

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA "VALAHIA" DIN TÂRGOVIȘTE
IOSUD-ȘCOALA DOCTORALĂ
DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI UMANISTE
Domeniul: CONTABILITATE**

**RAPORTĂRI ȘI INCIDENȚE ÎNTRE
FISCALITATEA ȘI CONTABILITATEA
ENTITĂȚII ECONOMICE. STRATEGII
CONTABILE, CONVERGENȚE ȘI
POSIBILITĂȚI DE OPTIMIZARE A
COSTULUI FISCAL.
REZUMAT**

**CONDUCĂTOR DE DOCTORAT:
Prof.univ.dr. Victor MUNTEANU**

**DOCTORAND:
Florian Cristian FLOREA**

**TÂRGOVIȘTE
2020**

CUVÂNT ÎNAINTE

Pentru început aș dori să mă adresez domnului Prof.univ.dr. Victor MUNTEANU pentru că a fost un exemplu grăitor de pasiune, integritate și implicare, cuvintele fiind insuficiente pentru a-i aduce mulțumiri pentru sprijinul susținut atât pe parcursul școlii doctorale dar mai ales în realizarea cercetării științifice a cărei temă este "Raportări și incidente între fiscalitate și contabilitatea entității economice. Strategii contabile, convergențe și posibilități de optimizare a costului fiscal."

Astfel, domnul Prof.univ.dr. Victor MUNTEANU mi-a dat încredere pe tot parcursul meu la școala doctorală având misiunea delicată de a echilibra acțiunile cu inacțiunile mele în sfera cunoașterii atât doctrinară cât și empirică asigurând totodată coerența ideilor mele dar și a rezultatelor cercetării științifice.

De asemenea, adresez mulțumiri tuturor celor care m-au sprijinit în realizarea studiilor de caz prin permiterea accesării bazelor informaționale ale unor entități economice pentru care cercetarea științifică de față poate fi de interes pentru oricare dintre acestea.

Acum, mă voi înclina și le voi mulțumi tuturor profesorilor mei din Școala Doctorală, intelectuali rafinați și generoși care au tratat cu seriozitate interesul meu ca doctorand pe tot parcursul studiului teoretico, metodologic și empiric contribuind la formarea mea ca teoretician, practician și profesionist în domeniul în care am realizat cercetarea științifică acesta identificându-se negreșit cu domeniul în care activez.

Toate aceste minunate persoane au contribuit prin sprijinul pe care mi l-au acordat la realizarea prezentei lucrări și, sunt în fapt "uriașii" acestei lucrări.

În încheiere doresc să adresez mulțumiri acelor care, cu bunăvoință vor continua aprofundarea ideilor mele dezvoltând și consolidând totodată noi rezultate în direcțiile de cercetare conexe cu conținutul prezentei cercetări științifice.

CUPRINS

	Pag.
Cuprins.....	3
1. Actualitatea și interesul cercetării științifice	4
2. Relevanța și problematica cercetării științifice	7
3. Metodologia cercetării	9
4. Obiectivele și ipotezele cercetării științifice.....	10
5. Sistematizarea tezei de doctorat.....	12
5.1. Structura arhitecturală a tezei de doctorat	11
5.2. Cuvinte cheie.....	11
6. Conținutul sintetic al tezei de doctorat.....	13
7. Limitele cercetării și direcții viitoare de cercetare.....	28
8. Concluzii finale	27
9. Considerații și contribuții personale	34
10. Cuprinsul tezei de doctorat	42
11. Diseminarea rezultatelor cercetării științifice	46
12. Curriculum Vitae	48

1. Actualitatea și interesul cercetării științifice

Abordarea limitată atât de literatura de specialitate cât și de practica expusă în publicații economice, financiare și fiscale a noțiunii de cost fiscal aduce în atenția noastră tema prezentei cercetări științifice generând totodată interesul către o analiză implicită asupra impactului acestuia în circumstanțe de măsurabilitate în situația economico-financiară a oricărei entități economice. Interesul cercetării științifice rezidă și din diversitatea situațiilor cu care se confruntă realitatea economică a entităților economice, cărora de cele mai multe ori literatura de specialitate insuficientă și cadrul legal instabil oferă soluții însă nu întotdeauna optime raportate la contabilitate prin intermediul fiscalității.

În consecință a fost elaborat un produs de natură științifică prin intermediul căruia s-a urmărit orientarea atenției celor interesați spre o serie de idei și practici facile și comode în posibilitățile de optimizare a costului fiscal printr-o serie de metode alternative de transfer de la literatura de specialitate la empirism și invers.

Tema cercetării științifice este și va rămâne de actualitate ținând cont că cele două mari domenii, respectiv cel contabil și cel fiscal sunt într-o dinamică și complexitate sporită.

Actualitatea temei cercetării științifice mai derivă și din faptul că la nivel fiscal se înregistrează schimbări succesive și de anvergură care au impact asupra entității economice și implică identificarea continuă de noi posibilități de creștere economică inclusiv prin intermediul deciziilor de natură financiară și fiscală care pot contribui la optimizarea costurilor fiscale.

În plus față de cele enunțate, actualitatea cercetării derivă din complementaritatea celor două domenii, al contabilității și fiscalității care trebuie tratate atât împreună dar și distinct ținând cont de circumstanțele și consecințele create atât la nivel micro cât și macroeconomic.

Conținutul prezentei teze de doctorat a fost fiind provocată de câteva lucrări din domeniul contabil și fiscal, literatura de specialitate specifică fiscalității, destul de limitată, dintre acestea au reținute și prezentate cele considerate mai relevante și mai aproape de realitatea economică, respectiv:

- ❖ Lungu C., I., în lucrarea *"Teorie și practici contabile privind întocmirea și prezentarea situațiilor financiare"*, apreciază că, *"Trebuie să ai inteligența realității căutate și nu date pentru a problematiza și formula idei și soluții într-o zonă a contabilității saturată de demersuri, dar mai ales de teorii contabile interesante, adesea seducătoare din punct de vedere intelectual care în puține cazuri explică*

*aposteriori politici contabile intrate în aplicația uzuală”.*¹

- ❖ În lucrarea *”Contabilitate și Raportare Financiară”*, autorii Bătârcă-Dumitru C., G., Sahlian D. N., Irimescu A. M., fac o incursiune în aria de evoluție a contabilității în timp și a aplicabilității raportărilor financiare, aceste aspecte fiind parte semnificativă a subiectului cercetării științifice.
- ❖ Lucrarea *„Guvernanța corporativă și profesia contabilă”* reflectă interesul CECCAR pentru subiectul prezentei cercetări, cuprinzând lucrările manifestărilor științifice desfășurate în septembrie 2012 la Moneasa pe diferite secțiuni de interes precum fiscalitate, contabilitate, guvernanță.
- ❖ În lucrarea *”Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile”*, Ristea, M. și Dumitru, C., G., apreciază că *”pornind de la estimare, evaluare, modelare și măsură”* există totuși o *”nemăsura bazată pe libertate și conformitate în paradigmele contabilității [...]”*² abordare definitorie în derularea cercetării științifice.
- ❖ Lucrările *”Fiscalitate Ediția a II-a revizuită și adăugită”* și *”Fiscalitate avansată”*, sunt de maxim interes pentru subiectul și obiectivele cercetării științifice prin intermediul cărora autorii Popa A.,F., Păunescu M., Ciobanu R., au prezentat o multitudine de cazuri aplicative și opinii incidente subiectului prezentei cercetări..
- ❖ Lucrarea *”Pauperitatea Fiscală a României”*³ în care autorii Ban C., și Rusu A., tratează reformele administrative la nivel național, *”impozitarea la vârful piramidei veniturilor”* și impozitarea progresivă a veniturilor și averilor.
- ❖ Lucrarea *”Fiscalitatea în România”* în care autorii Teodorescu M., Preda L., E., Istudor I., I., Mocanu F., tratează problematica ridicată de taxele și contribuțiile obligatorii aflate în sarcina persoanelor fizice și juridice.

În conexiune cu subiectul cercetării științifice există un interes deosebit la nivel internațional fapt relevat de un set de lucrări consultate, dintre care cele mai importante sunt:

- ❖ Lucrarea *”Impactul variațiilor sistemelor de impozitare asupra principiilor contabilității”*⁴ pune în evidență existența unui obstacol major în realizarea armonizării practicilor contabile și a raportării financiare datorită variațiilor sistemelor de impozitare internaționale.

¹ Lungu Camelia Iuliana, *”Teorie și practici contabile privind întocmirea și prezentarea situațiilor financiare”*, Editura CECCAR, București, 2007, pg.9;

² Ristea, M., Dumitru, C., G., *”Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile”*, Editura CECCAR, București, 2012, pg. 15;

³ <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/bukarest/15915.pdf> februarie2020;

⁴ Karaawy N.,A.,A. & Baaj Q.,M., University of Al Qadisiyah, *”The Impact of International Taxation Systems Variations on the Application of Financial Accounting Principles”*, Research Article: 2018 Vol: 22 Issue: 2;

- ❖ Lucrarea *"Relațiile dintre contabilitate și fiscalitate"*⁵ prezintă evoluția relației contabilitate – fiscalitate și tendința continuă a fiscalității de a fi tratată în mod distinct.
- ❖ Lucrarea *"Relevanța valorică a veniturilor din conturi și impozite: o perspectivă macroeconomică"*⁶ prin intermediul căreia autorul expune rezultate ale unor studii proprii asupra modului în care condițiile macroeconomice influențează relevanța veniturilor entității economice din perspectiva modificărilor de politică fiscală și gradul de eroziune a respectivelor venituri.
- ❖ Studiul denumit *"Utilizarea schemelor de scutire de impozite: o analiză empirică în contextul evaziunii fiscale"*⁷ focusat pe factorii de influență care pot contribui la scăderea evaziunii fiscale prin raportare la teoria Allingham-Sandmo (1972).⁸
- ❖ Lucrarea *"Practici de gestionare fiscală și impactul asupra performanței grupurilor fiscale corporative"*⁹ prezintă rezultatele unui studiu pe un eșantion de 36 entități economice tunisiene în cadrul cărora se identifică posibile practici de evitare a impozitului pe profit, demonstrând că această practică este introdusă și încurajată în mod explicit de guvern ca stimulent pentru investiții prin scutirea de impozite și taxe.

2. Relevanța și problematica cercetării științifice

Cercetarea științifică a luat naștere ca o consecință a apariției în practică a multitudinii spețelor generate de înțelegerea și aplicarea fiscalității și contabilității și nu în ultimul rând de raționamentele profesionale și manageriale. Soluționarea acestor situații este adesea posibilă limitat, ori nesatisfăcător prin intermediul literaturii de specialitate, a cazuisticii expuse în mediul public, soluționate pînă o serie de acțiuni și decizii adesea neconvingătoare.

Totodată, gestionarea oricărei entități economice *"într-un mediu în permanentă schimbare, adesea în condițiile unei concurențe interne sau externe formidabile, este o*

⁵ James S., School of Business and Economics, University of Exeter *"The Relationship Between Accounting and Taxation"*, UK, Paper number 02/09, ISSN 1473 – 2912, <https://core.ac.uk/download/pdf/12824388.pdf> februarie2020;

⁶ Zhou M., DePaul University, *"Value relevance of book and tax income: a macroeconomic conditions perspective"*, JEL: E30, H25, M41, Accounting & Taxation, Volume 4, Number 2, 2012, <https://www.theibfr.com/download/at/2012-at-at-v4n2-2012/AT-V4N2-2012.pdf> ianuarie2020;

⁷ Pobbli M., Gadzo S.G., Anaman E.A, Esse P.Y., Kportorgbi H.K., <https://doi.org/10.5897/JAT2018.0318> decembrie2019;

⁸ <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf> decembrie2019;

⁹ Menchaoui I., Omri M., A., Higher Institute of Finance and Taxation at Sousse Jean-Luc Rossignol, University of Franche-Comté *"Fiscal management practices and their impact on corporate groups' fiscal performance"*, Accounting & Taxation Vol. 9, No. 1, pp. 73-86 ISSN: 1944-592X (print) ISSN: 2157-0175 (online) www.theIBFR.com, 2017;

sarcină care impune aptitudini, judecată și resurse excepționale”¹⁰ reprezintă un motiv în plus pentru realizarea prezentei cercetări științifice prin intermediul căreia ne-am propus să aducem o contribuție, atât din perspectiva teoretică dar și cea practică, la definirea conceptului de management al costului fiscal, în relație directă cu strategiile contabile aplicate și cu influență asupra eficientizării cheltuielilor, creșterii, dezvoltării și rentabilizării respectivei entități economice.

În acest context ne-am propus ca prezenta cercetare științifică să reprezinte o sursă de inspirație utilă practicienilor și un punct de pornire care solicită o explorare teoretică pentru mediul academic, găsimu-și utilitatea în descifrarea tainelor aplicării fiscalității într-o abordare amplă, de la teorie la practică, dar și dezvoltarea interesului practicienilor în scopul utilizării costurilor fiscale ca instrument de creștere a rentabilității entității economice.

Legislația fiscală în țara noastră, a suportat modificări succesive înregistrând o dinamică sporită reducând astfel orice idee de predictibilitate fiscală îmbrăcând forma unui instrument de promovare a interesului politic și fiind neglijat roul esențial pe care aceasta îl are în mediul economic și social. În acest context, subliniem aici faptul că, *numai în cursul anului 2018 Codul Fiscal a suportat un număr aproximativ de 236*¹¹ de intervenții expunând mediul de afaceri dar și pe cel social la diminuarea posibilităților de fructificare a previziunilor fiscale, acest fapt tinzând chiar către inexistență.

Contabilitatea și fiscalitatea sunt două domenii dar și discipline **complementare** în funcționarea unei entități economice, fapt care generează necesitatea abordării acestora împreună în contextul în care ne propunem exercitarea unui management eficient al costurilor fiscale și implicit a optimizării acestora. Subliniem aceasta întrucât perioada pe care o parcurgem se caracterizează ca fiind *”secolul informațiilor obținute în timp util”*¹² prin intermediul cărora se pot adopta cele mai oportune decizii de natură economică în condițiile unei complexități strategice și operaționale obligând astfel la o conlucrare continuă între investitori, clienți, salariați, furnizori și nu în ultimul rând autorități fiscale.

Problematica cercetării științifice gravitează în jurul unui set consistent de întrebări al căror răspuns se va regăsi pe parcursul capitolelor lucrării. Întrebările asupra cărora ne-am concentrat atenția se rezumă la:

- ❖ Contabilitatea și fiscalitatea au zone de convergență ori divergență relevante care pot influența rezultatul economic al entității economice?

¹⁰ Woolhouse, J., Capitolul 4 *”Dezvoltarea Organizației”*, *”Manualul Gower de management”*, Editura CODECS, *”Puterea cunoașterii”*, București, 2001, pg. 27;

¹¹ <https://www.startupcafe.ro/taxe/bilant-modificari-cod-fiscal-taxe-lege-patroni-imm.htm> noiembrie 2019;

¹² A.,F., Popa, *”Contabilitate și Fiscalitate - rezultatul întreprinderii”*, Editura CECCAR, București, 2011, pg.7;

- ❖ Există incidente ale elementelor bilanțiere asupra fiscalității aplicate la nivelul entității economice?
- ❖ Cum se poate valorifica informația financiară, contabilă ori fiscală pentru a obține o optimizare a costului fiscal?
- ❖ Strategia contabilă a entității economice poate să includă posibilități de optimizare a costului fiscal?
- ❖ Informația fiscală poate fi integrată în sistemul informațional financiar contabil al entității economice?
- ❖ Dimensionarea rezultatului entității economice este influențat de politicile și tratamentele fiscale aplicabile?
- ❖ Există convergențe sau divergențe asociate calculului rezultatului contabil și al rezultatului fiscal?
- ❖ Este pretabilă introducerea și aplicarea conceptului de management al costurilor fiscale în entitatea economică?
- ❖ Contabilitatea entității economice face față schimbărilor determinate de o criză economică generalizată în care fiscalitatea suportă modificări de amplitudine sporită?
- ❖ Telemunca poate fi o soluție pentru entitatea economică în situație de criză majoră cu influențe financiare și fiscale asupra acesteia?

Contextul economic actual și încercările la care este supus mai mult ca oricând mediul de afaceri, provocările la care este obligat a fi participant activ, determină fără îndoială identificarea prin oricare mijloc a posibilităților de optimizare a tuturor costurilor generate la nivelul unei entități economice, dar mai ales a costurilor fiscale exploatând totodată variantele generate de raportările și incidentele între fiscalitate și contabilitate, dar și situațiile generate de interacțiunea dintre cele două domenii de interes.

3. Metodologia cercetării

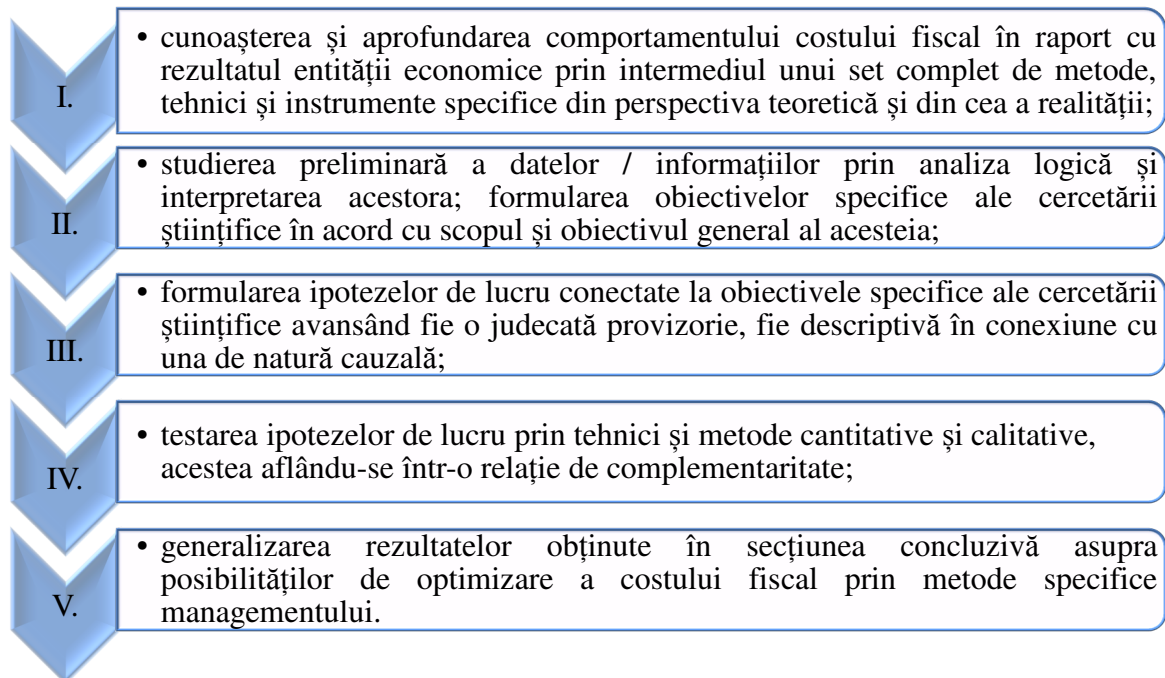
Cercetarea științifică a fost proiectată ca un proces metodologic în așa fel încât aceasta să poată contribui la îmbunătățirea cunoștințelor teoretice și practice atât ale autorului cât și ale celor interesați de domeniul supus cercetării, respectiv cel al contabilității și fiscalității concentrat pe posibilitățile de optimizare a costului fiscal.

Asigurarea calitativă a cercetării științifice a fost realizată prin construirea propriei strategii de cercetare pe baza unui mixaj al metodelor, tehnicilor, instrumentelor pliate pe scopul cercetării, acela de a identifica posibilitățile de optimizare a costului fiscal în contextul creat de interacțiunea celor două mari domenii, cel al contabilității și cel al fiscalității. Astfel,

s-a recurs la strategia de cercetare care combină comparația, aplicația și componenta calitativă, așa cum poate fi observată în Schema nr. I.1.:

Schema nr. I.1.

Reprezentarea strategiei mixaj de cercetare științifică (comparativă – aplicativă – calitativă)



Sursă: concepere proprie

Pentru a asigura succesul prezentului demers științific s-a urmărit formularea de concluzii, considerații și opinii personale precum și aplicarea de metode empirice de optimizare a costului fiscal la entitățile economice.

