

Introducere

Gestiunea unei firme impune organizarea și funcționarea unui compartiment contabil, indiferent că se face sub forma unei structuri distincte în organigrama firmei – cu angajați dedicați – fie că se concretizează într-un contract de prestări de servicii cu un contabil sau cu o firmă de contabilitate. Adeseori, administratorul afacerii abordează contabilitatea aproape exclusiv prin prisma obligațiilor fiscale cărora trebuie să le facă față firma lui. Contabilul se ocupă, deci, și de fiscalitate! Sigur că atunci când firma este mare, este foarte posibil să aibă un compartiment de fiscalitate separat de cel contabil. Chiar dacă se întâmplă așa, cei care se ocupă de fiscalitate trebuie să aibă noțiuni serioase de contabilitate și invers. Atribuțiile fiscale ale contabilului vin să-i completeze sarcinile și, mai ales în cazul firmelor mici și mijlocii, îl obligă să-și actualizeze permanent cunoștințele, știut fiind faptul că regulile fiscale se schimbă frecvent, mult mai frecvent decât cele contabile. Evidențele suplimentare ținute în scop fiscal, stabilirea bazelor de calcul pentru diferitele impozite, calculul efectiv al acestora, întocmirea și depunerea declarațiilor fiscale sunt tot atâtea activități pe care, de regulă, contabilul este chemat să le îndeplinească.

Lucrarea își propune să evidențieze principalele implicații contabile ale unor impozite plătite de firmele românești: taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, impozite și contribuții aferente salariilor, abordând și elemente privind impozitul pe dividende, impozitul pe veniturile nerezidenților sau impozitul pe clădiri. Nu mi-am propus să epuizez temele ce pot fi tratate în contabilitatea acestor impozite – ar trebui probabil câte cel puțin un volum pentru fiecare impozit în parte – dar sunt convins că problemele ridicate în această carte pot contribui la o mai bună înțelegere a fiscalității de către contabili și de către ceilalți utilizatori ai informațiilor financiare.

Destinatarii principali ai acestei lucrări sunt cei care învață contabilitatea – ca studenți, ca stagiați ai unor organisme profesionale ori ca persoane care doresc să înțeleagă mai bine cum funcționează contabilitatea și fiscalitatea firmei, dar și practicienii contabili. Este preferabil ca cei care abordează aspectele tehnice ale cărții să aibă deja cunoștințe cel puțin medii de contabilitate financiară.

În această lucrare, nu facem nici un fel de distincție între impozit și taxă, ambele fiind considerate drept contribuții obligatorii (impuse de lege) la acoperirea cheltuielilor publice.

