

PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII IMPOZITULUI PE PROFIT ÎN ÎNTREPRINDERILE COOPERAȚIEI DE CONSUM

Lect. sup. Viorica Guțan, UCCM

Moldova's integration into European economic condition need accounting harmonization with EU directives and I.F.R.S., including I.F.R.S for small and medium enterprises. An important area of accounting standards related to determining the directions of improvement income tax accounting. For those, accountants concern of the cooperative system is to identify issues related to income tax accounting, based on I.F.R.S.

Problematica contabilizării obligației fiscale privind impozitul pe profit este una din problemele cele mai dezbătute în domeniul contabilității. Potrivit Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ [5] și Legii contabilității [1], S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit” nou va fi elaborat potrivit cerințelor I.A.S 12 „Impozitul pe profit”[6]. Iar până în 2015, se planifică introducerea I.F.R.S. pentru I.M.M-uri în calitate de standarde opționale, de nivel secundar.

De aceea, preocuparea contabililor din sistemul cooperatist ține de identificarea problemelor aferente contabilității impozitului pe profit, reieșind din prevederile I.F.R.S. În aceste condiții, trebuie să fie perfecționată contabilitatea impozitului pe profit. În opinia noastră, perfecționarea contabilității impozitului pe profit trebuie efectuată în următoarele direcții:

- 1) delimitarea domeniului de aplicare a S.N.C.12;
- 2) perfecționarea nomenclatorului de conturi în planului de conturi;
- 3) stabilirea modului de calculare și contabilizare a impozitelor amânate.

În prezent, prevederile S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit” sunt obligatorii pentru toate întreprinderile, inclusiv pentru sectorul micului business. Conform *art.18 (2)* din *Legea cooperăției de consum*, organizațiile cooperatiste de consum și întreprinderile cooperatiste sunt asimilate subiecților micului business [2]. Potrivit criteriilor enunțate de *Legea „Cu privire la susținerea întreprinderilor mici și mijlocii” nr. 206 din 07.07.2006* [3] și *Proiectului Legii IMM entitățile cooperăției de consum se atribuie întreprinderilor mici și medii. Art.15 al Legii contabilității* [1] delimitează trei sisteme contabile utilizate pentru întreprinderile micului business: sistemul contabil în partidă simplă, sistemul contabil simplificat în partidă dublă și sistemul contabil complet în partidă dublă. Reieșind din indicatorii stabiliți potrivit Legii contabilității, organizațiile și întreprinderile cooperatiste de consum sunt atribuite întreprinderilor care aplică *sistemul contabil complet în partidă dublă*.

În scopul simplificării contabilității impozitelor, savantul A. Nederița [4] propune două variante de armonizare a regulilor de contabilitate și fiscalitate pentru întreprinderile micului business:

- 1) introducerea unui sistem simplu de impozitare a întreprinderilor micului business după modelele prevăzute în alte țări;
- 2) ținerea contabilității activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor în baza regulilor fiscale.

După părerea noastră, aceste variante pot fi examinate și recomandate pentru aplicare întreprinderilor micului business, care se includ în categoria microîntreprinderilor. Însă, deoarece entitățile cooperăției de consum se includ în componența întreprinderilor mici și medii, aceste modele de evidență nu pot fi recomandate acestora.

La etapa actuală, în Republica Moldova, nomenclatorul conturilor și normele metodologice de utilizare a acestora sunt reglementate de Planul de conturi contabile ale activității economico-financiare a întreprinderilor. În condițiile existente, apare necesitatea de armonizare a Planului de conturi cu prevederile reglementărilor contabile internaționale și

cerințele dezvoltării relațiilor de piață în economia națională autohtonă. Pentru organizarea evidenței impozitului pe profit, în Planul de conturi existent sunt prevăzute conturile 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”, 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”, subcontul 5341 „Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor juridice”, 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”, subcontul 2251 „Creanțe pe termen scurt privind impozitul pe venit”, 425 „Datorii amânate privind impozitul pe venit”, 135 „Active amânate privind impozitul pe venit” etc. Considerăm necesară modificarea denumirii conturilor nominalizate schimbând termenul „impozit pe venit” cu „impozit pe profit”, pornind de la conținutul economic al impozitului.

Reieșind din cerințele de contabilizare a impozitului pe profit, potrivit IAS 12 „Impozitul pe profit”, este necesară perfecționarea nomenclatorului de conturi în planul de conturi aferent contabilizării impozitului pe profit prin delimitarea cheltuielilor de venituri cu impozit pe profit. În organizarea actuală a contabilității impozitului pe profit, nu se respectă principiul necompensării veniturilor și cheltuielilor aferente impozitului pe profit. În Republica Moldova, pentru evidența cheltuielilor privind impozitul pe profit, este destinat contul 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”. După cum rezultă din denumire, în contul nominalizat se reflectă, de asemenea, și economiile (veniturile) privind impozitul pe profit, ceea ce nu este corect. Cheltuiala privind impozitul pe profit include suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe profit luate în considerare la calcularea profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune.

