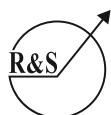


Consilier Contabilitate Explicată

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**



Obligația de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale

Obligația utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale este reglementată prin O.U.G. nr. 28 din 25 martie 1999.

Sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale operatorii economici care încasează de la populație, integral sau parțial, cu numerar sau prin utilizarea cardurilor de credit/debit sau a substitutelor de numerar contravaloarea:

- bunurilor livrate cu amănuntul;
- prestările de servicii.

În categoria operatorilor economici se încadrează persoanele fizice și juridice, întreprinderile familiale, precum și orice alte entități, care realizează activitate economică.

Excepții:

Operatorii economici **nu trebuie să utilizeze aparate de marcat electronice** fiscale pentru încasările efectuate din următoarele **activități** (art. 2 din O.U.G. nr. 28/1999):

- 1) comerțul ocazional cu produse agricole din producție proprie efectuat în piețe, târguri, oboare sau în alte locuri publice autorizate de către producătorii agricoli individuali, autorizați;
- 2) vânzarea de ziare și reviste prin distribuitori specializați;
- 3) transportul public de călători în interiorul unei localități pe bază de bilete sau abonamente tipărite, precum și cu metrourl;
- 4) activitățile pentru care încasările se realizează pe bază de bonuri cu valoare fixă tipărite, de exemplu bilete de acces la spectacole, muzee, expoziții, târguri și oboare, grădini zoologice și grădini botanice, biblioteci, locuri de parcare pentru autovehicule, bilete de participare la jocuri de noroc și altele similare;
- 5) activitățile de asigurări și ale caselor de pensii, precum și activitățile de intermediari financiare, inclusiv activitățile auxiliare acestora. Nu sunt exceptate activitățile de schimb valutar cu numerar și substitute de numerar pentru persoane fizice;
- 6) activitățile desfășurate ca profesii libere sub toate formele de organizare care nu implică crearea unei societăți comerciale;
- 7) vânzarea obiectelor de cult și serviciile religioase prestate de instituțiile de cult;
- 8) comerțul cu amănuntul prin comis-voiajori, precum și prin corespondență, cu excepția livrărilor de bunuri la domiciliu efectuate de magazine și unitățile de alimentație publică, pe bază de comandă;
- 9) serviciile de instalații, reparații și întreținere a bunurilor, efectuate la domiciliul clientului;
- 10) vânzarea pachetelor de servicii turistice sau de componente ale acestora de către agențiile de turism;
- 11) încasarea contravalorii energiei electrice și termice, a gazelor naturale, a apei și canalizării, a serviciilor de telefonie, inclusiv de telefonie mobilă, de poștă și curier, de salubritate, de televiziune, inclusiv prin cablu, de internet;
- 12) efectuarea lucrărilor de construcții, reparații, amenajări și întreținere de locuințe;
- 13) serviciile de transport feroviar public de călători în trafic intern și internațional, prestate de societăți comerciale persoane juridice române, pe bază de bilete sau abonamente tipărite;

Foarte important!

Conectarea aparatelor de marcat electronice fiscale la sistemul informatic MF-ANAF

Conform O.P.A.N.A.F. nr. 435/2021, conectarea aparatelor de marcat electronice fiscale se realizează începând cu 31.03.2021.

Termenele-limită de conectare pentru aparatele de marcat electronice fiscale sunt:

- 30.06.2021 – pentru aparatele de marcat electronice fiscale deținute de operatori economici încadrați în categoria marilor contribuabili;
- 30.11.2021 – pentru aparatele de marcat electronice fiscale deținute de operatori economici încadrați în categoria contribuabililor mici și mijlocii;
- la momentul fiscalizării, dacă această operațiune se realizează ulterior datelor 30.06.2021, respectiv 30.11.2021, în funcție de categoria operatorilor economici care dețin aparatele de marcat electronice fiscale.

1. Operatorii economici care dețin aparate de marcat electronice fiscale instalate în **zone deservite de rețele de comunicații** au obligația să întreprindă demersurile necesare pentru conectarea acestora la sistemul informatic MF-ANAF astfel:

- se adresează distribuitorilor autorizați/unităților acreditate de service cu solicitarea intervenției acestora în scopul trecerii aparatelor de marcat electronice fiscale instalate în profil online și implicit conectarea la sistemul informatic;
- asigură, cu caracter permanent, îndeplinirea condițiilor pentru menținerea conexiunii (de exemplu, asigură neîntreruperea serviciilor de internet etc.).

