

Specializarea: Contabilitate și Informatică de Gestiune

SUPOORT DE CURS

CONTROL FINANCIAR

ANUL II Semestrul 2



Cluj-Napoca 2017

Cuprins

1. INFORMAȚII GENERALE DESPRE CURS ȘI SEMINAR	5
1.1. INFORMAȚII DESPRE CURS.....	5
1.2. CONDIȚIONĂRI ȘI CUNOȘTINȚE PRERECHIZITE.....	5
1.3. DESCRIEREA CURSULUI.....	5
1.4. ORGANIZAREA TEMELOR ÎN CADRUL CURSULUI	6
1.5. FORMATUL ȘI TIPUL ACTIVITĂȚILOR IMPLICATE DE CURS	6
1.6. MATERIALE BIBLIOGRAFICE	7
1.7. MATERIALE ȘI INSTRUMENTE NECESARE PENTRU CURS.....	7
1.8. CALENDAR AL CURSULUI.....	8
1.9. POLITICA DE EVALUARE ȘI NOTARE.....	8
1.10. ELEMENTE DE DEONTOLOGIE ACADEMICĂ	8
1.11. STUDENȚI CU DIZABILITĂȚI	9
1.12. STRATEGII DE STUDIU RECOMANDATE	9
2. SUPTORUL DE CURS	10
2.1. ASPECTE GENERALE PRIVIND CONTROLUL FINANCIAR.....	10
2.1.1. SCOP ȘI OBIECTIVE	10
2.1.2. SCHEMA LOGICĂ A MODULULUI	10
2.1.3. CONȚINUTUL INFORMAȚIONAL DETALIAT	10
2.1.3.1. DELIMITAREA CONCEPTELOR DE CONTROL INTERN, CONTROL FINANCIAR ȘI CONTROL FISCAL	10
2.1.3.2. TIPOLOGIA CONTROLULUI.....	14
2.1.3.3. ELEMENTELE CONTROLULUI INTERN.....	16
2.1.3.4. INVENTARIEREA PATRIMONIULUI	22
2.1.4. SUMAR	38
2.1.5. TEME PENTRU VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	39
2.1.6. BIBLIOGRAFIE	39
2.2. ORGANIZAREA ȘI DESFĂȘURAREA CONTROLULUI FISCAL ÎN ROMÂNIA.....	40
2.2.1. SCOP ȘI OBIECTIVE	40
2.2.2. SCHEMA LOGICĂ A MODULULUI	40
2.2.3. CONȚINUTUL INFORMAȚIONAL DETALIAT	41
2.2.3.1. PREZENTAREA GENERALĂ A SISTEMULUI FISCAL DIN ROMÂNIA	41
2.2.3.2. OBIECTUL ȘI FUNCȚIILE CONTROLULUI FISCAL. FORME ȘI PROCEDURI DE CONTROL FISCAL	42
2.2.3.3. PREGĂTIREA, REALIZAREA ȘI FINALIZAREA CONTROLULUI FISCAL (INSPECȚIEI FISCALE).....	44
2.2.3.4. CONTESTAREA ACTELOR EMISE DE ORGANELE DE CONTROL FISCAL	58
2.2.3.5. COLECTAREA ȘI STINGEREA CREANȚELOR FISCALE	60
2.2.4. SUMAR	68
2.2.5. TEME PENTRU VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	68
2.2.6. BIBLIOGRAFIE	69
2.3. CONTROLUL FISCAL AL IMPOZITULUI PE PROFIT ȘI AL IMPOZITULUI PE VENITURILE MICROÎNTRERINDERILOR	69
2.3.1. SCOP ȘI OBIECTIVE	69
2.3.2. SCHEMA LOGICĂ A MODULULUI.....	70
2.3.3. CONȚINUTUL INFORMAȚIONAL DETALIAT	70
2.3.3.1. CONTROLUL FISCAL AL IMPOZITULUI PE PROFIT	70
2.3.3.2. CONTROLUL FISCAL AL IMPOZITULUI PE VENITURILE MICROÎNTRERINDERILOR	82
2.3.4. SUMAR	86
2.3.5. TEME PENTRU VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	86
2.3.6. BIBLIOGRAFIE	88
2.4. CONTROLUL FISCAL AL TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ ȘI AL ALTOR TAXE ȘI IMPOZITE	89
2.4.1. SCOP ȘI OBIECTIVE	89

2.4.2. SCHEMA LOGICĂ A MODULULUI.....	89
2.4.3. CONȚINUTUL INFORMAȚIONAL DETALIAT	89
2.4.3.1. CONTROLUL FISCAL AL TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ	89
2.4.3.2. CONTROLUL FISCAL AL IMPOZITULUI PE DIVIDENDE.....	94
2.4.3.3. CONTROLUL FISCAL AL IMPOZITULUI PE VENITURI DIN ACTIVITĂȚI INDEPENDENTE	95
2.4.3.4. CONTROLUL FISCAL AL IMPOZITULUI PE CLĂDIRI ȘI PE TEREN	97
2.4.4. SUMAR	99
2.4.5. TEME PENTRU VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	100
2.4.6. BIBLIOGRAFIE	101
3. ANEXE.....	102
3.1. BIBLIOGRAFIA COMPLETĂ A CURSULUI.....	102
3.2. GLOSAR DE TERMENI	103
3.3. BIOGRAFIA TITULARULUI DE CURS.....	105

1. Informații generale despre curs și seminar

1.1. Informații despre curs

Date de identificare ale cursului

Numele cursului:	Control financiar
Codul cursului:	ELR0043
Anul, Semestrul:	Anul II, semestrul 2
Tipul cursului:	obligatoriu
Număr credite:	4
Formă de evaluare:	Examen

Date de identificare ale tutorilor/examinatorilor

Grad didactic, Nume tutore/examinator: Conf. univ. dr. Adrian Groșanu

Email: adrian.grosanu@econ.ubbcluj.ro

Birou: Sala 256, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Universitatea Babeș-Bolyai din Cluj-Napoca

Telefon: 0264-418655

Fax: 0264-412570

1.2. Condiționări și cunoștințe prerechizite

Înscrierea la acest curs nu este condiționată de parcurgerea altor discipline. Cu toate acestea, înțelegerea informațiilor ce se încearcă a fi transmise este indisolubil legată de parcurgerea cu succes a unor discipline ca Bazele contabilității și Contabilitate financiară. Este recomandată însușirea și înțelegerea de noțiuni fundamentale prezentate la discipline cum sunt Finanțele întreprinderii, Finanțe publice, Economie generală și Limba engleză (ca limbă modernă și terminologie de afaceri – pentru parcurgerea unor materiale bibliografice opționale și/sau facultative) sau Limba franceză.

1.3. Descrierea cursului

Obiectivul general al disciplinei „Control financiar” este *ca studenții să dezvolte și să aprofundeze cunoștințele, abilitățile și atitudinile necesare în vederea înțelegerii sistemelor de control de la diferite niveluri ierarhice astfel încât obiectivele organizaționale să poată fi atinse în condiții de eficiență și eficacitate, respectiv înțelegerii sistemului fiscal, calculului corect al taxelor și impozitelor, corecția acestora și îndeplinirea obligațiilor legale.* Pentru realizarea acestui obiectiv general, prin parcurgerea conținutului acestui curs se urmărește realizarea următoarelor obiective specifice:

- Să formeze abilitățile necesare pentru interpretarea și analiza pertinentă a unor situații specifice, rapoarte, etc., pe baza normelor legale și a raționamentului profesional;
- Să dezvolte capacitatea studenților de a înțelege și aplica procedurile specifice controlului financiar în cadrul unei organizații;
- Să creeze condițiile care să permită studenților aprofundarea cunoștințelor despre formele de control financiar intern și extern și despre interconectarea lor

Să incite studenții la implicarea lor în activitatea de cercetare științifică contabilă și fiscală.

1.4. Organizarea temelor în cadrul cursului

Disciplina este structurată în cinci module de învățare interconectate:

1. Aspecte generale privind controlul financiar
2. Controlul financiar intern
3. Organizarea și desfășurarea controlului fiscal în România;
4. Controlul al impozitului pe profit și al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
5. Controlul fiscal al contribuțiilor sociale obligatorii și al impozitului pe veniturile din salarii;
6. Controlul fiscal al taxei pe valoarea adăugată;
7. Controlul fiscal al altor taxe și impozite;

Obiectivele primelor două module sunt prezentarea conceptelor specifice controlului financiar și prezentarea sistemului fiscal românesc și a modului de funcționare al acestuia, inclusiv a conceptului de control fiscal și a rolului și locului pe care acesta îl are în cadrul diferitelor forme de control.

Următoarele module presupun o abordare teoretică și practică a controlului fiscal cu privire la diferite taxe și impozite.

1.5. Formatul și tipul activităților implicate de curs

Parcurgerea acestei discipline va presupune atât întâlniri față în față, cât și muncă individuală. Metodele utilizate pe parcursul predării cursului includ:

- ✓ expunerea teoretică, prin mijloace auditive și vizuale;
- ✓ explicația abordărilor conceptuale și prezentarea de explicații alternative;
- ✓ prezentări ale unor informații esențiale aferente fiecărui modul;
- ✓ răspunsuri directe la întrebările studenților.

În ceea ce privește activitatea cursanților, încurajăm participarea activă a studenților prin problematizarea informațiilor prezentate, implicarea în activități de grup, proiecte de cercetare, rezolvarea unor situații concrete propuse sau rezultate din discuții, studii de caz. Activitatea individuală și discuțiile din cadrul întâlnirilor directe vor permite trasarea unui parcurs al învățării echilibrat, ritmic dar nu neaparat intensiv. Pentru a se obține performanța maximă, recomandăm studenților să acorde importanță studiului individual și activităților colective din cadrul cursului. În cadrul fiecărei întâlniri studenții sunt stimulați să aibă o gândire critică atât prin studiile de caz supuse analizei, prin întrebările adresate de cadrul didactic dar și prin întrebările pe care studentul le adresează colegilor și cadrului didactic.

Studentul are libertatea de a-și gestiona singur, fără constrângeri, modalitatea și timpul de parcurgere a cursului. Este însă recomandată parcurgerea succesivă a modulelor prezentate în cadrul suportului de curs în ordinea indicată și rezolvarea sarcinilor sugerate la finalul fiecărui modul.

1.6. Materiale bibliografice

În cadrul fiecărui modul al suportului de curs sunt precizate referințele bibliografice care au stat la baza elaborării cursului. Parcurgerea acestor referințe permit aprofundarea cunoștințelor sau al nivelului de înțelegere. Dintre materialele recomandate ca bibliografie generală pentru întregul curs, le-am reținut pe următoarele:

1. * * * Legea nr. 227 din 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_227_2015.htm)
2. * * * H.G. nr. 1 din 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/HG_1_2016.pdf)
3. * * * Legea nr. 207 din 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/cod_procedura/Cod_Procedura_Fiscala_cu_norme_2016.htm)
4. O.M.F.P. nr. 1802 din 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.
5. * * * OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

Lucrările menționate dar și bibliografia facultativă/opțională pot fi accesate la Biblioteca facultății, Biblioteca Centrală Universitară „Lucian Blaga” din Cluj-Napoca, Biblioteca existentă la Departamentul de contabilitate și audit, în bazele de date electronice puse la dispoziție la Biblioteca Centrală Universitară „Lucian Blaga” din Cluj-Napoca sau prin intermediul oricărui calculator conectat la internet din interiorul clădirilor UBB (Ebsco, Thomson ISI, ScienceDirect, ProQuest 5000, Springerlink, Emerald, Scopus). Pentru o listă actuală cu bazele de date ce pot fi accesate online se recomandă accesarea site-urilor BCU:

<http://bcu.ubbcluj.ro/baze/databases.html> și/sau

<http://bcu.ubbcluj.ro/>

1.7. Materiale și instrumente necesare pentru curs

Pentru o desfășurare cât mai bună activităților didactice și a studiului individual, se recomandă accesul la următoarele resurse:

- ✓ abonament la Biblioteca Centrală Universitară „Lucian Blaga” din Cluj-Napoca;
- ✓ calculator conectat la internet (accesul studenților la calculator și internet poate fi asigurat în cadrul Facultății de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor din Cluj-Napoca);
- ✓ acces la echipamente de fotocopiere pentru multiplicarea materialelor suplimentare oferite pentru studiu individual;
- ✓ imprimantă pentru materialele transmise în format electronic, a redactării și imprimării temelor, a studiilor de caz, etc.

Materialele informaționale, sub forma suportului de curs și altor documente (studii de caz, articole, etc.) sunt puse la dispoziția studenților cel puțin în format electronic.

1.8. Calendar al cursului

Pe parcursul semestrului sunt programate 14 întâlniri față în față cu toți studenții (o oră de curs și două ore de seminar pe săptămână). În vederea eficientizării acestor întâlniri față în față, pentru fiecare din acestea, se recomandă parcurgerea de către student a suportului de curs pus la dispoziție încă de la începutul semestrului, iar ulterior întâlnirii, este indicată rezolvarea sarcinilor și exercițiilor aferente fiecărui modul parcurs. De asemenea, anterior întâlnirilor programate, studenților li se recomandă să parcurgă capitolele corespunzătoare temelor abordate la fiecare întâlnire din cel puțin una din sursele bibliografice indicate. În acest mod, se va facilita orientarea cursului asupra aspectelor esențiale din conținutul disciplinei și se va permite concentrarea pe modalitățile de aplicare la nivel practic a informațiilor deja parcurse.

1.9. Politica de evaluare și notare

Criteriile în funcție de care se va efectua evaluarea sunt:

- ✓ Înțelegerea și aplicarea tehnicilor specifice controlului financiar;
- ✓ Aplicarea unui raționament profesional adecvat și corecta sa fundamentare în rezolvarea aplicațiilor practice;
- ✓ Cunoașterea și interpretarea legăturii dintre controlul financiar, controlul fiscal și contabilitate;
- ✓ Capacitatea de argumentare și evaluarea argumentelor proprii ale studenților sau susținute de alte persoane.

Evaluarea studenților se va efectua astfel:

- ✓ Examenul scris are două componente: un examen parțial, în timpul semestrului și un examen în sesiunea de examen, din a doua parte a disciplinei. Acestea au o pondere totală de 60% din nota finală. Examenele scrise menționate au următoarea structură: o parte teoretică – care urmărește verificarea însușirii/formării de către studenți a cunoștințelor specifice acestei discipline, respectiv o parte practică – prin care se urmărește însușirea/formarea/dezvoltarea abilităților și atitudinilor necesare pentru rezolvarea unor probleme de natură practică, a unor studii de caz;
- ✓ Teme de control, teste pe parcursul semestrului cu o pondere de 40% în nota finală;

$N = \text{roundup}(E \times 0,6 + C \times 0,4), 0)$, unde:

E – nota de la examenul scris din perioada sesiunii de examen. E este un număr real cuprins între 1 și 10. Nota 1(unu) se acordă din oficiu;

C – nota la temele de control; C este un număr real cuprins între 1 și 10. Nota 1(unu) se acordă din oficiu;

În cazul în care un student nu reușește să promoveze examenul, acesta va fi reexaminat prin susținerea doar a examenului scris.

1.10. Elemente de deontologie academică

Se vor avea în vedere următoarele detalii de natură organizatorică:

- ✓ Orice material elaborat de către studenți pe parcursul activităților va face dovada originalității. Studenții ale căror lucrări se dovedesc a fi plagiate nu vor fi acceptați la examinarea finală. Dacă sunt prezentate materiale, idei, texte, grafice

etc. care nu aparțin ca și concepție persoanei care le prezintă, în mod obligatoriu trebuie prezentată sursa bibliografică, iar dacă elementele respective sunt preluate fără nicio modificare, acestea trebuie citate corespunzător;

- ✓ Orice tentativă de fraudă sau fraudă depistată va fi sancționată prin acordarea notei minime și/sau prin exmatriculare;
- ✓ Rezultatele finale vor fi puse la dispoziția studenților prin afișare;
- ✓ Contestațiile se vor soluționa în maxim 24 de ore de la afișarea rezultatelor.

În acest material au fost preluate informații din Codul de procedură fiscală și din Codul Fiscal precum și informații din Suportul de curs *Control financiar* elaborat în anul 2016.

1.11. Studenți cu dizabilități

Titularul cursului își afirmă disponibilitatea, în limita posibilităților, a constrângerilor tehnice sau de timp, de a adapta la cerere conținutul și metodele de transmitere a informațiilor, precum și modalitățile de evaluare (de exemplu, examen oral) în funcție de tipul dizabilității cursantului. Vom urmări facilitarea accesului egal al tuturor cursanților la activitățile didactice.

1.12. Strategii de studiu recomandate

Dat fiind caracterul particular al învățământului la distanță, este recomandată planificarea riguroasă a studiului individual, corelată cu calendarul disciplinei. În acest mod se poate asigura sincronizarea efortului personal cu întâlnirile programate, maximizându-se efectul util. Pentru atingerea acestui scop ar fi utilă programarea alocării timpului necesar studiului pe o bază săptămânală. Autoimpunerea programului de studiu ar trebui să urmărească perioade în care studentul se poate concentra cel mai bine asupra acestei activități. Alocarea a 5-6 ore săptămânal în acest context, este necesară pentru a reuși lecturarea fiecărui modul și rezolvarea temelor propuse în timp util. În acest mod pot fi garantate nivele optime de înțelegere a conținutului propus, sporind șansele promovării cu succes a acestei discipline. Rigurozitatea cu care se respectă programul autoimpus este similară cu pregătirea sportivă; creierul este și el un mușchi ce trebuie antrenat constant pentru performanță, iar înțelegerea raportărilor financiare este o disciplină care nu face excepție de la regulă.

În cazul în care apar neclarități, noțiuni dificil de înțeles, aspecte pentru care nu există siguranța unei depline înțelegeri sau pur și simplu este resimțită nevoia unor detalieri suplimentare, este foarte utilă notarea de întrebări, observații, remarci, comentarii ș.a.m.d. care să fie ulterior dezbătute în cadrul întâlnirilor directe și trecerea mai departe la următorul subiect. Limitările de timp și spațiu impun la rândul lor sintetizarea pregătirii și materialelor prezentate, însă întrebările și discuțiile generate de acestea pot plia pregătirea pe arii de interes individuale. Este unul dintre motivele pentru care titularul cursului încurajează cu căldură orice intervenții personale pe marginea subiectelor propuse.

2. Suportul de curs

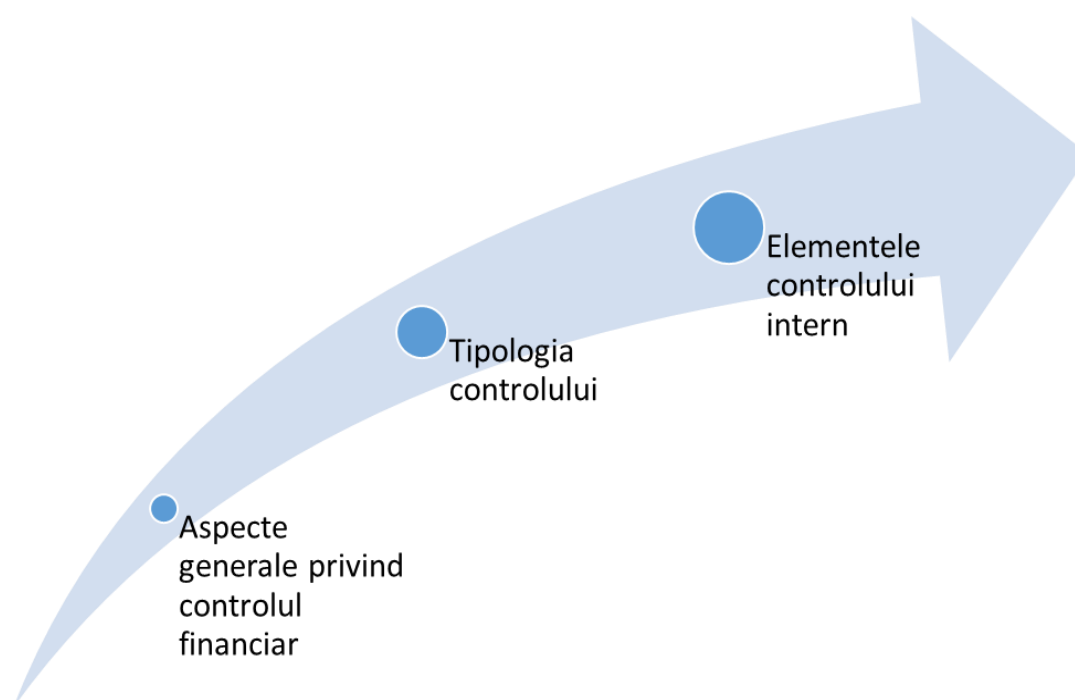
2.1. Aspecte generale privind controlul financiar

2.1.1. Scop și obiective

Scopul acestui modul este prezentarea generală a noțiunilor și conceptelor specifice controlului financiar, prin urmărirea obiectivelor de mai jos:

- a) Delimitarea conceptelor de control intern, control financiar și control fiscal;
- b) Prezentarea tipologiei controlului;
- c) Stabilirea elementelor controlului intern, conform sistemului COSO;
- d) Inventarierea patrimoniului

2.1.2. Schema logică a modului



2.1.3. Conținutul informațional detaliat

2.1.3.1. Delimitarea conceptelor de control intern, control financiar și control fiscal

Conform COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1992), **controlul intern** este un proces implementat de către Consiliul de Administrație, conducere și personalul unei organizații destinat să ofere o asigurare rezonabilă în ceea ce privește realizarea obiectivelor, respectiv eficacitatea și eficiența funcționării, fiabilitatea informațiilor financiare, respectarea legilor și Regulamentelor. Arens A.A. și Loebbecke J.K.¹ consideră că controlul intern este un sistem conceput pentru a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor managementului.

¹ Arens A.A., Loebbecke J.K., Audit, o abordare integrată, Editura Arc, Chișinău, 2005, pag. 365

În OMFP nr. 1802/2014 se precizează că controlul intern al entității vizează asigurarea:

- ✓ conformității cu legislația în vigoare;
- ✓ aplicării deciziilor luate de conducerea entității;
- ✓ bunei funcționări a activității interne a entității;
- ✓ fiabilității informațiilor financiare;
- ✓ eficacității operațiunilor entității;
- ✓ utilizării eficiente a resurselor;
- ✓ prevenirii și controlul riscurilor de a nu se atinge obiectivele fixate etc.

Controlul financiar intern este o componentă a controlului intern care se referă la ansamblul proceselor de obținere și comunicare a informației contabile și financiare și contribuie la realizarea unei informații fiabile și conforme exigențelor legale. Controlul financiar intern al entității se aplică în vederea asigurării unei gestiuni contabile și a unei urmăriri financiare a activităților sale, pentru a răspunde obiectivelor definite.

Controlul financiar intern vizează asigurarea:

- a. conformității informațiilor contabile și financiare publicate, cu regulile aplicabile acestora;
- b. aplicării instrucțiunilor elaborate de conducere în legătură cu aceste informații;
- c. protejării activelor;
- d. prevenirii și detectării fraudelor și neregulilor contabile și financiare;
- e. fiabilității informațiilor difuzate și utilizate la nivel intern în scop de control, în măsura în care ele contribuie la elaborarea de informații contabile și financiare publicate;
- f. fiabilității situațiilor financiare anuale publicate și a altor informații comunicate pieței.

În OMFP nr. 1802/2014 sunt precizate elementele principale de natură organizatorică și contabilă pentru desfășurarea corespunzătoare a controlului intern, astfel:

- documentare referitoare la principiile de contabilizare și control al operațiunilor;
- circuite de informații vizând exhaustivitatea operațiunilor, o centralizare rapidă și o armonizare a datelor contabile, precum și controale asupra aplicării acestor circuite;
- un calendar al elaborării de informații contabile și financiare difuzate în cadrul grupului, necesare pentru situațiile financiare ale societății-mamă.
- identificarea cu claritate a persoanelor responsabile cu elaborarea informațiilor contabile și financiare publicate sau care participă la elaborarea situațiilor financiare;
- accesul fiecărui colaborator implicat în procesul elaborării de informații contabile și financiare, la informațiile necesare controlului intern;
- instituirea unui mecanism prin care să se asigure efectuarea controalelor;
- proceduri prin care să se verifice dacă controalele au fost efectuate, să se identifice abaterile de la regulă și să se poată remedia, dacă este necesar;
- existența unui proces care urmărește identificarea resurselor necesare bunei funcționări a funcției contabile;

- adaptarea necesarului de personal și a competențelor acestuia la mărimea și complexitatea operațiunilor, ca și la evoluția nevoilor și constrângerilor.
- existența unui manual de politici contabile;
- existența unei proceduri de aplicare a acestui manual;
- existența de controale prin care să se asigure respectarea manualului;
- cunoașterea evoluției legislației contabile și fiscale;
- efectuarea de controale specifice asupra punctelor sensibile;
- identificarea și tratarea corespunzătoare a anomaliilor;
- adaptarea programelor informatice la nevoile entității;
- conformitatea cu regulile contabile;
- asigurarea exactității și exhaustivității înregistrărilor contabile;
- respectarea caracteristicilor calitative ale informațiilor cuprinse în situațiile financiare, astfel încât să satisfacă nevoile utilizatorilor;
- pregătirea informațiilor necesare consolidării grupului;
- definirea și distribuirea procedurilor de elaborare a situațiilor financiare consolidate, către toate entitățile de consolidat.

Controlul fiscal este o formă a controlului financiar și se referă la verificarea modului de calcul, declarare și plată a taxelor și impozitelor. De regulă, controlul fiscal este un control ulterior deoarece se efectuează după ce un impozit/taxă a fost calculat(ă) și declarat(ă) și este un control documentar-contabil. Totodată, controlul fiscal poate fi și anticipat în cazul în care contribuabilul are de recuperat anumite sume de la bugetul de stat iar rambursarea acestora se face doar după efectuarea inspecției fiscale (rambursarea TVA).

Indiferent de nivelul de la care se exercită, de activitățile controlate sau obiectivele urmărite, controlul se derulează în trei **etape succesive**:

- a. **Compararea situației ideale, dorite, cu situația de fapt, reală.** *Situația ideală* este reprezentată de reguli, prevederi, informații, etc. cuprinse în decizii ale conducerii, reglementări legale, existențe din contabilitate (scriptice), recomandări ale auditului inter, proceduri de lucru aprobate, programe de activitate, bugete. *Situația reală* este reprezentată de informații, fapte care se obțin prin aplicarea unor proceduri diverse, în funcție de scopul urmărit, astfel:
 - i. *Inspecția*: Examinarea documentelor, registrelor sau a activelor corporale, inclusiv prin inventarierea fizică a acestora;
 - ii. *Observarea*: Urmărirea unui proces sau a unor proceduri efectuate de alte persoane, pentru aprecierea unor situații
 - iii. *Investigația (interviul, interogarea)*: Obținerea de informații de la cei controlați ca răspuns la chestionarele controlorilor
 - iv. *Confirmarea*: Obținerea de răspunsuri scrise sau orale din partea unor terțe părți independente
 - v. *Calculul*: Reconstituirea unor calcule din documente și din registre pentru a testa corectitudinea lor

- vi. *Procedurile analitice*: analiza tendințelor, fluctuațiilor, corelațiilor cu ajutorul unui sistem de indicatori
- b. **Analiza și evaluarea riscurilor** care amenință activitatea verificată și a abaterilor de la parametri stabiliți. În cadrul acestei etape se evaluează riscurile și măsurile ce trebuie luate, se fixează concluziile controlului;
- c. **Valorificarea constatărilor**. Controlul nu se justifică dacă nu declanșează, prin intermediul ieșirilor, măsuri pentru perfecționarea activităților controlate, pentru prevenirea și eliminarea neajunsurilor, pentru sancționarea vinovaților, pentru autoperfecționarea controlului. Valorificarea constatărilor se concretizează în:
 - i. măsuri operative luate în timpul controlului, pentru redresarea situației, îmbunătățirea activității și sancționarea vinovaților;
 - ii. Dispoziții obligatorii date celor vinovați;
 - iii. Rapoarte și informări către organele de conducere care au dispus controlul sau care au competența și sarcina să ia măsurile care se impun;
 - iv. Propuneri pentru mai buna fundamentare a deciziilor, pentru perfecționarea procedurilor și a normelor interne/

Există trei concepte care stau la baza studiului controlului intern și a estimării riscului legat de control, conform lui Arens și Loebbecke:

1. **Răspunderea managementului**. Managementul trebuie să definească și să aplice mecanismele de control ale entității. Acest concept este în acord cu cerința conform căreia managementul este responsabil de întocmirea situațiilor financiare, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.
2. **Asigurarea rezonabilă**. O entitate trebuie să definească mecanisme de control intern care să ofere o asigurare rezonabilă, nu absolută, că situațiile financiare prezintă o imagine fidelă. Mecanismele de control intern sunt concepute de conducere după analiza, atât a costurilor, cât și a beneficiilor generate de punerea lor în aplicare. Deseori, conducerea entității nu este dispusă să introducă un sistem ideal, deoarece costurile acestuia ar putea fi prea mari.
3. **Riscurile inerente**. Mecanismele de control intern nu ar putea fi considerate niciodată perfect eficiente, indiferent de rigurozitatea proiectării și aplicării lor. Chiar dacă angajații implicați în sistem ar concepe un sistem ideal, eficacitatea lui va depinde de fiabilitatea persoanelor care îl vor utiliza. De exemplu, să presupunem că o procedură de inventariere a stocurilor este riguros proiectată și necesită existența a doi angajați care să facă inventarierea. Dacă niciunul dintre cei doi angajați nu înțelege instrucțiunile primite sau dacă ambele persoane sunt neglijente la inventariere, atunci bunurile constatate vor fi probabil greșite. Apoi, chiar dacă inventarierea e corectă, conducerea ar putea încălca procedurile și ordona angajaților respectivi să majoreze cantitatea de stocuri constatată pentru a majora profitul. În mod similar, angajații ar putea decide să supraevalueze în mod intenționat stocurile pentru a camufla un furt comis de unul dintre ei, de amândoi sau de gestionar.

2.1.3.2. Tipologia controlului

Există mai multe criterii de clasificare a controlului pe care dacă le cunoaştem obţinem o înţelegere mai profundă a sensului şi conţinutului conceptului. Astfel trecem în revistă următoarele criterii de clasificare²:

1. După momentul în care se exercită:
 - a. Controlul preventiv, care se exercită înainte de angajarea sau efectuarea operaţiunilor respective. Această formă de control se exercită, de regulă, cu ocazia autorizării sau aprobării tranzacţiilor sau a altor operaţiuni;
 - b. Controlul concomitent, care se exercită în acelaşi timp cu desfăşurarea operaţiunilor controlate, sub forma controlului ierarhic, controlului reciproc sau autocontrolului;
 - c. Controlul ulterior, care se exercită după ce operaţiunile au avut loc, prin intermediul unor organe specializate de control (controlul gestionar, controlul bugetar, audit intern şi inspecţii specializate ale statului)

2. După obiectivele controlate:
 - a. Controlul economic urmăreşte planificarea şi utilizarea eficientă a resurselor materiale şi de muncă şi îndeplinirea sarcinilor stabilite. Controlul economic utilizează toate etaloanele de măsură: naturale, de muncă şi valorice;
 - b. Controlul financiar acţionează, de regulă, în sfera relaţiilor financiare şi de credit. Se exercită, în primul rând, cu ajutorul etalonului valoric;
 - c. Controlul tehnic urmăreşte respectarea tehnologiilor de fabricaţie, calitatea produselor, caracteristicile mijloacelor fixe, etc.

Un control eficient trebuie să fie un control multilateral, ceea ce impune ca obiectivele controlate să fie abordate atât din punct de vedere economic şi financiar cât şi tehnic. Soluţiile tehnice adoptate au consecinţe economice şi financiare şi invers.

Între controlul economic şi cel financiar interferenţele sunt foarte numeroase, majoritatea operaţiunilor economice au şi implicaţii financiare şi gestionare, motiv pentru care în practică se exercită un control economico-financiar.

3. După sfera de cuprindere:
 - a1) Controale complexe care presupun abordarea multilaterală a activităţilor controlate, cu participarea unor specialişti din domenii diferite;
 - a2) Controale parţiale care se exercită numai asupra unui grup de obiective sau asupra unui sector de activitate cum ar fi respectarea disciplinei financiare şi fiscale, legalitatea operaţiunilor de aprovizionare, salarizarea, gestiunea stocurilor, etc.

