

## CONTABILITATE ȘI FISCALITATE: TANGENȚE ȘI DIVERGENȚE ACCOUNTING AND FISCALITY: TANGENCIES AND DIVERGENCES

**Maia BAJAN, dr., conf. univ., ASEM,**

e-mail: [bajan.maia@ase.md](mailto:bajan.maia@ase.md)

**Eugenia ȚURCANU, student, ASEM,**

e-mail: [eugenia.turcan97@mail.ru](mailto:eugenia.turcan97@mail.ru)

**Virginia GOBJILĂ, student, ASEM,**

e-mail: [virginia\\_gobjila@mail.ru](mailto:virginia_gobjila@mail.ru)

**Abstract.** *The study presents in parallel the specificities of accounting and fiscality, as well as the interferences between these two areas. By content and manners of approaching concepts specific to the theme, by the value of the presented information, this research opens up new horizons in a current field, which raises debates and different views of these two sciences. The demarcation boundaries between accounting and fiscality can not be achieved, because these two areas of research are extremely vast and have multiple valences. Thus, while accounting seeks to present the entity's financial statements to the user with the most useful information in decision-making, fiscality is intended to determine a correct tax base. Relationships between accounting and taxation are alignment relationships, because the provision of facilities is facilitated by their accounting.*

**Keywords:** accounting, fiscality, accounting system, tax system.

**Cod JEL.** G21, H21, M21, M41.

**Introducere.** Tema cercetării date este și va rămâne una actuală, având în vedere că cele două domenii: contabilitatea și fiscalitatea – sunt într-o relație de conexiune, dar și într-o relație de deconectare, fiind într-un proces continuu de perfecționare. Este o tematică mereu discutată de diferiți cercetători din domeniu, deoarece fiscalitatea a avut și va avea întotdeauna impact asupra mediului socio-economic.

În ultimele decenii, contabilitatea și fiscalitatea au înregistrat evoluții semnificative, acest fapt fiind determinat de realizarea unui demers științific pentru a pune în evidență, pe de o parte, evoluțiile în domeniul contabilității și fiscalității, iar pe de altă parte conexiunea și deconectarea dintre aceste două domenii, care se bazează pe principii și legi diferite.

Actualitatea acestei teme se relevă și de impactul schimbărilor frecvente în domeniul contabil și fiscal din Republica Moldova, și ca răspuns la efectele crizei economico-financiare manifestată la scară mondială. Evoluțiile mai rapide în domeniul contabilității determină modificări și completări ale legislației fiscale pentru a răspunde necesităților statului și ale plătitorilor de impozite și taxe. Prin conținutul său, lucrarea urmărește tangențele și divergențele relației dintre contabilitate și fiscalitate.

În totdeauna pentru contabilitate a existat problema concilierii sale cu fiscalitatea. Cauza uneia asemenea situații este generată de faptul că nu în toate cazurile regulile, convențiile și principiile contabile privind evaluarea și recunoașterea veniturilor și cheltuielilor sunt convergente cu cerințele fiscale, care nu se subordonează prezentării unei imagini fidele a operațiilor ce au loc în entitate, ci dimpotrivă principiile fiscale urmăresc, fie stimularea sau inhibarea unei activități economice.

Discuțiile și cercetările în domeniul contabil și fiscal ale specialiștilor afirmă că contabilitatea este o știință, iar studiul acesteia în raport cu fiscalitatea reprezintă o provocare, un demers științific referitor la interferența dintre principiile contabile și cele fiscale.

**Metodologia de cercetare.** Cercetarea dată s-a bazat pe un vast material documentar pornind de la evoluțiile legislative la nivel național și internațional având ca bază de studiu directive, regulamente, standardele naționale și internaționale de raportare financiară, precum și alte lucrări de referință. Acest studiu comportă accente sub egida acordului comun, dar și accente critice sau dezacorduri, deoarece subiectul abordat nu poate fi comparat ca evoluție istorică cu anumite aspecte ale domeniului contabil sau ale celui fiscal.

