

UNIVERSITATEA BABEŞ-BOLYAI CLUJ-NAPOCA
FACULTATEA DE ŞTIINŢE ECONOMICE ŞI GESTIUNEA AFACERILOR
Departmentul de Contabilitate şi Audit
Şcoala Doctorală de Ştiinţe Economice şi Gestionarea Afacerilor

REZUMATUL TEZEI DE DOCTORAT

**CONTABILITATE ŞI FISCALITATE,
CONECTARE ŞI DECONECTARE**

Coordonator ştiinţific,
Prof.univ.dr. DUMBRAVĂ PARTENIE

Doctorand,
Ec. IOAN POP

Cluj-Napoca
2014

CUPRINSUL REZUMATULUI TEZEI DE DOCTORAT

1. CUVINTE CHEIE.....	3
2. CONȚINUTUL TEZEI DE DOCTORAT.....	4
3. INTRODUCERE.....	7
4. MOTIVAȚIA, RELEVANȚA ȘI SCOPUL CERCETĂRII ÎNTREPRINSE.....	7
5. STADIUL CERCETĂRII LA NIVEL NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL.....	9
6. METODOLOGIA DE CERCETARE UTILIZATĂ.....	13
7. PREZENTAREA SINTETICĂ A CAPITOLELOR TEZEI DE DOCTORAT.....	18
8. CONCLUZII GENERALE, LIMITELE ȘI PERSPECTIVELE CERCETĂRII.....	22
9. REFERINȚE BIBLIOGRAFICE SELECTIVE	28

1. CUVINTE CHEIE

Contabilitate, Fiscalitate

Sisteme de contabilitate, Sisteme fiscale

Principii contabile, Principii fiscale

Drept contabil, Drept fiscal

Cont contabil, Contul Fiscal

Bilanț contabil, Bilanț fiscal

Tratamente contabile, Tratamente fiscale

Rezultat contabil, Rezultat fiscal

Recunoaștere contabilă, Baze de evaluare

Impozit pe profit, Impozit pe venit

Soluția fiscală individuală anticipată, Acord de preț în avans

Prețuri de transfer, Principiul lungimii de braț

Conectare – Deconectare, Armonizare - reconciliere

Relația contabilitate - fiscalitate

2. CONȚINUTUL TEZEI DE DOCTORAT

Introducere

Motivația, relevanța și scopul cercetării întreprinse

Metodologia de cercetare utilizată

Stadiul cercetării la nivel național și internațional

Lista abrevierilor

Lista figurilor, graficelor, tabelelor

CAP. I. RELAȚIA CONTABILITATE-FISCALITATE ÎN ROMÂNIA ȘI PE PLAN MONDIAL

- 1.1. Relevanța și stadiul actual al cercetării privind relația dintre contabilitate și fiscalitate
- 1.2. Considerații generale privind sistemul fiscal în România și pe plan mondial
 - 1.2.1. Clarificarea conceptelor și noțiunilor privind sistemul fiscal
 - 1.2.2. Evoluția sistemului fiscal în România și la nivelul Uniunii Europene
 - 1.2.3. Tipuri de prelevări obligatorii
 - 1.2.4. Un drept fiscal cu principii
 - 1.2.5. Optimizarea unui sistem fiscal pe coordonatele guvernantei publice
 - 1.2.6. Practicile fiscale și demersul de ajustare sau denaturare a politicilor fiscale
- 1.3. Sisteme de contabilitate analizate prin prisma fiscalității
 - 1.3.1. Contabilitatea ca drept contabil cu principii și reguli de înregistrare și evaluare
 - 1.3.2. Sistemul continental și cel anglo-saxon de contabilitate
 - 1.3.3. O paralelă între cele două sisteme de contabilitate, similitudini și deosebiri
- 1.4. Aprecieri și concluzii preliminare degajate din relația contabilitate-fiscalitate

CAP. II. RAPORTARE FINANCIARĂ – REFLECTAREA PRINCIPILOR CONTABILE ȘI FISCALE

- 2.1. Conectarea contabilității de fiscalitate
 - 2.1.1. Recunoașterea în contabilitate a activelor, datoriilor și capitalurilor
 - 2.1.2. Evaluarea structurilor de bilanț. Baze de evaluare
- 2.2. Modalități de deconectare a contabilității de fiscalitate
 - 2.2.1. Clasificarea și prezentarea activelor, datoriilor și capitalurilor în bilanț

- 2.2.2. Definirea și evaluarea activelor, datoriilor și a capitalurilor în accepțiunea CF
- 2.3. Bilanțul contabil și bilanțul fiscal – o analiză comparativă
- 2.4. Contul contabil și contul fiscal privind performanța financiară a entității economice
- 2.5. Aprecieri și concluzii preliminare privind principiile contabile și fiscale

CAP. III. IMPOZITUL PE PROFIT ȘI IMPOZITUL PE VENIT– ELEMENT DE LEGĂTURĂ ÎNTRE CONTABILITATE ȘI FISCALITATE

- 3.1. Normalizarea contabilă internațională, impozitul pe profit și impozitul pe venit
- 3.2. Interferența principiilor contabile cu principiile fiscale în impozitarea rezultatelor
- 3.3. Raționamentul profesional, liant între contabilitate și fiscalitate
- 3.4. Tratamente contabile și fiscale privind impozitul pe profit
 - 3.4.1 Rezultat contabil vs rezultat fiscal
 - 3.4.2. Tratatamentul contabil și fiscal al cheltuielilor și veniturilor
 - 3.4.3. Tratatamentul contabil și fiscal al imobilizărilor necorporale și corporale
 - 3.4.4. Tratatamentul contabil și fiscal al ajustărilor, provizioanelor și a rezervelor
- 3.5. Tratamente contabile și fiscale privind impozitul pe venit
- 3.6. Coordonatele dezvoltării contabile și fiscalitatea impozitului pe profit și venit
- 3.7. Concluzii, sugestii și opinii preliminare privind impozitul pe rezultate

CAP. IV. RECONCILIERE ȘI PERSPECTIVE ÎN RELAȚIA CONTABILITATE-FISCALITATE

- 4.1. Soluția fiscală individuală și anticipată – o alternativă legislativă românească
 - 4.1.1. Prezentarea soluției fiscale individuale anticipate în România, avantaje și limite
 - 4.1.2. SFIA – Studiu de caz
- 4.2. Rezultatul fiscal și prețurile de transfer
 - 4.2.1. Prețurile de transfer – prezentare generală
 - 4.2.2. Principiul lungimii de braț – standard de eliminare a manipulării rezultatului fiscal
 - 4.2.3. Metode de determinare a prețurilor de transfer
 - 4.2.4. Conținutul practic al dosarului prețurilor de transfer. Studiu de caz la SC Beta SA din Cluj-Napoca
- 4.3. Acorduri de preț în avans

- 4.3.1 APA – prezentare generală
- 4.3.2. Acord de preț în avans – studiu de caz
- 4.4. Armonizare și reconciliere în relația contabilitate-fiscalitate
 - 4.4.1. Armonizarea raportului contabilitate-fiscalitate
 - 4.4.2. Elemente de internaționalizare a contabilității
 - 4.4.3. Investigații în modul de reflectare a fiscalității în contabilitate
 - 4.4.4. Investigații în modul de reflectare a contabilității în fiscalitate
 - 4.4.5. Armonizarea fiscală în context internațional și European
 - 4.4.5.1. Armonizarea fiscală în context internațional
 - 4.4.5.2. Armonizarea fiscală în context European
- 4.5. Evoluția fiscalității românești în contextul armonizării fiscale din UE
- 4.6. Concluzii și sugestii preliminare privind relația contabilitate-fiscalitate

CAP. V. STUDIUL EMPIRIC PRIVIND PERCEPȚIA CONECTĂRII ȘI DECONECTĂRII CONTABILITĂȚII DE FISCALITATE

- 5.1. Consemnările literaturii de specialitate privind investigațiile conectării-deconectării contabilității de fiscalitate
- 5.2. Aspecte practice privind metodologia cercetării
- 5.3. Analiza și interpretarea rezultatelor privind principiile contabilității și ale fiscalității
- 5.4. Analiza și interpretarea rezultatelor privind relația contabilitate-fiscalitate

CAP. VI. CONCLUZIILE GENERALE, PROPUNERI ȘI LIMITELE INVESTIGĂRII

- 6.1. Concluzii, opinii și sugestii generale rezultate din investigația întreprinsă
- 6.2. Limitele și perspectivele cercetării privind raportul contabilitate-fiscalitate

Referințe bibliografice selective

Centralizator anexe

Anexe

3. INTRODUCERE

Discutând despre cercetarea în domeniul contabil și fiscal, specialiștii din domeniu (Popper, 2002) au afirmat că „contabilitatea este o știință, iar această știință nu este un sistem de afirmații certe sau bine stabilite și nici unul care avansează constant spre o stare finală; știința noastră nu este cunoaștere: ea nu poate niciodată pretinde ca a ajuns la adevăr și nici măcar la un înlocuitor al adevărului, cum ar fi probabilitatea”. Studiul acestei științe în raport cu fiscalitatea reprezintă deci o provocare.

Un demers științific referitor la interferența dintre principiile contabile și cele fiscal-bugetare nu se poate realiza fără cunoașterea conceptelor ce le definesc, fără înțelegerea evoluției acestora, precum și a repercusiunilor directe și indirecte asupra vieții economico-financiare specifice fiecărei entități economice.

4. MOTIVAȚIA, RELEVANȚA ȘI SCOPUL CERCETĂRII ÎNTREPRINSE

Contabilitatea și fiscalitatea românească au înregistrat evoluții semnificative după anul 1990, acest fapt fiind determinat și apoi de integrarea României în Uniunea Europeană. În elaborarea tezei am încercat realizarea unui demers științific pentru a pune în evidență, pe de o parte, evoluțiile în domeniul contabilității și fiscalității, iar pe de altă parte conexiunea și deconectarea dintre aceste două domenii, care se bazează pe principii și legi diferite.