O formă a controalelor parţiale o constituie controalele tematice care se exercită de organele de control ale statului asupra unui grup restrâns de obiective, dar care cuprinde, de regulă, în aceeaşi perioadă mai multe entităţi.

² După Oprean I., Popa I.E., Lenghel R.D., Procedurile auditului şi ale controlului financiar, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2007, pag. 15-17

b1) Controalele totale presupun verificarea tuturor operațiunilor, documentelor și perioadelor de gestiune referitoare la activitățile controlate;

b2) Controalele prin sondaj se exercită numai asupra unor documente, operațiuni, categorii de bunuri, perioade de timp, etc., considerate semnificative sau având o importanță relativă pentru formularea concluziilor.

De regulă controalele se exercită prin sondaj. Dacă se constată nereguli importante (fraude, falsuri, omisiuni sau alte erori semnificative), controalele prin sondaj se transformă în controale totale.

4. După procedeele folosite:

a. Controalele documentar-contabile se exercită pe baza documentelor primare, a evidențelor operative și a informațiilor furnizate de contabilitatea analitică și sintetică;

b. Controalele faptice se realizează sub forma inspecției la fața locului, observației fizice, inventarierii de control, analizelor de laborator, expertizelor.

5. După gradul de apropiere a controlului de activitățile controlate:

a. Controalele directe constau în urmărirea nemijlocită (personală) de către organele de conducere sau de control a activității subalternilor sau a celor controlați;

b. Controalele indirecte constau în urmărirea activităților controlate pe baza rapoartelor și informărilor, a dărilor de seamă, a declarațiilor fiscale, a ședințelor de lucru, a notelor explicative date de cei controlați, etc.;

c. Controalele reciproce se realizează între compartimente, între membri formațiilor de lucru, între entități etc. pe baza fluxurilor materiale și informaționale stabilite în urma diviziunii muncii, specializării și separării sarcinilor. Controlul reciproc se exercită și între documente diferite care conțin indicatori similari;

d. Autocontrolul presupune verificarea propriei activități, cu scopul de a putea stabili dacă obiectivele propuse au fost realizate, dacă activitatea desfășurată este la nivelul cerințelor.

6. După nivelul de la care se exercită:

a. Controalele exercitate de stat prin intermediul Curții de Conturi, Ministerului Finanțelor Publice, Ministerului Muncii și Solidarității Sociale, Ministerului de Interne, etc. urmăresc, în primul rând respectarea actelor normative specifice domeniului controlat;

b. Controalele interne de la nivelul entităților economice urmăresc, de regulă gestionarea corectă și eficientă a patrimoniului, stăpânirea riscurilor în vederea atingerii obiectivelor organizaționale;

c. Auditul financiar, se exercită de profesioniști independenți, membri ai CAFR (Camera Auditorilor Financiari din România, www.cافر.ro) și are ca obiectiv

fundamental furnizarea unei opinii prin care auditorul dă o asigurare rezonabilă că situațiile financiare auditate prezintă cu fidelitate, sub toate aspectele semnificative, poziția financiară, performanțele financiare și modificările capitalurilor proprii și ale fluxurilor de trezorerie, în conformitate cu referențialul contabil utilizat.

2.1.3.3. Elementele controlului intern³

Un sistem de control intern este format, așa cum am precizat, din politici și proceduri create pentru a oferi conducerii o asigurare rezonabilă că entitatea își atinge obiectivele fixate. Aceste politici și proceduri sunt numite **mecanisme de control** și reprezintă, luate în ansamblu, controlul intern al entității.

Elementele controlului intern sunt:

- a. Mediul de control;
- b. Evaluarea riscurilor;
- c. Activitățile de control;
- d. Informarea și comunicarea;
- e. Supervizarea controalelor.

1. Mediul de control este format din acțiunile, politicile și procedurile care reflectă atitudinea generală a conducerii și a proprietarilor cu privire la controlul intern și la importanța sa pentru entitate. Mediul de control este ca o umbrelă care protejează celelalte patru elemente. Fără un mediu de control eficient, este puțin probabil ca celelalte componente să ducă la un control intern eficace, indiferent de calitatea lor.

Esența unei entități eficient controlate este atitudinea conducerii acesteia. Dacă conducerea de vârf consideră că sistemul de control intern este important, ceilalți angajați ai entității vor simți acest lucru și vor reacționa prin respectarea mecanismelor de control definite. Pe de altă parte, dacă pentru angajați este evident că sistemul de control intern nu este o problemă importantă pentru conducerea de vârf și că în acest domeniu se vorbește mai mult decât se face, este aproape sigur că obiectivele de control ale managementului nu vor fi urmărite cu eficacitate.

Mediul de control determină nemijlocit modul de implementare a tuturor celorlalte componente ale controlului intern, la creșterea eficienței acțiunilor întreprinse pentru prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor. În scopul înțelegerii mediului de control, vom prezenta în cele ce urmează, componentele mediului de control:

- a. **Integritatea și valorile etice.** Integritatea și valorile etice sunt produsul normelor și regulilor etice, precum și ale modului în care acestea sunt comunicate și aplicate în practică. Ele cuprind acțiunile întreprinse de conducere în scopul înlăturării sau reducerii motivațiilor sau tentațiilor care ar putea determina angajații să se implice în fapte necinstite, ilicite sau imorale. Aceste norme și reguli sunt cuprinse în regulamentele interne dar, pe lângă acestea, exemplul personal al conducerii, atitudinea și comportamentul lor față de salariați și față de terți, transparența de care dau dovadă, contribuie la îmbunătățirea controlului intern.

³ După Arens A.A., Loebbecke J.K., Audit, o abordare integrată, Editura Arc, Chișinău, 2006

- b. **Angajamentul față de competență.** Competența reprezintă cunoștințele și aptitudinile necesare pentru a îndeplini sarcinile care definesc funcția unui individ. Angajamentul față de competență cuprinde luarea în considerare de către conducere a calităților profesionale și morale care revin posturilor și angajarea persoanelor care îndeplinesc cerințele respective. Pentru aceasta, conducerea entității trebuie să ia măsurile necesare pentru selectarea, stimularea și pregătirea profesională continuă a personalului.
- c. **Implicarea administratorilor, consiliului de administrație în organizarea și supravegherea controlului intern.** Un consiliu de administrație eficient este independent de managementul entității iar membrii săi sunt implicați în activitățile de gestiune și le supraveghează cu atenție. Consiliul delegă managerilor responsabilități privind controlul intern și are obligația de a face evaluări sistematice și independente ale controlului intern implementat de managementul entității. În plus, un consiliu de administrație activ și obiectiv, poate deseori, reduce eficient probabilitatea ca managementul să încalce mecanismele de control existente. Deseori, pentru a obține un sprijin în supervizarea activității entității, consiliul de administrație crează un comitet de audit, căruia i se delegă responsabilitatea supravegherii procesului de raportare financiară. Independența comitetului de audit față de managementul entității și cunoștințele sale în domeniul raportării financiare sunt considerați factori determinanți pentru capacitatea acestuia de a evalua eficient mecanismele de control intern și situațiile financiare elaborate de management. Nu se poate garanta independența, competența și moralitatea managementului, iar scandalurile contabile din lumea contemporană au dovedit acest lucru. Acesta poate fi tentat să furnizeze consiliului de administrație informații incomplete sau inexacte, poate să se implice direct sau indirect în acțiuni nelegale sau pot să nu asigure un control intern adecvat. Pentru a preveni apariția acestor riscuri, spre exemplu, societățile care sunt cotate la Bursa din New York sunt obligate să aibă comitete de audit formate în totalitate din membri externi entității. Numeroase alte entități care nu sunt cotate pe piețele bursiere, crează, la rândul lor, comitete de audit recunoscând importanța unei raportări financiare eficiente și a supervizării adecvate a sistemului de control intern.
- d. **Filozofia și stilul de lucru al conducerii.** Conducerea, prin intermediul activității sale, trimite semnale angajaților privind importanța controlului intern. De exemplu, managerii își asumă riscuri importante sau sunt, mai degrabă, reticenți față de riscuri? Care este atitudinea conducerii față de prelucrarea informațiilor, față de raportările financiare și față de compartimentul contabil? Unii manageri nu sunt preocupați de funcția contabilă în timp ce alții cooperează cu compartimentul contabil. Majoritatea controalelor interne se exercită pe baza informațiilor. Nu putem concepe un sistem de control intern corespunzător dacă informațiile adecvate nu ajung la toate persoanele implicate în realizarea anumitor obiective ale entității sau ale controlului intern sau dacă lipsește comunicarea între nivelurile ierarhice sau între compartimentele entității. Persoanele responsabile de la diferitele niveluri ierarhice nu pot concepe și implementa controlul intern dacă nu sunt sau sunt insuficient informați asupra obiectivelor, mijloacelor și riscurilor entității.

e. **Structura organizatorică.** Structura organizatorică definește nivelurile ierarhice de responsabilitate și de autoritate existente. Reprezentarea grafică a structurii organizatorice se face cu ajutorul organigramei care prezintă legăturile ierarhice și funcționale între diferitele structuri ale entității. Prin urmare, principalele forme de organigrame sunt cele ierarhice și cele funcționale. Organigramele ierarhice pun în evidență legăturile de autoritate și de control între compartimente și sunt elaborate și aprobate de conducere. Organigramele funcționale pun în evidență legăturile dintre funcțiile deținute de diverse persoane. Organigramele funcționale nu se întocmesc pe compartimente ci pe funcții și activități. Organigramele se adaptează permanent. Ele nu se construiesc în funcție de oameni ci de actuaizează în funcție de obiectivele manageriale și ale controlului intern. Legătura dintre organigramele ierarhice și cele funcționale se face prin intermediul fișei postului. Fișa postului este un document descriptiv, atașat organigramei, în care se enumeră natura sarcinilor repartizate fiecărei persoane (a se vedea modelul fișei postului) Cu ocazia revederii și actualizării organigramelor, conducerea poate constata următoarele:

- ✓ Unii responsabili sau salariați sunt supraîncărcați cu sarcini, că au în subordine un număr prea mare de compartimente și persoane în timp ce alți responsabili nu au suficiente sarcini;
- ✓ Că unele sarcini sunt îndeplinite de mai multe persoane sau compartimente, în timp ce alte sarcini nu sunt repartizate pe compartimente sau salariați;
- ✓ Că ierarhiile sunt imprecise și, ca urmare, nu se poate stabili cui îi este subordonat un compartiment sau un salariat și care sunt compartimentele sau persoanele din subordine;
- ✓ Că organigramele elaborate anterior nu mai corespund realității actuale deoarece au avut loc modificări în ceea ce privește mărimea entității, obiectivele sau structura personalului.

Combinând analiza organigramei cu analiza fișei posturilor, se poate constata:

- ✓ Sarcinile de serviciu nu sunt riguros delimitate pe compartimente și pe persoane, astfel că unele persoane nu își cunosc precis atribuțiile și responsabilitățile;
- ✓ Unele sarcini au fost uitate, nu au fost delimitate pe persoane, în timp ce alte sarcini sunt realizate de mai multe persoane, în maniere diferite;
- ✓ Limitele de competență și autoritate și de responsabilitate nu sunt clar precizate și delimitate, astfel încât să se excludă abuzurile de autoritate, neglijențele și

f. **Atribuirea autorităților și responsabilităților** se referă la modul în care este delimitată autoritatea și responsabilitatea pentru activitățile operaționale și modul în care sunt stabilite relațiile de raportare. Sunt analizate două aspecte:

- ✓ Autorizarea și aprobarea operațiunilor și tranzacțiilor. Orice operațiune trebuie corect autorizată pentru ca mecanismele de control să poată fi considerate satisfăcătoare. Dacă orice persoană din cadrul entității ar putea achiziționa sau dispune de active după bunul său plac, s-ar instaura un haos general. Autorizarea poate să fie generală sau specifică.

Există o deosebire între autorizare și aprobare. Autorizarea reprezintă o decizie ce ține de politica întreprinderii și vizează fie o categorie generală de operațiuni, fie

operațiuni specifice luate în parte. Aprobarea reprezintă aplicarea în practică a deciziilor de autorizare generală ale conducerii.

- ✓ Separarea sarcinilor și responsabilităților. Pentru prevenirea erorilor, omisiunilor sau fraudelor se recomandă ca activitatea să fie astfel organizată încât să se asigure o bună separare a sarcinilor incompatibile. Controlul intern asupra personalului se exercită atât asupra controlului administrativ-ierarhic cât și sub forma controlului reciproc bazat pe diviziune muncii și pe separarea sarcinilor sau funcțiilor incompatibile. Aceste funcții sunt:
 - Funcția de realizare a obiectivelor entității. O entitate își realizează obiectivele prin intermediul compartimentelor de producție, cercetare, resurse umane, vânzări, etc.;
 - Funcția de conservare a patrimoniului se realizează de regulă de persoanele însărcinate să depoziteze și să răspundă de integritatea și conservarea bunurilor, să gestioneze mijloacele bănești și a altor valori, să întrețină imobilizările corporale, etc.
 - Funcția contabilă se realizează de persoanele din compartimentul financiar-contabil și de persoanele din alte compartimente implicate în culegerea informațiilor și în întocmirea, verificarea și prelucrarea documentelor justificative.

Majoritatea tranzacțiilor și operațiunilor antrenează cel puțin două dintre aceste funcții și, ca urmare, o fraudă, o eroare determină o necorelare între documentele întocmite de compartimente diferite. Excepție fac cazurile de complicitate sau de dublă eroare. Astfel dacă aceeași persoană are atribuții referitoare la emiterea comenzii de aprovizionare, la selectarea furnizorilor, recepția și depozitarea bunurilor, acceptarea plății, atunci persoana respectivă poate să facă înțelegeri secrete cu furnizorii și să provoace pagube.

Acestor funcții incompatibile le corespunde următoarele sarcini considerate incompatibile:

1. De aprobare;
 2. De execuție, inclusiv de conservare a patrimoniului;
 3. De înregistrare;
 4. De control.
- g. Existența unui compartiment distinct de audit intern. În cadrul entităților mari s-a creat un compartiment de audit intern, în subordinea directorului general care are principala sarcină de a contribui la ameliorarea celorlalte elemente ale controlului intern.

Entitățile economice care sunt auditate de către un auditor extern (auditorul financiar) sunt obligate să aibă constituit compartimentul de audit intern care trebuie să fie condus de o persoană care are calitatea de auditor financiar. Activitatea de audit intern poate fi și externalizată, în sensul apelării de către conducerea entității la un auditor financiar, persoană fizică sau juridică, autorizată de Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR), pentru a efectua activitățile specifice auditului intern.

2. Evaluarea riscurilor. Procesul de evaluare a riscului de către entitate este un proces continuu de identificare și reacționare la riscurile de afaceri și consecințele acestora. Pentru

raportările financiare riscurile includ evenimentele și circumstanțele interne și externe care pot afecta capacitatea entității de a iniția, înregistra, procesa și raporta informații care reflectă imaginea fidelă.

Conducerea entității trebuie să identifice factorii care ar putea majora riscurile. Incapacitatea de a atinge obiectivele deja fixate, calitatea personalului, introducerea unor noi tehnologii informaționale și intrarea pe piață a unor noi concurenți, sunt câteva de exemple de factori care ar putea conduce la un risc mai mare. După ce un risc a fost identificat, conducerea trebuie să estimeze semnificația acestui risc, să evalueze probabilitatea apariției lui și să formuleze măsuri specifice care ar trebui întreprinse pentru a reduce riscul până la un nivel acceptabil

Procesul de gestionare a riscului de către entitate are două laturi:

Definirea misiunii. Nu se poate implementa un control corespunzător decât dacă directorii și responsabilii își cunosc bine misiunea lor. *Nu se poate controla ceea ce nu este organizat!*

Fiecare activitate se poate organiza în mai multe feluri în funcție de care se stabilesc mecanismele de control intern în vederea atingerii obiectivelor generale și specifice. În funcție de politica de organizare aleasă, se stabilesc mijloacele necesare în vederea atingerii obiectivelor. Pentru aceasta este necesar cunoașterea următoarelor aspecte:

6. Care sunt obiectivele?
7. Care sunt mijloacele necesare pentru atingerea obiectivelor și dacă acestea sunt disponibile?
 - a. Mijloace umane: personal competent
 - b. Mijloace financiare: bugetul adecvat obiectivelor;
 - c. Mijloace tehnice: tehnici industriale, comerciale, informatice, etc.
8. Care sunt regulile și constrângerile care trebuie respectate?
 - a. Reguli interne: reguli de etică (interzicerea acordării de mită pentru atragerea clienților, reguli de protecția muncii, reguli de exploatare a capacităților de producție, etc.
 - b. Reguli externe: scadențe fiscale, protecția mediului, obligații contractuale, cerințele altor norme legale. Reguli externe: scadențe fiscale, protecția mediului, obligații contractuale, cerințele altor norme legale.

Analiza și evaluarea riscurilor. NU se poate implementa un mecanism de control intern decât atunci când sunt cunoscute riscurile care trebuie evitate. Printre cauzele care generează riscuri, amintim:

- Schimbările din mediul de operare sau cele legislative
- Fluctuația personalului. Personalul nou poate să nu înțeleagă procedurile specifice entității, inclusiv procedurile controlului intern. Astfel, abordarea unor noi domenii de afaceri în care entitatea nu are experiență poate fi însoțită de noi riscuri asociate controlului intern
- Schimbarea tehnologiei de producție și a sistemelor de informare

3. Activitățile de control. Activitățile de control reprezintă acele politici și proceduri, pe lângă cele incluse în mediul de control, pe care conducerea le-a stabilit în vederea atingerii obiectivelor specifice entității. Altfel spus, în activitățile de control sunt incluse politici și proceduri de control de detaliu care asigură transpunerea practică a politicilor și procedurilor generale cuprinse în mediul de control.

Activitățile de control vizează politici și proceduri referitoare la:

- *Autorizarea și aprobarea operațiunilor și tranzacțiilor*
- *Separarea sarcinilor (responsabilităților)*
- *Verificarea documentelor justificative și a registrelor contabile*
- *Controlul fizic (faptic)*
- *Revizuirea performanțelor*

Primul aspect a fost analizat în cadrul mediului de control.

În ceea ce privește **separarea sarcinilor și a responsabilităților**, aplicarea practică a incompatibilităților prezentate în cadrul mediului de control, presupune respectarea următoarelor recomandări generale care urmăresc atât prevenirea fraudelor și erorilor:

- *Separarea gestiunii activelor de contabilitate.* Motivul pentru care unei persoane care gestionează un activ nu i se permite să țină contabilitatea activului în cauză este de a proteja entitatea de deturnări (sustrageri). Când una și aceeași persoană îndeplinește ambele funcții, crește riscul ca acea persoană să utilizeze activul în interes personal. Dacă un casier încasează numerarul și este responsabil și de înregistrările contabile, el ar avea posibilitatea de a pune în buzunar banii primiți de la un client și de a ajusta contul clientului prin neînregistrarea vânzării și a încasării sau prin înregistrarea unei creditări fictive (trecerea pe cheltuieli a unei creanțe).
- *Separarea autorizării operațiunilor de gestiunea activelor asociate acestora.* În măsura posibilităților, este de dorit să se evite situațiile în care persoanele care autorizează anumite operațiuni au și dreptul de a dispune de activul corespunzător, pentru a reduce probabilitatea deturnării de active comise de personal.
- *Separarea sarcinilor operaționale de cele contabile și a acestora de cele de control.* Dacă fiecare departament ar răspunde de ținerea propriilor registre și evidențe contabile, ar exista tentația de a influența rezultatele pentru a îmbunătăți performanțele raportate. Pentru a asigura existența unor informații nepărtinitoare, funcția contabilă este, de regulă, inclusă într-un departament separat, subordonat ierarhic directorului economic sau contabilului șef.

Pe de altă parte, cum majoritatea controalelor interne se exercită pe baza informațiilor, iar acestea, în general, sunt produse de funcția contabilă, este recomandat, pentru asigurarea obținerii unei opinii nepărtinitoare, independente, ca sarcinile contabile să fie separate de sarcinile de control.

- *Separarea sarcinilor legate de sistemul informatic de celelalte sarcini.* Sistemele informatice folosite în cadrul unei entități trebuie astfel concepute și implementate încât să asigure securitatea informațiilor și accesul la acestea în funcție de nivelul de responsabilitate din cadrul entității. Pentru evitarea fraudelor și erorilor, persoanele responsabile cu conceperea, implementarea și mentenanța sistemului informatic trebuie să nu aibă și alte atribuții în cadrul entității.

Verificarea documentelor justificative și a registrelor contabile vizează următoarele aspecte:

1. Locul și rolul documentelor justificative în cadrul sistemului informațional și a sistemului de control intern;

Funcția de control a contabilității este inseparabil legată de funcția de înregistrare și funcția de informare a acesteia. Nu se pot controla decât acele tranzacții și operațiuni care au fost înregistrate în prealabil în evidență.

Potrivit Legii contabilității, toate operațiunile și tranzacțiile trebuie consemnate în momentul efectuării lor într-un înscris care dobândește astfel calitatea de document justificativ. Infirmațiile cuprinse în documentele justificative stau la baza întregului sistem informațional din cadrul entității. Documentele marchează prima consemnare în scris a operațiunilor și tranzacțiilor, motiv pentru care modul lor de întocmire, verificare, prelucrare, circulație și arhivare influențează nemijlocit exactitatea, operativitatea și integritatea întregului sistem de evidență dintr-o entitate.

Documentele primare și centralizatoare reprezintă un mijloc eficient pentru controlul modului în care s-au îndeplinit sarcinile stabilite, s-a asigurat integritatea patrimoniului sau au fost achitate diferite obligații legale sau contractuale.

Prin semnarea documentelor de persoanele care au dispus sau au participat la desfășurarea operațiunilor și tranzacțiilor și de persoanele care exercită controlul intern, se asigură premisele pentru stabilirea responsabilităților în eventualitatea în care, ulterior, se constată că aceste operațiuni și tranzacții nu s-au desfășurat conform cerințelor prestabilite.

Documentele reprezintă un important mijloc de probă în justiție.

2. Verificarea modului de completare și utilizare a documentelor justificative;
3. Verificarea modului de organizare și conducere a evidenței economice;
4. Clasificarea verificărilor documentare

2.1.3.4. Inventarierea patrimoniului

În România inventarierea elementelor patrimoniale ale entităților economice, inclusiv persoanele care obțin venituri din activități independente, se realizează în conformitate cu prevederile OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. Organizarea lucrărilor de inventariere este responsabilitatea administratorului entității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective. De asemenea, entitățile economice sunt obligate să emită proceduri proprii privind inventarierea în baza actului normativ menționat, aprobate de administratorul entității, ordonatorul de credite sau altă persoană care are obligația gestionării entității.

Conform normelor legale, inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează. Totodată, inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și

valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

Inventarierea generală a patrimoniului, cu ocazia întocmirii situațiilor financiar anuale, are două laturi:

- ✓ o latură cantitativă în urma căreia se stabilesc plusurile sau minusurile cantitative la inventar; Acestea se înregistrează în contabilitate pentru a aduce valorile scriptice la nivelul noii realități;
- ✓ o latură calitativă prin care se stabilesc plusurile sau minusurile valorice pentru elementele existente, determinate ca diferență între valoarea de inventar (de piață, valoarea justă, după caz) și valoarea contabilă. În cazul plusurilor valorice pentru elementele de activ, acestea nu se înregistrează în contabilitate, conform principiului prudenței, pe când minusurile valorice se înregistrează în contabilitate, fie sub forma amortizării, dacă deprecierea este ireversibilă, fie sub forma ajustărilor pentru depreciere, în cazul deprecierei ireversibile.

Inventarierea generală a patrimoniului trebuie efectuată cel puțin o dată în fiecare exercițiu financiar, de regulă la o dată apropiată de sfârșitul exercițiului financiar, pe parcursul funcționării entității, cu ocazia fuziunii sau încetării activității și în următoarele situații precizate explicit în actul normativ menționat:

- a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;
- b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
- c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;
- d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;
- f) în alte cazuri prevăzute de lege.

Toate activele entității trebuie date în răspundere gestionară sau în folosință, după caz, salariaților sau administratorilor entității.

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează de către comisii de inventariere, numite prin **decizie scrisă**. În decizia de numire se menționează în mod obligatoriu componența comisiei (numele președintelui și membrilor comisiei), modul de efectuare a inventarierii, metoda de inventariere utilizată, gestiunea supusă inventarierii, data de începere și de terminare a operațiunilor.

Mai jos este prezentat un model orientativ al deciziei de numire a comisiei de inventariere:

DECIZIE

*Privind stabilirea Comisiei de inventariere a patrimoniului
pentru exercițiul financiar 2016*

Subsemnatul Popescu Ion în calitate de administrator al societății Exemplu ID SRL, în vederea desfășurării conform legii a inventarierii patrimoniului decid:

Art. 1 Membrii Comisiei de inventariere generale a patrimoniului pentru exercițiul financiar 2016 în cadrul societății sunt:

- 1. Ionescu Oana - Președinte;*
- 2. Pop Corina - Membru;*
- 3. Roman Ion - Membru*

Art. 2 Inventarierea generală a patrimoniului existent la data de 31.12.2016, în gestiunea Depozit 1 și în gestiunea Administrativ se va efectua în perioada 31.12.2016 – 10.01.2017, conform procedurilor proprii aprobate de conducerea societății.

Cluj-Napoca,
23.12.2016

Administrator,

La entitățile al căror număr de salariați este redus, inventarierea poate fi efectuată de către o singură persoană. În această situație, răspunderea pentru corectitudinea inventarierii revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective. Pentru desfășurarea în bune condiții a operațiunilor de inventariere, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare economică și tehnică, care să asigure efectuarea corectă și la timp a inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, inclusiv evaluarea lor conform reglementărilor contabile aplicabile.

Pentru asigurarea independenței comisiei de inventariere, din aceasta nu pot face parte contabilii care țin evidența gestiunilor respective, gestionarii ale căror gestiuni sunt verificate și nici auditorii interni sau financiari. Contabilii și auditorii, interni sau financiari, pot participa în calitate de observatori la lucrările de inventariere, conform procedurilor proprii ale entității. Auditorul financiar este obligat chiar să asiste la unele lucrări de inventariere pentru a se asigura că valorile prezentate în situațiile financiare corespund cu realitatea de pe teren.

Înainte de începerea propriu-zisă a lucrărilor de inventariere, atât conducerea entității cât și comisia de inventariere trebuie să ia anumite **măsuri organizatorice**, conform OMFP nr. 2861/2009:

- ✓ *Măsuri organizatorice luate de conducerea entității pentru crearea condițiilor de lucru corespunzătoare pentru comisia de inventariere:*
 - Organizarea depozitării bunurilor grupate pe sorto-tipodimensiuni, codificarea acestora și întocmirea etichetelor de raft;
 - Ținerea la zi a evidenței tehnico-operative la gestiuni și a celei contabile și efectuarea confruntării datelor din aceste evidențe (existența unei concordanțe între datele din Fișele de magazie cu cele din Contabilitatea analitică, respectiv Contabilitatea sintetică);
 - Participarea întregii comisii de inventariere la lucrările de inventariere;

- Asigurarea personalului necesar pentru manipularea bunurilor care se inventariază, respectiv pentru sortare, așezare, cântărire, măsurare, numărare etc.;
- Asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate (calitate, sort, preț etc.) și la evaluarea lor, conform reglementărilor contabile aplicabile, a unor specialiști din entitate sau din afara acesteia, la solicitarea președintelui comisiei de inventariere. Aceste persoane au obligația de a semna listele de inventariere pentru atestarea datelor înscrise;
- Dotarea gestiunii cu aparate și instrumente adecvate și în număr suficient pentru măsurare, cântărire, etc.;
- Dotarea comisiei de inventariere cu mijloace tehnice de calcul și de sigilare a spațiilor inventariate;
- Asigurarea protecției membrilor comisiei de inventariere în conformitate cu normele de protecție a muncii;
- Asigurarea securității ușilor, ferestrelor, porților etc. de la magazine, depozite, gestiuni

✓ *Măsurile organizatorice luate de comisia de inventariere:*

- Să ia de la gestionar o declarație scrisă din care să rezulte dacă gestionează bunuri și în alte locuri de depozitare, în afara bunurilor entității respective are în gestiune și alte bunuri aparținând terților, primite cu sau fără documente, dacă are plusuri sau lipsuri în gestiune, despre a căror cantitate ori valoare are cunoștință, dacă are bunuri nerecepționate sau care trebuie expediate (livrate), pentru care s-au întocmit documentele aferente, dacă a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale, dacă deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa, dacă are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate. Declarația se datează și se semnează de către gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor și de către comisia de inventariere. Semnarea declarației de către gestionar se face în fața comisiei de inventariere;
- să identifice toate locurile (încăperile) în care există bunuri ce urmează a fi inventariate;
- să asigure închiderea și sigilarea spațiilor de depozitare, în prezența gestionarului, ori de câte ori se întrerup operațiunile de inventariere și se părăsește gestiunea;
- să bareze și să semneze, la ultima operațiune, fișele de magazie, menționând data la care s-au inventariat bunurile, să vizeze documentele care privesc intrări sau ieșiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate, să dispună înregistrarea acestora în fișele de magazie și predarea lor la contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea;
- să verifice numerarul din casă și să stabilească suma încasărilor din ziua curentă, solicitând depunerea numerarului la casieria entității (la gestiunile cu vânzare cu amănuntul);
- să controleze dacă toate instrumentele și aparatele de măsură sau de cântărire au fost verificate și dacă sunt în bună stare de funcționare;

- în cazul în care gestionarul nu s-a prezentat la data și ora fixate pentru începerea operațiunilor de inventariere, comisia de inventariere sigilează gestiunea și comunică aceasta comisiei centrale sau administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității, conform procedurilor proprii privind inventarierea. Aceste persoane au obligația să îl încunoștințeze imediat, în scris, pe gestionar despre reprogramarea inventarierii ce trebuie să se efectueze, indicând locul, ziua și ora fixate pentru începerea operațiunilor de inventariere. Dacă gestionarul nu se prezintă nici de această dată la locul, data și ora fixate, inventarierea se efectuează de către comisia de inventariere în prezența reprezentantului său legal sau a altei persoane, numită prin decizie scrisă, care să îl reprezinte pe gestionar.

Mai jos este un model orientativ al declarației dată de gestionar comisiei de inventariere:

DECLARAȚIE DE INVENTAR

pentru inventarierea anuală la 31.12.2016

Subsemnatul, Marinescu Andrei, gestionar al Depozitului 1 declar:

1. Toate valorile materiale și banesti aflate în gestiunea subsemnatului se găsesc în încăperile (locurile): _____

2. Posed (nu posed) valori materiale și banesti aparținând tertilor: _____

3. Am (nu am) cunoștința de existența unor plusuri/lipsuri în valoare (cantitate) de: _____

4. Am (nu am) eliberat valori materiale și banesti fără documente legale. _____
Beneficiar _____ Beneficiar _____ Beneficiar _____

5. Am (nu am) valori materiale nereceptionate sau care trebuiau expediate, pentru care s-au întocmit documentele aferente, în cantitate de _____

6. Am (nu am) documente de primire-eliberare care nu au fost operate la zi sau nu au fost predate la contabilitate: _____

7. Detin (nu detin) numerar din vânzarea marfurilor aflate în gestiune, de lei: _____

8. Ultimele documente de intrare sunt:
fel _____ nr. _____ din _____
fel _____ nr. _____ din _____

9. Ultimele documente de ieșire sunt:
fel _____ nr. _____ din _____
fel _____ nr. _____ din _____

10. Ultimul raport de gestiune (confruntare cu evidența contabilă) a fost încheiat la data de _____ pentru perioada _____

11. Alte mențiuni _____

	<i>Gestionar,</i>
<i>Data în fața membrilor comisiei de inventariere,</i>	

Semnături
Semnături

Data: ora :

Pe toată durata inventarierii, programul și perioada inventarierii se afișează la loc vizibil.

Inventarierea propriu-zisă se efectuează prin completarea **listelor de inventariere** în care se scriu toate bunurile care se inventariază, pe locuri de depozitare, pe gestiuni și pe categorii de bunuri.

