

**RELAȚIA DINTRE CONTABILITATE ȘI FISCALITATE:
CONECTARE ȘI DECONECTARE**

**THE RELATIONSHIP BETWEEN ACCOUNTING AND TAXATION:
CONNECTING AND DISCONNECTING**

CZU: 336.226.11

BAJAN Maia¹, LAZARI Liliana²

^{1,2} *Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova*

E-mail: ¹bajan.maia@ase.md, ²liliana.lazari@ase.md

Abstract. *In the last two decades, accounting and taxation have evolved significantly. The purpose of this paper is to highlight both accounting and taxation and the connection and disconnection between these two areas, which are based on different principles and laws. Like any economic science, both accounting and taxation are based on certain principles, functions and specific rules that characterize and distinguish between them.*

The aims and objectives of these two separate sciences (accounting and taxation) are intended to link the financial-accounting information for making correct decisions for each period.

In the literature, the opinions of economists on the relationship between accounting and taxation worldwide, determined the existence of two major accounting systems: the continental model and the Anglo-Saxon model.

Accounting is seen as a source and a tool that provides pure and objective information for all its users, then the tax authorities must accept the data provided by the accounting when determining the tax burdens of the entity.

Cuvinte-cheie: contabilitate, fiscalitate, conectare, deconectare.

JEL Classification: M41, H21

Introducere

În ultimele două decenii contabilitatea și fiscalitatea au înregistrat evoluții semnificative. Scopul acestei lucrări constă în punerea în evidență atât a evoluției în domeniul contabilității și fiscalității cât și conexiunea și deconectarea dintre aceste două domenii, care se bazează pe principii și legi diferite. Actualitatea temei cercetate se bazează pe cele două domenii: contabilitatea și fiscalitatea, care se află atât într-o relație de conexiune, cât și într-o relație de deconectare, fiind într-un proces continuu de perfecționare.

Conform art. 3 al Legii contabilității și raportării financiare (287/2017), *contabilitatea* prezintă un sistem complex de colectare, identificare, grupare, prelucrare, înregistrare, generalizare și de prezentare a informațiilor privind elementele contabile.

Pornind de la aceea că contabilitatea ca știință are menirea să genereze soluții pentru noile provocări aferente schimbărilor produse în specificul tranzacțiilor economico-financiare la nivel național și internațional, în special celor induse de procesul general de globalizare. Actualmente, rolul contabilității nu poate fi privit doar ca simplu instrument pentru gestionarea patrimoniului entității, ci ca un element cu rol interactiv cu utilizatorii de informații, practic un partener al managementului general în asigurarea derulării profitabile a afacerii. Doar din această perspectivă pot fi găsite oportun soluțiile optime pentru provocările cu care se confruntă entitatea în derularea tranzacțiilor, prin cunoașterea permanentă a situației reale a patrimoniului și prin crearea premizelor de a răspunde în mod eficace, oricăror provocări.

În baza art. 2 al Codului fiscal al RM (1163/1997), *sistemul fiscal* reflectă totalitatea impozitelor și taxelor, a principiilor, formelor și metodelor de stabilire, modificare și anulare a acestora, prevăzute de prezentul cod, precum și totalitatea măsurilor ce asigură achitarea lor.

Statul, în calitatea sa de participant la circuitul economic, este „remunerat” cu impozite, taxe și vărsăminte asimilate, iar delimitarea obligațiilor fiscale ale entităților este făcută în

concordanță cu prevederile Codului fiscal și cu metodologiile și regulile de gestiune economico-financiară. Cum majoritatea obligațiilor fiscale sunt stabilite pe baza datelor contabile, gestiunea fiscală are la bază sistemul informațional financiar-contabil. În baza celor menționate, regulile fiscale nu au drept scop obținerea unei imagini fidele a entității, ci apără interesele statului și stimulează unele activități.

Ca urmare, deoarece regulile contabile și fiscale sunt diferite, se obțin indicatori economici diferiți, drept exemplu poate servi rezultatul financiar: contabil și impozabil. Rezultatul contabil se determină conform prevederilor din Standardele Naționale de Contabilitate, iar rezultatul impozabil – conform Codului fiscal [5, p.15].

În baza celor expuse, actualitatea acestei teme este accentuată și de impactul schimbărilor frecvente în domeniul fiscal, 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 putea răspunde necesităților statului și ale contribuabilului.

Metodologia cercetării

Metodologia de cercetare aferentă aspectelor teoretice ale lucrării s-a bazat pe metoda dialectică cu elementele sale fundamentale de cunoaștere: inducție și deducție, analiză și comparare, selectare și grupare.

