

PRACTICA INTERNAȚIONALĂ PRIVIND CONTABILIZAREA IMPOZITULUI PE VENIT

Viorica NACU

Academia de Studii Economice din Moldova

În legislația fiscală și cea contabilă a Republicii Moldova, care se aseamănă cu cea a Federației Ruse, atestăm mai frecvent aceleași dispoziții ce vizează contabilizarea impozitului pe venit. În legătură cu acest fapt, în prezenta lucrare am încercat să atragem atenția asupra modalității de contabilizare a diferențelor permanente în cadrul contabilizării impozitului pe venit.

Cuvinte-cheie: *impozit curent, venit contabil, venit impozabil, impozit amânat, diferențe permanente, diferențe temporare, activ amânat, datorie amânată, obligație fiscală.*

INTERNATIONAL PRACTICE CONCERNING INCOME TAX ACCOUNTING

In the Republic of Moldova, whose tax and accounting legislation resembles that of Russia, there persist more frequently the same moments within the income tax accounting. In connection with this, this paper attempts to draw attention to the modalities of accounting permanent differences in the determination of current income tax.

Keywords: *current tax, accountant income, taxable income, postponed tax, permanent differences, temporary differences, postponed active, postponed debt, tax obligation.*

În dependență de modul de reflectare, calculare și impozitare a diferențelor temporare, a datoriilor și activelor amânate privind impozitul pe venit, în plan internațional s-au conturat două metode de contabilizare a impozitului pe venit:

- ✓ **metoda impozitului exigibil (curent);**
- ✓ **metoda impozitului amânat.**

Acceptând abordarea globală, precum și a recomandărilor stabilite de Standardul Internațional de Contabilitate 12 (IAS12), Republica Moldova se axează pe ambele metode de contabilizare a impozitului pe venit, fiind incluse în Standardul Național de Contabilitate 12 (SNC 12) conform Ordinului nr.145 din 07.12.2012.

Potrivit **metodei impozitului curent**, impozitul pe venit calculat spre plată într-o perioadă de gestiune este egal cu datoria privind impozitul pe venit curent, determinat în această perioadă în declarația privind impozitul pe venit. Diferențele temporare ce apar nu se reflectă, ci se menționează în Anexa la rapoartele financiare.

Această metodă se consideră mai ușoară în utilizare, evitând dificultățile cu repartizarea cheltuielilor privind impozitul pe venit. Adversarii metodei argumentează că impozitul pe venit nu este o repartizare a rezultatului financiar, ci este mai degrabă o plată obligatorie, fiind o cheltuială. Ca dezavantaj poate fi menționată respectarea principiului contabilității de angajamente, conform căruia veniturile și cheltuielile ce au generat aceste venituri trebuie atribuite la perioada în care au apărut. Astfel, se realizează un impact negativ asupra imaginii fidele, deoarece anumite cheltuieli sunt constatate într-o perioadă, iar influența lor fiscală este luată în calcul în altă perioadă de gestiune. Ca urmare, se creează o situație de majorare a rezultatului financiar în perioada scurtă de timp și de reducere în perioada de lungă durată.

Utilizând metoda **impozitului exigibil (curent)**, în cadrul determinării datoriilor și activelor curente privind impozitul pe venit, standardul SNC 12 folosește noțiunea de diferențe permanente (noțiune care nu se reflectă în IAS 12), care sunt condiționate de decalajul dintre veniturile contabil și impozabil și se ivesc în decursul perioadei de acțiune a legislației corespunzătoare.

Metoda impozitului amânat presupune contabilizarea impozitului pe venit în cursul aceluiași exercițiu contabil la care se raportează veniturile și cheltuielile. Sunt luate în calcul numai diferențele temporare, fiind reflectate în cheltuiala privind impozitul pe venit, deoarece cele permanente nu creează un impozit recuperabil sau plătibil, în viitor. Conform acestei metode, suma impozitului pe venit amânat este reflectat în Bilanțul contabil.

Metoda impozitului amânat este aplicabilă în țările cu sistemul de contabilitate anglo-saxon și se poate practica în mai multe variante.

În Republica Moldova are loc aplicarea metodei **impozitului amânat cu report variabil** prin prisma Raportului privind rezultatele financiare, numită și metoda datoriilor, fiind diferită de metoda reportului variabil bazată pe Bilanțul contabil (numită metoda bilanțieră), propusă de IAS 12.

