



UNIUNEA EUROPEANĂ



Programul Operațional Capital Uman 2014 - 2020

Axa prioritară 3: Locuri de muncă pentru toți

Obiectivul tematic 3.7: Creșterea ocupării prin susținerea întreprinderilor cu profil non-agricol din zona urbană

Titlu proiect: "PROmotorii Firmei Tale (PROFIT) – pentru regiunea Centru"

POCU/82/3.7/104254

## **Activitatea 6.**

### **Susținerea antreprenoriatului în regiunea de implementare a proiectului**

#### **6.3. Studiu de analiză în domeniul antreprenoriatului, bune practici și măsuri de susținere**

#### ***Bune practici în antreprenoriat***

### **DEZVOLTARI ALE MANAGEMENTULUI CONTABILITĂȚII FISCALE LA NIVELUL ÎNTREPRINDERII**

**Autor:**

**HURLOIU LĂCRĂMIOARA RODICA**

***Expert bune practici în antreprenoriat***

***Octombrie, 2019***





UNIUNEA EUROPEANĂ



## DEZVOLTARI ALE MANAGEMENTULUI CONTABILITATII FISCALE LA NIVELUL INTREPRINDERII

### *Elemente interdisciplinare între funcția contabilă și cea fiscală*

Unul dintre palierele la care se realizează confruntarea elementelor impuse de funcția contabilă cu cea fiscală a firmei moderne este legat de normele dreptului contabil privind *inventarierea* și de implicațiile acestora în dreptul fiscal.

În temeiul prevederilor legii contabilității și a reglementărilor speciale în materie, unitățile au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

- a) *la cererea organelor de control*, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;
- b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
- c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;
- d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;
- f) în alte cazuri prevăzute de lege.

Inventarierea anuală a elementelor de activ și de pasiv se face, de regulă, cu ocazia *încheierii exercițiului financiar*, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei unități. Condiția principală cerută de legislația contabilă și de cea fiscală este asigurarea valorificării și cuprinderii rezultatelor inventarierii în situațiile financiare întocmite pentru exercițiul financiar respectiv. O serie de rezultate ale inventarierii au *impact direct asupra conturilor fiscale* ale firmelor.





UNIUNEA EUROPEANĂ



1. La elementele de activ la care s-au constatat depreciere, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, comisia de inventariere face propuneri privind constituirea provizioanelor pentru depreciere sau de înregistrare a unor amortizări suplimentare (pentru deprecierea ireversibilă ale imobilizărilor), acolo unde este cazul, arătând totodată cauzele care au determinat aceste depreciere. Astfel de amortizări suplimentare vor fi *înregistrate obligatoriu în contabilitate* și vor primi *tratamentul fiscal prevăzut de legislația specială*. Orice amortizare este o reducere potențială a impozitului pe profit.

2. Pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să primească explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării, respectiv a urmării decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor cercetate, comisia de inventariere stabilește caracterul lipsurilor, pierderilor, pagubelor și deprecierea constatate, precum și caracterul plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele faptice, rezultate în urma inventarierii. *Lipsurile imputabile* au un regim fiscal diferit de cele *neimputabile*.

3. Modul de evaluare are importanță asupra intensității modificărilor din conturile firmei. Plusurile în gestiune se vor evalua la valoarea justă iar minusurile la valoarea lor de înlocuire. Plusurile reprezintă venituri impozabile iar minusurile cheltuieli (deductibile numai dacă sunt imputabile).

4. La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se va avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

– să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;



– diferențele constatate în plus sau în minus să privească aceeași perioadă de gestiune și aceeași gestiune. Compensarea plusurilor cu minusurile reprezintă din punct de vedere fiscal reduceri ale impozitului pe profit și impozitului pe dividende potențiale.

5. Pentru bunurile la care sunt acceptate *scăzăminte*, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus. În această situație, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile.

Dacă în urma aplicării scăzămintelor respective mai rămân diferențe cantitative în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica și asupra celorlalte bunuri admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe.

Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora. De asemenea, normele de scăzăminte nu se aplică automat, aceste norme fiind considerate limite maxime. Sunt deductibile fiscal numai scăzămintele care se încadrează în normativele legale. Firma poate să adopte și alte normative interne în stabilirea relațiilor de responsabilitate ale gestionarilor dar acestea nu vor influența calculul impozitului pe profit. Diferențele în favoarea gestionarului pentru scăzăminte peste normativele legale vor fi suportate practic din profitul net al firmei.