Cercetarea s-a bazat pe un vast material documentar cuprinzând evoluțiile legislative la nivel național, precum și directive, regulamente, recomandări și alte documente, standardele internaționale de raportare financiară, precum și alte lucrări de referință. De asemenea, cercetarea s-a bazat pe rezultatele unor studii și evaluări efectuate în baza informațiilor europene oferite de anumite baze de date. În același timp, pentru domeniul analizat, au fost studiate materiale publicate pe website-urile Uniunii Europene, IASB.

Tema acestei lucrări este și va rămâne de actualitate, având în vedere că cele două domenii - contabilitatea și fiscalitatea - sunt într-o relație de conexiune, dar și într-o relație de deconectare, fiind într-un proces continuu de perfecționare. Este o tematică „veșnic verde”, deoarece fiscalitatea a avut și va avea întodeauna impact asupra mediului socio-economic. Actualitatea acestei teme este accentuată și de

impactul schimbărilor frecvente în domeniul fiscal, și ca răspuns la efectele crizei economico-financiare manifestată la scară mondială.

Evoluțiile mai rapide în domeniul contabilității vor determina modificări și completări ale legislației fiscale pentru a răspunde necesităților statului și ale plătitorilor de impozite și taxe. Prin conținutul său, lucrarea urmărește întregul parcurs al dezvoltării contabile românești și al relației dintre contabilitate și fiscalitate.

Dacă până în anul 2000 se poate aprecia că România a avut o contabilitate care să furnizeze informații, în principal, pentru scopuri fiscale, după acest an, cu certitudine are loc o puternică deconectare a contabilității de fiscalitate. Această deconectare a contabilității de fiscalitate s-a realizat prin emiterea unei legislații fiscale care nu se mai baza exclusiv pe informațiile din contabilitate și a devenit mai evidentă o dată cu emiterea Codului fiscal în anul 2004. În același timp, contabilitatea rămâne principalul furnizor de informații pentru scopuri fiscale, astfel că are loc un proces permanent de relaționare între cele două domenii. Similar domeniului contabilității, și în domeniul fiscal legislația națională a preluat directivele europene în domeniu. Evoluțiile înregistrate pentru cele două domenii cercetate au fost determinate de schimbările profunde din economia românească, începând cu anul 1990, în special, de cererea tot mai crescută de informații relevante și credibile din partea investitorilor și a altor categorii de utilizatori (ca de exemplu, finanțatorii și creditorii). Tot în această perioadă, s-au pus bazele și s-a dezvoltat piața organizată de capital, fapt ce a impulsionat realizarea condițiilor pentru obținerea și publicarea de informații contabile transparente, neutre, inteligibile și pertinente pentru părțile interesate. Perfecționările aduse legislației, în domeniul contabilității, au vizat și introducerea de prevederi referitoare la responsabilitatea persoanelor care întocmesc și publică situații financiare. Această responsabilitate aparține conducerii fiecărei entități care răspunde pentru aplicarea consecventă a politicilor contabile elaborate în baza reglementărilor contabile și pentru imaginea fidelă prezentată în situațiile financiare, dar și experților contabili și auditorilor financiari.

După scandalurile financiare care au zguduit multe state ale lumii, s-a procedat la întărirea cerințelor și exigențelor referitoare la informația furnizată de contabilitate. În ceea ce privește fiscalitatea din România, datorită prezenței semnificative a investitorilor străini, precum și a aderării României la Uniunea Europeană, aceasta este armonizată cu cea din țările membre ale Uniunii Europene. În condițiile actuale în care România este țară membră a Uniunii Europene, legislația națională, în general, și legislația contabilă și fiscală în mod particular, nu pot fi concepute decât evoluând

în contextul european, „elementul național” fiind din ce în ce mai puțin prezent, aspect cu consecințe pozitive în relația contabilitate-fiscalitate.

Pornind de la aceste realități, lucrarea își propune ca pe baza cercetării în detaliu a vastei documentații disponibile și a constatărilor faptice să pună în evidență convergențele și divergențele care există între contabilitate și fiscalitate. În contextul integrării României în Uniunea Europeană, începând cu anul 2007, conectarea și deconectarea contabilității de fiscalitate reprezintă o temă de mare actualitate.

Pentru ca piața de capital să evolueze în strânsă legătură cu economia se impune determinarea unei dimensiuni a indicatorilor care să reflecte obiectiv rezultatul activității entității din punct de vedere al interesului potențialilor investitori, fără a neglija utilitatea acestora pentru necesitățile fiscale ale statului.

O altă motivare a alegerii acestei teme de cercetare o reprezintă interferența dintre contabilitate și fiscalitate, în general, de-a lungul timpului, în special, în prezent.

Dinamica modificării legislației fiscale, economice, sociale este un argument, în plus, în alegerea acestei teme de cercetare. Armonizarea legislației financiare, fiscale și contabile cu AQ comunitar reprezintă o temă de actualitate, fixată pe două domenii (contabilitate și fiscalitate). În plus, necesitatea asigurării caracteristicilor calitative ale informațiilor contabile din situațiile financiare și documentele de sinteză contabilă ca fundament al deciziilor oportune ale managementului entităților economice reprezintă un interesant demers științific, bazat pe studiile interdisciplinare multiple.

5. STADIUL CERCETĂRII LA NIVEL NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL

Cercetarea fiscală internațională este cea care (conform cu Lamb & Lymer, 1999: 750) abordează impozitarea în contextul funcțional al practicii contabile, raportare financiară, audit, contabilitate managerială, management financiar și contabilitate fiscală. Include, de asemenea, cercetarea fiscală care contribuie la îmbunătățirea literaturii de specialitate, prin măsurarea și raportarea informației contabile, funcției manageriale și organizaționale ale entității economice, interacțiunii dintre informația contabilă și comportamentul piețelor, sau în cadrul procesului decizional individual. Autorii punctează, de asemenea, faptul că, cercetarea fiscală se realizează în domeniul contabil și este similară cercetării contabile, putând fi atât normativistă, cât și pozitivistă.

Realizând o taxonomie a clusterelor regăsite în cercetarea fiscală în domeniul contabil, cluster care delimitează arii de cercetare independente, acești autori au identificat în cadrul cercetării din Marea-Britanie 8 cluster. S-au revizuit 7 dintre cele mai importante jurnale din Marea-Britanie pe o perioadă de 4 ani (1995-1999). În urma desfășurării acestui studiu, s-au putut concluziona faptul că, un număr relativ mic de articole, încorporează ca și direcție dominantă de cercetare problematica fiscalității în contabilitate (doar 19 articole din 893 articole incluse în studiu), fiind identificate următoarele arii de cercetare:

- raportarea costurilor asociate impozitării în cadrul situațiilor financiare;
- influența impozitării asupra raportării financiare și nivelul de conformitate;
- studii internaționale comparative, care abordează variate baze de impozitare și consecințe ale proceselor decizionale respective;
- consecințe economice implicite;
- relația dintre contabilitate și fiscalitate;
- implicații ale reglementărilor fiscale;
- organizarea și managementul practicilor fiscale;
- planificare și conformitate fiscală;
- educație fiscală;
- influența fiscalității asupra comportamentului corporativ sau individual.

În ceea ce privește cercetare fiscală în SUA, acestea sunt orientate spre: impactul fiscalității asupra investitorilor, piețe financiare, raportare financiară, studii de caz elaborate de către profesioniștii contabili în aceste două domenii, educație fiscală, istoria fiscalității.

Potrivit cu Cuzdriorean (2014), tot din SUA provin și cele trei studii considerate ar fi introductive, care interferează fiscalitatea cu contabilitatea, reprezentând în același timp un material de referință pentru acest domeniu. Amintim așadar studiile conduse de către Shevlin (2007), Maydew (2001), și respectiv Shackelford & Shevlin (2001). Aceste studii abordează literatura americană din ultimii 20 de ani.

În Europa fiscalitatea a fost recent studiată de Eberhartinger & Klostermann (2007), în care autorii încearcă să creeze scenarii și să testeze dacă informațiile

furnizate pe baza IFRS pot reprezenta baze de impozitare din punct de vedere fiscal (de menționat, că autorii abordează fiscalitatea din punct de vedere al țării lor de origine, și anume, Austria). Ei ajung la concluzia, că datele contabile bazate pe IFRS pot reprezenta și baze de impunere.

Sunt relevante studiile empirice efectuate în acest domeniu și în țările Central și Est Europene și România. Astfel, Bosnyák (2003) a examinat mediul economic din Ungaria sub spectrul factorilor de influență care planează asupra deciziilor din politicile contabile ale firmelor din Ungaria. În acest sens, din aceste decizii luate de firme/contabili sunt bazate pe influență fiscală în proporție de 26,17% la nivelul IMM-urilor (fiind factorul cel mai semnificativ) și 15,08% la nivelor entităților mari (fiind factorul secund cel mai semnificativ).

Pornind de la acest studiu, în România factorii de influență ale deciziilor de politică contabilă au fost studiate de Fekete *et al.*(2010). Autorii ajung la concluzia că și în România factorul influență secundar este considerentul fiscal, explicând 9,54% din alegerile făcute de specialiști în politicile și tratamentele contabile.

Un alt studiu prin care autorii încearcă cuantificarea influenței fiscalității asupra contabilității a fost realizat de Fekete *et al.* (2009) și Cuzdriorean *et al.*(2010). Autorii ajung la concluzia că influența fiscală variază atât în timp (s-au luat în considerare în studiu mai mulți ani), cât și în funcție de mărimea entităților (mici, mijlocii, mari).

Autorul Cuzdriorean (în 2011 și 2014) identifică principalii factori prin intermediul cărora influența fiscală, în contabilitate, poate fi „capturată”, cum ar fi: problematica amortizării (metoda, durata), provizionare (dacă și de ce se constituie, tipul și scopul provizionului), depreciere/pierdere de valoare, reevaluare imobilizări, evaluarea stocurilor (la intrare și ieșire), tratamentul unor cheltuieli (donații, sponsorizări, protocol, dobânzi, cercetare-dezvoltare, pensii), schimbarea politicilor și corectarea erorilor contabile. Autorul analizează tratamentul contabil și fiscal al acestora diferențiat în funcție de mărimea entităților, arătând prin instrumente statistice că, în general, entitățile mici și mijlocii urmăresc „regula fiscală” în dezavantajul „regulii contabile”, pe când la nivel entităților mari situația este invers, acolo „regula contabilă” primează.

