

STUDIU PRIVIND REZULTATUL CONTABIL ȘI REZULTATUL FISCAL

Lect. univ. dr. Mariana GURĂU

Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor
Universitatea "Nicolae Titulescu" din București

Performanța economico-financiară se evaluează pe baza profitului, acesta fiind obiectivul de bază al oricărei entități economice. Rezultatul obținut din desfășurarea activității economice și financiare poate fi privit din dublă perspectivă: contabilă și fiscală. Diferențele dintre rezultatul contabil și cel fiscal pot fi atât de mari încât un rezultat poate să fie pozitiv, în timp ce celălalt să fie negativ.

1. Rezultatul contabil

Rezultatul contabil, principalul indicator pentru măsurarea performanței unei entități, este abordat de literatura de specialitate din mai multe perspective, conturându-se, astfel, mai multe concepții:

↳ rezultat *patrimonial* – rezultatul contabil determinat ca diferență între activul net de la sfârșitul și de la începutul perioadei, excluzând tranzacțiile cu proprietarii, privind aportul sau distribuirea de capital;

↳ rezultat *financiar* – rezultatul determinat ca variație a trezoreriei entității în cursul exercițiului;

↳ rezultat *economic* – rezultatul contabil calculat ca diferență dintre veniturile din orice sursă și cheltuielile de orice natură efectuate în scopul obținerii de venituri.

Cu toate că în practică se regăsesc toate cele trei abordări, concepția economică este esențială, fapt pentru care a fost adoptată și de reglementările contabile, cu precizarea că acestea prezintă anumite particularități în funcție de modul în care sunt înțelese și aplicate politicile contabile, precum și de accepțiunile care sunt atribuite noțiunilor de venituri și cheltuieli.

Contul de profit și pierdere este instrumentul de raportare a rezultatului financiar, iar acesta este legătura contabilității cu fiscalitatea, materialul pentru calculul rezultatului fiscal.

Pentru asigurarea conformității în realizarea și prezentarea rezultatului contabil se impune aplicarea cu rigoare a regulilor și principiilor contabile, înregistrând evenimentele atunci când tranzacțiile se produc și recunoscând pe o bază prudentă veniturile și cheltuielile atunci când sunt îndeplinite criteriile stabilite prin normele contabile.

Veniturile și cheltuielile recunoscute și evaluate în contabilitate servesc drept bază pentru determinarea rezultatului contabil și al celui fiscal. În conformitate cu legislația fiscală, respectiv Codul fiscal¹, *rezultatul fiscal* – definit drept profitul impozabil sau pierderea fiscală – constituie una din sursele exigibile datorate de entități și se determină prin corectarea rezultatului contabil cu diferențele provenite din divergențele dintre contabilitate și fiscalitate privind recunoașterea și evaluarea cheltuielilor și veniturilor prin aplicarea unor reguli fiscale.

În contul de profit și pierdere, document contabil de sinteză, veniturile și cheltuielile sunt prezentate după natura lor, respectiv venituri din exploatare, cheltuieli de exploatare și venituri financiare, cheltuieli financiare.

Pentru fiecare categorie de venituri și cheltuieli sunt prezentate în contul de profit și pierdere rezultatele aferente acestora. Astfel, acesta reflectă informații despre rezultatul din exploa-

¹ Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare

tare, ca diferență între veniturile din exploatare și cheltuielile de aceeași natură; rezultatul financiar ca diferență între veniturile și cheltuielile financiare.

Rezultatul din exploatare, cumulat cu rezultatul financiar, formează rezultatul brut al exercițiului. După scăderea impozitului pe profit, calculat conform regulilor fiscale, se obține rezultatul net al exercițiului. Acesta este cunoscut ca rezultat contabil și urmează a fi corectat așa cum prevăd regulile fiscale pentru a obține rezultatul fiscal, care este aproape întotdeauna diferit de rezultatul contabil.

Dintre cele două categorii de activități reflectate în rezultatele menționate, rezultatul din exploatare este cel mai relevant pentru utilizatorii de informații. Acesta este, adesea, "mult mai important pentru investitori decât rezultatul net și este privit ca un indicator care arată cât de bine gestionează conducerea afacerea respectivă"², pentru că include principalele venituri, câștiguri, cheltuieli și pierderi asociate cu activitatea de bază a entității.

