

IMAGINEA FIDELĂ VERSUS FISCALITATE ÎN CONTABILITATEA ROMÂNESCĂ A ANULUI 2006

Prof. univ. dr. Gheorghe Popescu – Academia de Studii Economice – București

Dr. Veronica Adriana Popescu – Academia de Studii Economice – București

Drd. Cristina Raluca Popescu – Școala Națională de Studii Politice și Administrative – București

Rezumat:

In order to reflect the faithful image through annual reporting situations, accounting must be lead taking into account its own principles without being distort by the exceptional value adjustments exclusively with fiscal purpose. That is why there should exist a clear difference between accounting and fiscality, meaning that the fiscal recognition of some expenses must not be condition by the why they are reflected in accountancy.

Even though it is formally accepted, the intention to separate bookkeeping from fiscality in the process of implementation, is still difficult to put into practice. In this particular field, there were seen spectacular and un hoped for progresses, immediately fallow by returns and reinterpretation.

We have tried to identify a few aspects in which fiscality interacts with the accounting field in the matter of calculating the income tax. We have also tried to emphasize the progresses done in the process of separating bookkeeping from fiscality. All in all, we have selected several arguments brought into discussion by IASB in order to forbid the use of LIFO method in determining costs.

Pentru a putea reflecta imaginea fidelă, prin situațiile anuale de raportare, contabilitatea trebuie să fie condusă pe baza propriilor principii, fără a fi denaturată de ajustările excepționale de valoare exclusiv în scop fiscal. Pentru atingerea acestui deziderat contabilitatea trebuie să fie deconectată de fiscalitate, adică, recunoașterea fiscală a mărimii unor cheltuieli, nu trebuie să fie condiționată de reflectarea lor în contabilitate.

Deși acceptată formal, deconectarea contabilității de fiscalitate, în procesul de implementare continuă să întâmpine numeroase dificultăți. Se pot constata progrese deosebite, uneori nesperate, urmate de reveniri și reinterpretări. Astfel:

- În sprijinul deconectării contabilității de fiscalitate putem aminti:

a) În Cadru general de întocmire și de prezentare a situațiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, preluat prin Ordinul nr. 94/2001¹, se prevedea la pct. 6: “*Rapoartele financiare cu scop special, de exemplu, declarațiile și alte situații întocmite în scopuri fiscale, se situează în afara acestui "cadru general". Cu toate acestea, "cadru general" poate fi aplicat la elaborarea rapoartelor cu scop special, acolo unde este posibil.*”;

b) “*Pentru determinarea profitului impozabil contribuabilii sunt obligați să întocmească un registru de evidență fiscală, într-un singur exemplar, compus din cel puțin 100 de file, ținut în formă scrisă sau electronică. Completarea se face în ordine cronologică, iar informațiile înregistrate trebuie să corespundă cu operațiunile fiscale și cu datele prezentate în declarațiile de impunere. Registrul de evidență fiscală se completează în toate situațiile în care informațiile cuprinse în declarația fiscală sunt obținute în urma unor prelucrări ale datelor furnizate din*

¹ Ordinul nr. 94 din 29 ianuarie 2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate – M.Of. nr. 85 din 20 februarie 2001, actualmente **abrogat** prin art. 10 al Ordinului nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene – M.Of. nr. 1080 din 30 noiembrie 2005.

înregistrările contabile. Modul de completare a registrului de evidență fiscală este la latitudinea fiecărui contribuabil, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii ale acestuia. Acestea se referă la: calculul dobânzilor și al diferențelor de curs valutar deductibile fiscal, amortizarea fiscală, reduceri și scutiri de impozit pe profit, evidența fiscală a vânzărilor cu plata în rate, valoarea fiscală în cazul efectuării operațiunilor prevăzute la art. 27 din Codul fiscal, alte asemenea operațiuni.” – Norme privind aplicarea Codului fiscal pct. 15 aferente art. 19;

c) Cu privire la amortizarea fiscală, la articolul 24 punctul 15 din Codul fiscal se precizează: “(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.”.