Mai jos este prezentat un model orientativ al listei de inventariere:

Unitatea : <i>Exemplu SRL</i>					Lista de inventariere			Pagina _____	
Data 31.12.2016									
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate (mijloace fixe de natura obiectelor de inventar)	Număr de inventar	U/M	Cant.	Prețul unitar de înregistrare în contabilitate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Deprecierea	
								Valoarea	Motivul
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Autoturism Renault Megane II Confort Dy	M001	buc	1	49,012.61	49,012.61	39,210.07	9,802.54	Amortizare
Total pagină		x	x	x	49,012.61	49,012.61	39,210.07	9,802.54	Amortizare
Comisia de inventariere					Gestionar			Contabilitate	
Numele și prenumele			Semnătura						

În cazul creanțelor și datoriilor, inventarierea se efectuează prin transmiterea partenerilor față de care există acele creanțe și datorii a unor **extrase de cont** a căror formă orientativă este prezentată mai jos (pentru o datorie) și confirmarea de către partener care trebuie să o remită entității noastre:

Unitatea debitoare: *Exemplu SRL*

CĂTRE,

Someșul SA

EXTRAS DE CONT

Conform OMFP nr. 2861/2009 și Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, vă înștiințăm că în evidențele noastre contabile la data de 31.12.2016, unitatea dumneavoastră figurează cu următoarele credite:

Documentul (felul, numărul și data)	Explicații	Suma - lei-
fact. 650726 /01.07.2016	-	1.600,00
TOTAL		1.600,00

În termen de 5 zile de la primire vă rugăm să ne restituiți acest extras confirmat pentru suma acceptată. În caz de refuz, total sau parțial, să anexați nota explicativă cuprinzând obiectiile dumneavoastră referitoare la sold.

Prezentul extras de cont ține loc de conciliere conform procedurii arbitrare.

Neprimirea unui răspuns ne absolvă de răspunderea pentru eventualele neconcordanțe.

Conducătorul unității,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

De la Someșul SA

CĂTRE,

Exemplu SRL

Confirmăm prezentul extras de cont pentru suma de _____ lei, pentru achitarea căreia (se va completa după caz):

a) am deus la bancă ordinul de plată nr. _____ din _____

b) am deus la Oficiul Poștal nr. _____, mandatul poștal nr. _____ din _____

c) urmează să efectuăm plata într-un termen de _____

Obiecțiunile noastre privind sumele din prezentul extras de cont sunt cuprinse în Nota explicativă anexată.

Conducătorul unității,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

Rezultatele inventarierii se înscriu de comisia de inventariere într-un **proces-verbal**. Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii, numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariată/inventariate, data începerii și terminării operațiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea, volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic, propuneri de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, respectiv din evidență a imobilizărilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar uii declasare sau casare a unor stocuri, constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

Mai jos este un model orientativ al Procesului-verbal încheiat de comisia de inventariere:

*Proces-verbal
privind rezultatele inventarierii patrimoniului*

Întocmit azi, 11 ianuarie 2017, de către Comisia de Inventariere a patrimoniului numită prin Decizia nr. 58 din data de 23 decembrie 2016.

Membri comisiei de inventariere, numiți prin decizia mai sus amintită, sunt:

- 1. Ionescu Oana - Președinte;*
- 2. Pop Corina - Membru;*
- 3. Roman Ion - Membru*

Comisia de inventariere a efectuat inventarierea patrimoniului Exemplu SRL în perioada 31.12.2016 – 10.01.2017 în conformitate cu prevederile OMFP nr. 2861/2009 și ale legii contabilității nr. 82/1991, republicată.

În urma inventarierii patrimoniului nu s-au constatat diferențe cantitative pentru elementele inventariate ceea ce înseamnă că datele din contabilitate corespund cu stocurile factice constatate în urma inventarierii.

S-au constatat depreciere valorice ireversibile pentru elementele inventariate de natura imobilizărilor corporale și necorporale fiind reprezentate de amortizarea calculată și înregistrată în contabilitate.

S-a constatat expirarea termenului de prescripție în cazul unei creanțe în valută în valoare de 9,22 euro (către European Soft BV) pentru care există constituite ajustări pentru depreciere pentru elementele de natura activelor. Propunem conducerii societății anularea acestei creanțe.

Nu s-a constatat în urma inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor sau capitalurilor proprii, necesitatea constituirii de provizioane pentru riscuri și cheltuieli.

Semnături,

- 1)
- 2)
- 3)

Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului, ordonatorului de credite sau persoanei responsabile cu gestiunea entității. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic, decide asupra soluționării propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor legale.

Rezultatele inventarierii elementelor patrimoniale se înscriu în documentul contabil obligatoriu *Registrul-inventar*, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț. Completarea registrului-inventar se efectuează în momentul în care se stabilesc soldurile tuturor conturilor bilanțiere, inclusiv cele aferente impozitului pe profit, și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, după caz.

Înregistrarea în sistemul contabil a diferențelor cantitative (plusuri sau minusuri) rezultate în urma inventarierii se efectuează în funcție de natura elementelor patrimoniale respective, după cum urmează:

În cazul stocurilor de materii prime:

- *Minusul la inventar : 601 = 301 400*
- *Plusul la inventar: 301 = 601 200 sau 601 = 301 -200*

În cazul stocurilor de produse finite:

- *Minusul la inventar : 711 = 345 400*
- *Plusul la inventar: 345 = 711 200*

În cazul stocurilor de mărfuri:

- *Minusul la inventar : 711 = 345 400*
 1. *Pentru situațiile în care evidența este la cost efectiv (de achiziție):*
607 = 371 5.000
 2. *Pentru situațiile în care evidența este la prețul de vânzare cu amănuntul, în condițiile în care cota medie de adaos comercial este de 20% iar cota de TVA este 19%:*
607 = 371 5.000
378 = 371 1.000
4428 = 371 1.140
- *Plusul la inventar:*
 1. *Pentru situațiile în care evidența este la cost efectiv (de achiziție):*
607 = 371 -2.000 sau 371 = 607 2.000
 2. *Pentru situațiile în care evidența este la prețul de vânzare cu amănuntul, în condițiile în care cota medie de adaos comercial este de 20% iar cota de TVA este 19%:*
607 = 371 -5.000 sau 371 = 607 5.000
378 = 371 -1.000 371 = 378 1.000
4428 = 371 -1.440 371 = 4428 1.140

În cazul imobilizărilor corporale:

- Minusul la inventar :

1. Pentru cele amortizate integral:

$$281 = 21X \ 45.000 \text{ (valoarea de intrare)}$$

2. Pentru cele amortizate parțial (valoare de intrare 45.000 lei, amortizare cumulată 30.000 lei):

$$281 = 21X \ 30.000$$

$$6588 = 21X \ 15.000$$

- Plusul la inventar (valoarea stabilită de comisie este de 20.000 lei):

$$21X = 4754 \ 20.000$$

În cazul disponibilităților bănești:

- Minusul la inventar : $6588 = 5311 \ 400$

- Plusul la inventar: $5311 = 7588 \ 200$

În cazul creanțelor și datoriilor diferențele constatate față de valorile înregistrate în contabilitate se înregistrează în funcție de tipul creanței/datoriei și de tipul operațiunii care a generat creanța/datoria respectivă.

Soluționarea diferențelor constatate la inventariere se realizează prin următoarele modalități:

I) Abordarea separată a plusurilor și a minusurilor constatate în urma inventarierii

În această situație minusurile constatate la inventariere se impută persoanelor vinovate la costul de înlocuire sau, dacă se încadrează în cotele de perisabilități admise, se suportă de întreprindere;

II) Compensarea plusurilor cu minusurile la inventar

Pentru a se putea efectua compensarea plusurilor cu minusurile la inventar trebuie îndeplinite cumulativ următoarele **condiții**:

- i) Diferențele (plusuri și minusuri) trebuie să aparțină unor produse similare (sortimente) cu caracteristici fizico-chimice asemănătoare pentru care există riscul de confuzie. Lista cu produsele similare care îndeplinesc condițiile de compensare se aprobă anual de conducerea entității;
- ii) Diferențele trebuie să aparțină aceleiași gestiuni și aceleiași perioade de gestiune (nu se poate compensa un plus din gestiunea 1 cu un minus din gestiunea 2 și nici un plus de anul acesta cu un minus de anul viitor);
- iii) Diferențele (atât plusuri cât și minusuri) să nu fie făcute cu rea credință.

În cazul în care condițiile de mai sus sunt îndeplinite, se poate efectua compensarea plusurilor cu minusurile la inventar.

Regulile compensării sunt:

- 1) *Se compensează cantități egale de plusuri și minusuri;*
- 2) *Compensarea se realizează în ordinea descrescătoare a prețurilor unitare.*

Egalitatea cantitativă a plusurilor și a minusurilor compensate se obține prin eliminarea de la compensare a cantităților care exced egalitatea (de la plusuri sau minusuri, după caz) aferente sortimentelor cu prețurile unitare cele mai mici. Cu alte cuvinte compensarea se realizează în ordinea descrescătoare a prețurilor unitare.

La cantități egale de plusuri și minusuri compensate **rezultă diferențe valorice**, care pot să fie **pozitive sau negative, după caz**. Dacă diferențele valorice sunt negative, acestea trebuie imputate gestionarului, la aceeași valoare, deoarece în urma compensării nu se poate diminua patrimoniul entității.

Dacă rezultă minus necompensat, acesta fie se impută persoanelor vinovate la costul de înlocuire sau la un preț de regulă mai mare sau egal cu costul, fie se suportă de entitate (în cazul pierderilor normale (perisabilități) sau când nu se cunoaște cine este vinovat acestea).

Compensarea se poate realiza prin următoarele **tehnici**:

B. Compensarea pe total grupă de sortimente;

C. Compensarea pe fiecare sortiment:

B1. Compensarea pe fiecare sortiment – pornind de la plusuri;

B2. Compensarea pe fiecare sortiment – pornind de la minusuri.

Exemplu: Să se efectueze compensarea plusurilor cu minusurile la inventar în cazul unui depozit de produse finite cunoscând următoarele:

Sortiment	Preț unitar (lei/kg)	Stoc scriptic (kg)	Stoc faptic (kg)
S1	100	50	58
S2	110	60	50
S3	90	40	38
S4	95	50	53
S5	115	55	47

Să se efectueze și înregistrările contabile corespunzătoare în condițiile în care lipsa necompensată, dacă există, se impută gestionarului la prețul de 120 lei/kg +TVA 19%.

Rezolvare:

A. Compensarea pe total grupă de sortimente

Pasul 1: Se aranjează într-un tabel sortimentele în ordinea descrescătoare a prețurilor unitare și se stabilesc diferențele (plusuri sau minusuri) constatate la inventariere pentru fiecare sortiment. Dacă stocul faptic (constatat prin inventariere) este mai mare decât stocul scriptic (preluat din sistemul contabil), diferența este un plus cantitativ la inventar. Dacă stocul faptic este mai mic decât stocul scriptic, diferența este un minus cantitativ la inventar. Valoarea minusurilor/plusurilor la inventar se determină prin înmulțirea respectivului minus/plus cu prețul unitar al sortimentului respectiv.

Pasul 2. Se elimină de la compensare cantități, plusuri sau minusuri care exced egalitatea cantitativă, aferente sortimentelor cu prețurile unitare cele mai mici. În cazul nostru, plusurile totale constatate la inventariere au fost de 11 kg iar minusurile totale au fost de 20 kg. Prin urmare, pentru a se compensa cantități egale de plusuri și minusuri, trebuie eliminate de la compensare 9 kg de la

minusurile aferente sortimentelor cu prețurile unitare cele mai mici. Adică, se vor elimina 2kg de la sortimentul S3 și 7 kg de la sortimentul S2.

Pasul 3. La cantități egale de plusuri și minusuri necompensate rezultă diferențe valorice (fiind reprezentate de diferența dintre valoarea plusurilor compensate și valoarea minusurilor compensate). Dacă valoarea plusurilor compensate este mai mare decât valoarea minusurilor compensate, atunci diferența valorică este pozitivă. Dacă valoarea minusurilor compensate este mai mare decât valoarea minusurilor compensate, atunci diferența valorică este negativă. În cazul nostru, valoarea plusurilor compensate este de 1.085 lei iar valoarea minusurilor compensate este de 1.250 lei ceea ce înseamnă că diferența valorică rezultată în urma compensării este negativă și este egală cu 165 lei.

Sortiment	Preț unitar	Diferențe constatate la inventariere			
		Plusuri		Minusuri	
		Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare
0	1	2	3 = 1 x 2	4	5 = 1 x 4
S5	115	-	-	8	920
S2	110	-	-	10	1.100
S1	100	8	800	-	-
S4	95	3	285	-	-
S3	90	-	-	2	180
Total inventar (a)	x	11	1.085	20	2.200
Eliminat de la compensare (b)	S3	90	-	2	180
	S2	110	-	7	770
Rămas în compensare (a-b)	x	11	1.085	11	1.250
Diferența valorică rezultată în urma compensării	x	x	-	x	165

Înregistrările contabile sunt următoarele:

- a) Înregistrarea minusurilor la inventar:

$$711 = 345 \ 2.200$$

- b) Înregistrarea plusurilor la inventar:

$$345 = 711 \ 1.085$$

- c) Înregistrarea imputării gestionarului a diferenței valorice negative rezultată în urma compensării:

$$4282 = \% \ \underline{196,35}$$

$$7588 \ 165,00$$

$$4427 \ 31,35$$

- d) Înregistrarea imputării gestionarului a minusului necompensat (9 kg la prețul de imputare de 120 lei/kg + TVA, conform datelor din enunț):

$$\begin{array}{r} 4282 = \% \quad \underline{1.285,20} \\ 7588 \quad 1.080,00 \\ 4427 \quad 205,20 \end{array}$$

Note:

- 1) *La operațiile a) și b) am efectuat o înregistrare contabilă cu minusul total, respectiv cu plusul total. În activitatea practică, trebuie ca să se opereze diferențele constatate la inventar la toate cele 5 sortimente ceea ce, în funcție de programul contabil folosit, poate să genereze 5 formule contabile, pentru fiecare sortiment câte o formulă contabilă;*
- 2) *Indiferent dacă se efectuează sau nu compensarea, plusurile și minusurile respective există iar înregistrarea lor în contabilitate este identică. Efectuarea compensării ne arată cât din diferențele respective sunt nejustificate.*

B1. Compensarea pe fiecare grupă de sortimente – pornind de la plusuri

Pasul 1: Se aranjează într-un tabel intermediar sortimentele în ordinea descrescătoare a prețurilor unitare și se stabilesc diferențele cantitative (plusuri sau minusuri) constatate la inventariere pentru fiecare sortiment.

Sortiment	Preț unitar	Diferențe constatate la inventariere	
		Plusuri	Minusuri
S5	115	-	8
S2	110	-	10
S1	100	8	-
S4	95	3	-
S3	90	-	2
Total inventar	x	11	20

Pasul 2: Deoarece compensarea se face pornind de la plusuri, se identifică sortimentul de plusuri care are prețul cel mai mare. În cazul nostru este sortimentul S1 care are disponibile 8 kg. Pentru acest sortiment se caută pereche o cantitate egală de la sortimentele la care s-a constatat minus la inventar, începând cu prețurile unitare cele mai mari. În cazul nostru, sortimentul de la minusuri, cu prețul unitar cel mai mare este S5 și are disponibile exact 8 kg. Prin urmare, compensarea nr. 1 este între S1 cu 8 kg și S5 cu 8 kg. După aceea se identifică următorul sortiment la care s-a constatat plus la inventar. Este vorba de S4 care are disponibile 3 kg. Acestui sortiment i se caută pereche la sortimentele neutilizate anterior de la minusuri. Se identifică sortimentul S2 care are disponibile 10 kg dar nouă ne trebuie doar 3 kg pentru a respecta regula principală a compensării, adică de compensare a unor cantități egale de plusuri și minusuri. Prin urmare, compensarea nr. 2 este între S4 cu 3 kg și S2 cu 3 kg. După aceste două compensări plusurile au fost epuizate iar de la minusuri au rămas necompensate 7 kg de la S2 și 2 kg de la S3.

La cantități egale de plusuri și minusuri compensate au rezultat diferențele valorice.
Toate acestea sunt prezentate în tabelul de mai jos:

Sortiment	Preț unitar	Diferențe constatate la inventariere			
		Plusuri		Minusuri	
		Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare
S1	100	8	800	-	-
S5	115	-	-	8	920
Compensare nr. 1	<i>x</i>	8	800	8	920
Diferență valorică compensare nr. 1	<i>x</i>	<i>x</i>	-	<i>x</i>	120
S4	95	3	285	-	-
S2	110	-	-	3	330
Compensare nr. 2	<i>x</i>	3	285	3	330
Diferență valorică compensare nr. 2	<i>x</i>	<i>x</i>	-	<i>x</i>	45
Total compensări (C1+C2)	<i>x</i>	11	1.085	11	1.250
Diferența valorică totală rezultată în urma compensării	<i>x</i>	<i>x</i>	-	<i>x</i>	165
Necompensat	S3	90	-	2	180
	S2	110	-	7	770
Total inventar (total compensări + necompensat)	<i>x</i>	11	1.085	20	2.200

B2. Compensarea pe fiecare grupă de sortimente – pornind de la minusuri

Deosebirea față de punctul de mai sus este că se începe cu sortimentele la care s-a constatat minus la inventar, în ordinea descrescătoare a prețurilor unitare, cărora le se caută *pereche* la sortimentele la care s-a constatat plus la inventar, de asemenea în ordinea descrescătoare a prețurilor unitare.

III) Calculul și acordarea de perisabilități

Perisabilitățile sunt **pierderi normale** care apar pe timpul transportului, manevrării și depozitării bunurilor. Fiind pierderi normale se suportă de entitate. De regulă, perisabilitățile (P) se determină prin aplicarea unui procent (cotă de scăzământ - k) la cantitatea transportată, manevrată sau depozitată (Q), după caz.

$$P = Q \times k$$

În cazul perisabilităților de pe timpul transportului bunurilor se ține seama, pe lângă tipul bunurilor respective, și de tipul mijlocului de transport utilizat, de tipul drumurilor, în cazul utilizării unui mijloc de transport auto sau de alți factori care pot influența starea fizică a bunurilor.

În ceea ce privește perisabilitățile de pe perioada depozitării bunurilor, acestea se pot determina folosind mai multe modele matematice, în funcție de modul în care este stabilită cota procentuală de perisabilitate:

- a) Cota de perisabilitate este stabilită pentru o perioadă distinctă de timp ($k = 3\%$ pentru 30 zile de depozitare sau $k = 1\%$ pentru 10 ore de depozitare, etc)
- b) Cota de perisabilitate este stabilită în funcție de timpul efectiv de depozitare

$$k = \begin{cases} 2\% \text{ pentru un timp efectiv de depozitare între 0 și 10 zile} \\ 4\% \text{ pentru un timp efectiv de depozitare între 11 și 40 zile} \\ 5\% \text{ pentru un timp efectiv de depozitare mai mare de 40 zile} \end{cases}$$

- c) Cota de perisabilitate este stabilită în funcție de durata medie de depozitare

$$k = \begin{cases} 1\% \text{ pentru o durată medie de depozitare de 15 zile} \\ 3\% \text{ pentru o durată medie de depozitare de 40 zile} \\ 4\% \text{ pentru o durată medie de depozitare de 70 zile} \end{cases}$$

Exemplu: Inventarierea precedentă în cazul unui depozit de materii prime a avut loc la data de 14 februarie 2016 când s-a constatat un stoc faptic de 300 kg iar inventarierea curentă are loc la data de 07 aprilie 2016 când s-a constatat un stoc faptic de 150 kg. Intrările și ieșirile scriptice în/din stoc în acest interval de timp au fost următoarele:

Data	Intrări (kg)	Ieșiri (kg)
27.02	350	-
07.03	-	150
28.03	-	200
30.03	50	-
02.04	-	100

Să se determine perisabilitatea calculată (prin fiecare din variantele de mai sus), perisabilitatea acordată și să se facă înregistrările contabile corespunzătoare în condițiile în care, costul de achiziție mediu este de 3 lei/kg iar lipsa nejustificată, dacă există, se impută gestionarului la prețul de 4 lei/kg + TVA 19%

Rezolvare:

- a) *Cota de perisabilitate este stabilită pentru o perioadă distinctă de timp ($k = 3\%$ pentru 30 zile de depozitare)*

$$P_c = \bar{S} \times k', \text{ unde:}$$

P_c – perisabilitatea calculată; \bar{S} - stocul mediu; k' – cota de perisabilitate aferentă timpului efectiv de depozitare.

Stocul mediu se determină ca o medie aritmetică ponderată a stocurilor individuale ($S_{indiv i}$) de la momentul i , ponderile fiind reprezentate de timpii efectivi de depozitare ai acelor stocuri individuale ($T_{ef i}$):

$$\bar{S} = \frac{\sum S_{indiv i} \times T_{ef i}}{\sum T_{ef i}}$$

Cota de perisabilitate aferentă timpului efectiv de depozitare (k') se determină pe baza regulii de trei simplă: k a fost stabilit pentru o perioadă distinctă de timp (T_n – timp normal, în cazul nostru este 30 zile) iar pentru timpul efectiv de depozitare (T_{ef}) avem k' .

$$k' = \frac{T_{ef}}{T_n} \times k$$

$$\text{și } T_{ef} = \sum T_{ef\ i}$$

În aceste condiții:

$$P_c = \frac{\sum S_{indiv\ i} \times T_{ef\ i}}{\sum T_{ef\ i}} \times \frac{\sum T_{ef\ i}}{T_n} \times k = \frac{\sum S_{indiv\ i} \times T_{ef\ i}}{T_n} \times k$$

În tabelul de mai jos sunt datele necesare aplicării formulei de mai sus:

Data	Intrări (kg)	Ieșiri (kg)	Stoc individual ($S_{indiv\ i}$) (kg)	Timpul efectiv de depozitare ($T_{ef\ i}$) (zile)	$S_{indiv\ i} \times T_{ef\ i}$
15.02	-	-	300	12 zile (27-15)	3.600
27.02	350	-	650	9 zile (29-27+7)	5.850
07.03	-	150	500	21 zile (28-7)	10.500
28.03	-	200	300	2 zile (30-28)	600
30.03	50	-	350	3 zile (31-30+2)	1.050
02.04	-	100	250	6 zile (7-2+1)	1.500
Total	400	450	250	53 zile	23.100

Notă: La ultimul interval de depozitare se ține cont de data inventarului (7 aprilie) și, prin convenție, mai adăugăm o unitate (o zi) pentru a fi cuprinse ambele capete ale intervalului (altfel spus, între 15 februarie 2016 și 7 aprilie 2016, inclusive, sunt 53 zile calendaristice, ceea ce înseamnă că trebuie adunată o zi la un interval)

$$P_c = \frac{\sum S_{indiv\ i} \times T_{ef\ i}}{T_n} \times k = \frac{23.100}{30} \times 3\% = 23,10 \text{ (kg)}$$

Pentru a determina perisabilitatea acordată, trebuie să stabilim care este lipsa la inventar:

Stoc scriptic la 7 aprilie 2016 = 250 kg (din tabelul de mai sus)

Stoc faptic la 7 aprilie 2016 = 150 kg (din enunț)

Lipsa la inventar = 100 kg, din care:

Lipsa justificată (Perisabilități acordate) = 23,10 kg

Lipsa nejustificată = 76,90 kg

Înregistrările contabile sunt următoarele:

a) Înregistrarea minusului la inventar (100 kg):

$$601 = 301\ 300$$

b) Înregistrarea imputării gestionarului a lipsei nejustificate (76,90 kg):

$$\begin{array}{r} 4282 = \% \quad \underline{366,04} \\ 7588 \quad 307,60 \\ 4428 \quad 58,44 \end{array}$$

b) Cota de perisabilitate este stabilită în funcție de timpul efectiv de depozitare

$$k = \begin{cases} 2\% \text{ pentru un timp efectiv de depozitare între 0 și 10 zile} \\ 4\% \text{ pentru un timp efectiv de depozitare între 11 și 40 zile} \\ \mathbf{5\% \text{ pentru un timp efectiv de depozitare mai mare de 40 zile}} \end{cases}$$

$P_c = \bar{S} \times k$, unde:

P_c – perisabilitatea calculată; \bar{S} - stocul mediu; k – cota de perisabilitate aferentă timpului efectiv de depozitare (pentru noi $k = 5\%$ deoarece timpul efectiv de depozitare este de 53 zile, conform tabelului de mai sus).

$$P_c = \frac{\sum S_{div\ i} \times T_{ef\ i}}{\sum T_{ef\ i}} \times k = \frac{23.100}{53} \times 5\% = 21,79 \text{ (kg)}$$

Pentru a determina perisabilitatea acordată, trebuie să stabilim care este lipsa la inventar:

Stoc scriptic la 7 aprilie 2016 = 250 kg (din tabelul de mai sus)

Stoc faptic la 7 aprilie 2016 = 150 kg (din enunț)

Lipsa la inventar = 100 kg, din care:

Lipsa justificată (Perisabilități acordate) = 21,79 kg

Lipsa nejustificată = 78,21 kg

Înregistrările contabile sunt următoarele:

a) Înregistrarea minusului la inventar (100 kg):

$$601 = 301 \quad 300$$

b) Înregistrarea imputării gestionarului a lipsei nejustificate (78,21 kg):

$$\begin{array}{r} 4282 = \% \quad \underline{375,41} \\ 7588 \quad 312,84 \\ 4429 \quad 62,57 \end{array}$$

c) Cota de perisabilitate este stabilită în funcție de durata medie de depozitare

$$k = \begin{cases} \mathbf{1\% \text{ pentru o durată medie de depozitare de 15 zile}} \\ \mathbf{3\% \text{ pentru o durată medie de depozitare de 40 zile}} \\ 4\% \text{ pentru o durată medie de depozitare de 70 zile} \end{cases}$$

Se determină durata medie de depozitare a stocului pe baza următoarei formule:

$$\bar{d} = \frac{\sum \text{Stoc initial} \times \text{Intrari}}{\text{Stoc initial} + \text{Intrari}} = \frac{23.100}{300 + 400} = 33 \text{ (zile)}$$

Deoarece durata medie de depozitare calculată mai sus este între 15 și 40 zile, cota efectivă de perisabilitate va fi între 1% și 3%, calculate ca medie aritmetică, pe baza următoarei formule:

$$ke = k1 + \frac{k2 - k1}{T2 - T1} \times (\bar{d} - T1) = 1\% + \frac{3\% - 1\%}{40 - 15} \times (33 - 15) = 2,44\%$$

$$Pc = (\text{Stoc initial} + \text{Intrari}) \times ke = (300 + 400) \times 2,44 = 17,08 \text{ (kg)}$$

Pentru a determina perisabilitatea acordată, trebuie să stabilim care este lipsa la inventar:

Stoc scriptic la 7 aprilie 2016 = 250 kg (din tabelul de mai sus)

Stoc faptic la 7 aprilie 2016 = 150 kg (din enunț)

Lipsa la inventar = 100 kg, din care:

Lipsa justificată (Perisabilități acordate) = 17,08 kg

Lipsa nejustificată = 82,92 kg

Înregistrările contabile sunt următoarele:

a) Înregistrarea minusului la inventar (100 kg):

$$601 = 301 \quad 300$$

b) Înregistrarea imputării gestionarului a lipsei nejustificate (82,92 kg):

$$\begin{array}{r} 4282 = \% \quad \underline{394,70} \\ 7588 \quad 331,68 \\ 4430 \quad 63,02 \end{array}$$

2.1.4. Sumar

În acest capitol au fost prezentate succint concepte, noțiuni utilizate în sfera controlului financiar precum și elemente generale privind organizarea și desfășurarea controlului financiar în cadrul entităților economice. Pentru a putea cuantifica modul de organizare și funcționare a unui sistem de control intern, am trecut în revistă principalele elemente ale controlului intern conform clasificării COSO, astfel încât analiza fiecărei componente ne poate oferi un răspuns relevant privind construcția și implementarea unui sistem de control intern. Am analizat de asemenea principalele forme de control și am detaliat cea mai eficientă activitate de control, respectiv inventarierea patrimoniului. Totodată, am prezentat modalitățile de soluționare a diferențelor constatate la inventariere prin compensări și perisabilități.

2.1.5. Teme pentru verificarea cunoștințelor

1. Care sunt formele controlului după momentul în care se exercită?
2. Cine numește comisia de inventariere, care este documentul prin care este numită comisia de inventariere și care sunt elementele care trebuie menționate obligatoriu în acel document de numire?
3. Care sunt etapele controlului?
4. Care sunt elementele controlului intern și precizați ce se înțelege prin Mediul de control?
5. Care sunt condițiile și regulile compensării?
6. Care sunt tehnicile compensării?
7. Să se efectueze compensarea plusurilor cu minusurile la inventar pe total grupă de sortimente în cazul unui depozit de produse finite cunoscând următoarele:

Sortiment	Preț unitar (lei/kg)	Stoc scriptic (kg)	Stoc faptic (kg)
S1	120	63	67
S2	90	57	53
S3	100	40	36
S4	95	50	54
S5	115	55	48

Se cere să se facă și înregistrările contabile corespunzătoare în condițiile în care lipsa necompensată, dacă există, se impută gestionarului la prețul de 120 lei/kg +TVA 19%.

2.1.6. Bibliografie

1. Arens A.A., Loebbecke J.K., Audit, o abordare integrată, Editura Arc, Chișinău, 2005
2. Mătiș D., Pop A. (coordonatori), *Contabilitate financiară*, Ediția a III-a, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010
3. Oprean I., Popa I.E., Lenghel R.D., Procedurile auditului și ale controlului financiar, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2007
4. * * * Legea nr. 227 din 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa:
https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_227_2015.htm
5. * * * H.G. nr. 1 din 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa:
https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/HG_1_2016.pdf)
6. * * * Legea nr. 207 din 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa:
https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/cod_procedura/Cod_Procedura_Fiscala_cu_norme_2016.htm
7. * * * O.M.F.P. nr. 1802 din 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.
8. * * * O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

2.2. Organizarea și desfășurarea controlului fiscal în România

2.2.1. Scop și obiective

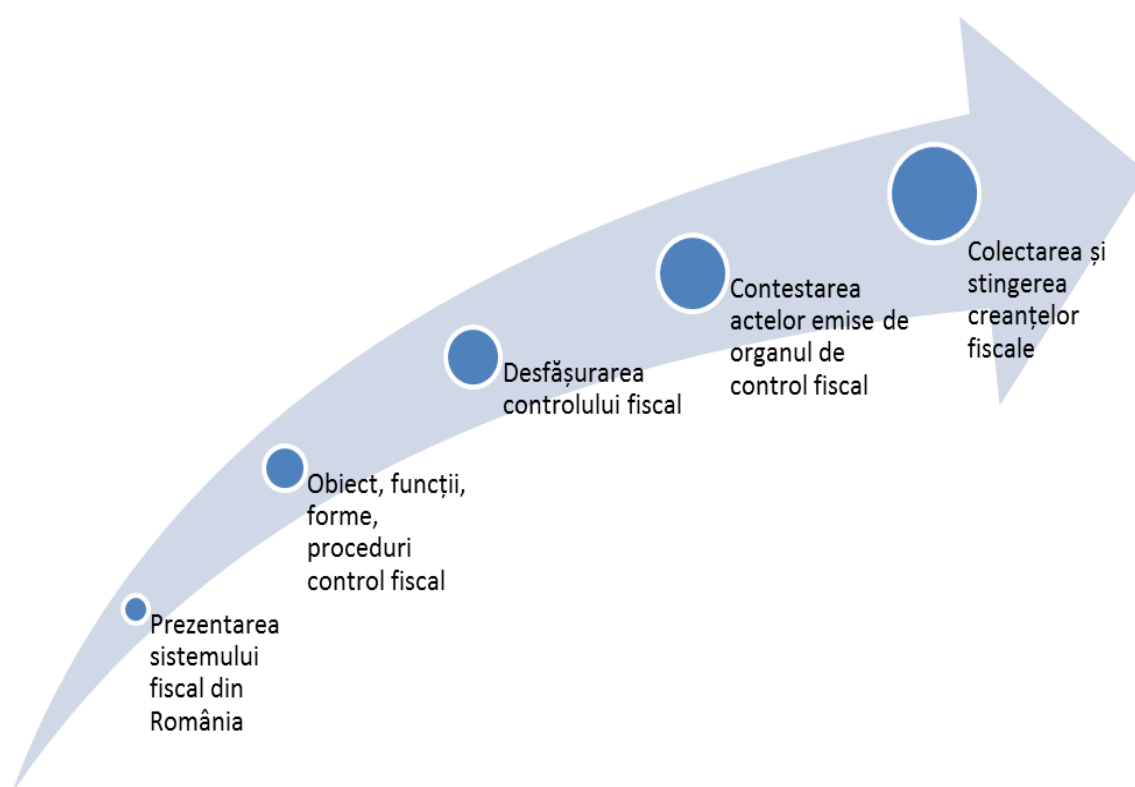
Scopul acestui modul este asigurarea unei imagini de ansamblu asupra disciplinei studiate, prin prezentarea modului de organizare și desfășurare a controlului fiscal în România.

