

DIVERGENȚE ȘI CONVERGENȚE ÎNTRE FISCALITATEA ȘI CONTABILITATEA VENITURILOR

DIVERGENCES AND CONVERGENCES BETWEEN TAXATION AND ACCOUNTING OF REVENUES

Natalia CURAGĂU, conf. univ., dr., ASEM

e-mail: natalia.curagau@yahoo.com

Daniela ROTARU, masterand, ASEM

e-mail: daniela.rotaru@mail.ru

Abstract. *Accounting and taxation are two disciplines often independent of each other, but commercial companies, autonomous governments and other state institutions present a set of accounting and tax documents that need to be analyzed as a whole and not independently of each other. At this point, has always prevailed the problem of countering accounting and tax issues. One explanation is that in not all the cases the accounting treatment is the same as the tax treatment. There is a complex relationship between accounting and taxation, as accounting is a privileged source of information for tax authorities, most tax liabilities being established on the basis of the data presented by it.*

Key terms. Accounting system, tax system, income, accounts, statement.

JEL classification M41

Contabilitatea și fiscalitatea constituie două discipline adesea independente una de alta, or societățile comerciale, regiile autonome și alte instituții de stat prezintă un ansamblu de documente contabile și fiscale care trebuie analizate în ansamblu și nu independent unul de altul. Contabilitatea răspunde în plan informațional și decizional la problematica gestiunii valorilor economice separate patrimonial. Entitățile patrimoniale au constituit spațiul de reprezentare și acțiune al contabilității. Unul din interesele informaționale onorate de contabilitate, considerat de unii autori principal, este cel fiscal. Principiile fiscale urmăresc fie stimularea, fie inhibarea unor activități. Astfel, prin Directiva a IV-a a C.E.E. s-a stabilit interactivitatea între dreptul contabil și dreptul fiscal. Aceasta este realizată prin Gestiunea fiscală a întreprinderii.

Veniturile reprezintă creșteri ale avantajelor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări/creșteri ale activelor sau diminuări/stingeri ale datoriilor, care au influențat rezultatul net (profitul/pierderea) al anului de gestiune curent.

Potrivit legii contabilității, veniturile se urmăresc pe feluri de venituri (după natura lor), grupându-se în venituri de exploatare, venituri financiare, venituri excepționale, venituri din diminuarea provizioanelor.

Analizând anumite criterii comparative din sistemul contabil și fiscal, aferente veniturilor, se identifică următoarele caracteristici:

Tabelul 1. Recunoașterea veniturilor conform sistemului contabil versus cel fiscal

Criteria de comparație	Sistemul contabil	Sistemul fiscal
1. Organul reglementator	Ministerul Finanțelor și Guvernul Republicii Moldova	
2. Scopul sistemului	Prezentarea informației contabile privind performanța și poziția financiară a entității	Determinarea corectă a bazei impozabile, a sumei impozitelor și taxelor, transferarea completă și la timp a acestora la buget

3.Sarcinile de bază	Furnizarea informației necesare pentru: -întocmirea situațiilor financiare -executarea bugetului	-Colectarea, reflectarea și prelucrarea informației privind datoriile fiscale ale entităților; -Prezentarea informației privind soldul creanțelor sau datoriilor fiscale ale entităților
4.Baza normativă	-Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017 -Codul Fiscal -SNC “Venituri” -Instrucțiuni și scrisori elaborate de MF sau SFS privind aplicarea impozitelor și taxelor	-Codul Fiscal -Legea bugetului
5.Modul de recunoaștere	principiul contabilității de angajamente	metoda de casă
6.Componența rapoartelor	-Situația de profit și pierdere -notele la situațiile financiare	-Declarațiile fiscale -rapoartele pe tipuri de impozite

Elaborat de autor în baza SNC „Prezentarea situațiilor financiare”

Rezultatul unei activități economice este tratat din două puncte de vedere: rezultat contabil și rezultat fiscal.

Profitul contabil este profitul net sau pierderea netă pe o perioadă, înainte de scăderea cheltuielilor cu impozitul.

$$\text{Venit contabil} = \text{Total Venituri} - \text{Total Cheltuieli} \quad (1.1)$$

Profitul impozabil (pierderea fiscală) este profitul (pierderea) pe perioada exercițiului, determinat în concordanță cu regulile stabilite de autoritatea fiscal, pe baza cărora impozitul pe profit este recuperabil.

$$\text{Venit impozabil} = \text{Venit contabil} + \text{Ajustarea veniturilor} - \text{Ajustarea cheltuielilor} \quad (1.2)$$

Analizând anumite criterii comparative din sistemul financiar și fiscal, aferente contabilității impozitului pe venit din cadrul operațiilor cu active amortizabile, se identifică următoarele caracteristici:

Tabelul 2. Contabilitatea impozitului pe venit din cadrul operațiilor cu active amortizabile conform sistemului contabil versus cel fiscal