Elementele cercetării științifice pe care ne-am axat întregul parcurs al demersului științific sunt cele puse în evidență de *K. Horward & J.A. Sharp*¹³, respectiv:

- ❖ aria de cercetare;
- ❖ scopul cercetării științifice;
- ❖ modalitatea de realizare a cercetării științifice;
- ❖ natura cercetării.

Pentru creșterea relevanței cercetării științifice, în afara aspectelor de cercetare empirică tratate la capitolul VI *"Cercetarea pozitivă asupra posibilității optimizării costului fiscal în contextul raportărilor și incidentelor existente la nivelul contabilității și fiscalității entității economice"*, au fost prezentate și pe parcursul celorlalte capitole exemple și aplicații practice care validează atât direcțiile promovate de literatura de specialitate cât și diversitatea spețelor generate de comportamentul costului fiscal la nivelul situației economico-financiare a entității economice în contextul contabil și fiscal existent, respectiv în capitolului II

¹³ K. Horward & J.A. Sharp, *"The Management of a Student Research Project"*, Editura Gower, 1983, pg. 6;

„Dezvoltări și aprofundări asupra raportărilor și incidența fiscalității asupra contabilității”, capitolul III “Strategii contabile și zone de convergență ale fiscalității și contabilității” și în mod accentuat în capitolul IV “Politici și tratamente contabile și fiscale în dimensionarea rezultatului entității economice” și capitolul V “Managementul costurilor fiscale de la teorie la practică”.

4. Obiectivele și ipotezele cercetării științifice

Obiectivul general: Identificarea prin studiul teoretic, metodologic și aplicativ de noi soluții de tip managerial în scopul optimizării costurilor fiscale în condițiile create de evoluția fiscalității aplicate în domeniul în care activează entitatea economică în corelare cu normele și principiile contabile, prin instaurarea unei strategii contabile care să conducă la ameliorarea divergențelor și incidentelor dintre contabilitate și fiscalitate.

Obiectivul specific nr. 1: Evaluarea din perspectiva teoretică și de reglementare a contabilității și fiscalității aplicabile la nivelul unei entități economice în condiții de armonizare a legislației naționale cu cea europeană.

Obiectivul specific nr. 2: Identificarea incidentelor create de fiscalitate asupra contabilității prin aprofundarea conținutului raportărilor financiare anuale ale entității economice sub influența politicilor contabile și fiscale aplicate.

Obiectivul specific nr. 3: Evaluarea posibilităților de dimensionare a costurilor fiscale în circumstanțele create de zonele de convergență a fiscalității și contabilității – factori determinanți în construirea strategiilor fiscale și contabile ale entității economice.

Obiectivul specific nr. 4: Identificarea posibilităților de dimensionare a rezultatului entității economice prin utilizarea unor politici și tratamente contabile și fiscale optime, dar și prin raportarea rezultatului fiscal la rezultatul contabil.

Obiectivul specific nr. 5: Promovarea conceptului de management al costurilor fiscale prin intermediul elementelor de natură teoretică, a cadrului de normalizare și studiului aplicativ.

Ipoteza generală și ipotezele de lucru

Ipoteza generală: Strategia contabilă în conexiune cu politica fiscală aplicate la nivelul unei entități economice creează prin raportări, incidente și convergențe circumstanțe favorabile valorificării superioare a informațiilor financiare, fiscale și contabile pentru optimizarea costurilor fiscale.

Ipotezele de lucru asociate obiectivelor specifice:

Ipotezele de lucru asociate obiectivului specific nr. 1:

1.1. La nivelul entității economice este realizată o convergență între contabilitatea și

fiscalitatea aplicată.

1.2. Fiscalitatea aplicată în cadrul unei entități economice este adaptată activității desfășurate de aceasta.

Ipotezele de lucru asociate obiectivului specific nr. 2:

2.1. Raportările financiar-contabile ale entităților economice constituie elementul pilon de stabilire și aplicare a fiscalității.

2.2. Politicile contabile adoptate de o entitate economică are implicații asupra raportărilor contabile și a celor fiscale.

Ipotezele de lucru asociate obiectivului specific nr. 3:

3.1. Costul fiscal este influențat de strategiile contabile și cele fiscale adoptate și implementate de către o entitate economică.

3.2. Manifestarea controlului intern privind implementarea strategiei contabile și aplicarea prevederilor fiscale contribuie la creșterea eficienței entității economice.

3.3. Flexibilitatea contabilității contribuie la implementarea eficientă a măsurilor fiscale în condiții de criză economică generalizată.

Ipotezele de lucru asociate obiectivului specific nr. 4:

4.1. Modul de recunoașterea și evaluare a datoriilor și creanțelor influențează calculul amortizării contabile raportat la deducerea fiscală a amortizării.

4.2. Valorificarea cerințelor IAS 12 *Impozitul pe profit* în scopul salvării cheltuielilor aferente taxelor și impozitelor.

4.3. Influența taxelor și impozitelor asupra rezultatului contabil și a celui fiscal.

Ipotezele de lucru asociate obiectivului specific nr. 5:

5.1. Sistemul informațional financiar contabil reprezintă instrumentul de bază util în fundamentarea deciziilor de natură fiscală în scopul optimizării costurilor fiscale.

5.2. Managementul costurilor fiscale – mijloc de valorificare superioară a informațiilor financiare, contabile și fiscale.

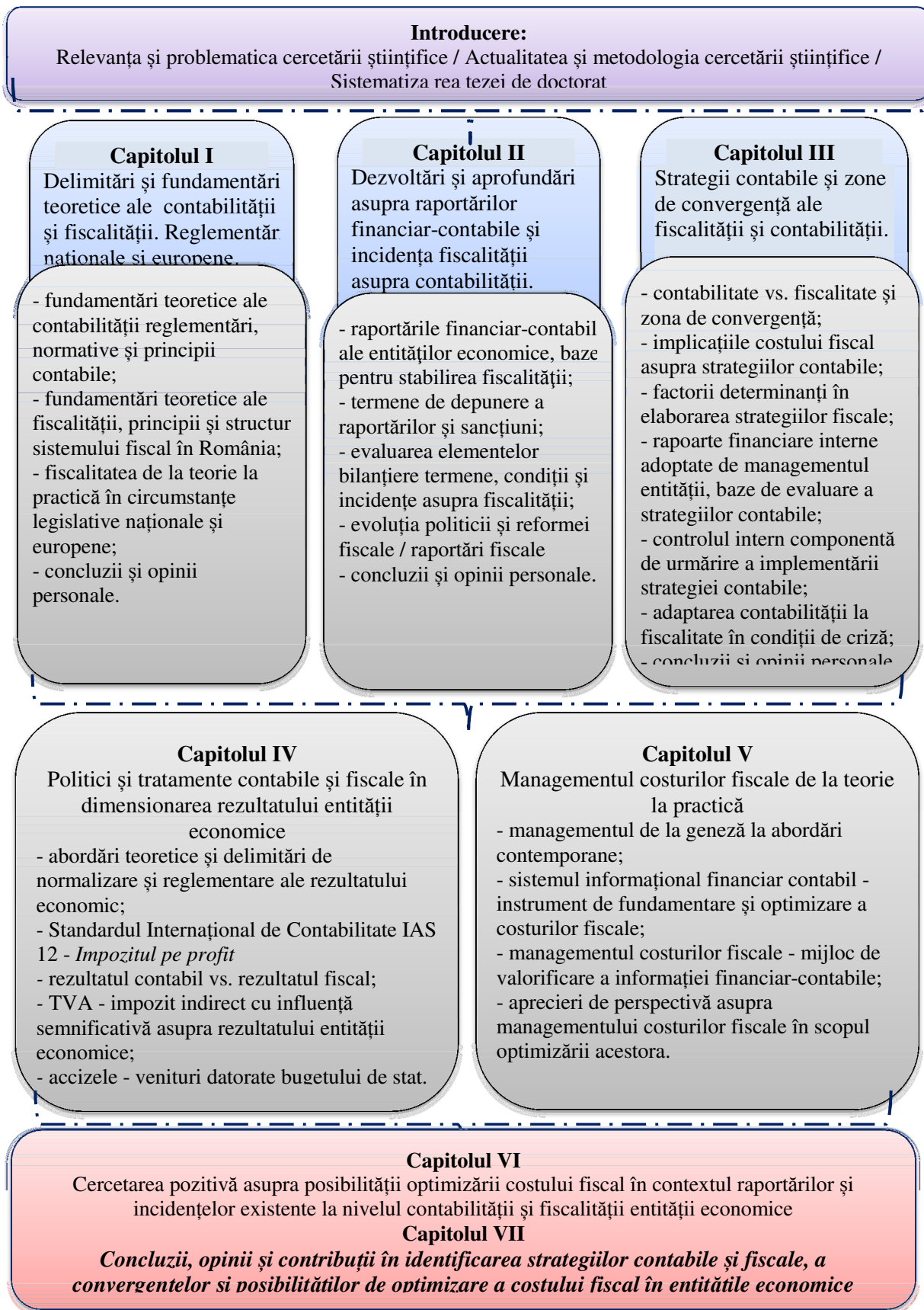
5. Sistematizarea tezei de doctorat

5.1. Structura arhitecturală a tezei de doctorat

Prin prezentarea arhitecturală a tezei de doctorat (Figura nr. I.2.) s-a urmărit realizarea unei expuneri grafice cât mai facile a întregului conținut al acesteia putându-se evidenția palierele asupra cărora s-au realizat aprofundări teoretice, metodologice și aplicative, precum și rezultatele cercetării științifice concentrate într-un set complet de concluzii, opinii și contribuții în identificarea strategiilor contabile și fiscale, a convergențelor și posibilităților de

optimizare a costului fiscal în entitățile economice.

Figura nr. I.2.
Structura arhitecturală a tezei de doctorat



5.2. Cuvinte cheie

- | | |
|-------------------------------|----------------------------|
| ❖ contabilitate; | ❖ optimizare; |
| ❖ entitate economică; | ❖ performanță; |
| ❖ cont de profit și pierdere; | ❖ principii contabile; |
| ❖ cost fiscal; | ❖ principii de impozitare; |
| ❖ fiscalitate; | ❖ rezultat; |
| ❖ management; | ❖ strategii contabile; |
| ❖ gestiune fiscală; | ❖ strategii fiscale. |

6. Conținutul sintetic al tezei de doctorat

Teza de doctorat se prezintă din perspectiva compozițională în 7 (șapte) capitole și un preambul intitulat *Introducere* prin intermediul căruia sunt prezentate structurat principalele aspecte tratate, începând cu relevanța, problematica și scopul acesteia, continuând cu prezentarea metodologiei cercetării prin intermediul căreia au fost folosite metode, tehnici și metodologii de cercetare utilizate atât din perspectiva teoretică dar și din cea aplicativă. De asemenea, în *Introducere* au fost formulate obiectivele și ipotezele de lucru ale cercetării științifice, ulterior tratate distinct în conținutul lucrării, aceasta încheindu-se printr-o prezentare atât în arhitectură cât și în sinteză a lucrării de cercetare științifică.

Capitolul I "*Delimitări și fundamentări teoretice ale contabilității și fiscalității. Reglementări naționale și europene*" tratează conceptele de contabilitate și fiscalitate prin prisma evoluției lor în timp dar și a cunoașterii actuale având la bază trecerea în revistă a acestor noțiuni așa cum au fost ele regăsite în literatura de specialitate dar și aspecte identificate în bunele practici. Subiectul este prezentat pornind de la evoluția pe axa timpului a contabilității și a fiscalității urmate de definițiile date de către diverși autori ai acestor concepte, precum și de delimitarea conceptuală a acestora în legislația națională în vigoare. Pe linia contabilității au fost abordate procedeele specifice acesteia, formele de organizare, sfera de activitate, principiile care stau la bază, reglementările și normativele legale și organismele de reglementare. De asemenea, s-a făcut o rapidă trecere de la partea teoretică la aspectele sesizate din bunele practici cu orientare spre conceptul de armonizarea a reglementărilor naționale cu cele internaționale cât și spre convergențele contabilității cu fiscalitatea. Nu în ultimul rând au fost sesizate unele contradicții care există între aceste două concepte. Pe parcursul acestui demers s-a constatat că aceste două noțiuni sunt într-o continuă și rapidă transformare, că aplicarea lor în economia națională nu a fost realizată întotdeauna foarte ușor și că profesionistul contabil a fost nevoit să se adapteze și să învețe continuu. Este de apreciat

efortul pe care l-a făcut România în dorința și nevoia ei de a se armoniza cu celelalte țări europene prin transpunerea Directivelor Europene în legislația națională dar și prin aplicarea acestora.

Se poate constata că și în domeniul fiscal efortul de adaptare la schimbări a fost considerabil și că deși au fost înregistrate progrese semnificative suntem într-o continuă luptă în dorința de a armoniza și a perfecționa cele două sisteme – cel contabil și cel fiscal. Deși cele două domenii utilizează deseori aceleași metode și tehnici se constată faptul că informația pe care acestea o furnizează prezintă din alte puncte de vedere realitatea economică, informațiile sunt în fapt o oglindire a mai multor fațete ale aceluiași act economic. Putem afirma că nevoia de informație economică corectă, relevantă, concisă și la timp a impulsionat dezvoltarea acestor domenii. Orice întârziere în raportarea informației poate conduce la inutilitatea acesteia prin pierderea relevanței astfel încât aceasta să nu mai poată fi utilizată. Pe de altă parte, informatizarea întregii societăți a obligat și aceste două domenii să se dezvolte facilitând utilizatorilor accesul la informație. Din alt punct de vedere informația contabilă trebuie să aducă entităților economice beneficii mai mari decât costul obținerii ei. Practic echilibrul între caracteristicile calitative ale informației contabile furnizate de cele domenii de activitate studiate ține cont de raționamentul profesional al persoanelor care furnizează și utilizează informațiile din situațiile financiar-contabile pe care se bazează managementul pentru a lua cea mai benefică decizie managerială. Opinia personală cu privire la aceste concepte îmbrățișează acest postulat: *“Adevărul spus de contabilitate nu este decât un filtru care permite înțelegerea unei realități. Totuși, datorită coerenței sale interne, care îi conferă forță și totodată slăbiciune, contabilitatea permite să se ajungă la un adevăr formal care se bazează pe câteva postulate, convenții, norme, reguli de clasificare.”*¹⁴

În economia modernă, importanța contabilității este majoră astfel încât organisme tot mai sofisticate din Uniunea Europeană și de pretutindeni se preocupă de organizarea și funcționarea ei ca o componentă fundamentală a sistemului de afaceri.

Contabilitatea nu trebuie privită, redusă sau confundată cu simpla întocmirea și clasarea de documentelor sau a altor înscrisuri contabile, ci ea trebuie privită ca un instrument necesar și util pe baza căruia se pot lua deciziile manageriale și conduce financiar entitățile economice, într-o manieră documentată astfel încât să răspundă exigențelor actuale de integrare europeană pentru libera circulație a bunurilor și a banilor, transparentă în folosirea fondurilor comunitare și a resurselor proprii în scopul întăririi capacității de reziliență

¹⁴ M. Capron, *“Contabilitatea în perspectivă”*, traducere din limba franceză de L. Niculae, Editura Humanitas, București, 1994, pag. 140-141;

financiară în contextul unei economii concurențiale și plină de obstacole.

Libertatea în elaborarea politicilor contabile și în alegerea metodelor contabile, deși apreciată pozitiv de managerii entităților economice, reprezintă o sursă de controverse privitoare la constituirea și acceptarea adevărului contabil. Pe de altă parte, o administrației fiscală eficientă și eficace are la bază un sistem fiscal conceput bine, care determină un nivel de trai crescut prin asigurarea unor investiții ecologice și inteligente și care poate fi măsurată prin gradul de încredere în sistem al cetățenilor.

Apreciem faptul că profesionistul contabil a fost și este direct implicat în buna funcționare a sistemului fiscal în măsura în care, în fapt, între contabilitate și fiscalitate există și va exista o interdependență puternică menită să prezinte același fenomen economic din cele două perspective menționate. Contabilii, datorită calității lor de intermediari în domeniul fiscal creează sisteme complexe care contribuie la evitarea dublei impozitări în baza schimbului obligatoriu de informații în domeniul fiscal cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării, aplicabilă atât consilierilor fiscali cât și contabililor ori băncilor.

Capitolul II a fost denumit *"Dezvoltări și aprofundări asupra raportărilor financiar-contabile și incidența fiscalității asupra contabilității* în dorința de a atrage atenția asupra importanței tuturor aspectelor ce țin de raportările financiare dar și de cele fiscale. Având stabilit acest obiectiv am prezentat mai întâi baza legală și criteriile de întocmire a situațiilor financiare, apoi au fost prezentate documentele care trebuie să le însoțească, termenele de depunere a raportărilor precum și sancțiunile legal prevăzute pentru depunerea cu întârziere a acestora sau nedeținere.

Ne-am aplecat atenția asupra evaluării elementelor bilanțiere dar și incidența acestora asupra fiscalității. Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aplicate în țara noastră, nu definesc explicit raporturile dintre fiscalitate și contabilitate și nu confirmă sau infirmă existența unei contabilități fiscale. Deși, este exclus a privi contabilitatea ca fiind în concordanță directă cu fiscalitatea putem afirma că tacit atât în practică cât și în literatura de specialitate apare ideea conectării și deconectării dintre acestea. Practic acest lucru recunoaște că regulile, convențiile, principiile care stau la baza elaborării situațiilor financiare nu sunt convergente cu legislația fiscală. În acest sens, putem exemplifica faptul că regulile privind recunoașterea și evaluarea activelor și datoriilor, veniturilor, cheltuielilor sunt abordate diferit de contabilitate față de fiscalitate. Contabilitatea se subordonează principiilor reprezentării fidele și gestiunii eficiente a resurselor entității economice în timp ce fiscalitatea se subordonează principiilor de evaluare, calculare, recunoaștere și decontare a taxelor și

impozitelor datorate bugetului de stat.

Pe parcursul acestui capitol ne-am îndreptat atenția și asupra evoluției și reformei fiscale prilej cu care am enumerat principalele caracteristici ale politicii fiscale.

Mecanismul financiar este alcătuit dintr-o serie de componente cum ar fi: cadrul instituțional, cadrul juridic, pârghiile financiare și sistemul financiar. Din această prismă, politica fiscală este formată din totalitatea mijloacelor și metodelor de procurare și colectare a resurselor financiare folosite de către stat pentru reglarea relațiilor sociale și implicit pentru reglarea proceselor economice.

În această secțiune revin de mai multe ori în atenția noastră subiecte precum legislația națională financiar-contabilă dar și fiscală și armonizarea acestora cu legislația internațională. Pe această temă am dezbătut Planul de măsuri elaborate de Agenția Națională de Administrare Fiscală în cadrul reformei fiscale pentru îmbunătățirea sistemului fiscal din România.

Capitolul se încheie prin formularea unor concluzii și opinii și considerații personale dintre care cele mai relevante le enunțăm în cele ce urmează:

- ❖ la nivelul țării noastre, prin specialiștii CECCAR, se caută soluții prin intermediul cărora cadrul de raportare financiară să răspundă cât mai bine nevoilor utilizatorilor;
- ❖ profesia contabilă și fiscalitatea implică noi valențe utile într-un mediu fiscal în continuă schimbare, poziția contabilului fiind dificilă pentru a interacționa cu contribuabilii, autoritățile fiscale și nu în ultimul rând cu organele de reglementare. Trebuie apreciat faptul că se continuă demersurile de conștientizare a importanței profesiei contabile și profesionistul contabil pentru asigurarea bunei funcționări a sistemului fiscal;
- ❖ există o amplă interdependență între contabilitate și fiscalitate iar importanța uneia față de cealaltă este determinată de specificul operațiunii financiar contabile, de politicile entității respective precum și de politicile țării;
- ❖ politica fiscală este foarte importantă pentru toate țările Uniunii Europene, dar atunci când se referă la acțiunea și dezvoltarea globală a statelor membre ea devine esențială iar efectele ei sunt din ce în ce mai urmărite;
- ❖ prin implementarea unor instrumente de raportare, în speță prin utilizarea sistemului informatic, s-a intensificat procesul de depunere al raportărilor, ceea ce facilitează realizarea unor analize manageriale în timp real;
- ❖ reglarea proceselor economice se poate realiza prin politica monetară, valutară și fiscală instituită la nivelul unui stat în baza unor instrumente economico-financiare cum sunt transferurile și subvențiile, taxele și impozitele, creditul, dobânda, cursul de

schimb.

În capitolul III denumit "*Strategii contabile și zone de convergență ale fiscalității și contabilității*" sunt prezentate atât implicațiile costului fiscal asupra strategiilor contabile utilizate de către entitățile economice cât și factorii determinanți în elaborarea strategiilor contabile și fiscale. Studiarea implicațiilor costului fiscal asupra strategiilor contabile a impus aprofundarea posibilităților de optimizare ale acestuia, motiv pentru care s-a impus a clarifica și a face distincția între cele două noțiuni fundamentale ale fiscalității, respectiv: evaziunea și optimizarea fiscală.

O altă abordare a factorilor de influență asupra costului fiscal am prezentat-o prin tratarea evaziunii fiscale definită ca fiind „*sustragerea prin orice mijloace de la impunerea sau de la plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor*”¹⁵, iar optimizarea fiscală este definită ca tehnica prin intermediul căreia o entitate economică optează pentru o soluție oferită de legislația fiscală în sensul cel mai favorabil intereselor proprii, pentru obținerea unui profit cât mai mare. Este vorba despre un fapt permis legislativ, situat în afara ilicitului contravențional sau penal.

Din punct de vedere al optimizării fiscale nu este vorba doar de competitivitatea fiscală, adică alegerea acelor soluții fiscale convenabile clienților sau altor terți direct implicați ci și despre importanța determinării și plății impozitelor și taxelor către stat. În continuare am detaliat factorii determinanți în elaborarea strategiilor fiscale specifice activităților desfășurate de entitatea economică iar în cadrul acestora am detaliat importanța alegerii politicii contabile și fiscale adecvate activității desfășurate precum și influența acesteia asupra rezultatului.

Concluziile care au rezultat în urma studierii acestor noțiuni considerate a fi semnificative sunt următoarele:

- ❖ entitățile economice din România nu au beneficiat de opțiuni fiscale juridice, decât în mică măsură deoarece nu a existat nici la nivel executiv și nici la nivel parlamentar un management fiscal, fapt care a facilitat fraudă, evaziunea fiscală cu implicații semnificative asupra încasărilor la bugetul de stat;
- ❖ din nevoie, managementul entităților economice au transformat contabilitatea în sursă de informații pentru administrațiile fiscale în detrimentul atingerii obiectivului său principal și anume de a furniza informații despre performanța obținută, despre poziția financiară și modificările acesteia, informații care sunt necesare în luarea celor mai bune decizii economice pentru dezvoltarea entității economice;

¹⁵ Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal actualizat, MO nr. 688 din 10 septembrie 2015;

- ❖ concluzia care se poate desprinde din analiza facilități fiscale este că statul utilizează aceste pârghii pentru a impulsiona dezvoltarea anumitor activități sau ramuri ale economiei prin introducerea temporară în Codul fiscal a anumitor facilități fiscale care conduc la diminuarea bazelor impozabile reducând astfel costul fiscal;
- ❖ în România din punct de vedere statistic costul fiscal nu a fost cuantificat, acest indicator fiind neutilizat la nivel macroeconomic fapt care nu poate sprijini entitățile economice în stabilirea unei strategii contabile astfel încât să fie cât mai puțin afectate de implicațiile declanșate de acesta. Deși apreciem că diminuarea costului fiscal poate fi obținută doar printr-o bună „mânuire” prin cunoaștere și aplicare a legislației fiscale;
- ❖ măsurarea costurilor fiscale este importantă pentru înțelegerea nevoilor bugetare pe termen lung la nivel micro sau macro economic, pentru iluminare mecanismele care afectează impactul economic al acestora și pentru a arăta o imagine mai completă a situației economice într-un moment de referință;
- ❖ calitatea și cantitatea aplicării taxelor și impozitelor specifice activității desfășurate din cadrul sistemului fiscal poate fi controlată existând posibilități de optimizare fiscală dacă acest obiectiv este în centrul atenției entității economice.

Capitolul IV *”Politici și tratamente contabile și fiscale în dimensionarea rezultatului entității economice”* am realizat o detaliere sistematizată a celor mai vizibile și actuale problematici contabile și fiscale care vizează atât rezultatul contabil cât și rezultatul fiscal al entității economice, acestea fiind influențate semnificativ de managementul costurilor fiscale. Totodată am prezentat o analiză asupra politicilor și tratamentelor de natură contabilă și fiscală aplicate în scopul dimensionării rezultatului activității economice desfășurate în entitatea economică, începând de la încadrarea în literatura de specialitate din perspectiva politicilor, tratamentelor și normalizării contabile și fiscale, continuând apoi cu abordarea cadrului de reglementare și încheind cu exemple practice, aplicabile de la general la particular, în dimensionarea rezultatului entității economice.

Astfel, în debutul acestui capitol a fost realizată o trecere în revistă a abordărilor evolutive și modelelor de stabilire a rezultatului entității economice în așa fel încât să conturăm o imagine de ansamblu asupra evoluției în timp a noțiunii de rezultat al entității economice fiind absolut necesară expunerea cel puțin în sinteză a dezvoltării noțiunii de raportare contabilă identificată în setul situațiilor financiare.

Totodată, am apreciat necesară prezentarea normalizării și reglementarea rezultatului entității economice fiind atât de utilă în contextul globalizării economice, ocazie cu care

Uniunea Europeană a înțeles că se impune intervenția imperativă de armonizare și convergență a contabilității prin intermediul directivelor europene, acestea fiind încorporate în cadrul legislativ național al fiecărui stat membru.

Studierea normalizării contabile și fiscale ne-a condus către studierea și formularea unui discurs informațional asupra IAS 12 *Impozitul pe profit* punând în valoare prin intermediul acestuia modalitatea de abordare a tratamentului contabil al impozitului pe profit, dar și posibilitățile de tratare a consecințelor fiscale curente și viitoare generate în cadrul decontărilor în viitor a datoriilor care au fost deja recunoscute în situația poziției financiare a unei entități economice precum și a tranzacțiilor și evenimentelor perioadei curente recunoscute în situațiile financiare ale acesteia.

De interes în tratarea subiectului propus spre studiu am considerat a fi recunoașterea și evaluarea datoriilor și creanțelor în calculul impozitului curent și al celui amânat ocazie cu care am prezentat un exemplu practic privitor la durata de viață diferită pentru calculul amortizării contabile raportat la deducerea fiscală a amortizării.

În acord cu obiectivul cercetării științifice este și studiul posibilității de salvare a cheltuielilor aferente taxelor și impozitelor, acest fapt cercetându-l atât din perspectiva teoretică și de reglementare cât și din cea empirică. Astfel, această alternativă de consolidare și dezvoltare a entității economice este chiar una dintre reglementările Codului Fiscal privitoare la scutirea de impozit pe profit.

Pentru tratarea detaliată a elementelor menționate în acest capitol a fost necesară prezentarea succintă a noțiunii de performanță a entității economice și a zonelor de convergență ale acesteia cu sfera fiscală. Astfel, entitatea economică performantă are capacitatea de a crea valoare măsurabilă reflectată prin rezultatul obținut, pentru acționari prin rentabilizarea acesteia, are capacitatea de a satisface pretențiile clienților prin asigurarea continuității și a calității produselor și serviciilor, are în vedere necesitățile angajaților, respectă condițiile de mediu și nu în ultimul rând răspunde interesului public. În acest context au fost create și circumstanțele prezentării rezultatului contabil vs. rezultatul fiscal prin care au fost evidențiate convergențele și divergențele asociate calculului rezultatului contabil și al rezultatului fiscal.

În conținutul acestui capitol este studiată Taxa pe Valoare Adăugată (TVA) ca impozit indirect cu influență semnificativă asupra rezultatului entității economice și nu în ultimul rând sunt tratate Accizele ca venituri datorate bugetului de stat.

În încheierea capitolului am structurat un set de concluzii și aprecieri personale care conturează circumstanțele dimensionării rezultatului activității economice la nivelul unei

entități ce relevă implicit impactul asupra costurilor fiscale precum și convergențe și divergențe ale contabilității cu fiscalitatea în stabilirea respectivului rezultat.

În capitolul V *"Managementul costurilor fiscale de la teorie la practică"* sunt parcurse o serie de direcții de abordare ale managementului în general și ale managementului costurilor, în special. Astfel, în primul subcapitol am realizat o incursiune în timp și spațiu asupra conceptului de management și a nevoii gândirii manageriale a cărei recunoaștere a fost determinată de activitatea comunităților umane amplificându-se și căpătând totodată o consistență apreciată ca o formă specifică de activitate intelectuală, cu funcții bine stabilite, susținută de un fond reprezentativ în continuă acumulare de cunoștințe științifice. Totodată, am urmărit prezentarea unei imagini cât mai precise asupra conceptului de management și a evoluției sale, identificând în literatura de specialitate o structurare autentică a gândirii manageriale în patru etape ale dezvoltării istorice ale acesteia, descrise într-o suită firească, începând cu primele manifestări manageriale care se identifică încă din perioada Egiptului antic, continuând apoi cu perioada interbelică, epoca postbelică și încununându-se cu prezentarea principiilor managementului modern.

O altă direcție de studiu conexasă subiectului din acest capitol a reprezentat-o sistemul informațional financiar contabil ca instrument de fundamentare și optimizare a costurilor fiscale. Crearea, dezvoltarea și consolidarea sistemului informațional în general și a sistemului informațional financiar contabil în special, raportat la subiectul cercetării științifice este absolut necesară ca urmare a faptului că entitatea economică actuală capătă noi dimensiuni fapt ce obligă managementul să gestioneze activitatea acestora prin valorificarea superioară a informației, nemaifiind posibilă utilizarea metodei observării, motiv pentru care managementul este pus în situația în care trebuie să se bazeze în mare măsură pe informațiile colectate, prelucrate și transmise pe fluxuri informaționale în funcție de interesul managerial.

Necesitatea construirii unui sistem informațional financiar contabil funcțional la nivelul entității economice este stimulată de relațiile de interacțiune dintre contabilitate și fiscalitate în conexiune atât cu factorii interni cât și cu factorii externi, factori ce vizează presiunea pieței, relațiilor concurențiale, presiunii fiscale, interes public și nu numai, dar și de relațiile create între sistemul informațional și celelalte sisteme precum cel organizatoric, decizional, metodologic.

De interes, pentru subiectul cercetării științifice a fost cunoașterea posibilităților și totodată a avantajelor generate de integrarea informațiilor fiscale în sistemul informațional financiar contabil al entității economice. Astfel, pornind de la principalul obiectiv al fiscalității privitor la concentrarea acestuia în jurul metodelor de stabilire a bazei impozabile

în concordanță cu regulile și principiile stabilite prin Codul de procedură fiscală în circumstanțele create de documentele justificative existente la baza înregistrărilor în evidența contabilă a entității economice ca documentație utilă stabilirii bazei de impozitare. Totodată, fiscalitatea este conectată la legislația specifică finanțelor construită pe cerințele politicilor economice ale statului. Conexiunea dintre fiscalitate și contabilitate creată de funcționalitatea sistemului informațional financiar contabil al entității economice poate fi studiată din multiple posibilități de abordare dintre care cele mai relevante în opinia noastră sunt: funcționarea independentă a fiscalității vs. contabilitate; funcționarea dependentă fiscalitate vs. contabilitate.

Utilizarea sistemelor informaționale complexe în gestionarea entității economice conduce la perfecționarea tuturor proceselor informaționale create la nivelul acesteia permițând ameliorarea deciziilor manageriale, financiare, fiscale, comerciale, contabile etc, în concordanță cu exigențele mecanismelor economiei de piață. Caracteristicile informațiilor integrate în sistemul informațional financiar contabil și implicit fiscal vizează dimensiunea temporală, conținutul și forma acestora oferind posibilitatea utilizatorului de a beneficia de avantajele generate de aceste caracteristici.

Totodată au fost prezentate multiple posibilități de valorizare a informației financiar contabile și fiscale urmărind ca respectivele informații să răspundă exigențelor impuse atât de mediul intern al entității economice cât și de cel extern al acesteia, astfel că valorizarea informațiilor în discuție este în directă conexiune cu un set relevant de parametri calitativi care se află într-o relație de interdependență.

Un alt subcapitol important este cel în care a fost expus conceptul de management al costurilor fiscale ca și mijloc de valorificare a informației financiar-contabile, acesta trebuind să răspundă în mod expres intereselor entității economice în condițiile impuse de politicile fiscale ale statului. În cadrul acestui capitol se prezintă un exemplu practic prin care sunt puse în evidență costurile asociate forței de muncă și din care rezultă în mod vizibil componența sarcinii fiscale asupra angajatului dar și asupra entității economice.

Din perspectiva conceptuală, managementul costurilor fiscale, se poziționează în categoria modelului de bază a unui sistem deschis întrucât acesta se află în conexiune directă cu mediul în care se manifestă entitatea economică, realizându-se astfel feedback-ul, condiție esențială de funcționare. Această variantă de reprezentare a managementului costurilor fiscale într-un sistem deschis permite valorificarea superioară a informațiilor financiar contabile și fiscale în soluționarea problemelor de natură economică, într-un grad sporit de complexitate.

Cel mai aplicat subcapitol este cel denumit *"Valorizarea informației financiar*

contabile și fiscale prin intermediul managementul costurilor fiscale și reflectarea influenței acestora în contul de rezultat al entității economice. Cercetare aplicativă”. Valorizarea deciziei fiscale s-a realizat prin mai multe simulări pe contul de profit și pierdere al entității economice procedând la realizarea a opt studii de caz pe baza cărora s-au formulat opinii și considerații personale. Cercetarea empirică în contextul scopului cercetării științifice conține următoarele:

- ❖ Aplicația nr. 1 - Calculul Impozitului pe profit, Profitului brut și a Profitului net fără cheltuieli nedeductibile.
- ❖ Aplicația nr. 2 - Calculul Impozitului pe profit, Profitului brut și a Profitului net în contextul influenței adoptării deciziei de reinvestire a profitului (fără cheltuieli nedeductibile).
- ❖ Aplicația nr. 3 - Calculul Impozitului pe profit, Profitului brut și a Profitului net, cu cheltuieli nedeductibile exceptând cheltuielile evidențiate în contul 6022 *”Cheltuieli privind combustibilii”* și 6024 *”Cheltuieli privind piesele de schimb”* care sunt deductibile limitat la 50%.
- ❖ Aplicația nr. 4 - Calculul Impozitului pe profit, Profitului brut și a Profitului net în situația în care cheltuielile sunt nedeductibile** cu excepția cheltuielilor evidențiate în contul 6022 *”Cheltuieli privind combustibilii”* și 6024 *”Cheltuieli privind piesele de schimb”* care sunt deductibile 100%.
- ❖ Aplicația nr. 5 - Calculul Impozitului pe profit, Profitului brut și a Profitului net în situația cu toate tipurile de cheltuieli nedeductibile.
- ❖ Aplicația nr. 6 - Calculul Impozitului pe profit, Profitului brut și a Profitului net în situația în care cheltuielile sunt deductibile și sunt efectuate în interes propriu de administrator (deplasări, sejururi, achiziții bunuri și servicii necesare semnării unui contract în folosul entității economice).
- ❖ Aplicația nr. 7 - Impactul financiar al *OUG nr. 114/2018*¹⁶ asupra entității economice din domeniul construcțiilor.
- ❖ Aplicația nr. 8 - Analiza comparativă a impactului financiar, asupra rezultatului entității economice, a OUG 114/2018 cu modificările ulterioare raportat la perioada decembrie 2018 în care salariul minim garantat în plată pe țară era de 1.900 lei, fără facilități de natură fiscală, respectiv scutire de plată a impozitului pe veniturile

¹⁶Ordonanță de Urgență nr. 114 din 28 decembrie 2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene, MO nr. 1116 din 29 decembrie 2018, modificată și completată cu OUG 43/2019 publicată în MO nr. 507 din data de 21 iunie 2019;

aferente salariilor dar și a CASS.

În cadrul fiecărei aplicații au fost formulate concluzii relevante îndeplinirii obiectivelor cercetării științifice, iar capitolul se încheie cu un set de Aprecieri de perspectivă asupra managementului costurilor fiscale în scopul optimizării acestora.

Capitolul VI”*Cercetare pozitivă asupra posibilității optimizării costului fiscal în contextul raportărilor și incidentelor existente la nivelul contabilității și fiscalității entităților economice*”, debutează prin prezentarea principalelor etape parcurse în realizarea prezentului demers științific continuând cu descrierea detaliată a modului în care am îndeplinit obiectivele cercetării științifice prin cercetarea pozitivă asupra costului fiscal în contextul raportărilor și incidentelor existente la nivelul contabilității și fiscalității.

Mai mult decât atât, în conținutul acestui capitol a fost dedicată o secțiune importantă pentru prezentarea în mod sintetic în contextul actual al economiei la nivel național, european și chiar mondial creat de situația de criză generalizată la nivelul entităților economice dar și la nivelul statului cu multiple probleme de natură economică și socială de o complexitate fără precedent, atenția noastră orientându-se către identificarea unui set de măsuri coerent și complet printr-o acțiune consolidată a tuturor organelor statului împreună cu mediul de afaceri. În conexiune cu subiectul cercetării științifice sunt prezentate o serie de posibilități de salvare a economiei prin decizii de natură financiară și fiscală dar și organizatorică prin intermediul cărora încercăm susținerea entităților economice și asigurarea continuității activității acestora.

Astfel, a fost pus în evidență, pliat pe scopul și obiectivele cercetării științifice, studiul calitativ asupra costului fiscal în contextul deja subliniat mai sus concretizat într-o analiză cauză efect precum și interpretarea rezultatelor printr-un studiu aprofundat focusat pe ipotezele de lucru context care a generat inclusiv identificarea limitelor cercetării științifice, dar și direcțiile viitoare de cercetare științifică.

Rezultatele cercetării pozitive asupra posibilității optimizării costului fiscal în contextul raportărilor și incidentelor existente la nivelul contabilității și fiscalității entităților economice s-a concretizat în trei direcții de interes, precum:

- ❖ criteriile și bazele de evaluare utilizate în contabilitate au influență asupra rezultatului entității economice;
- ❖ credibilitatea valorii juste generează și susține volatilitatea rezultatului;
- ❖ rezultatul contabil este caracterizat de libertatea și conformitatea în alegerea politicilor și practicilor atât de natură contabilă cât și de natura fiscală;

Capitolul VII ”*Concluzii, opinii și contribuții în identificarea strategiilor contabile și*

fiscale, a convergențelor și posibilităților de optimizare a costului fiscal în entitățile economice” concentrează un set complet, concludiv, prin intermediul căruia se urmărește prezentarea rezultatelor unei analize coerente și complete asupra posibilităților de optimizare a costului fiscal la nivelul unei entități economice cu potențialitate în generalizarea aplicării.

7. Limitele cercetării științifice și direcții viitoare de cercetare

Limitele cercetării științifice

- ❖ O limită sesizată pe parcursul cercetării este cea legată de predictibilitatea legislativă din țara noastră care rămâne problematică, atât pentru entitățile românești cât și pentru companiile străine care au devoltat afaceri în țara noastră. Din acest punct de vedere, Comisia Europeană notează că Romania nu a înregistrat un progres evident atunci când vine vorba despre sustenabilitatea pe termen lung a mediului de afaceri, dar totuși, este constatat un progres moderat în cazul stabilității sectorului financiar.
- ❖ În prezent, în România, Codul fiscal datorită multiplelor modificări cuprinde termeni incorect utilizați, numeroase lacune, inechități, o politică de descurajare a forței de muncă și supraimpozitarea acesteia.
- ❖ Limitarea creativității contabilității este o consecință a abordării normalizării sistemului contabil împreună cu sistemul fiscal determinând astfel *”politici fiscale care subordonează politicile și metodologiile contabile.”*¹⁷, urmărindu-se în principal atingerea scopurilor fiscalității.
- ❖ Pentru a evalua importanța Raportărilor contabile, impactul incidentelor dintre contabilitate și fiscalitate față de raportările contabile dar și pentru a evalua posibilitățile de optimizare a costului fiscal prin intermediul elaborării și implementării unei strategii contabile adecvate activității desfășurate și contextului socio-legislativ din cadrul unei entități economice în cadrul prezentei cercetări a fost utilizat chestionarul ca instrument de apreciere. Aprecierea și testarea ipotezelor de lucru a fost realizată printr-o analiză detaliată a tuturor elementelor teoretice, metodologice, aplicative prezentate pe parcursul întregii lucrări științifice identificate în literatura de specialitate, articole, studii și cercetări specifice puse în valoare în cadrul manifestărilor științifice, experiența proprie și nu în ultimul rând de aspectele identificate prin metoda chestionarului. Astfel, limita cercetării din acest punct de vedere este dată de numărul de respondenți la chestionarul transmis respectiv, un

¹⁷ Toma, M., *”Drumuri prin memoria profesiei contabile”*, Editura CECCAR, București, 2011, pg. 209;

procent de 88,89% care poate reprezenta o ușoară lipsă de reprezentativitate.

Direcții viitoare de cercetare

- ❖ Atunci când ne-am asumat acest studiul am considerat că abordarea lui este o direcție vastă de cercetare, exploatată limitat, având în vedere importanța și impactul lui atât din punct de vedere al statului cât și din punct de vedere al entităților economice și de aceea apreciem că este și va fi mereu o provocare adresată profesioniștilor contabili datorită conținutului multidisciplinar atât teoretic cât și empiric.
- ❖ În vederea obținerii unor Raportări cât mai exacte și reale este necesară o continuă dezvoltare a acestora funcție de necesități dar și de dezvoltarea sistemului economic național și internațional. Strategiile contabile adecvat construite susțin obținere unor Raportări financiar contabile eficiente și eficace pentru luarea celor mai bune decizii economice.
- ❖ Cercetarea științifică de față a creat oportunitatea continuării în viitor a demersului de cercetare pe mai multe direcții. O primă direcție viitoare de cercetare poate fi dată chiar de limitele prezentei cercetări ceea ce ar putea reprezenta extinderea chestionării. O altă direcție de cercetare de interes și în conexiune cu scopul cercetării științifice este acela de trasare a unor noi direcții de schimbare a strategiilor contabile printr-o abordare de tip managerial din perspectiva adoptării unor decizii care permit optimizarea costurilor fiscale aferente activității economice a unei entități valorificând posibilitățile și circumstanțele create de incidente și convergențe manifestate în zonele de interferență ale contabilității și fiscalității dar și de conectare și deconectare a contabilității în raport cu fiscalitatea și în acest sens, apreciem oportun constituire a unui grup fiscal unic.
- ❖ Considerăm că această abordare se pretează persoanelor impozabile independente juridic, însă în legătură din punct de vedere organizatoric, financiar și economic, respectiv al căror capital este deținut în procent de minimum 50% de aceeași acționari.
- ❖ Scopul constituirii și funcționării într-un grup fiscal este acela *"agregare a rezultatelor fiscale"*¹⁸ respectiv de reducere a efortului declarativ și totodată diminuarea costurilor fiscale aferente impozitelor dar și compensarea între entități, după caz a pierderilor sau a profiturilor înregistrate.
- ❖ O oportunitate în sensul maximizării costurilor fiscale se identifică în decizii de fuziune ori divizare a entităților din grupul fiscal ocazie cu care se consolidează atât

¹⁸ <https://www2.deloitte.com/ro/ro/pages/about-deloitte/articles/Opinie-Deloitte-consolidarea-fiscala.html> martie2020;

rezultatele contabile cât și cele fiscale, dar și utilizarea pierderilor fiscale ale entității absorbite înainte de operațiunea de absorbție, de către entitatea absorbantă.

- ❖ Având în vedere că funcționarea entităților economice în grup fiscal unic se află încă în faza de pionierat, considerăm de interes ca această opțiune să fie dezbătută și cercetată teoretic, metodologic și empiric într-o cercetare științifică viitoare.

8. Concluzii finale

- ❖ În economia modernă, importanța contabilității este majoră, motiv pentru care organisme tot mai sofisticate din Uniunea Europeană și de pretutindeni se preocupă de organizarea și funcționarea acestora în calitatea sa de componentă fundamentală a mediului de afaceri.
- ❖ Contabilitatea nu trebuie confundată cu simpla întocmirea și clasarea de documentelor sau a altor înscrisuri contabile, ci ea trebuie privită ca un instrument necesar și util pe baza căruia se pot lua decizii manageriale permițând totodată asigurarea unui management financiar al entităților economice, într-o manieră documentată astfel încât să răspundă exigențelor actuale de integrare europeană pentru libera circulație a bunurilor și a banilor, transparentă în utilizarea fondurilor comunitare și a resurselor proprii în scopul întăririi capacității de rezistență financiară în contextul unei economii concurențiale și plină de obstacole.
- ❖ Limbajul codificat al afacerilor este reprezentat prin intermediul contabilității pe baza etalonului monetar, cu ajutorul căruia este posibilă cuantificarea oricărei activități de natură economică în așa fel încât aceasta să poată fi înregistrată și standardizată într-o formă concentrată care oferă o recunoaștere și aplicabilitate de la particular la general susținând o manieră unică de prezentare a informațiilor financiare, contabile și fiscale. Contabilitatea, în fapt nu are limite teoretice, științifice ori practice atât din perspectiva cuprinderii fenomenelor economice cât și din perspectiva modul în care acestea sunt sistematizate, prelucrate și prezentate, context relevant pentru a ne gândi la faptul că niciodată nu știm totul despre contabilitate.
- ❖ Entitățile economice, persoanele juridice din întreaga lume, indiferent de mărime, formă de organizare, complexitatea sau domeniu de activitate întocmesc *conturi* și *raportări financiare* după o metodologie unică, adică contabilitatea, pentru a fi prezentate utilizatorilor interni sau externi. Contabilitatea practic, se referă la înregistrarea tranzacțiilor economice conform unui cadru de reglementare specific și obținerea balanței de verificare și a respectivelor raportări financiare.

- ❖ Reglarea proceselor economice se poate realiza prin politica monetară, valutară și fiscală instituită la nivelul unui stat în baza unor instrumente economico-financiare așa cum sunt transferurile și subvențiile, taxele și impozitele, creditul, dobânda, cursul de schimb. Totodată, mecanismul financiar format din cadrul instituțional, cadrul juridic, pârghiile financiare, sistemul financiar, asigură mecanismul de funcționare al economiei unui stat.
- ❖ Profesia contabilă și fiscalitatea implică noi valențe în sensul în care într-un mediu fiscal în continuă schimbare poziția contabilului este dificilă pentru a trata cu contribuabilii, autoritățile fiscale și organele de reglementare.
- ❖ Trebuie apreciat faptul că se continuă demersurile de conștientizare a rolului important pe care îl are profesia contabilă și profesionistul contabil în buna funcționare a sistemului fiscal.
- ❖ O administrației fiscale eficiente și eficace are la bază un sistem fiscal bine conceput, coerent, care determină un nivel de trai crescut prin asigurarea unor investiții ecologice și inteligente și a cărei performanță poate fi măsurată prin gradul de încredere în sistem al cetățenilor.
- ❖ Fără a dispune de instrumente corespunzătoare nu se pot fixa obiective ambițioase precum coeziunea socială, creșterea economică, inovația, sau ocuparea deplină. Practic, fără rezolvarea acestor probleme nu se poate realiza o piață unică între țările membre ale Uniunii Europene. Realitatea economico-socială este deosebit de complexă iar problemele economice sunt uneori greu de soluționat deși se induce ideea că acestea se pot rezolva întotdeauna pe baza unei politici fiscale adecvate.
- ❖ Raporturile dintre contabilitate și fiscalitate sunt relevate de problema centrală și determinantă aceea a impozitării rezultatului contabil.
- ❖ Există o amplă interdependență între contabilitate și fiscalitate iar importanța uneia față de cealaltă este determinată de specificul operațiunii financiar-contabile, de politicile entității economice precum și de politicile țării.
- ❖ Politica fiscală este foarte importantă pentru toate țările Uniunii Europene, dar atunci când se referă la acțiunea și dezvoltarea globală a statelor membre ea devine esențială iar efectele ei sunt din ce în ce mai urmărite în vederea optimizării acesteia.
- ❖ Informațiile care sunt cuprinse în raportările contabile arată valoarea netă a unei entități economice, oferă informare și control managerial precum și informarea factorilor interesați din afara entității economice. Totuși se poate aprecia faptul că raportările financiare dezvăluie valoarea utilă a entității economice, însă nu și valoarea

reală a acesteia.

- ❖ Raportările contabile au la bază o serie de convenții, sunt reglementate prin prevederi specifice anuale și sunt obligatorii tuturor entităților economice indiferent de forma lor de organizare, a mărimii lor, sau de activitatea pe care o desfășoară. Toate rapoartele contabile și fiscale sunt intrinsec legate între ele și numai împreună pot să ofere o imagine completă. Raportările fiscale sunt de asemenea obligatorii și reglementate de legislația specifică domeniului.
- ❖ La nivelul Uniunii Europene dar și la nivel național se fac eforturi pentru armonizarea contabilității și fiscalității în scopul obținerii unei imagini micro și macroeconomice cât mai corecte și utilizării unui sistem fiscal eficient și eficace.

Apreciem că, atât contabilitatea cât și fiscalitatea au evoluat constant în timp și spațiu în dorința de a se armoniza.

- ❖ La nivelul entităților economice se impune ca raportările financiar-contabile să fie un instrument de natură decizională la îndemâna fiecărui manager. Pentru aceasta este nevoie ca raportarea să fie exactă, clară și primită la momentul oportun. De cele mai multe ori este nevoie ca un lider să își asume implementarea acestui proiect intern care presupune existența și respectarea unor proceduri administrative simple și eficiente. În cadrul acestui proces pot fi eficientizate și alte procese conexe din cadrul entității economice prin care se pot uniformiza raportările utilizate de alte departamente și de către management.

Nevoit fiind, managementul entităților economice a transformat contabilitatea în sursă de informații pentru administrațiile fiscale în detrimentul atingerii obiectivului său principal și anume de a furniza informații despre performanța obținută, poziția financiară și modificările acesteia, informații care sunt necesare în luarea celor mai bune decizii economice pentru dezvoltarea entității economice.

- ❖ Entitățile economice din România nu au beneficiat de opțiuni fiscale juridice, decât în mică măsură deoarece nu a existat nici la nivel executiv și nici la nivel parlamentar un management fiscal fapt care a facilitat fraudă, evaziunea fiscală cu implicații semnificative asupra încasărilor la bugetul de stat.
- ❖ Guvernul și părțile interesate trebuie să stabilească reglementări stricte privind modalitățile prin care impozitele și taxele trebuie percepute. Această direcție poate limita fraudă prin care entitățile economice pun în valoare TVA-ul rezultat din contracte comerciale încheiate în zonele transfrontaliere, limitând implicarea administrațiilor locale. Progresul în materie de fiscalitate poate pune capăt practicilor

de evaziune a TVA , fapt probabil de limitare a creării relației negative dintre sistemele de impozitare și aplicarea principiilor contabilității financiare.

- ❖ Deși au fost înregistrate progrese, evaziunea și fraudă fiscală reprezintă o provocare majoră pentru țările Europene, fiind o prioritate a Comisiei Europene, fapt care rezultă din numeroasele inițiative de eficientizare ale sistemului fiscal și mai ales propunerea de modernizare a sistemului fiscal privind TVA care are ca scop combaterea fraudei.
- ❖ Concluzia care se poate desprinde din analiza acordării de facilități fiscale unor entități economice este că statul utilizează aceste pârghii pentru a impulsiona dezvoltarea anumitor activități sau ramuri ale economiei prin introducerea temporară în Codul fiscal a anumitor facilități fiscale care conduc la diminuarea bazelor impozabile reducând astfel costul fiscal.
- ❖ Din punct de vedere statistic în România costul fiscal nu a fost cuantificat, acest indicator rămânând neutilizat la nivel macroeconomic motiv pentru care acesta nu contribuie la sprijinirea entității economice. Totodată, strategia contabilă a entității economice nu se realizează și în conexiune cu consecințele costului fiscal asupra situației financiare a acestora incluzând astfel măsuri / acțiuni prin intermediul cărora respectiva entitate să fie cât mai puțin afectată. În acest context, considerăm că, diminuarea costului fiscal poate fi obținută numai printr-o bună gestiune fiscală realizată atât pe criterii științifice, cât și pe o legislație fiscală cât mai stabilă și fără echivoc.
- ❖ Măsurarea costurilor fiscale este importantă pentru înțelegerea nevoilor bugetare pe termen lung la nivel micro sau macro economic, pentru înțelegerea mecanismelor care afectează impactul economic al acestora dar și pentru a evidenția o imagine cât mai completă a situației economice într-un moment de referință.
- ❖ Calitatea și cantitatea aplicării taxelor și impozitelor specifice activității desfășurate din cadrul sistemului fiscal poate fi controlată prin intermediul posibilităților de optimizare fiscală în situația în care acest obiectiv este în centrul atenției entității economice.
- ❖ Deciziile entităților economice de alocare a capitalurilor din diverse țări sunt determinate de diferențele dintre varietatea sistemelor fiscale naționale, motiv pentru care considerăm că fără o politică fiscală coordonată între statele membre ale Uniunii Europene, libera circulație a capitalurilor poate favoriza fraudă transfrontalieră.
- ❖ Procesul investițional este influențat de strategia fiscală adoptată la nivel național pe care trebuie să se plezească și strategia proprie elaborată la nivelul entității economice

ținând cont de definirea bazei impozitului pe venit la nivel național.

- ❖ Cea mai importantă sarcină a managerului general - *munca grea și plină de riscuri* - este asigurarea unei situații economice stabile pe termen lung a entității economice iar acest lucru se poate asigura prin implementarea unei strategii contabile adecvate activității desfășurate și contextului socio-economic în care își desfășoară activitatea.
- ❖ Alegerea modelului pe baza căruia se determină rezultatul entității economice se realizează în acord cu așteptările utilizatorilor informațiilor puse la dispoziția acestora prin intermediul raportărilor financiare astfel încât acesta să fie simplu, facil și cât mai aproape de realitatea economică.
- ❖ Din studiul teoretic și practic realizat pe parcursul cercetării științifice s-a concluzionat că se manifestă o serie de divergențe între fiscalitate și contabilitate care pot fi asociate calculului rezultatului contabil și al rezultatului fiscal, respectiv:
 - cu alte cuvinte, clasificarea distinctă a rezultatului contabil de rezultatul fiscal este în principal o consecință a divergențelor principiilor contabilității privitoare la imaginea fidelă de principiile impunerii fiscale;
 - deductibilitatea rezervei legale constituite conform Legii societăților comerciale și deduse potrivit prevederilor fiscale care stabilesc limita de deductibilitate și cota minimă obligatorie a acesteia;
 - un alt aspect de divergență vizează modul de reglementare și durata de amortizare a imobilizărilor context în care contabilitatea promovează regula ca durata de amortizare să reflecte durata estimată de utilizare economică, în timp ce fiscalitatea stabilește ca durată de amortizare durata din catalog, contract, durată normală de utilizare etc., în funcție de tipul imobilizării;
 - o altă divergență a contabilității cu fiscalitatea privitoare la rezultatul contabil vs. rezultatul fiscal, vizează pe de-o parte modul de reglementare și raportare a pierderilor contabile și respectiv a celor fiscale.
- ❖ Pierderile contabile sunt reglementate de Legea contabilității nr. 82/1992 în timp ce pierderile fiscale sunt reglementate de Codul Fiscal și Normele de aplicare ale acestuia. Astfel, pierderile contabile se acoperă din profitul exercițiului financiar încheiat, profitul contabil reportat, rezerve legale, diverse surse de finanțare sau din capitalul social, în timp ce pierderile fiscale neacoperite trebuie raportate și recuperate în șapte ani fiscali consecutivi, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, în ordinea înregistrată a respectivelor pierderi.
- ❖ În domeniul fiscal se impune aplicarea exclusivă a dispozițiilor dreptului fiscal, iar în

cazul în care apar divergențe cu dreptul contabil se procedează la corectarea rezultatului contabil. Astfel, divergențele sunt adesea generate de selectarea deciziei manageriale atunci când prezentarea conturilor anuale trebuie să se supună principiului imaginii fidele și interesul de optimizare a costurilor fiscale.

- ❖ Aplicarea teoriilor contabile la nivelul entității economice produce fără echivoc convergențe ale contabilității cu fiscalitatea ca urmare a faptului că orice tranzacție economică generează de cele mai multe ori impozite și taxe. Totodată, entitatea economică trebuie să fie receptivă la faptul că fiscalitatea nu este imperativă permițând selectarea practicilor contabile și fiscale în satisfacerea propriului interes economic, mai cu seamă că fiscalitatea incită și invită la dinamism sporit raportat la parametrul fiscal, de modelare și ameliorare a obligației de natură fiscală.
- ❖ Dimensionarea rezultatului entității economice presupune respectarea discursului informațional generat de IAS 12 *"Impozitul pe profit"* care evidențiază faptul că profesionistul contabil, financiar și nu în ultimul rând fiscal se inițiază în modalitatea de abordare a tratamentului contabil al impozitului pe profit, dar și în posibilități de tratare a consecințelor fiscale curente și viitoare aferente decontării în viitor a datoriilor care au fost deja recunoscute în situația poziției financiare a unui entități economice precum și a tranzacțiilor și evenimentelor perioadei curente recunoscute în situațiile financiare.
- ❖ Pentru stabilirea profitului sau pierderii fiscale trebuie stabilită baza fiscală a respectivului activ ca fiind valoarea deductibilă în scopuri fiscale din beneficiul economic impozabil generat pentru o entitate economică numai când aceasta are capacitatea recuperării valorii contabile a activului. În situația în care beneficiile economice create nu sunt supuse impozitării, atunci baza fiscală a respectivului activ coincide cu propria valoare contabilă.
- ❖ Informația, în general, alături de resursa umană și cea financiară, reprezintă cele mai importante categorii de resurse de care entitatea economică dispune iar managementul are obligația să le gestioneze cu maximă responsabilitate. Mai mult decât atât, informația deține un rol important în funcționarea entității economice ca urmare a faptului că asupra acesteia intervin o serie de factori de influență precum: complexitatea organizațională, amplificarea exponențială a performanțelor tehnologiei informației și nu în ultimul rând evoluția entității economice prin conexiune directă la calitatea informațiilor angrenate în sistemul informațional al acesteia.
- ❖ Necesitatea construirii unui sistem informațional financiar contabil funcțional la

nivelul entității economice este stimulată de relațiile de interacțiune dintre contabilitate și fiscalitate în conexiune atât cu factorii interni cât și cu factorii externi, factori care vizează presiunea pieței, relațiilor concurențiale, presiunea fiscale, interes public și nu numai, dar și de relațiile create între sistemul informațional și celelalte sisteme precum cel organizatoric, decizional și nu în ultimul rând metodologic.

- ❖ Prin intermediul unor informații financiar contabile și fiscale de calitate se diminuează aria și dimensiunea incertitudinilor stimulând astfel manifestarea unui management creativ care asigură funcționarea performantă a entității economice și îndeplinirea obiectivelor acesteia. Prin valorizarea informației financiar contabile și fiscale se urmărește ca respectivele informații să răspundă exigențelor impuse atât de mediul intern al entității economice cât și de cel extern al acesteia, astfel că valorizarea informațiilor în discuție este în directă conexiune cu un set relevant de parametri calitativi care se află într-o relație de interdependență.

Parametrii calitativi atașați informației financiar contabile și fiscale sunt: acuratețea, multidimensionalitatea, relevanța, cantitatea și nu în ultimul rând oportunitatea, iar prezența simultană a acestora conduc entitatea economică spre succes performând procesul decizional. Valorizarea informației financiar contabile și fiscale se comportă diferit pentru fiecare nivel decizional dintr-o entitate economică, aceasta fiind într-o conexiune evidentă cu caracteristicile respectivelor informații iar impactul valorii informației financiar contabile și fiscale crește pe fiecare nivel decizional de la operațional, la tactic și apoi la cel strategic.

- ❖ Din cercetarea științifică efectuată s-a constatat, exprimarea raportului dintre contabilitate și fiscalitate se poate realiza din două perspective, după cum urmează:
 - în raport de conexiune ca urmare a faptului că reprezentarea contabilă dar și stabilirea bazei impozabile sunt rezultatul funcționării sistemului informațional financiar contabil contribuind totodată și la fundamentarea și adoptarea deciziilor manageriale în general, financiare și fiscale în contextul subiectului cercetării științifice;
 - în raport de interdependență ca urmare a faptului că determinarea rezultatului net presupune intervenția deducerilor și reintegrărilor contabile și fiscale.
- ❖ Performanța entității economice este o reprezentare a succesului acesteia reflectat în rezultatele obținute îmbrăcând diverse forme în funcție de interesul utilizatorului propunând spre detaliere performanța în accepțiunea acționariatului al cărui interes este orientat spre rentabilitatea investițiilor în timp ce furnizorii sunt focusați pe

durabilitatea și trăinicia activității.

- ❖ Relevarea conexiunii dar și a independenței dintre contabilitate vs. fiscalitate se regăsește cel mai pregnant în operațiunile de calcul a rezultatului impozabil, a impozitului pe profit și a rezultatului net, evidențiindu-se astfel diferența dintre rezultatul contabil care reprezintă în contul de rezultat înainte de impozitare și rezultatul fiscal calculat ca profit impozabil sau pierdere fiscală a exercițiului financiar, element esențial în stabilirea volumului impozitelor exigibile.
- ❖ Oricare decizie managerială din cadrul managementului sistemic precum cel al resurselor umane, calității, comercial, investiții, exploatare se reflectă în situația economico-financiară a entității economice, aria de dimensionare a cheltuielilor și veniturilor, gestionarea și evidența resurselor financiare printr-un amplu proces de transformare alcătuit din mentalități, comportamente, sisteme de buget, control, sistem informațional etc.. Orice decizie de natură financiară, contabilă ori fiscală presupune asumarea de către decident a unor riscuri, motiv pentru care permanent managementul va trebui să găsească noi posibilități de valorificare a informației financiare, contabile ori fiscale în așa fel încât să optimizeze costul fiscal, vizând totodată raportările financiar-contabile cu accent pe contul de rezultat și cu un interes sporit către rezultatul fiscal utilizând un set complet de procedee, tehnici, evaluări și nu în ultimul rând calcule previzionale.
- ❖ Fiscalitatea poate reprezenta un instrument profitabil pentru entitatea economică în contextul unei implementări exacte, iar sistemele fiscale pot să facă față cu ușurință provocărilor actuale printr-o valorificare a acelor oportunități generate de modelele economice și fiscale inovatoare.

9. Considerații și contribuții personale

- ❖ Un bun sistem de management trebuie să examineze constant impactul politicilor și practicilor fiscale asupra mediului de afaceri, luând în considerare configurația datelor și informațiilor rezultate din interrelația contabilă și fiscal, iar acest context să permit adoptarea unor decizii fundamentate și utile. În acest sens, este necesar să pledăm pentru un management performant și profesionist, bazat pe o pregătire solidă viabilă din punct de vedere financiar – contabil și fiscal în conexiune cu abilități personale de conducere organizațională. Astfel, managerii au potențial în proiectarea în viitor a tendințelor fiscale și pot să stabilească planuri și strategii fiscale, astfel încât să evite efectele în principiile și practicile contabile financiare și fiscale.

- ❖ Ca urmare a celor prezentate pe parcursul întregii cercetări dar și din postura de spectator al dinamicii fiscalității sub influența constrângerilor de natură politică este absolut necesară exercitarea unei presiuni publice pentru îmbunătățirea administrației și implicit a creșterii încrederii clienților dar și a plătitorilor de taxe.
Administrația publică trebuie să își raționalizeze resursele în scopul focusării pe riscul fiscal ridicat prin identificarea zonelor de siguranță fiscală, analiza guvernantei fiscale și introducerea unui nou concept deja aplicat în spațiul european, acela de încredere justificată. Mai mult decât atât, se impune elaborarea unor ghiduri aplicative în scopul creșterii conformării fiscale, dar și dotarea cu aplicații IT facile care permit îmbunătățirea relației reprezentant al statului – plătitor de taxe și impozite.
- ❖ Provocările în materie de fiscalitate trebuie privite din perspectiva eficienței sistemului fiscal național în condiții de echitate, după cum urmează:
 - încurajarea deciziilor de investire, prin menținerea unei cote efective marginale de impozitare cât mai scăzută. De asemenea, este deosebit de important să se asigure previzibilitatea și facilitatea normelor fiscale în condiții de stabilitate și securitate din perspectiva juridică. Legat de subiectul cercetării științifice, acela de optimizare a costurilor fiscale, deciziile de investire generează costuri de percepere a impozitelor, costuri asociate plății impozitelor denumite generic costuri aferente respectării normelor și reglementărilor de natură fiscală deosebit de importante întrucât cu cât acestea sunt mai sporite cu atât crește economia subterană afectând competitivitatea dintre entitățile economice;
 - susținerea și ocuparea forței de muncă prin crearea unui sistem de reducere a impozitelor pe veniturile de natură salarială, reorientarea presiunii fiscale către alte categorii de baze de impozitare cu efecte negative în sensul reducerii creșterii economice, așa cum sunt taxe de mediu, impozite pe consum, impozite pe locuințe;
 - îndreptarea inegalităților sociale prin crearea unor sisteme de impozitare de eradicare a inegalității veniturilor prin diverse posibilități de redistribuire cum ar fi prin impozitarea progresivă a veniturilor;
 - asigurarea unui grad sporit de conformitate care contribuie nemijlocit la combaterea fraudei fiscale și în egală măsură la diminuarea continuă a evaziunii fiscale în primul rând prin modernizarea sistemului de TVA.
- ❖ Relevanța analizei presiunii fiscale crește în condițiile în care este realizată în conexiune cu circumstanțele create de mediul economic sprijinind modelarea

sistemului fiscal prin: promovarea unei stabilități legislative, diminuarea și chiar eliminarea corupției, reducerea birocrăției și digitalizarea administrației, reducerea obligațiilor de plată, eficientizarea sistemului de colectare a obligațiilor de natură fiscală, eficientizarea cheltuielilor a căror sursă de finanțare este cea constituită din resurse colectate.

- ❖ Dimensiunea mare a costurilor de percepere a impozitelor și a costurilor aferente plății impozitelor poate să descurajeze crearea de noi locuri de muncă, de noi investiții, concomitent încurajând economia subterană, sporirea neconformităților și nu în ultimul rând afectează competitivitatea entităților economice.
- ❖ Fiscalitatea are ca scop calcularea impozitelor și a taxelor pe care o entitate economică le are de plătit ca urmare a operațiunilor desfășurate, iar rata de creștere economică este foarte mult influențată de impactul deciziilor politicilor fiscale. Pentru a stimula anumite tipuri de comportamente economice poate fi utilizată fiscalitatea, caz în care un rol esențial îl joacă structura sistemului fiscal.
- ❖ Sistemele de impozite și de prestații sociale sunt instrumente puternice utilizate de guvernul unei țări pentru a combate inegalitățile veniturilor prin intermediul redistribuirii acestora. Fiscalitatea este un instrument principal care este utilizat de guvern cu ajutorul căruia acesta poate încuraja spiritul antreprenorial dar și inovarea. Reducerea riscului antreprenorial și a costurilor desfășurării unei activități poate fi gestionată prin aplicarea unor politici fiscale corespunzătoare. Din această perspectivă putem afirma că fiscalitatea contribuie la corectarea eșecurilor pieței.
- ❖ Entitățile economice trebuie să dispună de personal cu o înaltă calificare care să dețină capacitatea înțelegerii corecte a cerințelor reglementărilor legislative specifice în vigoare, să implementeze coerent și exact în practică respectivele cerințe, și nu în ultimul rând să manifeste interes în sfera autodidactică în sensul conectării permanenente la modificările legislative. Totodată, apreciem faptul că profesionistul contabil este direct implicat în buna funcționare a sistemului fiscal în măsura în care, în fapt, între contabilitate și fiscalitate există și va exista o interdependență puternică menită să prezinte același fenomen economic din două puncte de vedere. Mai mult decât atât, contabilii datorită calității lor de intermediari în domeniul fiscal creează sisteme transfrontaliere complexe ce ar putea contribui la evitarea dublei impozitări în baza schimbului automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării, aplicabilă consilierilor fiscali, contabililor, băncilor.

- ❖ Prin implementarea unor instrumente de raportare, în speță prin utilizarea sistemului informatic, se poate accelera procesul de depunere a raportărilor, ceea ce facilitează realizarea unor analize manageriale în timp real.
- ❖ Optimizarea costului fiscal poate fi realizată în cadrul unei entități economice prin remodelarea rezultatului fiscal în baza unor strategii fiscale cu ajutorul cărora pot fi luate decizii fiscale eficiente.
- ❖ În situații de criză economică și socială generalizată considerăm prioritară concentrarea asupra fundamentării și ameliorării deciziilor economice și implicit a celor de natură fiscală care pot avea influențe majore asupra entităților economice, dar și asupra bugetului de stat ca susținător al tuturor demersurilor de natură investițională, socială etc., motiv pentru care am încercat definirea unor soluții care pot fi aplicate pornind de la particular la general, astfel că de utilitate ar fi implementarea unui *sistem expert* prin care decidentul are posibilitatea să se mențină în contact permanent cu angajații indiferent dacă aceștia își desfășoară activitatea la sediul entității ori la domiciliu, ameliorarea deciziei realizându-se rapid, la momentul oportun.

Sistemul expert are un caracter multidisciplinar așa încât la proiectarea lui trebuie să participe specialiști din domeniile economic, financiar, contabil, fiscal, management, exploatare, producție și fără discuție un informatician, permițând adoptarea deciziilor piramidal, iar *sistemul expert* permite asistarea deciziilor la un nivel acceptabil în condiții de cuantificare calitativă rezonabilă a factorilor de influență, tratând legătura dintre factorii de incertitudine și probabilități, și diminuând totodată factorii subiectivi. Concomitent cu cele enunțate se impune continuarea reformării cadrului fiscal bazându-se pe flexibilitate pe de o parte pentru a se putea adapta schimbărilor ce vor interveni în economie în următorii ani și pe de altă parte pentru a reduce restricțiile impuse administrației publice.

- ❖ Evitarea prăbușirii economice presupune identificarea și abordarea unui set de măsuri coerent și complet printr-o acțiune consolidată a tuturor organelor statului împreună cu mediul de afaceri dintre care subliniem următoarele:
 - acordarea din partea statului de ajutor entităților economice aflate în dificultate;
 - stimularea formării capitalurilor;
 - susținerea reinventării micilor întreprinzători în acord cu cerințele pieței;
 - reevaluarea de către stat a cheltuielilor necesare suportării șomajului, șomajului tehnic, dar și susținerea sistemului de sănătate publică și asistență socială;
 - reevaluarea veniturilor statului care sunt în descreștere și raportarea acestora la

cheltuielile efectuate de către stat aflate într-o creștere exponențială;

- analiza fundamentală a procesului concurențial;
- acordarea de facilități fiscale entităților economice prin exonerări, scutiri, reduceri ori deduceri;
- scutirea de impozit a veniturilor din depozite bancare sau titluri de stat;
- amânarea plăților pentru contribuții sociale, taxe și impozite;
- protejarea capitalului uman;
- restructurarea logicii construcției bugetului de stat construit pe baza taxelor, impozitelor, contribuțiilor etc., dar și cel al entităților economice susținut atât de la bugetul de stat cât și din surse proprii;
- menținerea accesului la finanțare pe piața internă și externă;
- protejarea bugetului de stat prin recântărirea cheltuielilor, amânarea acelor cheltuieli care nu sunt incluse în cele cu impact asupra relansării economice și celor asociate sistemului de sănătate publică;
- reguli clare pentru entitățile economice vulnerabile prin plafonare, înghețare, amânare a ratelor pe norme și coordonate care să asigure protejarea bugetului public;
- evitarea caruselului amânărilor pe termene lungi nejustificabile și împărțirea poverii crizei economice și sociale.

Nu trebuie oprită „inima” economiei, deși distanțarea socială generează perturbări serioase în derularea activităților, motiv pentru care crește rolul creativității tuturor actorilor politici, sociali și din mediul de afaceri pentru a trata aceste consecințe.

- ❖ Interesul fiscal al entității economice se satisface numai printr-o abordare corelativă a opțiunilor juridice, a efectelor fiscale și nu în ultimul rând a reprezentării contabile.
- ❖ Salvarea cheltuielilor aferente taxelor și impozitelor prin reinvestirea profitului reprezintă una dintre alternativele de consolidare și dezvoltare a entității economice și se impune a fi valorificată printr-o serie de acțiuni normalizate de natură fiscală precum: modernizarea și tehnologizarea prin achiziții de echipamente tehnologice, periferice, software, echipamente IT, achiziții prin leasing financiar utilizate în scopul desfășurării activității economice etc.. Prin intermediul unei decizii în sensul descris se poate crea valoare pentru entitatea economică prin creșterea calității producției, serviciilor ori bunurilor asociate obiectului de activitate, creșterea performanței salariaților și totodată pot interveni avantaje în sensul reducerii cheltuielilor aferente fondului de salarii.

- ❖ Entitatea economică poate deveni performantă în sensul creșterii capacității de a crea valoare măsurabilă reflectată prin rezultatul obținut, pentru acționari prin rentabilizarea acesteia, satisfacerea pretențiilor clienților prin asigurarea continuității și a calității produselor și serviciilor, are în vedere necesitățile angajaților, respectă condițiile de mediu și nu în ultimul rând răspunde interesului public.
- ❖ Modul de determinare al rezultatului entității economice este influențat de o serie de factori interni sau externi acesteia, iar mărimea rezultatului este subordonată atât politicilor și practicilor contabile cât și politicilor și practicilor fiscale, urmare subiectivismului selectării acestora, cu precizarea că, există o marjă a valorii rezultatului obținut în care acesata se află în limitele legalității.
- ❖ Nevoia gândirii manageriale este în conexiune directă cu gradul de dezvoltare al societății, motiv pentru care entitatea economică este obligată să țină pasul cu mediul economic în care se manifestă. Astfel, complexitatea activităților, concurența într-o economie de piață dinamică, presiunea statului prin politicile fiscale, menținerea forței de muncă, evitarea inegalităților în veniturile personale ale contribuabililor și nu numai, obligă managementul entității economice să identifice noi posibilități de gestionare a activităților și resurselor context în care apreciem că și managementul costurilor fiscale poate constitui o soluție la cele mai înainte prezentate.
Totodată, nevoia gândirii manageriale se manifestă în momentul în care managerii sunt puși în fața unor situații dificile și de o complexitate sporită, care actualmente îi obligă pe aceștia la noi abordări în circumstanțe deloc confortabile precum schimbarea accelerată a tehnologiei, informații în cantități aproape imposibil de gestionat coerent, mobilitate și nu în ultimul rând globalizare a afacerilor.
- ❖ Gândirea managerială creează manageri de succes care au capacitatea să răspundă cerințelor actuale ale economiei și ale căror principii de conducere se pliază pe necesitățile entității economice în scopul orientării acesteia către performanță și progres construind principii bazate atât pe criterii științifice cât și pe criterii empirice, așa cum vom prezenta succint în cele ce urmează:
 - abordarea entității economice ca pe un ecosistem;
 - tratarea cu respect a tuturor partenerilor și potențialilor parteneri inclusiv rivalii în afaceri;
 - încurajarea angajaților să-și atingă propriul succes dar și succesul comun prin exprimarea vizibilă a individualității;
 - stimularea creativității și inovării transformând angajații în soluții la problemele

entității economice;

- tratarea angajaților ca pe cea mai prețioasă resursă indiferent de palierul pe care aceștia își desfășoară activitatea;
 - creșterea încrederii angajaților în obiectivele entității economice și motivarea implicării acestora în îndeplinirea respectivelor obiective;
 - îmbrățișarea conceptului de management al schimbării;
 - valorificarea abilităților și competențelor angajaților în locul de muncă potrivit acestora.
- ❖ Societatea actuală traversează o perioadă în care calitatea managementului entității economice este cel puțin în egală măsură ori chiar mai importantă decât cantitatea resurselor de care aceasta dispune, motiv pentru care considerăm că o gândire managerială strategică și coerentă este decisivă pentru progresul economic și social.
- ❖ Managementul, indiferent de domeniul în care se manifestă trebuie să dețină capacități din zona de leadership conectate la o abordare de tip antreprenorial. Totodată, trebuie să stăpânească tehnici de coaching orientând întreaga forță de muncă pe care o coordonează și motivând-o în același timp, context creat care poate pune în evidență faptul că educarea talentului intern și pachetul motivațional sunt esențiale pentru a orienta entitatea economică să facă față mediului concurențial actual.
- ❖ Managementul financiar trebuie să stăpânească multitudinea mijloacelor și instrumentelor care contribuie la maximizarea valorii entității economice prin optimizarea costurilor fiscale dar și prin o gestiune a riscurilor cât mai riguroasă asigurând totodată înscrierea respectivei entități economice pe traiectoria creșterii și dezvoltării dar și menținerea în condiții de echilibrului financiar asigurând protecție adecvată contra riscurilor generate de instabilitatea mediului intern și extern axându-ne pe instabilitatea fiscală.
- ❖ Sistemele informaționale create la nivelul entității economice indiferent de specificitate, respectiv managerial, financiar contabil, resurse umane, producție, exploatare, acestea nefiind limitative, creează un sistem informațional consolidat, util fundamentării și adoptării deciziilor manageriale. Cu toate acestea funcționalitatea și performanțele entității economice depind în mod cert de două variabile organizaționale greu de controlat, respectiv calitatea sistemului informațional și cea a resurselor umane angrenate în activitățile specifice acestui domeniu.
- Utilizarea sistemelor informaționale complexe în gestionarea entității economice conduce la perfecționarea tuturor proceselor informaționale create la nivelul acesteia

permițând ameliorarea deciziilor manageriale, financiare, fiscale, comerciale, contabile etc., în concordanță cu exigențele mecanismelor economiei de piață. Caracteristicile informațiilor integrate în sistemul informațional financiar contabil și implicit fiscal vizează dimensiunea temporală, conținutul și forma acestora oferind posibilitatea utilizatorului de a beneficia de avantajele generate de aceste caracteristici.

- ❖ Crearea, dezvoltarea și consolidarea sistemului informațional în general și a sistemului informațional financiar contabil în special raportat la subiectul cercetării științifice, este absolut necesară ca urmare a faptului că entitatea economică actuală capătă noi dimensiuni fapt ce obligă managementul să gestioneze activitatea acestora prin valorificarea superioară a informației, nemaifiind posibilă utilizarea metodei observării, motiv pentru care managementul este pus în situația în care trebuie să se bazeze în mare măsură pe informațiile colectate, prelucrate și transmise pe fluxuri informaționale în funcție de interesul managerial.
- ❖ Într-o economie de piață concurențială și în continuu proces de globalizare managementul oricărei entități economice nu trebuie să uite de paradigma potrivit căreia fiscalitatea participă activ la crearea unei societăți echitabile și construirea unei economii puternice. Astfel, managementul costurilor fiscale trebuie să răspundă în mod expres intereselor entității economice în condițiile impuse de politicile fiscale ale statului trasându-și propriile orientări de gestionare pliate pe direcții ale politicilor fiscale ale statului, care se reflectă în următoarele:
 - impozitul pe profit și impozitul pe venit influențează în mod semnificativ creșterea investițiilor și implicit creșterea economică;
 - ratele de impozitare reprezintă o altă direcție de analiză a managementului costurilor fiscale focusându-se pe dimensionarea elementelor bazei fiscale precum surse de finanțare, active în care se realizează investiții de amploare;
 - influențarea ratei marginale efective de impozitare prin decizii cu impact de creștere ori scădere a acesteia, construind unui regim fiscal favorabil investițiilor creat de reducerea ratei marginale efective de impozitare prin: accelerarea amortizării fiscale; evidențierea imediată ca cheltuială; identificarea posibilităților de deducere a costurilor cu capitalurile; diminuarea pierderilor și totodată raportarea acestora în condiții optime; stimularea fiscală în domeniul cercetării - dezvoltării;
 - ținerea sub control a costurilor cu forța de muncă în condiții de menținere și angajare de resursă umană calificată și performantă, în acest context, sarcina

fiscală asociată forței de muncă calculându-se ca diferență dintre costurile generate de angajat pentru entitatea economică și salariul net al acestuia.

- ❖ Managementul costurilor fiscale este direct conectat la cultura entității economice din perspectiva respectării obligațiilor fiscale dezvoltate și consolidate în condiții de încredere și transparență.
- ❖ Se impune ca la nivel macroeconomic autoritățile cu atribuții în domeniul fiscalității să creeze un cadru organizatoric structurat, bine încheiat, care să înlăture oricare factor perturbator care acționează atât asupra întregului sistem fiscal cât și asupra mediului economic. Totodată, actorii principali ai funcționării sistemului fiscal trebuie să se preocupe înainte de generarea unor acte normative cu impact fiscal, de crearea unei infrastructuri solide, capabilă să gestioneze și valorizeze multitudinea informațiilor de natură financiară, contabilă și fiscală care să permită totodată aplicarea unui management al costurilor fiscale care să influențeze în mod semnificativ contul de rezultate al entității economice.
- ❖ Entitatea economică trebuie manifeste receptivitate la permisivitatea fiscalității fiind astfel necesară selectarea unor noi practici contabile și fiscale pentru satisfacerea propriului interes economic, ca urmare a faptului că fiscalitatea incită și invită la dinamism sporit raportat la parametrul fiscal, modelare și ameliorare a obligației de natură fiscală.

10. Cuprinsul tezei de doctorat

	Pag.
CUPRINS	3
INTRODUCERE	7
❖ Relevanța și problematica cercetării științifice	7
❖ Actualitatea și metodologia cercetării științifice	9
• Actualitatea și interesul cercetării științifice	9
• Metodologia cercetării	12
❖ Scopul, obiectivele și ipotezele de lucru ale cercetării științifice	13
• Scopul	13
• Obiectivul general și obiectivele specifice ale cercetării științifice	13
• Ipoteza generală și ipotezele de lucru	14
❖ Sistematizarea tezei de doctorat	15
• Cuvinte cheie	15
• Structura arhitecturală a tezei de doctorat	15
• Conținutul sintetic al tezei de doctorat	17

CAPITOLUL I DELIMITĂRI ȘI FUNDAMENTĂRI TEORETICE ALE CONTABILITĂȚII

ȘI FISCALITĂȚII. REGLEMENTĂRI NAȚIONALE ȘI EUROPENE.....	28
I.1. Fundamentări teoretice ale contabilității reglementări, normative și principii contabile	28
I.1.1. Contabilitatea – succinte aspecte introductive: necesitate, evoluție, funcții, forme de organizare și sferă de activitate	28
I.1.2. Organisme specializate pentru normalizarea contabilă	31
I.1.3. Reglementări și normative contabile	33
I.1.4. Procedeele metodei contabilității	36
I.1.5. Principiile și politicile contabile derivate din practica în domeniul contabil	38
I.2. Fundamentări teoretice ale fiscalității principiile și structura sistemului fiscal în România	43
I.2.1. Fundamentări teoretice ale fiscalității	43
I.2.2. Evoluția sistemelor fiscale	44
I.2.3. Principiile și funcțiile sistemului fiscal în România	46
I.2.4. Structura sistemului fiscal în România	48
I.2.5. Comportamentele sistemului fiscal	49
I.2.6. Riscul fiscal	49
I.2.7. Reglementări și normative fiscale	50
I.3. Fiscalitatea de la teorie la practică în circumstanțe legislative naționale și europene	52
I.3.1. Fiscalitatea de la teorie la practică în circumstanțe legislative naționale	52
I.3.2. Fiscalitatea de la teorie la practică în circumstanțe legislative europene	53
I.3.3. Armonizarea fiscală privită ca o oportunitate de creștere economică a statelor membre Uniunii Europene	59
I.3.4. Legislația contabilă și fiscală – contradicții	62
I.4. Concluzii și opinii personale	62
CAPITOLUL II	
DEZVOLTĂRI ȘI APROFUNDĂRI ASUPRA RAPORTĂRIILOR FINANCIAR - CONTABILE ȘI INCIDENTA FISCALITĂȚII ASUPRA CONTABILITĂȚII	65
II.1. Raportările financiar-contabile ale entităților economice, baze pentru stabilirea fiscalității	65
II.1.1. Baza legală și criterii legale pentru întocmirea situațiilor financiare .	68
II.1.2. Documentele care trebuie să însoțească situațiile financiare	71
II.2. Termenele de depunere a raportărilor financiare și sancțiuni pentru întârzieri sau nedepuneri	73
II.2.1. Termenele de depunere a raportărilor	73
II.2.2. Sancțiuni pentru nerespectarea condițiilor legale privind depunerea situațiilor financiare	74
II.3. Evaluarea elementelor bilanțiere: termene, condiții și incidente asupra fiscalității entității economice	77
II.3.1. Termenele și condițiile pentru evaluarea elementelor bilanțiere	77
II.3.2. Prezentarea succintă a elementelor bilanțiere	78
II.3.3. Relația contabilitate – fiscalitate: o provocare pentru profesionistul contabil	85
II.3.4. Presiunea fiscală și efectele acesteia la nivelul unei entități economice	86

II.3.5.	Rezultatul contabil față în față cu rezultatul fiscal	89
II.4.	Evoluția politicii și reformei fiscale. Raportări fiscale	91
II.4.1.	Aspecte introductive asupra politicii fiscale	91
II.4.2.	Raportările fiscale	94
II.4.3.	Planul de măsuri ANAF elaborat în cadrul reformei fiscale pentru îmbunătățirea sistemului fiscal	96
II.5.	Concluzii și opinii personale	98

CAPITOLUL III

STRATEGII CONTABILE ȘI ZONE DE CONVERGENȚĂ ALE FISCALITĂȚII ȘI CONTABILITĂȚII

100

III.1.	Contabilitate versus fiscalitate și zona de convergență	100
III.2.	Implicațiile costului fiscal asupra strategiilor contabile abordate de către entitățile economice	102
III.2.1.	Aspecte introductive	102
III.2.2.	Soluții de optimizare fiscală	107
III.2.3.	Strategia financiară: componentă a strategiei contabile – elemente esențiale	110
III.3.	Factorii determinanți în elaborarea strategiilor fiscale specifice activităților desfășurate	111
III.4.	Rapoarte financiare interne adoptate de managementul entității baze de evaluare a strategiilor contabile	129
III.4.1.	Rapoarte financiare interne – modele practice	129
III.4.2.	Rapoartele financiare – abordări din perspectiva formulării obiectivelor situațiilor financiare	130
III.5.	Controlul intern financiar și contabil - componentă managerială de urmărire a implementării strategiei contabile.....	131
III.6.	Adaptarea contabilității la fiscalitate în condiții de criză	132
III.7.	Concluzii și opinii personale	140

CAPITOLUL IV

POLITICI ȘI TRATAMENTE CONTABILE ȘI FISCALE ÎN DIMENSIONAREA REZULTATULUI ENTITĂȚII ECONOMICE

144

IV.1.	Abordări teoretice și delimitări de normalizare și reglementare ale rezultatului economic	144
IV.1.1.	Abordări evolutive și modele de stabilire a rezultatului entității economice	144
IV.1.2.	Normalizarea și reglementarea rezultatului entității economice	149
IV.2.	Standardul Internațional de Contabilitate IAS 12 – Impozitul pe profit ...	152
IV.2.1.	Discurs informațional al IAS 12 <i>Impozitul pe profit</i>	152
IV.2.2.	Recunoașterea și evaluarea datoriilor și creanțelor în calculul impozitului curent și al celui amânat. Exemplu practic privitor la durata de viață aferentă diferită pentru calculul amortizării contabile raportat la deducerea fiscală a amortizării	154
IV.2.3.	Salvarea cheltuielilor aferente taxelor și impozitelor prin reinvestirea profitului. Exemplu practic	157
IV.3.	Rezultatul contabil vs. rezultatul fiscal	160
IV.3.1.	Rezultatul contabil. Exemplu practic	160
IV.3.2.	Rezultatul fiscal. Abordări aplicative	162
IV.3.3.	Convergențe și divergențe asociate calculului rezultatului contabil	

	și al rezultatului fiscal	168
IV.4.	Taxa pe Valoare Adăugată (TVA) – impozit indirect cu influență semnificativă asupra rezultatului entității economice	170
IV.4.1.	Aspecte generale asupra operațiunilor supuse Taxei pe Valoare Adăugată (TVA) și locul acestora	170
IV.4.2.	Baza de impozitare Taxei pe Valoare Adăugată (TVA) și exigibilitatea acesteia. Exemplu practic	171
IV.4.3.	Regimul deducerilor și cotele Taxei pe Valoare Adăugată (TVA) ...	174
IV.5.	Accizele – venituri datorate bugetului de stat	176
IV.6.	Concluzii și considerații personale	177

CAPITOLUL V

MANAGEMENTUL COSTURILOR FISCALE DE LA TEORIE LA

PRACTICĂ	180
V.1. Managementul de la geneză la abordări contemporane	180
V.1.1. Nevoia gândirii manageriale	180
V.1.2. Debutul și evoluția principiilor manageriale pe axa timpului	182
V.2. Sistemul informațional financiar contabil - instrument de fundamentare și optimizare a costurilor fiscale	187
V.2.1. Considerații introductive asupra sistemului informațional financiar contabil	187
V.2.2. Necesitate obiectivă a sistemului informațional financiar contabil în funcționarea entității economice	189
V.2.3. Integrarea informațiilor fiscale în sistemul informațional financiar contabil al entității economice	190
V.2.4. Valorizarea informației financiar contabile și fiscale	191
V.2.5. Limite în funcționarea sistemului informațional financiar contabil ...	193
V.3. Managementul costurilor fiscale - mijloc de valorificare a informației financiar-contabile	194
V.3.1. Conceptul de management al costurilor fiscale. Exemplu practic	194
V.3.2. Integrarea managementului costurilor fiscale în sistemul de management al entității economice	197
V.3.3. Valorizarea informației financiar contabile și fiscale prin intermediul managementului costurilor fiscale și reflectarea influenței acestora în contul de rezultat al entității economice. Cercetare aplicativă	199
V.4. Aprecieri de perspectivă asupra managementului costurilor fiscale în scopul optimizării acestora	211

CAPITOLUL VI

CERCETAREA POZITIVĂ ASUPRA POSIBILITĂȚII OPTIMIZĂRII COSTULUI FISCAL ÎN CONTEXTUL RAPORTĂRIILOR ȘI INCIDENTELOR EXISTENTE LA NIVELUL CONTABILITĂȚII ȘI FISCALITĂȚII ENTITĂȚII ECONOMICE

VI.1. Principalele etape parcurse în derularea demersului științific	220
VI.1.1. Nevoia cercetării științifice și active utilizate în derularea demersului științific	220
VI.1.2. Delimitări conceptuale și forme ale cercetării utilizate	222
VI.1.3. Etapele procesului cercetării științifice	223

VI.2. Îndeplinirea obiectivelor cercetării științifice prin cercetare pozitivă asupra costului fiscal în contextul raportărilor și incidentelor existente la nivelul contabilității și fiscalității	224
VI.2.1. Scopul, obiectivele și ipotezele de lucru asociate temei de cercetare științifică	224
VI.2.2. Realizarea obiectivelor cercetării științifice prin studiul aplicativ asupra ipotezelor de lucru – metodologia cercetării	227
VI.2.2.1. Studiul calitativ asupra costului fiscal în contextul raportărilor și incidentelor existente la nivelul contabilității și fiscalității	227
VI.2.2.2. Prezentarea datelor colectate	228
VI.2.2.3. Analiza și interpretarea rezultatelor prin studiu aprofundat asupra ipotezelor de lucru	236
VI.3. Limitele cercetării științifice și direcții viitoare de cercetare	251
VI.3.1. Limitele cercetării științifice	251
VI.3.2. Direcții viitoare de cercetare	251

CAPITOLUL VII	
CONCLUZII, OPINII ȘI CONTRIBUȚII ÎN IDENTIFICAREA STRATEGIILOR CONTABILE ȘI FISCALE, A CONVERGENȚELOR ȘI POSIBILITĂȚILOR DE OPTIMIZARE A COSTULUI FISCAL ÎN ENTITĂȚILE ECONOMICE	253
VII.1. Considerații și contribuții personale	253
VII.2. Concluzii finale – rezultate generale ale cercetării științifice	261
VII.3. Diseminarea rezultatelor cercetării științifice	268
❖ Bibliografie	271
❖ Abrevieri	280
❖ Figuri, Scheme, Tabele	281
❖ Anexa	283

11. Diseminarea rezultatelor cercetării științifice

Obiectivele cercetării științifice al cărei titlu este *”Raportări și incidente între fiscalitate și contabilitatea entității economice. Strategii contabile, convergențe și posibilități de optimizare a costului fiscal”* le-am îndeplinit printr-un studiu aprofundat teoretic metodologic și aplicativ formulând un set complet de ipoteze de lucru care au fost supuse verificării și validării ori invalidării acestora.

Rezultatele obținute pe parcursul întregului demers științific, cunoașterea teoretică și experimentală dobândită pe parcursul școlii doctorale dar și experiența profesională acumulată și integrată în demersul îndeplinirii obiectivelor cercetării științifice considerăm că pot orienta beneficiarii către o performare a entității economice prin optimizarea costurilor fiscale și totodată pot sprijini la asigurarea echilibrului acesteia în situații de criză economică. Țintele stabilite în prezentul demers științific au fost atinse, acestea prezentându-se după cum

urmează:

- ❖ elaborarea și susținerea publică a prezentei teze de doctorat cu tema "*Raportări și incidente între fiscalitate și contabilitatea entității economice. Strategii contabile, convergențe și posibilități de optimizare a costului fiscal*" și a referatelor elaborate pe parcursul școlii doctorale;
- ❖ publicarea unui articol la o conferință națională și cu participare internațională ale cărei volume sunt indexate și ISI Web; participare la elaborarea, redactarea și publicarea a 3 (trei) articole; publicarea ca și coautor a unei cărți de specialitate; participarea la numeroase activități conexe domeniului cercetării științifice, precum conferințe, școli de vară, workshop-uri, seminare organizate de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România și Camera Auditorilor Financieri din Romania.

Participarea la conferințe (autori, nume lucrare, nume conferință, organizator, perioadă de desfășurare, loc):

- ❖ Victor MUNTEANU, Professor Ph.D. "Dimitrie Cantemir" Christian University, Monica Petruța ZAMFIR (MAALIKY), drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște, Cristian Florian FLOREA, drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște – "*The relevance of the application in the reporting of comprehensive income of IFRS*" - **The International Conference "Knowledge Economy – Challenges of the 21st Century"**, Constantin Brancoveanu University, 17-18 November 2016, Pitesti, Romania

Participare la alte activități (open lectures etc.): redactarea și publicarea următoarelor articole:

- ❖ Victor MUNTEANU, Professor Ph.D. "Dimitrie Cantemir" Christian University, Monica Petruța ZAMFIR (MAALIKY), drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște, Cristian Florian FLOREA, drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște - „*Financial Management of Economic Entity from the Perspective of Alternative Approach*” in „**Academic Journal of Economic Studies**” Vol. 2, No. 4, December 2016, pp. 57-67 ISSN 2393-4913, On-line 2457-5836;
- ❖ Victor MUNTEANU, Professor Ph.D. "Dimitrie Cantemir" Christian University, Monica Petruța ZAMFIR (MAALIKY), drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște, Cristian Florian FLOREA, drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște – "*Application Of The Sampling Selection Technique In Approaching Financial Audit*” „**Academic Journal of Economic Studies**” Vol. 4, No. 1, December 2018, pp. 57-67

ISSN 2393-4913, On-line 2457-5836;

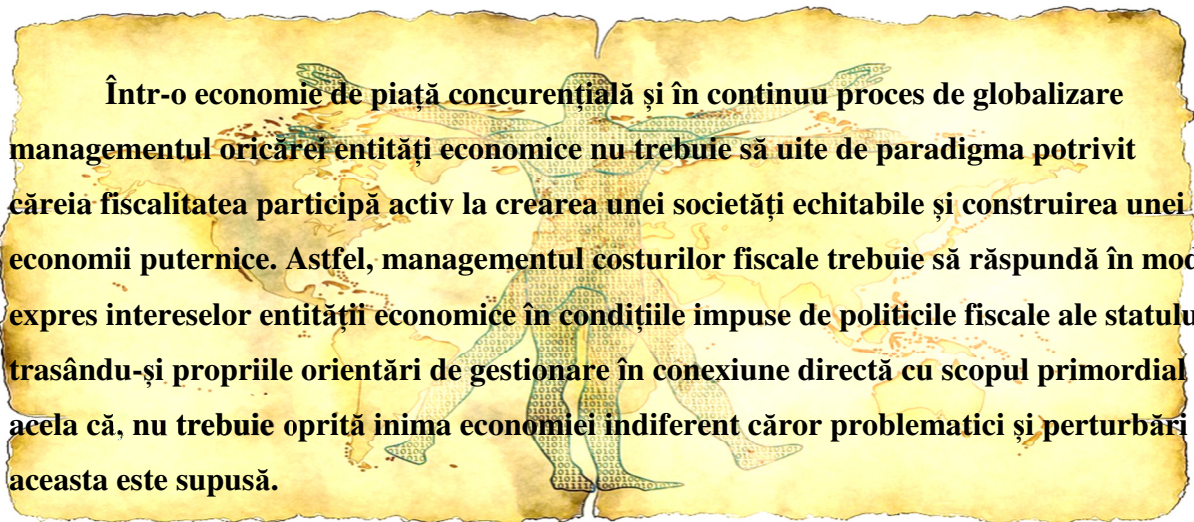
- ❖ Monica Petruța ZAMFIR (MAALIKY), drd., Universitatea “Valahia” Târgoviște, Cristian Florian FLOREA, drd., Universitatea “Valahia” Târgoviște - „*The Budget - Reference System in Assessing the Performance of the Public Enterprise*” in „*Academic Journal of Economic Studies*” Vol. 5, No. 2, 2019;

Coautor la o carte de specialitate:

- ❖ **”Controlul financiar-contabil la întreprinderi și instituții publice: teorie și practică: concepte, metodologie, reglementari, cazuri aplicative”** / Victor Munteanu, Alice Tinta, Rodica Munteanu, Mariana Burlacu, Camelia Nedea, Florian Cristian Florea – Ediția a 4-a, revizuită și adăugită – București: Editura Universitară, 2017, **ISBN 978-606-28-0660-6**.

Participare la cursuri (numele cursului, programul de studiu din care face parte, perioada participării)

- ❖ stagiul în vederea obținerii calității de expert contabil și contabil autorizat, filiala Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, București, promovat în anul trei;
- ❖ stagiul în vederea obținerii calității de auditor financiar, Camera Auditorilor Financieri din România, promovat în anul trei.



Într-o economie de piață concurențială și în continuu proces de globalizare managementul oricărei entități economice nu trebuie să uite de paradigma potrivit căreia fiscalitatea participă activ la crearea unei societăți echitabile și construirea unei economii puternice. Astfel, managementul costurilor fiscale trebuie să răspundă în mod expres intereselor entității economice în condițiile impuse de politicile fiscale ale statului trasându-și propriile orientări de gestionare în conexiune directă cu scopul primordial acela că, nu trebuie oprită inima economiei indiferent căror problematice și perturbări aceasta este supusă.

12. Curriculum Vitae



Curriculum vitae

Florian Cristian Florea

📍 Pantelimon 249, 021611 Bucuresti (România)

☎ (+40) 723 266 077

✉ cristian.florea@ascentsys.ro

EXPERIENȚA PROFESIONALĂ

01/07/2010–Prezent	Director economic Ascentsys SRL, Bucuresti (România)
01/10/2007–01/07/2010	Director general societate comerciala FMK Servicii SRL, Bucuresti (România)
24/02/2003–15/02/2004	Contabil sef ASG Spedition SRL, Otopeni (România)
20/03/2000–07/01/2002	Director economic Conimpex Group SA, Bucuresti (România)
01/11/1997–20/03/2000	Contabil Mistic Z&C Impex srl, Bucuresti (România)
01/05/1997–01/11/1997	Contabil Stil 96 Romcomimpex SRL, Bucuresti (România)
01/12/1995–01/05/1997	Contabil Regal Expert SRL, Bucuresti (România)

EDUCAȚIE ȘI FORMARE

2013–2015	Diploma de Master - Gestiune si audit financiar Universitatea Crestina " Dimitrie Cantemir", Bucuresti (România)
1990–1995	Diploma de Licenta - Economist Academia de studii economice, Bucuresti (România)
1986–1990	Diploma de Bacalaureat Liceul Mihai Viteazul, Bucuresti (România)
2016–2018	Stagiu în vederea obtinerii calității de expert contabil și contabil autorizat CECCAR, Bucuresti (România)

2016–Prezent Stagiul în vederea obținerii calității de auditor financiar
Camera Auditorilor Financiari din Romania, Bucuresti (România)

COMPETENȚE PERSONALE

Limba(i) maternă(e) română

Limbile străine

ÎNȚELEGERE		VORBIRE		SCRIERE
Ascultare	Citire	Participare la conversație	Discurs oral	
engleză	B2	B2	B1	B1
franceză	A2	B1	A2	A2

Niveluri: A1 și A2: Utilizator elementar - B1 și B2: Utilizator independent - C1 și C2: Utilizator experimentat

Cadrul european comun de referință pentru limbi străine - Grila de auto-evaluare

Competențe dobândite la locul de muncă

- aptitudini de analiza și sinteza în calcule matematice, diverse rapoarte, plan de afaceri
- planificare organizatorică și viziune de ansamblu asupra departamentelor funcționale din cadrul unității economice

Competențele digitale

AUTOEVALUARE				
Procesarea informației	Comunicare	Creare de conținut	Securitate	Rezolvarea de probleme
Utilizator experimentat	Utilizator experimentat	Utilizator independent	Utilizator independent	Utilizator independent

Competențele digitale - Grila de auto-evaluare

Alte competențe

Participarea la conferințe (autori, nume lucrare, nume conferință, organizator, perioadă de desfășurare, loc):

- ❖ Victor MUNTEANU, Professor Ph.D. "Dimitrie Cantemir" Christian University, Monica Petruța ZAMFIR (MAALIKY), drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște, Cristian Florian FLOREA, drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște – "The relevance of the application in the reporting of comprehensive income of IFRS" - The International Conference "Knowledge Economy – Challenges of the 21st Century", Constantin Brancoveanu University, 17-18 November 2016, Pitesti, Romania

Participare la alte activități (open lectures etc.): redactarea și publicarea următoarelor articole:

- ❖ Victor MUNTEANU, Professor Ph.D. "Dimitrie Cantemir" Christian University, Monica Petruța ZAMFIR (MAALIKY), drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște, Cristian Florian FLOREA, drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște - „Financial Management of Economic Entity from the Perspective of Alternative Approach” in „Academic Journal of Economic Studies” Vol. 2, No. 4, December 2016, pp. 57-67 ISSN 2393-4913, On-line 2457-5836;
- ❖ Victor MUNTEANU, Professor Ph.D. "Dimitrie Cantemir" Christian



Curriculum vitae

- University, Monica Petruța ZAMFIR (MAALIKY), drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște, Cristian Florian FLOREA, drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște – *"Application Of The Sampling Selection Technique In Approaching Financial Audit"* „Academic Journal of Economic Studies” Vol. 4, No. 1, December 2018, pp. 57-67 ISSN 2393-4913, On-line 2457-5836;
- ❖ Monica Petruța ZAMFIR (MAALIKY), drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște, Cristian Florian FLOREA, drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște - „*The Budget - Reference System in Assessing the Performance of the Public Enterprise*” in „Academic Journal of Economic Studies” Vol. 5, No. 2, 2019;
 - ❖ Cristian Florian FLOREA, drd., Universitatea "Valahia" Târgoviște - „*Fiscal cost management – means of using financial and accounting information*” in „Academic Journal of Economic Studies” Vol 6, ISSUE 2 (Iunie 2020).
- Coautor la o carte de specialitate:
- ❖ *"Controlul financiar-contabil la întreprinderi și instituții publice: teorie și practică: concepte, metodologie, reglementări, cazuri aplicative"* / Victor Munteanu, Alice Tinta, Rodica Munteanu, Mariana Burlacu, Camelia Nedea, Florian Cristian Florea – Ediția a 4-a, revizuită și adăugită – București: Editura Universitară, 2017, ISBN 978-606-28-0660-6.

**MINISTRY OF NATIONAL EDUCATION
“VALAHIA” UNIVERSITY OF TÂRGOVIȘTE
IOSUD – ECONOMICS AND HUMANITIES
DOCTORAL SCHOOL
Field: ACCOUNTING**

**REPORTING AND INCIDENCES
BETWEEN THE TAXATION AND THE
ACCOUNTING OF THE ECONOMIC
ENTITY. ACCOUNTING STRATEGIES,
CONVERGENCES, AND POSSIBILITIES
TO OPTIMISE THE FISCAL COST.
SUMMARY**

**DOCTORAL SUPERVISOR:
Univ.Prof.Dr. Victor MUNTEANU**

**DOCTORAL STUDENT:
Florian Cristian FLOREA**

**TÂRGOVIȘTE
2020**

FOREWORD

In the beginning I would like to address Univ.Prof.Dr. Victor MUNTEANU, as he was an eloquent example of passion, integrity, and involvement, and words are not enough to thank him for his sustained support both during the doctoral school, and especially in the carrying out the scientific research on the topic of “Reporting and incidences between the taxation and the accounting of the economic entity. Accounting strategies, convergences, and possibilities to optimise the fiscal cost”.

Thus, Univ.Prof.Dr. Victor MUNTEANU gave me confidence all through my time with the doctoral school, while accomplishing the delicate mission of balancing my actions and inactions in the sphere of both doctrinary and empirical knowledge, and also ensuring the coherence of my ideas, and also of the results of the scientific research.

I am also thanking to all those who supported me in the conducting of the case studies by allowing me to access the information bases of economic entities this scientific research can be of interest for.

I will now bow down and thank to all my teachers in the Doctoral School, refined and generous intellectuals who took seriously my interest as a doctoral student all through my theoretical, methodological, and empirical learning, contributing in my formation as a theorist, a practitioner, and a professional in the field of my scientific research, which certainly overlaps the field I am working in.

All such wonderful people contributed by their support in the making of this work, and are in fact this work’s “giants”.

In the end I wish to those who will kindly continue deepening my ideas, developing and also strengthening new results in the research directions related to the contents of this scientific research.

CONTENTS

	Pag.
Contents.....	3
1. The actuality of, and interest for, the scientific research.....	4
2. The relevance and the problematique of the scientific research.....	7
3. Research methodology	9
4. Aims and hypotheses of the scientific research.....	10
5. Systematisation of the doctoral thesis.....	12
5.1. The architectural structure of the doctoral thesis.....	11
5.2. Key words.....	11
6. Synthetic contents of the doctoral thesis.....	13
7. Research limits and future research directions.....	28
8. Final conclusions.....	27
9. Personal considerations and contributions.....	34
10. Contents of the doctoral thesis.....	42
11. Dissemination of the scientific research results.....	46
12. Curriculum Vitae.....	48

7. Actuality of, and interest for, the scientific research

The limited approaching of the fiscal cost notion, both in the specialty literature, and in the practice as exposed in economic, financial, and fiscal publications, brings to our attention the topic of this scientific research, while also generating interest for an implicit analysis of the impact of the same under measurability circumstances in the economic and financial condition of any economic entity. The interest for the scientific research can also be found in the diversity of the situations confronting the economic reality of economic entities, to which most of the time the insufficient specialty literature and the unstable legal framework are providing solutions, but not always the optimum ones in relation to the accounting by means of taxation.

As a consequence a product of a scientific nature was prepared by means of which was aimed the drawing of the attention of the interested ones to a series of easy and convenient ideas and practices in the possibilities to optimise the fiscal cost by means of a series of alternate methods of transfer from specialty literature to empiricism and back.

The topic of the scientific research is and will keep being actual taking into account that the two large areas, namely the accounting one and the fiscal one, are showing increasing dynamics and complexity.

8. The relevance and the problematique of the scientific research

The scientific research has arisen as a consequence of the practical application of the multitude of cases generated by the understanding and applying of taxation and accounting, and not lastly by professional and managerial reasoning. Solving such situations is often possible only to a limited extent, or unsatisfactorily, by means of the specialty literature, of the casuistry exposed publicly, solved by means of a series of often unconvincing actions and decisions.

Also, the managing of any economic entity *“in a permanently changing environment, often under the conditions of formidable domestic or foreign competition, is a task that requires exceptional skill, judgment, and resources”*¹⁹ is one more reason for this scientific research, by means of which we are aiming to contribute, in both theoretical and practical terms, in defining the concept of fiscal cost management, in direct relation with the accounting strategies applied, and with an influence on the streamlining of the expenses, on the growth, development, and efficiency enhancement of such economic entity.

Within such context we are aiming for this scientific research to be an inspiration

¹⁹ Woolhouse, J., Chapter 4 *“Organisation Development”*, *“Manualul Gower de management” (The Gower Handbook of Management)*, Editura CODECS, *“Puterea cunoașterii”*, Bucharest, 2001, p. 27.

source that is useful for practitioners, and a starting point asking for theoretical exploration by the academic environment, finding its usefulness in the deciphering of the mysteries of taxation application in a wide approach, from theory to practice, and also the developing of practitioners' interest for the purpose of using fiscal costs as an instrument to increase the efficiency of the economic entity.

Accounting and taxation are **complementary** areas, and also subjects, in the operation of an economic entity, which generates the need to approach them together within the context where we are aiming to exercise efficient fiscal cost management, and implicitly to optimise the same. We are highlighting this as the period we are going through is characterised as “*the century of timely obtained information*”²⁰ by means of which the most advisable economic decisions can be made under conditions of strategic and operational complexity, thus forcing the continued cooperation between investors, clients, employees, suppliers, and not lastly fiscal authorities.

The current economic context, and the difficulties the business environment is facing more than ever, the challenges it is forced to be an active partaker in, undoubtedly determine the identifying by any means of the possibilities to optimise all the costs generated for an economic entity, and especially the fiscal costs, while also exploiting the alternatives generated by the reporting and the incidences between taxation and accounting, and also the situations generated by the interaction between the two areas of interest.

9. Research methodology

The scientific research was designed as a methodological process so it can contribute in the improving of author's theoretical and practical knowledge, and also of those interested in the area subject to research, namely the one of accounting and taxation focused on the possibilities to optimise the fiscal cost.

The quality of the scientific research was provided by building an own research strategy based on a mix of methods, techniques, instruments adapted to the purpose of the research, namely to identify the possibilities to optimise the fiscal cost within the context created by the interaction of the two large areas, namely those of accounting and taxation. Thus, a research strategy was employed that combines comparison, application, and the quality component.

To secure the success of this scientific approach we aimed to provide personal conclusions, considerations, and opinions, and also to apply empirical methods for the

²⁰ A., F., Popa, “Contabilitate și Fiscalitate - rezultatul întreprinderii” (*Accounting and Taxation – the enterprise result*), Editura CECCAR, Bucharest, 2011, p. 7.

optimising of the fiscal cost of economic entities.

The elements of the scientific research we focused our whole scientific approach on are those highlighted by *K. Horward & J.A. Sharp*²¹, namely:

- ❖ the research area;
- ❖ the purpose of the scientific research;
- ❖ the way of conducting the scientific research;
- ❖ the nature of the research.

10. Aims and hypotheses of the scientific research

Overall aim: To identify, by means of theoretical, methodological, and practical study, new managerial solutions for the purpose of optimising the fiscal costs under the conditions created by the evolution of the taxation applied in the economic entity's business area, in correlation with the accounting rules and principles, by establishing an accounting strategy that would lead to improving the divergences and the incidences between accounting and taxation.

Specific aim no. 1: To assess from the theoretical and regulation perspectives the accounting and the taxation applicable for an economic entity under the conditions of harmonising the national and European legislations.

Specific aim no. 2: To identify the incidences created by taxation on the accounting by thoroughly studying the contents of the annual financial reporting of economic entity under the influence of the accounting and fiscal policies being applied.

Specific aim no. 3: To assess the possibilities to size the fiscal costs under the circumstances created by the convergence areas of taxation and accounting – decisive factors in the building of the fiscal and accounting strategies of the economic entity.

Specific aim no. 4: To identify the possibilities to size the result of the economic entity by using optimum accounting and fiscal policies and treatments, and also by relating the fiscal result to the accounting result.

Specific aim no. 5: To promote the concept of fiscal cost management by means of theoretical elements, the normalising framework, and the practical study.

General hypothesis and work hypotheses

General hypothesis: The accounting strategy in connection with the fiscal policy applied for an economic entity create, by means of reporting, incidences, and convergences, favourable circumstances for the superior use of the financial, fiscal, and accounting information in order to optimise the fiscal costs.

²¹K. Horward & J.A. Sharp, "The Management of a Student Research Project", Editura Gower, 1983, p. 6.

Work hypotheses associated with the specific aims:

Work hypotheses associated with the specific aim no. 1:

- 1.1. On the level of the economic entity a convergence is obtained between the accounting and the applied taxation.
- 1.2. The taxation applied within an economic entity is adapted to the business being carried on by the same.

Work hypotheses associated with the specific aim no. 2:

- 2.1. The financial and accounting reporting of economic entities is the pillar of taxation determining and applying.
- 2.2. The accounting policies undertaken by an economic entity have implications on the accounting and fiscal reporting.

Work hypotheses associated with the specific aim no. 3:

- 3.1. The fiscal cost is influenced by the accounting and fiscal strategies undertaken and implemented by an economic entity.
- 3.2. The manifestation of the internal control regarding the implementing of the accounting strategy and the applying of the fiscal provisions contributes in increasing the efficiency of the economic entity.
- 3.3. Accounting flexibility contributes in efficiently implementing the fiscal measures under generalised economic crisis conditions.

Work hypotheses associated with the specific aim no. 4:

- 4.1. The way of acknowledging and assessing debts and receivables influences upon the calculation of the accounting depreciation in relation to the fiscal deduction of depreciation.
- 4.2. Using the requirements of IAS 12 *Profit tax* for the purpose of saving the expenses related to duties and taxes.
- 4.3. The influence of duties and taxes on the accounting and fiscal results.

Work hypotheses associated with the specific aim no. 5:

- 5.1. The financial and accounting information system is a basic instrument useful in substantiating fiscal decisions in order to optimise the fiscal costs.
- 5.2. Fiscal cost management – means for a superior use of financial, accounting, and fiscal information.

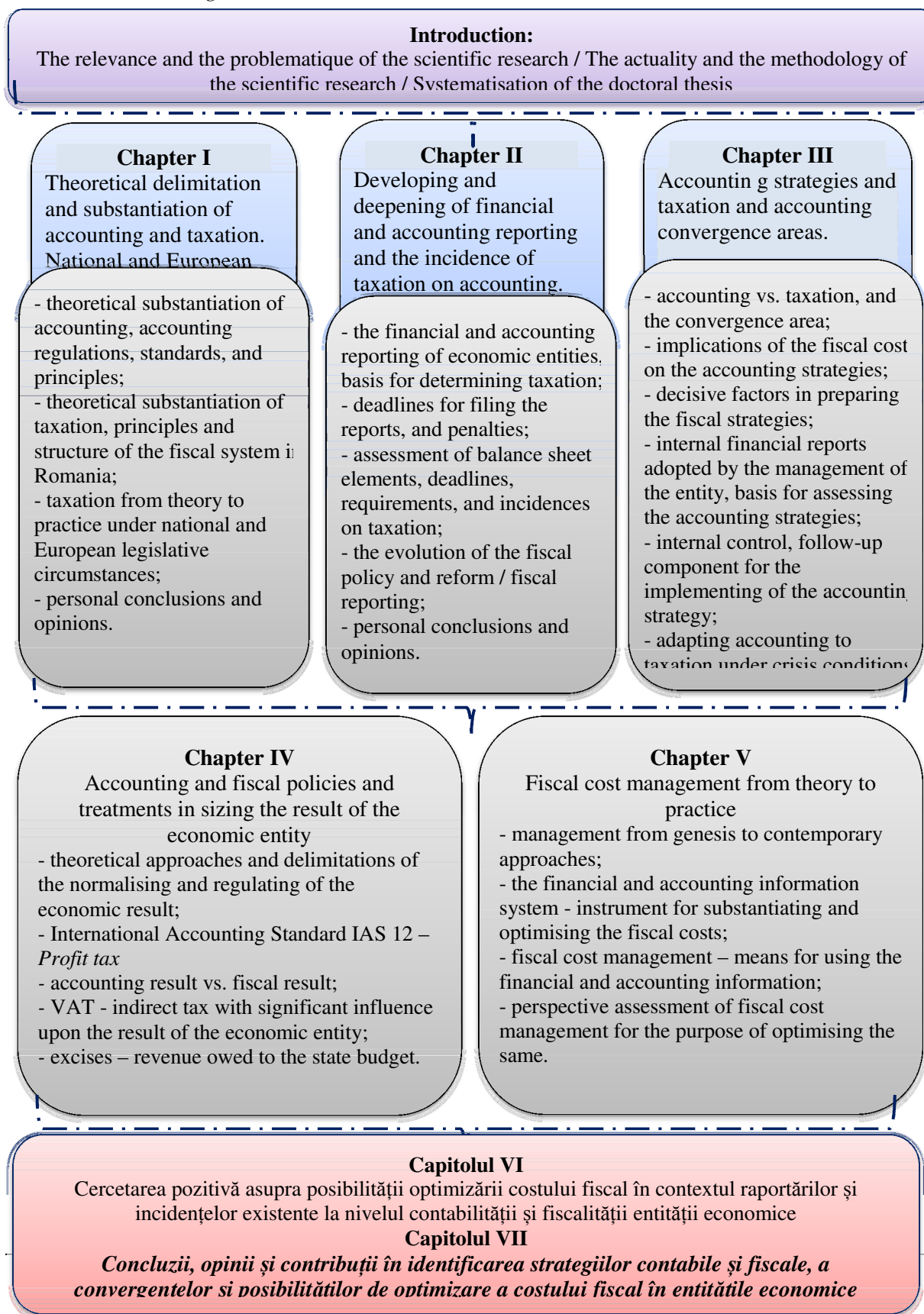
11. Systematisation of the doctoral thesis

11.1. The architectural structure of the doctoral thesis

By the architectural presentation of the doctoral thesis (Image no. I.2.) was aimed the preparing of a graphic display as easy as possible of the whole contents of the same, with the

possibility to highlight the tiers with theoretical, methodological, and practical deepening, and also the results of the scientific research concentrated in a complete set of conclusions, opinions, and contributions in identifying the accounting and fiscal strategies, the convergences, and the possibilities to optimise the fiscal cost for economic entities.

Image no. I.2. The architectural structure of the doctoral thesis



12. Synthetic contents of the doctoral thesis

The doctoral thesis has, from a compositional perspective, 7 (seven) chapters, and a preamble titled *Introduction* by means of which is provided a structured presentation of the main matters approached, starting with the relevance, the problematique, and the purpose of the same, continuing with the presentation of the research methodology by means of which were employed research methods, techniques, and methodologies used in both theoretical and practical terms.

Chapter I “*Theoretical delimitations and substantiation of accounting and taxation. National and European regulations*” approaches the concepts of accounting and taxation in view of their evolution in time, and also of the current knowledge, based on the reviewing of such notions as found in the specialty literature, and also matters identified in the good practices. The topic is presented starting from the timeline evolution of accounting and taxation, followed by definitions provided by various authors for such concepts, and also the conceptual delimitation of the same in the legislation in force. On the accounting side were approached the processes that are specific for the same, the organising forms, the business sphere, the principles it is based on, the legal regulations and standards, and the regulating bodies.

Accounting should not be seen as, reduced to, or mistaken for, the mere preparing and classifying of documents or other accounting papers, but needs to be seen as a necessary and useful instrument based on which management decision can be made and economic entities can be financially managed in a documented manner to meet the current requirements for European integration for the free circulation of goods and money, transparency in the using of community funds and the own resources, for the purpose of strengthening the financial resilience capacity within the context of a competitive economy full of obstacles.

We feel that the accounting professional was and is directly involved in the proper operation of the fiscal system to the extent that strong interdependence exists and will keep existing between accounting and taxation, which is meant to present the same economic phenomenon from the two perspectives as mentioned. Accountants, due to their capacity as intermediaries in the fiscal area, create complex systems that contribute in avoiding double taxation based on the mandatory exchange of information in the fiscal area regarding the cross-border arrangements subject to reporting, applicable to both tax advisors, and accountants, or banks.

Chapter II was titled “*Developments and deepening of financial and accounting reporting, and the incidence of taxation on accounting*” for wishing to draw attention on the

importance of all the matters related to the financial and fiscal reporting. With such aim set we first presented the legal basis and the criteria for the preparing of the financial statements, and then were presented the documents that need to accompany them, the deadlines for filing the reports, and also the penalties provided by the law for the late filing of, or the failure to file the same.

We paid attention to assessing the balance sheet elements, and also the incidence of the same on taxation. The accounting regulations complying with the European directives, applied in our country, do not expressly define the relations between taxation and accounting, and do not confirm nor deny the existence of fiscal accounting. Although we exclude regarding accounting as being in direct concordance with taxation, we can state that tacitly, both in practice and in the specialty literature, the idea of the connecting and disconnecting of the same appears. Practically, this acknowledges that the rules, the conventions, the principles the preparing of the financial statements is based on are not converging with the fiscal legislation. For such purpose we can provide the example of the fact that the rules regarding the acknowledging and assessing of assets and debts, income, expenses are approached differently by accounting and taxation. Accounting is subordinated to the principles of exact representation and efficient management of the economic resources, while taxation is subordinated to the principles of assessing, calculating, acknowledging, and settling the duties and the taxes owed to the state budget.

In this chapter we also paid attention to fiscal evolution and reform, on which occasion we listed the main specific features of the fiscal policy.

The chapter ends by the provision of conclusions and personal opinions and considerations.

In chapter III titled “*Accounting strategies and convergence areas of taxation and accounting*” are presented both the implications of the fiscal cost on the accounting strategies employed by the economic entities, and the decisive factors in preparing the accounting and fiscal strategies. Studying the implications of the fiscal cost on the accounting strategies required a thorough look at the possibilities to optimise the same, for which reason we needed to clarify and distinguish between the two fundamental notions of taxation, namely: tax evasion and fiscal optimisation.

We presented another approach of the factors influencing upon the fiscal cost by discussing tax evasion, defined as “*avoidance by any means of tollage or the payment of*

taxes, duties, contributions”²², and fiscal optimisation is defined as the method by which an economic entity chooses a solution provided by the fiscal legislation in the sense that is most favourable to its own interests, in order to obtain a profit as high as possible. This is something the legislation allows, and is outside the illicit or criminal sphere.

In chapter IV “*Accounting and fiscal policies and treatments in sizing the result of the economic entity*” we systematically provided details of the most visible and current accounting and fiscal problematiques regarding both the accounting result, and the fiscal result of the economic entity, which are significantly influenced upon by the fiscal cost management. We also presented an analysis of the accounting and fiscal policies and treatments applied for the purpose of sizing the result of the economic activity being carried on within the economic entity, starting with the fitting into the specialty literature in view of the accounting and fiscal policies, treatments, and normalisation, then continuing with the approaching of the regulation framework, and ending with practical examples applicable from general to particular when sizing the result of the economic entity.

Thus, in the beginning of such chapter we reviewed the progressive approaches and the models for determining the result of the economic entity so we can draw an outlook of the evolution in time of the notion of result of the economic entity, being absolutely required to present at least as a synthesis the development of the notion of accounting reporting identified in the set of financial statements.

We also felt it was necessary to present the normalisation and regulation of the result of the economic entity as they are so useful within the context of economic globalisation, on which occasion European Union understood that an intervention is required for accounting harmonising and convergence by means of European directives, which are incorporated into the national legislative framework of each member state.

Within the contents of such chapter is studied the Value Added Tax (VAT) as an indirect tax with significant influence upon the result of the economic entity, and, not lastly, the Excises are discussed as revenue owed to the state budget.

In the end of the chapter we structured a set of conclusions and personal opinions outlining the circumstances of sizing the result of the economic activity for an entity, which implicitly reveals the impact on the fiscal costs, and also convergences and divergences of accounting and taxation when determining such result.

In chapter V “*Fiscal cost management from theory to practice*” are discussed a series of approach directions of management generally, and of cost management in particular. Thus,

²²Law no. 227/2015 regarding the updated Fiscal Code, O.J. no. 688 of 10th September 2015.

in the first subchapter we took a trip in time and space regarding the concept of management and the need for managerial thought, the acknowledging of which was determined by the activity of human communities, growing and also gaining a consistency seen as a specific form of intellectual activity, with well determined functions, supported by a representative background continuously accumulating scientific knowledge. We also aimed to show an image as accurate as possible of the concept of management and of its evolution, identifying in the specialty literature an authentic structuring of managerial thought in four stages of the historical development of the same, described in a natural sequence, starting with the first managerial manifestations identified in the period of Ancient Egypt, then continuing with the interwar period, the post war period, and crowned with the presentation of the principles of modern management.

There were also presented multiple possibilities to use the financial and accounting and fiscal information checking that such information meets the requirements of both the internal environment of the economic entity and the external environment of the same, so the use of the said information is directly connected with a relevant set of quality parameters being in an interdependence relation.

Another important subchapter is the one where the concept of fiscal cost management was exposed as means of using the financial and accounting information, the same needing to expressly answer the interests of the economic entity under the conditions imposed by the fiscal policies of the state. Within such chapter a practical example is provided by which are highlighted the costs associated with labour, and from which visibly results the structure of the fiscal burden on the employee, and also on the economic entity.

The most practical subchapter is the one titled *“Using the financial and accounting and fiscal information by means of fiscal cost management, and reflecting the influence of the same in the result account of the economic entity. Practical research”*. Fiscal decision was used by means of several simulations on the profit and loss account of the economic entity, creating eight case studies based on which personal opinions and considerations were provided.

Chapter VI *“Positive research on the possibility to optimise the fiscal cost within the context of the reporting and the incidences existing on the level of the accounting and taxation of the economic entity”* starts by presenting the main stages in the preparing of this scientific approach, continuing with the detailed description of the way we reached the aims of the scientific research by positive research on the fiscal cost in the context of the reporting and of the existing incidences on the level of accounting and taxation.

Moreover, within the contents of such chapter an important section was dedicated to the synthetic presentation, within the current national, European, and even worldwide context of the economy, created by the situation of generalised crises on the level of economic entities, and also on the level of the state, with multiple economic and social issues of unprecedented complexity, our attention being oriented towards the identifying of a coherent and complete set of actions by means of consolidated action of all state bodies along with the business environment. In connection with the topic of the scientific research are presented a series of possibilities to save the economy by means of financial and fiscal, and also organisational decisions, by means of which we are trying to support the economic entities and to secure the continuation of the business of the same.

The results of the positive research on the possibility to optimise the fiscal cost within the context of the reporting and of the existing incidences on the level of the accounting and taxation of the economic entity was materialised by three directions of interest.

Chapter VII *“Conclusions, opinions, and contributions in identifying the accounting and fiscal strategies, the convergences and the possibilities to optimise the fiscal cost in economic entities”* concentrates a complete, conclusive set by means of which is aimed the presenting of the result of a coherent and complete analysis of the possibilities to optimise the fiscal cost for an economic entity, with the potential to generalise the application.

7. Limits of the scientific research and future research directions

Limits of the scientific research

- ❖ One limit noticed during the research is the one related to the legislative predictability in our country, which remains a problem for both Romanian entities, and the foreign companies that developed businesses in our country. From such perspective, the European Commission notes that Romania did not make obvious advances when it comes to the long-term sustainability of the business environment, but moderate advances are still seen as regards the sustainability of the financial sector.
- ❖ Currently, in Romania, the Fiscal Code, due to the multiple changes, includes terms that are used improperly, numerous gaps, inequities, a policy of labour discouragement and overtaxing.
- ❖ The limitation of accounting creativity is a consequence of the normalising approach of the accounting system along with the fiscal system, thus determining *“fiscal*

*policies that subordinate the accounting policies and methodologies.”*²³, mainly aiming to achieve the taxation purposes.

Future research directions

- ❖ When we undertook this study we felt that its approaching is a vast research direction, which was only exploited to a limited extent, considering its importance and impact both from the state standpoint and from the economic entity standpoint, and this is why we feel it is and will always be a challenge for accounting professionals due to the multidisciplinary contents, both theoretical and empirical.
- ❖ In order to obtain a Reporting as accurate and real as possible a continued development of the same is required, depending on the needs, and also on the development of the national and international economic system. Adequately built accounting strategies support the obtaining of efficient and effective financial and accounting reports for the making of the best economic decisions.
- ❖ This scientific research created the opportunity to continue in the future the research approach by several directions. A first future research direction may be given by the very limits of this research, which could be an extension of the questioning. Another research direction of interest and in connection with the purpose of the scientific research is to draw new directions for the changing of the accounting strategies by means of a managerial approach from the perspective of making decisions that allow optimising the fiscal costs related to the economic activity of an entity by using the possibilities and the circumstances created by incidences and convergences manifesting in the interference areas of accounting and taxation, and also of connecting and disconnecting of accounting in relation to taxation, and for such purpose we find it would be advisable to establish a single fiscal group.
- ❖ We feel that such approach is adequate for taxable persons legally independent, but organisationally, financially, and economically connected, namely whose capital is owned in a percentage of minimum 50% by the same shareholders.
- ❖ The purpose of the establishing and operation of a fiscal group is to “*aggregate the fiscal results*”²⁴, namely to reduce the declaring effort, and also to reduce the fiscal costs related to taxes, and also the compensation between entities, as appropriate, of the losses or profits obtained.

²³ Toma, M., “*Drumuri prin memoria profesiei contabile*” (Trips into the memory of the accounting profession), Editura CECCAR, Bucharest, 2011, p. 209.

²⁴ <https://www2.deloitte.com/ro/ro/pages/about-deloitte/articles/Opinie-Deloitte-consolidarea-fiscala.html> March 2020.

- ❖ An opportunity as regards the maximising of the fiscal costs is identified in decisions to merge or split the entities in the fiscal group, on which occasion both the accounting and fiscal results are consolidated, and also the using of the fiscal losses of the absorbed entity before the absorbing operation by the absorbing entity.
- ❖ Considering that the operation of the economic entities in a single fiscal group is still in the pioneering stage we feel it would be of interest for such option to be debated and researched theoretically, methodologically, and empirically in a future scientific research.

8. Final conclusions

- ❖ Within the modern economy the importance of accounting is a major one, which is a reason why ever more sophisticated bodies within the European Union and everywhere are preoccupied by the organising and operation of the same in its capacity as a fundamental component of the business environment.
- ❖ Accounting should not be mistaken for the mere preparing and classifying of documents or other accounting papers, but needs to be seen as a necessary and useful instrument based on which management decision can be made and economic entities can be financially managed in a documented manner to meet the current requirements for European integration for the free circulation of goods and money, transparency in the using of community funds and the own resources, for the purpose of strengthening the financial resilience capacity within the context of a competitive economy full of obstacles.
- ❖ Economic entities, legal entities all across the world, irrespective of their size, organising form, complexity, or business area, are preparing *accounts* and *financial reports* following a unique methodology, namely the accounting, in order to be presented to internal or external users. Accounting practically refers to the recording of the economic transactions according to a specific regulation framework, and the obtaining of the checking balance and of the relevant financial reports.
- ❖ Economic processes may be adjusted by means of the monetary, foreign currency, and fiscal policies established within a state based on economic and financial instruments such as transfers and subsidies, duties and taxes, loans, interest, exchange rate. The financial mechanism formed of the institutional framework, the legal framework, the financial levers, the financial system, also provides the operating mechanism of a state's economy.
- ❖ The accounting profession and taxation imply new facets, meaning that in a fiscal

environment that keeps changing the accountant's position is difficult when treating with taxpayers, fiscal authorities, and regulating bodies.

- ❖ The relations between accounting and taxation are revealed by the central and decisive matter, which is the taxing of the accounting result.
- ❖ There is an extensive interdependence between accounting and taxation, and the importance of one compared to the other is determined by the specific nature of the financial and accounting operation, the policies of the economic entity, and also the policies of the country.
- ❖ Fiscal policy is very important for all the countries in the European Union, but when it refers to the global action and development of the member states it becomes of essence, and its effects are more and more monitored in order to optimise it.
- ❖ Accounting reports are based on a series of conventions, they are regulated by means of specific annual provisions, and are mandatory for all the economic entities, irrespective of their organising form, their size, or the business they are carrying on. All the accounting and fiscal reports are intrinsically linked, and only taken together can they provide a full image. Fiscal reports are also mandatory and regulated by the specific legislation of the area.
- ❖ On the level of economic entities it is required for financial and accounting reports to be a decision making instrument at hand for every manager. This is why the reporting needs to be accurate, clear, and timely received. Most of the times a leader is required to undertake the implementing of such internal project that involves the existence and the observance of simple and effective administrative procedures. Within such process other connected processes within the economic unit can also be streamlined by which the reports used by other departments and by the management can be standardised.
- ❖ Measuring fiscal costs is important in order to understand the long-term budget requirements on the micro- or macroeconomic level, to understand the mechanisms affecting the economic impact of the same, and also to highlight an image as complete as possible of the economic situation at a reference time.
- ❖ Decisions by economic entities to earmark capitals in various countries are determined by the differences between the various national fiscal systems, which is why we feel that without a coordinated fiscal policy between the member states of the European Union the free circulation of capitals could favour cross-border fraud.
- ❖ The investment process is influenced by the fiscal strategy adopted on the national level, which the own strategy prepared on the level of the economic entity needs to

match taking into account the defining of the revenue tax basis on national level.

- ❖ From the theoretical and practical study conducted during the scientific research the conclusion was drawn that a series of divergences between taxation and accounting are present, which can be associated with the calculation of the accounting result and of the fiscal result, namely:
 - in other words, the distinct classification of the accounting result apart from the fiscal result is mainly a consequence of the divergences of the accounting principles regarding the exact image from the principles of fiscal tolling;
 - the deductibility of the legal reserve established according to the Law of trading companies and deducted according to the fiscal provisions setting the deductibility limit and the minimum mandatory proportion of the same;
 - another divergence matter regards the way of regulating, and the depreciation period of fixed assets, within which context accounting promotes the rule that the depreciation period should reflect the estimated economic usage period, while taxation sets as depreciation period the period in the catalogue, contract, the normal usage period, etc., depending on the fixed asset type;
 - another divergence of accounting from taxation regarding the accounting result vs. the fiscal result regards on one hand the way of regulating and reporting the accounting losses, and respectively the fiscal ones.
- ❖ Taxation may be a profitable instrument for the economic entity within the context of precise implementing, and fiscal systems can easily cope with the current challenges by using those opportunities generated by innovative economic and fiscal models.

9. Personal considerations and contributions

- ❖ A good management system should constantly examine the impact of the fiscal policies and practices on the business environment, taking into account the configuration of the data and the information resulting from the relation between accounting and fiscal, and such context should allow making substantiated and useful decisions. For such purpose, we need to plead for performing and professional management, based on solid preparation that is viable from the financial and accounting and fiscal standpoints, in connection with personal organisational management skills.
- ❖ As result of those presented all through the research, but also from the position of a spectator to the dynamics of taxation under the influence of political restraints, public

pressure is absolutely required to be exerted for the improving of the administration, and implicitly the increasing of clients' and taxpayers' trust.

- ❖ The challenges in the taxation area should be seen from the perspective of the efficiency of the national fiscal system under conditions of equity, as following:
 - encouraging investment decisions by maintaining an effective marginal taxation share as low as possible. It is also of utmost importance to secure the predictability and the facility of the fiscal regulations under legally stable and secure conditions. In connection with the topic of the scientific research, which is the optimising of fiscal costs, investment decisions generate tax collection costs, costs associated with the payment of the taxes generally called costs related to the observance of fiscal rules and regulations, which are particularly important as the higher they are the more the underground economy will grow, thus impairing the competitiveness between economic entities;
 - supporting and occupying of the labour force by creating a system for reducing the taxes on salary revenues, reorienting the fiscal pressure towards other taxation bases with negative effects by reducing economic growth, such as environmental duties, consumer taxes, housing taxes;
 - straightening social inequalities by creating taxation systems to eradicate revenue inequality by various redistribution possibilities such as progressive revenue taxation;
 - securing an increased compliance degree that directly contributes in fighting fiscal fraud, and equally in the continuous reduction of tax evasion, mainly by the modernising of the VAT system.
- ❖ The relevance of fiscal pressure analysis increases under the conditions that it is performed in connection with the circumstances created by the economic environment supporting the modelling of the fiscal system by: promoting legislative stability, reducing and even eliminating corruption, reducing bureaucracy and digitizing the administration, reducing payment obligations, streamlining the fiscal debt collection system, streamlining the expenses the financing source for which is formed by collected resources.
- ❖ Taxation has for purpose to calculate the taxes and the duties an economic entity has to pay as result of the operations it carries on, and the economic growth rate is very much influenced by the impact of the decisions of the fiscal policies. To stimulate certain economic behaviour types taxation can be used, in which event a role of

essence is played by the structure of the fiscal system.

- ❖ Tax and social contribution systems are strong instruments used by the government of a country to fight revenue inequalities by redistributing them. Taxation is a prime instrument used by the government, by means of which the same can encourage entrepreneurial spirit, and also innovation. Reducing the entrepreneurial risk and the costs for the carrying on of a business can be managed by applying adequate fiscal policies. From such perspective we can say that taxation contributes in correcting market failures.
- ❖ By implementing reporting systems, namely by using the computer system, the report filing process can be accelerated, which facilitates the conducting of real time management analyses.
- ❖ The fiscal cost can be optimised within an economic entity by remodelling the fiscal result based on fiscal strategies that help in making effective fiscal decisions.
- ❖ The fiscal interest of the economic entity is only satisfied by means of a correlated approach of the legal options, of the fiscal effects, and not lastly of the accounting representation.
- ❖ Saving expenses related to duties and taxes by reinvesting the profit is one of the alternatives for the consolidation and development of the economic entity, and needs to be used by means of a series of normalised fiscal actions such as: modernising and technologisation by purchasing technological equipment, peripherals, software, IT equipment, financial leasing purchases used in order to carry on the business, etc. By means of a decision like those described above value can be created for the economic entity by increasing the quality of the production, the services or the goods associated with the business object, increasing employees' performance, and also advantages can arise by reducing the expenses related to the salary fund.
- ❖ The way of determining the result of the economic entity is influenced by a series of factors, internal or external to the same, and the size of the result is subordinated to both the accounting policies and practices, and the fiscal policies and practices, as result of the subjectivism in selecting the same, with the specification that there is a margin of the value of the result obtained where the same is within the limits of legality.
- ❖ The need for managerial thinking is in direct connection with the development degree of the society, which is why the economic entity needs to keep pace with the economic environment it is working in. Thus, the complexity of the activities, the competition in

a dynamic market economy, the state pressure by means of fiscal policies, the keeping of the labour force, the avoiding of inequalities in the taxpayers' personal income, and not only these, will require the management of the economic entity to identify new possibilities for the managing of the activities and the resources, in which context we feel that the fiscal cost management can also be a solution for those mentioned above. Also, the need for managerial thinking is manifested when managers face difficult and higher complexity situations, which really require the same to take new approaches under circumstances that are not at all convenient, such as accelerated technology changes, information in quantities that are nearly impossible to manage coherently, business mobility, and not lastly globalisation.

- ❖ Management, irrespective of the area they are manifesting themselves in, should hold leadership skills connected with an entrepreneurial approach. They should also master coaching techniques orienting the whole labour force they are coordinating and motivating them at the same time, a context that could highlight the fact that educating internal talent and the motivational package are of essence in orienting the economic entity so it can cope with the current competitive environment.
- ❖ Financial management should master the multitude of means and instruments contributing in the maximising of the value of the economic entity by optimizing the fiscal costs, and also by a risk management as strict as possible, while also securing the entering of such economic entity on the trajectory of growth and development, and also the maintaining under financial equilibrium conditions, providing adequate protection against the risks generated by the instability of the domestic and foreign environment in the axis of fiscal instability.
- ❖ Creating, developing, and strengthening the information system generally, and the financial and accounting information system particularly, in relation to the topic of the scientific research, is absolutely required as result of the fact that the current economic entity takes new dimensions, which require the management to manage the business of the same by superior use of the information, the use of the observation method being no longer possible, which is why the management is brought to the situation where they need to rely largely on the information collected, processed, and delivered by information flows depending on the management interest.
- ❖ Fiscal cost management is directly connected with the culture of the economic entity from the perspective of observing the fiscal obligations developed and consolidated under trust and transparency conditions.

- ❖ On the macroeconomic level the authorities with competences in the taxation area are required to create a structured organisational framework, well coagulated, to remove any disruptive factor acting both on the whole fiscal system, and on the economic environment. The main actors of the operation of the fiscal system should also concern themselves, before generating regulating documents with a fiscal impact, with the creation of a sound infrastructure, able to manage and use the multitude of financial, accounting, and fiscal information, to also allow the applying of a fiscal cost management that will significantly influence upon the result account of the economic entity.
- ❖ The economic entity should show receptiveness to the permissiveness of the taxation, thus being required the selecting of new accounting and fiscal practices to satisfy its own economic interest, as result of the fact that the taxation is inciting and inviting to increased dynamism in relation to the fiscal parameter, modelling and improving of the fiscal obligation.