Există, de asemenea, mai multe studii care abordează normativ problematica fiscală în contabilitate. Prezentăm succint câteva dintre acestea.

Berinde (2005) a analizat posibilitățile deconectării contabilității de fiscalitate prin introducerea impozitului amânat în legislația românească. Problema majoră pe

care Sorin Berinde sesizează în studiile în care participă (Berinde, 2005), (Berinde & Răchișan, 2005), (Berinde, 2006), și care el consideră a fi originea influenței fiscale în contabilitate este, că statul este utilizatorul principal al informațiilor contabile, în special, la nivelul IMM-urilor.

Petre & Lazăr (2006) analizează diferența dintre reglementarea contabilă și practica contabilă din România. Ei ajung la concluzia, că reglementările contabile nu sunt influențate de cele fiscale, dovadă și faptul că sunt două legi (și norme aplicative aferente) complet diferite, independente. Faptul că în aplicarea practică a acestor legi contabile utilizează referențialul fiscal în locul celui contabil ține exclusiv de alegerile lor și nu de reglementări. O opinie similară este susținută și de Coteț & Megan (2007).

Șteț (2008) studiind relația contabilitate-fiscalitate afirmă că este extrem de dificil de stabilit prioritatea uneia în raport cu cealaltă, deoarece ele se condiționează reciproc – aspect perfect adevărat privit prin prisma practicianului. Pe de o parte contabilitatea este baza de lucru a fiscalității în stabilirea taxelor și impozitelor, în timp ce fiscalitatea influențează contabilitatea prin reglementări speciale.

O idee interesantă găsim în Bunget & Dumitrescu (2008), care consideră că relația contabilitate-fiscalitate este mai degrabă un ansamblu de opinii convergente și divergente, o dezbatere pe tema toleranței și a intoleranței, o permanentă dispută pe tema calității informației contabile, care se manifestă prin activitatea de zi cu zi a contabilului român.

Neamțiu (2008) abordând din perspectivă internațională relația dintre contabilitate și fiscalitate, face diferențiere între viziunea Anglo-saxonă și cea Continental-Europeană. În timp ce, primul sistem contabil este văzut ca fiind mai puțin influențat fiscal comparativ cu cel din urmă, autorul susține că dat fiind acest fapt, informația contabilă are mai multă calitate. Astfel, în opinia autorului influența fiscalității asupra contabilității conduce la distorsionarea informației contabile.

În concluzie, se poate afirma, că există multe preocupări, atât la nivel național, cât și cel internațional privind studiul fiscalității și relația fiscalitate-contabilitate. Această relație tinde să fie analizată pe baze empirice, în special prin metodologia studiilor de impact.

6. METODOLOGIA CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE

Cercetarea întreprinsă prin intermediul acestui studiu comportă accente sub egida acordului comun, dar și accente critice sau dezacorduri. Dacă ar fi necesar să caracterizăm acest demers științific, am folosi doar cuvintele: acord, dezacord, șansă, căutări, deoarece subiectul abordat nu poate fi comparat ca și evoluție istorică cu anumite aspecte ale domeniului contabil sau ale celui fiscal.

Granițele de demarcație între contabilitate și fiscalitate nu pot fi realizate, deoarece aceste două arii de cercetare extrem de vaste, comportă valențe multiple.

Vizând primordial o revizuire a literaturii de specialitate ce interferează aceste domenii de referință, am apelat la metoda deductivă, prezentând noțiunile generale, principiile care guvernează contabilitatea și fiscalitatea, precum și interferențele dintre acestea. Cercetarea este cu prioritate calitativă, făcând uz de metoda comparativă în prezentarea evolutivă a principiilor studiate.

Revizuirea literaturii de specialitate s-a realizat prin intermediul analizei longitudinale, folosind ca documentație cărțile și articolele de specialitate regăsite în literatura proprie celor două arii de cercetare. Curentul de cercetare identificat este curentul pozitivist, dar studiul comportă și accente interpretative. Luând în considerare concluziile studiului, aspectele favorabile, limitele și perspectivele cercetării, considerăm că unii cercetători apreciază cercetarea în domeniul contabilității ca fiind în strânsă legătură cu activitatea de cercetare a altor discipline. Chiar dacă unii specialiști contestă această opinie există câteva argumente în sprijinul acestor afirmații, și anume:

- cercetarea în domeniul contabilității se derulează atât pe teoria contabilă, cât și pe alte teorii specifice economiei, finanțelor, sociologiei, psihologiei și comportamentului organizațional;
- metodele de cercetare nu sunt toate proprii contabilității, unele fiind împrumutate din științele sociale și naturale;
- instrumentele specifice contabilității sunt și ele unele împrumutate sau adaptate din literatura comportamentului organizațional (uneori este mai ușor de adaptat și perfecționat decât cele contabile).

Pentru a înțelege mai ușor modul în care se desfășoară activitatea de cercetare, în general, și de cercetare în contabilitate, în special, este necesară identificarea unor obiective secundare care costau în:

- identificarea problemelor generale de cercetare contemporană, în domeniul contabilității, din care să poată fi selectate și definite ideile de cercetare pentru care vor fi stabilite metodele de rezolvare;
- stabilirea mai multor metode alternative de cercetare din care să fie selectată metoda cea mai potrivită pentru a rezolva problematica particulară de cercetare;
- precizarea informației existente în domeniul cercetării contabile în mod comparativ și exprimarea unor opinii argumentate;
- precizarea constrângerilor întâlnite în domeniul cercetării contabile.

În acest sens se pot identifica patru nivele de cercetare în această activitate (Berinde, 2005: 6):

- **descrierea** - constă în colectarea și centralizarea evoluției informațiilor din trecut spre prezent, incluzând paralelisme referitoare la stadiile evolutive;
- **clasificarea** - care are unele influențe descriptive, dar ajută la procesul de centralizare, subliniind similaritățile și deosebirile prin grupare și selecție în funcție de anumite criterii;
- **explicația** - care constă în încercarea de a reliefa sensul observațiilor prin punerea în evidență a relațiilor constatate și stabilind relații de cauzalitate bazate pe unele teorii;
- **predicția** - presupune depășirea stadiilor de descriere și explicație, prin scoaterea în evidență a unor opinii referitoare la evoluția viitoare posibilă a evenimentului respectiv, bazată pe argumente credibile.

Activitatea de cercetare pentru stabilirea unor teorii și de verificare a punerii în aplicare a acestora, poate fi clasificată, la nivel general, în funcție de punctul de referință, în două mari categorii (Chelcea, 2007):

- cercetarea deductivă (de la teorie la practică);
- cercetarea inductivă (de la practică la teorie).

Cercetarea inductivă pornește de la observații și date specifice practice de la care se încearcă formularea unei teorii. În condițiile existenței unei baze diversificată

de observații și date practice, combinate cu testări repetate pentru verificarea viabilității, pot fi generate opinii teoretice semnificative în sensul îmbunătățirii cercetării contabile. Această abordare presupune analiza practicii contabile, a modului în care este reflectat din punct de vedere contabil un anumit eveniment economic, atunci când normele sunt deficitare sau lipsesc. Prin urmare, pe aceasta bază se sintetizează cele mai bune soluții care stau la baza evaluării noilor norme contabile care vor influența practica, iar „teoria contabilității bazată pe o cercetare de tip inductiv nu este o teorie coerentă, ci o sinteză a celor mai bune practici” (Matiș *et al.*, 2010).

Totuși, acestei cercetării contabile de tip inductiv i se pot aduce următoarele critici:

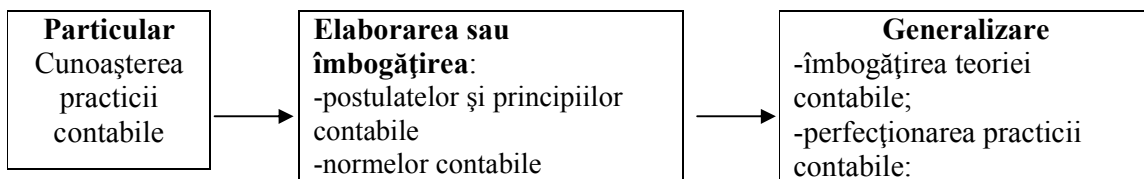
- riscul ca această cercetare contabilă să nu se bazeze pe obiectivele contabilității de satisfacere a necesităților tuturor utilizatorilor, iar generalizarea să aibă ca și sursă anumite cazuri particulare (spre exemplu, anumiți utilizatori în anumite cazuri particulare);

- generalizările provenind din observații ale anumitor cazuri particulare nu pot corespunde decât nevoilor de la care a plecat această generalizare;

- în situația în care apar cazuri practice noi, normele se actualizează foarte greu.

Inductivismul contabil se poate prezenta schematic astfel:

Figura 1. Inductivismul contabil



Sursa: (Berinde, 2005: 7)

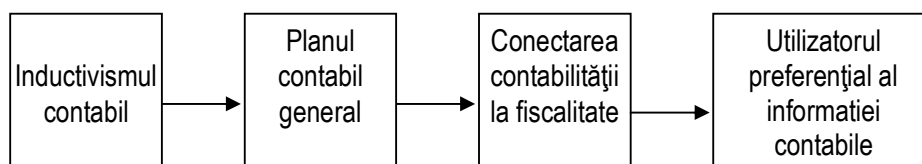
Generalizarea teoriei bazată pe sistemul inductiv pornind de la observații practice nu are un grad ridicat de certitudine, deoarece practica contabilă se află în continuă evoluție, putând să apară o ipoteză contradictorie și să anuleze astfel teoria.