Criteriul	Contabilitatea financiară	Legislația fiscală
Baza normativă	SNC „Imobilizări necorporale și corporale”	Art. 26 ¹ ale Codului Fiscal Regulamentul cu privire la modul de evidență și calculare a uzurii mijloacelor fixe în scopul impozitării
Metoda de calcul a amortizării	-metoda liniară; -metoda unităților de producție; -metoda de diminuare a soldului.	Conform art. 26 ¹ din Codul Fiscal, amortizarea mijloacelor fixe se efectuează prin utilizarea metodei liniare de amortizare.
Norma de amortizare	Entitatea determină de sine stătător, reieșind din durata de utilizare.	Norma amortizării pentru fiecare mijloc fix se determină ca raportul dintre 100% și durata de funcționare utilă a acestuia stabilită în Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 338/2003.
Începutul/sfârșitul perioadei de calcul a amortizării	Începând cu prima zi a lunii următoare celei în care a fost dat în exploatare mijlocul fix/ Finalizând cu ultima zi a lunii următoare celei în care a fost scos din exploatare mijlocul fix	Amortizarea se calculează lunar începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix se pune în funcțiune.

Elaborat de autor în baza SNC „Prezentarea situațiilor financiare”

În continuare se prezintă un exemplu convențional, aferent situațiilor financiare ale entității, presupunem, „BioLife” S.R.L.

Entitatea „BioLife” S.R.L., la începutul anului fiscal 2018, dispune de mijloace fixe, în valoare cumulativă de 3.225.000 lei. Conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 289, din 14.03.2007, privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale, a Procedurii Fiscale și a SNC, se prezintă datele:

Tabelul 3. Calculul amortizării prin metoda liniară (extras)

Nr	Mijloace fixe	Valoarea contabilă a MF la încep. per. de gestiune	Valoarea de intrate a MF nou procurate	Valoarea reziduală	Norma de amortizare (%)	Valoarea contabilă a MF la finele per. de gestiune	Amortiza-rea MF	Valoarea contabilă a MF la încep. per. de gestiune
A	1	2	3	4	5	6	7=(6-4)*5	8
1	Clădire administrativă (25 ani)	1155000	-	130000	4,3	1155000	44075	1110925
2	Clădirea laboratorului (18 ani)	850000	7500	20000	5,5	857500	46063	811437
3	Strung (7 ani)	8900	-	400	14,3	8900	1215	7685

5	Total	3225000	563300	X	X	3788300	285443	3502857

Sursa: elaborat de autor

În continuare, se prezintă calculul amortizării conform art. 26 din Codul Fiscal, valabil până în anul 2019, în prezent amortizarea mijloacelor fixe fiind efectuate prin utilizarea metodei liniare.

Tabelul 4. Registrul de evidență a MF pe categorii de proprietate

Nr	Categoria de proprietate și norma uzurii	Baza valorică a MF la încep. per. de gestiune	Valoarea de intrare a MF nou procurate	Baza valorică a MF la finele per. de gestiune	Amortiza-rea MF	Baza valorică a MF la încep. per. de gestiune
A	1	2	3	4	5	6
1	Clădirea administrativă (II-8%)	1155000	-	1155000	92400	1062600
2	Clădirea laboratorului (III-12,5%)	850000	7500	857500	107188	750312
3	Strung (V-30%)	8900	-	8900	2670	6230
4	IV-20%	231100	15500	246600	49320	197280
5	V-30%	980000	540300	1520300	456090	1064210
6	Total	3225000	563300	3788300	707668	3080632

Sursa: elaborat de autor

La completarea Declarației cu privire la impozitul pe venit (VEN 12), se observă unele divergențe dintre contabilitate și fiscalitate:

1 situație. Anumite venituri sunt recunoscute în contabilitate, însă în fiscalitate se reflectă ca venituri neimpozabile, ceea ce determină diminuarea venitului impozabil și au impact asupra cheltuielilor privind impozitul pe venit, (exemplu : venitul obținut din înlocuirea proprietății, rd.02041 din VEN 12).

2 situație. Unele venituri nu sunt recunoscute în contabilitate, dar în fiscalitate se înregistrează ca venituri impozabile, astfel crește venitul impozabil și respectiv influențează

cheltuielile privind impozitul pe venit, (exemplu : venitul obținut ca rezultat al neînlocuirii sau înlocuirii parțiale a proprietății, rd.02042 din VEN 12).

Tabelul 5. Extras din declarația VEN 12

Indicatori	Codul rîndului	Suma recunoscută în:		Diferența
		evidența contabilă	scopuri fiscale	
Venitul obținut din înlocuirea proprietății (art.22, Codul fiscal) (în coloana 2 se indică suma veniturilor excepționale)	02041		0	
Venitul obținut ca rezultat al neînlocuirii sau înlocuirii parțiale a proprietății (art.22, Codul fiscal)	02042	X		

Sursa: Elaborat de autor

În continuare vom exemplifica situațiile prezentate:

La entitate, în perioada de gestiune, au fost distruse materii prime în valoare de 22000 lei, în urma calamităților naturale. După investigarea cazului, compania de asigurări a achitat despăgubiri în mărime de 20000 lei. Pentru recuperarea bunurilor pierdute, entitatea a folosit din suma obținută doar 19000 lei. Tot în această perioadă, entitatea a donat 2 calculatoare unei case de copii. Valoarea contabilă a unui calculator este de 1700 lei, iar valoarea justă a unui calculator - 2300 lei.