- **Semnalele unor reinterprețări sau reveniri identificate în Ordinul nr. 1752/2005:**

a) la punctul 67 se precizează: “Dacă activele imobilizate fac obiectul ajustărilor excepționale de valoare exclusiv în scop fiscal, în notele explicative se prezintă valoarea ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate.”;

b) punctul 123, extinde excepția: “Dacă activele circulante fac obiectul ajustărilor de valoare cu caracter excepțional, exclusiv în scop fiscal, suma ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate trebuie prezentate în notele explicative.”;

c) iar la litera C) “Prevederi comune bilanțului consolidat și contului de profit și pierdere consolidat”, la punctul 50, se întărește ideea că deconectare este obligatorie doar pentru situațiile financiare anuale consolidate: “Dacă activele care urmează să fie cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate au făcut obiectul unor ajustări excepționale de valoare exclusiv în scop fiscal, acestea se încorporează în situațiile financiare anuale consolidate numai după eliminarea ajustărilor respective.”

În continuare vom prezenta câteva spețe fiscale specifice anului 2006, extrase din lucrarea FISCALITATEA ANULUI 2006² – Editura Gestiunea din București, evidențiind deconectarea contabilității de fiscalitate sau identificând anumite ingerințe ale fiscalității în contabilitate, cu privire la impozitul pe profit:

a) **declararea și plata impozitului pe trimestrul IV presupune** (conform art. 34):

- fie declararea estimată a acestuia ca în trimestrul III și regularizarea la depunerea declarației anuale a impozitului pe profit cu ocazia depunerii situațiilor financiare anuale (adică ingerință fiscală în contabilitate);
- fie declararea impozitului calculat, cu condiția ca până în data de 15 februarie entitatea să depună declarația anuală a impozitului pe profit și a situațiilor financiare anuale (adică fără ingerință fiscală în contabilitate);

b) **regimul fiscal al diferențelor de curs valutar** (este fără ingerință fiscală în contabilitate), atât la determinarea și reflectarea veniturilor cât și a cheltuielilor din diferențe de curs valutar, chiar și când se aplică gradul de îndatorare;

c) **regimul fiscal al provizioanelor** (art. 22) și **regimul fiscal al pierderilor din creanțe** (art. 21, alin. 2 lit. n și art. 21, alin. 4 lit. o), implică o anumită ingerință fiscală în contabilitate în sensul că trebuie să înregistrăm și contabil provizionul pentru a fi recunoscut fiscal și

² Gheorghe Popescu, Veronica Popescu, Cristina Raluca Popescu - Contabilitatea și fiscalitatea anului 2006 – Editura Gestiunea, București 2006.

creanța deductibilă fiscal la scoaterea din evidență, deductibilă, în limita provizionului constituit;