Metoda impozitului amânat cu report variabil constă în utilizarea rezultatului financiar din contabilitate pentru determinarea rezultatului impozabil și corectarea acestuia prin ajustările cheltuielilor și veniturilor. Ca urmare, apar diferențe permanente și temporare care sunt impozitate. Impozitele calculate de la suma diferențelor temporare reprezintă impozite amânate care sunt reflectate ca o datorie de impozit de plătit în viitor, fie ca o creanță reprezentând impozitul de plătit în viitor, fie ca o creanță reprezentând impozitul plătit anticipat. Cota impozitului pe venit aplicat la calcularea datoriilor sau creanțelor privind impozitele amânate este cota impozitului existentă în perioada în care se va produce reversarea (anularea) diferenței temporare. Ca urmare, soldul datoriilor și creanțelor privind impozitele amânate este recalculat în cazul modificării cotei impozitului pe venit sau a bazei de impozitare în perioadele următoare. Conform acestei metode, contabilizarea impozitului pe venit are loc în cursul aceluiași exercițiu contabil la care se raportează veniturile și cheltuielile, iar suma impozitului pe venit amânat este reflectată în Bilanțul contabil.

Practica internațională de evidență contabilă a acumulat o experiență bogată în ceea ce privește utilizarea impozitelor amânate: în SUA se aplică din anul 1967, iar în Europa (la început în Marea Britanie, apoi în alte țări) – peste un deceniu, adică din 1977. Prima ediție a Standardului Internațional de Contabilitate (IAS 12) „Impozite pe venit” a apărut în 1979. Standardul respectiv a fost semnificativ revăzut și de la 1 ianuarie 1998 a ieșit în vigoare o nouă redacție a acestuia.

Prin diferențe temporare se subînțeleg acele venituri și cheltuieli care formează profitul (pierderea) contabil în decursul unui an, iar profitul impozabil – în decursul altui an sau altor perioade. Diferențele temporare în cadrul formării venitului impozabil duc la apariția impozitului pe venit amânat, care, la rândul său, influențează mărimea impozitului pe venit către plată la buget în perioada următoare sau în alte perioade ulterioare anului de gestiune.

Diferențele temporare, în dependență de caracterul acțiunii lor asupra venitului (pierderii) impozabil, se împart în:

- diferențe temporare deductibile (activ amânat), care au drept rezultat valori deductibile la determinarea profitului impozabil (sau a pierderii fiscale) al(a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată și
- diferențe temporare impozabile (datorie amânată), care au drept rezultat valori impozabile la determinarea profitului impozabil (sau a pierderii fiscale) al(a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată.

Din punct de vedere fiscal, calcularea venitului impozabil în Republica Moldova se efectuează prin însușirea (sau scăderea) aritmetică la venitul contabil a diferențelor permanente și temporare, odată cu completarea anexelor 1D și 2D la Declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei care practică activitate de antreprenor, în dependență de apartenența la venituri sau cheltuieli.

Odată cu aplicarea cotei impozitului pe venit în vigoare la suma *diferențelor temporare* se calculează datoria sau activul amânat privind impozitul pe venit, care mai apoi majorează sau micșorează venitul impozabil din anii ulterioari. Sumele datoriei sau ale activului amânat privind impozitul pe venit se reflectă în contabilitate și, respectiv, la întocmirea bilanțului contabil în rând. 140 „Active amânate privind impozitul pe venit” și în rând. 740 „Datorii amânate privind impozitul pe venit”.

Diferențele permanente se utilizează la ajustarea venitului contabil în scopul calculării venitului impozabil, odată cu completarea anexelor 1D și 2D la Declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei care practică activitate de antreprenor; la ele nu se aplică cota impozitului pe venit în vigoare pentru a fi reflectate și în contabilitate.

SNC 12, precum și IAS 12 nu prevăd reflectarea în evidența contabilă a diferențelor permanente. *Diferențele permanente* aferente veniturilor sau cheltuielilor doar se adaugă sau se scad din venitul contabil la calcularea venitului impozabil.

Anume la poziția dată legislația rusească merge cu un pas mai înainte, care în cadrul întocmirii Standardului sau privind contabilitatea impozitului pe venitul întreprinderilor dezvăluie modalitatea de contabilizare a diferențelor permanente, atribuind acestora cota impozitului pe venit în vigoare pentru calcularea *datoriei permanente privind impozitul pe venit*.