Granițele de delimitare între contabilitate și fiscalitate nu pot fi realizate, deoarece aceste două arii de cercetare extrem de vaste, comportă valențe multiple. Vizând primordial o revizuire a literaturii de specialitate ce interferează aceste domenii de referință, am apelat la metoda deductivă, prezentând noțiunile generale, principiile care guvernează contabilitatea și fiscalitatea, precum și interferențele dintre acestea.

Cercetarea temei propuse se efectuează prin analiza aspectelor contabile și celor fiscale cu privire la recunoașterea veniturilor și cheltuielilor entității. Din perspectiva metodelor de cercetare utilizate în demersul științific realizat se îmbină cercetarea calitativă cu cea cantitativă. Pentru aprofundarea problematicilor de interes, cercetarea are un caracter preponderant calitativ. Cunoștințele teoretice sunt folosite în vederea unei mai bune înțelegeri a aspectelor contabile și fiscale nu pentru a realiza ipoteze, iar aspectele care au fost aprofundate prin cercetare calitativă vizează: locul, rolul, tangențele și divergențele apărute între contabilitate și fiscalitate la nivelul fiecărei entități economice.

Printre metodele specifice științelor socio-umane, care au fost folosite în cadrul cercetării calitative întreprinse menționăm: observarea neparticipativă, analiza documentelor și analiza comparativă. Abordarea neparticipativă se datorează naturii domeniului de cercetare și a stadiului actual de cunoaștere în domeniul de interes, prin comparațiile realizate, opiniile proprii exprimate și concluziile formulate se evidențiază aspectele participative ale cercetării și relevanța informațiilor transmise.

**Analiza literaturii de specialitate.** În baza actelor legislative, precum și în lucrările cercetătorilor din domeniul dat, contabilitatea are drept scop furnizarea informațiilor diferitor utilizatori de informație, printre care se numără și organele fiscale, prin care se observă clar deconectarea contabilității de fiscalitate. Această deconectare a contabilității de fiscalitate s-a realizat prin emiterea unei legislații fiscale care nu se bazează exclusiv pe informațiile din contabilitate și a devenit mai evidentă o dată cu emiterea Codului fiscal.

Totodată, contabilitatea rămâne principalul furnizor de informații pentru scopuri fiscale, astfel că are loc un proces permanent de relaționare între cele două domenii. Similar domeniului contabilității, și celui fiscal, legislația națională a preluat directivele europene ca bază de formare a acestor acte normative. Evoluțiile înregistrate pentru cele două domenii cercetate au fost determinate de schimbările profunde din economie, în special, de cererea tot mai mare de informații relevante și credibile din partea investitorilor și a altor categorii de utilizatori (finanțatorii și creditorii).

Perfecționările aduse legislației, în domeniul contabilității, au vizat și introducerea de prevederi referitoare la responsabilitatea persoanelor care întocmesc și publică situații financiare. Această responsabilitate aparține conducerii fiecărei entități care răspunde pentru aplicarea consecventă a politicilor contabile elaborate în baza reglementărilor contabile și pentru imaginea fidelă prezentată în situațiile financiare, dar și experților contabili și auditorilor financiari. În ceea ce privește fiscalitatea, datorită prezenței semnificative a investitorilor străini, aceasta este armonizată cu cea din țările membre ale Uniunii Europene.

În condițiile actuale, legislația națională, în general, și legislația contabilă și fiscală în mod particular, nu pot fi concepute decât evoluând în contextul european, „elementul național” fiind din ce în ce mai puțin prezent, aspect cu consecințe pozitive în relația contabilitate-fiscalitate [7, p.9]. Pornind de la aceste realități, acest articol își propune ca pe baza cercetării detaliate a documentației disponibile și a constatărilor faptice să se pună în evidență convergențele și divergențele existente între contabilitate și fiscalitate. Necesitatea asigurării caracteristicilor calitative ale informațiilor contabile din situațiile financiare și documentele de sinteză contabilă ca fundament al deciziilor oportune ale managementului entităților economice reprezintă un demers științific, bazat pe studiile interdisciplinare multiple.