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. Revizuirea literaturii de specialitate s-a realizat prin intermediul analizei longitudinale, folosind ca documentație cărțile și articolele de specialitate regăsite în literatura proprie celor două arii de cercetare prin aplicarea diferitor tehnici de analiză a lucrărilor bazate pe cercetări calitative și cantitative, precum și pe analiza comparativă.

Analiza literaturii de specialitate

Cele două componente ale demersului științific – contabilitatea și fiscalitatea apar în mediul social-economic, în evoluțiile sale spre societatea modernă. În istoricul evoluției, s-au formulat și desprins, mereu, obiective, principii, funcții și norme specifice atât contabilității cât și fiscalității.

Analiza minuțioasă a obiectivelor aferente științei contabile, permite evidențierea unor obiective în interesul serviciului fiscal care se bazează pe:

- asigurarea utilizatorilor externi de informații cu date necesare aferente situațiilor financiare, impozitelor și taxelor;
- dezvoltarea informației contabile obiective și reale privind poziția și performanța financiară a entității;
- corectitudinea calculării, achitării și declarării impozitelor și taxelor la bugetul de stat.

Sistemul fiscal reprezintă o strategie unică în sistemul financiar al RM și are drept scop utilizarea impozitelor ca surse de venit ale statului. Printre cele mai importante obiective ale fiscalității se enumeră:

- creșterea încasărilor provenite din impozite și taxe pentru finanțarea programelor de stat;
- constituirea fondurilor de resurse financiare prin intermediul mobilizării încasărilor fiscale;
- dezvoltarea sferei instituțiilor publice;
- repartizarea optimă a resurselor financiare între verigile sistemului bugetar;
- stimularea dezvoltării economice a entităților prin stabilirea sau chiar și reducerea cotelor impozitelor sau taxelor aplicate;

- elaborarea unor programe și strategii pe termen scurt și lung privind asigurarea deplină și la timp a bugetului cu venituri fiscale atât planificate, cât și lichidarea restanțelor fiscale existente.

Ca orice știință economică, atât contabilitatea, cât și fiscalitatea, după cum s-a mai menționat, au la bază anumite principii, funcții și norme specifice prin care se caracterizează și se deosebesc între ele. Interferența dintre principiile contabile și cele fiscale nu se poate realiza fără cunoașterea conceptelor ce le definesc, fără înțelegerea evoluției acestora, precum și a repercusiunilor directe și indirecte asupra vieții economico-financiare specifice fiecărei entități economice. Unele trăsături caracteristice aferente contabilității și sistemului fiscal sunt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1. Trăsături caracteristice aferente contabilității și sistemului fiscal din RM

Contabilitatea	Criterii	Sistemul fiscal
<ul style="list-style-type: none"> - Legea contabilității și raportării financiare (287/2017); - Standardele Naționale de Contabilitate (2020); - Planul general de conturi contabile 	Baza normativă	<ul style="list-style-type: none"> - Codul fiscal al RM (1163/1997); - Legea bugetului; - Regulamente, instrucțiuni și scrisori ale Ministerului Finanțelor
Legea contabilității și raportării financiare (287/2017) , art.6 <ul style="list-style-type: none"> - continuitatea activității; - permanența metodelor; - contabilitatea de angajamente; - prudența; - intangibilitatea; - prioritatea conținutului asupra formei; - separarea patrimoniului și a datoriilor; - evaluarea la cost de intrare; - necompensarea; - importanța relativă 	Principiile de bază	Codul fiscal al RM (1163/1997), art. 6 (8) <ul style="list-style-type: none"> - neutralitatea impunerii; - certitudinea impunerii ; - echitatea fiscală; - stabilitatea fiscală; - randamentul impozitelor
<ul style="list-style-type: none"> - culegere și prelucrare; - informare; - control; - juridică; - previziune 	Funcții	<ul style="list-style-type: none"> - planificare; - organizare; - conducere; - control

Sursa: elaborat de autor în baza [1] și [2]

Scopurile și obiectivele acestor două științe separate (contabilitatea și fiscalitatea) sunt expresia cerințelor de informare a managementului prin politici contabile și fiscale menite să racordeze informația financiar-contabilă la condițiile și cerințele luării unor decizii adecvate conjuncturii social-economice ale fiecărei perioade.

Dinamica modificării legislației economice în general, dar îndeosebi a celei contabile și fiscale, precum și armonizarea acestora la cerințele europene (fixate pe domeniul contabil și fiscal), necesită asigurarea caracteristicilor calitative ale informațiilor contabile din situațiile financiare ca fundament al deciziilor managementului entităților.

În acest sens, se remarcă tendințele tot mai accentuate de convergență a sistemului contabil la nivel global, la care își aduc aportul organizațiile profesionale naționale și internaționale, de profil, prin revizuirea standardelor existente și/sau adoptarea altor standarde de contabilitate, de raportare contabilă și de interpretare unitară.