Componența acestor cheltuieli, criteriile de recunoaștere și modul de evaluare a lor sunt reglementate de SNC 12 „Contabilitatea impozitului pe venit”, prevederile căruia nu corespund în deplină măsură cerințelor și normelor acceptate în practica mondială. În baza examinării opiniilor expuse în literatura de specialitate, precum și a prevederilor din reglementările contabile internaționale, argumentăm necesitatea contabilizării și reflectării separate în rapoartele financiare a cheltuielilor și veniturilor aferente impozitului pe profit.

Veniturile și cheltuielile privind impozitul pe profit trebuie să cuprindă veniturile și cheltuielile aferente impozitului pe profit curent și amânat. Potrivit Planului de conturi, veniturile din impozitul pe profit nu se evidențiază separat, dar se înregistrează ca diminuare a cheltuielilor privind impozitul pe profit. În scopul perfecționării contabilității, impozitul pe profit se propune completarea clasei a VI „Venituri” și clasei a VII „Cheltuieli” ale Planului de conturi contabile cu următoarele grupe și conturi sintetice aferente impozitului pe profit (tabelul 1).

Tabelul 1

Nomenclatorul grupelor și conturilor sintetice de evidență a veniturilor și cheltuielilor cu impozit pe profit

| Simbolul și denumirea grupei de conturi | Simbolul și denumirea conturilor sintetice |
|---|---|
| Clasa VI „Conturi de venituri | |
| 63 „Venit din impozitul pe profit” | 631 „Venit din impozitul pe profit curent” 632 „Venit din impozitul pe profit amânat” |
| Clasa VII „Conturi de cheltuieli” | |
| 73”Cheltuiala cu impozitul pe profit” | 731 ”Cheltuiala cu impozitul pe profit curent” 732 ”Cheltuiala cu impozitul pe profit amânat”. |

Sursa: elaborat de autor

În opinia autorului, este necesară delimitarea grupei 73 „Cheltuieli privind impozitul pe profit”, care să cuprindă două conturi sintetice 731 „Cheltuieli privind impozitul pe profit curent” și 732 „Cheltuieli privind impozitul pe profit amânat”. Și respectiv veniturile din impozitul pe profit trebuie să fie contabilizate într-o grupă separată de conturi 63 „Venituri din impozitul pe profit”, cu aplicarea următoarelor conturi sintetice: 631 „Venituri din impozitul pe profit curent” și 632 „Venituri din impozitul pe profit amânat”.

Această divizare va asigura obținerea informației necesare pentru determinarea corectă a datoriilor curente și amânate privind impozitul pe profit. În debitul contului 731 și 732, se recomandă să fie reflectate sumele impozitului pe profit plătit în rate pe parcursul anului de gestiune, datoriile curente și amânate privind impozitul pe profit la finele anului de gestiune, anularea activelor amânate privind impozitul pe profit, stornarea la finele anului de gestiune a sumelor impozitului pe profit achitat în rate. Înregistrările în creditul conturilor 731 și 732 trebuie efectuate doar la finele anului de gestiune la anularea datoriilor amânate privind impozitul pe profit, decontarea cheltuielilor amânate privind impozitul pe profit la rezultatul financiar total.

Veniturile din impozitul pe profit curent apar în cazurile în care întreprinderea a înregistrat o pierdere fiscală sau o supraplată a impozitului, iar veniturile din impozitul pe profit amânat – în cazul constituirii unei creanțe sau reluării unei datorii privind impozitul pe profit amânat. Calcularea veniturilor din impozitul pe profit urmează a fi înregistrată ca majorare a veniturilor amânate și a veniturilor respective la creditul conturilor 631 și 632. Decontarea acestor venituri se va efectua în debitul conturilor 631 și 632 la finele perioadei de gestiune, în același mod ca și decontarea altor venituri, adică în corespondență cu contul de evidență a rezultatului net al perioadei de gestiune curente.

Modul de contabilizarea a impozitului pe profit în urma completării Planului de conturi se propune spre examinare în următorul tabel.