**Contabilitatea versus fiscalitate.** Inițial conectarea contabilității de fiscalitate trebuie privită prin prisma simetriilor sau similitudinilor în recunoașterea și evaluarea activelor și datoriilor, veniturilor și cheltuielilor. Criteriile de recunoaștere în structurile situațiilor financiare a unui element patrimonial au probabilitatea că orice beneficiu economic viitor asociat să intre sau să iasă din entitate și elementul să aibă un cost sau o valoare ce poate fi evaluată în mod credibil.

Având în vedere că cele două domenii de contabilitate și fiscalitate sunt într-o relație de conexiune, dar și într-o relație de deconectare și într-un proces continuu de perfecționare. Prin calitățile sale, contabilitatea trebuie să asigure cu informații pentru toți utilizatorii, respectiv investitorii, creditorii, clienții și furnizorii ca parteneri de afaceri ai entităților. Astfel, între contabilitate și fiscalitate există o problemă importantă care se bazează pe faptul că principiile, regulile, normele și reglementările proprii celor două componente nu sunt asemănătoare în toate cazurile. Într-o contabilitate reglementată, informația fiscală servește ca bază de impozitare și taxare, conform principiilor, regulilor și normelor definite de fiscalitate.

În tabelul 1 sunt prezentate unele caracteristicile comparative între sistemul contabil și cel fiscal din Republica Moldova.

**Tabelul 1. Caracteristicile comparative între sistemul contabil și cel fiscal**

<b>Criterii de comparație</b>	<b>Sistemul contabil</b>	<b>Sistemul fiscal</b>
<b>Organul Reglementator</b>	Ministerul Finanțelor și Guvernul Republicii Moldova	
<b>Baza normativă</b>	Legea Contabilității; SNC; IFRS; Plan de conturi.	Legea privind bazele sistemului fiscal; Codul Fiscal; Legea Bugetului.
<b>Obiective</b>	Furnizarea de informații necesare să ofere o imagine fidelă asupra patrimoniului, asupra evoluției situației financiare și a rezultatelor, în scopul utilizării acestora de către diferiți utilizatori, atât pentru cerințele interne ale entității, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice etc.	Calculul, perceperea, determinarea, și urmărirea plății impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate statului.
<b>Funcții</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- de înregistrare și prelucrare a datelor;</li> <li>- de informare;</li> <li>- de control;</li> <li>- juridică;</li> <li>- previzională.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- socială;</li> <li>- economică stimulativă;</li> <li>- de mobilizare a resurselor bugetare la dispoziția statului;</li> <li>- de control asupra economiei.</li> </ul>
<b>Principiile</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- continuitatea activității;</li> <li>- permanența metodelor;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- neutralitatea măsurilor fiscale;</li> <li>- certitudinea impunerii;</li> </ul>

<b>Criterii de comparație</b>	<b>Sistemul contabil</b>	<b>Sistemul fiscal</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- contabilitatea de angajamente;</li> <li>- necompensarea;</li> <li>- separarea patrimoniului și datoriilor;</li> <li>- consecvența prezentării;</li> <li>- necompensarea.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- echitatea fiscală;</li> <li>- eficiența impunerii.</li> </ul>
<b>Sarcinile de bază</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- înregistrarea, prelucrarea și păstrarea informației cu privire la patrimoniul;</li> <li>- furnizarea informației necesare pentru determinarea patrimoniului național, executarea bugetului.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- colectarea, reflectarea și prelucrarea informației privind datoriile fiscale ale entității;</li> <li>- prezentarea informației privind soldul creanțelor sau datoriilor fiscale ale persoanelor fizice și juridice.</li> </ul>
<b>Modul de reflectare a operațiunilor economice</b>	Dubla înregistrare.	Ținerea evidenței analitice în registre speciale fără utilizarea dublei înregistrări.
<b>Utilizatorii de informație</b>	Interni: administratorii, proprietarii, economiștii, contabilii. Externi: clienții, investitorii, furnizorii, băncile, serviciile fiscale, presa etc.	Serviciile fiscale, instituțiile financiar-creditare, Serviciul Fiscal de Stat.