Pentru atingerea scopului acestui modul se are în vedere realizarea următoarelor obiective:

- a) Prezentarea generală a sistemului fiscal din România;
- b) Obiectul și funcțiile controlului fiscal;
- c) Formele și procedurile controlului fiscal;
- d) Pregătirea, realizarea și finalizarea controlului fiscal;
- e) Contestarea actelor emise de organele de control fiscal;
- f) Colectarea și stingerea creanțelor fiscale.

Se recomandă o abordare a studiului care să urmărească înțelegerea modului de organizare și funcționare a sistemului fiscal și a relației acestuia cu contabilitatea

2.2.2. Schema logică a modului



2.2.3. Conținutul informațional detaliat

2.2.3.1. Prezentarea generală a sistemului fiscal din România

Prin sistem fiscal înțelegem totalitatea taxelor și impozitelor care există într-o anumite zonă geografică (țară, regiune, etc.). În România sistemul fiscal este unul centralizat, în sensul că taxele și impozitele nu diferă de la un județ la altul. Deosebiri între județe apar în ceea ce privește taxele și impozitele locale însă doar în ceea ce privește cuantumul acestora și nu în ceea ce privește existența acestora.

Principalele taxe și impozite existente în România, conform Legii nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt următoarele:

- ✓ Impozitul pe profit/impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
- ✓ Taxa pe valoarea adăugată;
- ✓ Accize și alte taxe speciale;
- ✓ Impozitul pe venit (impozitul pe venituri din activități independente, impozitul pe veniturile din salarii, impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor, impozitul pe veniturile din investiții (dividende, dobânzi, câștiguri din transferul titlurilor de valoare, venituri din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, s.a.), impozitul pe venituri agricole, silvicultură și piscicultură, impozitul pe venituri din premii și jocuri de noroc, impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal;
- ✓ Impozite și taxe locale;
- ✓ Contribuții sociale obligatorii;
- ✓ Impozitul pe construcții.

În România sistemul fiscal este, în general, un sistem de tip declarativ care presupune acțiunea voluntară a contribuabilului de a calcula, de a declara și de a achita obligațiile sale față de stat. Verificarea exactității calculelor, declarațiilor și a plăților făcute de către contribuabil se face prin intermediul procedurilor specifice controlului fiscal. Declararea obligațiilor fiscale ale contribuabilului se face printr-un sistem de declarații fiscale care se transmit, la anumite intervale de timp, organului fiscal. De regulă, declarațiile fiscale pe lângă denumirea acestora, care este cât mai apropiată de scopul pentru care se întocmește, are și un număr pentru a o identifica mai ușor.

Declarațiile fiscale sau alte formulare fiscale utilizate de contribuabili (instrucțiuni de folosire, formulare, etc. se găsesc adresa www.anaf.ro în meniul Asistență contribuabili).

Corectarea unor declarații fiscale care se referă la declararea unor obligații fiscale se face fie prin completarea și transmiterea unei Declarații rectificative (Declarația 710), pentru taxe și impozite stabilite prin autoimpunere (exemplu: impozit pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor) sau prin reținere la sursă (impozit pe dividende), fie prin retransmiterea declarației inițiale corectate și pe care se bifează că este *Declarație rectificativă* (exemplu: pentru corectarea unei sume din Declarația 112 *Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate*, se reface această declarație, se bifează că este Rectificativă și se retransmite versiunea corectă). Deși impozitul pe

salarii este un impozit cu reținere la sursă, corecția acestuia, dacă este cazul, nu se face prin completarea Declarației 710 ci prin refacerea Declarației 112, fiind în acest caz o excepție de la regula generală.

Corectarea Decontului de TVA (Declarația 300) se poate face doar prin cerere adresată organului fiscal pentru efectuarea unor corecții materiale, urmând ca organul fiscal să emită o decizie prin care se corectează decontul de TVA depus eronat. Dacă erorile nu sunt semnificative, eroarea se poate corecta prin includerea corecțiilor în următorul decont de TVA la poziția *Regularizări taxă dedusă* sau *Regularizări taxă colectată*, după caz.

Sistemul fiscal românesc fiind unul de tip declarativ, declarațiile fiscale care se referă la informarea organului fiscal referitoare la obligațiile contribuabilului sunt considerate corecte până la proba contrară (efectuarea unui control fiscal sau corecția din proprie inițiativă a contribuabilului).

Corectarea unei declarații fiscale se efectuează în momentul în care s-a constatat eroarea. Între înregistrările din contabilitate și declarațiile fiscale trebuie să existe o anumită legătură. Spre exemplu dacă în luna iunie 2016 impozitul pe profit declarat prin Declarația 100 *Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat* a fost în sumă de 2.000 lei iar în luna septembrie 2016 s-a constatat că valoarea corectă era de 2.200 lei, concordanța dintre contabilitate și fiscalitate este evidențiată prin următoarele:

- a. Valoarea impozitului pe profit înregistrată în contabilitate în luna iunie este de 2.000 lei, conform valorii din declarația 100 transmisă, aferentă lunii iunie 2016;
- b. Corecția de 200 lei se înregistrează în contabilitate în luna septembrie 2016, conform diferenței dintre valoarea corectă și valoarea inițială a impozitului pe profit din Declarația 710 aferentă lunii iunie 2016 și transmisă în luna septembrie 2016.

O situație similară este aceea în contabilitate s-a înregistrat corect impozitul în luna iunie 2016, în sumă de 2.200 lei, însă din eroare, în Declarația 100 transmisă, aferentă lunii iunie 2016, s-a trecut suma de 2.000 lei. În acest caz, în septembrie 2016 se transmite Declarația 710 de corectare a impozitului pe profit aferent lunii iunie 2016 iar în contabilitate nu se mai face nicio înregistrare deoarece suma corectă a fost deja înregistrată.

2.2.3.2. Obiectul și funcțiile controlului fiscal. Forme și proceduri de control fiscal

Conform Codului de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015, art.113, alin. 1), controlul fiscal (inspecția fiscală) are ca **obiect**:

- ✓ verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale;
- ✓ verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili;
- ✓ verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;
- ✓ verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere;
- ✓ stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

Prin urmare, inspecția fiscală se exercită asupra oricărei tip de entitate sau persoană care are obligația, prin lege, de a calcula, reține, plăti, declara taxe și impozite.

Pentru efectuarea inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală desfășoară următoarele **activități** (Legea nr. 207/2015, art.113, alin. 2):

1. examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului

2. verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;
3. discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;
4. solicitarea de informații de la terți;
5. stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;
6. stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;
7. verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;
8. dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
9. aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;
10. aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

Metodele de control care pot fi utilizate de organul de inspecție fiscală pentru efectuarea inspecției fiscale sunt (Legea nr. 207/2015, art.116):

- ✓ *controlul prin sondaj*, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;
- ✓ *controlul electronic*, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.
- ✓ *controlul general (total)*, prin care se verifică toate documentele sau operațiunile în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat

Aplicarea procedurilor și a metodelor de control fiscal conduce la existența următoarelor **forme ale inspecției fiscale**, astfel:

1. După gradul de cuprindere al inspecției fiscale, se deosebesc:
 - a. *inspecția fiscală generală*, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;
 - b. *inspecția fiscală parțială*, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.
2. După momentul cunoașterii de către contribuabil cu privire la desfășurarea inspecției fiscale, aceasta poate fi:
 - a. *inspecția fiscală programată*, în care contribuabilul este selectat conform obiectivelor controlului stabilite prin programele de inspecție fiscală;
 - b. *inspecția fiscală inopinată*, în care contribuabilul nu cunoaște că va fi supus controlului fiscal înainte de desfășurarea inspecției fiscale.

Inspecția fiscală programată poate să fie inspecție generală sau parțială iar inspecția fiscală inopinată, de regulă, este o inspecție fiscală încrucișată.

Inspekția fiscală se realizează cu respectarea următoarelor **reguli** (Legea nr. 207/2015, art.118):

- 1) Activitatea de inspekție fiscală se organizează și se desfășoară în baza unor programe anuale, trimestriale și lunare.
- 2) Inspekția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.
- 3) Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.
- 4) La începerea inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală trebuie să prezinte contribuabilului/plătitorului legitimația de inspekție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de inspekție fiscală. Începerea inspekției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.
- 5) Inspekția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.
- 6) Inspekția fiscală se efectuează în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului/plătitorului și să utilizeze eficient timpul stabilit pentru efectuarea inspekției fiscale.
- 7) La finalizarea inspekției fiscale, contribuabilul/plătitorul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspekția fiscală. În declarație se menționează și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil/plătitor.
- 8) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspekției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organul de inspekție fiscală.

2.2.3.3. Pregătirea, realizarea și finalizarea controlului fiscal (inspekției fiscale)

A. Pregătirea inspekției fiscale presupune:

1. Selectarea contribuabililor care vor fi supuși inspekției fiscale;
2. Colectarea informațiilor generale despre contribuabil;
3. Întocmirea avizului de inspekție fiscală și comunicarea acestuia.

Selectarea contribuabililor

Selectarea contribuabililor ce urmează a fi supuși inspekției fiscale este efectuată de către organul fiscal competent, în a cărui rază teritorială acesta are domiciliul sau sediul în funcție de nivelul riscului stabilit pe baza analizei de risc. *Procedura de selecție nu poate fi contestată de către contribuabil.*

Principiile care stau la baza selecției sunt:

- ✓ **Principiul eficienței inspekțiilor fiscale.** În activitatea de inspekție fiscală se pornește de la realitatea că administrația fiscală nu dispune de personal suficient pentru realizarea unor inspekții la toți contribuabilii, pe întreaga perioadă de impunere. Din acest motiv

trebuie optimizate eforturile și rezultatele inspecției fiscale. Astfel, cu efort cât mai mic trebuie obținute rezultatele maxime. Prin urmare, eficiența inspecției fiscale depinde de modul de selecție a contribuabililor care urmează a fi verificați. Atenția organelor de control fiscal trebuie să se îndrepte cu precădere asupra contribuabililor care necesită efectuarea inspecției fiscale.

- ✓ **Principiul uniformității impunerii.** Potrivit acestui principiu în cazul existenței mai multor contribuabili cu aceleași riscuri fiscale, densitatea inspecțiilor fiscale trebuie să fie asemănătoare în toată țara. Acest principiu este o consecință a egalității tuturor persoanelor fizice și/sau juridice în fața legii. Dacă principiul eficienței inspecțiilor fiscale se manifestă preponderent în pregătirea inspecțiilor fiscale parțiale (tematice), principiul uniformității impunerii se manifestă preponderent în cadrul inspecțiilor fiscale generale, selectarea contribuabililor realizându-se, în acest caz, aleator.

Colectarea informațiilor generale despre contribuabil;

Eficiența inspecției fiscale depinde, în cea mai mare măsură, de modul de colectare a informațiilor privind contribuabilul și de analiza acestora. Principalele surse de informații privind contribuabilul sunt:

1. Caracteristicile sectorului de activitate;
2. Documentele întocmite cu prilejul inspecțiilor fiscale precedente;
3. Dosarul fiscal al contribuabilului;
4. Elementele furnizate de către terți.

Caracteristicile sectorului de activitate în care contribuabilul își desfășoară activitatea sunt utile inspectorului fiscal în a fi știute, întrucât acesta își poate forma o părere cu privire la aspecte precum:

- gradul de risc al operațiunilor specifice domeniului;
- dinamica generală specifică domeniului de activitate, ilustrată prin indicatori precum: cifra de afaceri medie, rata medie a profitului, viteza de rotație a stocurilor, creanțelor și obligațiilor.

Inspecțiile fiscale precedente pot furniza informații utile și punctuale cu privire la contribuabilul verificat. Examinarea rapoartelor întocmite în cadrul inspecțiilor fiscale precedente constituie o sursă de informații, relative la contribuabil, cu privire la:

- comportamentul fiscal obișnuit al acestuia;
- identificarea punctelor sale slabe;
- modul în care măsurile dispuse în urma controalelor precedente au fost operate la nivelul contabilității.

Dosarul fiscal este cea mai importantă sursă de informații cu privire la contribuabil, administrată de către unitatea fiscală în a cărei competență teritorială contribuabilul își are sediul (comportamentul fiscal al contribuabilului – depunerea la timp a declarațiilor fiscale, plata obligațiilor fiscale la termenele stabilite, situația declarațiilor rectificative, amânarea solicitării rambursării de TVA deși legea permite acest lucru contribuabilului, etc.)

Informațiile furnizate de către terți sunt importante în aprecierea contribuabilului și pot constitui, în mod frecvent, punctul de pornire în declanșarea inspecției fiscale.

Avizul de inspecție fiscală

Înainte desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală. După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.

Elementele avizului de inspecție fiscală sunt:

1. Temeiul juridic al inspecției fiscale.

Acesta este reprezentat de prevederile Codului de procedură fiscală. Codul de Procedură Fiscală definește obiectul și atribuțiile inspecției fiscale. Scopul inspecției fiscale este de a stabili corectitudinea obligațiilor fiscale ale contribuabililor.

2. Data de începere a inspecției fiscale.

Începerea inspecției fiscale se realizează în intervale de timp diferite, de la comunicarea avizului de inspecție fiscală, după cum urmează: în termen de 15 zile pentru micii contribuabili, respectiv în termen de 30 zile pentru marii contribuabili.

Cele două termene curg nu de la data trimiterii avizului de inspecție fiscală de către organul fiscal, ci de la data luării la cunoștință de către contribuabil.

Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.

3. Obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale.

Verificarea obligațiilor fiscale are în vedere întregul circuit al prelucrării de către contribuabil a informației fiscale, de la documentele justificative până la stingerea obligației fiscale.

Obligațiile fiscale cuprind următoarele elemente:

- a. Obligația de a calcula și înregistra în contabilitate și în registrele fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- b. Obligația de a declara impozitele, contribuțiile și taxele datorate;
- c. Obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele și contribuțiile datorate bugetului de stat consolidat;
- d. Obligația de a plăti majorări de întârziere aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate (dar neachitate la scadență), numite în continuare obligații de plată accesorii;

Perioadele supuse inspecției fiscale se stabilesc diferit, în funcție de felul contribuabililor, astfel:

- ✓ la contribuabilii mari, de la sfârșitul perioadei anterior controlate, în termenul de prescripție de a stabili obligații fiscale și până la sfârșitul lunii premergătoare datei inspecției;
- ✓ La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale.

Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

- a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;
- b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;
- c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.

În ceea ce privește termenul de prescripție, sunt aplicabile următoarele reguli:

- dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, excepție făcând cazurile prevăzute de lege;
- termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut obligația fiscală;
- dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în situația în care acestea rezultă din săvârșirea unor fapte care reprezintă infracțiuni sau sunt sancționate ca atare printr-o hotărâre judecătorească rămasă definitivă.

4. *posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.*

La cererea temeinic justificată a contribuabililor, organul de inspecție fiscală poate aproba amânarea datei începerii inspecției fiscale, comunicându-le acestora data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.

Solicitarea trebuie să fie întocmită în scris și să fie adresată organului fiscal competent în termen de 5 zile de la primirea avizului de inspecție fiscală. Temeinicia motivelor și justificarea lor face ca solicitarea de amânare a inspecției fiscale să fie sau nu acceptată.

Reprogramarea inspecției fiscale, dacă solicitarea de amânare este acceptată, se va face prin emiterea unui nou aviz de inspecție fiscală. Data prevăzută pentru începerea inspecției fiscale trebuie să fie ulterioară datei solicitate de către contribuabil.

5. *alte informații menite să asigure o bună desfășurare a inspecției fiscale.*

Atașat avizului de inspecție fiscală se va afla „Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor” pe durata desfășurării inspecției fiscale. Așa cum rezultă din denumire, cartă cuprinde atât drepturile cât și obligațiile contribuabilului pe parcursul inspecției fiscale.

Drepturile contribuabilului constau în:

- dreptul de a fi înștiințat cu privire la inspecția fiscală;
- dreptul de a fi verificat numai în interiorul termenului de prescripție;
- dreptul de a solicita modificarea sau amânarea începerii inspecției fiscale;
- dreptul de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție și pentru fiecare perioadă;
- dreptul de a solicita legitimarea organelor fiscale;
- dreptul ca activitatea proprie să fie cât mai puțin afectată pe parcursul inspecției fiscale;

Obligațiile contribuabilului sunt următoarele:

- obligația de a permite accesul în incintele de afaceri;

- obligația asigurării spațiului și a logisticii necesare desfășurării controlului;
- obligația de a pune la dispoziție toate documentele care stau la baza calculării impozitelor;
- obligația de a colabora la desfășurarea inspecției fiscale;
- obligația de a păstra și arhiva evidențele contabile și fiscale;

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, **înainte de începerea inspecției fiscale**, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

Organul de control fiscal trebuie să poată dovedi că avizul de inspecție fiscală a fost primit de către contribuabil la timp. În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului de mai sus inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz. Contribuabilul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut.

Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.

Avizul de inspecție fiscală se comunică **la începerea inspecției fiscale** în următoarele situații:

- a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;
- b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;
- c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală;
- d) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;
- e) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.

Avizul de inspecție fiscală se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/împuțernicitului, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire. Avizul de inspecție fiscală poate fi comunicat și prin alte mijloace cum sunt fax, e-mail sau alte mijloace electronice de transmitere la distanță, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia și dacă contribuabilul a solicitat expres acest lucru. În cazul în care comunicarea prin mijloacele de mai sus nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate. Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se

menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului iar avizul de inspecție fiscală se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.

B. Realizarea inspecției fiscale presupune:

1. Stabilirea locului și timpului inspecției fiscale;
2. Durata efectuării inspecției fiscale;
3. Intervenția la fața locului și aplicarea procedurilor specifice inspecției fiscale.

Stabilirea locului și timpului inspecției fiscale

În funcție de circumstanțe, inspecția fiscală se poate exercita:

- a) la sediul contribuabilului. Contribuabilul trebuie să pună la dispoziție un spațiu adecvat, precum și logistica necesară desfășurării inspecției fiscale. În cazul în care contribuabilul nu poate asigura un spațiu corespunzător, va anunța în scris și motivat organul de inspecție fiscală competent.
- b) la sediul organului fiscal. Inspecția fiscală se va desfășura la sediul organului fiscal numai dacă perioada, tematica sau operațiunile și documentele supuse controlului nu sunt extinse;
- c) în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul, atunci când variantele precedente nu sunt posibile.

Indiferent de locul unde se desfășoară inspecția fiscală, organul fiscal are dreptul să inspecteze locurile în care se desfășoară activitatea, în prezența contribuabilului sau a unei persoane desemnate de acesta.

Inspecția fiscală se desfășoară, de regulă, în timpul programului de lucru al contribuabilului. Inspecția fiscală se poate desfășura și în afara programului de lucru al contribuabilului, cu acordul scris al acestuia și cu aprobarea conducătorului organului fiscal.

Durata efectuării inspecției fiscale

Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de

- a) **180 de zile pentru contribuabilii mari**, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;
- b) **90 de zile pentru contribuabilii mijlocii**;
- c) **45 de zile pentru ceilalți contribuabili**.

Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia. Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta, caz în care se emite o *decizie de suspendare* care se comunică contribuabilului.

Sfârșitul inspecției fiscale este reprezentat de data la care contribuabilului îi sunt comunicate concluziile echipei de inspecție fiscală și este data de terminare a inspecției fiscale înscrisă în Registrul Unic de Control.

Intervenția la fața locului și aplicarea procedurilor specifice inspecției fiscale

La fața locului, intervenția echipei de inspecție fiscală presupune trei etape importante:

- ✓ prezentarea echipei de inspecție contribuabilului;
- ✓ desfășurarea propriu-zisă a inspecției fiscale;
- ✓ discuția finală cu contribuabilul.

Prezentarea echipei de inspecție la sediul contribuabilului

La prima intervenție la fața locului se execută următoarele categorii de lucrări:

- a) prezentarea membrilor echipei de inspecție fiscală conducerii entității verificate, ocazie cu care are loc legitimarea acestora și comunicarea către contribuabil a ordinului de serviciu;
- b) stabilirea cu certitudine a identității și a calității interlocutorului desemnat, respectiv a faptului dacă este adecvat sau nu;
- c) vizitarea spațiilor de lucru, în prezența contribuabilului. Inspectorul fiscal va vizita spațiile de lucru sau locurile unde se află bunuri impozabile sau în care se desfășoară activități generatoare de venituri;
- d) stabilirea elementelor tehnice ale verificării:
 - programarea inspecției fiscale, stabilindu-se calendarul viitoarelor intervenții;
 - identificarea locului prevăzut pentru desfășurarea inspecției fiscale;
 - stabilirea intervalului orar zilnic în care inspecția poate avea loc, în funcție de programul de lucru al contribuabilului;
 - persoanele responsabile cu furnizarea documentelor, respectiv care vor asigura asistență echipei de control.
- e) verificarea preliminară care constă în examinarea:
 - registrului consiliului de administrație și al adunărilor generale;
 - jurnalelor de vânzări și cumpărări;
 - registrului-jurnal;
 - registrului inventar;
 - registrului fiscal;
 - alte documente.

Prima prezentare la sediul contribuabilului este importantă sub toate aspectele sale, întrucât asigură o bună aplicare a procedurilor fiscale și o judicioasă formulare a concluziilor la finalul inspecției fiscale.

Desfășurarea propriu-zisă a inspecției fiscale

Este etapa în care se pun în practică marea majoritate a procedurilor specifice inspecției fiscale. Aceste proceduri au fost deja descrise pe parcursul prezentei lucrări. Totuși, principalele procedee utilizate care ar putea fi utilizate sunt:

- verificările încrucișate (se verifică, spre exemplu, exemplarul albastru al facturii de la client cu exemplarul roșu care a stat la baza înregistrării în contabilitate);
- verificările reciproce (se verifică, spre exemplu, datele din facturile de achiziții cu cele din jurnalul de cumpărări).
- realizarea inventarierii parțiale a unor elemente de activ sau pasiv în vederea confruntării datelor scriptice cu cele faptice;
- solicitările unor confirmări de la terți. Acestea le poate fi solicitat să confirme

existența unor operațiuni, solduri sau rulaje care fac obiectul controlului;

Discuția finală cu contribuabilul

Inspecția fiscală se termină printr-o discuție finală între contribuabil și reprezentanții organului fiscal, în majoritatea cazurilor, membrii echipei de inspecție fiscală. Discuția presupune:

- Comunicarea concluziilor finale și discutarea acestora cu contribuabilul vor fi realizate de preferință la locul de desfășurare a inspecției fiscale. Data, locul și ora discuției finale vor fi comunicate contribuabilului în timp util;
- Ascultarea contribuabilului. Contribuabilul are dreptul de a-și exprima propriile puncte de vedere și de a fi ascultat. Contribuabilul are dreptul să își exprime în scris punctele de vedere relative la constatările formulate de către echipa de inspecție fiscală;
- Informarea contribuabililor privind căile de atac împotriva actelor de control;
- Solicitarea echipei de inspecție fiscală adresată contribuabilului de a da o declarație pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală toate documentele și informațiile, că toate documentele i-au fost returnate de către echipa de inspecție fiscală, că nu mai are alte informații și documente relative la situația sa fiscală care intră în obiectul inspecției fiscale.

C. Finalizarea inspecției fiscale

La finalizarea controlului, echipa de inspecție fiscală va întocmi obligatoriu **actele de control** specifice formei inspecției fiscale și în strânsă corelație cu constatările făcute.

Principalele acte de control întocmite sunt:

- a) Procesul verbal de control;
- b) Raportul de inspecție fiscală;
- c) Nota de constatare;
- d) Procesul verbal de constatare a contravențiilor;
- e) Anexe.

Procesul verbal de control

Procesul verbal de control este întocmit de către organele de inspecție fiscală în situațiile în care verificarea nu necesită trimiterea unui aviz de inspecție fiscală. Este un act de control specific controlului inopinat, controlului reciproc sau consemnării unor fapte de natură penală. Valorificarea constatărilor controlului consemnate în procesul verbal nu se vor concretiza în emiterea unei decizii de impunere. El poate fi anexat raportului de inspecție fiscală.

Procesul verbal de control conține trei părți: introducere, cuprins și încheiere.

În partea introductivă vor fi consemnate următoarele elemente:

- data întocmirii procesului verbal;
- numele și prenumele membrilor echipei de inspecție fiscală;
- precizarea exactă a obiectului controlului;
- perioada supusă controlului;

- datele de identificare ale contribuabilului;
- locul desfășurării controlului;
- reprezentantul legal al contribuabilului.

În partea de cuprins sunt descrise și nuanțate o serie de elemente care formează conținutul controlului, precum:

- descrierea faptelor constatate, astfel constatările controlului se vor descrie clar și concis, fără comentarii inutile;
 - prevederile actelor normative încălcate, cu precizarea exactă a acestor acte, a articolului și aliniatului;
- consecințele producerii deficiențelor;
- precizarea persoanelor care se fac vinovate de săvârșirea unor deficiențe;
- precizarea măsurilor operative luate pentru remedierea deficiențelor pe parcursul controlului;
- punctul de vedere al contribuabilului sau al reprezentantului acestuia, în sinteză.

În partea de încheiere se fac precizări cu privire la:

- faptul că au fost restituite contribuabilului toate documentele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală (cu excepția celor pentru care s-a întocmit proces verbal de ridicare de înscrisuri);
- numărul de exemplare în care procesul verbal a fost întocmit. Este recomandabilă întocmirea în minim trei exemplare;
- numărul din Registrul Unic de Control sub care procesul verbal este înregistrat;
- numele, prenumele și semnătura membrilor echipei de inspecție fiscală;
- numele, prenumele și semnătura contribuabilului sau a reprezentantului acestuia.

Raportul de inspecție fiscală

Spre deosebire de procesul verbal de control acesta este un act unilateral. Se încheie în toate situațiile în care nu se recurge la întocmirea procesului verbal. Se întocmește indiferent dacă se constată diferențe în plus sau în minus față de creanța fiscală inițială.

Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.

Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare.

Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

- a) deciziei de impunere, pentru diferențe (în plus sau în minus) de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;
- b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

Aceste decizii se emit în termen de 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale și se comunică contribuabilului.

Referitor la **decizia de impunere** care reprezintă titlul de creanță privind obligația de plată a contribuabilului, elementele acesteia sunt:

- ✓ denumirea organului fiscal emitent;
- ✓ data emiterii și data de la care produce efecte;
- ✓ datele de identificare ale contribuabilului;
- ✓ obiectul deciziei de impunere;
- ✓ cuantumul și natura sumelor;
- ✓ baza de impunere a fiecărei taxe, impozit sau contribuții;
- ✓ motivele de fapt;
- ✓ temeiul de drept;
- ✓ numele și semnătura persoanelor împuternicite de către organul fiscal;
- ✓ ștampila organului fiscal emitent;
- ✓ posibilitatea contestării, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația.

Elementele raportului de inspecție fiscală sunt următoarele:

- ✓ date generale de identificare a inspecției fiscale;

În această categorie sunt reunite elemente referitoare la:

- datele de identificare ale membrilor echipei de inspecție fiscală (nume, prenume, funcția, număr legitimație, unitatea fiscală de care aparțin și numărul ordinului de serviciu);
 - temeiul legal privind efectuarea inspecției fiscale;
 - numărul și data transmiterii avizului de inspecție fiscală;
 - numărul și data înscrise în Registrul Unic de Control, reprezentând începutul inspecției fiscale;
 - perioada supusă verificării;
 - perioada (intervalul) de timp și locul desfășurării inspecției fiscale;
 - precizarea obiectivului inspecției fiscale, corelat cu tematica înscrisă în ordinul de serviciu;
 - modul în care au fost îndeplinite obligațiile stabilite la finele inspecției fiscale precedente.
-
- ✓ date despre contribuabil;
 - Date de identificare: denumirea, domiciliul fiscal, numărul de înregistrare la Oficiul Național al Registrului Comerțului, codul unic de înregistrare, codul CAEN, date privind capitalul social;
 - Forma juridică și de proprietate;
 - Informații privind acționarii sau asociații;
 - Informații privind conturile bancare;
 - Cifra de afaceri și evoluția sa;
 - Modul de numerotare, folosire și arhivare a documentelor;
 - Prezentarea particularităților fiscale privind punctele de lucru, antrepozite fiscale, autorizații etc.

- Date de identificare a persoanei care asigură administrarea societății;
- Date de identificare a persoanei care asigură conducerea contabilității;
- Date de identificare a persoanei care asigură reprezentarea societății pe timpul inspecției fiscale;

✓ constatările fiscale;

Constatările echipei de inspecție fiscală sunt sistematizate (grupate) și sintetizate pentru fiecare obligație fiscală, în anexele la raport obligațiile fiscale vor fi detaliate. Pentru fiecare obligație fiscală constatările vor face referiri la următoarele aspecte:

1. Descrierea inspecției fiscale, paragraf în care se aduce lămurire privind:
 - a. perioada supusă inspecției fiscale, actele normative care o reglementează;
 - b. procedura de control utilizată;
 - c. prezentarea facilităților fiscale de care beneficiarul a beneficiat;
2. Obiectivele minimale avute în vedere, în acest paragraf vor fi descrise cel puțin:
 - a. verificarea realității declarațiilor fiscale;
 - b. verificarea existenței contractelor și modul în care acestea produc efecte fiscale;
 - c. verificarea înregistrării tuturor veniturilor;
 - d. verificarea înregistrării cheltuielilor aferente veniturilor;
 - e. verificarea utilizării documentelor.

3. Baza de impunere

Echipa de inspecție fiscală se poate confrunta cu una din cele două situații:

- a. în urma controlului baza de impunere nu se modifică, într-o asemenea situație, acest aspect va fi explicit menționat pentru fiecare obligație fiscală;
- b. în urma controlului baza de impunere se modifică, în acest caz, în raport se vor face referiri privind:
 - modul de interpretare a aspectelor fiscale de către contribuabil;
 - punctul de vedere al echipei de inspecție fiscală față de cel al contribuabilului;
 - consecințele fiscale ale abaterilor constatate;
 - calculul accesoriilor aferente debitelor suplimentare stabilite;
 - stabilirea responsabilităților privind determinarea greșită a bazei impozabile și, după caz, propunerea sancționării vinovaților.

4. Alte constatări. Capitolul va face referire la constatări relative la:

- a. organizarea și conducerea contabilității;
- b. utilizarea și ținerea registrelor contabile.

5. Discuția finală cu contribuabilul

Este capitolul în care se vor face referiri cu privire la:

- a. numărul și data documentului de înștiințare a contribuabilului privind discuția finală. Prin acest document contribuabilul este informat cu privire la data, ora și locul discuției finale;
- b. punctul de vedere al contribuabilului pentru fiecare debit suplimentar stabilit și/sau accesoriu aferent;

c. faptul că s-au pus la dispoziție echipei de inspecție toate documentele și informațiile solicitate. Declarația contribuabilului în acest sens va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.

✓ sinteza constatărilor inspecției fiscale.

Această sinteză întocmită sub formă tabelară, pentru fiecare obligație fiscală principală sau accesorie consemnându-se:

1. numărul curent;
2. denumirea impozitului, taxei, contribuției și a obligațiilor fiscale accesorii aferente;
3. perioada verificată, perioada pentru care s-au calculat obligațiile fiscale;
4. baza impozabilă stabilită suplimentar;
5. impozitele, taxele și contribuțiile stabilite suplimentar;
6. codul contului bugetar aferent fiecărui impozit, taxe și contribuții.

Nota de constatare

Este un act de control individual sau poate reprezenta o anexă la procesul verbal sau raportul de inspecție fiscală.

Notele de constatare se întocmesc de organele de control pentru consemnarea unor deficiențe care ulterior nu ar mai putea fi dovedite sau reconstituite. Aceste deficiențe ar putea fi remediate până la terminarea controlului sau cei vinovați ar putea să nu mai recunoască producerea lor.

