

**REFLECȚII ȘI RECOMANDĂRI PRIVIND CLASIFICAREA CONTURILOR
CONTABILE PRIVIND DECONTĂRILE CU BUGETUL****REFLECTIONS AND RECOMMENDATIONS ON THE CLASSIFICATION OF
ACCOUNTING ACCOUNTS IN RELATION TO BUDGETARY DECLARATIONS**

CZU: 657.31(478)

GUȚAN Viorica*lector universitar, Universitatea Cooperatist Comercială din Moldova, Republica Moldova**E-mails: viorica.gutan@mail.ru*

Summary: *The recording of economic transactions relating to the calculation, transfer, payment and repayment of taxes and fees represents an important aspect in the activity of each entity. Research on the classification of accountancy accounts for the taxation of taxes and duties from different points of view is not sufficiently studied. In this article, the author analyzes the national accounts for the settlement of the settlement with the budget according to different classification criteria.*

Cuvinte cheie: *conturi contabile de datorii față de buget, conturi contabile de creanțe față de buget, conturi contabile de rezultate privind impozite și taxe.*

JEL Classification: M 41.

Introducere.

Contabilitatea certifică și înregistrează operațiunile economice ale unui sau altui tip al activității agentului economic, adică obiectiv reflectă evenimentele care atestă efectuarea operațiunilor economice. Înregistrarea efectuată în conturi permite contabilității să păstreze informația privind evenimentele produse în viața economică a entității.

Activitatea de întreprinzător a entităților economice, inclusiv a cooperăției de consum generează înregistrarea în conturile contabile a impozitelor, taxelor și altor plăți la buget. Acestea sunt determinate și înregistrate în contabilitate în funcție de tipul activității și tranzacțiile economice generate de entitate. Grație faptului că majoritatea evenimentelor economice implică aspecte fiscale studii importante privind modul de înregistrare în conturile contabile a diferitor tranzacții economice o putem urmări aproape în orice publicații și reviste științifice de specialitate.

Cercetări științifice existente în prezent nu prevăd criteriile clare de clasificare a conturilor contabile privind impozitele și taxele în scopul înregistrării acestora în contabilitate. Din aceste considerente, sunt necesare cercetări în această direcție.

Conținutul de bază al articolului științific.

La etapa actuală entitățile din RM, inclusiv din cooperăția de consum, aplică cu titlu obligatoriu din 1 ianuarie 2015 Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul MF nr. 119 din 06.08.2013 [6] cu modificările și completările ulterioare.

Analiza conturilor contabile conturate în Planului general de conturi contabile [6], SNC [8], SIC [9], literatura de specialitate și practica contabilă ne-a permis clasificarea conturilor contabile pentru contabilizarea impozitelor și taxelor în funcție de următoarele criterii (figura 1):

- obiectele contabilității;
- termene de plată;
- perioada de gestiune;
- gradul de exigibilitate;
- tipuri de contabilitate.

Este rezonabil ca criteriile prezentate să fie aplicate de către fiecare entitate de sine stătător în funcție de tipurile decontărilor cu bugetul privind impozite și taxe generate de tranzacțiile economice.