În ceea ce privește discuțiile publice privind justificarea taxelor și percepția lor de către contribuabili și de către autorități, trebuie menționat că Parlamentul este locul unde se votează legile fiscale, inclusiv legea anuală a bugetului de stat, precum și legea bugetului asigurărilor sociale de stat. Dacă suntem suficient de atenți la știrile generale sau financiare/economice difuzate de canalele media în preajma votării bugetului anual ori în campaniile electorale, știm deja că bugetul statului cuprinde venituri și cheltuieli, diferența dintre acestea fiind, în marea majoritate a cazurilor, deficit. Noțiunile de venituri și cheltuieli bugetare nu se definesc la fel ca în contabilitatea întreprinderilor și nu ne interesează aici modul în care li se ține evidența. Reținem totuși că veniturile bugetare – provenite îndeosebi din impozite – au ca scop acoperirea cheltuielilor. Acestea din urmă cuprind cheltuieli publice obligatorii – educație, asistență sanitară minimă, apărare, ordine publică, justiție – dar și multe cheltuieli promise de parlamentari și de partidele lor pentru a fi aleși. Când discutăm despre cât de mari sau de mici sunt impozitele, este bine să nu uităm aceste elemente. Emoția generată de fiecare dată de schimbările fiscale introduse, de regulă, prin ordonanțe sau ordonanțe de urgență, precum și discuțiile publice în care intervin mulți dintre cei afectați de aceste schimbări sunt o dovadă a interesului de care ar trebui să se bucure aspectele fiscale. Dăm doar două exemple: 1) celebra ordonanță de urgență a guvernului (OUG) 114/2018, prin care, de exemplu, s-au introdus facilități fiscale pentru salariații firmelor de construcții și s-au transferat contribuțiile sociale salariale de la angajator la angajat, o dată cu diminuarea sarcinii fiscale totale pe salarii (printre multe alte schimbări, fiscale sau nu) și 2) nu mai puțin discutata ordonanță (OG) 16/2022, prin care se reintroduce suprataxarea unor contracte de muncă cu timp parțial și se schimbă semnificativ condițiile de recunoaștere a microîntreprinderilor plătitoare de impozit pe venit. Au fost numeroase luări de poziție, discuții, amenințări, predicții privind apocalipsa generată de schimbările respective. Aceste reacții sunt, după părerea mea, extrem de binevenite (trecând, evident, peste exagerările și alte manifestări ale unor stări de potențial sevraj din partea celor afectați): aduc în discuție probleme serioase de funcționare a mecanismelor financiare, contribuie la o mai bună educare financiară a publicului și avertizează decidenții că este nevoie să aducă argumente în justificarea unor opțiuni fiscale. Ar fi și mai bine dacă publicul care a intervenit cu cele două ocazii amintite s-ar manifesta cel puțin la fel de hotărât și atunci când se stabilește, prin alegeri, componența Parlamentului, adică a autorității care stabilește cum se face impozitarea în România. Dacă voturile majoritare vor merge, în continuare, către cei care promit mai mult, înseamnă că votăm creșterea cheltuielilor publice și, deci, a nevoii de finanțare a acestora care nu se poate realiza, pe termen lung, decât prin impozite. Sigur că statele se împrumută, dar împrumuturile trebuie rambursate în viitor, tot din

impozite; sigur că impozite mai mari vin și din creștere economică, dar am trăit de vreo doi ani perioade cu evenimente excepționale și neașteptate puțin compatibile cu creșterea economică sustenabilă; sigur că inflația poate aduce mai mulți bani la buget, dar asta-i aproape o iluzie, având în vedere efectele ei nefavorabile asupra economiei, în general.

După o scurtă descriere a contextului general al aplicării normelor contabile din România, cu punerea în evidență a unor diferențe semnificative de norme de detaliu pentru unele categorii de firme, am trecut la o descriere a sistemului fiscal din România, unde am prezentat și unele statistici relevante în ceea ce privește presiunea fiscală, la nivel macroeconomic și la nivelul unor firme cotate. Am considerat că este foarte util să știm și ce ponderi au unele impozite în constituirea veniturilor fiscale ale statului. Relația concretă dintre contabilitate și fiscalitate este descrisă pe larg, prin analiza asemănărilor și a diferențelor dintre interpretările contabile și fiscale ale principiilor contabile. Descrierea efectivă a consecințelor contabile ale impozitelor suportate de firmele românești începe cu taxa pe valoarea adăugată – impozitul cu cea mai mare contribuție la realizarea veniturilor bugetare –, continuă cu impozitul pe veniturile microîntreprinderilor și cu impozitul pe profitul companiilor, pentru a ajunge la taxarea muncii, prin contribuții sociale și impozit pe salarii.

Exemplele cu care am ilustrat contabilitatea operațiunilor fiscale se referă la firme supuse Ordinului ministrului finanțelor publice (OMFP) 1802/2014. Nu am intrat în chestiuni legate exclusiv de IFRS ori în domenii reglementate separate, cum ar fi instituțiile de credit, de asigurări ori alte instituții de natură financiară.