Adaptarea sistemului fiscal la cel contabil se poate realiza prin soluții alternative, care vizează mediul pieței și negocierea condițiilor de echilibrare. În domeniul fiscal, sincronizările se referă la impozitele care pot intra sub incidența echilibrărilor și nivelul până la care se pot realiza. Ca

și componentă a gestiunii fiscale, contabilitatea constituie sistemul informațional care asigură funcționarea, în condiții de eficiență a fiscalității, precum și dezvoltarea creanțelor fiscale.

Relația contabilitate-fiscalitate

Pornind de la caracteristicile comune sau cele care diferențiază recunoașterea și evaluarea elementelor patrimoniale și a rezultatului financiar, precum și tratamentul fiscal al acestora s-a abordat problema conectării și deconectării privind contabilitatea și fiscalitatea, s-au pus în evidență similitudinile și discrepanțele în recunoașterea activelor și datoriilor, veniturilor și cheltuielilor, prin prisma conceptelor și definițiilor stipulate atât în reglementările contabile, cât și în cele fiscale la nivel național. În ceea ce privește evaluarea elementelor bilanțiere, pe lângă regulile de evaluare cuprinse în reglementările contabile și în SNC/IFRS, s-au analizat conceptele și definițiile cuprinse în legislația fiscală, punându-se în evidență situațiile în care acestea sunt definite diferit, în contabilitate și fiscalitate. De asemenea, s-au pus în evidență conexiunile și diferențierile între cerințele reglementărilor contabile și cele fiscale privind performanța entității.

În literatura de specialitate, opiniile economiștilor privind relația contabilitate-fiscalitate pe plan mondial, a determinat existența a două sisteme mari de contabilitate:

1. *modelul continental* unde fiecare țară are propriile reguli fiscale asupra contabilității. De aici, rezultă și nevoia de reconciliere, astfel încât și statului și entităților să-i fie satisfăcute cerințele. Realitatea și analiza raporturilor dintre fiscalitate și contabilitate demonstrează că principiile, normele, reglementările celor două componente nu sunt convergente în toate cazurile, ceea ce este valabil și pentru RM.
2. *modelul anglo-saxon* unde principiul imaginii fidele este suprem și nu sunt onorate în mod egal toate interesele informaționale, deoarece fiscalitatea nu se subordonează acestui principiu (imaginii fidele), iar în situație de divergență cu contabilitatea, fiscalitatea impune regula.

Modalitățile de finanțare ale entităților care aparțin celor două mari modele de contabilitate sunt diferite. În modelul continental de contabilitate, entitățile își asigură resursele financiare de care au nevoie, pentru desfășurarea activității lor prin intermediul băncilor comerciale, spre deosebire de o entitate care aplică regulile anglo-saxone care își asigură resursele financiare de pe piețele de capital, care sunt foarte sensibile la informațiile contabile.

Într-o economie de piață, interesele statului în domeniul economic, social și cultural sunt realizate prin intermediul pârghiilor economico-financiare printre care și sistemul de impozite și taxe aplicate persoanelor juridice și fizice. În condițiile actuale ale economiei, obligațiile fiscale ale entităților materializându-se într-o varietate mare de impozite, reprezintă un mijloc de constituire ale veniturilor statului asupra sferei economico-sociale.

În literatura de specialitate, impozitul, în general, reprezintă o prelevare obligatorie cu titlu definitiv, fără o contraprestație imediată și directă din partea statului stabilită prin lege. El reprezintă una din principalele surse de finanțare a cheltuielilor publice.

Rolul impozitelor pe plan economic și social se manifestă și prin aceea că instituirea și perceperea de către stat a acestora determină o redistribuire însemnată a produsului intern brut. În practica financiară contemporană, se remarcă o creștere a rolului impozitelor pe plan economic, acestea fiind folosite ca pârghie de politică economică prin modul în care sunt instituite și percepute, putându-se manifesta ca instrumente de frânare sau de stimulare a unor activități, domenii și zone, a consumului anumitor produse și/sau servicii. Având în vedere aceste aspecte, ținând cont de principiile prezentate și raționamentul profesional, se analizează comparativ fiscal și contabil modul de recunoaștere a elementelor situațiilor financiare.

Relația de conectare-deconectare a contabilității de fiscalitate din perspectiva contabilității trebuie privită prin prisma simetriilor sau similitudinilor în recunoașterea și evaluarea activelor și datoriilor, veniturilor și cheltuielilor. Potrivit prevederilor contabile, situațiile financiare

prezintă rezultatele financiare ale tranzacțiilor economice, iar criteriile de recunoaștere în structurile situațiilor financiare prezintă probabilitatea că orice beneficiu economic și element patrimonial să aibă un cost sau o valoare ce poate fi evaluată în mod credibil.