Rezultatele contabile menționate pot îmbrăca forma de profit sau pierdere, un deficit contabil fiind o contraperformanță pe care entitatea trebuie să o corecteze cât mai repede posibil, pentru a nu influența în mod negativ activitatea viitoare a entității, fiind pusă în joc însăși existența ei. Nu la fel stau lucrurile în cazul unui deficit fiscal, care, datorită posibilității de reportare, constituie de fapt un avantaj care va fi folosit de firmă în funcție de posibilitățile oferite de legislație.

1.1. Venituri – recunoaștere contabilă

Structura situațiilor financiare reflectă conceptul de performanță în contul de profit și pierdere prin intermediul căruia măsurarea se face cu ajutorul rezultatului. Rezultatul, ca măsură a performanței, este prezentat utilizând două categorii de structuri: venituri și cheltuieli.

Recunoașterea veniturilor și cheltuielilor este corelată cu evaluarea acestora, iar dacă privesc și din perspectivă fiscală, subiectul devine foarte complex, dar și controversat, noțiunea de evaluare fiind privită din două perspective: aceea a recunoașterii veniturilor și cheltuielilor și ca și componente ale rezultatului activității unei entități economice.

Veniturile și cheltuielile reprezintă esența desfășurării activității unei entități economice. Acestea se recunosc în contabilitate și se evaluează după reguli proprii. Rezultatul activității se calculează ca diferență între veniturile obținute și cheltuielile efectuate într-o perioadă de gestiune.

Veniturile și cheltuielile sunt elemente direct legate de evaluarea performanței financiare reflectate prin intermediul contului de profit și pierdere.

Veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

Acestea se recunosc în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creșterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreșterea datoriilor, ca rezultat al anulării unei datorii).

📖 Exemplu:

✍ *Se prestează un serviciu unui client*

Această operație duce la creșterea unui element de activ (creanțe) și, simultan, se vor recunoaște venituri din serviciile prestate:

² Răileanu, V., Manea, C., L., Răpceanu, C. – *Conviețuirea eticii profesioniștilor contabili cu practicile de contabilitate creativă*, Revista "Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor", CECCAR, decembrie, 2009

411 Clienți	=	704 Venituri din servicii prestate
-------------	---	------------------------------------

✎ La vânzarea unor mărfuri pentru care au fost constituite ajustări pentru depreciere, acestea se vor anula, ceea ce duce la descreșterea unei datorii.

Anularea ajustărilor pentru depreciere conduce la recunoașterea unui venit:

397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	=	781 Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
--------------------------------------------	---	----------------------------------------------------------------------------------------------

Recunoașterea veniturilor se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, respectiv la închiderea conturilor de venituri prin intermediul contului de "Profit sau pierdere", ceea ce conduce la creșterea profitului:

%	=	121 Profit sau pierdere
704 Venituri din servicii prestate		
781 Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare		

1.2. Cheltuieli – recunoaștere contabilă

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

Acestea se recunosc în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o diminuare a beneficiilor economice viitoare legate de o diminuare a valorii unui activ sau de o creștere a valorii unei datorii. Recunoașterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoașterea creșterii valorii datoriilor sau reducerii valorii activelor (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea echipamentelor).

Exemplu:

✎ Se dau în consum materii prime

Această operație are ca rezultat o scădere a elementului de activ "Materii prime", dar și o creștere a "Cheltuielilor cu materiile prime".

✎ Se înregistrează impozitul pe profit datorat

Această operație presupune recunoașterea creșterii datoriei cu impozitul pe profit, dar și creșterea "Cheltuielilor cu impozitul pe profit".

Creșterea cheltuielilor se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii atunci când cheltuielile se închid prin preluarea lor la "Profit sau pierdere", conducând la reducerea rezultatului (element de capitaluri proprii).

2. Rezultatul fiscal

Rezultatul impozabil, respectiv rezultatul fiscal, se determină pe baza regulilor stabilite de autoritățile fiscale, pornind de la rezultatul contabil ce urmează a fi ajustat cu diferențele privind recunoașterea veniturilor sau cheltuielilor.

Diferențele care apar între rezultatul contabil și cel fiscal se pot clasifica în:

Diferențe permanente.

Diferențe temporare.

Diferențele permanente sunt clasificate după tipul de venit sau cheltuială, astfel:

a) cheltuieli nedeductibile fiscal;

b) venituri neimpozabile;

c) degrevările fiscale.

Degrevările fiscale sunt acordate în scopul încurajării anumitor acțiuni economice promovate de stat (ca politică).