În cuprinsul său sunt consemnate:

- situațiile de fapt constatate;
- măsurile operative luate pentru remedierea deficiențelor.

Se întocmește, mai ales, în cazul controalelor inopinate și/sau încrucișate, în situații mai deosebite fiind recomandabilă folosirea martorilor.

Se semnează de către reprezentantul contribuabilului sau martori și de către membrii echipei de inspecție fiscală.

Procesul verbal de constatare a contravențiilor

Prin acte normative specifice domeniului fiscal, cu precădere Codul de procedură fiscală, sunt sancționate fapte care întrunesc condițiile necesare pentru a fi încadrate drept contravenții.

Elementele care trebuie întrunite simultan pentru ca o faptă să fie considerată contravenție sunt:

- ✓ fapta respectivă să fie ilicită, săvârșită cu vinovăție, indiferent dacă cu intenție sau din culpă;
- ✓ fapta să aibă grad de pericol social mai redus decât infracțiunile;
- ✓ fapta să fie sancționată ca atare prin legi, hotărâri de guvern sau ordonanțe ale administrației centrale sau prin hotărâri ale consiliilor locale sau județene.

Elementele procesului verbal de constatare a contravențiilor sunt următoarele:

- ✓ data și locul constatării contravenției;
- ✓ numele, prenumele, calitatea și instituția de care aparține agentul constator;

- ✓ datele personale, actul de identitate, codul numeric personal, ocupația, locul de muncă al contravenientului;
- ✓ descrierea faptei care constituie contravenție cu indicarea datei, locului, orei și împrejurările în care s-a săvârșit contravenția;
- ✓ actul normativ încălcat;
- ✓ posibilitatea achitării în 48 de ore a 50% din minimumul amenzii prevăzut în actele normative, dacă legea prevede această posibilitate;
- ✓ alte mențiuni.

Sub sancțiunea nulității procesului verbal, agentul constator este obligat să aducă la cunoștință și să consemneze contravenientului acest lucru în procesul verbal dându-i posibilitatea de a face obiecțiuni.

Nulitatea procesului verbal de constatare a contravențiilor intervine atunci când se constată lipsa mențiunilor referitoare la:

- ✓ numele și prenumele contravenientului;
- ✓ denumirea și sediul persoanei juridice;
- ✓ numele, prenumele și calitatea agentului constator;
- ✓ fapta săvârșită;
- ✓ data săvârșirii acesteia;
- ✓ semnătura agentului constator.

Procesul verbal se semnează pe fiecare pagină atât de către contravenient, cât și de către organul constator. Dacă contravenientul nu se află de față, refuză sau nu poate să semneze, aceste împrejurări vor fi consemnate de către agentul constator în procesul verbal. Mențiunea trebuie confirmată de către cel puțin un martor, cu precizarea datelor de identificare din actul de identitate al acestuia. *Sanctiunile aplicabile contravențiilor* se grupează în două categorii:

1. *Sanctiuni contravenționale principale*. Se aplică persoanelor fizice și juridice și îmbracă trei forme:

- a) avertismentul, se aplică atunci când gravitatea faptei care constituie contravenție este redusă sau în situația în care actul normativ care definește contravenția nu stabilește nici o sancțiune. Avertismentul constă în atenționarea, de obicei în scris, dar și verbal, după caz, a contravenientului cu privire la pericolul social al faptei care constituie contravenție.
- b) amenda contravențională, are caracter administrativ;
- c) obligația contravenientului de a presta activități în folosul comunității, este o sancțiune aplicabilă numai persoanelor fizice și nu poate depăși trei sute de ore/an. Se stabilește alternativ cu amendă contravențională.

2. *Sanctiuni contravenționale complementare*. Se aplică întotdeauna alături de o sancțiune contravențională principală și pot consta în:

a) confiscarea bunurilor rezultate, folosite și destinate săvârșirii contravenției. Agenții constatori au obligația de a dispune confiscarea bunurilor care:

- ✓ au fost produse sau dobândite prin contravenție;
- ✓ au servit la săvârșirea contravenției;
- ✓ nu pot circula sau nu pot fi deținute conform legii,

b) suspendarea activității entității economice;

- c) închiderea unității, subunității sau punctului de lucru;
- d) retragerea licenței sau avizului pentru anumite operațiuni, temporar sau definitiv;
- e) desființarea lucrărilor și aducerea terenurilor la forma inițială.

Anexele la actele de inspecție fiscală

Principalele anexe la actele de inspecție fiscală sunt:

- a) Avizul de inspecție fiscală
- b) Ordinul de serviciu
- c) Notele explicative
- d) Procesul verbal de ridicare/restituire înscrisuri
- e) Procesul verbal de sigilare/desigilare
- f) „Declarație” dată de contribuabil
- g) Alte situații anexe.

Uneori în plus față de acestea se poate anexa și Nota de constatare deja descrisă într-unul din paragrafele precedente.

a) *Avizul de inspecție fiscală* a fost deja detaliat pe parcursul prezentului capitol. Se anexează la Raportul de inspecție fiscală. Este întocmit în trei exemplare, având rolul de a înștiința contribuabilul cu privire la inspecția fiscală;

b) *Ordinul de serviciu* constituie documentul care conferă autoritate echipei de inspecție fiscală. Are rolul de a nominaliza organele de inspecție fiscală abilitate să exercite controlul, de a nominaliza contribuabilul supus inspecției și de a stabili data de începere a inspecției fiscale. Poate fi anexat fie la Raportul de inspecție fiscală fie la Procesul verbal.

c) *Notele explicative*. Sunt informații scrise pe care le dau cei controlați la cererea organelor de control. Ele au un caracter de declarații făcute de cei controlați, dar pentru organul de control ele reprezintă un mijloc suplimentar de informare și comunicare. În niciun caz, organul de control nu poate definitiva concluziile numai pe baza lor. În toate cazurile, organele de control trebuie să verifice prin alte procedee exactitatea acestor declarații și numai după aceea să-și definitiveze concluziile.

Notele explicative, având caracter de declarații, se iau în toate cazurile când se constată abateri sau deficiențe care vor determina luarea unor măsuri de sancționare disciplinară sau contravențională a celor vinovați, de stabilire a răspunderii patrimoniale sau penale.

Notele explicative pot fi luate de la cei controlați în orice etapă a controlului, însă numai după ce au fost epuizate celelalte procedee ale verificării, adică numai atunci când organele de control sunt în măsură să pună întrebări precise și complete. Este recomandabil să nu se abuzeze de acest procedeu de verificare deoarece dacă se apelează prea frecvent la utilizarea sa, se crează un climat de tensiune între cei controlați și organul de control, ceea ce duce la anularea funcției constructive a controlului, la reducerea conlucrării între controlori și cei controlați, la încălcarea principiului prezumției de nevinovăție.

Înainte de definitivarea constatărilor, organele de control trebuie să analizeze răspunsurile primite, iar dacă consideră necesar să formuleze întrebări suplimentare. Dacă din notele explicative rezultă alte elemente noi, care nu au fost sesizate cu ocazia controlului, este necesar

să se clarifice și aceste aspecte și numai după aceasta să se definitiveze concluziile și să se redacteze raportul de control.

În partea introductivă a notelor explicative se specifică numele și funcția celui ce răspunde la întrebări, precum și data de la care acesta deține funcția respectivă.

În partea de conținut a notelor explicative sunt înscrise întrebările organului de control și răspunsurile celui controlat. Notele explicative se încheie, de regulă, cu înrebarea Mai aveți ceva de adăugat?

Notele explicative se datează și se semnează de cel care a răspuns la întrebări și de organul de control care a formulat întrebările. Dacă cei controlați refuză să dea notele explicative, sau lipsesc din entitatea controlată în perioada desfășurării controlului, organul de control va formula întrebările în scris, sub formă de adresă, care se înregistrează la entitatea controlată, stabilindu-se un termen pentru remiterea răspunsurilor. Dacă în acest termen nu se răspunde la întrebări, se va menționa acest lucru în actul de control, anexându-se lista întrebărilor la care nu s-a primit răspuns. Totodată, se aplică sancțiunile prevăzute de lege pentru nedepunerea la dispoziția organelor de control a informațiilor necesare (în cazul controlului fiscal).

d) *Procesul verbal de ridicare/restituire înscrisuri*

Se întocmește ori de câte ori inspectorii fiscali consideră că distrugerea unor înscrisuri este posibilă, iar reconstituirea lor ar fi imposibilă sau foarte greu de realizat. Contribuabilului i se lasă copii confirmate de către un reprezentant legal al acestuia și de către organul de inspecție fiscală.

e) *Procesul verbal de predare/restituire.* Se întocmește în situațiile în care există indicii că în spațiile de producție, depozitare și comercializare există bunuri sau produse a căror proveniență nu este legală, a căror fabricație este interzisă sau a căror producție s-a făcut fără autorizație, acțiunea de inspecție fiscală nefiind terminată și urmând a se continua în ziua lucrătoare viitoare.

f) *Declarația dată de contribuabil*

g) *Alte anexe* în care pot fi incluse: tabele și situații prin care constatările din procesul verbal sau raportul de inspecție fiscală sunt detaliate sau prin care sunt fundamentate deficiențele constatate.

2.2.3.4. Contestarea actelor emise de organele de control fiscal

Posibilitatea de contestare. Forma și conținutul contestației

Contribuabilul poate să se situeze pe poziții diferite față de elementele reținute prin actele administrative fiscale care îl privesc. Astfel, în apărarea cauzei proprii, poate recurge la două **căi de atac**:

- ✓ contestarea actului administrativ-fiscal;
- ✓ recurs în contencios administrativ, în fața tribunalului.

Atacarea actelor administrativ-fiscale se realizează prin cele două metode succesiv, în sensul că demersul contribuabilului începe cu contestația adresată organului fiscal competent și doar ulterior, în cazul soluționării nesatisfăcătoare putându-se adresa instanțelor.

Contestația este calea administrativă de atac împotriva actelor administrativ-fiscale.

Ea poate fi formulată de către orice persoană fizică sau juridică care se simte lezată prin actele

administrative emise de către organele fiscale. Contestația trebuie formulată în scris și **trebuie să cuprindă:**

- a) datele de identificare ale contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază (argumentarea contestației);
- e) semnătura contestatorului.

Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.

Termenul de depunere a contestației. Retragerea contestației

Contestația se va depune în **termen de 45 de zile** de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii. În cazul în care competența de soluționare nu aparține organului emitent al actului administrativ fiscal atacat, contestația va fi înaintată de către acesta, în termen de 5 zile de la înregistrare, organului de soluționare competent. În cazul în care contestația este depusă la un organ fiscal necompetent, aceasta va fi înaintată, în termen de 5 zile de la data primirii, organului fiscal emitent al actului administrativ atacat.

Dacă actul administrativ fiscal nu conține unul din elemente, respectiv posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația, aceasta poate fi depusă, în termen de 3 luni de la data comunicării actului administrativ fiscal, la organul fiscal emitent al actului administrativ atacat.

Contestația poate fi **retrasă** de contestator până la soluționarea acesteia. Organul de soluționare competent va comunica contestatorului decizia prin care se ia act de renunțarea la contestație. Prin retragerea contestației nu se pierde dreptul de a se înainta o nouă contestație în interiorul termenului general de depunere a acesteia.

Competența de soluționare a contestațiilor. Decizia de soluționare a contestațiilor

Competența de soluționare a contestațiilor împotriva deciziilor de impunere sau a actelor administrative asimilate acestora este diferită, după cum urmează:

- a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții și accesorii ale acestora în valoare **de până la 1 milion lei** se soluționează de către structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii;
- b) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții și accesorii ale acestora în valoare de **mai mare de 1 milion lei** se soluționează de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale **se soluționează** de către organele fiscale emitente.

În soluționarea contestației, organul competent se pronunță **prin decizie sau dispoziție**, după caz (în soluționarea contestației, organele de soluționare competente ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală se pronunță prin decizie, iar cele ale autorităților administrației publice locale se pronunță prin dispoziție). Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă

în sistemul căilor administrative de atac (recurs).

Decizia de soluționare a contestației se emite în formă scrisă și va cuprinde: **preambulul, considerentele și dispozitivul.**

Preambulul cuprinde: denumirea organului investit cu soluționarea, numele sau denumirea contestatorului, domiciliul fiscal al acestuia, numărul de înregistrare a contestației la organul de soluționare competent, obiectul cauzei, precum și sinteza susținerilor părților atunci când organul competent de soluționare a contestației nu este organul emitent al actului atacat.

Considerentele cuprind motivele de fapt și de drept care au format convingerea organului de soluționare competent în emiterea deciziei.

Dispozitivul cuprinde soluția pronunțată, calea de atac, termenul în care aceasta poate fi exercitată și instanța competentă. Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.

Decizia se semnează de către conducătorul direcției generale, directorul general al organului competent constituit la nivel central, conducătorul organului fiscal emitent al actului administrativ atacat sau de înlocuitorii acestora, după caz.

Soluții asupra contestației. Comunicarea deciziei și calea de atac

Prin decizie, contestația va putea fi **admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.** În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

Decizia privind soluționarea contestației **se comunică** contestatorului și organului fiscal emitent al actului administrativ atacat sau altor persoane, potrivit legii.

Deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate de către contestatar sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii. În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.

2.2.3.5. Colectarea și stingerea creanțelor fiscale

Colectarea creanțelor fiscale reprezintă totalitatea activităților care au ca scop stingerea creanțelor fiscale. Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui **titlu de creanță** sau al unui **titlu executoriu**, după caz.

Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- ✓ decizia de impunere;
- ✓ declarația fiscală;

- ✓ decizia referitoare la obligații de plată accesorii;
- ✓ declarația vamală pentru obligațiile plătite în vamă
- ✓ decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;
- ✓ procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;
- ✓ decizia de atragere a răspunderii solid
- ✓ ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare și al altor creanțe fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească.

Titlurile executorii sunt emise de către organul de executare competent în a cărui rază teritorială contribuabilul debitor își are domiciliul fiscal. Titlul executoriu trebuie să conțină următoarele elemente (în plus față de actele administrativ fiscale) în general:

- codul de identificare fiscală și denumirea debitorului;
- domiciliul fiscal al debitorului;
- cuantumul și natura sumelor datorate și neachitate;
- termenul legal al puterii executorii a titlului.

Titlul de creanță devine executoriu de la data la care creanța fiscală devine scadentă, prin expirarea termenului de plată.

Stingerea creanțelor fiscale poate avea loc, de regulă, prin următoarele modalități:

- plată;
- compensare;
- prin executare silită;
- prescrierea dreptului de a cere executarea silită.
- Alte modalități de stingere a creanțelor fiscale

A. Plata și termenele de plată

Achitarea obligațiilor fiscale se poate realiza de către contribuabil printr-una din următoarele modalități:

- ✓ prin ordin de plată, transferul făcându-se de la o bancă comercială la trezoreria în a cărei arie își are sediul sau domiciliul;
- ✓ prin vărsăminte efectuate direct în contul bugetar aferent obligațiilor, prin casieriile trezoreriilor aflate în subordinea Ministerului Finanțelor Publice, pe baza unei foi de vărsământ;
- ✓ prin mandat poștal;

Creanțele fiscale pentru stat (obligații fiscale pentru contribuabil) sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează (în majoritatea situațiilor plata este voluntară și se face până în data de **25 a lunii următoare perioadei fiscale (luna sau trimestrul)** pentru care există obligația depunerii declarației)

Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii (dobânzi și penalități de întârziere), stabilite potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării acestora, astfel:

- a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare, inclusiv;
- b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare, inclusiv.

Pentru obligațiile fiscale eșalonate sau amânate la plată, precum și pentru accesoriile acestora termenul de plată se stabilește prin documentul prin care se acordă îlesnirea respectivă.

Dobânzile și penalitățile de întârziere

Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare și sumele confiscate.

Dobânzile și penalitățile de întârziere sunt venituri ale bugetului căruia îi aparține creanța principală.

Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și **se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere** și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și **se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.** Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

B. Compensarea

Se realizează compensarea atunci când un contribuabil, în raport cu bugetul statului are atât calitatea de debitor cât și de creditor. Altfel spus, compensarea se realizează între creanțele contribuabilului reprezentând sume de rambursat și creanțele administrate de către Ministerul Finanțelor Publice, când, în raporturile reciproce, ambele părți au și calitatea de debitor și de creditor.

Compensarea se face până la concurența celei mai mici sume reprezentând creanță și datoria existentă între cele două părți, putând fi inițiată:

- de către contribuabil la cererea sa;
- de către organul fiscal, din oficiu, ori de câte ori se constată existența unor creanțe reciproce, cu excepția sumelor negative de TVA, fără opțiune de rambursare.

Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile. Organul fiscal competent comunică debitorului decizia cu privire la efectuarea compensării, în termen de 7 zile de la data efectuării operațiunii.

Restituiri de sume

Restituirea sau rambursarea unor sume de către organul fiscal către contribuabil poate avea loc în mai multe situații, care vor fi descrise pe parcursul prezentului paragraf, dar numai în situația în care contribuabilul, la alte impozite sau taxe nu are sume de plată la buget, reprezentând debite și/sau accesorii restante.

Dacă suma de restituit sau rambursat este mai mică decât debitele și/sau accesorii restante, aferente altor impozite sau taxe se va realiza compensarea, până la concurența sumei de recuperat sau restituit.

Dacă suma de restituit sau rambursat este mai mare decât debitele și/sau accesoriile restante aferente altor impozite sau taxe, compensarea se va realiza până la concurența obligațiilor fiscale restante, diferența restituindu-se contribuabilului.

Restituirea sau rambursarea de sume are loc cel mai adesea după compensare ca modalitate de stingere a creanțelor fiscale.

La cererea contribuabilului pot fi restituite acestuia sumele care reprezintă:

- plăți fără existența unui titlu de creanță;
- plăți în plus față de obligația fiscală;
- plăți făcute ca urmare a existenței unei erori de calcul;
- plăți făcute ca urmare a interpretării greșite a legislației;
- sume de rambursat de la bugetul de stat;
- sume stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare;
- sume rămase după efectuarea distribuirii în urma executării silite;
- sume rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din reținerile prin poprire, în temeiul hotărârii judecătorești prin care se dispune desființarea executării silite.

C. Executarea silită

Executarea silită a creanțelor fiscale se derulează în trei etape:

1. somarea contribuabilului;
2. executarea silită propriu-zisă;
3. valorificarea bunurilor sechestrate și distribuirea sumelor.

Somarea contribuabilului și instituirea măsurilor asigurătorii. Începerea executării silite are loc prin comunicarea somației. Modul de comunicare este comun celorlalte acte administrative fiscale.

Elementele somației sunt comune cu cele descrise în cadrul general al actelor administrative fiscale și în plus mai cuprind:

- numărul dosarului de executare;
- suma pentru care începe executarea silită;
- termenul de plată până la care suma care face obiectul executării silite va trebui să fie achitată;
- consecințele neachitării la termen a sumelor care sunt executate silit.

Dacă în termen de 15 zile nu se stinge debitul atunci se va continua executarea silită.

Măsurile asigurătorii sunt luate de către organele fiscale în situația în care există pericolul ca debitorul să își risipească patrimoniul, să ascundă elemente ale activului, îngreunând sau periclitanând colectarea creanțelor fiscale. Ele pot fi dispuse și de către instanțele judecătorești sau alte organe

competente. Instituirea lor poate avea loc chiar înainte de emiterea titlului de creanță, inclusiv în cazul efectuării unor controale.

Dacă creanța ajunge la scadență fără a fi achitată, în condițiile existenței unor măsuri asigurătorii, acestea se vor transforma în titluri executorii.

Cel mai adesea, în funcție de natura bunurilor, măsurile asigurătorii constau în:

- poprirea asigurătorii asupra disponibilităților;
- sechestrul asigurătoriu asupra bunurilor mobile;
- ipoteca asigurătorie asupra bunurilor imobile.

Măsurile asigurătorii pot fi extinse și asupra bunurilor urmăribile deținute în comun de către debitor cu o terță persoană dacă valoarea bunurilor proprii nu acoperă creanța fiscală.

Împotriva actelor prin care se instituie măsurile asigurătorii se poate face contestație în instanță în procedură de urgență.

Executarea silită propriu-zisă se face diferit în funcție de natura veniturilor și a bunurilor debitorului care pot fi identificate.

Astfel, executarea silită îmbracă trei forme de bază care pot fi aplicate fie independent fie combinat:

- executarea silită prin poprire;
- executarea silită a bunurilor mobile;
- executarea silită a bunurilor imobile.

Executarea silită prin poprire

Poprirea presupune existența unui terț în raport cu organul fiscal, dar care față de contribuabilul debitor, are fie o datorie fie o creanță. Sunt supuse executării silite prin poprire elemente de natura bunurilor sau a veniturilor cu o lichiditate ridicată. Acestea pot consta în:

- disponibilități bănești în lei și/sau valută;
- titluri de valoare și alte elemente necorporale.

Nu sunt supuse executării silite prin poprire veniturile bănești ale contribuabilului debitor care au destinație specială astfel:

- alocațiile de stat pentru copii și întreținerea miniștrilor handicapați;
- ajutoarele pentru sarcină și lăuzie, pentru mamele cu mai mulți copii, pentru îngrijirea copiilor bolnavi;
- bursele de studii;
- ajutoarele pentru boală, deces și accidente;
- ajutorul de șomaj, compensații primite, diurnele de detașare.

Executarea silită a bunurilor mobile

În cazul neachitării de către contribuabil a sumelor reprezentând obligații fiscale comunicate în „somație”, se va trece de către organul fiscal la sechestrarea bunurilor mobile urmăribile. Aplicarea sechestrului se face prin întocmirea „Procesului verbal de sechestr”.
Procesul verbal de sechestr conține elemente specifice definite în Codul de Procedură Fiscală. În majoritatea situațiilor, sunt supuse executării silite bunurile indicate de către contribuabilul debitor.

În cazul persoanelor juridice este recomandat a fi sechestrate bunurile care nu condiționează direct realizarea producției, în măsura în care acest lucru este posibil.

În cazul persoanelor fizice sunt sechestrate bunurile mobile în următoarea ordine:

- bunurile mobile ale debitorului;
- bunurile mobile comune ale soților;
- bunurile mobile ale soților.

Executarea silită a bunurilor imobile

Neachitarea obligațiilor fiscale în termen de 15 zile de la comunicarea somației, dacă executarea prin poprire sau sechestrul bunurilor mobile nu se pot realiza sau sumele rezultate sunt insuficiente, se poate trece la executarea silită a bunurilor imobile.

Organul de executare întocmește un proces verbal de sechestrul în aceleași condiții cu cele aplicabile bunurilor mobile. Sechestrul aplicat asupra imobilelor constituie ipotecă. Organul de executare va solicita biroului de carte funciară efectuarea înscripției privind interdicția de înstrăinare. La cerere, se anexează și o copie a procesului verbal de sechestrul.

Biroul de carte funciară, în termen de 10 zile de la înregistrarea cererii, comunică organelor de executare celelalte drepturi și sarcini care grevează imobilul respectiv precum și titularii acestora. Titularii acestor drepturi sau sarcini vor fi înștiințați de către organul de executare și chemați la termenele fixate pentru vânzarea bunului imobil.

La instituirea sechestrului, organul de executare poate numi un administra-tor-sechestrul care poate fi reprezentat, pentru a administra imobilul urmărit, de către:

- creditor;
- debitor;
- altă persoană fizică sau juridică.

Atunci când administratorul-sechestrul este o altă persoană decât debitorul sau creditorul, organul de executare îi va fixa acestuia o remunerație, ținând seama de activitatea depusă.

Administratorul-sechestrul este numit pentru administrarea imobilului urmărit, a chiriilor, a arendeii și a altor venituri obținute din folosirea acestuia.

După primirea procesului verbal de sechestrul, contribuabilul debitor poate solicita în termen de 15 zile de la comunicare, aprobarea plății integrale a creanțelor fiscale, din veniturile bunului imobil sau alte venituri ale sale, pe timp de cel mult 6 luni.

Aprobarea acestei cereri de către organul de executare a creanțelor fiscale atrage după sine suspendarea executării. Executarea poate fi refuzată pe motive întemeiate, înainte de încheierea suspendării, de 6 luni.

În situația în care în 15 zile de la data încheierii procesului verbal de sechestrul sumele nu sunt achitate de către debitor, fără efectuarea unei alte formalități se trece la **valorificarea bunurilor**.

Valorificarea poate fi realizată printr-unul din următoarele procedee:

- înțelegerea părților;
- vânzarea în regim de consignație a bunurilor mobile;
- vânzarea directă;
- vânzarea la licitație;
- alte modalități admise de lege, prin case de licitații și societăți de brokeraj, după caz.

Prevederile specifice fiecărei modalități sunt detaliate în codul de procedură fiscală.

Dacă singurul creditor în raport cu contribuabilul-debitor este organul fiscal stingerea creanțelor fiscale cuprinse în somație sunt stinse în ordinea vechimii, mai întâi creanța principală și ulterior accesoriile acesteia. Dacă rămân sume de restituit va avea loc înștiințarea contribuabilului cu privire la acestea.

Dacă executarea silită a fost pornită de mai mulți creditori sau la eliberarea sumei rezultate din executare au depus și alți creditori titlurile lor, sumele vor fi distribuite în următoarea ordine, dacă legea nu prevede altfel:

- a) creanțele reprezentând cheltuieli de orice fel făcute pentru realizarea executării silite;
- b) creanțe reprezentând salarii și alte datorii asimilate acestora;
- c) creanțe provenind din obligații de întreținere, alocații pentru copii sau alte sume periodice destinate asigurării mijloacelor de existență;
- d) creanțe fiscale provenite din impozite, taxe, contribuții și alte sume, datorate conform legii, bugetului de stat, bugetului trezoreriei statului, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale și bugetelor fondurilor speciale;
- e) creanțe reprezentând despăgubiri pentru repararea pagubelor produse prin fapte ilicite proprietății publice;
- f) creanțe rezultând din împrumuturi bancare, produse vândute, lucrări executate, servicii prestate din chirii și amenzi;
- h) creanțe reprezentând amenzi cuvenite bugetului de stat și bugetelor locale;
- i) alte creante.

D. Prescripția dreptului de a cere executarea silită

Dreptul de a cere executarea silită a creanțelor fiscale ***se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.*** Dacă organul de executare constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a cere executarea silită a creanțelor fiscale, acesta va proceda la încetarea măsurilor de realizare și la scăderea acestora din evidența analitică pe plătitori.

Sumele achitate de debitor în contul unor creanțe fiscale, după împlinirea termenului de prescripție, nu se restituie.

E. Alte modalități de stingere a creanțelor fiscale

E1. Darea în plată

Creanțele fiscale administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, cu excepția celor cu reținere la sursă și a accesoriilor aferente acestora, precum și creanțele bugetelor locale pot fi stinse, la cererea debitorului, oricând, cu acordul creditorului fiscal, prin trecerea în proprietatea publică a statului sau, după caz, a unității administrativ-teritoriale a bunurilor imobile, inclusiv a celor supuse executării silite.

Derularea acestui procedeu de stingere a creanțelor fiscale se realizează prin parcurgerea următoarelor etape:

- a) Formularea unei cereri de către contribuabil;
- b) Organul fiscal transmite cererea, însoțită de propunerile sale, comisiei numite prin ordin al ministrului finanțelor publice sau, după caz, prin act administrativ emis în condițiile legii de

către autoritățile administrației publice locale. În aceleași condiții se stabilește și documentația care însoțește cererea.

c) Comisia va analiza cererea numai în condițiile existenței unor solicitări de preluare în administrare, potrivit legii, a acestor bunuri și va hotărî, prin decizie, asupra modului de soluționare a cererii. În cazul admiterii cererii, comisia va dispune organului fiscal competent încheierea procesului-verbal de trecere în proprietatea publică a bunului imobil și stingerea creanțelor fiscale.

Comisia poate respinge cererea în situația în care bunurile imobile oferite nu sunt de uz sau de interes public.

Procesul-verbal de trecere în proprietatea publică a bunului imobil constituie titlu de proprietate.

E2. Insolvabilitatea contribuabilului

Insolvabil este debitorul ale cărui venituri sau bunuri urmăribile au o valoare mai mică decât obligațiile fiscale de plată sau care nu are venituri ori bunuri urmăribile.

Pentru creanțele fiscale ale debitorilor declarați în stare de insolvabilitate care nu au venituri sau bunuri urmăribile, conducătorul organului de executare dispune scoaterea creanței din evidența curentă și trecerea ei într-o evidență separată. În acest caz executarea silită se întrerupe. Pentru creanțele fiscale pentru care s-a declarat starea de insolvabilitate a debitorului, organele de executare sunt obligate să urmărească situația debitorilor pe toată perioada, până la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a cere executarea silită, inclusiv pe perioada în care cursul acesteia este suspendat sau întrerupt. Verificarea situației debitorului se va face cel puțin o dată pe an, repetându-se, când este necesar, investigațiile prevăzute de lege. În cazurile în care se constată că debitorii au dobândit venituri sau bunuri urmăribile, organele de executare vor lua măsurile necesare de trecere din evidență separată în evidența curentă și de executare silită.

Dacă la sfârșitul perioadei de prescripție nu se constată dobândirea unor bunuri sau venituri urmăribile, organele de executare vor proceda la scăderea creanțelor fiscale din evidența analitică pe plătitor. Scăderea se face și în cursul perioadei de prescripție în cazul debitorilor, persoane fizice, decedați sau dispăruți, pentru care nu există moștenitori care au acceptat succesiunea.

Creanțele fiscale datorate de debitori, persoane juridice, radiati din registrele în care au fost înregistrați potrivit legii, se scad din evidența analitică pe plătitor după radiere, indiferent dacă s-a atras sau nu răspunderea altor persoane pentru plata obligațiilor fiscale, în condițiile legii.

E3. Deschiderea procedurii insolvenței

Cererile organelor fiscale privind începerea procedurii insolvenței se vor înainta instanțelor judecătorești și sunt scutite de consemnarea vreunei cauțiuni.

În vederea recuperării creanțelor fiscale de la debitorii care se află în stare de insolvență, Agenția Națională de Administrare va declara lichidatorilor creanțele existente, la data declarării, în evidența fiscală pe plătitor.

E4. Anularea creanțelor fiscale

În situațiile în care cheltuielile de executare, exclusiv cele privind comunicarea prin poștă, sunt mai mari decât creanțele fiscale supuse executării silită, conducătorul organului de executare

poate aproba anularea debitelor respective. Cheltuielile generate de comunicarea somației și a adresei de înființare a popririi sunt suportate de organul fiscal.

Creanțele fiscale restante aflate în sold la data de 31 decembrie a anului, mai mici de 40 lei, se anulează. Plafonul se aplică totalului creanțelor fiscale datorate și neachitate de debitori. În cazul creanțelor fiscale datorate bugetelor locale, suma de 40 lei reprezintă limita maximă până la care, prin hotărâre, autoritățile deliberative (Consiliul local) pot stabili plafonul creanțelor fiscale care pot fi anulate.

2.2.4. Sumar

În acest capitol a fost prezentat succint modul de organizare și desfășurare a controlului fiscal în România. Am pornit de la prezentarea generală a sistemului fiscal în România care, în general, este un sistem de tip declarativ, pornind de la acțiunea voluntară a contribuabilului de a calcula, de a declara și de a achita obligațiile sale față de stat. Verificarea exactității calculului, declarațiilor și a plăților făcute de către contribuabil se face prin intermediul procedurilor specifice controlului fiscal. Declararea obligațiilor fiscale ale contribuabilului se face printr-un sistem de declarații fiscale care se transmit, la anumite intervale de timp, organului fiscal. De regulă, declarațiile fiscale pe lângă denumirea acestora, care este cât mai apropiată de scopul pentru care se întocmește, are și un număr pentru a o identifica mai ușor.

Am continuat analiza principalelor forme de control. Controlul fiscal este o formă a controlului financiar și se referă la verificarea modului de calcul, declarare și plată a taxelor și impozitelor. De regulă, controlul fiscal este un control ulterior deoarece se efectuează după ce un impozit/taxă a fost calculat(ă) și declarat(ă) și este un control documentar-contabil. Totodată, controlul fiscal poate fi și anticipat în cazul în care contribuabilul are de recuperat anumite sume de la bugetul de stat iar rambursarea acestora se face doar după efectuarea inspecției fiscale (rambursarea TVA).