Atenție!

Datele înregistrate de aparatul de marcat electronic fiscal după momentul conectării aparatului la sistemul informatic se vor transmite automat de către aparatul de marcat după generarea raportului Z de închidere zilnică, fără a mai fi necesară, în această situație, transmiterea declarației A4200.

2. Operatorii economici care dețin aparate de marcat electronice fiscale instalate în **zone nedeservite de rețele de comunicații** au obligația de a informa ANAF cu privire la această situație, prin depunerea declarației pe propria răspundere, prevăzute la anexa 2 la O.P.A.N.A.F. nr. 435/2021, care se transmite organului fiscal exclusiv online prin transmiterea formularului F4110, cu respectarea termenelor stabilite la art. 3 din cuprinsul actului normativ sus-menționat, respectiv:

- până la data de 30.06.2021, operatorii economici din categoria marilor contribuabili;
- până la data de 30.11.2021, operatorii economici din categoria contribuabililor mijlocii și mici;
- în termen de 2 zile lucrătoare de la data instalării aparatului de marcat electronic fiscal, pentru operatorii economici care achiziționează aparate de marcat electronice fiscale ulterior datei de 01.07.2021, respectiv 01.12.2021.

Aceștia vor transmite în continuare declarația A4200 lunar.

Atenție!

Lunar, Agenția Națională de Administrare Fiscală va transmite către operatorii economici utilizatori de aparate de marcat electronice fiscale, prin intermediul serviciului „Spațiul Privat Virtual”, mesaje despre eventualele disfuncționalități privind fișierele transmise de la aparatele de marcat electronice fiscale către sistemul informatic.

Se recomandă deci, pentru a putea obține aceste informații în timp util, înregistrarea în SPV.

**Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor derulate prin casa de marcat****Important!**

Chiar dacă se emite bon fiscal, în cazul în care clientul solicită, este obligatoriu să i se emită și o factură.



Atenție la înregistrarea acestora în contabilitate pentru a nu se dubla veniturile și TVA colectată:

- factura va fi documentul ce se înregistrează în Jurnalul pentru vânzări și care stă la baza recunoșterii veniturilor și colectării TVA;
- bonul fiscal se înregistrează numai în Registrul de casă/Jurnalul de bancă și reprezintă doar dovada încasării facturii.

Exemplu:

Societatea Instalimob, încadrată în categoria „mic contribuabil”, având calitatea de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, cu perioada fiscală de raportare luna calendaristică, are ca obiect de activitate vânzarea cu amănuntul a materialelor de construcții și a obiectelor sanitare, într-un magazin specializat pentru astfel de produse.

Vânzarea mărfurilor la preț cu amănuntul se efectuează prin aparatul de marcat electronic instalat și declarat la A.N.A.F. prin formularul F4105.

Încasarea se efectuează fie în numerar, fie prin carduri de debit/credit deținute de titulari persoane fizice și juridice.

În luna mai anul N, conform celor **175 de bonuri fiscale emise**, societatea efectuează vânzări în valoare totală de 52.410 lei, din care:

- bază de impozitare TVA: 44.042 lei;
- TVA colectată: 8.368 lei.

Contravaloarea vânzărilor efectuate se încasează atât în numerar, cât și prin carduri de debit, astfel:

- în numerar 34.798 lei (107 bonuri fiscale), din care:
 - bază de impozitare TVA: 29.242 lei;
 - TVA colectată: 5.556 lei;
- prin card bancar 17.612 lei (62 bonuri fiscale), din care:
 - bază de impozitare TVA: 14.800 lei;
 - TVA colectată: 2.812 lei.



concomitent cu operarea sumei prin card bancar:

5125	=	4111	8.004 lei
„Sume în curs de decontare”		„Clienți” (analitic distinct)	

Notă:

În factura emisă se înscrie bonul fiscal emis pentru tranzacția efectuată.

Fiecare factură emisă se evidențiază distinct în jurnalul pentru vânzări, pentru fiecare persoană impozabilă în vederea preluării informațiilor respective, atât în decontul de TVA cod 300, cât și în declarația informativă cod 394, pentru completarea cartușului C.