Diferențele permanente cuprind următoarele tipuri de venituri și cheltuieli:³

➤ cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, pentru care nedeductibilitatea este definitivă, deoarece fiscal le consideră a fi exagerate sau ca nefiind necesare pentru activitatea întreprinderii;

➤ venituri pe care fiscalul renunță în mod definitiv să le impoziteze, datorită faptului că ele provin din rezultate deja impozitate (dividendele primite de la filială);

➤ degrevările fiscale acordate, sub formă de reduceri și scutiri de impozit, în scopul încurajării anumitor acțiuni economice promovate de stat.

Exemple: venituri din dividende, cheltuieli cu impozitul pe profit, cheltuieli cu majorări de întârziere, amenzi și unele penalități, parte a cheltuielilor de protocol, cheltuielile cu provizioanele care depășesc limitele prevăzute de Codul fiscal, cheltuielile cu ajustările pentru depreciere etc.

☑ **Diferențele temporare** reprezintă diferențe între valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din bilanț și baza lor de impozitare. Aceste diferențe provin din decalajul de timp între momentul contabilizării unui element și includerea sa în rezultatul fiscal. De regulă, diferențele temporare se resorb în cursul unui exercițiu ulterior.

Există patru tipuri de elemente care stau la baza diferențelor temporare.⁴ Acestea sunt:

○ cheltuieli recunoscute în contabilitate înainte de a fi declarate din punct de vedere fiscal;

○ venituri recunoscute în contabilitate înaintea declarării din punct de vedere fiscal;

○ venituri declarate fiscal înainte de recunoașterea contabilă;

○ cheltuieli declarate fiscal înainte de a fi recunoscute în contabilitate.

Exemple: cheltuieli cu amortizarea, atunci când amortizarea fiscală este diferită de cea contabilă; cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar; cheltuielile aferente constituirii entității economice, atunci când, prin politicile contabile, se alege capitalizarea acestora.

Dacă practica a confirmat faptul că abordarea rezultatului contabil este relativ simplă când sunt cunoscute, înțelese și aplicate corespunzător principiile și regulile contabile, nu același lucru se poate afirma despre stabilirea rezultatului fiscal. Stabilirea acestuia este anevoioasă din cauză că există multiple desincronizări între regulile contabile și fiscale privind stabilirea rezultatului. Acest fapt duce la necesitatea aplicării, ulterior, a reglementărilor fiscale în vederea stabilirii rezultatului fiscal. Spre exemplu, dacă din punct de vedere contabil cheltuielile sunt prezentate după natura lor, din punct de vedere fiscal prezentarea cheltuielilor se face după criteriul deductibilității prin aplicarea unor reguli stricte.

Rezultatul fiscal se stabilește extracontabil și se prezintă în Registrul fiscal, în Declarația 101 "Declarația privind impozitul pe profit", iar anumite informații și în Notele explicative la situațiile financiare. Acesta nu este prezentat în bilanț sau în contul de profit și pierdere. Față de prezentarea în contul de profit și pierdere a veniturilor și cheltuielilor după natura acestora, în Declarația 101 "Declarația privind impozitul pe profit", veniturile și cheltuielile sunt prezentate în prima parte, în totalitatea lor, incluzând și impozitul pe profit, iar mai apoi acestea sunt tratate și clasificate în conformitate cu regulile fiscale.

Ca și în cazul rezultatului contabil, determinarea rezultatului fiscal se poate realiza după mai multe metode, precum: metoda impozitelor curente sau metoda impozitelor amânate așa

³ Morariu, A., Radu, G., Păunescu, M. – *Contabilitate și fiscalitate în dezvoltarea firmei*, Ed. EX PONTO, Constanța, 2005, p. 194-200

⁴ Puentes, Poyatos, R. – *Las Cooperativas de Segundo Grado Como Forme de Integración: especial referencia al efecto impositivo cap. 6.11.1.B. Diferencias Temporales*, 2004, <http://www.eumed.net/tesis/2008/rpp/Diferencias temporales.html>

cum este prezentată de IAS 12 *“Impozitul pe profit”*. Indiferent de metoda folosită, impozitarea profitului se bazează pe determinarea rezultatului fiscal prin trecerea de la rezultatul contabil la cel fiscal, iar relația de trecere are forma generală:

Rezultat fiscal = rezultat contabil ± ajustările fiscale.

Metoda impozitului curent

O asemenea metodă, spre deosebire de metoda impozitelor amânate, recunoaște în cheltuielile fiscale ale exercițiului numai impozitul curent exigibil pentru exercițiul financiar încheiat.