Apoi am trecut în revistă principalele etape ale realizării controlului fiscal (pregătirea, desfășurarea propriu-zisă și finalizarea controlului fiscal). Efectuarea unui control fiscal eficient și eficace contribuie esențial la creșterea gradului de colectare a creanțelor fiscale și, implicit, la diminuarea evaziunii fiscale și la scăderea presiunii fiscale asupra contribuabililor.

În partea finală a capitolului am subliniat posibilitatea contribuabilului de a contesta actele administrative fiscale, prezentând căile de atac posibile și procedura de soluționare a contestațiilor. Totodată au fost trecute în revistă și modalitățile de stingere a creanțelor fiscale.

2.2.5. Teme pentru verificarea cunoștințelor

1. Care sunt formele controlului după momentul în care se exercită?
2. Care din formele controlului prezentată în capitolul *Tipologia controlului* este caracteristică și controlului fiscal?
3. Ce se înțelege prin faptul că controlul fiscal este unul de tip declarativ?
4. Cum se realizează concilierea dintre contabilitate și fiscalitate în cazul calculului, înregistrării și declarării eronate a unui impozit?

5. În ce constă etapa de *pregătire* a controlului fiscal?
6. În ce constă etapa de *desfășurare propriu-zisă (realizare)* a controlului fiscal?
7. În ce constă etapa de *finalizare* a controlului fiscal?
8. Definiți și prezentați modul de calcul al dobânzilor și penalităților de întârziere
9. Care sunt modalitățile de realizare a executării silite?
10. Care sunt modalitățile de stingere a creanțelor fiscale?
11. Care este procedura pentru contestarea actelor administrative fiscale?

2.2.6. Bibliografie

1. Mătiș D., Pop A. (coordonatori), *Contabilitate financiară*, Ediția a III-a, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010
2. Popa I. E., *Control financiar (suport curs pentru ID)*, Cluj-Napoca, 2008
3. * * * Legea nr. 227 din 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_227_2015.htm)
4. * * * H.G. nr. 1 din 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/HG_1_2016.pdf)
5. * * * Legea nr. 207 din 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/cod_procedura/Cod_Procedura_Fiscala_cu_norme_2016.htm)
6. * * * O.M.F.P. nr. 1802 din 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.
7. * * * O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, cu modificările și completările ulterioare.

2.3. Controlul fiscal al impozitului pe profit și al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

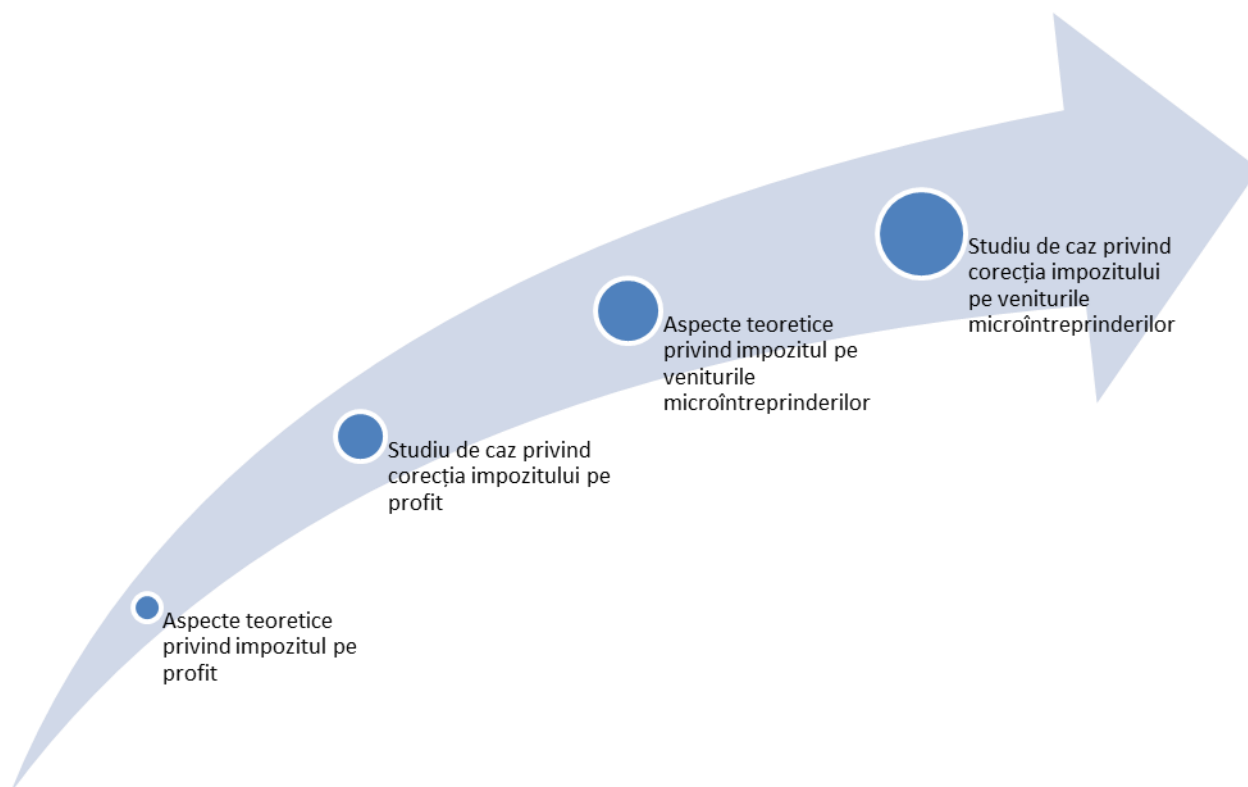
2.3.1. Scop și obiective

În acest modul este prezentat în principal din punct de vedere tehnic modalitatea de realizare a corecțiilor impozitului pe profit și a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, corecții constatate în urma controlului fiscal sau de către contribuabil. Totodată se realizează concilierea dintre contabilitate și fiscalitate privind aceste categorii de impozite.

Obiectivele urmărite au fost următoarele:

- a) Prezentarea teoretică a conceptelor, conținutului și modului de calcul referitoare la impozitul pe profit și a impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
- b) Analiza unor studii de caz privind calculul și corecția impozitului pe profit și a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- c) Realizarea concilierii dintre contabilitate și fiscalitate în domeniul acestor taxe și impozite.

2.3.2. Schema logică a modulului



2.3.3. Conținutul informațional detaliat

2.3.3.1. Controlul fiscal al impozitului pe profit

Conform Codului fiscal (Legea nr. 227/2015) sunt obligate la **plata impozitului pe profit** următoarele categorii de **contribuabili**:

- i. persoanele juridice române (companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, societățile comerciale, societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică, organizațiile cooperatiste, instituțiile financiare și instituțiile de credit, fundațiile, asociațiile, organizațiile, precum și orice altă entitate care are statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române);
- ii. persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu/mai multor sedii permanente în România
- iii. persoanele juridice străine și persoanele fizice nerezidente care desfășoară activitate în România într-o asociere cu sau fără personalitate juridică
- iv. persoanele juridice străine care realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română;
- v. persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate atât în România cât și în străinătate din asocieri fără personalitate juridică; în acest caz,

impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se varsă de către persoana juridică română.

vi. persoanele juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene.

Sunt **scuțiți de la plata impozitului pe profit** următorii contribuabili: trezoreria statului, instituțiile publice, pentru fondurile publice, inclusiv pentru veniturile proprii și disponibilitățile realizate și utilizate potrivit Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, dacă legea nu prevede altfel; persoanele juridice române care plătesc impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, fundațiile române constituite ca urmare a unui legat, cultele religioase dacă folosesc resursele obținute pentru întreținerea și funcționarea acestora, instituțiile de învățământ particular, asociațiile de proprietari, Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, Fondul de compensare a investitorilor, Banca Națională a României, Fondul de garantare a pensiilor private. Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru anumite venituri, în general care nu sunt obținute pentru a realiza profit ci pentru îndeplinirea obiectului de activitate. Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit.

Calculul impozitului pe profit

Pentru determinarea impozitului pe profit se determină **rezultatul fiscal** (Rf) (dacă este pozitiv se numește profit impozabil iar dacă este negativ se numește pierdere fiscală), pe baza următoarei relații:

Rezultat fiscal (Rf) = Rezultat contabil (Rc) + Cheltuieli nedeductibile fiscal – Venituri neimpozabile – Deduceri fiscale

Impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei de 16% la profitul impozabil. Dacă rezultatul fiscal este negativ, nu se calculează impozit pe profit.

Contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere, și în cazul cărora impozitul pe profit datorat pentru activitățile impozabile este mai mic decât 5% din veniturile respective, sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.

Pentru determinarea profitului impozabil contribuabilii sunt obligați să întocmească un registru de evidență fiscală, ținut în formă scrisă sau electronică. În registrul de evidență fiscală trebuie înscrise veniturile impozabile realizate de contribuabil, din orice sursă într-un an fiscal, cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și orice informație cuprinsă în declarația fiscală, obținută în urma unor prelucrări ale datelor furnizate de înregistrările contabile. Evidențierea veniturilor impozabile și a cheltuielilor aferente se efectuează pe natură economică, prin totalizarea acestora pe trimestru și/sau an fiscal.

Rezultatul contabil este egal cu diferența dintre veniturile și cheltuielile totale înregistrate în contabilitate:

Rezultatul contabil = Total venituri înregistrate – Total cheltuieli înregistrate

Cheltuielile nedeductibile fiscal, în general, sunt acele cheltuieli care nu contribuie, direct sau indirect, la realizarea veniturilor. Cu alte cuvinte, sunt cheltuieli despre care legiuitorul consideră că nu erau necesare pentru obținerea veniturilor. Aceste cheltuieli îndeplinesc criteriile de recunoaștere a cheltuielilor din punct de vedere contabil dar nu le îndeplinesc din punct de vedere fiscal.

Opusul cheltuielilor nedeductibile îl reprezintă **cheltuielile deductibile din punct de vedere fiscal, adică cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.**

Cheltuielile înregistrate în contabilitate pot fi din punct de vedere fiscal cheltuieli deductibile integral, cheltuieli deductibile parțial, respectiv nedeductibile parțial și cheltuieli nedeductibile integral.

În categoria **cheltuielilor deductibile integral** intră cheltuielile efectuate în scopul realizării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, cum sunt:

- d) cheltuielile cu costul bunurilor vândute;
- e) cheltuieli necesare pentru obținerea veniturilor;
- f) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris;
- g) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;
- h) cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat;
- i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;
- j) taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale;
- k) cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale;
- l) cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale;
- m) taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale;
- n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri: procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești; . debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori; . debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori; debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul (situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război).

În categoria **cheltuielilor cu deductibilitate limitată** intră:

- a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra rezultatului contabil la care se adaugă cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;
- b) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului;
- c) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;
- d) cheltuielile efectuate în numele unui angajat, la schemele de pensii facultative, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 400 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant;
- e) cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 400 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant;
- f) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui vehicul cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice sunt deductibile în proporție de 50%;
- g) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mare sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

În ceea ce privește **cheltuielile nedeductibile integral**, în această categorie intră:

- a) cheltuielile înregistrate cu impozitul pe profit;
- b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale, cu excepția celor provenind din contractele comerciale încheiate cu acestea;
- c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă;
- d) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ;
- e) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile;
- f) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului;
- g) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;
- h) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii (*Notă: Cheltuielile cu sponsorizarea se scad din impozitul pe profit datorat fără a depăși 20% din acesta și nici 0,5% din Cifra de afaceri*);
- i) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv;
- j) cheltuielile reprezentând valoarea depreciilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare

- a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;
- k) cheltuielile cu amortizarea contabilă.

În categoria **Veniturilor neimpozabile** intră două categorii de venituri:

- ✓ venituri care au fost impozitate la alt contribuabil și pentru a se evita dubla impunere nu se mai impozitează la entitatea care le-a primit (dividende);
- ✓ venituri aferente cheltuielilor nedeductibile fiscal (provizioane).

Astfel, în categoria veniturilor neimpozabile avem:

- a) dividendele primite de la o persoană juridică română sau de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată într-un stat terț, cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă persoana juridică română care primește dividendele deține, la persoana juridică română sau la persoana juridică străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende;
- b) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere;
- c) veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă la data vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de 1 an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare;
- d) veniturile reprezentând creșteri de valoare rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe, terenurilor, imobilizărilor necorporale, după caz, care compensează cheltuielile cu descreșterile anterioare aferente aceleiași imobilizări.

Deducerile fiscale sunt sume care diminuează baza impozabilă. În această categorie intră:

- a) Rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil care se adaugă impozitul pe profit (se obține astfel profitul brut), până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat;
- b) Pierderea fiscală din anii precedenți fiscali (7 ani);
- c) Amortizarea fiscală;
- d) Facilități fiscale (exemplu: deducerea suplimentară la calculul profitului impozabil, în proporție de 50%, a cheltuielilor eligibile pentru activitățile de cercetare-dezvoltare; deducerea suplimentară se calculează trimestrial/anual).

Creditul fiscal

Dacă o persoană juridică română obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă și veniturile sunt impozitate atât în România cât și în statul străin, atunci impozitul plătit către statul străin, fie direct, fie indirect prin reținerea și virarea de o altă persoană, se deduce din impozitul pe profit.

Deducerea pentru impozitele plătite către un stat străin într-un an fiscal nu poate depăși impozitul pe profit, calculat prin aplicarea cotei de impozit pe profit prevăzute în România la profitul impozabil obținut în statul străin, determinat în conformitate cu regulile din codul fiscal. Impozitul plătit unui stat străin este dedus, dacă se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impunerii încheiate între România și statul străin și dacă persoana juridică română prezintă documentația corespunzătoare, conform prevederilor legale, din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit statului străin.

Declararea și plata impozitului pe profit

Declararea și plata impozitului pe profit, în general, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I – III (25 aprilie, iulie, octombrie). Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, respectiv până la data de 25 martie a anului următor. Pentru organizațiile nonprofit și contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor, a plantelor tehnice și a cartofului, pomicultură și viticultură, termenul de a declara și plăti impozitul pe profit, anual, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.

Începând cu data de 1 ianuarie 2013, contribuabilii, alții decât societățile bancare, organizațiile nonprofit, contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor, a plantelor tehnice și a cartofului, pomicultură și viticultură, pot opta pentru declararea și plata impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate, efectuate trimestrial. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, respectiv până la data de 25 martie a anului următor.

Verificarea și corecția impozitului pe profit

Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, astfel:

- ✓ Dacă se corectează impozitul pe profit aferent trimestrelor I-III, atunci se depune declarația rectificativă *710 Declarație rectificativă* aferentă perioadei pentru care se face corecția (aferentă lunii martie, dacă se corectează impozitul aferent trimestrului I, aferentă lunii iunie, dacă se corectează impozitul aferent trimestrului II, aferentă lunii septembrie, dacă se corectează impozitul aferent trimestrului III). Corecția se efectuează în momentul în care se constată eroarea. În cazul în care eroarea e descoperită de organul fiscal, corecția se efectuează de acesta prin raportul de inspecție fiscală și decizia de modificare a bazei de impunere, dacă contribuabilul nu efectuează corecția până la sfârșitul inspecției fiscale.
- ✓ Dacă se corectează impozitul pe profit anual (unde se determină în fapt impozitul pe profit aferent trimestrului IV), atunci se redepune declarația anuală de impozit pe profit, Formularul *101 Declarație privind impozitul pe profit*, unde se bifează că este *declarație rectificativă*. Corecția se efectuează în momentul în care se constată eroarea.

Din punct de vedere contabil, corectarea unor sume înregistrate în contabilitate se efectuează în momentul constatării erorii, conform normelor contabile aplicabile.

Aplicații practice privind corecția impozitului pe profit

Aplicația nr. 1

Se cunosc următoarele informații despre compania STUD EX pentru perioada 01 ianuarie 2016 – 31 decembrie 2016:

- a. Date preluate din bilanța de verificare întocmită la 31 decembrie 2016:
- Total sume creditoare (TSC) pentru contul 121 Profit și pierdere = 70.000 lei;
Total sume debitoare (TSD) pentru contul 121 Profit și pierdere = 55.000 lei;
 - Sold inițial creditor (SIC) pentru contul 4411 Impozitul pe profit = 1.250 lei;
 - Sold inițial debitor (SID) pentru contul 345 Produse finite = 3.000 lei; SID pentru contul 348 Diferențe de preț la produse = 400 lei; Rulaj debitor (RD) pentru contul 345 = 7.000 lei; RD pentru contul 348 = 650 lei; Rulaj creditor (RC) pentru contul 345 = 8.000 lei; RC pentru contul 348 = 900 lei;
 - RD pentru contul 623.01 Cheltuieli de protocol (din relația cu plătitorii de TVA) = 600 lei; RD pentru contul 6581.01 Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități (plătite statului) = 200 lei; RD pentru contul 607 Cheltuieli privind mărfurile = 20.200 lei; RD pentru contul 6022 Cheltuieli privind combustibilul = 1.000 lei, RD pentru contul 628 Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți = 29.000 lei, RD pentru contul 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit = 4.000 lei
 - RC pentru contul 707 Venituri din vânzarea mărfurilor = 28.000 lei; RC pentru contul 704 Venituri din lucrări executate și servicii prestate = 35.000 lei; RC pentru contul 7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante = 3.000 lei; RC pentru contul 761 Venituri din imobilizări financiare (din dividende) = 800 lei, RC pentru contul 7588 Alte venituri din exploatare = 3.200 lei;
- b. Date preluate din evidența operativă:
- În cursul exercițiului financiar 2016 s-au obținut 600 kg din produsul finit X și au avut loc ieșiri de produse finite de 700 kg. Entitatea folosește costul standard de 13 lei/kg pentru evidența produselor finite. Costul mediu efectiv de producție este de 14 lei/kg în anul 2016;
- c. Alte informații:
- În anul 2016 au fost efectuate plăți în contul impozitului pe profit în valoare de 1.100 lei;
 - Prin declarațiile 100 privind Obligațiile de plată la Bugetul de stat în primele 3 trimestre s-a declarat suma de 3.000 lei, sumă care e considerată corectă; Impozitul pe profit declarat prin formularul 101 Declarație privind Impozitul pe profit, pentru anul fiscal 2016, este de 3.500 lei;
 - Combustibilul a fost utilizat de conducerea administrativă a societății și nu există foi de parcurs. S-a anulat 50% din valoarea TVA aferentă.
 - Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2016 a fost depus iar în anul 2017 nu a fost anulat (trecut pe cheltuieli) TVA-ul aferent cheltuielilor de protocol

nedeductibile fiscal din anul 2016. Cota de TVA pentru cheltuielile de protocol a fost de 9%;

- Pierderea fiscală din anul 2015 este de 450 lei;
- Situațiile financiare ale anului 2016 încă nu au fost definitivate iar toate înregistrările de corecție vor afecta aceste situații financiare.

Se cere:

1. *Corespunde formularul 101 Declarație privind Impozitul pe profit cu valorile înregistrate în contabilitate? Explicați!*
2. *Să se verifice rulajele debitoare și creditoare ale conturilor 345 Produse finite și 348 Diferențe de preț la produse și să se facă corecțiile necesare în contabilitate, dacă este cazul;*
3. *Să se calculeze impozitul pe profit corect (cota de impozitare este de 16%) pentru trimestrul IV al anului 2016 și să se facă corecția necesară, dacă este cazul;*
4. *Să se determine impozitul pe profit rămas de plată la finalul exercițiului 2016, luând în considerare toate înregistrările de corecție, dacă au existat;*
5. *Să se stabilească mărimea rezultatului net și a celui brut, luând în considerare toate înregistrările de corecție, dacă au existat;*
6. *Este necesară întocmirea unei declarații fiscale suplimentare față de cele deja depuse de companie? Explicați!*

Rezolvare

1. *Corespondența dintre formularul 101 și valorile înregistrate în contabilitate*
Formularul 101 Declarație privind Impozitul pe profit nu corespunde cu valorile înregistrate în contabilitate deoarece suma înregistrată în contabilitate în categoria Cheltuielilor cu impozitul pe profit este în valoare de 4.000 lei pe când suma din formularul 101 este în sumă de 3.500 lei.
2. *Verificarea Rulajelor debitoare și creditoare ale conturilor 345 și 348 și corecțiile necesare:*

- a. Rulajul debitor al contului 345:

1	RD 345, conform Balanței de verificare	7.000 lei
2	RD 345 corect = Cantitatea intrată în 2016 x Cost standard = 600kg x 13 lei/kg	7.800 lei
3.	Corecție necesară (rd.2-rd1)	800 lei

Înregistrarea contabilă de corecție (data înregistrării 31.12.2016):

$$345 = 711\ 800$$

- b. Rulajul creditor al contului 345:

1	RC 345, conform Balanței de verificare	8.000 lei
2	RC 345 corect = Cantitatea ieșită în 2016 x Cost standard = 700kg x 13 lei/kg	9.100 lei
3.	Corecție necesară (rd.2-rd1)	1.100 lei

Înregistrarea contabilă de corecție (data înregistrării 31.12.2016):

$$711 = 345 - 1.100$$

c. Rulajul debitor al contului 348:

1	RD 348, conform Balanței de verificare	650 lei
2	RD 348 corect = Costul efectiv de producție al cantității obținute – Costul standard al producției obținute = 600 kg x 14 lei/kg – 600 kg x 13 lei/kg	600 lei
3.	Corecție necesară (rd.2-rd1)	-50 lei

Înregistrarea contabilă de corecție (data înregistrării 31.12.2016):

$$348 = 711 - 50$$

d. Rulajul creditor al contului 348:

1	RC 348, conform Balanței de verificare	900,00 lei
2	RC 348 corect = (K x RC 345) corecte = $\{[(SID\ 348 + RD348)/(SID\ 345 + RD\ 345)] \times RC\ 345\}$ corecte = $[(400+600)/(3.000+7.800)] \times 9.100$	842,59 lei
3.	Corecție necesară (rd.2-rd1)	-57,41 lei

Înregistrarea contabilă de corecție (data înregistrării 31.12.2016):

$$711 = 348 - 57,41$$

e. Înregistrarea contabilă de închidere a contului 711:

$$711 = 121 - 292,59$$

f. Ajustarea rezultatului contabil (contul 121) ca urmare a corecțiilor efectuate:

$$\text{Rezultatul contabil ajustat (1)} = \text{Total venituri înregistrate} - \text{Total cheltuieli înregistrate} = (70.000 - 292,59) - 55.000 = 14.707,41 \text{ (lei)}$$

3. Calculul impozitului pe profit corect și corecțiile necesare:

Pentru determinarea impozitului pe profit corect se determină rezultatul fiscal (Rf) (dacă este pozitiv se numește profit impozabil iar dacă este negativ se numește pierdere fiscală):

$Rf = \text{Rezultat contabil (Rc)} + \text{Cheltuieli nedeductibile fiscal} - \text{Venituri neimpozabile} - \text{Deduceri fiscale}$

- a. $\text{Rezultatul contabil} = (70.000 - 292,59) - 55.000 = 69.707,41 - 55.000 = 14.707,41 \text{ lei}$
(conform punctul 2 litera f)

- b. Venituri neimpozabile: 3.800 lei
 - i. Venituri din ajustări pentru depreciere (RC 7814) : 3.000 lei
 - ii. Venituri din dividende (RC 781): 800 lei
- c. Cheltuieli nedeductibile fiscal, altele decât cheltuielile cu impozitul pe profit și cele de protocol : 700 lei
 - i. Cheltuieli cu amenzile datorate statului (RD 6581.01): 200 lei
 - ii. Cheltuieli cu combustibilul (50% din valoarea înregistrată în RD 6022): 500 lei
- d. Cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrat: 4.000 lei
- e. Cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal = max (0, (Cheltuieli de protocol efective – Nmax)) = max(0, (600-386,15)) = 213,85 (lei)

Se calculează nivelul maxim deductibil fiscal (Nmax) pe baza următoarei relații:

$N_{max} = 2\% \times (\text{Rezultat contabil} + \text{Cheltuieli de protocol efective} + \text{Cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrat})$

1. Rezultat contabil = 14.707,41 (lei)
2. Cheltuieli de protocol efective (RD 623.01) = 600 (lei)
3. Cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrat = 4.000 (lei)

Prin urmare, $N_{max} = 2\% \times (14.707,41 + 600 + 4.000) = 2\% \times 19.307,41 = 386,15$

- f. Tva de anulat aferent cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal = $9\% \times \text{Cheltuielile de protocol nedeductibile fiscal (provenite din relația cu plătitorii de TVA)} = 9\% \times 213,85 = 19,25$ (lei)

În urma datelor primite am constatat că entitatea nu a anulat TVA-ul aferent cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal în anul 2016, însă ținând cont de faptul că decontul de TVA pentru luna decembrie a fost depus, înregistrarea contabilă este următoarea la 31.12. 2016:

$$635 = 4428 \quad 19,25$$

$$121 = 635 \quad 19,25$$

- g. Stabilirea noului rezultat contabil ca urmare a înregistrării efectuate la pct. f
 Rezultatul contabil = $(70.000 - 292,59) - (55.000 + 19,25) = 69.707,41 - 55.019,25 = 14.688,16$ lei

- h. Deduceri fiscale: 450 lei
 - i. Pierderea fiscală din anul 2015: 450 lei

- i. Stabilirea rezultatului fiscal pentru exercițiul 2016:

$$R_f = 14.688,16 + (700 + 4.000 + 213,85 + 19,25) - 3.800 - 450 = 15.371,26 \text{ (lei)}$$

- j. Stabilirea impozitului pe profit corect pentru exercițiul 2016:
 Deoarece rezultatul fiscal este pozitiv, impozitul pe profit va fi 16% din Profitul impozabil.

Așadar:

Impozit profit 2016 corect = $16\% \times 15.371,26 \text{ lei} = 2.459 \text{ lei}$
Impozit profit înregistrat în contabilitate = 4.000 lei
Corecție necesară (31.12.2016) = -1,541 lei

$691 = 4411 - 1.541$

$121 = 691 - 1,541$

Impozit profit an 2016 = 2.459 lei
Impozit profit trimestrele I-III = 3.000 lei
Impozit profit T4 = -541 lei

Impozitul pe profit aferent trimestrului IV este de -541 lei, ceea ce înseamnă o diferență de recuperat ca urmare a declarării în trimestrele I-III a unei sume mai mari decât cea din anul fiscal 2016.

k. Stabilirea noului rezultat contabil ca urmare a înregistrării efectuate la pct. j

$\text{Rezultatul contabil} = (70.000 - 292,59) - (55.000 + 19,25 + (-1.541)) = 69.707,41 - 53.478,25 = 16.229,16 \text{ lei}$

Acesta va fi rezultatul contabil care va fi publicat în situațiile financiare ale anului 2016.

4. *Stabilirea impozitului pe profit rămas de plată la sfârșitul exercițiului financiar 2016:*

Pentru a răspunde la această problemă, trebuie să vedem fișa contului 4411 Impozitul pe profit care ține cont de toate corecțiile efectuate:

Debit	4411 Impozitul pe profit	Credit
1.100 lei (plăți efectuate în contul impozitului pe profit în anul 2016)		1.250 lei (sold inițial) 2.459 lei (valoare corectă impozit 2016)
Total sume: 1.100 lei		Total sume: 3.709 lei
		Sold final creditor: 2.609 lei

Așadar, suma rămasă de plată la 31 decembrie 2016 este de 2.609 lei.

Notă: Suma nu include și eventualele majorări de întârziere sau penalități.

5. *Stabilirea rezultatului net și a celui brut:*

- Rezultatul net este de fapt ultimul rezultat contabil calculat = 16.229,16 lei
- Rezultatul brut = Rezultatul net + Cheltuielile cu impozitul pe profit înregistrat în anul 2016 = $16.229,16 + 2.459 = 18.688,16 \text{ (lei)}$

6. *Necesitatea întocmirii unei declarații fiscale suplimentare:*

Ținând cont de necesitatea unei corelații dintre valorile înregistrate în contabilitate și informațiile deținute de administrația financiară, este necesară redepunerea formularului 101 pentru

anul 2016 și bifarea poziției Declarație rectificativă cu valorile corecte în care impozitul total corect este 2.459 lei

Aplicația nr. 2

Se cunosc următoarele informații pentru perioada 01 ianuarie 2016-30 iunie 2016: Venituri din vânzarea mărfurilor: 20.000 lei; Venituri din provizioane pentru litigii: 3.000 lei; Cheltuieli cu mărfurile: 12.000 lei; Cheltuieli cu amenzile datorate statului: 1.500 lei; Cheltuieli înregistrate cu impozitul pe profit 600 lei.

Se cere:

- ✓ Să se stabilească mărimea rezultatului fiscal (profit impozabil/pierdere fiscală);
- ✓ Să se determine mărimea corectă a impozitului pe profit la 30 iunie 2016 și să se înregistreze în contabilitate corecția necesară, dacă este cazul, inclusiv închiderea contului de cheltuieli corespunzător;
- ✓ Să se stabilească mărimea rezultatului brut și a celui net după luarea în considerare a rezultatului obținut la punctul precedent.

1. Stabilirea rezultatului fiscal:

Rezultatul fiscal (R_f) = Rezultat contabil (R_c) + Cheltuieli nedeductibile fiscal – Venituri neimpozabile

Rezultatul contabil (R_c) = Total venituri – Total cheltuieli = (20.000 + 3.000) – (12.000 + 1.500 + 600) = 8.900 lei

Cheltuieli nedeductibile fiscal = 2.100 lei

- Cheltuieli cu amenzile: 1500 lei

- Cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate: 600 lei

Venituri neimpozabile: 3.000 lei

- Venituri din provizioane pentru litigii : 3.000 lei

$R_f = 8.900 + 2.100 - 3.000 = 8.000$ (lei)

2. Stabilirea mărimii corecte a impozitului pe profit la 30 iunie 2016:

Impozit profit corect = 16% x R_f = 16% x 8.000 = 1.280 lei

Impozit profit înregistrat în contabilitate = 600 lei

Corecție necesară = 680 lei

691 = 4411 680

121 = 691 680

3. Stabilirea rezultatului brut și a celui net:

Noul rezultat contabil ca urmare a înregistrării efectuate la pct. 2

Rezultatul contabil = 8.900 – 680 = 8.220 lei – ESTE REZULTATUL NET (INCLUDE CHELTUIELILE CORECTE CU IMPOZITUL) = Sold final creditor cont 121

Rezultatul brut = Rezultatul net + Cheltuielile cu impozitul pe profit înregistrate corecte = 8.220 + 1.280 = 9.500 lei

2.3.3.2. Controlul fiscal al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

O microîntreprindere, din punct de vedere fiscal, este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

- a) realizează venituri din orice activități cu excepția activităților în domeniul bancar, activităților în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii, activităților în domeniul jocurilor de noroc;
- b) realizează venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;
- c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 500.000 euro;
- d) capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și autoritățile locale;
- e) nu se află în dizolvare cu lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.

În situația în care, în cursul anului fiscal, o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro, contribuabilul va comunica organului fiscal, în termen de 15 zile de la data de la care nu mai este îndeplinită condiția respectivă, ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor prin depunerea unei declarații de mențiuni, cu respectarea termenului legal, potrivit Codului de procedură fiscală. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel de la închiderea exercițiului financiar precedent. Începând cu trimestrul în care a depășit suma veniturilor, microîntreprinderea, prin depunerea declarației de mențiuni (**Declarația 010**), va deveni plătitoare de impozit pe profit. În anul fiscal următor va fi entitatea respectivă va fi plătitoare de impozit pe profit.

Microîntreprinderile care în cursul unui trimestru încep să desfășoare activități de natura celor exceptate prezentat la pct. a) de mai sus datorează impozit pe profit luând în calcul veniturile și cheltuielile înregistrate începând cu trimestrul respectiv.

Calculul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se calculează prin aplicarea la baza impozabile fie a cotei de 1% (pentru microîntreprinderile care au cel puțin un salariat cu normă întreagă sau echivalentul unei norme întregi) fie a cotei de 3% (pentru microîntreprinderile care nu au salariați sau aceștia sunt angajați cu timp parțial care cumulativ nu au o normă întreagă).

Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

- a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse; veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;
- b) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;
- c) veniturile din subvenții;
- d) veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;
- e) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere,

- care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- f) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- g) veniturile din diferențe de curs valutar;
- h) veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial;
- i) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.