Un exemplu concret, menționat de specialiști (care presupune inductivism în contabilitate) este planul contabil deoarece „constituirea lui pleacă de la observarea practicilor contabile și se constituie într-un ansamblu de răspunsuri practice la un ansamblu de nevoi particulare. Un plan contabil, ca teorie normativă, nu indică în mod explicit nici obiectivele contabilității și ale normalizării contabile” (Oprean *et al.*,

2003). Utilizarea unui plan contabil presupune conectare contabilității la fiscalitate, utilizatorul principal al informației financiare fiind instituțiile statului.

Conexiunea dintre inductivismul contabil și conectarea contabilității la fiscalitate (figura nr. 2) poate fi rezumată astfel:

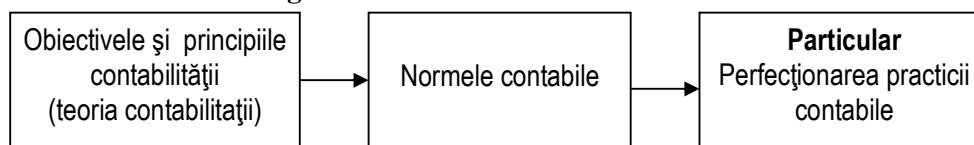
Figura 2. *Conexiunea dintre inductivismul contabil și conectarea contabilității la fiscalitate*



Sursa: (Berinde, 2005: 7)

Comparativ cu cercetarea inductivă, cea *deductivă* pornește de la teorie și are ca și finalitate punerea în aplicare a predicției respective. De fiecare dată baza teoretică inițială va fi verificată pe fiecare caz practic. În ultimele decenii cercetarea contabilă se bazează pe cercetare de tip deductiv, teoria contabilă se bazează pe o logică care satisface necesitățile tuturor utilizatorilor, pornind de la anumite situații practice. Așadar „abordarea deductivă pornește de la stabilirea și definirea obiectivelor contabilității în funcție de necesitățile diferitelor categorii de utilizatori și continuă cu explicitarea postulatelor și principiilor acestora pe baza cărora se elaborează norme și procedurile care generează noi practici contabile” (Matiș *et al.*, 2010). Deductivismul contabil se prezintă schematic pe figura 3.

Figura 3. *Deductivismul contabil*



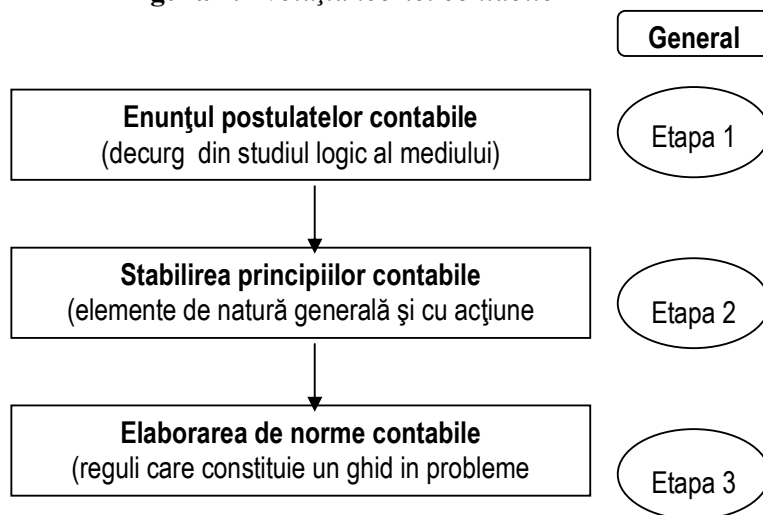
Sursa: (Berinde, 2005: 7)

Obiectivul de bază a cercetării contabile de tip deductiv este înregistrarea și prezentarea informațiilor referitoare la performanțele entităților, dimensionarea rezultatului fiscal se bazează pe utilizarea metodei deductive de cercetare.

În lucrarea de față se utilizează atât abordări deductive în dezbaterile teoretico-normative (a se vedea capitolele 2, 3 și 4), cât și abordări de tip inductiv (în capitolul 5 privind studiul empiric).

Teoretizarea preponderentă în cazul elaborării unui cadru conceptual, poate fi pusă în evidență prin schema de elaborare (Ionașcu, 1997) a unei teorii contabile (figura nr.4):

Figura 4. Evoluția teoriei contabile



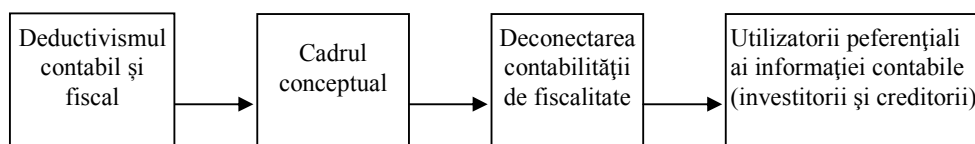
Sursa: (Ionașcu, 1997: 86)

În situația în care cercetarea se bazează pe teoria deductivă se putem concluziona următoarele aspecte:

- investitorii și creditorii sunt utilizatorii privilegiați ai informației contabile (producția de informație contabilă este orientată în funcție de nevoile lor);
- aspectul economic al informației contabile are prioritate, fiind utilizată în procesul decizional;
- se pune accent pe informația contabilă previzională (utilizatorii preferențiali ai informațiilor contabile sunt interesați de fluxurile viitoare monetare, de informația previzională referitoare la rentabilitatea economică).

Sistemul contabil bazat pe aceste caracteristici definește o contabilitate deconectată de fiscalitate. Deci, legătura dintre deductivismul contabil și deconectarea contabilității de fiscalitate, pornind de la elaborarea unui cadru conceptual, este prezentată în figura nr. 5:

Figura 5. Legătura dintre deductivismul contabil și deconectarea contabilității de fiscalitate



Sursa: proiecția autorului

Cercetarea ce constă în combinarea tendinței deductive cu cea inductivă este denumită în literatura de specialitate **cercetare compozită** (Mihu, 1992). Premiza care stă la baza acestui tip de cercetare este că îmbinarea deducției cu inducția implică o interacțiune constantă între teorie și practică, ceea ce noi apreciem foarte important pentru viitorul științei contabile.

7. PREZENTAREA SINTETICĂ A CAPITOLELOR TEZEI DE DOCTORAT

În **primul capitol** din teză se realizează o prezentare a **principiilor fundamentale și normative ale contabilității**, a evoluției acestora în diferite țări (inclusiv în România), pe fondul prezentării părerilor avizate ale specialiști români și străini din domeniu, referitor la aceste probleme aduse în discuție. Ulterior, am reliefat principiile de evaluare în contabilitate și interconexiunea lor cu principiile contabile.

Tot în primul capitol se prezintă principiile dreptului fiscal, pentru ca ulterior să explicăm și să relevăm principiile fiscalității, și pe baza precizărilor documentate ale specialiștilor din domeniu. Responsabilitatea fiscal-bugetară a adus apoi, în prim plan, importanța principiilor bugetare și relația lor cu principiile contabile, pe fondul influenței deosebite asupra politicii contabile specifice entităților economice.

Prezentăm mai departe sistemul fiscal și cel contabil la nivel internațional, ca apoi să ne îndreptăm atenția și să particularizăm pe exemplul României. Analiza pe scurt a relațiilor contabilitate-fiscalitate, în principalele țări europene, scoate în evidență diversitatea de reguli fiscale asupra contabilității, ca și nevoia de conciliere între cele două interese, de cele mai multe ori opozabile (cel contabil cu cel fiscal). Indiferent de starea conflictuală a interesului contabil cu cel fiscal, important este să se răspundă atât interesului entității, cât și statului. Raporturile determinate de relația dintre contabilitate și fiscalitate pot fi grupate în două categorii: **raporturi integrate** și **raporturi neutrale**. **Raporturile integrate** sunt raporturile de conectare între contabilitate și fiscalitate, determinând divergențe între interesul fiscal și cel contabil. Aceste divergențe privind impozitarea profitului vor fi tratate în capitolele 2 și 3. **Raporturile neutrale** sunt raporturile care nu generează, de regulă, probleme privind armonizarea celor două interese, dar ele devin incitante pentru gestiunea fiscală a entității, care trebuie să adopte un comportament înscris pe axa eficacității fiscale.

În demersul nostru științific, am pornit de la ideea de a reconcilia interesele fiscalității cu cele ale contabilității. Realitatea a demonstrat că impactul fiscalității

asupra contabilității este foarte puternic, în țara noastră, și provine din faptul că principiile, regulile, normele și reglementările proprii celor două componente nu sunt congruente în toate cazurile, și nici nu vor fi.

În vederea realizării scopului propus am structurat lucrarea astfel încât noțiunile teoretice să conveargă și să completeze cercetarea proprie. În **Capitolul al doilea**, pornind de la caracteristicile comune sau cele care diferențiază recunoașterea și evaluarea elementelor de bilanț și cont de profit și pierdere, precum și tratamentul fiscal al acestora s-a abordat problema conectării și deconectării privind contabilitatea și fiscalitatea, s-au pus în evidență similitudinile și discrepanțele în recunoașterea activelor și datoriilor, veniturilor și cheltuielilor, prin prisma conceptelor și definițiilor stipulate în Cadru General pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare și a prevederilor înscrise în reglementările contabile naționale. În ceea ce privește evaluarea elementelor de bilanț, pe lângă regulile de evaluare cuprinse în reglementările contabile și în IFRS, s-au analizat și concepte prevăzute în Standardele Internaționale de Evaluare. Totodată, au fost analizate activele și datoriile prin prisma conceptelor și definițiilor cuprinse în legislația fiscală, punându-se în evidență situațiile în care activele și datoriile sunt definite diferit, în contabilitate și fiscalitate. De asemenea, s-au pus în evidență conexiunile și diferențierile între contul contabil și contul fiscal privind performanța entității.