Rezultatul fiscal, numit de Codul fiscal rezultat impozabil, se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor. Un exemplu în aceste sens îl constituie rezerva din reevaluare care se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a imobilizărilor pentru care a fost constituită rezerva.

Pentru determinarea profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să întocmească un Registru de evidență fiscală, ținut în formă scrisă sau electronică. Completarea acestuia se face în ordine cronologică, iar informațiile înregistrate trebuie să corespundă cu operațiunile fiscale și cu datele prezentate în declarațiile de impunere.

În funcție de obiectul de activitate al entității plătitoare de impozit pe profit, rezultatul fiscal și impozitul aferent se stabilesc trimestrial cu regularizare anuală (cu excepția societăților bancare) sau anual cu plăți trimestriale anticipate, în cazul societăților bancare.

În tabelul următor este redat modul de calcul al rezultatului contabil și al celui fiscal:

Denumire rezultat	Relație de calcul						
Rezultat contabil brut	Venituri totale – Cheltuieli totale*						
Rezultat contabil net	Venituri totale – Cheltuieli totale* – Impozit pe profit						
Rezultat fiscal/ profit impozabil	Total venituri	–	Total cheltuieli	–	Venituri neimpozabile	+	Cheltuieli nedeductibile

* Cheltuielile totale, luate în calcul la determinarea rezultatului contabil, nu conțin cheltuielile cu impozitul pe profit

Tabelul nr. 1 **Forme și relații de calcul al rezultatului contabil și al celui fiscal**⁵

Se observă, din datele prezentate, că, prin ajustarea rezultatului contabil corespunzător regulilor fiscale, acesta se transformă în rezultat fiscal. În acest demers, profesionistul contabil trebuie să dețină suficiente cunoștințe fiscale, astfel încât să poată să delimiteze o cheltuială care, deși este recunoscută contabil, poate să nu fie recunoscută și fiscal, în sensul că poate fi una nedeductibilă sau limitat deductibilă, respectiv să se considere că nu a fost efectuată în scopul obținerii de venituri. De asemenea, profesionistul contabil trebuie să poată să delimiteze un venit impozabil de unul neimpozabil.

2.1. Venituri – recunoaștere și evaluare fiscală

Așa cum cele mai importante asimetrii între contabilitate și fiscalitate sunt cele ce se referă în mod direct la impozitarea profitului, vom găsi în cazul veniturilor asimetrii privind recunoașterea acestora. Contabilitatea ne-a obișnuit cu definiții și criterii privind recunoașterea elementelor pe care le reflectă. Nu același lucru întâlnim atunci când pășim pe teritoriul fiscalității.

Analizând însă din punctul de vedere al recunoașterii în raport cu determinarea impozitului pe profit, putem să afirmăm că veniturile se împart în venituri impozabile și venituri neimpozabile.

Veniturile impozabile sunt acele venituri realizate de entitate din orice sursă, precum și alte elemente similare veniturilor care sunt înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor conta-

⁵ Dănescu, T., Todea, N., Prozan, M., Dănescu, A., C. – *Studiu privind armonizarea rezultatului contabil cu rezultatul fiscal*, Revista Audit Financiar nr. 2/2011

bile aplicabile și care se iau în calcul atât la determinarea rezultatului contabil, cât și al celui fiscal.

Veniturile neimpozabile sunt veniturile care nu se iau în calcul la determinarea rezultatului fiscal și a impozitului pe profit aferent în cazul în care există profit impozabil. Cu alte cuvinte, sunt venituri scutite de impozitare, deoarece acestea, de regulă, au mai fost supuse impozitării (de exemplu, dividendele primite de la o persoană juridică) sau provin din anularea unor cheltuieli pentru care nu s-a acordat deducere (de exemplu, venituri din anularea unor provizioane pentru care nu s-a acordat deducere).

La stabilirea profitului impozabil, Codul fiscal menționează că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile, dar și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

În această din urmă categorie sunt cuprinse elemente care în contabilitate nu au fost recunoscute ca venituri, de exemplu: rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, câștigurile legate de vânzarea sau anularea titlurilor de participare proprii dobândite/răscumpărate.

În sfera veniturilor impozabile sunt cuprinse majoritatea veniturilor, iar deducerile fiscale, respectiv veniturile neimpozabile, cuprind: dividendele primite de la o persoană juridică română; veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, precum și veniturile din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere; veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative.