– încasarea în contul curent a sumelor operate prin cardul bancar

(9.608 lei + 8.004 lei = 17.612 lei):

5121	=	5125	17.612 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Sume în curs de decontare”	

La întocmirea declarației informative cod 394, completată pentru vânzările taxabile efectuate în luna mai anul N, societatea Instalimob raportează în cartușul G, alocat pentru „ÎNCASĂRI ÎN PERIOADA DE RAPORTARE PRIN INTERMEDIUL AMEF INCLUSIV ÎNCASĂRILE PRIN INTERMEDIUL BONURILOR FISCALE CARE ÎNDEPLINESC CONDIȚIILE UNEI FACTURI SIMPLIFICATE INDIFERENT DACĂ AU/NU AU ÎNSCRIS CODUL DE ÎNREGISTRARE ÎN SCOPURI DE TVA AL BENEFICIARULUI (Î1)”, cu simbolul (Î1), doar valoarea de 44.406 lei aferentă celor 169 de bonuri fiscale din cele 175 emise în valoare totală de 52.410 lei. Valoarea celor 169 de bonuri fiscale emise se raportează indiferent de modalitatea de încasare a contravalorii mărfurilor vândute, în numerar sau prin card de debit/credit:

Total bonuri fiscale pentru care nu s-au emis facturi				Încasări în numerar				Încasări prin card bancar			
Nr. bonuri fiscale emise	Valoare totală, din care:	Bază de impozitare TVA	TVA colectată	Încasări	Valoare totală, din care:	Bază de impozitare TVA	TVA colectată	Nr. bonuri fiscale emise	Valoare totală, din care:	Bază de impozitare TVA	TVA colectată
169	44.406	37.316	7.090	107	34.798	29.242	5.556	62	9.608	8.074	1.534

Modul de completare a cartușului G din declarația informativă cod 394 este detaliat în Anexa 2 „INSTRUCȚIUNI de depunere și completare a formularului (394) Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA”, cod M.F.P. 14.13.01.02/f, reglementat prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.769 din 23 decembrie 2015, cu ultima modificare efectuată prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.328 din 5 august 2016. Prin declarație se completează și numărul aparatelor de marcat electronice fiscale utilizate în fiecare lună din perioada de raportare.

Se completează următoarele 4 informații pentru vânzările cu amănuntul efectuate prin casa de marcat electronică fiscală:

- numărul total de bonuri fiscale. Acest număr se raportează cumulativ, indiferent de cota TVA aplicată și modalitatea de încasare a vânzărilor efectuate;

Credite bancare pe termen scurt

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.

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)

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).

Soldul contului reprezintă creditele bancare pe termen scurt nerestituite.

Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilități bănești între conturile la bănci, precum și între conturile la bănci și casieria entității.

Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României și a reglementărilor emise în acest scop.

- Plata în lei efectuată în vederea achiziției de valută, conform extrasului de cont:

581	=	5121
„Viramente interne”		„Conturi la bănci în lei”

- Evidențierea comisionului bancar:

627	=	5121
„Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”		„Conturi la bănci în lei”

- Achiziția de valută:

5124	=	581
„Conturi la bănci în valută”		„Viramente interne”

- Înregistrarea plăților efectuate către furnizori din conturile de valută sau a plăților de avansuri în valută:

401/409	=	5124
„Furnizori” / „Furnizori debitori”		„Conturi la bănci în valută”

- Înregistrarea dobânzii la data plății sau conform scadențarului, după caz:

666	=	5121/5198
„Cheltuieli cu dobânzile”		„Conturi la bănci în lei” / „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”

- La final de lună, banca își trage linia de credit și dobânda aferentă:

5191/5198	=	5121
„Credite bancare pe termen scurt” / „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”		„Conturi la bănci în lei”

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.

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.

Erorile efectuate conduc la stabilirea de către organul de inspecție fiscală a diferențelor suplimentare de plată, dar și la aplicarea de amenzi contravenționale. Este predispus erorilor contabile și fiscale orice contribuabil, persoană fizică sau juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat.

inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală pot constata erori în cadrul efectuării controalelor inopinate, a controalelor încrucișate, a controalelor efectuate cu scopul stabilirii stării de fapt fiscale, a inspecțiilor fiscale sau în cadrul efectuării analizei documentare pentru rambursarea cu control anticipat a cererilor de rambursare TVA.

În situația în care se constată erori în defavoarea bugetului de stat, indiferent de faptul că eroarea este „descoperită” de către contribuabil sau de către organul de inspecție fiscală, se datorează accesorii (dobânzi și penalități de întârziere).