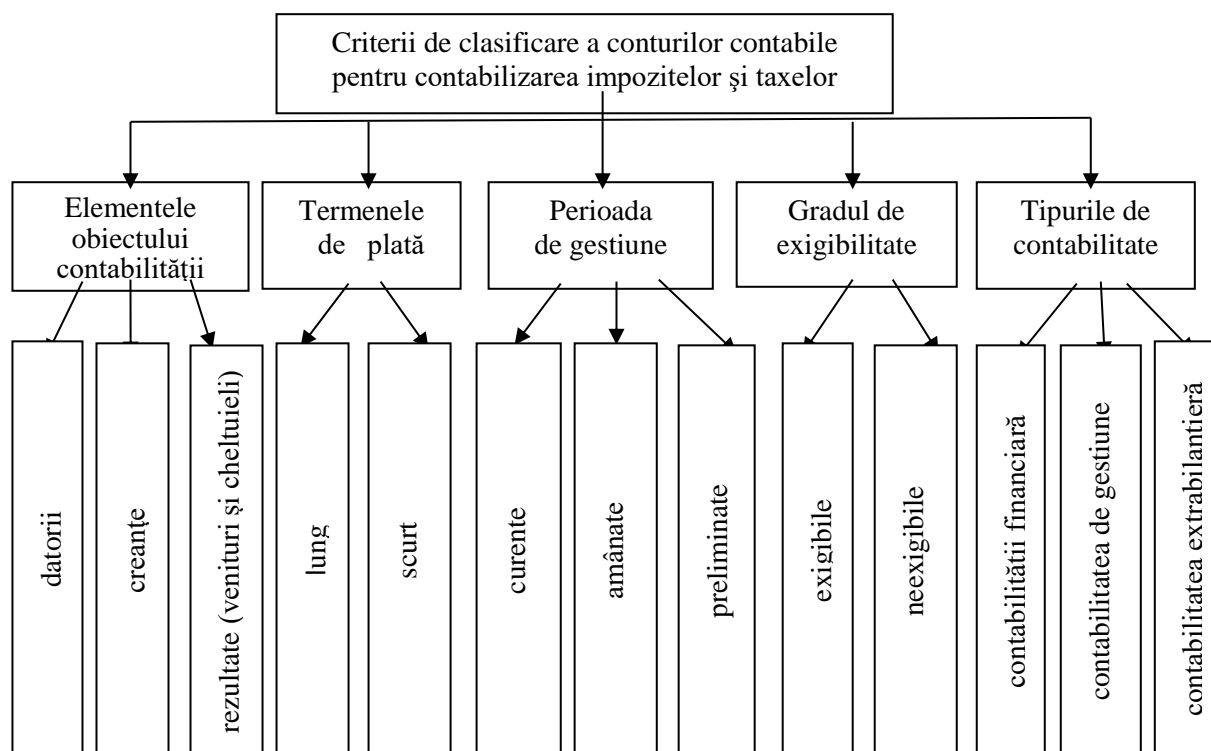


Figura 1 Clasificarea conturilor contabile pentru contabilizarea impozitelor și taxelor

Sursa: elaborată de autor în baza [6]

I. În funcție de elementele obiectului contabilității distingem conturi de evidență a:

1) *datoriilor față de buget* – 534 „Datorii față de buget”, 541 „Datorii preliminate”, 428 „Alte datorii pe termen lung” [6].

Datoriile față de buget sunt angajamentele entității față de bugetul de stat și bugetele unităților administrativ-teritoriale privind impozitele și taxele generale de stat și locale, inclusiv a datoriile privind sancțiunile aplicate pentru încălcarea prevederilor legislației fiscale.

2) *creanțelor ale bugetului* - 225 „Creanțe ale bugetului”, 232 „Creanțe preliminate”, 172 „Alte active imobilizate” [6].

Creanțele al bugetului apar în cazul impozitelor și taxelor achitate în avans/rate, sumele plătite în plus la buget, diferența dintre suma TVA trecută în cont și TVA calculată, suma TVA aferentă avansurilor primite, impozitele indirecte spre restituire, alte creanțe ale bugetului în conformitate cu legislația în vigoare. Totodată, în cazul includerii impozitului în costul de intrarea a activului în calitate de obiect contabil va fi *activul* intrat.

3) *rezultatelor (cheltuieli și venituri)*. În prezent, conturile de cheltuieli sunt utilizate în cazul calculării datoriilor privind impozitul pe venit/profit, impozitul pe bunurile imobiliare, taxele locale etc. Pentru evidența acestora Planul general de conturi prevede conturile 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit”, 713 „Cheltuieli administrative”. Pentru calcularea sancțiunilor fiscale este prevăzut contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”. Iar după necesitate pot fi utilizate și alte conturi de cheltuieli.

Totodată, pentru contabilizarea impozitului pe profit, în conformitate cu IAS 12 „Impozitul pe profit”, se recomandă evidențierea atât a cheltuielilor, cât și veniturilor privind impozitul pe profit. Menționăm că Planul general de conturi nu prevede conturi pentru evidența veniturilor privind impozitul pe profit. Veniturile privind impozitul pe profit apar în cazurile în care întreprinderea a înregistrat o pierdere fiscală sau o supraplată a impozitului, în cazul constituirii unei creanțe sau reluării unei datorii privind impozitul pe profit amânat. În acest scop recomandăm, ca clasa a VI „Venituri” să includă un cont sintetic din grupa 63 „Venituri privind impozitul pe profit” pentru

evidența veniturilor privind impozitul pe profit. Acesta este indispensabil pentru aplicare, în mod special, pentru evidența impozitelor amânate privind impozitul pe venit [4].

II. În funcție de termenele de plată a impozitelor și taxelor divizăm conturi pentru evidența decontărilor cu bugetul pe termen:

1) *lung* (428 „Alte datorii pe termen lung”, 172 „Alte active imobilizate”);

2) *curent* (534 „Datorii față de buget”, 541 „Datorii preliminate”, 225 „Creanțe ale bugetului”, 232 „Creanțe preliminate”).

III. În raport cu perioada de gestiune la care se referă impozitele și taxele deosebim conturi pentru evidența decontărilor:

1) *curente* – se calculează și se achită în perioada curentă (534 „Datorii față de buget”, 225 „Creanțe ale bugetului”);

2) *amânate* - se calculează și urmează să fi achitate de entitate în perioada de gestiune viitoare (se referă la impozitul pe profit). Recomandările metodice privind tranziția la noile SNC [7] prevăd utilizarea conturilor 428 „Alte datorii pe termen lung” și 172 „Alte active imobilizate” pentru evidența datoriilor și creanțelor amânate privind impozitul pe profit.