2.2. Cheltuieli – recunoaștere și evaluare fiscală

Conform principiului fundamental al fiscalității, între cheltuielile efectuate și veniturile realizate de o entitate există o relație de cauzalitate, de dependență, în sensul că orice cheltuială trebuie să fie aferentă unui venit sau venitul impozabil trebuie să fie generat de efectuarea unor cheltuieli.

Mai mult decât în cazul veniturilor, între recunoașterea contabilă și fiscală a cheltuielilor există asimetrii. Dacă în contul de profit și pierdere, cheltuielile sunt delimitate ca și cheltuieli de exploatare și financiare, fiscalitatea clasifică cheltuielile, în funcție de implicarea lor în realizarea veniturilor, în: cheltuieli deductibile, cheltuieli nedeductibile și cheltuieli cu deductibilitate limitată.

Cheltuielile deductibile sunt acele cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale. Pentru a fi deductibile în totalitate sau limitat, cheltuielile efectuate de o entitate economică trebuie să îndeplinească cumulativ o serie de condiții sau cerințe, cum ar fi: să fie aferente obiectului de activitate al entității; să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile; să fie efectuate în limitele admise de lege.

Cheltuielile nedeductibile sunt “sanțiuni” pe care statul, prin politica sa fiscală, “le aplică entităților care înregistrează unele cheltuieli catalogate prin lege ca nefiind aferente veniturilor impozabile, prin nerecunoașterea deductibilității lor la determinarea rezultatului fiscal”⁶.

Printre cheltuielile pentru care nu se admite deducerea se încadrează:

a) cheltuielile cu impozitul pe profit datorat și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate;

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, cu excepția celor distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;

⁶ Ibidem

- d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură;
- e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților;
- f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz;
- g) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile;
- h) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului;
- i) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat;
- j) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;
- k) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion;
- l) cheltuielile reprezentând valoarea deprecierilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;
- m) alte cheltuieli stabilite prin Codul fiscal.

Cheltuielile cu deductibilitate limitată sunt acele cheltuieli pentru care entitatea are drept parțial de deducere, iar în această categorie se încadrează:

- a) cheltuielile de protocol, pentru care relația de calcul pentru a stabili valoarea cheltuielilor de protocol deductibile este: $(\text{profit contabil} + \text{cheltuieli de protocol} + \text{cheltuielile cu impozitul pe profit}) \times 2\%$;

Exemplul nr. 1

Un agent economic a realizat, cumulativ de la începutul anului, venituri totale de 300.000 lei. Cheltuielile totale sunt de 230.000 lei. Cheltuielile aferente veniturilor impozabile (cheltuieli deductibile) sunt de 200.000 lei, din care 10.000 lei sunt cheltuieli de protocol și 15.000 lei reprezintă cheltuieli cu impozitul pe profit. Care este limita maximă a cheltuielilor cu protocolul pentru care se acordă deducere?

Pentru determinarea bazei de calcul al limitei maxime de deductibilitate în cazul cheltuielilor de protocol, din totalul veniturilor realizate se scad cheltuielile și se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat și cheltuielile de protocol.

Limita maximă a cheltuielilor cu protocolul pentru care se acordă deducere este:

$$2\% \times (300.000 - 230.000 + 10.000 + 15.000) = 1.900 \text{ lei.}$$

Cheltuielile deductibile cu protocolul = 1.900 lei.

$$\text{Cheltuielile de protocol nedeductibile} = 10.000 - 1.900 = 8.100 \text{ lei.}$$

- b) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 5%, aplicate asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului;

Exemplul nr. 2

O entitate economică are un fond anual de salarii de 100.000 lei. Ea a suportat în cursul anului costul prestațiilor de tratament și odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii familiilor acestora ce a dus la efectuarea unei cheltuieli de 5.700 lei. Să se determine care este valoarea deductibilă a cheltuielilor sociale.

Din suma de 5.000 lei, cheltuielile deductibile reprezintă $100.000 \times 5\% = 5.000$ lei, iar cheltuielile nedeductibile sunt în sumă de 700 lei.

- c) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;

Exemplul nr. 3

O entitate economică constată, la un transport de fructe cu valoarea totală de 4.000 lei, o alterare în valoare de 100 lei. Limita de perisabilități conform normelor speciale este de 0,5%.

Limita de perisabilități = $0,5\% \times 4.000 = 20$ lei.

Perisabilități nedeductibile fiscal = $100 - 20 = 80$ lei.

TVA aferentă este, de asemenea, cheltuială nedeductibilă = $80 \times 24\% = 19,2$ lei.

