorul are posibilitatea, fie să stingă debitul, fie să notifice organul fiscal cu privire la intenția de a demara procedura de mediere.

În situația în care debitorul are intenția de mediere, transmite organului fiscal o notificare în acest sens la care anexează documente justificative constând în:

- orice documente și informații relevante pentru clarificarea obligațiilor fiscale înscrise în somație;
- documente din care să rezulte:
 - starea de dificultate generată de lipsa temporară de disponibilități bănești;
 - argumentele pentru efectuarea plăților într-o anumită perioadă de timp.
 - orice informații relevante privind situația economică și financiară.

Procedura de mediere reglementată prin art. 230¹ din Legea nr. 207 din 2015 privind Codul de procedură fiscal constă în:

- ✎ clarificarea întinderii obligației fiscale înscrise în somație, dacă respectivul debitor are obiecții cu privire la titlul executoriu;
- ✎ analiza de către organul fiscal împreună cu debitorul a situației economice și financiare a debitorului pentru identificarea unor soluții optime de stingere a obligațiilor fiscale, inclusiv posibilitatea de a beneficia de înlesniri la plată.

Rezultatul medierii, inclusiv soluțiile optime stabilite pentru stingerea obligațiilor fiscale se consemnează într-un proces-verbal care se întocmește în două exemplare, dintre care un exemplar se înmânează debitorului, iar un alt exemplar se arhivează la organul fiscal.

Pentru demararea procedurii de mediere, organul fiscal competent este obligat să organizeze întâlnirea cu contribuabilul în termen de **cel mult 10 zile** de la primirea notificării din partea debitorului.

Atenție!

Măsurile de executare silită prezentate în somație se continuă de către organul fiscal în situația în care debitorul nu stinge debitul sau nu solicită înlesnirea la plată în termen de 15 zile de la finalizarea medierii.



Prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.757/2019, publicat în Monitorul Oficial nr. 549 din 4 iulie 2019, a fost adoptată Procedura de mediere, precum și a documentelor pe care debitorii le prezintă în vederea susținerii situației economice și financiare.

Avantajul adoptării acestei proceduri constă în faptul că executarea silită pentru obligațiile fiscale, amenzile de orice fel, dar și pentru alte creanțe bugetare, individualizate

Raportarea contabilă la 30 iunie 2019

Sistemul de raportare contabilă la 30 iunie 2019 a fost aprobat prin **O.M.F.P. nr. 2.493 din 8 iulie 2019**, publicat în Monitorul Oficial nr. 596 din 19 iulie 2019.

Acest sistem de raportare contabilă este adoptat pentru:

- operatorii economici care:
 - aplică prevederile O.M.F.P. nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, și se încadrează în criteriile de la pct. 9 din aceste reglementări;
 - în exercițiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri mai mare de 220.000 lei;

- operatorii economici care:
 - aplică prevederile O.M.F.P. nr. 2.844/2016 privind Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cu modificările și completările ulterioare;
 - în exercițiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri mai mare de 220.000 lei;
 - operatorii economici al căror exercițiu financiar este diferit de anul calendaristic;

- subunitățile deschise în România de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European, indiferent de exercițiul financiar ales, în condițiile legii. Subunitățile se referă la sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate.

La întocmirea raportării contabile la data de 30.06.2019, trebuie respectate următoarele cerințe:

- dacă persoanele juridice cu sediul în România au subunități fără personalitate juridică, activitatea desfășurată de acestea se însumează de persoana juridică care întocmește raportarea contabilă la 30 iunie 2019;

- dacă persoana juridică cu sediul în străinătate își desfășoară activitatea în România prin mai multe sedii permanente, raportările contabile se întocmesc de sediul permanent desemnat să îndeplinească obligațiile fiscale prin însumarea informațiilor aferente activității desfășurate de fiecare sediu permanent din România.