În cazul în care o microîntreprindere achiziționează case de marcat, valoarea de achiziție a acestora se deduce din baza impozabilă, în conformitate cu documentul justificativ, în trimestrul în care au fost puse în funcțiune, potrivit legii.

Plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și depunerea declarațiilor fiscale

Calculul și plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. Microîntreprinderile au obligația de a depune, până la termenul de plată a impozitului, declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor (Declarația 100).

Prin *salariat* se înțelege un angajat cu contract individual de muncă cu durată normală de muncă. Se pot face echivalări (de exemplu 2 salariați cu normă de 4h/zi se echivalează cu 1 salariat cu 8h/zi). Numărul de salariați în funcție de care se stabilește cota de impozitare într-un anumit trimestru sunt reprezentați de salariații din ultima lună a trimestrului respectiv.

Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

- j) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse; veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;
- k) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;
- l) veniturile din subvenții;
- m) veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;
- n) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- o) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- p) veniturile din diferențe de curs valutar;
- q) veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial;
- r) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.
- s) În cazul în care o microîntreprindere achiziționează case de marcat, valoarea de achiziție a acestora se deduce din baza impozabilă, în conformitate cu documentul justificativ, în trimestrul în care au fost puse în funcțiune, potrivit legii.

La baza impozabilă se adaugă:

- t) În trimestrul IV, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute,

rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului;

- u) rezervele, cu excepția celor reprezentând facilități fiscale, reduse sau anulate, reprezentând rezerva legală, rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care au fost deduse la calculul profitului impozabil și nu au fost impozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit;

În cazul înființării în cursul unui an fiscal a unei entități economice care îndeplinește condițiile unei microîntreprinderi, atunci, acea entitate va fi plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor în acel an fiscal. Dacă în cadrul unui trimestru entitatea respectivă desfășoară și alte activități care o scot în afara noțiunii de microîntreprindere din punct de vedere fiscal (activități în domeniul bancar, activităților în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii, activităților în domeniul jocurilor de noroc, desfășoară activități în domeniul jocurilor de noroc), atunci începând cu acel trimestru datorează impozit pe profit luând în calcul veniturile și cheltuielile înregistrate începând cu trimestrul respectiv.

În situația în care, în cursul anului fiscal, o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro, contribuabilul va comunica organului fiscal, în termen de 15 zile de la data de la care nu mai este îndeplinită condiția respectivă, ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor prin depunerea unei declarații de mențiuni, potrivit Codului de procedură fiscală. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel de la închiderea exercițiului financiar precedent. Începând cu luna în care a depășit suma veniturilor, microîntreprinderea, prin depunerea declarației de mențiuni (Declarația 010), va deveni plătitoare de impozit pe profit. În anul fiscal următor va fi entitatea respectivă va fi plătitoare de impozit pe profit, indiferent de nivelul veniturilor înregistrate. Intrarea în categoria microîntreprinderilor plătitoare de impozit pe venit se va efectua începând cu data de 1 ianuarie a celui alt an fiscal, dacă veniturile se situează sub 500.000 euro și îndeplinește condițiile fiscale pentru a fi încadrată în categoria microîntreprinderilor la data de 31 decembrie.

Plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și depunerea declarațiilor fiscale

Calculul și plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. Microîntreprinderile au obligația de a depune, până la termenul de plată a impozitului, declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor (**Declarația 100**).

Verificarea și corecția impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

Corectarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează prin depunerea declarației rectificative **710 Declarație rectificativă** aferentă perioadei pentru care se face corecția. Corecția se efectuează în momentul în care se constată eroarea. În cazul în care eroarea este descoperită de organul fiscal, corecția se efectuează de acesta prin raportul de inspecție fiscală și decizia de modificare a bazei de impunere, dacă contribuabilul nu efectuează corecția până la sfârșitul inspecției fiscale.

Din punct de vedere contabil, corectarea unor sume înregistrate în contabilitate se efectuează în momentul constatării erorii, conform normelor contabile aplicabile.

Aplicație practică privind corecția impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

Se cunosc următoarele informații pentru perioada 01 ianuarie 2016-30 iunie 2016:

- a. Venituri din vânzarea mărfurilor: 30.000 lei; Venituri din provizioane pentru litigii: 3.000 lei
- b. Cheltuieli cu mărfurile: 11.000 lei; Cheltuieli cu amenzile datorate statului: 1.500 lei; Cheltuieli cu impozitul pe veniturile microîntreprinderilor aferent Trim I/2016: 200 lei; Cheltuieli cu impozitul veniturile microîntreprinderilor aferent Trim II/2016: 100 lei.
- c. Microîntreprinderea nu a avut salariați în anul 2016.

Se cere:

- ✓ Să se verifice dacă impozitul veniturile microîntreprinderilor înregistrat pentru Trim II/2016 este corect iar, în caz contrar, să se facă înregistrarea contabilă de corecție;
- ✓ Să se stabilească mărimea rezultatului brut și a celui net după luarea în considerare a rezultatului obținut la punctul precedent.

Notă: Cheltuielile cu impozitul pe veniturile microîntreprinderilor înregistrate în Trim I/2016 sunt corecte.

Rezolvare

1. *Verificarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor înregistrat și înregistrare în contabilitate a corecției, dacă este cazul*

Baza impozabilă = Total venituri – Venituri din provizioane pentru litigii = 33.000 lei – 3.000 lei = 30.000 lei

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor corect = 3% x Baza impozabilă =
= 3% x 30.000 = 900 lei

Așadar,

1	Impozitul pe venit înregistrat, conform Balanței de verificare	300 lei
2	Impozitul pe venit corect	900 lei
3.	Corecție necesară (rd.2-rd1)	600 lei

Înregistrarea corecției:

698 = 4418 600

121 = 698 600

2. Stabilirea rezultatului brut și a celui net.

Se determină noul rezultat contabil ca urmare a înregistrării efectuate la pct.1:

$$\begin{aligned} \text{Rezultatul contabil} &= \text{Total venituri înregistrate} - \text{Total cheltuieli înregistrate} = \\ &= (30.000 + 3.000) - (11.000 + 1.500 + 300 + 600) = 33.000 - 13.400 = 19.600 \text{ (lei)} \end{aligned}$$

Ultimul rezultat contabil este rezultatul net deoarece include și impozitul pe venit înregistrat.

$$\text{Rezultatul brut} = \text{Rezultatul net} + \text{Cheltuielile cu impozitul pe veniturile microîntreprinderilor} = 19.600 + 900 = 20.500 \text{ (lei)}$$

2.3.4. Sumar

În acest capitol am prezentat din punct de vedere teoretic modul de calcul al impozitului pe profit și al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și am realizat studii de caz privind corecția al impozitului pe profit, respectiv a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

În cazul înființării în cursul unui an fiscal a unei entități economice care îndeplinește condițiile unei microîntreprinderi, atunci, acea entitate va fi plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor în acel an fiscal. Dacă în cadrul unui trimestru entitatea respectivă desfășoară și alte activități care o scot în afara noțiunii de microîntreprindere din punct de vedere fiscal (activități în domeniul bancar, activităților în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii, activităților în domeniul jocurilor de noroc, desfășoară activități în domeniul jocurilor de noroc), atunci începând cu acel trimestru datorează impozit pe profit luând în calcul veniturile și cheltuielile înregistrate începând cu trimestrul respectiv.

În situația în care, în cursul anului fiscal, o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 100.000 euro, contribuabilul va comunica, în termen de 15 de zile de la data de la care nu mai este îndeplinită condiția respectivă, organului fiscal ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor prin depunerea unei declarații de mențiuni, cu respectarea termenului legal, potrivit Codului de procedură fiscală. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel de la închiderea exercițiului financiar precedent. Începând cu trimestrul în care a depășit suma veniturilor, microîntreprinderea, prin depunerea declarației de mențiuni (Declarația 010), va deveni plătitoare de impozit pe profit. În anul fiscal următor va fi entitatea respectivă va fi plătitoare de impozit pe profit, indiferent de nivelul veniturilor înregistrate. Intrarea în categoria microîntreprinderilor plătitoare de impozit pe venit se va efectua începând cu data de 1 ianuarie a celuiilalt an fiscal, dacă veniturile se situează sub 500.000 euro și îndeplinește condițiile fiscale pentru a fi încadrată în categoria microîntreprinderilor la data de 31 decembrie.

2.3.5. Teme pentru verificarea cunoștințelor

1. Se cunosc următoarele informații pentru perioada 01 ianuarie 2016-30 iunie 2016:
 - a. Venituri din vânzarea mărfurilor: 20.000 lei; Venituri din provizioane pentru litigii: 3.000 lei

- b. Cheltuieli cu mărfurile: 12.000 lei; Cheltuieli cu amenzile datorate statului: 1.500 lei; Cheltuieli de protocol din relația cu neplătitorii de TVA: 300 lei; Cheltuieli cu impozitul pe profit aferent Trim I/2016: 400 lei; Cheltuieli cu impozitul pe profit aferent Trim II/2016: 200 lei.

Se cere:

- ✓ Să se verifice dacă impozitul pe profit înregistrat pentru Trim II/2016 este corect iar, în caz contrar, să se facă înregistrarea contabilă de corecție;
- ✓ Să se stabilească mărimea rezultatului brut și a celui net după luarea în considerare a rezultatului obținut la punctul precedent.

Notă: Cheltuielile cu impozitul pe profit înregistrate în Trim I/2016 sunt corecte.

1. Se cunosc următoarele informații pentru perioada 01 ianuarie 2016-31 decembrie 2016:

a. Venituri din vânzarea mărfurilor: 30.000 lei; Venituri din provizioane pentru litigii: 3.000 lei

b. Cheltuieli cu mărfurile: 22.000 lei; Cheltuieli cu amenzile datorate statului: 1.500 lei; Cheltuieli de protocol din relația cu neplătitorii de TVA: 300 lei; Cheltuieli cu sponsorizarea: 70 lei; Cheltuieli cu impozitul pe profit aferent Trim I-III 2016: 500 lei; Cheltuieli cu impozitul pe profit aferent Trim IV/2016: 400 lei.

Se cere:

- ✓ Să se verifice dacă impozitul pe profit înregistrat pentru Trim IV/2016 este corect iar, în caz contrar, să se stabilească impozitul corect datorat și impozitul de plată corect; Să se facă înregistrarea contabilă de corecție;
- ✓ Să se stabilească mărimea rezultatului brut și a celui net după luarea în considerare a rezultatului obținut la punctul precedent.

Notă: Cheltuielile cu impozitul pe profit înregistrate în Trim I-III/2016 sunt corecte.

2. Se cunosc următoarele informații despre compania STUD EX pentru perioada 01 ianuarie 2016 – 31 decembrie 2016:

a. Total sume creditoare (TSC) pentru contul 121 Profit și pierdere = 70.000 lei; Total sume debitoare (TSD) pentru contul 121 Profit și pierdere = 55.000 lei; Sold inițial debitor (SID) pentru contul 345 Produse finite = 3.000 lei; SID pentru contul 348 Diferențe de preț la produse = 400 lei; Rulaj debitor (RD) pentru contul 345 = 7.000 lei; RD pentru contul 348 = 650 lei; Rulaj creditor (RC) pentru contul 345 = 8.000 lei; RC pentru contul 348 = 900 lei; RC pentru contul 7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante = 3.000 lei; RD pentru contul 6581.01 Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități (plătite statului) = 200 lei; RD pentru contul 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit = 4.000 lei

b. În cursul exercițiului financiar 2016 s-au obținut 600 kg din produsul finit X și au avut loc ieșiri de produse finite de 500 kg. Entitatea folosește costul standard de 12 lei/kg pentru evidența produselor finite. Costul mediu efectiv de producție este de 13 lei/kg în anul 2016;

Se cere:

- ✓ Să se verifice dacă rulajele debitoare și creditoare ale conturilor 345 Produse finite și 348 Diferențe de preț la produse sunt corecte și să se facă corecțiile necesare în contabilitate, dacă este cazul;
- ✓ Să se calculeze impozitul pe profit corect pentru trimestrul IV al anului 2016 și să se facă corecția necesară, dacă este cazul;
- ✓ Să se stabilească mărimea rezultatului net și a celui brut, luând în considerare toate înregistrările de corecție, dacă au existat.

3. Se cunosc următoarele informații pentru perioada 01 ianuarie 2016-30 iunie 2016:

- a. Venituri din vânzarea mărfurilor: 20.000 lei; Venituri din provizioane pentru litigii: 3.000 lei;
- b. Cheltuieli cu mărfurile: 11.000 lei; Cheltuieli cu amenzile datorate statului: 1.500 lei; Cheltuieli cu impozitul pe veniturile microîntreprinderilor aferent Trim I/2016: 200 lei; Cheltuieli cu impozitul veniturile microîntreprinderilor aferent Trim II/2016: 700 lei.

Se cere:

- ✓ Să se verifice dacă impozitul veniturile microîntreprinderilor înregistrat pentru Trim II/2016 este corect iar, în caz contrar, să se facă înregistrarea contabilă de corecție;
- ✓ Să se stabilească mărimea rezultatului brut și a celui net după luarea în considerare a rezultatului obținut la punctul precedent.

Notă: Cheltuielile cu impozitul pe veniturile microîntreprinderilor înregistrate în Trim I/2016 sunt corecte.

2.3.6. Bibliografie

1. Matiș D., Pop A. (coordonatori), *Contabilitate financiară*, Ediția a III-a, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010
2. * * * Legea nr. 227 din 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_227_2015.htm)
3. * * * H.G. nr. 1 din 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/HG_1_2016.pdf)
4. * * * Legea nr. 207 din 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/cod_procedura/Cod_Procedura_Fiscala_cu_norme_2016.htm)
5. * * * O.M.F.P. nr. 1802 din 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

2.4. Controlul fiscal al Taxei pe valoarea adăugată și al altor taxe și impozite

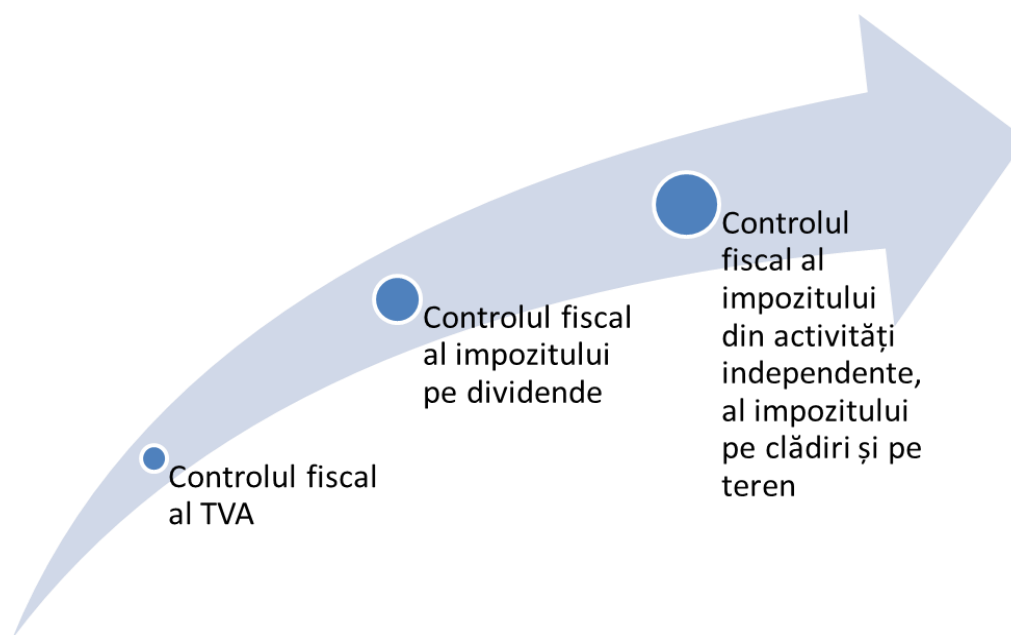
2.4.1. Scop și obiective

În acest modul este analizat controlul fiscal al taxei pe valoarea adăugată și al altor taxe și impozite cum sunt impozitul pe dividende, impozitului pe veniturile din activități independente efectuate de persoanele fizice, alte taxe și impozite locale. Totodată se prezintă legătura dintre contabilitate și fiscalitate privind aceste categorii de impozite.

Obiectivele urmărite au fost următoarele:

- a) Prezentarea teoretică a conceptelor, conținutului și modului de calcul referitoare la taxa pe valoarea adăugată, la impozitul pe veniturile din investiții, a impozitului pe veniturile din activități independente, alte taxe și impozite locale;
- b) Prezentarea modului de verificare și/sau corecție a taxelor și impozitelor menționate anterior;
- c) Realizarea concilierii dintre contabilitate și fiscalitate în domeniul acestor taxe și impozite.

2.4.2. Schema logică a modulului



2.4.3. Conținutul informațional detaliat

2.4.3.1. Controlul fiscal al taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat Bugetului statului care se suportă, în general, de consumatorul final, însă este plătit de fiecare participant la circuitul economic în funcție de valoarea adăugată de acesta.

Cotele TVA

1. **Cota standard este de 19%** și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile

impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

2. **Cota redusă de 9%** se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

- a. serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice;
- b. livrarea apei potabile și a apei pentru irigații în agricultură;
- c. livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele;
- d. livrarea de proteze și accesorii ale acestora, cu excepția protezelor dentare;
- e. livrarea de produse ortopedice;
- f. livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;
- g. cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

3. **Cota redusă de 5%** se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

- a) livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței (Livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale.

Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

i) în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

(ii) în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

- b) livrarea de manuale școlare, cărți, ziare și reviste, cu excepția celor destinate exclusiv sau în principal publicității;
- c) serviciile constând în permiterea accesului la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții și evenimente culturale, cinematografe, altele decât cele scutite, respectiv prestările de servicii culturale și/sau livrările de bunuri strâns legate de acestea, efectuate de instituțiile publice sau de alte organisme culturale fără scop patrimonial, recunoscute ca atare de către Ministerul Culturii și Cultelor;

Faptul generator și exigibilitatea taxei

Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru

exigibilitatea taxei. Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu anumite excepții.

Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului. Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Sistemul TVA la încasare

Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare:

1. persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care au sediul activității economice în România, a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu a depășit plafonul de 2.250.000 lei. Persoana impozabilă care în anul precedent nu a aplicat sistemul TVA la încasare, dar a cărei cifră de afaceri pentru anul respectiv este inferioară plafonului de 2.250.000 lei, și care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, aplică sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul următor celui în care nu a depășit plafonul, cu condiția ca la data exercitării opțiunii să nu fi depășit plafonul pentru anul în curs. Cifra de afaceri pentru calculul plafonului de 2.250.000 lei este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii taxabile și/sau scutite de TVA, precum și a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, realizate în cursul anului calendaristic;
2. persoanele impozabile, care au sediul activității economice în România care se înregistrează în scopuri de TVA în cursul anului și care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare începând cu data înregistrării în scopuri de TVA.

Nu sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare:

1. persoanele impozabile care fac parte dintr-un grup fiscal unic (Conform art. 269, alin. 9 din Legea 227/2015, este considerat drept grup fiscal unic un grup de persoane impozabile stabilite în România care, independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic);
2. persoanele impozabile care nu sunt stabilite în România;
3. persoanele impozabile care în anul precedent au depășit plafonul de 2.250.000 lei;
4. persoanele impozabile care se înregistrează în scopuri de TVA în cursul anului și care au depășit plafonul de 2.250.000 lei în anul precedent sau în anul calendaristic în curs, calculat în funcție de operațiunile realizate în perioada în care respectiva persoană a avut un cod valabil de TVA.

În cazul aplicării sistemului TVA la încasare, în cazul livrărilor de bunuri și servicii exigibilitatea taxei intervine la data încasării parțiale sau totale a contravalorii bunurilor și serviciilor vândute, conform facturilor emise. În cazul achizițiilor de bunuri și servicii, exigibilitatea taxei intervine la data plății facturilor de achiziție, indiferent de momentul în care are loc aceasta și indiferent dacă facturile respective sunt emise de entități care aplică sau nu sistemul TVA la încasare.

Categoriile de operațiuni din punctul de vedere al TVA

Din punctul de vedere al TVA distingem:

- a. Operațiuni taxabile. Sunt acele operațiuni pentru care se aplică una din cotele de TVA prezentate anterior;
- b. Operațiuni scutite cu drept de deducere. Sunt operațiunile pentru care nu se colectează TVA dar este permisă deducerea TVA-ului deductibil aferent achizițiilor care sunt necesare pentru derularea unor asemenea operațiuni (exemplu: livrări intracomunitare, exporturi, transportul internațional de persoane)
- c. Operațiuni scutite fără drept de deducere. Sunt operațiunile pentru care nu se colectează TVA dar nici nu este permisă deducerea TVA-ului deductibil aferent achizițiilor care sunt necesare pentru derularea unor asemenea operațiuni (exemplu: spitalizarea, îngrijirile medicale, prestările de servicii efectuate în cadrul profesiei lor de către stomatologi și tehnicieni dentari, activitatea de învățământ etc.)

Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

Persoana impozabilă stabilită în România a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de **65.000 euro**, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării la Uniunea Europeană și se rotunjește la următoarea mie (3,3817 lei/euro), respectiv **220.000 lei**, poate aplica scutirea de taxă.

Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute mai sus pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă.

O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare.

Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri este mai mare sau egală cu plafonul de scutire (220.000 lei), **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului**. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA.

Dacă persoana impozabilă respectivă **nu solicită sau solicită întârzierea cu înregistrarea**, organele fiscale competente procedează astfel:

- a) stabilesc obligații privind taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA, dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul legal. De asemenea, dacă este cazul, stabilesc și obligații accesorii (dobânzi și penalități de întârziere);
- b) determină suma negativă a taxei (tva de recuperat) în cazul în care tva-ul care ar fi trebuit dedus este mai mare decât tva-ul care ar fi trebuit colectat.

Perioada fiscală și decontul de TVA și alte declarații asociate

Perioada fiscală este **luna calendaristică**.

Prin excepție, perioada fiscală este **trimestrul calendaristic** pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau

scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România dar care dau drept de deducere, care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor (cursul valabil pentru data de 31 decembrie a anului precedent), cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.

Persoanele înregistrate în scopuri de TVA trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un **decont de taxă**, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă. Decontul de taxă va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.

Totodată, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România sunt obligate să declare toate livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile de bunuri și servicii realizate, pe teritoriul României, către/de la alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România. Această declarație (**formularul 394**) se depune la organul fiscal competent până în data de 30 inclusiv a lunii următoare încheierii perioadei de raportare (care este perioada fiscală declarată pentru depunerea decontului de taxă pe valoarea adăugată - formularul 300).

De asemenea, orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA trebuie să întocmească și să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unei luni calendaristice, o declarație recapitulativă (**formularul 390**) în care menționează:

- d) livrările intracomunitare scutite de taxă, pentru care exigibilitatea taxei a luat naștere în luna calendaristică respectivă;
- e) livrările de bunuri efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare efectuate în statul membru de sosire a bunurilor și care se declară drept livrări intracomunitare cu cod T, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă;
- f) prestările de servicii efectuate în beneficiul unor persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Comunitate, altele decât cele scutite de TVA în statul membru în care acestea sunt impozabile, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă;
- g) achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă;
- h) achizițiile de servicii efectuate de persoane impozabile din România care au obligația plății taxei pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă, de la persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Comunitate.

Corectarea documentelor

Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

- a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;
- b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Verificarea TVA

În cazul unei inspecții fiscale pe linia TVA, se pornește de la documentele justificative (facturi și facturi simplificate) în care este înregistrată livrarea/achiziția de bunuri și servicii, inclusiv TVA-ul colectat/deductibil aferent, respectiv că operațiunea în cauză este scutită de TVA. Este necesară verificarea codurilor de TVA pentru persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, inclusiv pentru cele care aplică sistemul TVA la încasare. Facturile de achiziție sunt centralizate în Jurnalul pentru cumpărări iar facturile de livrare sunt centralizate în Jurnalul pentru vânzări. Trebuie verificate de asemenea achizițiile pentru care dreptul de deducere a TVA-ului din facturile de achiziție nu este permis (alcool și tutun, spre exemplu) sau este limitat parțial (Se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice). În cazul cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal, TVA-ul deductibil aferent acestora trebuie anulat. De asemenea, ajustările de taxă în cazul bunurilor de capital sau pentru alte bunuri trebuie înregistrate în contabilitate și incluse în decontul de TVA.

După întocmirea decontului de TVA ținând cont de cele de mai sus, se procedează la întocmirea celorlalte declarații fiscale sau informative prezentate anterior.

În cazul în care se constată erori, acestea se rectifică, atât la nivel contabil, prin înregistrarea corecțiilor corespunzătoare în contabilitate, cât și la nivel fiscal, prin corecția declarațiilor fiscale

2.4.3.2. Controlul fiscal al impozitului pe dividende

Veniturile sub formă de **dividende**, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, **se impun cu o cotă de 5%** din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. **Termenul de virare** a impozitului este până la data de **25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata**. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de **25 ianuarie inclusiv a anului următor**.

Dacă beneficiarul dividendelor este o persoană juridică, prin **excepție** la ceea ce am precizat mai sus, care deține, la data plății dividendelor, **minimum 10% din titlurile de participare ale celeilalte persoane juridice pe o perioadă neîntreruptă de un an împlinit până la data plății**

acestora inclusiv, atunci nu se percepe impozit pe dividende.

Declarațiile fiscale în cazul impozitului pe dividende

Pentru luna în care se achită dividendele nete acționarilor/asociaților, persoane fizice sau juridice, se declară până la data de 25 a lunii următoare impozitul pe dividende prin completarea **formularului 100**, cu detalierea impozitului aferent persoanelor fizice și a celui aferent persoanelor juridice. Termenul de plată a impozitului pe dividende este termenul de declarare a acestuia. În cazul în care până la finele anului calendaristic mai există dividende distribuite acționarilor/asociaților dar neachitate, atunci pentru luna decembrie a aceluși an se declară impozitul aferent dividendelor neachitate prin formularul 100 care depune la organul fiscal până la data de 25 ianuarie a anului următor. Acesta este și termenul de plată a impozitului respectiv.

Până la data de 28 februarie a anului următor, pentru dividendele distribuite (achitate sau neachitate încă) acționarilor/asociaților persoane fizice se declară baza de impunere și impozitul aferent fiecărei persoane, identificată cu nume și cod numeric personal, prin completarea **formularului 205**. Totalul impozitului înregistrat în formularul 205 trebuie să corespundă cu totalul impozitului declarat prin formularul 100 în cursul anului precedent.

Verificarea impozitului pe dividende

Verificarea impozitului pe dividende presupune în primul rând verificarea existenței documentului care atestă distribuirea dividendelor, respectiv Hotărârea Adunării Generale a Asociaților/Acționarilor. Totodată, pentru a ne asigura că nu se distribuie dividende fictive, verificăm dacă există profit repartizabil la dividende, prin analiza contului contabil 117. Apoi analizăm momentul plăților efectuate către acționari și dacă impozitul pe dividende a fost declarat pentru luna respectivă. Verificăm corectitudinea calculelor, a momentului depunerii declarațiilor și a modului de înregistrare contabilă a operațiunilor respective. În cazul în care au fost constatate erori, acestea trebuie corectate prin depunerea unor declarații rectificative.

2.4.3.3. Controlul fiscal al impozitului pe venituri din activități independente

Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția situațiilor în care venitul net se determină pe baza normelor de venit.

Venitul brut cuprinde:

- a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;
- b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;
- c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă,
- d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

- e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă;
- f) veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

- a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;
- b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;
- c) să respecte regulile privind amortizarea ș.a.

În cazul contribuabililor care realizează venituri comerciale venitul net anual se determină pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității. Ministerul Finanțelor Publice elaborează nomenclatorul activităților pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, care se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice, în conformitate cu activitățile din Clasificarea activităților din economia națională — CAEN. Direcțiile generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București au următoarele obligații: stabilirea nivelului normelor de venit și publicarea acestora, anual, în cursul trimestrului IV al anului anterior celui în care urmează a se aplica.

Contribuabilii pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit și care în anul fiscal anterior au înregistrat un venit brut anual mai mare decât echivalentul în lei al sumei de 100.000 euro, începând cu anul fiscal următor, au obligația determinării venitului net anual în sistem real. Această categorie de contribuabili are obligația să completeze corespunzător și să depună declarația privind venitul estimat/norma de venit până la data de 31 ianuarie inclusiv. Cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea echivalentului în lei al sumei de 100.000 euro este cursul de schimb mediu anual comunicat de Banca Națională a României, la sfârșitul anului fiscal.

Contribuabilii care obțin venituri din activități independente, impuși pe bază de norme de venit, precum și cei care obțin venituri din drepturi de proprietate intelectuală au dreptul să opteze pentru determinarea venitului net în sistem real.

Declarațiile fiscale în cazul impozitului pe venituri din activități independente și plata impozitului

Contribuabilii care încep o activitate în cursul anului fiscal sunt obligați să depună la organul fiscal competent o declarație referitoare la veniturile și cheltuielile estimate a se realiza pentru anul fiscal, în termen de 30 zile de la data producerii evenimentului. Fac excepție de la prevederile prezentului alineat contribuabilii care realizează venituri pentru care impozitul se percepe prin reținere la sursă.

Contribuabilii care în anul anterior au realizat pierderi și cei care au realizat venituri pe perioade mai mici decât anul fiscal, precum și cei care, din motive obiective, estimează că vor realiza venituri care diferă cu cel puțin 20% față de anul fiscal anterior depun, odată cu declarația privind venitul realizat, și declarația privind venitul estimat/norma de venit (**formularul 220**).

Contribuabilii care realizează venituri din activități independente au obligația să efectueze plăți anticipate în contul impozitului anual datorat la bugetul de stat. **Plățile anticipate** se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual

estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, la care se aplică cota de 16%, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor. Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

Până în data de 25 mai a anului următor se depune Declarația privind venitul realizat în anul precedent (**formularul 200**). Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil.

Verificarea impozitului pe venituri din activități independente

Verificarea impozitului pe venituri din activități independente presupune analiza includerii corecte, conform prevederilor codului fiscal, a veniturilor încasate și a cheltuielilor plătite. Specificul acestui impozit este ca se determină conform contabilității în partidă simplă unde se aplică contabilitatea de trezorerie, adică veniturile sunt recunoscute la data încasării iar cheltuielile la data plății. Veniturile încasate și cheltuielile plătite sunt consemnate în Registrul de încasări și plăți. Pe baza acestuia se întocmește declarația anuală privind venitul realizat (formularul 200). Declarația privind venitul estimat se întocmește, de regulă, la începerea activității și, ulterior, când sunt modificări semnificative față de anul precedent.

2.4.3.4. Controlul fiscal al impozitului pe clădiri și pe teren

Impozitul pe clădiri

Orice persoană care are în proprietate o clădire situată în România datorează anual impozit pentru acea clădire, exceptând clădirile proprietate a statului, monumentele istorice, lăcașurile de cult, clădirile instituțiilor de învățământ etc.

Pentru clădirile rezidențiale aflate în proprietatea persoanelor juridice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote de impozitare asupra valorii impozabile a clădirii. Cota de impozit se stabilește prin hotărâre a consiliului local și poate fi cuprinsă între 0,08% și 0,20% inclusiv.

Pentru clădirile nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor juridice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote de impozitare asupra valorii impozabile a clădirii. Cota de impozit se stabilește prin hotărâre a consiliului local și poate fi cuprinsă între 0,20% și 1,30% inclusiv. Dacă clădirile nerezidențiale sunt folosite pentru activități în domeniul agricol, cota de impozitare este de 0,4%.

Valoarea impozabilă pentru clădirile persoanelor juridice este valoarea de la 31 decembrie a anului anterior celui pentru care se datorează impozitul/taxa și poate fi:

- a) ultima valoare impozabilă înregistrată în evidențele organului fiscal;
- b) valoarea rezultată dintr-un raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat;
- c) valoarea finală a lucrărilor de construcții, în cazul clădirilor noi, construite în cursul anului fiscal anterior;
- d) valoarea clădirilor care rezultă din actul prin care se transferă dreptul de proprietate, în cazul clădirilor dobândite în cursul anului fiscal anterior;
- e) în cazul clădirilor care sunt finanțate în baza unui contract de leasing financiar, valoarea rezultată dintr-un raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat;

Valoarea impozabilă a clădirii se actualizează o dată la 3 ani pe baza unui raport de evaluare a clădirii întocmit de un evaluator autorizat în conformitate cu standardele de evaluare a bunurilor aflate în vigoare la data evaluării, depus la organul fiscal local până la primul termen de plată din anul de referință. **În cazul în care proprietarul clădirii nu a actualizat valoarea impozabilă a clădirii în ultimii 3 ani anteriori anului de referință, cota impozitului/taxei pe clădiri este 5%.**

Pentru clădirile rezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote de impozitare asupra valorii impozabile a clădirii. Cota de impozit se stabilește prin hotărâre a consiliului local și poate fi cuprinsă între 0,08% și 0,20% inclusiv. Valoarea impozabilă este stabilită în funcție de suprafața construită a clădirii, tipul clădirii, rangul localității și zona în care este amplasată clădirea, vechimea clădirii.