Intr-o economie de piață, interesele statului în domeniul economic, social, cultural sunt realizate prin intermediul pârghilor economico-financiare dintre care cea mai importantă este sistemul de impozite și taxe aplicate persoanelor juridice și fizice. Obligațiile fiscale ale entităților sunt de o diversitate mare și chiar greu de suportat, în condițiile actuale ale economiei, materializându-se într-o varietate de impozite directe și indirecte. Ele reprezintă un mijloc de constituire ale veniturilor statului asupra sferei economico – sociale. Impozitul, în general, reprezintă o prelevare obligatorie cu titlu definitiv, fără o contraprestație imediată și directă din partea statului stabilită prin lege. El reprezintă una din principalele surse de finanțare a cheltuielilor publice, prin urmare de efectul impozitelor și taxelor beneficiază, în final, toți cetățenii unei țări.

Rolul impozitelor pe plan economic și social se manifestă și prin aceea că instituirea și perceperea de către stat a acestora determină o redistribuire însemnată a produsului intern brut. În practica financiară contemporană, se remarcă o creștere a rolului impozitelor pe plan economic, acestea fiind folosite ca pârghie de politică economică prin modul în care sunt instituite și percepute, putându-se manifesta ca

instrumente de frânare sau de stimulare a unor activități, domenii și zone, a consumului anumitor produse și/sau servicii. Având în vedere aceste aspecte, în cadrul **Capitolului 3** din teză, pornind de la principii și raționament profesional, se analizează comparativ fiscal și contabil tratamentul structurilor situațiilor financiare (active imobilizate, active circulante, datorii, provizioane, ajustări, capitaluri proprii, venituri, cheltuieli).

În **Capitolul 4** având în vedere demersul reconcilierii contabilității cu fiscalitatea, am prezentat *soluția fiscală individuală anticipată*, care se vrea a fi posibilitatea companiei de a gestiona mult mai bine riscul fiscal, în cazul unui vid legislativ, datorat unor situații specifice. În cadrul soluției fiscale, compania își prezintă argumentele proprii cu privire la situația care se va crea și propune soluția care să reflecte realitatea faptelor .

Ulterior, am reliefat modalitățile de conciliere dintre interesele multinaționalelor și administrațiile fiscale. Manipularea rezultatului fiscal prin intermediul *prețurilor de transfer* a luat amploare odată cu creșterea tranzacțiilor efectuate între afiliați. Modalitățile de calcul al prețurilor de transfer reprezintă instrumente viabile pentru reconcilierea intereselor administrațiilor fiscale și companiile multinaționale. Interesul administrațiilor fiscale este de a încasa mărimea reală a impozitelor care li se cuvin, iar companiile au interesul de a face tranzacții la prețuri corecte, pentru a putea calcula eficiența pe fiecare sediu, din fiecare țară, aspect deosebit de delicat între contribuabili și administrațiile fiscale, însă nu fără soluții în condițiile culturii economico-financiare.

Acordurile de preț în avans reprezintă o altă modalitate de a gestiona riscul fiscal de către multinaționale. La fel ca și soluția fiscală anticipată, acordul de preț în avans reprezintă acte administrative fiscale opozabile.

Raporturile integrate între contabilitate și fiscalitate sunt de conectare sau angajare, fiind determinate de intersecția dintre interesul contabil și cel fiscal. În cazul acestor raporturi apar divergențe între principiile contabilității și cele ale fiscalității; în consecință ele trebuie conciliate sau armonizate. În sfera acestor raporturi se înscriu cu precădere trei probleme: **impozitarea profitului, amortizarea imobilizărilor și evaluarea contabilă a patrimoniului**. Problema amortizării este subordonată impozitării profitului. După cum este cunoscut, amortizarea împreună cu rezultatul net definesc capacitatea de autofinanțare a entității și orice mișcare la nivelul amortizării generează efecte inverse asupra impozitului pe profit. Este cunoscut faptul că, regula

fiscală stabilește cheltuielile ce se deduc din venituri în vederea determinării bazei de calcul pentru impozitul pe profit. În practică, țările unde contabilitatea este conectată la fiscalitate sunt deductibile prioritar cheltuielile cu amortizarea ce corespunde deprecierei reale, justificată din punct de vedere economic fiind impuse normele contabile. Fiscalitatea este utilizată și pentru incitarea agenților economici pentru investiții productive, ca urmare a politicii economice. În această situație, entitățile au posibilitatea să contabilizeze amortismentele ce nu corespund unei deprecierei economice justificată a capitalului fix, ca activ imobilizat. Astfel, instrumentarea contabilă prin regula fiscală are un dublu inconvenient: pe de o parte o subevaluare a valorii nete contabile a investiției materiale în raport cu utilizarea sa, iar pe de altă parte o supradimensionare a cheltuielilor cu amortizarea aferentă activității de exploatare. Implicațiile regulii fiscale conduc la obținerea unor solduri intermediare de gestiune ireale ce vin în contradicție cu obiectivul imaginii fidele a situațiilor financiare anuale.

În final, concluzionăm, că între contabilitate și fiscalitate ar trebui să existe numai raporturi neutre, informația contabilă degajată de contabilitate să fie nepoluată fiscal. Această informație contabilă trebuie să fie utilă tuturor celor interesați, inclusiv statului, motiv pentru care divergențele ar putea fi rezolvate extracontabil, tinând separat o evidență în scop fiscal, evidență ce poate fi valorificată în raportările financiare ale entității (valorile fiscale ar putea fi prezentate în notele explicative).

Capitolul 5 este integral dedicat studiului empiric privind conectarea-deconectarea contabilității de fiscalitate. Având în vedere studiile recente realizate în domeniu (de exemplu Cuzdriorean, 2011 și 2014) cu această ocazie încercăm să pătrundem în „mintea” specialiștilor practicieni, printr-o analiză de percepție (analiză comportamentală). Identificăm principalii factori care în opinia specialiștilor chestionați reprezintă vectorii influenței fiscale asupra contabilității. Totodată măsurăm pe o scară tip Likert gradul acestei influențe în percepția indivizilor din eșantion, fiind testate 4 ipoteze privind relația fiscalitate-contabilitate.

Ultimul capitol din teză este dedicat conform uzanțelor academice concluziilor, propunerilor, opiniilor și sugestiilor generale ale cercetării, principalelor obstacole întâlnite, limitele studiului și perspectivele de viitor, degajându-se utilitatea, relevanța și necesitatea continuării investigației în domeniu.

8. CONCLUZII GENERALE, PROPUNERI ȘI LIMITELE CERCETĂRII

Concluzii, opinii și sugestii generale rezultate din investigația întreprinsă

Primul capitol din teză prezintă istoricul și evoluția sistemului fiscal din diferite țări, cu referiri speciale la sistemele fiscale din țările membre ale Uniunii Europene (implicit și România). Rolul fiscalității în economia fiecărei țări este primordial atât prin colectarea de resurse financiare la dispoziția statului, cât și prin rolul ei de pârghie economico-financiară cu influențe deosebite în desfășurarea vieții economice și sociale. Fiscalitatea țărilor membre ale Uniunii Europene nu este nici, în prezent, pe deplin armonizată, deși s-au făcut pași importanți în acest sens, ceea ce creează probleme atât administrațiilor fiscale, cât și companiilor. Acestea din urmă își deschid noi sedii în țările care are au un regim fiscal mai favorabil.

Relația contabilitate –fiscalitate pe plan mondial a determinat existența a două sisteme mari de contabilitate: modelul continental și modelul anglo-saxon. În cadrul **modelului continental**, fiecare țară are propriile reguli fiscale asupra contabilității. De aici, rezultă și nevoia de reconciliere, astfel încât și statului și entităților să-i fie satisfăcute cerințele. Realitatea și analiza raporturilor dintre fiscalitate și contabilitate demonstrează că principiile, normele, reglementările celor două componente nu sunt convergente în toate cazurile.

În **modelul anglo-saxon**, principiul imaginii fidele este suprem. Modalitățile de finanțare ale entităților care aparțin celor două mari modele de contabilitate sunt diferite. În modelul continental de contabilitate, entitățile își asigură resursele financiare de care au nevoie, pentru desfășurarea activității lor prin intermediul băncilor, spre deosebire de o entitate care aplică regulile anglo-saxone care își asigură resursele financiare de pe piețele de capital, care sunt foarte sensibile la informațiile contabile. În acest caz, transparența informațiilor este esențială. În cazul contabilității continentale nu sunt onorate în mod egal toate interesele informaționale, fiscalitatea nu se subordonează imaginii fidele, iar în situație de divergență cu contabilitatea, fiscalitatea impune regula.

Următorul capitol al tezei de doctorat prezintă relația de conectare – deconectare a contabilității de fiscalitate din perspectiva contabilității. Inițial conectarea contabilității de fiscalitate trebuie privită prin prisma simetriilor sau similitudinilor în recunoașterea și evaluarea activelor și datoriilor, veniturilor și cheltuielilor. Potrivit Cadrului General pentru întocmirea și prezentarea situațiilor

financiare, situațiile financiare prezintă rezultatele financiare ale tranzacțiilor și ale altor evenimente, grupându-le în categorii cuprinzătoare numite „structurile situațiilor financiare”. Criteriile de recunoaștere în structurile situațiilor financiare a unui element sunt probabilitatea ca orice beneficiu economic viitor asociat să intre sau să iasă din entitate și elementul să aibă un cost sau o valoare ce poate fi evaluată în mod credibil. Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, OMFP 3055/2009 și OMFP 1898/2013 au preluat definițiile privind activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile și cheltuielile, precum și criteriile de recunoaștere a acestora din Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

În ceea ce privește evaluarea structurilor de bilanț și de cont de profit și pierdere, aceasta reprezintă procesul prin care se determină valorile la care structurile situațiilor financiare sunt recunoscute în „Bilanț” și în „Contul de profit și pierdere”, prin care sunt reliefate similitudinile în recunoașterea activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor.

Ulterior deconectarea contabilității de fiscalitate trebuie privită prin prisma asimetriilor sau discrepanțelor în recunoașterea și evaluarea actelor, datoriilor, cheltuielilor și veniturilor. Diferențierile existente între bilanțul contabil și cel fiscal, între contul fiscal și cel contabil privind performanța financiară a entității prin prisma declarației de impozit pe profit vin să accentueze necesitatea de deconectare a contabilității de fiscalitate în țările cu modelul continental de contabilitate, dar să suscite la întrebări controversate asupra imaginii fidele în țările care au aplicat modelul anglofon de contabilitate.