Sintetic, procedura de raportare are în vedere aspecte referitoare la:

*** modul de depunere**

Raportarea contabilă se depune de către fiecare entitate la organul fiscal competent:

- fie în format hârtie și în format electronic;
- fie în formă electronică, pe portalul www.e-guvernare.ro, având atașată o semnătură electronică extinsă.

Conturi noi introduse în planul de conturi

Prin O.M.F.P. nr. 2.493 din 8 iulie 2019, publicat în Monitorul Oficial nr. 596 din 19 iulie 2019, au fost introduse conturi noi, atât în planul de conturi general reglementat prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cât și în planul de conturi general reglementat prin O.M.F.P. nr. 2.844/2016.

Conturile noi sunt introduse la:

pct. 594 „Planul de conturi general este următorul” din 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;

Aceste conturi sunt:

- **490** „Ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor”, dezvoltat pe următoarele conturi:
 - 4901 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente cumpărărilor de bunuri de natura stocurilor” (P)
 - 4902 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente prestărilor de servicii” (P)
 - 4903 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente imobilizărilor corporale” (P)
 - 4904 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente imobilizărilor necorporale” (P)
- **6818** „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor”
- **7818** „Venituri din ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor”.

În capitolul 16 „Funcțiunea conturilor” este reglementată funcțiunea contului **490** „Ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor”, cont de pasiv, util pentru organizarea evidența ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor.

Înregistrările efectuate reprezintă:

⇒ **în credit:**

– valoarea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor, în corespondență cu debitul contului 681;

⇒ **în debit:**

– diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor, în corespondență cu creditul contului 781.

Soldul contului reprezintă ajustările pentru depreciere constituite.

pct. 196 din O.M.F.P. nr. 2.844 din 12 decembrie 2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Aceste conturi sunt identice cu cele introduse și în Planul general de conturi de la pct. 594 din cadrul O.M.F.P. nr. 1.802/2014, enumerate anterior, având aceeași funcțiune.



Important!

Prevederile referitoare la conturile nou-introduse se aplică începând cu situațiile financiare ale exercițiului financiar al anului 2019.

Achiziții intracomunitare de bunuri second-hand în scopul revânzării sau pentru utilizarea în activitatea economică

Comerțul cu bunuri second-hand este reglementat, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, prin art. 312 „Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități” din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Bunurile second-hand sunt bunurile mobile corporale care pot fi refolosite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparații, altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile, pietrele prețioase și alte bunuri prevăzute în normele metodologice.



Bunurile second-hand includ orice obiecte vechi care mai pot fi utilizate „ca atare” sau în urma unor reparații, cu excepția următoarelor bunuri, care nu pot fi considerate bunuri second-hand și pentru care nu se poate aplica regimul special second-hand:

- aurul, argintul și platină prezentate sub formă de bare, plachete, lingouri, pulbere, foițe, folie, tuburi, sârmă sau în orice alt mod, ce pot fi folosite ca materie primă pentru producerea altor bunuri, fie pure, fie în aliaj cu alte metale;
- aurul de investiții conform definiției prevăzute la art. 313 alin. (1) din Codul fiscal;
- monedele din argint sau platină care nu constituie obiecte de colecție în sensul art. 312 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;
- reziduuri de obiecte vechi formate din metale prețioase recuperate în scopul topirii și refolosirii ca materii prime;
- pietrele prețioase și semiprețioase și perlele, indiferent dacă sunt sau nu tăiate, sparte în lungul fibrei, gradate sau șlefuite, însă nu pe fir, montate sau fixate, ce pot fi utilizate pentru producerea de bijuterii clasice și fantezie, obiecte de aurărie și argintărie și similare;
- bunurile care se consumă la prima utilizare;
- bunurile ce nu mai pot fi refolosite în niciun fel;
- obiectele vechi care sunt executate din metale prețioase sau și cu pietre prețioase sau semiprețioase, cum ar fi bijuteriile (clasice și fantezie, obiectele de aurărie și argintărie și toate celelalte obiecte vechi, inclusiv uneltele, integral sau parțial formate din aur, argint, platină, pietre prețioase și/sau perle, indiferent de gradul de puritate a metalelor și pietrelor prețioase).



De asemenea, nu sunt considerate bunuri second-hand mijloacele de transport noi. Definiția mijloacelor de transport noi, este prevăzută la art. 266 alin. (3) din Codul fiscal. Mijloacele de transport noi reprezintă vehicule terestre cu motor a cărui capacitate depășește 48 cm³ sau a cărui putere depășește 7,2 kW, destinate transportului de pasageri sau bunuri, care, în cazul vehiculelor terestre, îndeplinesc următoarele condiții:

- acestea să nu fi fost livrate cu mai mult de 6 luni de la data intrării în funcțiune sau
- acestea să nu fi efectuat deplasări care depășesc 6.000 km.

Noțiunile uzuale în cadrul regimului special second-hand sunt:

- persoana impozabilă revânzătoare;
- marja profitului.

Persoana impozabilă revânzătoare este persoana impozabilă care, în cursul desfășurării activității economice, achiziționează sau importă bunuri second-hand și/sau opere de artă, obiecte de colecție sau antichități în scopul revânzării, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.

Marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, în care:

1. **prețul de vânzare** constituie suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț;
2. **prețul de cumpărare** reprezintă tot ce constituie suma obținută, conform definiției prețului de vânzare, de furnizor, de la persoana impozabilă revânzătoare.

În cazul livrărilor de bunuri second-hand, pentru care se exercită opțiunea de aplicare a regimului special, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este marja profitului, determinată prin diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare al bunului respectiv.

Pentru determinarea taxei colectate aferente fiecărei livrări, la marja profitului se calculează suma taxei colectate prin aplicarea procedurii sutei mărite. Taxa colectată într-o perioadă fiscală pentru bunurile supuse regimului special reprezintă suma taxei pe valoarea adăugată aferente fiecărei livrări de bunuri efectuate în perioada respectivă.

Persoana impozabilă nu colectează TVA conform regimului special în situația în care marja profitului, determinată prin diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, este negativă.

Important!

Persoanele impozabile nu au dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunuri care au fost sau urmează să fie achiziționate de la persoana impozabilă revânzătoare, dacă livrarea acestor bunuri de către persoana impozabilă revânzătoare este supusă regimului special.



Persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special trebuie să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 322 „Perioada fiscală” și 323 „Decontul de taxă”, și să țină evidența operațiunilor pentru care aplică regimul special.

În acest scop, persoana impozabilă revânzătoare are următoarele obligații:

- a) să organizeze un jurnal special pentru cumpărări în care înscrie valoarea achizițiilor de bunuri supuse regimului special;
- b) să organizeze un jurnal special pentru vânzări în care se înscrie valoarea bunurilor livrate prin aplicarea regimului special;
- c) să organizeze un registru prin care stabilește, la finele fiecărei perioade fiscale, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală, pe fiecare cotă de TVA aplicabilă, și, după caz, taxa colectată;



3. Achiziția intracomunitară de autoturisme second-hand, realizată de o societate plătitoare de TVA în scopul desfășurării activității economice, furnizor persoană neimpozabilă.

Societatea Prodafin SRL, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal conform prevederilor art. 316 din Codul fiscal, achiziționează un autoturism care nu mai este nou de la o persoană fizică neimpozabilă din Italia. Valoarea tranzacției din data de 22 iulie 2019 este de 2.800 euro. Autoturismul este achiziționat pentru a fi utilizat exclusiv în scopul desfășurării activității economice, fără a fi achiziționat în scopul revânzării.

Înregistrarea autoturismului în evidența contabilă se efectuează prin formula:

| | | | |
|-------------------------|---|-------------------------------|---------------------|
| 2133 | = | 404 | 2.800 euro x |
| „Mijloace de transport” | | „Furnizori de imobilizări” | x 4,7231 lei/euro = |
| | | | = 13.224,68 lei |

Se înregistrează recepția autoturismului la preț de achiziție:

Operațiunea nu se raportează prin formularul 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”, nefiind operațiune impozabilă în România.



Autoturismul se amortizează lunar, liniar pe durata de 2 ani.

Se înregistrează amortizarea autoturismului pe durata de 2 ani, stabilită de către comisia tehnică constituită în acest scop. Rata lunară de amortizare este de 551,02 lei (13.224,68 lei : 24 luni = 551,02 lei).

Amortizarea se înregistrează lunar în evidența contabilă prin formula:

| | | | |
|--|---|--|------------|
| 6811 | = | 2813 | 551,02 lei |
| „Cheltuieli de exploatare privind Amortizarea imobilizărilor” | | „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport” | |

Amortizarea se înregistrează începând cu luna august 2019.

Pe data de 01 noiembrie 2019, societatea decide vânzarea autoturismului și emite factură în valoare de 12.000 lei, la valoarea de piață, inclusiv TVA. Vânzarea se efectuează prin aplicarea regimului normal de taxare, colectând TVA prin aplicarea cotei recalculate la valoarea totală negociată în sumă de 12.000 lei (12.000 lei x 19/119). În acest caz, cele două informații care se înscriu în factura emisă sunt:

- baza de impozitare TVA = 10.084 lei
- TVA colectată: 1.916 lei.

Factura emisă se înregistrează în evidența contabilă prin formula:

| | | | |
|--------------------|---|--|-------------------|
| 461 | = | % | 12.000 lei |
| „Debitori diverși” | | 7583 | 10.084 lei |
| | | „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital” | |
| | | 4427 | 1.916 lei |
| | | „TVA colectată” | |

Erori contabile

01

Erori contabile

Erori contabile – Procedura corectării erorilor contabile

○ 1.1/001

Erori contabile – Cazuri practice

○ 1.2/001

Sumar

Erori contabile

Erorile contabile sunt reglementate prin următoarele acte normative:

- Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991, republicată în M.Of. nr. 454 din 18 iunie 2008, cu ultima modificare efectuată prin Legea nr. 163 din 10 iulie 2018 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, modificarea și completarea Legii societăților nr. 31/1990, precum și modificarea Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției;
- 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 M.Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în M.Of. 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, cu ultima modificare efectuată prin Legea nr. 50 din 14 martie 2013. 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.

Se consideră infrațiuni următoarele fapte efectuate în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

- omisiunea, totală sau parțială, a evidențierii, în actele contabile sau în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate (art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005);
- evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale (art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005);
- evidențierea unor operațiuni fictive (art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005);
- 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;
- executarea de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor.



Operațiunea fictivă este definită prin Legea nr. 241/2005 drept o „disimulare a realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există”.

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

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



De asemenea, se recunoaște faptul că erorile contabile sunt generate de următoarele cauze:

- greșeli matematice;
- greșeli de aplicare a politicilor contabile;
- ignorarea unor evenimente economice;
- interpretarea eronată a evenimentelor economice și a fraudelor.

Erorile contabile sunt clasificate în două categorii:

- **erori semnificative:** o eroare este semnificativă dacă ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale;
- **erori ne semnificative:** o eroare este ne semnificativă dacă este de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile.



Rețineți!

Nu există o regulă generală reglementată în mod expres prin lege astfel încât să se stabilească anumite criterii de încadrare a unei erori în categoria „semnificativă” sau „ne semnificativă”. Analizarea situației de a considera o eroare drept semnificativă sau nu se efectuează la nivelul fiecărei societăți, în funcție de natura și valoarea individuală sau cumulată a elementelor care se au în vedere pentru utilizarea informațiilor preluate din evidența contabilă.



Pentru încadrarea corectă a unei erori, fiecare entitate trebuie să stabilească prin politicile contabile proprii pragul de semnificație în funcție de raționamentul profesional. De exemplu, pragul de semnificație poate fi reprezentat de un procent din cifra de afaceri, din profitul brut/net, din activul entității etc.