Pentru clădirile nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote de impozitare asupra valorii impozabile a clădirii. Cota de impozit se stabilește prin hotărâre a consiliului local și poate fi cuprinsă între 0,20% și 1,30% inclusiv. Valoarea impozabilă poate fi:

- a) valoarea rezultată dintr-un raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat în ultimii 5 ani anteriori anului de referință, depus la organul fiscal local până la primul termen de plată din anul de referință;
- b) valoarea finală a lucrărilor de construcții, în cazul clădirilor noi, construite în ultimii 5 ani anteriori anului de referință;
- c) valoarea clădirilor care rezultă din actul prin care se transferă dreptul de proprietate, în cazul clădirilor dobândite în ultimii 5 ani anteriori anului de referință.

În cazul **clădirilor cu destinație mixtă**, se ține seama de suprafața folosită în scop rezidențial și de cea folosită în scop nerezidențial.

Declararea clădirilor în vederea impunerii și înscrierea acestora în evidențele autorităților administrației publice locale reprezintă o obligație legală a contribuabililor care dețin în proprietate aceste imobile, chiar dacă ele au fost executate fără autorizație de construire.

Impozitul/taxa pe clădiri se plătește anual, în două rate egale, până la datele de **31 martie și 30 septembrie inclusiv.** Pentru **plata cu anticipație** a impozitului pe clădiri, datorat pentru întregul an de către contribuabili, **până la data de 31 martie** a anului respectiv, se acordă o **bonificație de până la 10%**, stabilită prin hotărâre a consiliului local. Impozitul anual pe clădiri, datorat aceluiași buget local de către contribuabili, persoane fizice sau juridice, de până la 50 lei inclusiv, se plătește integral până la primul termen de plată. În cazul în care contribuabilul deține în proprietate mai multe clădiri amplasate pe raza aceleiași unități administrativ-teritoriale, suma de 50 lei se referă la impozitul pe clădiri cumulat.

Impozitul pe teren

Impozitul pe teren se stabilește luând în calcul numărul de metri pătrați de teren, rangul localității în care este amplasat terenul și zona și/sau categoria de folosință a terenului, conform

încadrării făcute de consiliul local. Impozitul/taxa pe teren se plătește anual, în două rate egale, până la datele de 31 martie și 30 septembrie inclusiv. entru plata cu anticipație a impozitului pe teren, datorat pentru întregul an de către contribuabili, până la data de 31 martie inclusiv, a anului respectiv, se acordă o bonificație de până la 10%, stabilită prin hotărâre a consiliului local. Impozitul anual pe teren, datorat aceleiași buget local de către contribuabili, persoane fizice și juridice, de până la 50 lei inclusiv, se plătește integral până la primul termen de plată. În cazul în care contribuabilul deține în proprietate mai multe terenuri amplasate pe raza aceleiași unități administrativ-teritoriale, suma de 50 lei se referă la impozitul pe teren cumulat.

Verificarea impozitului pe clădiri și a celui pe teren

Verificarea acestor două tipuri de impozite presupune verificarea declarațiilor depuse la autoritatea locală privind înregistrarea clădirilor/terenurilor la termenul legal, înregistrarea în contabilitate corespunzătoare a impozitului, pe tot parcursul anului și plata la termenele legale a impozitelor respective.

2.4.4. Sumar

În acest capitol am prezentat concepte, noțiuni referitoare la taxa pe valoarea adăugată, la impozitul pe dividende și la alte taxe și impozite (impozitul pe venituri din activități independente, taxe și impozite locale)

În ceea ce privește TVA, există persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA și persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA. Acestea din urmă trebuie să aibă o cifră de afaceri inferioară sumei de 65.000 euro, respectiv 220.000 lei. Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA pot aplica dacă cifra de afaceri este inferioară sumei de 2.250.000 lei sistemul TVA la încasare. Perioada fiscală este trimestrul calendaristic în cazul în care cifra de afaceri este inferioară sumei de 100.000 euro sau luna calendaristică, în caz contrar. Dacă sunt efectuate achiziții intracomunitare, atunci, obligatoriu, perioada fiscală este luna calendaristică.

Am făcut o trecere în revistă a principalelor formulare fiscale care trebuie întocmite în cazul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

În ceea ce privește controlul fiscal al TVA, se pornește de la documentele justificative (facturi și facturi simplificate) în care este înregistrată livrarea/achiziția de bunuri și servicii, inclusiv TVA-ul colectat/deductibil aferent, respectiv că operațiunea în cauză este scutită de TVA. Este necesară verificarea codurilor de TVA pentru persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, inclusiv pentru cele care aplică sistemul TVA la încasare. Facturile de achiziție sunt centralizate în Jurnalul pentru cumpărări iar facturile de livrare sunt centralizate în Jurnalul pentru vânzări. Trebuie verificate de asemenea achizițiile pentru care dreptul de deducere a TVA-ului din facturile de achiziție nu este permis (alcool și tutun, spre exemplu) sau este limitat parțial (Se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice). În cazul cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal, TVA-ul deductibil aferent acestora trebuie anulat. De asemenea, ajustările de taxă în cazul bunurilor de capital sau pentru alte bunuri trebuie înregistrate în contabilitate și incluse în decontul

de TVA.

După întocmirea decontului de TVA ținând cont de cele de mai sus, se procedează la întocmirea celorlalte declarații fiscale sau informative prezentate anterior.

În cazul în care se constată erori, acestea se rectifică, atât la nivel contabil, prin înregistrarea corecțiilor corespunzătoare în contabilitate, cât și la nivel fiscal, prin corecția declarațiilor fiscale

În ceea ce privește impozitul pe dividende, am prezentat modul de calcul, declarațiile fiscale corespunzătoare și termenele de plată. Verificarea impozitului pe dividende presupune în primul rând verificarea existenței documentului care atestă distribuirea dividendelor, respectiv Hotărârea Adunării Generale a Asociaților/Acționarilor. Totodată, pentru a ne asigura că nu se distribuie dividende fictive, verificăm dacă există profit repartizabil la dividende, prin analiza contului contabil 117. Apoi analizăm momentul plăților efectuate către acționari și dacă impozitul pe dividende a fost declarat pentru luna respectivă. Verificăm corectitudinea calculelor, a momentului depunerii declarațiilor și a modului de înregistrare contabilă a operațiunilor respective. În cazul în care au fost constatate erori, acestea trebuie corectate prin depunerea unor declarații rectificative.

Am tratat pe scurt și impozitul pe clădiri și pe teren. Verificarea acestor două tipuri de impozite presupune verificarea declarațiilor depuse la autoritatea locală privind înregistrarea clădirilor/terenurilor la termenul legal, înregistrarea în contabilitate corespunzătoare a impozitului, pe tot parcursul anului și plata la termenele legale a impozitelor respective.

2.4.5. Teme pentru verificarea cunoștințelor

1. Să se înregistreze în contabilitate următoarele operațiuni și să se stabilească TVA-ul de plată sau de recuperat, după caz, pentru fiecare din punctele de mai jos:
 - a. Se achiziționează bunuri (mărfuri) la prețul de 1.000 lei + TVA 19% care se vând la prețul de 3.000 lei + TVA 19%;
 - b. Se achiziționează bunuri (mărfuri) la prețul de 1.000 lei + TVA 19% care se exportă, valoarea în lei a exportului fiind de 3.000;
 - c. Se înregistrează o factură de servicii în valoare de 1.000 lei + TVA 19%. Se prestează către un client servicii în valoare de 3.000 lei, operațiune considerată scutită fără drept de deducere;
 - d. Se achiziționează bunuri (mărfuri) la prețul de 1.000 lei + TVA 19% care se vând după cum urmează: o parte de prețul de 1.500 lei + TVA 19%, o parte se exportă, valoarea în lei a exportului fiind de 3.000 iar o altă parte la prețul de 500 lei, operațiune care este scutită fără drept de deducere.
2. În anul 2016 o societate vinde un utilaj la prețul de 10.000 lei + TVA 19%, prețul de achiziție al acestuia fiind de 20.000 lei iar gradul de uzură scriptică înregistrat în contabilitate sub forma amortizării este de 60%. De asemenea, în anii 2016 și 2017 se realizează o lucrare de construcții a cărei valoare contractuală este de 60.000 lei. În anul 2016 s-au efectuat cheltuieli pentru realizarea acestui contract în sumă de 25.000 lei, ceea ce înseamnă 55% din lucrările necesare pentru finalizarea contractului. În anul 2017

cheltuielile efectuate pentru realizarea contractului sunt în valoare de 24.000 lei. Entitatea este plătitoare de impozit pe profit.

Societatea are la începutul anului 2016 doi acționari (Popescu Gheorghe și Ionescu Alexandru). La începutul anului 2017 Popescu Gheorghe vinde părțile sale sociale celui alt asociat la un preț egal cu 50% din profitul înregistrat de societate în anul 2016.

Se cere:

- a. Care sunt prețurile de vânzare posibile ținând cont de operațiunile efectuate de societate? Explicați!
 - b. Care este mărimea dividendului brut care se poate repartiza asociatului rămas în anul 2017 și a impozitului pe dividende aferent?
3. Precizați când un contribuabil iese din sistemul TVA la încasare?
 4. Ce presupune sistemul TVA la încasare?
 5. Cum se calculează impozitul pe clădiri dacă clădirea respectivă nu a fost reevaluată de 4 ani?
 6. Cum se impozitează clădirile deținute de persoanele juridice?
 7. Cum se impozitează clădirile deținute de persoanele fizice?
 8. Care sunt termenele de plată ale impozitului pe clădiri? Când se beneficiază de bonificație?
 9. Care sunt regulile generale după care se calculează impozitul pe teren?

2.4.6. Bibliografie

1. * * * Legea nr. 227 din 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_227_2015.htm)
2. * * * H.G. nr. 1 din 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/HG_1_2016.pdf)
3. * * * Legea nr. 207 din 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/cod_procedura/Cod_Procedura_Fiscala_cu_norme_2016.htm)
4. * * * O.M.F.P. nr. 1802 din 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

3. Anexe

3.1. Bibliografia completă a cursului

1. Arens A.A., Loebbecke J.K., *Audit, o abordare integrata*, Editura Arc, Chișinău, 2005
2. Matiș D., Pop A. (coordonatori), *Contabilitate financiară*, Ediția a III-a, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010
3. * * * Legea nr. 227 din 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa:
https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_227_2015.htm)
4. * * * H.G. nr. 1 din 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa:
https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/HG_1_2016.pdf)
5. * * * Legea nr. 207 din 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (Versiunea actualizată este disponibilă online la adresa:
https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/cod_procedura/Cod_Procedura_Fiscala_cu_norme_2016.htm)
6. * * * O.M.F.P. nr. 1802 din 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.
7. * * * O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, cu modificările și completările ulterioare.
8. * * * OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

3.2. Glosar de termeni

1. **Avizul de inspecție fiscală** este documentul prin organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, respectiv inspecția fiscală
2. **Contestația** este calea administrativă de atac împotriva actelor administrativ-fiscale
3. **Controlul electronic** constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acestuia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.
4. **Controlul fiscal** este o formă a controlului financiar și se referă la verificarea modului de calcul, declarare și plată a taxelor și impozitelor.
5. **Controlul intern** este un proces implementat de către Consiliul de Administrație, conducere și personalul unei organizații destinat să ofere o asigurare rezonabilă în ceea ce privește realizarea obiectivelor, respectiv eficacitatea și eficiența funcționării, fiabilitatea informațiilor financiare, respectarea legilor și Regulamentelor.
6. **Controlul general (total)**, prin care se verifică toate documentele sau operațiunile în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat
7. **Controlul inopinat** constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;
8. **Controlul încrucișat** constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane;
9. **Controlul prin sondaj** constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;
10. **Controlul programat** este controlul prin care contribuabilul este selectat conform obiectivelor controlului stabilite prin programele de inspecție fiscală;
11. **Dividendul** este o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică;
12. **Dobânzile de întârziere** reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență
13. **Inspecția fiscală generală** reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;
14. **Inspecția fiscală parțială** reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.
15. **Nota de constatare** este un act de control individual sau poate reprezenta o anexă la procesul verbal sau raportul de inspecție fiscală. Se întocmește de organul de control pentru consemnarea unor deficiențe care ulterior nu ar mai putea fi dovedite sau reconstituite.
16. **Notele explicative** sunt informații scrise pe care le dau cei controlați la cererea organelor de control. Ele au un caracter de declarații făcute de cei controlați, dar pentru organul de control ele reprezintă un mijloc suplimentar de informare și comunicare.

17. **Ordinul de serviciu** constituie documentul care conferă autoritate echipei de inspecție fiscală.
18. **Penalitățile de întârziere** reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.
19. **Procesul verbal de control** este întocmit de către organele de inspecție fiscală în situațiile în care verificarea nu necesită trimiterea unui aviz de inspecție fiscală.
20. **Raportul de inspecție fiscală** se încheie în toate situațiile în care nu se recurge la întocmirea procesului verbal. Se întocmește indiferent dacă se constată diferențe în plus sau în minus față de creanța fiscală inițială.
21. **Sistemul fiscal de tip declarativ**, este sistemul fiscal care presupune acțiunea voluntară a contribuabilului de a calcula, de a declara și de a achita obligațiile sale față de stat
22. **Titlul de creanță** este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.
23. **Titlurile executorii** sunt emise de către organul de executare competent în a cărui rază teritorială contribuabilul debitor își are domiciliul fiscal.

3.3. Biografia titularului de curs



Curriculum vitae Europass



Informații personale

Nume / Prenume **Groșanu, Adrian**
Adresă(e) Str. George Enescu, Nr. 17, cod postal 407042, Sat Sinnicoara, Comuna Apahida, Jud. Cluj, România
Telefon(oane) Mobil: 00-40-745 77 52 88
Fax(uri) 00-40-364 10 14 25
E-mail(uri) adrian.grosanu@econ.ubbcluj.ro / adrian.grosanu@gmail.com
Naționalitate(-tăți) Română
Data nașterii 26.02.1978
Sex Masculin

Experiența profesională

Perioada	Din octombrie 2012 până în prezent
Funcția sau postul ocupat	Conferențiar universitar
Activități și responsabilități principale	Activitati didactice și de cercetare științifică în domeniul contabilității, auditului financiar și controlului financiar
Numele și adresa angajatorului	Universitatea "Babeș-Bolyai", Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Departamentul de Contabilitate și Audit, Str. Teodor Mihali, Nr. 58-60, Cluj-Napoca, Jud. Cluj, cod postal 400591, România Tel.: 00-40-264 41 86 55 – Fax: 00-40-264 41 25 70 ,Website: http://www.econ.ubbcluj.ro
Tipul activității sau sectorul de activitate	Învățământ
Perioada	Din februarie 2016 până în prezent
Funcția sau postul ocupat	Membru în Consiliul Facultății de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor
Activități și responsabilități principale	Participarea la ședințele Consiliului FSEGA
Numele și adresa angajatorului	Universitatea "Babeș-Bolyai" din Cluj-Napoca, Str. Mihail Kogălniceanu, Nr. 1, Cluj-Napoca, Jud. Cluj, cod postal 400091, România Tel.: 00-40-264 40 53 00 – Fax: 00-40-264 59 19 06 ,Website: http://www.ubbcluj.ro
Tipul activității sau sectorul de activitate	Învățământ
Perioada	Din februarie 2016 până în prezent
Funcția sau postul ocupat	Membru în Consiliul Filialei Cluj a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR)
Activități și responsabilități principale	Conform reglementărilor CECCAR
Numele și adresa angajatorului	Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), Str. Intrarea Pielari, Nr. 1, sector 4, Bucuresti, România Website: http://www.ceccar.ro
Tipul activității sau sectorul de activitate	Contabilitate

Tipul activității sau sectorul de activitate	Tehnologia informației
Perioada	Din martie 2016 până în martie 2017
Funcția sau postul ocupat	Vicepreședinte CECCAR Filiala Cluj
Activități și responsabilități principale	Conform reglementărilor CECCAR
Numele și adresa angajatorului	Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), Filiala Cluj, Str. B-dul Eroilor, Nr. 2, Cluj-Napoca, Jud. Cluj, România Website: http://www.ceccarcluj.ro
Tipul activității sau sectorul de activitate	Contabilitate
Perioada	Din noiembrie 2013 până în prezent
Funcția sau postul ocupat	Membru în Comisia de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică a dezvoltării sistemului de control managerial din cadrul UBB
Activități și responsabilități principale	Elaborarea programului de dezvoltare a sistemului de control managerial al instituției, monitorizare, îndrumare și evaluarea obiectivelor generale ale instituției
Numele și adresa angajatorului	Universitatea "Babeș-Bolyai" din Cluj-Napoca, Str. Mihail Kogălniceanu, Nr. 1, Cluj-Napoca, Jud. Cluj, cod postal 400091, România Tel.: 00-40-264 40 53 00 – Fax: 00-40-264 59 19 06 ,Website: http://www.ubbcluj.ro
Tipul activității sau sectorul de activitate	Învățământ
Perioada	Din ianuarie 2014 până în prezent
Funcția sau postul ocupat	Membru al Consiliului Științific de evaluare al Revistei <i>Journal of Entrepreneurship and Business Innovation (Revistă indexată BDI)</i>
Activități și responsabilități principale	Evaluarea nivelului științific al articolelor de specialitate repartizate spre analiză
Numele și adresa angajatorului	Macrothink Institute, 5348 Vegas Dr. #825, Las Vegas, Nevada 89108, United States Website: http://www.macrothink.org/journal/index.php/jebi/index
Tipul activității sau sectorul de activitate	Business
Perioada	Din aprilie 2014 până în prezent
Funcția sau postul ocupat	Membru al Consiliului Științific de evaluare al Revistei <i>Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica (Revistă indexată BDI)</i>
Activități și responsabilități principale	Evaluarea nivelului științific al articolelor de specialitate repartizate spre analiză
Numele și adresa angajatorului	Universitatea "1 Decembrie 1918" din Alba-Iulia, Facultatea de Științe, Str. Nicolae Iorga, Nr. 11-13, Alba-Iulia, Jud. Alba, cod postal 510009, România Tel.: 00-40-258 80 62 63 – Fax: 00-40-258 80 63 29, Website: http://www.oeconomica.uab.ro/index.php?l=en&p=editor
Tipul activității sau sectorul de activitate	Contabilitate și audit financiar
Perioada	Din octombrie 2009 până în septembrie 2012
Funcția sau postul ocupat	Lector universitar
Activități și responsabilități principale	Activități didactice și de cercetare științifică în domeniul contabilității financiare și de gestiune, auditului financiar și controlului financiar
Numele și adresa angajatorului	Universitatea "Babeș-Bolyai", Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Departamentul de Contabilitate și Audit, Str. Teodor Mihali, Nr. 58-60, Cluj-Napoca, Jud. Cluj, cod postal 400591, România Tel.: 00-40-264 41 86 55 – Fax: 00-40-264 41 25 70 ,Website: http://www.econ.ubbcluj.ro
Tipul activității sau sectorul de activitate	Învățământ
Perioada	Din noiembrie 2003 până în martie 2012
Funcția sau postul ocupat	Director executiv
Activități și responsabilități principale	Conducerea și organizarea activității financiar-contabile, organizarea și desfășurarea de activități de audit financiar
Numele și adresa angajatorului	Gradient SRL, Str. Decebal, Nr. 2, Ap. 4, Cluj-Napoca, Jud. Cluj, cod postal 400037, România Tel.: 00-40-744 97 97 93, Website: http://www.gradientaudit.ro

Tipul activității sau sectorul de activitate	Contabilitate și audit financiar
Perioada	Din iunie 2011 până în septembrie 2011
Funcția sau postul ocupat	Mobilitate externă în cadrul postdoctoratului
Activități și responsabilități principale	Activitati de cercetare științifică în domeniul contabilității creative
Numele și adresa angajatorului	University of Economics, Praga, Republica Cehă Website: http://www.vse.cz/index-en.php
Tipul activității sau sectorul de activitate	ISCED 6
Perioada	Din octombrie 2002 până în septembrie 2009
Funcția sau postul ocupat	Asistent universitar
Activități și responsabilități principale	Activitati didactice și de cercetare științifică în domeniul contabilității financiare și de gestiune, auditului financiar și controlului financiar
Numele și adresa angajatorului	Universitatea "Babeș-Bolyai", Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Catedra de Contabilitate și Audit, Str. Teodor Mihali, Nr. 58-60, Cluj-Napoca, Jud. Cluj, cod postal 400591, România Tel.: 00-40-264 41 86 55 – Fax: 00-40-264 41 25 70 ,Website: http://www.econ.ubbcluj.ro
Tipul activității sau sectorul de activitate	Învățământ
Perioada	Din octombrie 2000 până în septembrie 2002
Funcția sau postul ocupat	Preparator universitar
Activități și responsabilități principale	Activitati didactice și de cercetare științifică în domeniul contabilității financiare
Numele și adresa angajatorului	Universitatea "Babeș-Bolyai", Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Catedra de Contabilitate și Audit, Str. Teodor Mihali, Nr. 58-60, Cluj-Napoca, Jud. Cluj, cod postal 400591, România Tel.: 00-40-264 41 86 55 – Fax: 00-40-264 41 25 70 ,Website: http://www.econ.ubbcluj.ro
Tipul activității sau sectorul de activitate	Învățământ
Educație și formare	
Perioada	2014
Calificarea / diploma obținută	Evaluator ARACIS (Agenția Română de Asigurare a Calității în Învățământul Superior)
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	Domeniul: Contabilitate (http://pfe.aracis.ro/inscriere/registru/lista_c_d/12/26/)
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Agenția Română de Asigurare a Calității în Învățământul Superior, Str. Spiru Haret, Nr. 12, București, cod poștal 010176, România Tel.: 00-40-21 206 76 00 – Fax: 00-40-21 312 71 35 ,Website: http://www.aracis.ro
Nivelul în clasificarea națională sau internațională	-
Perioada	2014
Calificarea / diploma obținută	Certificat de absolvire
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	Auditarea proiectelor finanțate din fonduri europene
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Camera Auditorilor Financieri din România și Ministerul Fondurilor Europene
Nivelul în clasificarea națională sau internațională	-
Perioada	2010-2013
Calificarea / diploma obținută	Postdoctorat
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	Titlul proiectului de cercetare: Dimensiuni ale contabilității creative în sfera guvernantei corporative
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Academia de Studii Economice din București, Str. Piața Romană, Nr. 6, București, cod poștal 010374, România Tel.: 00-40-21 319 19 00 – Fax: .: 00-40-21 319 18 99 ,Website: http://www.postdoctorat.ase.ro/

Nivelul în clasificarea națională sau internațională	ISCED 6
Perioada	2012
Calificarea / diploma obținută	Certificat de absolvire
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	Auditul financiar al entităților din piața de capital
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR), Str. Sirenelor, Nr. 67-69, Sectorul 5, cod postal 050855, Bucuresti, România Tel.: (40-21) 410 74 43 - Fax (40-21) 410 03 48 – E-mail:cafr@cafr.ro Website: http://www.cafr.ro
Nivelul în clasificarea națională sau internațională	-
Perioada	2012
Calificarea / diploma obținută	Formator (Cod COR 241205)/Certificat de absolvire
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	- Aplicare de metode și tehnici speciale de formare; - Pregătirea activităților de formare; - Motivarea formabililor, facilitarea învățării, sprijinirea transferului învățării în mediul de muncă; - Gestionarea unui program de formare; - Evaluarea învățării formabililor și evaluarea calității programului de formare în ansamblu; - Asigurarea calității, optimizarea și revizuirea unui program de formare; - Promovarea unui program de formare către beneficiari
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Learn & Vision SRL înmatriculată în Registrul Național al furnizorilor de formare profesională a adulților cu nr. 12/225/2009
Nivelul în clasificarea națională sau internațională	-
Perioada	2011
Calificarea / diploma obținută	Consultant fiscal
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	Competențe în domeniul fiscal
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Camera Consultanților Fiscali din România, Str. Alecu Russo, Nr. 13-19, Et. 4, Ap. 9, sector 2, Bucuresti, România Website: http://www.ccfiscali.ro
Nivelul în clasificarea națională sau internațională	-
Perioada	2010
Calificarea / diploma obținută	Expert contabil
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	Competențe în domeniul contabilității și raportărilor financiare
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), Str. Intrarea Pielari, Nr. 1, sector 4, Bucuresti, România Website: http://www.ceccaro.ro
Nivelul în clasificarea națională sau internațională	-
Perioada	2010
Calificarea / diploma obținută	Lector acreditat CAFR
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	Domeniul: Audit financiar
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR), Str. Sirenelor, Nr. 67-69, Sectorul 5, cod postal 050855, Bucuresti, România Tel.: (40-21) 410 74 43 - Fax (40-21) 410 03 48 – E-mail:cafr@cafr.ro Website: http://www.cafr.ro

Nivelul în clasificarea națională sau internațională	-
Perioada	2009
Calificarea / diploma obținută	Doctor în contabilitate
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	Titlul tezei de doctorat: Sistem informațional privind calculația costurilor în unitățile din industria cosmetică
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Universitatea "Babeș-Bolyai", Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Catedra de Contabilitate și Audit, Str. Teodor Mihali, Nr. 58-60, Cluj-Napoca, Jud. Cluj, cod postal 400591, România Tel.: 00-40-264 41 86 55 – Fax: 00-40-264 41 25 70 ,Website: http://www.econ.ubbcluj.ro
Nivelul în clasificarea națională sau internațională	ISCED 6
Perioada	2009
Calificarea / diploma obținută	Auditor financiar
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	- Standarde internaționale de audit; - Codul etic al profesioniștilor contabili; - Standarde internaționale de raportare financiară; - Contabilitate de gestiune; - Drept comercial; - Evaluare economică.
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR), Str. Sirenelor, Nr. 67-69, Sectorul 5, cod postal 050855, Bucuresti, România Tel.: (40-21) 410 74 43 - Fax (40-21) 410 03 48 – E-mail: cafr@cafr.ro Website: http://www.cafr.ro
Nivelul în clasificarea națională sau internațională	-
Perioada	2009
Calificarea / diploma obținută	Lector formator CECCAR
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	Domeniu: Contabilitate și control de gestiune
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), Str. Intrarea Pielari, Nr. 1, sector 4, Bucuresti, România Website: http://www.ceccaro.ro
Nivelul în clasificarea națională sau internațională	-
Perioada	2003
Calificarea / diploma obținută	Certificat de absolvire
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	- Psihologie educațională; - Pedagogie școlară; - Metodica predării; - Practică pedagogică.
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Universitatea "Babeș-Bolyai", Departamentul pentru pregătirea personalului didactic, Str. Mihail Kogălniceanu, Nr. 1, Cluj-Napoca, Jud. Cluj, cod postal 400084, România Tel.: (40-264) 40 53 00 - Fax (40-264) 59 19 06 ,Website: http://www.ubbcluj.ro
Nivelul în clasificarea națională sau internațională	-
Perioada	2000-2001
Calificarea / diploma obținută	Diploma de studii aprofundate Specializare: Management contabil și audit/ Media de promovare a studiilor: 10,00/ Nota obținută la susținerea disertației: 10,00
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	- Standarde contabile; Standarde de audit; Consolidarea conturilor; Fluxuri informaționale contabile; - Previzionare contabilă.

Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Universitatea "Babeș-Bolyai", Facultatea de Științe Economice, Str. Teodor Mihali, Nr. 58-60, Cluj-Napoca, Jud. Cluj, cod postal 400591, România Tel.: 00-40-264 41 86 55 – Fax: 00-40-264 41 25 70 ,Website: http://www.econ.ubbcluj.ro
Nivelul în clasificarea națională sau internațională	ISCED 5
Perioada	1996-2000
Calificarea / diploma obținută	Economist licențiat/Diploma de licență/ Media de promovare a anilor de studii: 9,93/ Media examenului de licență: 9,80/ Șef de promoție Profil: Economic; Modulul: Gestiune, Contabilitate și Control financiar Specializare: Contabilitate și Informatică de Gestiune
Disciplinele principale studiate / competențe profesionale dobândite	- Management; Matematică; Bazele contabilității; Bazele informaticii; Contabilitate financiară; - Statistică; Evaluarea întreprinderii; Monedă și credit; Contabilitate de gestiune; - Control și Audit financiar; Analiza economico-financiară.
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Universitatea "Babeș-Bolyai", Facultatea de Științe Economice, Str. Teodor Mihali, Nr. 58-60, Cluj-Napoca, Jud. Cluj, cod postal 400591, România Tel.: 00-40-264 41 86 55 – Fax: 00-40-264 41 25 70 ,Website: http://www.econ.ubbcluj.ro
Nivelul în clasificarea națională sau internațională	ISCED 5
Aptitudini și competențe personale	
Limba(i) maternă(e)	Româna
Limba(i) străină(e) cunoscută(e)	Engleza
Competențe și abilități sociale	- Spirit de echipă: am experiența muncii în echipă încă din facultate, când am participat la activitățile presupuse de proiectele practice și de cercetare derulate în cadrul facultății; am continuat să consolidez această experiență ulterior, în calitatea de cadru didactic universitar când am participat la realizarea mai multor proiecte (granturi) de cercetare, respectiv de practician în domeniul contabilității și auditului când am avut activități ce presupun munca în echipă; - Capacitate de comunicare ca urmare a activității didactice și profesionale efectuate;
Competențe și aptitudini organizatorice	- Leadership (conducător): am fost responsabil cu activități de conducere și coordonare în cadrul unor proiecte iar în calitate de director economic, contabil șef sau de director executiv în mediul privat, am condus activitatea financiară și contabilă a entităților economice respective; - Experiența bună a managementului de proiect prin calitatea de responsabil al unor proiecte, cel mai recent fiind participarea la elaborarea unui sistem informatic de calculație a costurilor pe centre de profit.
Competențe și aptitudini tehnice	-
Competențe și aptitudini de utilizare a calculatorului	- O bună stăpânire a instrumentelor Microsoft Office™ (Word™, Excel™ și PowerPoint™) dobândite încă din vremea liceului, fiind absolvent al Liceului de Informatică din Petroșani, Jud. Hunedoara, în anul 1996; - Cunoașterea și/sau utilizarea unor programe informatice de gestiune a datelor (SAGA, WinMentor)
Competențe și aptitudini artistice	-
Alte competențe și aptitudini	-
Permis(e) de conducere	Categoria B

Informații suplimentare

- **Membru în comisii de îndrumare a doctoranzilor** în domeniul contabilitate în cadrul Facultății de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor din Cluj-Napoca;
- Am fost **expert pe termen lung** în cadrul proiectului Aplicarea unui sistem de competențe coerent cu cel european la nivelul masteratelor în domeniul analizei economice și evaluării de active și afaceri Contract nr.: POSDRU/86/1.2/S/53849 Proiect cofinanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013) http://www.mecaev.ro/index.php?option=com_content&view=article&id=5&Itemid=6
- În calitate de **profesionist contabil autorizat** (auditor financiar/expert contabil) am contracte de audit financiar, de consultanță în domeniul contabilității și fiscalității, inclusiv organizare și conducere a contabilității, cu entități economice din domenii diverse cum sunt: construcții, hotelier, producție, asigurări, piața de capital, tehnologia informației, alte servicii;
- **Am auditat proiecte finanțate din fonduri structurale;**
- **Am susținut cursuri de audit financiar în calitate de formator CAFR** în cadrul programului de pregătire profesională continuă a auditorilor financiari și a stagiariilor organizate la Cluj-Napoca și Satu Mare;
- **Am susținut cursuri de contabilitate și control de gestiune în calitate de formator CECCAR** în cadrul programului de pregătire profesională continuă a experților contabili și a stagiariilor organizate la Cluj-Napoca, Satu Mare și Baia Mare

Anexe -