Tabelul 6. Reflectarea veniturilor aferente evidenței contabile vs celei fiscale

Evidența contabilă	Evidența fiscală										
1. Cazul calamităților naturale											
1. Materialele distruse în urma calamităților naturale : Dt 723 Ct 211 22000 lei 2. Încasarea despăgubirilor de la compania de asigurări : Dt 242 Ct 623 20000 lei 3. Recuperarea bunurile pierdute : Dt 211 Ct 521 19000 lei	Conform art.22 al Codului Fiscal se prevede că : „Valorile investite pentru recuperarea bunurilor și folosite în scopul desfășurării activității economice, este scutit de impozit. ” și se înregistrează sub formă de venit doar suma neutilizată, adică 1000 lei.										
2. Cazul donării mijloacelor fixe (calculatoarelor)											
1. Valoarea contabilă a calculatoarelor : Dt 721 Ct 123 2*1700=3400 lei 2. TVA datorat bugetului pentru bunurile donate: Dt 713 Ct 534 20%*4600=920 lei	Extras din Anexa 1.1 D de la Declarația VEN 12 Notă la rd.0207 Venitul obținut din donarea activelor <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>Categoria activelor donate</th> <th>Cod</th> <th>Valoarea de bilanț(baza valorică)</th> <th>Prețul de piață la momentul donării</th> <th>Valoarea maximă din coloana 2 și coloana 3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Mijloace fixe</td> <td>02072</td> <td>3400</td> <td>4600</td> <td>4600</td> </tr> </tbody> </table>	Categoria activelor donate	Cod	Valoarea de bilanț(baza valorică)	Prețul de piață la momentul donării	Valoarea maximă din coloana 2 și coloana 3	Mijloace fixe	02072	3400	4600	4600
Categoria activelor donate	Cod	Valoarea de bilanț(baza valorică)	Prețul de piață la momentul donării	Valoarea maximă din coloana 2 și coloana 3							
Mijloace fixe	02072	3400	4600	4600							

Sursa: elaborat de autor

În baza exemplului prezentat se completează Anexa 1D la Declarația VEN 12:

Tabelul 7. Extras la anexa 1D „Ajustarea veniturilor conform prevederilor legislației fiscale” la declarația VEN 12

Indicatori	Codul rîndului	Suma recunoscută în:		Diferența
		evidența contabilă	scopuri fiscale	
Venitul obținut din înlocuirea proprietății (art.22, Codul fiscal) (în coloana 2 se indică suma veniturilor excepționale)	02041	20 000	0	(20 000)
Venitul obținut ca rezultat al neînlocuirii sau înlocuirii parțiale a proprietății (art.22, Codul fiscal)	02042	X	1000	1000
Venitul obținut din donarea activelor, cu excepția activelor de capital (art.42) (anexa 1.1D din Codul fiscal)	0207	X	4600	4600
TOTAL Ajustarea Veniturilor	020	20 000	5 600	(14 400)

Sursa: elaborat de autor

Totalul obținut în anexa 1D din Declarația VEN 12 se completează în **Declarația VEN 12** propriu-zisă:

Tabelul 7. Extras din declarația VEN 12

Indicatori	Cod	Suma
Ajustarea (majorarea /micșorarea) veniturilor conform prevederilor legislației fiscale (anexa 1D)	020	(14 400)

Sursa:elaborat de autor

Contabilitatea este conectată la fiscalitate. Bilanțul contabil este destinat nevoilor proprii de informare și altor terți (cu excepția statului), neținând cont de constrângerile fiscale. În lipsa unui bilanț fiscal, care să fie destinat fiscoi pentru impunere, pentru obținerea rezultatului impozabil (fiscal) sunt necesare prelucrări extracontabile.

În urma studiului efectuat, propunem următoarele soluții privind divergențele dintre contabilitate și fiscalitate:

- armonizarea terminologiei contabile cu cea fiscală, pentru a evita distorsiunile lexicale și a permite o interpretare univocă ;
- respectarea aceluiași principii de recunoaștere a veniturilor în contabilitate și respectiv-fiscalitate ;
- acceptarea paralelismului din raportările contabile și fiscale ;
- ținerea evidenței distincte, în cazul elementelor determinate diferit în contabilitate față de fiscalitate.

Referințe bibliografice:

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15 decembrie 2017 // Monitorul Oficial, nr. 1-6/22 din 05.01.2018
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova, www.sfs.md
3. Standardele Naționale de Contabilitate // Monitorul Oficial , nr. 177-181/1224 din 16.08.2013
4. Standardul Național de Contabilitate „Venituri” // Monitorul Oficial , nr. 177-181/1224 din 16.08.2013,
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349930>