- d) regimul fiscal al rezervelor pentru entitățile obișnuite** (nu bănci, societăți de asigurări, etc.). Valoarea fiscală a rezervelor, reprezintă *“valoarea deductibilă la calculul profitului impozabil”* (art. 7, alin. 33, lit. d). Definierea și utilizarea rezervelor impune următoarea nuanțare din punct de vedere fiscal. Astfel:
- rezervele din reevaluare care au fost supuse amortizării fiscale (așa numitele reevaluări legale), la data utilizării (de regulă pentru acoperirea pierderilor) vor fi asimilate veniturilor și se vor impozita deoarece practic, ele prin amortizare au fost deja deduse fiscal (art. 22 alin. 5), *fără ingerință fiscală în contabilitate*;
 - rezervele constituite pe seama unor facilități fiscale (profit scutit reinvestit, diferențe favorabile de curs valutar la depozite neimpozabil, etc.) în cazul utilizării ar impune, recalcularea impozitului pe profit de la data de când s-a beneficiat de respectiva facilitate și suportarea penalităților și a dobânzilor aferente, pentru neplata la timp a impozitului (art. 22 alin. 6). Pentru a se evita această situație se impune, ca asemenea rezerve să nu fie utilizate până la lichidare sau dizolvare, când vor deveni, eventual, venituri din investiții ale acționarilor sau asociațiilor, urmând regimul fiscal al acestor categorii de venituri (*cu ingerință fiscală în contabilitate*, este afectat chiar și principiul independenței exercițiilor);
 - rezerva legală (conform art. 22 lit. a), în cazul utilizării (*implică ingerință fiscală în contabilitate*);
- e) regimul fiscal al cheltuielilor** trebuie tratat în contextul schimbării conceptului de la *“cheltuieli aferente veniturilor impozabile”* la *“cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”* concept indus de noul Cod fiscal (art. 19, alin. 1). În acest context, cheltuielile, din punct de vedere fiscal, pot fi nuanțate astfel: cheltuieli evidente efectuate în scopul realizării de venituri și care din această cauză nu sunt exemplificate de codul fiscal, ele fiind deductibile integral; cheltuieli deductibile integral, dar fiindcă efectuarea lor nu este la fel de evidentă ca fiind făcute în scopul realizării de venituri sunt întărite prin lege (art. 21 alin. 2); cheltuieli deductibile limitat în conformitate cu art. 21 alin. 3; cheltuieli nedeductibile art. 21 alin. 4. Se constată o *puternică deconectare a contabilității de fiscalitate* cu excepția eventualelor relații cu părțile afiliate;
- f) regimul cheltuielilor cu amortizarea fiscală a mijloacelor fixe** reflectă poate *cea mai puternică deconectare a contabilității de fiscalitate, deoarece se menționează expres că: “Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora.”*³.

În loc de concluzie vom prezenta câteva argumente aduse de IASB la interzicerea metodei LIFO ca formulă de determinare a costului. **Standardul Internațional de Contabilitate 2 – Stocuri (IAS 2)**, nu permite utilizarea formulei ultimul intrat, primul ieșit (LIFO) pentru determinarea costului stocurilor⁴. Printre argumentele aduse putem menționa:

- Utilizarea LIFO în raportarea financiară este adesea în funcție de fiscalitate, din cauză că are ca rezultat cheltuielile cu vânzarea bunurilor calculate prin utilizarea celor mai recente prețuri deduse din venit la determinarea procentului brut. Metoda LIFO reduce (crește) profiturile într-un mod care tinde să reflecte efectul că prețurile crescute (diminuate) vor avea în cost înlocuirea stocurilor vândute. Cu toate acestea, efectul respectiv depinde de relația dintre prețurile de la achizițiile cele mai recente de stocuri și

³ Art. 24 pct. 15 din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal – M.Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare.

⁴ IAS 2, IN13.

- înlocuirea costului la sfârșitul perioadei. Astfel, nu este vorba de o metodă pur sistematică pentru determinarea efectului schimbării prețurilor după profit⁵;
- Consiliul a recunoscut că, în unele jurisdicții, utilizarea metodei LIFO în scopuri fiscale este posibilă numai dacă metoda este utilizată de asemenea în scopuri contabile. Totuși, s-a tras concluzia că analizele privind fiscalitatea nu oferă o bază conceptuală adecvată pentru selectarea unui tratament contabil adecvat și că nu este acceptabil să se permită un tratament contabil inferior numai din cauza reglementărilor și avantajelor fiscale din unele jurisdicții. Aceasta poate fi o problemă a autorităților fiscale locale⁶.

BIBLIOGRAFIE:

- [1] Popescu, Gh., Popescu, V. A., Popescu, C. R., *Contabilitatea conformă cu Directivele Europene*, Editura Gestiunea, București, 2006.
- [2] Popescu, Gh., Popescu, V. A., Popescu, C. R., *Fiscalitatea anului 2006*, Editura Gestiunea, București, 2006.
- [3] * * *, International Accounting Standards.
- [4] * * *, International Financial Reporting Standards.
- [5] * * *, *Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal* – M.Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare.
- [6] * * *, *Ordinul nr. 94 din 29 ianuarie 2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate* – M.Of. nr. 85 din 20 februarie 2001 (abrogat).
- [7] * * *, *Ordinul nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene* – M.Of. nr. 1080 din 30 noiembrie 2005.

⁵ IAS 2, BC12.

⁶ IAS 2, BC20.