Modul de constatare a erorilor de către organul de inspecție fiscală

Pentru efectuarea inspecției fiscale în cadrul căreia pot fi „descoperite” erori contabile și fiscale, echipa de inspecție fiscală desemnată parcurge următoarele **etape**:

1. examinează documentele care se află în dosarul fiscal al contribuabilului supus verificării. Acest dosar fiscal se află în arhiva organului fiscal;
2. verifică concordanța dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă pusă la dispoziție de către contribuabil;
3. discută cu reprezentantul persoanei juridice toate constatările efectuate;
4. dacă este cazul, solicită explicații scrise reprezentantului legal sau împuternicitului contribuabilului;
5. solicită informații de la terți, respectiv de la Direcțiile Finanțelor Publice Județene, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, de la Autoritatea Națională a Vămilelor, de la Oficiul Național al Registrului Comerțului etc.;
6. verifică modul de stabilire de către contribuabil a bazei de impunere;
7. stabilește diferențe suplimentare de plată față de obligația fiscală declarată;
8. stabilește scadența diferențelor suplimentare de plată în vederea calculării accesoriiilor de către organul fiscal de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor.



Cu excepția erorilor de declarare a operațiunilor intracomunitare, toate celelalte erori care dobândesc valențele unor deficiențe în cadrul unui Raport de inspecție fiscală încheiat de către echipa de inspecție fiscală desemnată de către organul fiscal competent, sunt considerate erori materiale care pot fi corectate fără a fi considerate contravenții astfel încât să fie aplicate sancțiuni de natura amenzilor la momentul constatării.

Totuși, astfel de erori sunt pedepsite de către organele de inspecție fiscală atunci când sunt în defavoarea bugetului general consolidat. Pedepsa se materializează prin stabilirea diferențelor suplimentare de plată și calcularea accesoriiilor aferente acestora.

- prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale denumite „stornare în roșu”;
- prin înregistrarea inversă a operațiunii inițiale denumite „stornare în negru”.



Efectele corectării erorilor contabile

În situația în care corecția generează o pierdere contabilă, la repartizarea profitului realizat pe anul în curs sau în anul următor, este obligatorie acoperirea acesteia înainte de efectuarea repartizării profitului realizat.

Erorile contabile constatate și corectate precum și rezultatul contabil și fiscal stabilit ca urmare a corecției efectuate trebuie menționate în notele explicative întocmite pentru situațiile financiare aferente anului în care aceste erori au fost constatate și corectate.

Nu uitați!

De cele mai multe ori, o eroare contabilă generează o eroare fiscală.



Efectele corectării erorilor contabile asupra obligațiilor fiscale privind taxa pe valoarea adăugată

Pot exista situații în care se omite, fără intenție, înregistrarea în evidența contabilă a unor facturi aferente unui an fiscal precedent celui în care se constată eroarea. De asemenea, se 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).

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 anul N+1 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”	

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 înregistrarea în luna decembrie anul N datorită faptului că agentul de vânzări care a achiziționat acest telefon nu a justificat avansul spre decontare primit în luna decembrie anul N, corectarea în luna iunie anul N+1 se efectuează după cum urmează:

- **achiziția telefonului ca obiect de inventar:**

303	=	401	295,80 lei
„Materiale de natura obiectelor de inventar”		„Furnizori”	

- **TVA deductibilă pentru care sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere la momentul constatării omisiunii:**

4426	=	401	56,20 lei
„TVA deductibilă”		„Furnizori”	

- **cheltuieli de exploatare reprezentând contravaloarea telefonului mobil:**

1174	=	303	295,80 lei
„Rezultatul reportat din corectarea erorilor contabile”		„Materiale de natura obiectelor de inventar”	

Deci, așa cum se poate constata, în evidența contabilă se înregistrează întreaga valoare a documentului omis la înregistrarea inițială, iar cheltuiala de exploatare aferentă se înregistrează în debitul contului 1174. Pentru societatea care a efectuat o astfel de eroare prin omisiune, înregistrarea corectării omisiunii generează:

- o pierdere contabilă aferentă anului fiscal N;
- o sumă TVA de recuperat de la bugetul de stat aferentă lunii decembrie anul N (56,20 lei), rezultată din TVA pentru care nu s-a exercitat dreptul de deducere a TVA la momentul achiziției bunului pentru care s-a primit factura de la furnizor.

eroare din omisiune

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.

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 anul N, societatea Contero constată că nu s-a înregistrat în evidențele contabile o factură emisă în data de 14.02.anul N către un client persoană fizică, iar o factură din data de 07.01.anul N, reprezentând chirie sediu pentru lunile ianuarie-decembrie anul N, a fost înregistrată, integral, ca o cheltuială de exploatare cu chiria, fiind dedusă integral la calculul impozitului pe profit aferent trimestrelor I și II anul N.

La 30.06.anul N, impozitul pe profit calculat și declarat de societate pentru perioada ianuarie – iunie anul N este în sumă de 4.200 lei aferentă unei baze de calcul în sumă de 26.250 lei, din care, pentru trimestrul I anul N, 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 anul N, 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.anul N, cu mențiunea că descărcarea gestiunii de marfă aferente livrării a fost înregistrată în luna februarie anul N.

În data de 4.07.anul N se înregistrează în evidențele contabile factura emisă în data de 14.02.anul N prin formula contabilă:

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

Informațiile comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare în urma operării corecțiilor pentru erorile constatate, aferente exercițiilor financiare anterioare, sunt prezentate numai în notele explicative ale situațiilor financiare anuale. În aceste documente trebuie să fie prezentate informațiile cu privire la natura erorilor constatate și perioadele afectate de erorile respective.



Astfel, în bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar în care s-au constatat și corectat erorile aferente exercițiilor financiare anterioare, soldurile la 01.01.an curent corespund întocmai cu soldurile la 31.12.an precedent, chiar dacă s-au operat corecții pentru erorile aferente anului precedent, conform Principiului intangibilității, reglementat prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 – Secțiunea 2.4. Principii generale de raportare financiară:



Principiul intangibilității

(1) Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.

(2) În cazul modificării politicilor contabile și al corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu se modifică bilanțul perioadei anterioare celei de raportare.

(3) Înregistrarea pe seama rezultatului reportat a corectării erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, precum și a modificării politicilor contabile nu se consideră încălcare a principiului intangibilității.

Exemplu:

În 31 iulie anul N, persoana responsabilă din departamentul de control financiar intern din cadrul societății Contero constată că în evidența contabilă:

- nu s-a înregistrat o factură emisă în data de 15.12.anul N-2;
- în luna decembrie anul N-2 s-a înregistrat, eronat, o cheltuială de exploatare în sumă de 2.000 lei reprezentând valoarea unui serviciu de reparații echipamente tehnice, care, în fapt, nu s-a recepționat. Această constatare s-a efectuat din cauza lipsei unui document justificativ prin care să se facă dovada punerii în funcțiune după remediere (factură, contract prestări servicii, proces-verbal de recepție a serviciului respectiv, proces-verbal de punere în funcțiune etc.), atașat notei contabile.

La 31.12.anul N-2, impozitul pe profit calculat și declarat prin Declarația privind impozitul pe profit cod 101 este în valoare de 10.000 lei, pentru un profit net contabil înregistrat la 31.12.anul N-2, în valoare de 62.500 lei.

Pentru corectarea celor două erori constatate se procedează astfel:

- a. Corectarea erorii prin omisiune de la înregistrarea în evidențele contabile a facturii emise în data de 15.12.anul N-2, cu mențiunea că descărcarea gestiunii pentru bunurile livrate a fost înregistrată în luna decembrie anul N-2:

Astfel, valoarea facturii emise în 15.12.anul N-2, omisă a se înregistra în luna în care a fost emisă, se înregistrează în evidența contabilă în data de 31.07.anul N, prin creditul contului 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”:

Cazuri practice

De cele mai multe ori, o eroare de aplicare a legislației fiscale generează o eroare contabilă. Ambele tipuri de erori trebuie corectate la momentul constatării pentru a diminua consecințele fiscale negative asupra societății. Obligația corectării erorii fiscale trebuie precedată de îndeplinirea obligației de corectare a înregistrării contabile.

Exemplu:

Societatea Prodelissa, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, având drept perioadă fiscală de raportare luna calendaristică, înregistrează în evidența contabilă a lunii **iulie anul N** facturile de achiziție mărfuri primite de la diverși furnizori. Înregistrarea fiecărei facturi primite se efectuează pe conturi analitice distincte deschise pentru fiecare furnizor, conturi configurate în modulul „Furnizori” din programul informatic utilizat.



În acest modul, bifează și starea fiscală a partenerului din punctul de vedere al TVA, după caz:

- înscris în sistemul TVA la încasare;
- înscris în sistemul split TVA;
- cod de TVA anulat din oficiu;
- neplătitor de TVA.