Demersurile *capitolului 3* prezintă aspecte privind conectarea și deconectarea contabilității de fiscalitate din perspectiva fiscalității. Aceasta se realizează pe coordonatele armonizării și convergenței cadrului conceptual contabil național cu cel european și internațional, la baza cărora trebuie să stea înțelegerea și aplicarea principiilor contabile fundamentale și dezvoltarea raționamentului profesional atât în mediu contabil cât și în cel fiscal.

Principalele elemente prin care se diferențiază sistemul continental de cel anglo-saxon sunt: prudența, independența exercițiilor financiare și actualitatea efectelor fiscale ale costului istoric, aplicarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului.

Din studiul întreprins în acest capitol putem observa că normalizarea contabilă a impozitului pe profit este bine fundamentat și documentat. Observăm acest lucru din existența unor concepte bine elaborate (a se vedea capitolul 3.4), iar utilizarea la nivel internațional dovedește gradul ridicat de acceptare de instituții și organisme profesionale, precum și din stabilitatea acestora în timp (au fost puține modificări asupra IAS 12 comparativ cu alte standarde în domeniu).

Actualmente legislația românească este în concordanță cu cerințele IFRS.

1. Prin OMFP 1286/2012 (cu intrare în vigoare începând cu 01.01.2013) a fost introdusă obligativitatea aplicării IFRS în raportările financiare individuale de către entitățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată. Astfel, **au fost introduse în contabilitate conceptul de impozit curent și amânat**, precum și tehnicile de contabilizare a acestora: impozitul curent se recunoaște în datoriile curente (contul 4411 „*Impozit pe profit curent*”) și impozitul pe profit care, potrivit IAS 12, se recunoaște în alte elemente ale rezultatului global, definite astfel potrivit prevederilor IFRS, se evidențiază în contul 1034 „*Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat recunoscute pe seama capitalurilor proprii*”, urmărindu-se distinct impozitul pe profit curent și impozitul pe profit amânat. În acest cont se evidențiază și impozitul pe profit amânat corespunzător rezervelor legale și altor rezerve prevăzute de Codul fiscal (OMFP 1286/2012, art. 124¹).

Considerăm că ar fi necesar ca și entitățile cotate pe piața RASDAQ, care, de asemenea, sunt entități de interes public, să aibă obligația raportării conform IFRS.

2. În domeniul fiscal schimbarea majoră considerăm că s-a realizat prin OUG 125/2011 (cu intrare în vigoare începând din 01.01.2012). Astfel, a fost introdus atât **conceptul de impozit amânat**, cât și tehnicile de calcul și declarare a acestora – o sinteză privind aceste reglementări a se vedea în capitolul 4.4.4.

Capitolul 4 a tezei de doctorat prezintă soluții de armonizare a contabilității cu fiscalitatea. În prima parte a acestui capitol am prezentat **soluția fiscală individuală anticipată**, care se vrea a fi posibilitatea companiei de a gestiona mult mai bine riscul fiscal în cazul unui vid legislativ, datorat unor situații specifice. În cadrul soluției fiscale, compania își prezintă argumentele proprii cu privire la situația care se va crea și propune soluția care să reflecte realitatea faptelor.

În parte a doua a acestui capitol am reliefat modalitățile de conciliere dintre interesele multinaționalelor și administrațiile fiscale. Manipularea rezultatului fiscal prin intermediul prețurilor de transfer a luat amploare odată cu creșterea tranzacțiilor efectuate între afiliați. Modalitățile de calcul al prețurilor de transfer reprezintă instrumente viabile pentru reconcilierea intereselor administrațiilor fiscale și companiile multinaționale. Interesul administrațiilor fiscale este de a încasa valoarea impozitelor care li se cuvin, iar companiile au interesul de a face tranzacții la prețuri corecte, pentru a putea calcula eficiența pe fiecare sediu, din fiecare țară. **Acordurile de preț în avans** reprezintă o altă modalitate de a gestiona riscul fiscal de către multinaționale. Raporturile integrate sunt de conectare sau angajare, fiind determinate de intersecția dintre interesul contabil și cel fiscal. În cazul acestor raporturi apar divergențe între principiile contabilității și cele fiscale și, în consecință, ele trebuie conciliate sau armonizate.

În sfera acestor raporturi se înscriu cu precădere trei probleme: **impozitarea profitului, amortizarea imobilizărilor și evaluarea contabilă a patrimoniului**. Este cunoscut faptul că, regula fiscală stabilește cheltuielile ce se deduc din venituri în vederea determinării bazei de calcul pentru impozitul pe profit. În practica țărilor unde contabilitatea este conectată la fiscalitate sunt deductibile prioritar cheltuielile cu amortizarea, ce corespunde deprecierei reale, justificată din punct de vedere economic, fiind impusă de normele contabile; o analiză a vulnerabilității conceptului de amortizare a se vedea în Bunea (2014). Fiscalitatea este utilizată și pentru incitarea agenților economici pentru investiții productive, ca urmare a politicii economice. În această situație, entitățile au posibilitatea să contabilizeze amortismentele ce nu corespund unei deprecierei economice justificată a capitalului fix, ca activ imobilizat. Astfel, instrumentarea contabilă prin regula fiscală are un dublu inconvenient. Astfel, asistăm, pe de o parte la o subevaluare a valorii nete contabile a investiției materiale în raport cu utilizarea sa, iar pe de altă parte la o supradimensionare a cheltuielilor cu amortizarea aferentă activității de exploatare. Implicațiile regulii fiscale conduc la obținerea unor solduri intermediare de gestiune ireale, ce vin în contradicție cu obiectivul imaginii fidele a documentelor contabile anuale.

În cadrul acestui capitol a fost dezbătut modul de reflectare a fiscalității în contabilitate, conform cu IAS 12, OMFP 1286/2012, precum și modalitatea de reflectare a contabilității în fiscalitate (CF actualizat prin OUG 125/2011). Având în vedere că au fost adoptate noțiunile de impozit amânat, respectiv au fost introduse reguli privind distingerea bazei fiscale de cea contabilă, considerăm că normele actuale românești sunt în concordanță cu cerințele IFRS.

În final, am concluzionat faptul că, între contabilitate și fiscalitate ar trebui să existe numai raporturi neutrale, informația contabilă degajată de contabilitate să fie nepoluată fiscal. Această informație contabilă trebuie să fie utilă tuturor celor interesați, inclusiv statului, iar divergențele existente ar putea fi rezolvate extracontabil.

Capitolul 5 este dedicat studiilor empirice. Fiind un capitol „întreg”, am dedicat spațiu atât recenziei literaturii de specialitate, cât și aspectelor metodologice de colectare și prelucrare a datelor empirice. Am analizat separat principiile contabilității și fiscalității, adică fundamentul teoretic, cât și relația contabilitate-fiscalitate. Mai precis, am analizat opinia unor specialiști practicieni vis-a-vis de aceste aspecte, măsurând gradul de acord cu enunțuri prin care am încercat să capturăm fie modul de înțelegere, interpretare și aplicare a unor concepte (principiile contabilității și fiscalității), fie modul de percepere a factorilor influenței fiscale-contabile.

Au fost testate patru ipoteze, din care două au fost acceptate ca fiind valide, astfel:

H1: Utilizatorul principal al informațiilor contabile în percepția specialiștilor români este acționarul/asociatul entității. Ipoteza a fost respinsă, astfel percepția practică a specialiștilor nu confirmă teoria contabilă.

H2: În percepția specialiștilor români conceptul de imagine fidelă este afectat de considerente fiscale. Ipoteza a fost acceptată, deoarece factorul judecată fiscală nu este exclus din raționamentul contabil privind imaginea fidelă.

H3: Deciziile contabile (deciziile luate de contabili în practica lor) sunt influențate mai mult de considerente fiscale, decât cele contabile. Deși, în aparență ipoteza este adevărată, totuși pe baza datelor primite de la repondenți se poate concluziona, că influența contabilă este mai mare, astfel că ipoteza a fost respinsă.

H4: Influența fiscalității asupra contabilității este invers proporțională cu mărimea entităților. Această ipoteză a fost acceptată. Ba mai mult, influența fiscală acționează în sens invers cu cel contabil: la factorii unde influența fiscală scade odată cu mărimea entităților, influența contabilă crește, și invers, unde influența fiscală crește, influența contabilității scade.

Rezultatele confirmă, că prin prisma răspunsurilor primite de la practicieni din diverse categorii socio-profesionale există influențe fiscale clare asupra unor decizii, care sunt luate în contabilitate. Deci, putem spune că prin acest studiu comportamental contribuim și noi cu alte dovezi privind influența fiscală în practica contabilă din România.

Limitele și perspectivele cercetării privind raportul contabilitate-fiscalitate

Data fiind complexitatea temei, considerăm că se impune clarificarea unor limitări și noi oportunități în acest domeniu.

În analiza relației dintre contabilitate și fiscalitate în teza de față ne-am concentrat asupra impozitelor directe pe profit, care au impact direct în contabilitate. În acest fel se poate spune că s-au tratat superficial impozitele indirecte (pe consum) și cele pe avere, care deși importante, au impact mai redus în judecata contabilă.

În ceea ce privește aria geografică, în primul rând, au fost vizate problemele din România, fiind prezentate studii și articole din literatura străină. Fiscalitatea este specific fiecărui stat, astfel că avem de a face cu un sistem fiscal particular (național) cu un sistem contabil armonizat (internațional). Aceasta poate crea și o problemă de natură metodologică și din acest motiv s-a încercat raportarea la nivel național, european și cel internațional.