Standardul Federației Ruse „Contabilitatea impozitului pe venitul întreprinderilor (CIVÎ)” nr.18/02, pus în aplicare prin Ordinul nr.114n din 19.11 2002, este considerat ca unul dintre cele mai complexe standarde de contabilitate. Vom dezvălui unele momente importante reflectate în prezentul standard, care nu sunt

reflectate în alte standarde de contabilitate, pe care contabilii trebuie să le cunoască în cadrul calculării și reflectării impozitului pe venit, și anume:

✓ Informația despre diferențele permanente și temporare se formează în evidența contabilă fie în baza documentelor primare de evidență nemijlocit pe conturi de evidență contabilă, sau după alte metode, determinate de sine stătător de întreprindere. Pentru aceasta, diferențele permanente și temporare pot fi reflectate în evidența contabilă separat. Evidența analitică a diferențelor temporare are loc pe tipuri de active și datorii, la a căror evaluare apare diferența temporară.

✓ Întreprinderea va recunoaște activul amânat privind impozitul pe venit atunci când este convinsă că ea va obține venit impozabil în perioadele de evidență ulterioare, pe seama cărora vor fi utilizate pierderile fiscale. Acesta se reflectă în evidența contabilă, luându-se în considerare toate diferențele temporare, cu excepția cazurilor când există probabilitatea că diferența temporară nu va fi micșorată sau dedusă complet în perioadele ulterioare de gestiune.

✓ Datoria amânată privind impozitul pe venit se constată în acea perioadă în care apar diferențe temporare impozabile.

✓ În cazul în care legislația stabilește diferite cote pe venit asupra diferitelor tipuri de venituri, atunci la determinarea activului amânat sau a datoriei amânate cota impozitului pe venit trebuie să corespundă celui tip de venit, care duce la micșorarea sau la stingerea completă a diferenței temporare deductibile sau impozabilă în perioadele ulterioare anului de gestiune.

✓ Dacă în anul de gestiune curent lipsește venitul impozabil, dar există probabilitatea că în anii de gestiune ulterioari va apărea un venit impozabil, atunci activul amânat ai anilor precedenți va rămâne fără schimbări până la acel an de gestiune, când întreprinderea va obține venit impozabil.

✓ Activul amânat sau datoria amânată privind impozitul pe venit la ieșirea activului, în baza căruia a fost calculat, se deduce cu mărimea corespunzătoare fără a micșora venitul impozabil atât al perioadei curente, cât și al perioadelor de gestiune ulterioare.

✓ Datoria sau plata în plus a impozitului pe venit curent a perioadei de gestiune se reflectă în bilanțul contabil corespunzător în calitate de datorie pe termen scurt în mărimea impozitului neachitat sau în calitate de datorie debitoare în mărimea plății achitate în plus.

Vom exemplifica o situație de calcul al impozitului pe venit la întreprindere, cu aplicarea calculului diferenței *permanente privind impozitul pe venit*.

Datele inițiale:

La întocmirea dării de seamă contabile pentru anul de gestiune întreprinderea „Alfa” a reflectat venit până la impozitare în mărime de 126110 lei. Cota impozitului pe venit constituie 12 procente.

Factorii care influențează abaterea venitului (pierderii) impozabil de la venitul (pierderea) contabil sunt:

1. Cheltuielile de delegare au depășit limita stabilită de legislația fiscală cu 3000 lei.
2. Suma uzurii mijloacelor fixe, calculată în scopuri contabile, constituie 4000 lei. Din suma dată în scopuri fiscale se permite spre deducere 2000 lei.
3. Calculat, dar neachitat venit din dividende din cota-parte la capitalul statutar al întreprinderii „Beta” în mărime de 2500 lei.

Modul de formare a diferențelor permanente, a diferențelor deductibile și impozabile temporare este reflectat în Tabelul ce urmează.

Tabelul 1

Nr. crt.	Tipurile de venituri și cheltuieli	Sumele recunoscute la determinarea profitului (pierderii) contabil, lei	Sumele recunoscute la determinarea profitului (pierderii) contabil, lei	Diferențele apărute în perioada de gestiune, lei
1.	Cheltuieli de delegare	15000	12000	3000 (diferență permanentă)
2.	Suma uzurii mijloacelor fixe	4000	2000	2000 (diferență temporară deductibilă)
3.	Calculat venit procentual în formă de dividende din cota-parte din capitalul statutar	2500	-	2500 (diferență temporară impozabilă)

Folosind datele din Tabel, efectuăm calculele necesare la impozitul pe venit în scopul determinării impozitului pe venit curent:

Datorie curentă privind impozitul pe venit $126110 \times 12/100 = 15133,2$ lei

Obligație fiscală permanentă $3000 \times 12/100 = 360$ lei

Activ amânat privind impozitul pe venit $2000 \times 12/100 = 240$ lei

Datorie amânată privind impozitul pe venit $2500 \times 12/100 = 300$ lei

Impozitul pe venit curent $15133,2 + 360 + 240 - 300 = 15433,2$ lei

În scopul examinării mecanismului de reflectare a calculelor impozitului pe venit în evidența contabilă, la determinarea corectitudinii calculării impozitului pe venit destinat achitării la buget întocmim calculul impozitului pe venit curent, utilizând metoda de corectare a datelor contabile.