Din eroare, factura furnizorului Laraconf, emisă în data de 5 iulie anul N, se înregistrează în creditul contului analitic 401.12, dar fără să:

- se citească mențiunile înscrise în factura primită;
- se verifice și să se bifeze starea fiscală a furnizorului.

În acest caz, în luna iulie anul N se înregistrează costul mărfurilor recepționate și se exercită dreptul de deducere a TVA, prin formula contabilă:

%	=	401.12	2.255 lei
371		„Furnizori”	1.895 lei
„Mărfuri”		(analitic Laraconf)	
4426			360 lei
„TVA deductibilă”			

De asemenea, valoarea facturii primite se evidențiază în jurnalul pentru cumpărări și se raportează în data de 26 august anul N, atât în decontul de TVA cod 300, la rândul 24 alocat pentru „Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%, altele decât cele de la rd. 27”, cât și în declarația informativă cod 394, în cartușul C, partener tip 1.

În luna august anul N, după transmiterea decontului de TVA cod 300, se efectuează o verificare a furnizorilor neachitați în vederea planificării plăților pentru luna septembrie anul N de către compartimentul financiar. Cu ocazia verificării documentelor justificative de înregistrare a datoriilor, se constată că, în factura primită de la furnizorul Laraconf, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, este înscrisă mențiunea „TVA la încasare”, aspect care nu a fost bifat, în evidența contabilă cu scopul amânării exercitării dreptului de deducere a TVA până la momentul plății furnizorului, conform

Valoarea facturii primite în luna iulie anul N se achită, prin cont bancar, în data de 28 septembrie anul N, moment în care se exercită dreptul de deducere a sumei TVA deductibile prin formula contabilă:

4426 „TVA deductibilă”	=	4428C „TVA deductibilă, neexigibilă”	360 lei
---------------------------	---	---	---------

Exercitarea acestui drept se evidențiază în jurnalul pentru cumpărări întocmit pentru luna septembrie anul N, după cum urmează:

- **în negru**, în coloana alocată achizițiilor exigibile pentru a fi preluată în decontul de TVA cod 300, la rândul 34 „Regularizări taxă dedusă”;
- **în roșu**, în coloana alocată achizițiilor neexigibile pentru a nu mai fi preluată în decontul de TVA cod 300 la rândul B, cu report la rândul B1.



Rețineți!

Sumele rezultate din corectarea erorilor contabile și fiscale din punctul de vedere al TVA trebuie raportate la rândurile de regularizări din decontul de TVA cod 300, fără a se solicita corectarea decontului de TVA cod 300 pentru luna în care s-a produs eroarea. Practic, erorile contabile care afectează fiscalitatea nu sunt de natură materială, așa cum sunt reglementate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.604 din 9 decembrie 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, pot fi corectate doar erorile materiale. Se consideră erori materiale de natura erorilor de transcriere, constând în:

- a) preluarea eronată a sumelor din jurnale pentru TVA;
- b) inversarea unor cifre din sumele raportate în decont;
- c) preluarea eronată a datelor din decontul perioadei fiscale anterioare (de exemplu: declararea eronată a soldului de plată sau a soldului sumei TVA de rambursat din decontul perioadei fiscale anterioare etc.).



Notă:

În eventualitatea unei inspecții fiscale privind TVA pentru perioada care va include și luna iulie anul N, se va stabili o diferență suplimentară de plată TVA în sumă de 360 lei rezultată din reîncadrarea sumei TVA deductibile exigibile în sumă TVA deductibilă neexigibilă, eroare îndreptată în luna august anul N de către persoana impozabilă, din proprie inițiativă. În acest caz, societatea va datora doar accesorii aferente sumei de plată de 360 lei, calculate pentru intervalul 27 august anul N (ziua imediat următoare datei de 26 august anul N) – 24 septembrie anul N.

Echipele de inspecție fiscală va stabili diferențe suplimentare de plată rezultate din anularea dreptului de deducere pentru luna iulie anul N. Pentru aceste diferențe suplimentare de plată, echipele de inspecție fiscală va stabili scadența acestora în vederea calculării de către organul fiscal de administrare a accesoriilor aferente pentru intervalul cuprins între data de 26 august anul N (termenul de depunere a decontului de TVA pentru luna iulie anul N) și data de 25 septembrie anul N (termenul de depunere a decontului de TVA pentru luna august anul N).