În ceea ce privește studiul empiric sunt două limitări semnificative. Date fiind posibilitățile / resursele autorului, colectarea de date s-a efectuat în județul Cluj, motiv pentru care se poate pune sub semnul întrebării reprezentativitatea studiului la nivel național. Din acest motiv nu s-au utilizat teste statistice (și deci, de aici, și limitarea a doua) pentru testarea egalității sau semnificației unor medii (între diverse categorii profesionale, mărimi de entități etc.) Acestea ne conduc și la moduri de rafinare a studiului întreprins.

Alte oportunități de cercetare viitoare sunt includerea altor teme și factori în studiu, chestionarea cauzelor, motivelor pentru care practicienii aleg o anumită variantă. După experiența noastră la întrebări de tipul „explicați de ce” respondenții lasă spațiu gol, ne mai alocând timp pentru aceste răspunsuri. Considerăm că, pentru aceste date cercetările de tip calitativ (interviuri) sunt mai potrivite.

Considerăm că, acest domeniu este foarte generos în studii teoretice. De exemplu, ar fi binevenite studii care să prezinte impactul impozitelor pe consum și pe avere în contabilitate; noi posibilități de deconectare în practică a celor două domenii în beneficiul utilizatorilor de informații. De importanță majoră în tratamentul deconectării contabilității de fiscalitate este în opinia noastră și cultura economică, contabilă, financiară și fiscală, atât la nivelul fiecărei entități, categorii de profesii, cât și la nivel european și internațional.

9. REFERINȚE BIBLIOGRAFICE SELECTIVE

A. Cărți de specialitate

1. Ardant, G. & Mendes-France, P. (1955) *Economics and Action*, Columbia University Press, SUA.
2. Bătrâncea, I., Dumbravă, P. & Bătrâncea, L. (2006) *Bilanțul entităților economice*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca
3. Beattie, V. (2002) Traditions of Research in Financial Accounting în Ryan et al. (2002), pp. 94-113.
4. Bistriceanu Gh. D. (2008) *Sistemul fiscal al României*, Editura Universitară, București.
5. Chelcea, S. (2007) *Metodologia cercetării sociologice. Metode cantitative și calitative*. Ed. a 3-a, Editura Economică, București.
6. Cioponea, M.-C. (2007) *Finanțe publice și teorie fiscală*, Ed. Fundației Române de Măine, București; disponibil și pe <http://www.scribd.com/doc/57731758/107/Impozitele-directe>
7. Corduneanu, C. (1998) *Sistemul fiscal în știința finanțelor*, Ed. Codecs, București
8. Cuzdriorean, D.D. (2014) *Relația dintre contabilitate și fiscalitate: o abordare tridimensională*, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.
9. Dumbravă, P. (2005) *Contabilitate financiară*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca.
10. Dumbravă, P. & Bătrâncea, I.M. (2008) *Managementul contabil*, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca.
11. Duțescu, A. (2000) *Informația contabilă și piețele de capital*, Editura Economică, București.
12. Duțescu, A. (2002) *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea standardelor internaționale de contabilitate*, Ed. a 2-a, Editura CECCAR, București.
13. Fekete (2009) *Cercetare conceptuală și empirică privind raportările financiare din România și Ungaria. Convergență și conformitate cu IFRS*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.
14. Fekete, Sz. (2009) *Cercetare conceptuală și empirică privind raportările financiare din România și Ungaria*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.

15. Feleagă N. (1999), *Sisteme contabile comparate*, vol.I, Ediția aIIa, Editura Economică, București.
16. Feleagă N. & Ionașcu I. (1993) *Contabilitatea financiară*, vol.1, Editura Economică, București.
17. Feleagă N. & Ionașcu I. (1998) *Tratat de contabilitate financiară*, vol.1, Editura Economică, București.
18. Feleagă N. & Malciu L.(2002), *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, București
19. Feleagă N. & Malciu L. (2004a) *Provocările contabilității internaționale la cumpăna dintre milenii*, Editura Economică, București.
20. Feleagă N. & Malciu L. (2004b) *Recunoaștere, evaluare și estimare în contabilitatea internațională*, Editura CECCAR, București.
21. Feleagă, N. (1997) *Dincolo de frontierele vagabondajului contabil* (București: Economică).
22. IASB (2011) *Standarde Internaționale de Raportare Financiară, Partea A – Cadrul general conceptual și dispoziții, 2011*, Editura CECCAR, București.
23. Ionașcu I. (1997) *Epistemologia contabilității*, Editura Economică, București.
24. Ionașcu I. (2003) *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*, Editura Economică, București.
25. Istrate C. (2000), *Contabilitate si fiscalitate in cadrul firmei*, Editura Polirom, Iași.
26. Kimmel, L.H. (1950) *Taxes and Economic Incentives*, Washington.
27. Lalumiere, P. (1989) *Les Finances Publiques*, Editura Armand Colin, Paris.
28. Malciu L. & Feleagă N. (2005) *Reformă după reformă: Contabilitatea din România în fața unei noi provocări*, Editura Economică, București.
29. Mățiș D. & colab. (2005) *Bazele contabilității - aspecte teoretice și practice*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca.
30. Mățiș D. & Pop, A. (coord.) (2010) *Bazele contabilității. Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic*, Editura Casa Cărții de Știință, București.
31. Mățiș, D. (2003) *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva.

32. Miħu A. (1992) *Introducere în sociologie*, Editura Dacia, Cluj-Napoca
33. Morariu A.(coord.) (2005) *Contabilitate și fiscalitate – în dezvoltarea firmei*, Editura Ex-Ponto, București.
34. Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B. (1989) *Public Finance in Theory and Practice*, Ed. 5, Mcgraw-Hill College.
35. Neag, R. (2000) *Reforma contabilității românești între modelele francez și anglo-saxon*, Ed. Economică, București.
36. Oprean D. & colab. (2002) *Bazele contabilității – logica înregistrărilor contabile*, Ed. Dacia, Cluj-Napoca.
37. Pătroi D. & Cuciureanu F. (2010) *Prețurile de transfer. Între optimizare fiscală și evaziune transfrontalieră*, Editura C. H. Beck, București.
38. Popa, I.E. (2003) *Mecanismul financiar-contabil al provizioanelor*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca
39. Popa, I.E., Martinez, G., Francisco, J. & Cardoș, V.D. (2011) *Bazele contabilității: aplicații practice în entitățile din România*, Editura Intelcredo, Deva.
40. Popper, K. (2002) *The Logic of Scientific Discovery*, Editura Routledge, Londra.
41. Ristea M. (1998) *Contabilitatea – între fiscal și gestionar*, Editura Tribuna Economică, București.
42. Ristea M. (coord.) & colab. (1995) *Contabilitatea și fiscalitatea întreprinderii*, Editura Tribuna Economică, București.
43. Ristea M. (coord.) & colab. (2005) *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, București.
44. Ryan, B., Scapens R. W. & Theobald, M. (2002) *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Thomson Learning, Londra.
45. Smith, M. (2003) *Research Methods in Accounting*, Sage Publications, Londra.
46. Sucală, L. (2002), *Contabilitate și fiscalitate*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.
47. Topciu C. & Vintilă G.(1998) *Fiscalitate*, Editura Secorex, București.

48. Tulai, C. & Șerbu, S. (2005) *Fiscalitate comparată și armonizări fiscale*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.
49. Tulai, C. (2007), *Finanțe*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.
50. Văcărel, I. & colab. (2007), *Finante Publice*, ediția a VI-a, Editura Didactică și Pedagogică, București.
51. Văcărel, I. (1981) *Finantele publice. Teorie si practica*, Editura stiintifica si enciclopedica, Bucuresti.
52. Vintilă, G. (2006) *Fiscalitate. Metode și tehnici fiscale*, Ediția a 2-a, Editura Economică, București.
53. Walton, P., Haller, A. & Raffournier, B. (2003) *International Accounting*, Ed. a 2-a, Thomson Learning, Londra.

B. Articole de specialitate

1. Beke J. (2010) The practical experience of adapting to the IAS, articol downloaded de pe pe site-ul http://www.rmci.ase.ro/no11voll1/Voll1_No1_Article10.pdf și publicat în Review of International Comparative Management nr. 11(1)
2. Berinde, S. (2004) Normalizarea, armonizarea și perspective ale deconectării contabilității de fiscalitate, în volumul conferinței internaționale Audit and Accounting Convergence, pp. 523-533 (Cluj-Napoca, Universitatea Babeș-Bolyai, FSEGA).
3. Berinde, S. & Răchișan, R. (2005) ‘Taxes impact on accounting’, Accounting Section, în volumul conferinței internaționale The Impact of European Integration on the National Economy, pp. 201-208 (Cluj-Napoca, Universitatea Babeș-Bolyai, FSEGA).
4. Bernheim, Y & Escaffre, L. (1999). Point de vue. Evaluation à la juste valeur. Un nouveau modèle comptable?’, *Revue Comptabilité Contrôle Audit*, tome 5, volume 2, , pp. 25-45.
5. Biriș, G. (2010) Despre contribuții sociale și alte cârpele, *Curierul fiscal*, nr. 8, pp. 14-16