Momentul constatării erorilor

Erorile sunt constatate fie de către contribuabil, fie de către organul de inspecție fiscală.

Erorile pot fi constatate de către contribuabil în orice moment, dar de cele mai multe ori acestea sunt sesizate în următoarele momente:

1. completarea documentelor de raportare fiscală și statistică periodică;
2. efectuarea inventarierii anuale când au loc punctajele dintre furnizori și clienți;
3. întocmirea bilanței sintetice de verificare a conturilor necesare pentru întocmirea situațiilor financiare anuale;
4. înlocuirea persoanei responsabile cu întocmirea evidenței contabile și fiscale;
5. soluționarea cererilor de rambursare TVA cu control anticipat;
6. efectuarea unei inspecții fiscale parțiale sau generale.



Cu excepția erorilor referitoare la taxa pe valoarea adăugată, erorile constatate de către contribuabil pentru impozite, taxe și contribuții impun rectificarea declarației fiscale inițiale. Pentru taxa pe valoarea adăugată, erorile se corectează prin completarea rândurilor de regularizări din decontul de TVA cod 300 sau, dacă este cazul, prin corectarea deconturilor de TVA în urma depunerii unei Cereri de corectare a erorilor materiale din Decontul de TVA.

Pe baza scadenței de plată a diferenței suplimentare de plată stabilite, organul de inspecție fiscală transferă obligația calculării accesoriilor către organul fiscal competent în administrarea impozitelor și taxelor conform prevederilor art. 98 lit. c) și art. 173 „Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere” alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căreia dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii.

În baza documentelor primite, organul fiscal de administrare va emite „DECIZIE referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere” al cărui formular tipizat este reglementat prin O.P.A.N.A.F. nr. 967/2017 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, emise și tipărite prin intermediul Unității de imprimare rapidă.

Accesoriile se calculează doar în situația în care erorile constatate conduc la diferențe suplimentare de plată către bugetul general consolidat, dar uneori erorile constatate pot fi în defavoarea persoanei impozabile care le-a efectuat involuntar. Astfel, se poate constata că persoana impozabilă supusă inspecției fiscale a achitat în plus sume către bugetul de stat. În acest caz, chiar dacă erorile sunt în favoarea bugetului general consolidat, acestea trebuie recunoscute de către echipa de inspecție fiscală prin consemnarea acestora în Raportul de inspecție fiscală și înregistrarea în fișa de evidență analitică pe plătitor în vederea restituirii efective sau a compensării cu alte obligații de plată la bugetul general consolidat.

Corectare a 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.

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 2018, la momentul efectuării plății către prestator, în luna iunie 2019, s-a constatat faptul că înregistrarea s-a efectuat eronat în luna septembrie 2018 din cauza inversării cifrelor reprezentând baza de impozitare a TVA (6.984 lei în loc de 9.684 lei).

Astfel, inițial, s-a efectuat înregistrarea contabilă eronată:

| | | | |
|--|---|-------------|-----------|
| 628 | = | 401 | 6.984 lei |
| „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” | | „Furnizori” | |

și concomitent, programul informatic a generat automat înregistrarea contabilă pentru cota TVA 19%, aferentă bazei de impozitare TVA înregistrată:

| | | | |
|-------------------|---|-------------|--------------|
| 4426 | = | 401 | 1.326,96 lei |
| „TVA deductibilă” | | „Furnizori” | |

Eroarea se constată în luna iunie 2019 și se efectuează corecția după cum urmează:

- prin înregistrarea în negru a rezultatului corecției prin debitul contului 1174 a diferenței reprezentând cheltuieli de exploatare (9.684 lei – 6.984 lei = 2.700 lei):

| | | | |
|---|---|-------------|-----------|
| 1174 | = | 401 | 2.700 lei |
| „Rezultatul reportat din corectarea erorilor contabile” | | „Furnizori” | |

- prin înregistrarea în negru a sumei TVA deductibile pentru care nu s-a exercitat inițial dreptul de deducere, dar pentru care sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere la momentul constatării erorii (1.839,96 lei – 1.326,96 lei = 513 lei):

| | | | |
|-------------------|---|-------------|---------|
| 4426 | = | 401 | 513 lei |
| „TVA deductibilă” | | „Furnizori” | |

Atenție!