Conectarea și deconectarea contabilității de fiscalitate din perspectiva fiscalității se realizează pe coordonatele armonizării și convergenței cadrului conceptual contabil național cu cel european și internațional, la baza cărora trebuie să stea înțelegerea și aplicarea principiilor contabile fundamentale și dezvoltarea raționamentului profesional atât în mediu contabil cât și în cel fiscal.

Ierarhizarea relației contabilitate-fiscalitate

În prezent, relația fiscalitate-contabilitate și cerința analizei perspectivelor armonizării acestora se bazează pe ideea creșterii rolului informației financiar-contabile în luarea deciziilor de investire sau privind perspectivele unei entități, bazate pe constatări faptice, cum sunt: creșterea rolului activității financiar-bancare în dezvoltarea entității, necesitatea stimulării și a reglării procesului de obținere a profitului, cerințele generalizării și a sintetizării informației financiar-contabile prin situații de raportări concise.

Totodată, deconectarea fiscalității de contabilitate implică riscuri și dificultăți în privința autonomiei entității, cum ar fi: cunoașterea ratei presiunii fiscale care poate afecta posibilitățile de obținere a unor împrumuturi bancare, mărimea costurilor de producere poate fi în detrimentul unui profit ridicat, inconsistența și lacunele sistemului legislativ impiedică buna credință a investitorilor etc.

În literatura de specialitate, modalitățile de ierarhizare a relației contabilitate-fiscalitate și evaluare a impactului acestora asupra deciziilor manageriale, au identificate trei aspecte principale, și anume:

1. *aspectul acțional* în care binomul contabilitate-fiscalitate apare sub forma unor fluxuri prin care se transmit reciproc informații, decizii, feedback-uri și se realizează acțiuni specifice de control, comunicare, achitare obligații fiscale etc.
2. *aspectul tratamentelor* specifice cu care se operează în contabilizarea propriu-zisă și a obligațiilor fiscale, a influenței pe care acestea le au asupra informației prezentate de contabilitate.
3. *aspectul optimizărilor fiscale*, care trebuie să fie permanent în atenția managementului, pentru reducerea prin diverse metode a poverii fiscale asupra afacerii.

Din această perspectivă am subliniat rolul major al armonizării permanente a relațiilor contabilitate-fiscalitate, respectiv a interesului entității economice cu cel fiscal al statului. De asemenea, am prezentat importanța oportunității, clarității, credibilității și gradului de relevanță al informațiilor rezultate în urma relaționării contabilității cu fiscalitatea, dar și nevoia de simetrie în cadrul acestei relaționări, ceea ce incumbă necesitatea unei căutări continue pentru soluții optime care să nu dezavantajeze niciunul dintre domeniile menționate.

Concluzii. Contabilitatea trebuie să-și adapteze, într-o anumită măsură, instrumentele de lucru pentru a răspunde cerințelor actuale, astfel încât părțile care intervin în calculul și prelevarea impozitului să posede cunoștințe bune despre contabilitate, drept și politică economică, pentru rezolvarea corectă a cazurilor nenumărate în care nu este suficientă aprecierea agentului impunător, judecată prin prisma unui funcționar zelos sau a unui contribuabil perspicace.

Contabilitatea reprezintă o sursă privilegiată de informații pentru organele fiscale, majoritatea obligațiilor fiscale fiind stabilite pe baza datelor oferite de aceasta. Mereu s-a încercat și continuă să se încerce să se stabilească o relație de ordine între fiscalitate și contabilitate cu diverse alternative. În toate cazurile este unanimă aprecierea, deoarece există o interdependență contabilitate-fiscalitate, hotărâtoare în gestiunea fiecărei entități. Dacă privim contabilitatea ca un instrument ce oferă informații pure și obiective pentru toți utilizatorii săi, atunci organele

fiscale ar trebui să accepte această realitate contabilă la stabilirea sarcinilor fiscale ale entității.

Referințe bibliografice:

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017.
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120938&lang=ro
2. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997.
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=121292&lang=ro#
3. Robu S. A. Libertate și conformitate în contabilitatea și fiscalitatea întreprinderii.
http://www.doctorat.ase.ro/Media/Default/sustineri%20teze%20doctorat/documente%20doctozanzi/Rezumat_teza_RobuSorin_RO.pdf
4. Robu S. A. Opinii privind libertatea și conformitatea în relația contabilitate – fiscalitate – management.
<http://www.nos.iem.ro/bitstream/handle/123456789/222/Robu%20Sorin.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
5. Bucur V., Graur A. Contabilitatea impozitelor. Chișinău: ASEM, 2016, 618 p.
6. Pop I. Contabilitate și fiscalitate, conectare și deconectare.
https://econ.ubbcluj.ro/Scoala_Doctorala/rezumate/2013_2014/POP%20Ioan.pdf