3) *prelimate* – se calculează de entitate în perioada curentă, dar nu sunt obligatorii spre plată (trecere în cont) până la îndeplinirea condițiilor prevăzute de legislația în vigoare (541 „Datorii preliminate”, 232 „Creanțe preliminate”).

IV. În funcție de gradul de exigibilitate deosebim conturi pentru evidența impozitelor:

1) *exigibile* – sunt conturile privind obligațiile care trebuie îndeplinite aferente impozitelor și taxelor calculate. Toate conturile de datorii nominalizate mai sus aferente impozitelor și taxelor care sunt impuse de legislația fiscală sunt considerate exigibile;

2) *neexigibile* – sunt conturile privind datoriile care nu pot fi pretinse. În practica contabilă a entităților economice, inclusiv ai cooperăției de consum se utilizează contul 825 „TVA în preț de vânzare cu amănuntul” pentru evidența TVA neexigibilă. În literatura de specialitate stabilim utilizarea contului 825 „TVA în preț de vânzare cu amănuntul” [1 p. 106] sau 824 „TVA neexigibilă” [5, p. 105]. În caz de necesitate, fiecare entitate este în drept să deschidă alt cont al contabilității de gestiune pentru contabilitatea impozitelor neexigibile.

Reieșind din conținutul grupelor de conturi prevăzute de Planul general de conturi contabile [6] este rezonabil de a ține evidența în contul 837 a TVA în preț de vânzare cu amănuntul.

V. În funcție de tipul de contabilitate deosebim pentru evidența impozitelor conturile:

1) *contabilității financiare* – se referă toate conturile de datorii și creanțe prevăzute pentru contabilitatea impozitelor și taxelor enunțate mai sus, precum și conturile de cheltuieli care afectează impozitele (713 „Cheltuieli administrative”, 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit”, în caz de necesitate 261 „Cheltuieli anticipate curente” etc.).

2) *contabilității de gestiune*. Planul general de conturi contabile [6] nu prevede conturi ale contabilității de gestiune pentru evidența impozitelor. Totodată, în practica contabilă a entităților, inclusiv a cooperăției de consum se utilizează un cont din clasa a VIII „TVA în preț de vânzare cu amănuntul”, la care diferă simbolul contului de la o entitate la alta.

3) *extrabilanțiere*. În conformitate cu Planul general de conturi [6] sunt prevăzute conturi pentru evidența utilizării pierderilor fiscale și facilităților fiscale, respectiv conturile 924 „Pierderi fiscale” și 925 „Facilități fiscale”.

În caz de necesitate, pot fi deschise și alte conturi ale contabilității extrabilanțiere. Astfel, autorul recomandă ținerea evidenței valorii adăugate într-un cont extrabilanțier.

Concluziile articolului științific.

Clasificarea conturilor contabile privind evidența impozitelor și taxelor se limitează la datorii și creanțe ale bugetului. Clasificările existente nu prevăd criterii de clasificare a conturilor contabile pentru contabilizarea decontărilor cu bugetul privind impozite și taxe. Din aceste considerente, autorul în prezentul articol a cercetat și recomandat clasificarea conturilor utilizate pentru evidența impozitelor și taxelor în funcție de următoarele criterii: în funcție de obiectele contabile afectate, termenul de achitare, perioada de gestiune, gradul de exigibilitate, tipurile de contabilitate.

Considerăm, că această clasificare va facilita informația contabilă privind evidența impozitelor și taxelor pentru diferite categorii de utilizatori.

Bibliografia:

1. Bajorean E., Melnic G., Țugulischi I. Contabilitatea în comerț. ASEM. Chișinău: Editura Tipografia Ericon, 2013. 290 p.
2. Bucur V., Graur A. Contabilitatea impozitelor. ASEM. - Ch.: ASEM, 2016. - 618 p.
3. Codul fiscal al Republicii Moldova nr.1163-XIII din 24.04.97. disponibil pe <http://www.fisc.md/CodulfiscalalRM.aspx>.
4. Guțan V. Perfecționarea contabilității impozitului pe profit în întreprinderile cooperăției de consum. În: Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor. Conferința științifică internațională. 4 aprilie 2012, Chișinău: ASEM, p. 292-295.
5. Harea R. Contabilitatea operațiilor comerciale. Chișinău: ASEM, 2004. 294 p.
6. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al RM nr.118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al R.M. nr. 233-237 din 22.10 2013.
7. Recomandări metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.233-237 din 13.12.2013.
8. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). În: Monitorul Oficial al RM din 30 decembrie 2008 (ediție specială), Chișinău. 736 p.
9. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al RM nr.118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al R.M., nr. 233-237 din 22.10 2013.