Tabelul 2

Formule contabile aferente contabilității impozitului pe profit

| Nr. crt. | Conținutul operațiunii economice | Conturi corespondente | | Temei pentru înregistrare (documentul primar, registrul contabil) |
|----------|---|-----------------------|--------|---|
| | | debit | credit | |
| 1. | Calcularea cheltuielii cu impozit pe profit achitat în rate pe parcursul anului | 731 | 535 | Nota de contabilitate, registrul la contul 731, 535 |
| 2. | Calcularea datoriei curente aferente impozitului pe profit | 731 | 534 1 | Nota de contabilitate, registrul la contul 731, 5341 |
| 3. | Calcularea datoriei amânate aferente impozitului pe profit | 732 | 425 | Nota de contabilitate, registrul la contul 732, 425 |
| 4. | Calcularea activului amânat aferent impozitului pe profit | 135 | 632 | Nota de contabilitate, registrul la contul 135, 632 |
| 5. | Reversarea (reluarea) datoriei amânate aferentă impozitului pe profit | 425 | 632 | Nota de contabilitate, registrul la contul 425, 632 |
| 6. | Reversarea (reluarea) activului amânat aferent impozitului pe profit | 732 | 135 | Nota de contabilitate, registrul la contul 135, 732 |
| 7. | Înregistrarea sumei impozitului pe profit ca rezultat al reversării diferenței temporare deductibile în cazul obținerii pierderii fiscale | 225 | 631 | Nota de contabilitate, registrul la contul 225, 631 |
| 8. | Închiderea conturilor de cheltuielă curentă cu impozit pe profit | 351 | 731 | Nota de contabilitate, registrul la contul 351, 731 |
| 9. | Închiderea conturilor de cheltuielă amânată cu impozit pe profit | 351 | 732 | Nota de contabilitate, registrul la contul 351, 732 |
| 10. | Închiderea conturilor de venituri curente cu impozit pe profit | 631 | 351 | Nota de contabilitate, registrul la contul 351, 631 |
| 11. | Închiderea conturilor de venituri amânate cu impozit pe profit | 632 | 351 | Nota de contabilitate, registrul la contul 351, 632 |

Sursa: elaborat de autor

O direcție de perfecționare a impozitului pe profit ține de stabilirea modului de calculare și contabilizare a impozitelor amânate, reieșind din cerințele I.A.S. 12 „Impozitul pe profit”. În prezent în Republica Moldova impozitul pe profit (venit) se contabilizează prin *metoda reportului variabil pe baza raportului de profit și pierderi*. După redacția actuală, I.A.S. 12 „Impozitul pe profit” solicită utilizarea altei metode de contabilizare a impozitului pe profit –

metoda reportului variabil, bazată pe abordare bilanțieră. Această metodă presupune determinarea diferențelor temporare stabilind baza fiscală a unor active sau datorii și valoarea contabilă a acestora. Potrivit prevederilor I.A.S. 12, baza fiscală a unui activ sau a unei datorii reprezintă valoarea atribuită acelui activ sau a celei datorii în scopuri fiscale, iar valoarea contabilă, conform S.N.C., este valoarea de bilanț a activelor sau datoriilor înregistrate. Conform metodei *reportului variabil pe bază de bilanț* la fel apar diferențe temporare impozabile și diferențe temporare deductibile. Diferențele temporare impozabile generează apariția datoriilor amânate privind impozitul pe profit, iar diferențele temporare deductibile generează activele amânate privind impozitul pe profit. Trebuie să menționăm și faptul, că prevederile S.I.R.F. 12 „Impozitul pe profit” prevăd evaluarea activelor și datoriilor amânate la cota, care va fi utilizată în anul ulterior, spre deosebire de cerințele S.N.C.12, care prevăd evaluarea activelor și datoriilor amânate la cota anului de gestiune.

Utilizarea metodei reportului variabil în baza bilanțului contabil (situației financiare la finalul perioadei) va condiționa și modificarea nu numai a modului de determinare a activelor și datoriilor amânate privind impozitul pe profit, dar și a Declarației cu privire la impozitul pe profit a persoanei ce practică activitatea de întreprinzător.

În concluzie stabilim că perfecționarea impozitului pe profit este necesară și prioritară, reieșind din cerințele actuale de integrare a Republicii Moldova în spațiul economic european.

Bibliografie:

1. Legea Contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 90-93.
2. Legea cooperăției de consum Nr. 1252-XIV din 28.09.2000. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova 2000. nr. 154-156.
3. Legea cu privire la susținerea întreprinderilor mici și mijlocii Nr. 206-XVI din 07.07.2006 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 11.08.2006, nr. 126-130/605.
4. Nedeița A. *Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor întreprinderii: teorie și practică* (monogr.). Chișinău: ASEM, 2007. 300 p.
5. Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2011. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2009, nr.10-11 // 31.
6. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (I.F.R.S.). In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova (ediție specială). 2008. 736 p.