6. Bunea, Șt. (2014) Vulnerabilitățile conceptului de amortizare utilizat în referențialul IFRS - subiect de dezbatere și de revizuire a unor standarde, *Curierul național*, 22.05.2014, disponibil la: <http://www.curierulnational.ro/Curierul%20contabilului/N2014-05-22/Vulnerabilitatile+conceptului+de+amortizare+utilizat+in+referentialul+IFRS+-+subiect+de+dezbatere+si+de+revizuire+a+unor+standarde>
7. Bunget, O. C. & Dumitrescu, A. C. (2008) Accounting treatment of deferred income taxes according to the requirements of the Romanian accounting regulations, în *The Annals of University of Oradea – Economic Science*, XVII, 3, section Finances, Banks and Accounting, pp. 1039-1043, (Universitatea Oradea, Romania), disponibil la: http://steconomice.uoradea.ro/anale/en_volum-2008-finance-bank-accountancy.html
8. Coteț, D. & Megan, O. (2007) The Romanian accounting information under the pressure of providers and users, *Annals of the University of Petroșani, Economics*, 7, pp. 83-92 (University of Petroșani, Romania), disponibil la: <http://www.britanica.com/bps/additionalcontent/18/31705556>
9. Cuzdriorean, D. D. (2010) The relationship between accounting and taxation: A brief international literature review, *Analele Universității Oradea*, pp. 496-502, disponibil pe: <http://anale.steconomiceuoradea.ro/volume/2010/n1/077.pdf>
10. Cuzdriorean, D.D., Fekete, Sz. & Sucală, L. (2010) An attempt at measuring the fiscal influence over accounting of Romanian listed companies, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1), pp. 95-111
11. Dumontier P., Mendès-France P. & Raffournier B.(2002) Accounting and capital markets: a survey of the European evidence, *The European Accounting Review*, 11(1).
12. Eberhartinger, E. & Klostermann, M. (2007), What If IFRS were a tax base? New empirical evidence from an Austrian perspective, *Accounting in Europe*, vol. 4, no. 2, pp. 141-168
13. Fekete, Sz., Cuzdriorean, D.D., Sucală, L & Mățiș, D. (2009) An attempt at measuring the fiscal influence over accounting. Empirical evidence from Romanian listed companies, SSRN Working paper, <http://ssrn.com/abstract=1510430>
14. Fekete, Sz., Mustață, R., Damagum, Y. M., Mățiș, D. & Popa, I. (2010) Explaining accounting policy choices of SMEs. Empirical research on the evaluation methods, *European Research Studies Journal*, Volume XIII, Issue (1) 2010, pp. 33-48.

15. Feleagă, N. & Feleagă, L. (2006) Modele și reguli de evaluare în contabilitatea internațională, *Economie Teoretică și Aplicată*, vol. 4(499), issue 4(499), pp. 33-44
16. Heidhues E. & Patel Ch. (2008) Convergence of Accounting Standards in Germany: Biases and Challenges, articol downloaded de pe internet de pe site-ul <http://www.lby100.com/ly/200806/P020080627326687493812.pdf>
17. Lamb, M. & Lymer, A. (1999) Taxation research in an Accounting Context: Future Prospects and Interdisciplinary Perspectives, *The European Accounting Review*, vol. 8(4), pp. 749-776
18. Lepădatu, V.G. (2008) Fiscal-accounting correlation in the global era, *Metalurgia Review*, Special number 1, disponibil pe: www.metalurgia.ro
19. Li, J.Q. & Ding, Y. (2008), Institutional effects on information content of US and French management earnings forecasts: Evidence from market reactions and analyst revisions, *Advances in Accounting Review*, 24(1), pp. 101-109
20. Luca A. (2009) Partener- Transfer Pricing Services, Prețurile de transfer, *Consultant Fiscal*, pp. 20-27
21. Maydew, E. (2001) Empirical Tax Research in Accounting: A Discussion, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 31(3), pp. 389-403
22. Neamțiu, G. (2008) Accounting information and fiscal pollution, în *Theoretical Developments in Contemporary Economics*, pp. 442-445 (Arad, Universitatea Aurel Vlaicu, Facultatea de Științe Economice), disponibil pe: www.conferinta.uav.ro/php/part2.php
23. Petre, G. & Lazăr, A. (2006) Agenții economici au o contabilitate subordonată fiscalității?, *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*, 6, pp. 5-6
24. Pop A., Mureșan M. L., Fülöp M. & Deaconu A. (2008), Compared Financial Statements, *Revista de Studii și Cercetări Economice Virgil Madgearu*, vol. 2
25. **Pop, I.** (2006) Aspecte privind contabilitatea creditelor acordate persoanelor juridice la B.C.R. în volumul Burcu, A., Burcu, A. și Neamțiu, Șt. (Eds) (2006) *Comunitatea și mediul de afaceri*, pp. 29-52, Editura Mega, Cluj-Napoca.
26. **Pop, I.** (2012) Taxation, Internationalization and Fiscal Harmonization, *Studia Universitatis Babeș-Bolyai Negotia*, vol. 57, issue 3, pp.69-88.

27. **Pop, I.** & Fekete, Sz. (2012) Accounting vs taxation in Romania. A behavioral analysis of principles, *Economists' Forum*, 15 (109), pp. 67-86
28. **Pop, I.**, Fekete, Sz. & Cuzdriorean, D.D. (2013) Relationship between accounting and taxation in Romania: a behavioral analysis, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 15(1), pp. 81-91
29. Prețurile de transfer în România, studiu realizat de Ernest & Young și publicat în revista Tribuna Economică nr.44/2008
30. Popa, M. & Popa, M. (2011) Grupul de TVA, *Consultant fiscal*, anul IV, nr. 24, noiembrie-decembrie, pp. 9-12
31. Pușcașu I (2008), Normalizarea contabilă și relația dintre contabilitate și gestiunea fiscală a entităților economice, *Buletinul Științific al Universității creștine Dimitrie Cantemir Brașov*, nr.9
32. Rus A.(2009), Prețurile de transfer. Cazuri practice recente în România și inițiative OECD, *Curierul fiscal*
33. Shackelford, D. & Shevlin, T. (2001) Empirical Tax Research in Accounting, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 31(3), pp. 321-387
34. Shevlin, T. (2007) The Future of Tax Research: From an Accounting Professor's Perspective, *The Journal of the American Taxation Association*, vol. 29(2), pp. 87-93
35. Șteț, M. (2008) 'The Transport service with specific characteristics – accounting and fiscal peculiarities', *MTC Academic Journal*, issue 3, pp. 71-75
36. Țurcaș M. (2007), The impact of the accounting normalization and harmonization on the presentation of the accounting- financial information, articol downloaded de pe internet, de pe site-ul <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/920071/55.pdf>
37. Văcărel I.(2007) Tendințe în evoluția sistemelor fiscale ale țărilor membre ale OCDE, Uniunii Europene și României, articol downloaded de pe internet, de pe site-ul http://www.revistacalitateavietii.ro/2007/cv_3_4_2007/08.pdf

38. Tiron-Tudor, A. (2006) Necesitatea armonizării reglementării românești privind prețurile de transfer cu reglementările europene, *Analele Universității din Oradea Științe Economice*, pp. 147-152 articol downloaded de pe internet, de pe site-ul: <http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2006/economie-si-administrarea-afacerilor/14.pdf>

C. Alte surse

1. Berinde, S. (2005) Contabilitatea și fiscalitatea veniturilor și rezultatelor entităților economice, teză de doctorat, Universitatea Babes-Bolyai, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Cluj-Napoca
2. Berinde, S. (2006) Contabilitatea și Fiscalitatea veniturilor si rezultatelor entităților economice, Universitatea Babes-Bolyai, Cluj-Napoca, Teză de doctorat
3. Bosnyák, J. (2003) Számveteli értékelési eljárások hatása a vállalkozások vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzetére [Efectul metodelor de evaluare asupra patrimoniului, performanței și trezoreriei entităților], Teză de doctorat, BCE
4. Cuzdriorean, D. D. (2011) Dezvoltări și aprofundări privind relația dintre contabilitate și fiscalitate, UBB FSEGA, Teză de doctorat
5. Deaconu, A. & Cuzdriorean, D. D. (2011) Accounting and the state. On the actual relationship in a post-communist country, lucrare prezentată la conferința 5th AAC Conference, Cluj-Napoca, 21-23 Septembrie 2011
6. Fekete, Sz., Cuzdriorean, D., Sucală, L. & Mătiș, D. (2009) An attempt at measuring the fiscal influence over accounting. Empirical evidence from Romanian listed companies, SSRN working paper, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1510430
7. Frerejacque, J. (Editor) (2008) Raport privind respectarea standardelor și codurilor (ROSC) contabilitate și audit România, Decembrie 2008, Banca Mondială
8. Găină A.M. (2008) Principiile dreptului fiscal – fundament al impunerii fiscale, articol downloaded de pe internet, de pe site-ul: <http://drept.ucv.ro/R SJ/Articole/2008/R SJ3/09MGaiane.pdf>
9. Hagi, D. (2011) Sistemul fiscal în România, articol downloaded de pe internet, de pe site-ul: <http://www.scribd.com/doc/51378284/Sistemul-fiscal-in-Romania>

10. Licu M. manager Taxhouse (2008), Prețurile de transfer. Impactul noilor reglementări, articol downloaded de pe internet, de pe site-ul: <http://www.taxhouse.ro/img/file/preturiledetransfer-impactulnoilorreglementari.pdf>
11. Pojar, O.A. (2010) Interferența dintre fiscalitate și contabilitate: o perspectivă contemporană, lucrare de licență, coordonator științific Prof. Univ. Dr. Dumitru Mățiș, Universitatea Babeș-Bolyai, FSEGA, Cluj-Napoca
12. Ghidul OECD (2005) *Transfer pricing guidelines* [Ghid OECD referitor la prețurile de transfer], OECD Publishing.
13. Ghidul OECD (2010) *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing

D. Reglementări financiar-contabile

1. Codul fiscal 2012 cu normele metodologice de aplicare de siteul ANAF
2. Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene 78/660/CEE din data de 25 iulie 1978 privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 222 din data de 14 august 1978, cu modificările și completările ulterioare
3. Legea contabilității nr.82 din 24.12.1991 actualizată și republicată
4. HG 520/2013 privind organizarea și funcționarea ANAF
5. OMFP 3055 din 29.10.2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu Directivele Europene, publicat în Monitorul Oficial al României nr.766 bis din 22.12.2009
6. OPANAF 155/2012 Instrucțiuni de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", cod 14.13.01.04; http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/formulare/dec_101_2_2012.pdf

E. Site-uri internet

1. <http://www.anaf.ro>
2. <http://eur-lex.europa.eu/ro/index.htm>
3. <http://www.iasplus.com/agenda/perform2.htm>

3. www.ceccaro.ro
4. <http://www.onesource.com/>
4. www.indaco.ro
5. <http://www.royaltystat.com>
5. www.legi-internet.ro
6. www.europa.eu
6. www.mfinante.ro
8. www.legi-internet.ro