Sursa: elaborat de autori în baza [2, p.15]

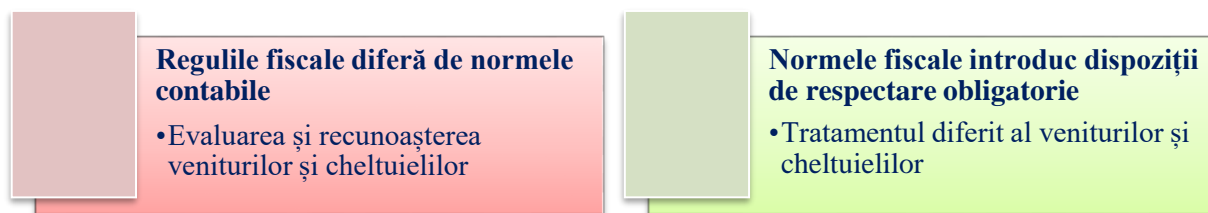
Savanții din domeniul cercetat susțin ideea că importanța contabilității crește odată cu nivelul de dezvoltare economică al fiecărei țări, mai ales acum, în secolul XXI, când o multitudine de state din lume utilizează Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), iar recunoașterea normelor contabile internaționale demonstrează dimensiunile contabilității în contextul mondializării economice și al globalizării financiare.

În timp ce contabilitatea răspunde în plan informațional și decizional la problematica gestiunii valorilor economice separate patrimonial prin care entitățile constituie un spațiu de reprezentare și acțiune al contabilității, fiscalitatea are la bază dreptul contabil pentru a determina regimul de impozitare a veniturilor obținute, TVA, impozitele și taxele locale etc.

Gestionarea eficientă a resurselor economice și financiare ale entității ia în calcul și dimensiunea fiscală a afacerilor. Pe baza analizei financiare, din documentele de sinteză, se pot stabili performanțele trecute, prezente și viitoare, stabilitatea riscurilor și determinarea eficacității fiscale, având ca bază Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene care a stabilit interactivitatea între dreptul contabil și cel fiscal.

Într-o economie de piață, interesele statului în domeniul economic, social, cultural sunt realizate prin intermediul pârghiilor economico-financiare. Una din cele mai importante pârghii economico-financiare se bazează pe sistemul de impozitare a persoanelor juridice și fizice. Iar obligațiile fiscale ale entităților sunt de o diversitate mare și greu de suportat, în condițiile actuale ale economiei, materializându-se într-o varietate de impozite.

Legătura dintre contabilitate și fiscalitate se bazează pe două trăsături principale prezentate în figura 3.



**Figura 3. Legătura dintre contabilitate și fiscalitate**

Sursa: elaborat de autori în baza [4]

Entitatea orientată să acorde mai multă atenție parametrului fiscal, se explică prin convergența dintre fiscalitate și aplicabilitatea teoriei contabile în viața fiecărei entități. În cele mai multe cazuri tranzacțiile economice pot genera impozite. Din acest motiv trebuie să se țină cont de numărul mare de reguli aplicabile, de evoluția lor constantă în timp și spațiu, de problemele de armonizare ale contabilității cu fiscalitatea.

Greutățile financiare parcurse de entități într-o societate, care dorește dezvoltarea sa, pot constitui ameliorări, dar și penalități aplicabile în momentul punerii în evidență a neregulilor, atât în domeniul contabilității cât și al fiscalității.