Corectarea erorii aferente unui an fiscal anterior celui în care a fost constatată **nu** se efectuează prin următoarele înregistrări contabile:



1. stornarea înregistrării contabile inițiale, în roșu:

● cheltuieli de exploatare:

| | | | |
|---|---|-------------|---------------|
| 628 | = | 401 | (-) 6.984 lei |
| „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” | | „Furnizori” | |

● TVA deductibilă pentru care s-a exercitat dreptul de deducere:

| | | | |
|-------------------|---|-------------|------------------|
| 4426 | = | 401 | (-) 1.326,96 lei |
| „TVA deductibilă” | | „Furnizori” | |

2. corectarea erorii constatate, în negru:

● cheltuieli de exploatare:

| | | | |
|--|---|-------------|-----------|
| 1174 | = | 401 | 9.684 lei |
| „Rezultatul raportat din corectarea erorilor contabile” | | „Furnizori” | |

● TVA deductibilă pentru care s-a exercitat dreptul de deducere:

| | | | |
|-------------------|---|-------------|--------------|
| 4426 | = | 401 | 1.839,96 lei |
| „TVA deductibilă” | | „Furnizori” | |

Deci, așa cum se poate constata, în evidența contabilă **nu** se înregistrează întreaga valoare din documentul eronat înregistrat inițial, fiind înregistrat doar rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorii contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiului financiar precedent.

Pentru societatea care a efectuat o astfel de eroare, înregistrarea corectării acesteia generează:

- pierdere contabilă aferentă anului fiscal 2018;
- o sumă TVA de recuperat de la bugetul de stat (513 lei), aferentă lunii septembrie 2018, rezultată din suma TVA deductibilă pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a TVA la momentul corectării erorii.

Practic, pentru erori aferente unui an anterior celui în care se efectuează corectarea, se utilizează contul 1174 în aceleași condiții în care s-ar utiliza conturile din clasa 6 și 7. De exemplu, în tabelul alăturat este prezentat comparativ modul de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor aferente unor operațiuni economice efectuate pe anul în curs și modul de înregistrare a erorilor care generează venituri și cheltuieli aferente unor operațiuni economice efectuate într-un an fiscal anterior celui în curs în care se constată eroarea:



Exemple privind procedura de corectare a erorilor contabile

Erorile constatate în contabilitate, reglementate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, la subsecțiunea 2.5.2. pot fi aferente exercițiului financiar curent sau unui exercițiu financiar precedent.

Erorile din perioadele anterioare constau în omisiuni sau raportări eronate în situațiile financiare ale unei societăți pentru una sau mai multe perioade anterioare a unor informații ce rezultă din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:

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

erori
contabile

Erorile din perioadele anterioare se referă inclusiv la **prezentarea eronată a informațiilor în situațiile financiare anuale**.

A) În cazul erorilor aferente exercițiului financiar curent:

Corectarea erorilor depistate se efectuează pe seama contului de profit și pierdere, în perioada în care aceste erori au fost constatate.

Exemplu:

Ca urmare a unei verificări efectuate de către departamentul de control financiar intern, în data de 4 iulie 2019, societatea Contero constată că nu s-a înregistrat în evidențele contabile o factură emisă în data de 14.02.2019 către un client persoană fizică, iar o factură din data de 07.01.2019, reprezentând chirie sediu pentru lunile ianuarie-decembrie 2019, a fost înregistrată, integral, ca o cheltuială de exploatare cu chiria, fiind dedusă integral la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului I și II 2019.