Ca în orice carte de contabilitate, cu atât mai mult cu cât sunt incluse și elemente de impozite și taxe, a trebuit să facem preluări semnificative din normele contabile și fiscale, pe lângă interpretările și exemplificările proprii. De asemenea, preocupările mele cu privire la relația contabilitate-fiscalitate sunt vechi și s-au concretizat în numeroase alte publicații pe această temă. Din unele dintre aceste publicații (prezentate ca atare în lista referințelor de la final) am preluat idei și date, fie în forma inițială, fie actualizate și prelucrate pentru a putea fi încadrate în text.

Fiscalitatea este schimbătoare și am încercat să propun soluții având în vedere normele fiscale disponibile la data redactării (septembrie 2022). În mod sigur, vor apărea schimbări și completări ale acestor norme – sfârșitul de an este o perioadă foarte utilizată pentru acest tip de acțiune – schimbări care să facă necesară adaptarea soluțiilor propuse.

Chiar dacă fiscalitatea și contabilitatea sunt domenii foarte reglementate, aplicarea practică a normelor contabile și fiscale, multitudinea de spețe ce pot apărea în activitățile concrete ale entităților, evoluțiile rapide ale tehnologiilor și ale tehnicilor de afaceri ne obligă, uneori, să interpretăm normele. În carte se găsesc și astfel de interpretări, cu încercările aferente de justificare principială. Totodată, mai ales din punct de vedere contabil, soluțiile la unele probleme nu

sunt unice, am ales dintre două sau mai multe variante, și este posibil ca unii autori sau unii practicieni să opteze pentru alte soluții care, în final, să conducă la furnizarea unor informații identice sau foarte similare.

Capitolul 1.

Contextul general al aplicării normelor contabile în România

Contabilitatea impozitelor și taxelor suportate și/sau plătite de firmele românești este organizată și ținută și în funcție de categoria de care aparține întreprinderea respectivă. Chiar dacă impozitele sunt, în mare măsură, aceleași, calculul, raportarea și, mai ales, contabilizarea lor pot conduce la particularități în funcție de forma juridică, de tipul de activitate, de modul de reglementare. Într-o altă lucrare¹, am prezentat o listă a tipurilor de firme, din punct de vedere al normelor contabile de detaliu aplicate, toate derivând din legea contabilității nr. 82/1991. În tabelul 1, actualizez această listă, eliminând instituțiile publice – acestea nu-s întreprinderi, de regulă – și adăugând persoanele fizice autorizate ale căror activități se încadrează foarte bine în definiția întreprinderii. Am păstrat în tabel și persoanele juridice fără scop lucrativ pentru că acestea pot avea activități economice, pasibile a fi supuse unor impozite specifice întreprinderilor (impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată).

Am afirmat că pot apărea unele diferențe în contabilizarea impozitelor și taxelor la categoriile de firme amintite mai sus. De exemplu, dacă ne referim la firmele care aplică IFRS în contabilitate (firmele cotate pe piața reglementată a Bursei de Valori București – BVB -, băncile și 17 mari companii de stat), avem obligația recunoașterii contabile a impozitelor amânate, obligație care, din fericire, nu apare pentru celelalte firme. Anticipând un pic, putem să ne gândim la opțiunile contabile reținute de firme, raportat la obligațiile fiscale cărora trebuie să le facă față firmele respective: este foarte comod (și mai ieftin, în termeni de resurse alocate, inclusiv resurse de timp) să aplicăm aceeași metodă în contabilitate și în fiscalitate. Putem presupune că firmele ceva mai mici optează pentru o astfel de suprapunere a contabilității și a fiscalității, în timp ce firmele mari, datorită expunerii lor în fața utilizatorilor informațiilor contabile și fiscale, ar putea să recurgă la reguli contabile diferite de cele fiscale. Nu este deloc lipsită de interes analiza modului în care firma se raportează la parteneri (bănci și alți

¹ Istrate, C. (2021a), *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, ediția a doua, revăzută și adăugită, Evrika Publishing, București, pp. 32-33.