Corecțiile necesare se reflectă în tabelul următor.

Tabelul 2

1.	Profitul conform raportului privind veniturile și cheltuielile	126110 lei
2.	se mărește cu:	5000 lei
	inclusiv,	
	cheltuielile de delegare ce au depășit limita stabilită de legislația fiscală	3000 lei
	mărimea uzurii permisă spre deducere în scopuri fiscale	2000 lei
3.	se micșorează cu:	2500 lei
	inclusiv, suma venitului neachitat în formă de dividende din cota-parte din capitalul statutar al altor întreprinderi	2500 lei
	În total profitul impozabil	128610 lei

Impozitul pe venit curent = $128610 \times 12/100 = 15433,2$ lei

Dacă conform IAS 12 se contabilizează numai diferențele temporare, atunci, în corespundere cu ECIV 18/02 al Federației Ruse, se reflectă în contabilitate toate diferențele, ceea ce oglindește modul de determinare a impozitului reflectat în Declarație de la suma impozitului calculat conform profitului contabil. Reflectarea în evidența contabilă atât a diferențelor temporare, cât și a celor permanente duce la crearea unei imagini transparente pentru utilizatorii dărilor de seamă contabile asupra mărimii impozitului de plată la buget, care va corespunde cu suma impozitului calculat la completarea anexelor 1D și 2D la Declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei care practică activitate de antreprenor în baza profitului contabil.

Astfel, ECIV 18/02, în comparație cu IAS 12, SNC 12 și alte standarde aplicate în țările anglo-saxone, asigură o funcție de transparență și de control la determinarea corectitudinii calculării impozitului pe venit către plată la buget.

Concluzii

Informația privind diferențele permanente este destul de importantă, întrucât la determinarea impozitului curent acestea ocupă un loc destul de esențial între abaterile venitului contabil de la cel fiscal, de aceea nu putem să le ignorăm, cum o fac alte țări. De exemplu, Suedia, în scopuri fiscale, se limitează numai la cheltuielile de delegare, alte diferențe permanente nu sunt; în SUA contabilizarea impozitelor asupra beneficiilor este reglementată prin norma ASC 470 (cunoscută anterior ca FAS 109), care determină numai diferențele temporare.

Includerea în legislația contabilă a Republicii Moldova a modalității de contabilizare a diferențelor permanente ar permite de a observa modul de calculare a impozitului reflectat în Declarație de la suma impozitului calculat în baza profitului contabil. Dacă vor fi reflectate diferențele permanente și cele temporare, atunci beneficiarilor rapoartelor financiare le va fi destul de ușor să observe, din punct de vedere contabil, prin ce suma impozitului de achitare de la buget se deosebește de suma impozitului calculat în baza profitului contabil. Prin aceasta am putea să răspundem la întrebarea: de ce în evidența contabilă în anul de gestiune s-a format profit, iar în evidența fiscală – pierdere (sau invers)? Astfel, aceasta ar asigura și o funcție de control asupra modalității de calculare a sumei impozitului pe venit către plată la buget. Considerăm că funcția de control ocupă un loc primordial pentru întreprindere, întrucât legislația contabilă nu propune instrumente cu ajutorul cărora s-ar putea verifica corectitudinea calculării bazei impozabile privind impozitul pe venit.

Bibliografie:

1. BUCUR, V., ȚURCANU, V., GRAUR, A. *Contabilitatea impozitelor*. Chișinău: ASEM, 2005.
2. SNC 12 „Impozitul pe venit” [Accesat 10.04.2013] Disponibil: <http://www.minfin.md/ro/actnorm/contabil/standarts/>
3. IAS 12 „Impozitul pe profit” [Accesat 10.04.2013] Disponibil: <http://www.minfin.md/ro/actnorm/contabil/standartraport/>
4. Методика работы по ПБУ 18-02 [Accesat 10.04.2013] Disponibil: <http://www.worklib.ru/laws/ml02/pages/10015874.php>
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 [Accesat 10.04.2013]. Disponibil: <http://www.diplomilirist.ru/pbu/pbu-18-02-uchet-raschetov-po-nalogu-na-pribyl-organizacij-red-ot-11-02-08.html>

Prezentat la 14.04.2013