Apropierea entității de parametrul fiscal poate fi justificată din cel puțin două puncte de vedere:

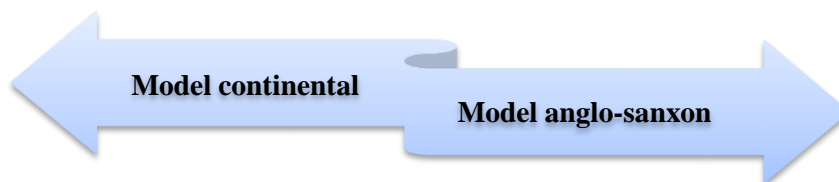
1. importanța punerii față în față a fiscalității în viața entității cu partea practică;
2. entitatea și partenerii lor de afaceri sunt din ce în ce mai receptivi la ideea că în multe domenii fiscalitatea nu este imperativă, dar lasă entității posibilitatea de a alege ceea ce poate utiliza mai bine interesul său.

Reușita reformei contabile realizată în țara noastră a făcut eforturi considerabile, vizând în principal calitatea produsului contabilității: o informație contabilă care să satisfacă în egală măsură cerințele tuturor utilizatorilor de informații, precum: investitori, creditorii, furnizori, clienți, salariați, bănci etc. Politicile contabile pe care le oferă contabilitatea stau la baza deciziei de investire sau de acordare de credite, de vânzare, cumpărare etc. Obținerea unei informații financiar-contabile corecte, reprezintă temelia jocului decizional în viitorul entității, pusă la dispoziție de profesioniștii contabili ai entității în prevenirea și combaterea insolvenței și falimentului.

Reglementările de natură fiscală vin să influențeze direct sau indirect activitatea unei entități care este în rol de contribuabil. Obținerea de avantaje (facilități) fiscale legale presupune că entitatea economică cunoaște bine ansamblul de măsuri în vigoare, ținând cont de frecvențele modificări legislative ce au loc și totodată, lăsând în umbra măsurile speculative.

Cercetarea fiscală internațională abordează impozitarea în contextul funcțional al practicii contabile, raportare financiară, audit, contabilitate managerială, management financiar și contabilitate fiscală. Totodată, cercetarea fiscală contribuie la îmbunătățirea literaturii de specialitate, prin măsurarea și raportarea informației contabile, funcției manageriale și organizaționale ale entității economice, interacțiunii dintre informația contabilă prelucrată și furnizată în cadrul procesului decizional.

Relația *contabilitate –fiscalitate* pe plan mondial a determinat existența a două sisteme mari de contabilitate prezentate în figura 1.



**Figura 1. Relația dintre contabilitate și fiscalitate la nivel mondial**

Sursa: elaborat de autori în baza [6]

Principalele elemente prin care se diferențiază sistemul continental de cel anglo-saxon sunt: prudența, independența exercițiilor financiare și actualitatea efectelor fiscale ale costului istoric, aplicarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului.

În cadrul *modelului continental*, fiecare țară are propriile reguli fiscale care prevalează asupra contabilității de unde și rezultă necesitatea de reconciliere, astfel încât statul și entitățile să-și satisfacă cerințele sale. Realitatea și analiza relației dintre fiscalitate și contabilitate demonstrează că principiile, normele, reglementările celor două componente nu sunt convergente în toate cazurile posibile.

În *modelul anglo-saxon*, principiul imaginii fidele este suprem. Conform acestui model prevalează principiul imaginii fidele, iar contabilitatea este deconectată de la fiscalitate și își asigură singură resursele financiare de pe piețele de capital.

Reformele realizate pe plan internațional și național în procesul globalizării și normalizării contabile și fiscale imprimă acestora noi orientări ce tind spre același scop în trei direcții principale prezentate în figura 2.

Direcțiile de normalizare contabilă și fiscală		
1) satisfacerea nevoilor de informare ale companiilor multinaționale	2) validarea informației contabile în cadrul sistemului contabilității naționale	3) crearea unui sistem de indicatori financiari la nivel internațional care să fie urmăriți de state

**Figura 2. Direcțiile de normalizare contabilă și fiscală**

Sursa: elaborat de autori în baza [5]

Independența contabilității față de fiscalitate, se bazează pe relațiile dintre acestea care stau pe poziții de neutralitate față de toți utilizatorii de informații financiar-contabile.