Total cheltuieli nedeductibile = $80 + 19,20 = 99,20$ lei.

d) cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori;

e) cheltuielile cu provizioane și rezerve. Regulile fiscale privind provizioanele au fost abordate separat. În cazul rezervelor, este vorba despre rezerva legală, care este deductibilă în limita = $5\% \times$ rezultat contabil brut, fără a depăși a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat. În cazul în care aceasta este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil;

Exemplul nr. 4

O societate comercială prezintă, la sfârșitul anului N, următoarea situație:

Venituri totale 55.000 lei, din care venituri de la persoane juridice române 1.500 lei.

Cheltuieli totale 25.000 lei, din care amenzi datorate statului 2.500 lei.

Capital social subscris și vărsat 10.000 lei.

Rezerva legală din anii precedenți: a) 75 lei; b) 1.970 lei.

Cazul a: Rezerva legală ce se poate constitui în limita:

$5\% \times (55.000 - 25.000) = 5\% \times 30.000 = 1.500$ lei, fără a depăși:

$20\% \times$ Capital social = $20\% \times 10.000 = 2.000$ lei.

Se va alege minimul dintre cele două, respectiv 1.500 lei.

Rezerva legală de constituit = $2.000 - 75 = 1.925$ lei.

Rezultatul fiscal = $55.000 - 25.000 - 1.500 + 2.500 - 1.500 = 29.500$ lei.

Impozit pe profit = $29.500 \times 16\% = 4.720$ lei.

Cazul b: Rezerva legală se poate constitui în limita a 1.500 lei sau 2.000 lei conform calculelor de mai sus, însă rezerva din anii precedenți este de 1.970 lei.

Rezerva legală deductibilă = $2.000 - 1.970 = 30$ lei.

Rezultatul fiscal = $55.000 - 25.000 - 1.500 + 2.500 - 30 = 30.970$ lei.

Impozit pe profit = $30.970 \times 16\% = 4.955$ lei.

f) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor obținute de la **alte entități decât bănci sau instituții specializate de credit** sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului (G_i) este mai mic sau egal cu 3.

$$G_i = \frac{(SI + SF) \text{ Capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an}}{(SI + Sf) \text{ Capitalul propriu}}$$

Dacă gradul de îndatorare a capitalului este peste 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, până la deductibilitatea integrală a lor.

Observații:

În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o

cheltuială cu dobânda. Cheltuielile din diferențele de curs valutar sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.

În cazul în care împrumuturile au fost obținute de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate, pentru stabilirea cheltuielilor cu dobânzile deductibile se parcurg următoarele etape:

✎ se stabilesc cheltuielile deductibile în funcție de nivelul ratei dobânzii;

✎ din cheltuielile deductibile obținute anterior se stabilește care este volumul cheltuielilor deductibile după criteriul gradului de îndatorare.

📖 Exemplul nr. 5

Un agent economic datorează dobânzi unei entități, alta decât o bancă sau o instituție de credit autorizată, în valoare de 120.000 lei. Rata dobânzii pentru acest împrumut este cu 3 puncte procentuale mai mare decât nivelul ratei de referință pentru dobânzi al BNR (la nivelul dobânzii de referință al BNR, cheltuielile cu dobânzile ar fi fost de 100.000 lei). Gradul de îndatorare al agentului economic este 2. Care este volumul cheltuielilor cu dobânzile pentru care se acordă deductibilitate?

Cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile doar la nivelul ratei de dobândă de referință comunicată de BNR. Rezultă că se pot deduce cheltuieli cu dobânzile în valoare de 100.000 lei (la nivelul dobânzii BNR).

Diferența de 20.000 lei reprezintă cheltuială nedeductibilă fără a se mai lua în calcul în perioadele următoare.

g) amortizarea;

h) alte cheltuieli cu deductibilitate limitată.

Cheltuielile reprezintă problema cea mai complexă a fiscalității, în domeniul impozitării rezultatului. Specialiștii contabili sunt obișnuiți să lucreze cu Codul fiscal “pe masă”, deoarece aproape fiecare element de cheltuială prezintă particularități proprii care trebuie să fie urmărite și respectate.

Probabil că ar fi timpul ca regulile fiscale să fie judecate mai profund.

