

ABORDAREA CHELTUIELILOR SUB ASPECT CONTABIL ȘI FISCAL

APPROACH TO EXPENSES IN TERMS OF ACCOUNTING AND TAXATION

Maia BAJAN, dr., conf. univ.

e-mail: bajan.maia@ase.md

Irina BRIGHIDIN,

e-mail: irinabrichidin12@gmail.com

Academia de Studii Economice a Moldovei

***Abstract.** Expenditures represent decreases in economic benefits recorded during the management period in the form of outflows or reductions in the value of assets or increases in debts that contribute to decreases in equity, other than those resulting from its distribution to owners. During the course of the separate economic activity, there is a difference between the approach of accounting and fiscal expenses. This research focuses on the study of expenditure from an accounting and fiscal point of view, by studying the national regulatory framework for expenditure accounting. Deductible or non-deductible expenses? This is a question that taxpayers ask themselves when it comes time to complete their annual income tax return. It is known that the understanding of the deductibility of expenses by taxpayers and tax authorities may differ, although, in most cases, both parties refer to one and the same rule of the Fiscal Code (art. 24(1)): "It is allowed to deduct ordinary and necessary expenses, paid or borne by the taxpayer during the fiscal period, exclusively within the entrepreneurial activity.". This provision contains a whole philosophy on understanding the deductibility of expenses for tax purposes. The divergences that appear in this context are generated by the fact that the agreement of the two parties regarding the "accounting character" and the "fiscal character" of some expenses for the entrepreneurial activity is different.*

Keywords: deductible and non-deductible expenses, recognition, national accounting standards, accounting principles, fiscal code.

JEL clasification: M41, E62

Introducere.

Dezvoltarea continuă și favorabilă a unei entități depinde de numeroși factori economici, iar unul dintre cei mai importanți se bazează pe informația financiar-contabilă, care este furnizată de contabilitate pentru diferiți utilizatori de informație.

Un rol important în luarea deciziilor o au cheltuielile suportate de entitate. Orice activitate dobândește valențe și trăsături distincte. Indiferent de domeniul de activitate, cheltuielile reprezintă un element important, care își lasă amprenta asupra diferitor factori de decizie. Evidența corectă a cheltuielilor joacă un rol major la nivel microeconomic, unde se reflectă faptul că acestea contribuie la rezolvarea celor mai variate probleme ce țin de evaluarea performanțelor entității, evaluarea competitivității și eficacității acesteia.

Metode de cercetare utilizate.

Pentru realizarea obiectivelor propuse au fost utilizate următoarele metode de cercetare precum: documentarea care s-a bazat pe studierea surselor bibliografice, analiza logică și sinteza materialului expus, analiza cheltuielilor deductibile și nedeductibile conform Codului Fiscal al Republicii Moldova.

Conținutul de bază.

Actualmente, contabilitatea și fiscalitatea au devenit domenii strâns legate și formează un tot întreg în procesul de desfășurare a activității tuturor entităților. Obiectivul contabilității constă în asigurarea cu informație veridică și obiectivă privind performanța și poziția financiară a entității. Pe când regulile fiscale apără interesele statului și stimulează unele activități. Totodată în Republica Moldova sistemul contabil la fel ca și cel fiscal sunt controlate și determinate de legislație.

Sistemul contabil are drept obiectiv întocmirea situațiilor financiare prin respectarea Legii contabilității și raportării financiare, Standardele Naționale de Contabilitate, Planul general de conturi contabile, iar sistemul fiscal este bazat pe respectarea cerințelor stipulate în Codul Fiscal și alte acte normative, precum Legea bugetului pentru fiecare an, diverse Regulamente și instrucțiuni stabilite de Serviciul Fiscal de Stat.

În literatura de specialitate, des se menționează că profesia contabilă este un actor esențial în funcționarea sistemului fiscal. Astfel, prin cunoștințele, profesionalismul și experiența pe care o dețin contabilii față de cerințele Codului fiscal, entitatea devine un contribuitor esențial la formarea bugetului de stat.

Cheltuielile suportate de entitate au un rol important în luarea deciziilor. Între contabilitate și fiscalitate apare o divergență și anume cea a înregistrării și recunoașterii cheltuielilor. În contabilitate conform SNC „Cheltuieli” acestea se recunosc dacă se respectă următoarele criterii:

- ✓ există o certitudine întemeiată privind diminuarea beneficiilor economice ale entității;
- ✓ mărimea cheltuielilor poate fi evaluată în mod credibil.

În contabilitate cheltuielile se recunosc în baza următoarelor principii contabile:

- **contabilitatea de angajamente**, care presupune recunoașterea cheltuielilor în perioada în care au fost suportate, indiferent de momentul plății sau compensării sub altă formă.
- **prudența**, care ține de recunoașterea cheltuielilor astfel încât mărimea acestora să nu fie subevaluată. În contabilitate se înregistrează toate cheltuielile, inclusiv pierderile aferente perioadei de gestiune, indiferent de faptul dacă există sau nu posibilitatea recuperării acestora.

Pe când în scopuri fiscale cheltuielile se clasifică în cheltuieli deductibile și nedeductibile. Această delimitare a cheltuielilor apare în momentul când contabilii țin să completeze Declarația cu privire la impozitul pe venit. Pentru practica fiscală situația în care contribuabilul trebuie să se justifice pentru unele cheltuieli, suportate în cadrul activității sale de antreprenariat, este o realitate obișnuită. În unele situații, viziunea antreprenorului privind organizarea afacerii proprii diferă de viziunea inspectorului fiscal.

Astfel conform art.24 al Codului Fiscal în cazul în care cheltuielile suportate de contribuabil cuprind cheltuielile aferente activității de întreprinzător și cheltuielile personale, deducerea se permite doar în cazul când cheltuielile aferente activității de întreprinzător le depășesc pe cele personale și numai pentru acea parte a cheltuielilor care se referă nemijlocit la desfășurarea activității de întreprinzător.

Exemplu: O entitate deține un activ al cărui cost de intrare constituie 60000 lei, iar suma amortizării acumulate la 31.12.202X este de 20000 lei. În conformitate cu politicile contabile ale entității, evaluarea ulterioară a activului se efectuează la valoarea contabilă, iar pierderile din

depreciere se contabilizează la un cont separat. La data raportării valoarea justă minus costurile de vânzare a activului este egală cu 30000 lei.

În baza datelor din exemplu, în contabilitate entitatea recunoaște la 31.12.202X pierderea din depreciere în sumă de 10000 lei [(60000 lei - 20000 lei) - 30000 lei] care se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și pierderilor din depreciere. Însă în scopuri fiscale, această sumă de 10000 lei nu se va prezenta drept cheltuieli deductibile.

În baza exemplului prezentat se completează Anexa 2D la Declarația VEN 12:

Extras la anexa 2D „Ajustarea veniturilor” la Declarația VEN 12

Indicatori	Codul rd.	Suma recunoscută		Diferența
		evidența contabilă	scopuri fiscale	
Cheltuielile din reevaluarea mijloacelor fixe și a altor active (art.24 alin.(18) din Codul fiscal)	03041	10000	0	(10000)

Ținând cont de situația actuală a pandemiei create de care suntem afectați la nivel global, apare o întrebarea ce ține de permiterea spre deducere în scopuri fiscale a cheltuielilor suportate de entitate pentru procurarea testelor COVID-19 cu scopul testării salariaților săi, precum și cheltuielilor legate de procurarea echipamentului de protecție: măști, viziere, dezinfectanți.

În conformitate cu prevederile art.24 din Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor suportate de angajator pentru testarea salariaților în vederea depistării prezenței virusului SARS-CoV-2, precum și deducerea cheltuielilor suportate de entitate pentru procurarea echipamentului de protecție a angajaților împotriva Corona-virusului.

O altă divergență dintre contabilitate și fiscalitate apare în momentul de recunoaștere a cheltuielilor privind impozitele și amenzile. În conformitate cu art.30 din Codul Fiscal se limitează prin deducere unele cheltuieli și anume: nu se permite deducerea impozitului pe venit, instituit în prezentul titlu, a penalităților și a amenzilor aferente lui, precum și a amenzilor și penalităților aferente altor impozite, taxe și plăți obligatorii la buget, a amenzilor și penalităților aplicate pentru încălcarea actelor normative. Pe când în contabilitate se vor înregistra aceste amenzi și penalități și într-un final și se vor stinge aceste datorii.

Conform art. 24 din Codul Fiscal al R.M. nu se permite deducerea provizioanelor, cu excepția reducerilor pentru pierderi la active și la angajamente condiționale, pentru bănci, efectuate conform, și pentru pierderi la împrumuturi și dobânzile aferente (provizioane), pentru organizațiile de creditare nebanară.

Exemplu: În anul 202X o entitate a vândut mărfuri cu termen de garanție de 12 luni. Dacă la toate mărfurile vândute s-ar găsi defecte minore, costurile de reparație ar constitui 100000 lei, iar la depistarea defectelor majore costurile de reparație s-ar ridica la 500000 lei. Experiența anterioară și previziunile entității arată că în anul următor 75% din mărfurile vândute nu vor avea defecte, 20% vor avea defecte minore, iar 5% - defecte majore.

În contabilitatea entității în anul 202X entitatea va constitui un provizion pentru acoperirea costurilor de reparație pe perioada de garanție în sumă de 45000 lei $[(75\% \times 0) + (20\% \times 100000 \text{ lei}) + (5\% \times 500000 \text{ lei})]$ care va fi înregistrat ca majorare simultană a cheltuielilor și a datorii curente.

În baza exemplului prezentat se completează Anexa 2D la Declarația VEN 12:

Extras la anexa 2D „Ajustarea veniturilor” la Declarația VEN 12

Indicatori	Codul rd.	Suma recunoscută		Diferența
		evidența contabilă	scopuri fiscale	
Cheltuielile pentru formarea provizioanelor (art.31 alin.(4) din Codul fiscal)	03042	45000	0	(45000)

Concluzii.

Cadrul național legislativ privind abordarea cheltuielilor sub aspect contabil și fiscal vizează același aspect aferent noțiunii de cheltuieți, doar că tratarea este diferită în contabilitate și în scopuri fiscale. Performanța financiară a entității este direct influențată de relevanța și fiabilitatea informațiilor privind recunoașterea elementelor de cheltuieți. Există o dependență directă între măsura de corectitudine a înregistrării faptelor economice generatoare de cheltuieți în contabilitate și tratarea acestora din punct de vedere fiscal. Însă un fapt este sigur, ambele componente urmăresc tendința entității de continuitate a activității economice.

Referințe bibliografice

1. Codul fiscal. Disponibil:
<http://demo.weblex.md/item/view/iddbtype/1/id/LPLP199704241163/specialview/1/ref/sf#T2>
2. Legea contabilității și raportării financiare nr 287 din 15.12.2017. Disponibil:
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120938&lang=ro
3. Standardele Naționale de Contabilitate. Disponibil:
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro
4. Graur A., Bucur V. Contabilitatea impozitelor. Manual. Chișinău 2016.
5. Teiușan S.-C. recunoașterea cheltuielilor. Disponibil:
<http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/820061/37.pdf>