În același timp contabilitatea reprezintă o sursă privilegiată de informații pentru serviciile fiscale, deoarece majoritatea obligațiilor fiscale se determină în baza datelor furnizate de contabilitate. Este greu de stabilit o relație de ordine între contabilitate și fiscalitate, pentru că în realitate cele două se interconstrâng reciproc. Astfel:

- contabilitatea *oferă* informații fiscalității în etapa de determinare a impozitelor, taxelor și a altor obligații de natură fiscală;
- fiscalitatea *influențează* contabilitatea prin reglementări specifice care urmăresc colectarea de resurse financiare necesare pentru formarea bugetului de stat și bugetele locale.

**Rezultate și concluzii.** Relația contabilitate-fiscalitate, aflată sub egida controverselor dintre cele mai discutate teme economice, prezintă o relație interpretată de-a lungul timpului din diverse perspective sau interese rezultate din intersecția cerințelor calității produsului contabilității cu impact fiscal.

Prin prisma elementelor de similaritate, între principiile contabile și cele fiscale, atât contabilitatea, cât și fiscalitatea vizează în principiu identificarea rezultatelor financiare la o entitate economică. Ceea ce diferențiază cele două domenii reprezintă în fapt obiectivele asumate de către fiecare dintre acestea.

În baza celor expuse în această cercetare, considerăm că problema fundamentală a raportului dintre contabilitate și fiscalitate izvorăște din realitate, în sensul că principiile, regulile, normele și reglementările prevăzute prin dreptul contabil și cel fiscal nu sunt în toate cazurile congruente (compatibile). Cu atât mai mult în țara noastră unde în prezent „contabilitatea este reglementată”, ceea ce presupune că informația contabilă se obține pe baza principiilor, regulilor și normelor formalizate prin lege, iar informația fiscală se bazează pe principii și norme definite prin dreptul fiscal, putem vorbi de dependența contabilității de fiscalitate.

Concluzionăm, că între contabilitate și fiscalitate ar trebui să existe numai raporturi neutre, informația contabilă degajată de contabilitate să nu fie poluată fiscal. Informațiile contabile trebuie să fie utile tuturor utilizatorilor interesați, inclusiv și statul, motiv pentru care divergențele ar putea fi rezolvate extracontabil, ținând separat o evidență în scop fiscal, evidență ce poate fi valorificată în raportările financiare ale entității (valorile fiscale ar putea fi prezentate în notele explicative).

#### **Bibliografie:**

1. BERINDE S. Normalizarea, armonizarea și perspective ale deconectării contabilității de fiscalitate. În: Conferința internațională „Audit and Accounting Convergence”. Cluj-Napoca: Universitatea Babeș-Bolyai, FSEGA, 2004, pp. 523-533 .
2. BUCUR V., GRAUR A. Contabilitatea impozitelor. Chișinău: ASEM, 2016, 618 p.
3. COMAN F. Contabilitate financiară și fiscalitate. București: Economica, 2009, 407 p.
4. Ghid privind aplicarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Disponibil: <http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/reglementaricontabile/GHIDVAR11aprilie.pdf>
5. MATEȘ D., ȘTEȚ M. Standardizarea sistemelor contabile contemporane în condițiile globalizării. Disponibil: <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/820061/16.pdf>
6. POP A. Contabilitatea financiară românească – armonizată cu Directivele contabile Europene și Standardele Internaționale de Contabilitate. Deva: Intelcredo, 2002, 1024 p.
7. POP I. Contabilitate și fiscalitate, conectare și deconectare. Rezumatul tezei de doctorat. Disponibil: <http://193.231.20.119/doctorat/teza/fisier/2090>