Am evidențiat anterior, pe lângă asimetriile privind recunoașterea, evaluarea și diferite tratamente, existența unor *neconcordanțe* ce apar între contabilitate și fiscalitate privind terminologia. Și în cazul recunoașterii și evaluării contabile și fiscale a veniturilor și cheltuielilor apar o serie de asimetrii care rezultă din utilizarea terminologiei diferite în reglementările contabile și fiscale actuale. Astfel, noțiuni cu denumiri identice au un conținut diferit și, dimpotrivă, noțiuni cu un conținut identic au denumiri diferite. Lipsa unei terminologii unificate creează dificultăți suplimentare la determinarea indicatorilor contabili și fiscali.

Considerăm că în contabilitate și în fiscalitate este necesară utilizarea aceluiași termeni pentru elemente identice și sugerăm noi, datorită tendinței de globalizare, că ar fi practic a se utiliza termenii definiți de Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

2.3. Determinarea impozitului pe profit

Pentru calculul impozitului pe profit, la baza impozabilă (rezultatul impozabil) calculat după relația menționată, se aplică cota de impozit pe profit, așa cum este prevăzută de reglementările fiscale. Cota generală de impozitare este de 16%, cu excepțiile prevăzute de Codul fiscal.

Printre excepții se numără aceea conform căreia contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere și în cazul cărora impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute de lege este mai mic decât 5% din acele venituri sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.

Exemplul nr. 6

Un agent economic obține un profit impozabil de 40.000 lei dintr-un bar de noapte. Veniturile agentului economic aferente acestei activități sunt de 180.000 lei.

Pentru determinarea impozitului pe profit vom calcula impozitul pe profit aplicând cota de impozitare de 16% asupra profitului impozabil:

$$IP = 40.000 \times 16\% = 6.400 \text{ lei.}$$

Vom calcula cât reprezintă 5% din veniturile din barul de noapte:

$$180.000 \times 5\% = 9.000 \text{ lei.}$$

Deoarece impozitul obținut prin aplicarea cotei de impozitare de 16% este mai mic decât 5% din veniturile aferente barului de noapte, firma datorează un impozit de 9.000 lei.

Profitul impozabil se calculează și se evidențiază trimestrial, cumulat de la începutul anului, iar impozitul datorat pentru trimestrul în curs se determină pe baza relației:

Impozitul datorat pe trimestrul în curs	=	Impozitul pe profit calculat asupra profitului impozabil cumulat de la începutul anului	-	Impozitul aferent profitului impozabil cumulat până la sfârșitul trimestrului precedent
-----------------------------------------	---	-----------------------------------------------------------------------------------------	---	-----------------------------------------------------------------------------------------

Pierderi fiscale

Pierderea fiscală anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se efectuează în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

Registrul de evidență fiscală

Pentru determinarea profitului impozabil, se completează într-un registru de evidență fiscală toate situațiile în care informațiile cuprinse în declarația fiscală privind impozitul pe profit sunt obținute în urma unor prelucrări ale datelor oferite din înregistrările contabile.

Exemplul nr. 7

O entitate economică are pierdere reportată din anii precedenți în valoare de 41.122 lei și prezintă următoarele venituri și cheltuieli cumulate pe primele 3 trimestre ale anului 20XX:

- Venituri totale 900.000 lei, din care:
 - Venituri din vânzări 800.000 lei;
 - Dobânzi 500 lei;
 - Dividende primite de la altă persoană juridică română 20.000 lei;
- Cheltuieli totale 300.000 lei, din care:
 - Cheltuieli de protocol 20.000 lei;
 - Cheltuieli de sponsorizare 25.000 lei;
 - Cheltuieli sociale 1.000 lei;
 - Cheltuieli cu dobânzile aferente unor împrumuturi bancare 5.000 lei;
 - Majorări de întârziere aferente impozitelor neplătite 100 lei;
 - Majorări de întârziere pentru neplata la timp a furnizorilor 300 lei;
 - Cheltuieli cu salariile 15.000 lei;
 - Cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrat în cursul anului 70.000 lei.

Pentru a calcula impozitul pe profit rămas de plată pentru anul în curs se va calcula, în primul rând, profitul impozabil.

$$\begin{aligned} \text{Profit impozabil} &= \text{venituri impozabile} - \text{cheltuieli deductibile} = \\ &= (\text{venituri totale} - \text{venituri neimpozabile}) - (\text{cheltuieli totale} - \text{cheltuieli nedeductibile}) \end{aligned}$$

Venituri neimpozabile = Dividende primite de la altă persoană juridică română = 20.000 lei

Cheltuieli nedeductibile:

- Cheltuieli de sponsorizare 25.000 lei
- Majorări de întârziere aferente impozitelor neplătite 100 lei
- Cheltuieli cu impozitul pe profit calculat în cursul anului 70.000 lei

Cheltuieli deductibile limitat:

- Cheltuieli de protocol
- Cheltuieli sociale

Limita cheltuielilor de protocol deductibile = $(880.000 - 300.000 + 20.000 + 70.000) \times 2\% = 13.400$ lei.