Corelația dintre fiscalitate și contabilitate poate fi constatată și la nivelul componentelor fiecăreia dintre cele două discipline. *Sistemul fiscal* cuprinde trei componente independente.

1. *Legislația fiscală* reglementează și instituie impozite și taxe considerate elemente de bază ale veniturilor statului și care consfințesc dreptul de creanță al statului asupra contribuabilului. Firmele înregistrează în contabilitate datoriile în conformitate cu normele fiscale.

2. *Mecanismul fiscal* cuprinde totalitatea procedurilor tehnice și metodelor prin care se realizează acțiunea de urmărire și percepere a impozitelor și taxelor. Mecanismul fiscal se intersectează cu procesele și fluxurile din contabilitate.

3. *Aparatele fiscale* cuprind organele specializate care pun în mișcare mecanismul fiscal în scopul realizării obiectivului final, adică urmărirea și perceperea veniturilor bugetare. Aparatul



UNIUNEA EUROPEANĂ



fiscal își îndeplinește atribuțiile numai în contact cu personalul din compartimentul financiar – contabilitate al contribuabilului – firmă. În plus, personalul din aparatul fiscal trebuie să posedă cunoștințe solide de contabilitate pentru a înțelege modul de formare a bazei de impozitare.

Este necesar ca reglementările fiscale să fie cunoscute și respectate atât de organele fiscale, cât și de plătitor. În legea prin care se instituie un impozit se precizează persoanele în sarcina cărora cade plata impozitului, materia supusă impunerii mărimea relativă a impozitelor, termenele de plată, sancțiunile ce se aplică persoanelor fizice sau juridice care nu-și onorează obligațiile fiscale. Plătitori sunt entități colective (firme, o.n.g-uri, instituții publice, etc) și persoane fizice. În cazul entităților colective atribuțiile de gestiune fiscală revin, în mare parte, compartimentului contabilitate. Din acest motiv, aparatul fiscal al lor va fi în contact în primul rând cu departamentele de contabilitate ale entităților plătitoare de impozite și taxe. Gestiunea fiscală se adresează astfel tuturor întreprinderilor care au calitatea de contribuabili. Din cele prezentate rezultă că trebuie respectate concomitent de către profesioniștii contabili:

- principalele mecanisme și norme ale fiscalității (exigență a dreptului fiscal și a celui de procedură fiscală)
- obținerea unei imagini fidele a situației financiare și a rezultatelor entității (exigență a dreptului contabil).

Fiscalitatea are la bază dreptul contabil pentru a determina și calcula toate componentele sistemului de impozitare. Indicatori cum ar fi profit, valoare adăugată, fond total de salarii, pe baza cărora se calculează principalele impozite și taxe sunt preluați în principal din contabilitate.

Dreptul contabil, prin intermediul obiectivelor de imagine fidelă, are un rol esențial în economie: furnizează baza de date necesară sistemului fiscal pentru fundamentarea politicilor sale proprii. Situațiile financiare trebuie să prezintă credibilitate, inclusiv pentru organele fiscale. Pentru a fi credibile trebuie să nu conțină erori semnificative.

Caracteristicile situațiilor financiare utile pentru prelucrarea informației fiscale sunt următoarele:

- 1) *inteligibile* – înțelese de diverși utilizatori, inclusiv de organele de control fiscal;



2) *pertinente* în raport cu necesitatea luării de decizii privind încadrarea în parametrii fiscali;

3) *corecte* – să inspire încredere în fidelitatea informațiilor ; datele înscrise în conturile analitice și sintetice reprezintă totalul din documentele justificative;

4) *comparabile în timp și spațiu*. Fiecare situație financiară este atașată unui anumit exercițiu fiscal. Datele pentru calcularea impozitelor și taxelor sunt separate pe exerciții fiscale în funcție de parametrii situațiilor financiare.

*Gestiunea fiscală pentru aplicarea convențiilor  
de evitare a dublei impuneri*

În aplicarea Convențiilor de evitare a dublei impuneri la care România este parte este recomandată parcurgerea unui algoritm fiscal care conduce la un răspuns adecvat. Acest algoritm este prezentat în tabel

Tabel

Nr. etapă.	Tipul de analiză	Conținutul problemei (întrebări care se pun)	Efectul răspunsului pozitiv	Efectul răspunsului negativ
0	1	2	3	4
1	Economică	Există o tranzacție de import servicii	Se trece la etapa 2	Se aplică cadrul general
2	Managerială	Se dorește aplicarea unei convenții de evitare a dublei impuneri dacă există	Se parcurg etapele 3-6	Se aplică normele Codului Fiscal privind impozitul pe veniturile nerezidenților
3	Fiscală	Se identifică rezidența	X	X
4	Fiscală	Se identifică cetățenia	X	X
5	Fiscală	Se identifică tipul de venit	X	X
6	Fiscală	Se validează condițiile de aplicare	X	X
7	Fiscală	Se stabilește cota de	X	X

		impunere în condițiile Convenției		
8	Economică	Se compară cotele: cota din Convenție este mai mică decât cea din Codul Fiscal	Se aplică prevederile Convenției	Se aplică Codul fiscal
9	Fiscală	Este posibilă evitarea tranzacției conform modelului fiscal al dublei impuneri și al Codului Fiscal	Se aplică varianta optimă fiscal	
10	Managerială	Evaluare costuri și riscuri de aplicare a altui model	Se aplică modelul	Nu se aplică modelul
11	Economică	Alegerea variantei fiscale a tranzacției	X	X
12	Management al trezoreriei	Plata	X	X

*Principiile proiectării sistemelor de gestiune fiscală  
în corelație cu exigențe ale doctrinei economice*

Sistemele de gestiune în general culeg date din toate compartimentele unei întreprinderi, le conferă o formă utilă și comunică rezultatele managementului.

Managementul folosește rezultatele sistemului pentru a lua diferite decizii economice. Nevoia unui sistem informațional al gestiunii fiscale bazat pe informații din contabilitate și din alte segmente ale firmei este recunoscută larg. Proiectarea sistemelor de gestiune trebuie să facă inteligibil întreg fluxul generator de obligații bugetare în toate fazele activității de exploatare a unei companii. Urmărirea poate și trebuie făcută cu ultimele inovații în proiectarea sistemelor și tehnologiei.

Prelucrarea datelor este faza principală prin care sistemul de gestiune preia date, le organizează într-o formă utilă și furnizează utilizatorilor informația rezultată. Doctrina a propus o serie de *principii fundamentale pentru proiectare a sistemelor de gestiune* în general și a celor contabile în special: principiul cost-be-neficiu, principiul controlului, principiul compatibilității și principiul flexibilității.



UNIUNEA EUROPEANĂ



*Principiul cost-beneficiu* stipulează că beneficiile ce rezultă dintr-un sistem de gestiune și din informația pe care acesta o furnizează trebuie să fie egale sau mai mari decât costul acestora. Beneficiile se referă la elemente care depășesc cadrul general al raportărilor obligatorii. Asupra acestora firmele nu au opțiune. Acele informații suplimentare furnizate prin sistemul de gestiune trebuie să fie exacte, operative (prezentate la timp) și utile. Beneficiile informațiilor suplimentare trebuie să fie comparate cu cheltuielile directe și indirecte legate de obținerea lor. Printre cheltuielile directe se numără cele privind personalul, formularele (materialele consumabile) și echipamentele. Cheltuielă indirectă poate fi consumul de resurse în cazul unor decizii greșite care apar din lipsa unei bune informări. Deciziile greșite pot să conducă la costuri fiscale net superioare sau la sancțiuni ale firmei care îi reduce onorabilitatea și bonitatea.

*Principiul controlului* prevede că un sistem de gestiune, inclusiv fiscală, trebuie să ofere toate instrumentele de control intern, necesare pentru a proteja activele firmei și pentru a asigura veridicitatea datelor. Înainte de a accepta o anumită opțiune fiscală trebuie avute în vedere toate implicațiile (directe sau conexe).

*Principiul compatibilității* susține că proiectarea unui sistem trebuie făcută în corelație cu factorii organizaționali și umani ai unei companii. Factorii organizaționali se referă la tipul de activitate al întreprinderii și la modul în care diferitele componente ale unității sunt interconectate formal în vederea atingerii obiectivelor comune ale acesteia.

*Principiul flexibilității* afirmă că un sistem de gestiune (inclusiv fiscală) trebuie să fie suficient de flexibil, încât să permită creșterea volumului de operațiuni și efectuarea unor modificări organizaționale. Companiile nu sunt caracterizate niciodată prin imobilitate. Ele cresc, oferă produse noi, creează noi filiale, vând subdiviziunile existente sau efectuează alte schimbări care impun readaptări ale sistemului contabil. Un sistem proiectat cu minuțiozitate permite companiei să crească și să se schimbe fără a efectua modificări majore. Sistemul informațional trebuie să fie pregătit pentru realizarea unor noi raportări fiscale cerute de legislație și în același timp să reprojeteze fluxurile de date dacă este necesar conform aceleiași legislații fiscale modificate.







UNIUNEA EUROPEANĂ



## Analiza, optimizarea și raționalizarea costurilor fiscale. Studii de caz

### *Analiza costurilor fiscale*

Analiza costurilor fiscale pornește de la realitatea potrivit căreia costurile fiscale reprezintă o pondere importantă în totalul costurilor oricărei entități. În principiu entitățile de la nivel microeconomic (în primul rând firmele) nu pot acționa direct asupra sistemului fiscal. Acesta este stabilit la nivel național prin acte normative. Conform Constituției ar trebui să fie reglementat numai prin lege votată de Parlament dar printr-o forțare și o denaturare a esențelor din legea fundamentală în practică frecvent norma fiscală a fost stabilită prin Ordonanță sau Ordonanță de Urgență a Guvernului. Teoretic costurile fiscale ar trebui să reprezinte un element exogen pentru activitatea firmei. În realitate, costurile fiscale reprezintă un parametru important care este luat în calcul la stabilirea traiectoriei de urmat a firmei. Cel puțin în câteva momente firma are în vedere rezultatele analizei costurilor fiscale în scopul luării de decizii tactice sau strategice.

1. Întreprinderea are uneori, conform normelor legale, *opțiuni fiscale*. Pentru același tip de activitate, la același volum, cu aceleași resurse și în aceeași structură organizatorică firma poate opta de exemplu între:

- impozit pe profit sau impozit pe veniturile microîntreprinderilor dacă se încadrează în exigențele restrictive pentru încadrarea ca microîntreprindere (optimizarea impozitului pe profit);
- a fi sau a nu fi plătitor de TVA dacă este în categoria contribuabililor mici (optimizarea taxei pe valoarea adăugată);
- integrarea sau specializarea activității, inclusiv prin apel la import/export, în funcție de nivelul obligațiilor vamale (optimizări complexe);
- a realoca sau nu o activitate sau un sediu secundar;
- diferite momente pentru a realiza sau nu scoaterea din circuitul agricol a unui teren;
- a efectua sau nu reevaluarea clădirilor (optimizarea impozitului pe clădiri);
- a folosi sau a nu folosi tichetele de masă ca instrument al pachetului salarial.



La fiecare dintre aceste seturi de opțiuni analiza costurilor fiscale va juca un rol decisiv.

2. Se știe că *asupra costurilor fiscale se poate acționa prin modificarea unor forme organizatorice, juridice sau de gestiune, inclusiv modificări de intensitate a exploatației*. Firma își poate schimba un parametru al datelor tehnico-organiza-torice sau juridice, volumul sau structura activităților desfășurate pentru a se încadra în poziția care îi conferă fie un alt regim juridic, fie posibilitatea de a avea o opțiune de tipul celor precizate la punctul 1. Decizia privind asemenea schimbări va fi luată după analiza costurilor fiscale și în funcție de obiectivele specifice.

3. Chiar dacă nu are la dispoziție opțiuni fiscale sau posibilitatea de a le accesa, în limitele unui anumit tip de activitate *firma poate să își reorienteze politicile în concordanță cu nivelul și structura costurilor fiscale*. De exemplu, vor fi efectuate investiții pentru înlocuirea muncii în cazul ponderii exagerate a costurilor fiscale aferente fondului de salarii sau va încheia contracte de externa-lizare a anumitor prestații interne în cazul unui volum flexibil de activitate. Reorientarea politicilor proprii va ține cont de analiza generală a costurilor, inclusiv sau mai ales fiscale, de relațiile de dependență dintre diferiți parametri și obiectivele firmei. Un alt tip de decizie frecventă în funcție de analiza costurilor fiscale este *relocarea unor activități* în diferite zone sau țări, fenomen tot mai intens în epoca globalizării.

Toate elementele menționate mai sus au menirea să sublinieze importanța analizei costurilor fiscale. Greutatea problemei în mecanismul decizional și rapiditatea cu care a intervenit în atenția practicienilor au impus găsirea unor variante operaționale fiabile, testate și cunoscute de marea masă a specialiștilor. Formarea unui cadru conceptual propriu pe care să se bazeze instrumente specifice ar fi luat mult timp. Până la aplicarea generalizată ar fi fost o durată și mai lungă datorită proceselor de asimilare a noilor metodologii de către marea masă a practicienilor. Față de aceste considerente a apărut soluția preluării și adaptării la specificul costurilor fiscale a procedeeleor și metodelor din analiza economică generală a firmei, procedee și metode care sunt prezentate în continuare.

*Procedee ale analizei economice adaptate a fi utilizabile la analiza costurilor fiscale.*

Principalele procedee ale analizei calitative care pot fi utilizate și pentru costurile fiscale sunt:

- A) Procedee ale determinării relațiilor factorial-cauzale;
- B) Procedee ale analizei calitative standard.

#### A. *Procedee ale determinării relațiilor factorial-cauzale*

Principalele procedee ale determinării relațiilor factorial-cauzale sunt: procedeul concordanței, procedeul diferenței, procedeul combinat, procedeul variațiilor concomi-tente, procedeul soldului (restului).

a) Procedeul *concordanței* se bazează pe constatarea prezenței repetate a unei sau unor împrejurări comune. Esența procedeeului concordanței poate fi rezumată astfel: dacă la fenomenul caracterizat (cercetat) se constată că în toate cazurile observate apare o împrejurare comună sau un cumul de condiții comune, atunci această împrejurare sau acest cumul de condiții constituie *cauza fenomenului*, generează fenomenul. De exemplu se constată în mai multe cazuri că prin investiții în zonele libere sau în cele defavorizate au scăzut costurile fiscale. În aceste condiții se poate stabili că una dintre cauzele care poate determina reducerea costurilor fiscale este utilizarea sistemelor fiscale preferențiale (derogatorii) cum este cel din zonele libere sau defavorizate.

b) *Procedeul diferenței*, în linii mari asemănător cu procedeul concordanței, constă în observarea diferențelor dintre mai multe împrejurări ale fenomenului/procesului cercetat: dacă împrejurările în care apare un fenomen și împrejurările în care acesta lipsește se aseamănă între ele prin toate condițiile cu excepția uneia, atunci chiar această împrejurare este cauza fenomenului studiat. De exemplu, la mai multe firme care comercializează același produs, costurile, în general, și cele fiscale, în special, sunt semnificativ mai mici la singura dintre ele care are externalizări în proporție mare. Se poate stabili astfel că tocmai externalizările pot sta la baza reducerii costurilor în general și a celor fiscale în special (costuri cu impozite și taxe aferente fondului de salarii).

c) *Procedeul combinat* constă dintr-o combinație a procedeelelor concordanței și diferenței: dacă două sau mai multe cazuri de apariție a fenomenului cercetat se aseamănă prin prezența

unea și aceleiași împrejurări, iar alte două sau mai multe cazuri se aseamănă prin absența acelei împrejurări, atunci această împrejurare este cauza.

d) *Procedeul variațiilor concomitente* se bazează pe observarea transformărilor produse în cadrul fenomenelor economice: dacă unei variații a unui fenomen îi urmează întotdeauna o anumită variație a altui fenomen, primul fenomen este cauza (sau o parte din cauză), respectiv o condiție necesară pentru cel de-al doilea. De exemplu, creșterea investițiilor pentru tehnologia informației este urmată de scăderi ale costurilor salariale inclusiv fiscale cu activități repetitive. Pe baza acestor constatări se poate stabili că una din cauzele reducerii ponderii costurilor salariale, inclusiv fiscale, este intensificarea procesului investițional în tehnologia informației.

e) *Procedeul soldului (restului)* presupune eliminarea unei părți cunoscute a fenomenului analizat. Are loc o abstractizare forțată. Ipoteza de bază este următoarea: dacă se elimină dintr-un fenomen acea parte care este cunoscută drept consecință a unei părți din împrejurările în care apare, rămășița aceluși fenomen este (probabil) consecința împrejurărilor date. Procedeul soldului (restului) se aplică de regulă atunci când se cunoaște modificarea totală a fenomenului economic și influențele a  $n-1$  factori din totalul de  $n$  factori, cerându-se să se stabilească influența nedeterminată a unuia dintre factori. În acest scop, se stabilește diferența dintre modificarea totală și influențele factorilor ale căror mărimi au fost determinate. De exemplu, o firmă care produce în municipiul București și comercializează în toată țara aparatură de laborator înregistrează pierderi. Există și alte firme care comercializează aparatură de laborator similară, dar care utilizează depozite în zone libere. Aceste firme înregistrează profit. Pe baza procedurii soldului la firma analizată pierderile vor fi căutate în primul rând la activitatea de producție aparatură de laborator sau la sistemul fiscal din teritoriul vamal al României. Un alt exemplu ne indică structura pe tipuri de costuri. Dacă se cunoaște influența salariilor și a sistemului fiscal poate fi determinată influența costurilor materiale în total costuri. De asemenea, cunoașterea costurilor totale și a celor variabile permite stabilirea influenței costurilor fixe.

## B) *Procedee ale analizei calitative standard*

Analiza calitativă standard utilizează următoarele procedee specifice analizei economico-financiare în general: procedeul comparației, procedeul diviziunii și descompunerii rezultatelor.

a) *Procedeul comparației* este cel mai frecvent utilizat în analiza statistică și cea economico-financiară. Trăsătura caracteristică a acestui procedeu constă în studierea proceselor și a fenomenelor economice pe baza unui criteriu de referință, stabilind asemănări și deosebiri față de acesta. În conformitate cu procedeul comparației orice rezultat al activității întreprinderii sau indicator se apreciază numai în raport cu anumite criterii. Pentru a realiza o comparație pe bază de criterii științifice este necesar să fie îndeplinit *criteriul comparabilității datelor și a indicatorilor*. De exemplu, nu se pot compara fără ajustări semnificative costurile fiscale ale filialelor unui grup multinațional situate în țări din zone geografice diferite. De asemenea, nu pot fi comparate costurile unor entități care produc aceleași componente dar au scheme de finanțare și politici de amortizare diferite. În analiza costurilor nedeductibile cu finanțarea se va avea în vedere în toate cazurile gradul de capitalizare. La o capitalizare redusă pot să apară ca surse de finanțare datoriile la bugetul consolidat al statului nedecontate la timp. Acestea sunt purtătoare de penalități nedeductibile fiscal.

b) *Procedeul diviziunii și descompunerii rezultatelor* concepe studierea reali-tăților economice prin pătrunderea în structura procesului economic. Are loc o descompunere a proceselor în elementele lor componente. În cazul aplicării acestui procedeu la analiza costurilor fiscale rezultatele înregistrate în contabilitate se descompun pe nivelurile componente permise de structura organizatorică, capacitatea sistemului informațional și a celui de prelucrare a datelor. Procedeul diviziunii și descompunerii rezultatelor devine astfel o modalitate de a localiza realizările din domeniul costurilor fiscale. Descompunerea are loc în plan orizontal, în plan vertical sau combinat. Costurile agenților economici din diferite domenii conform acestui procedeu se descompun pe fiecare nivel ierarhic inferior. De exemplu, costurile totale fiscale se vor descompune pe articole și centre de cost, pe funcțiuni ale întreprinderii, pe obiective, pe forme de finanțare a activității, etc. Defalcarea pe centre de cost, pe centre de venit, pe centre de



profit, pe centre de responsabilitate, pe locuri de muncă corespunde planului vertical. O altă cale de descompunere este cea pe baza separării fenomenelor complexe în fenomene omogene. De exemplu, costurile privind contribuțiile sociale se descompun pe fiecare contribuție în parte și în cadrul acestora pe centre. Firma poate să stabilească contribuția fiecăreia din aceste contribuții-cauză la nivelul total al costurilor fiscale. Costul total salarial se descompune la rândul lui în costul efectiv al forței de muncă (salariul net), costul cu impozitele și taxele suportate de angajați, costul cu impozitele suportate de angajator, alte costuri cu forța de muncă. Tot mai multe firme au inclus conceptul de *job-costing* care este la acest moment cea mai amplă dezvoltare informațională în analiza costurilor. În plan orizontal descompunerea se poate realiza pe grupe de produse, grupe de mărfuri, produse, mărfuri, repere, sorturi, sorto-tipuri, sorto-tipo-dimensiuni, până la nivel de tranzacție. Astfel se poate asigura profunzime în studierea faptelor pentru a constitui pe această cale un suport concret al analizei costurilor firmei și o modalitate de a localiza efectele și cauzele lor în timp și spațiu. Are loc cunoașterea exactă a comportamentului costurilor în general și a celor fiscale în special la cel mai analitic nivel posibil.