La 30.06.2019, impozitul pe profit calculat și declarat de societate pentru perioada ianuarie – iunie 2019 este în sumă de 4.200 lei aferentă unei baze de calcul în sumă de 26.250 lei, din care, pentru trimestrul I 2019, suma de 1.800 lei (baza impozabilă 11.250 lei) și pentru trimestrul II 2.400 lei (baza impozabilă 15.000 lei).

În luna iulie 2019, se procedează la corectarea celor două erori constatate, astfel:

1. Corectarea erorii datorată omisiunii înregistrării facturii emise către un client, în data de 14.02.2019, cu mențiunea că descărcarea gestiunii de marfă aferente livrării a fost înregistrată în luna februarie 2019.

În data de 4.07.2019 se înregistrează în evidențele contabile factura emisă în data de 14.02.2019 prin formula contabilă:

| | | | |
|------------------------------------|---|-----------|-------------------|
| % | = | 4111 | 11.900 lei |
| 707 | | „Clienți” | 10.000 lei |
| „Venituri din vânzarea mărfurilor” | | | |
| 4427 | | | 1.900 lei |
| „TVA colectată” | | | |

2. Corectarea erorilor de înregistrare a facturii din data de 07.01.2019 reprezentând chirie sediu pentru lunile ianuarie-decembrie 2019.

În data de 04.07.2019 se efectuează următoarele înregistrări în evidențele contabile:

a) Stornarea în roșu a facturii cu chiria sediului pentru perioada 01-12.2019, înregistrată eronat:

| | | | |
|---|---|-------------|---------------|
| 612 | = | 401 | – 24.000 lei* |
| „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” | | „Furnizori” | |
| * pentru lunile 01-12.2019 (2.000 lei x 12 luni) | | | |

b) Înregistrarea corectă a facturii cu chiria sediului pentru perioada 01-12.2019 (cheltuieli efective pentru 7 luni în intervalul ianuarie – iulie 2019 x 2.000 lei/lună = 14.000 lei și cheltuieli înregistrate în avans pentru 5 luni în intervalul august – decembrie 2019 = 10.000 lei):

| | | | |
|---|---|-------------|-------------------|
| % | = | 401 | <u>24.000 lei</u> |
| 612 | | „Furnizori” | 14.000 lei |
| „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” | | | |
| 471 | | | 10.000 lei |
| „Cheltuieli înregistrate în avans” | | | |

c) Recalcularea impozitului pe profit aferent trimestrelor I și II 2019 (cumulat ianuarie – iunie 2019), în urma corectării erorilor constatate în luna iulie 2019 și înregistrarea în evidența contabilă a diferenței de plată în sumă de 3.520 lei aferentă unei baze de impozitare suplimentare în sumă de 22.000 lei, formată din:

- 10.000 lei venituri neînregistrate; și
- 12.000 lei cheltuieli cu chiria decontate pe cheltuieli de exploatare în trimestrul I 2019, corect fiind în trimestrul III 2019 (3 luni x 2.000 lei = 6.000 lei) și trimestrul IV 2019 (3 luni x 2.000 lei = 6.000 lei).

c.1) – Calcularea diferenței de impozit pe profit aferent trimestrului I.2019

(o) impozit aferent venitului din factura client, omisă la înregistrare în luna februarie 2019 și înregistrată în luna iulie 2019: $10.000 \text{ lei} \times 16\% = 1.600 \text{ lei}$;

- impozit pe profit aferent cheltuielii deductibile cu chiria sediului pentru lunile ianuarie – decembrie 2019, înregistrată eronat în luna ianuarie 2019, corectată în luna iulie 2019: $(2.000 \text{ lei} \times 6 \text{ luni}) \times 16\% = 12.000 \text{ lei} \times 16\% = 1.920 \text{ lei}$.

c.2) – Recalcularea impozitului pe profit aferent trimestrului I.2019

(o) impozit calculat și declarat inițial pentru trim. I.2019 = 1.800 lei;

(+) diferență impozit profit pentru trimestrul I.2019 = 4.480 lei;

(=) Total impozit profit datorat pentru trimestrul I.2019 = 6.280 lei