Cheltuieli de protocol nedeductibile = $20.000 - 13.400 = 6.600$ lei.

Limita cheltuielilor sociale deductibile = $15.000 \times 5\% = 750$ lei.

Cheltuieli sociale nedeductibile = $1.000 - 750 = 250$ lei.

Cheltuieli nedeductibile totale = $25.000 + 100 + 70.000 + 6.600 + 250 = 101.950$ lei.

Profit impozabil = $(900.000 - 20.000) - (300.000 - 101.950) = 681.950$ lei.

Pierdere reportată din anii precedenți = 41.122 lei.

Impozit pe profit = $(681.950 - 41.122) \times 16\% = 102.532$ lei.

Cheltuielile de sponsorizare de 25.000 lei se scad din impozitul pe profit datorat dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

1. sunt în limita a 0,5% din cifra de afaceri = $0,5\% \times 800.000 = 4.000$ lei.

2. nu reprezintă mai mult de 20% din impozitul pe profit = $20\% \times 102.532 = 20.506$ lei.

Cheltuielile de sponsorizare care se deduc din impozitul pe profit sunt de 4.000 lei.

Impozitul pe profit după deducerea acestor cheltuieli este de $102.532 - 4.000 = 98.532$ lei (din care 70.000 lei s-au achitat în cursul anului).

Impozitul pe profit rămas de plată = $98.532 - 70.000 = 28.532$ lei



În lipsa unui bilanț fiscal, care să fie destinat fiscoi pentru impunere, pentru obținerea rezultatului impozabil (fiscal) sunt necesare câteva prelucrări extracontabile.

Calculul impozitului pe profit se face pe baza Declarației 101 "Declarația privind impozitul pe profit" care se depune la organele fiscale până la data menționată de acte normative în domeniu și reprezintă un proces laborios, anevoios și greu pentru profesionistul contabil care trebuie să urmărească cu precădere regulile fiscale care sunt într-o permanentă modificare (instabilitate legislativă). Se "uită" astfel de principiul fundamental al contabilității de imagine fidelă a activității și respectiv de principalii utilizatori ai informației fiscale.

Rezultatul unei activități economice este tratat, așa cum am văzut, din două puncte de vedere: rezultat contabil și rezultat fiscal, primul constituind punctul de plecare în calculul celui de-al doilea.

Rezultatul contabil poate fi profit sau pierdere. În practică pot exista cazuri când deficitul contabil se poate transforma în profit fiscal și, ca urmare, să fie impozitată pierderea. Acest lucru înseamnă că, ori de câte ori suma pierderilor contabile și a reducerilor fiscale diminuate de suma elementelor nedeductibile dau o valoare mai mare ca zero, pierderea contabilă se transformă în profit fiscal și ia naștere datoria față de buget.

În cazul în care reducerile fiscale sunt mult superioare elementelor nedeductibile cumulate cu profitul contabil, se poate întâlni cazul în care profitul contabil se transformă în deficit fiscal.

În concluzie, pentru o imagine fidelă a activității unei firme așa cum prevăd normele contabile, profesionistul contabil trebuie să rezolve probleme apărute din conflictul fiscalitate-contabilitate.

Bibliografie:

1. T. Dănescu, N. Todea, M. Prozan, A.C. Dănescu – *Studiu privind armonizarea rezultatului contabil cu rezultatul fiscal*, Revista Audit Financiar nr. 2/2011
2. M. Gurău – *Evoluția relației dintre contabilitate și fiscalitate în România*, Supplement of Quality - access to success Journal, Year 12, no. 121, 2011
3. M. Gurău – *Politici, proceduri și opțiuni contabile pentru entitățile economice ale căror valori mobiliare nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată*, Editura Pro Universitaria, București, 2015
4. V. Răileanu, M. Gurău – *Accounting Policies and Manipulation of Results*, Supplement of Quality - access to success Journal, Year 12, no. 121, 2011
5. V. Răileanu, C. L. Manea, C. Răpceanu – *Conviețuirea eticii profesioniștilor contabili cu practicile de contabilitate creativă*, Revista "Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor", CECCAR, decembrie, 2009
6. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* (M.O. nr. 963/30.12.2014), cu modificările și completările ulterioare
7. *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare