

DILEME ALE INGINERIEI ORGANIZAȚIILOR: COMPLEMENTARITATEA RELAȚIILOR CONTABILITATE- FISCALITATE ÎN CONTEXT MACRO ȘI MICROECONOMIC¹

Lect. dr. Victor-Bogdan OPREAN

Prof. dr. Dumitru OPREAN

Universitatea "Babeș-Bolyai" – Cluj-Napoca

În condițiile dezvoltării raporturilor economico-financiare și ale amplificării schimburilor comerciale, sincronizarea sistemului fiscal cu contabilitatea firmei converge spre elaborarea unei metodologii contabile² prin care să se atenueze și să se elimine reprezentarea contabilă denaturată a realității și să se exprime echitatea în realizarea raporturilor financiar-contabile. De asemenea, cerința stringentă de absorbție a fondurilor europene în economia națională presupune, cu necesitate, respectarea prevederilor Tratatului de guvernanță fiscală, adoptat în cadrul Uniunii Europene, și armonizarea fiscalității cu cerințele, principiile și metodele contabilității, respectând regulile unanimității în procesul de adoptare a deciziilor³.

În calitate sa de participant la circuitul economic, *statul este "remunerat" cu impozite, taxe și vărsăminte asimilate*, iar delimitarea obligațiilor fiscale ale firmelor este făcută în concordanță cu prevederile Codului fiscal⁴ și cu metodologiile și regulile de gestiune economico-financiară. Cum majoritatea obligațiilor fiscale sunt stabilite pe baza datelor contabile, gestiunea fiscală are la bază sistemul informațional financiar-contabil. Ca și componente principale ale sistemului fiscal sunt considerate⁵ impozitele și taxele, ca venituri ale statului, mecanismul fiscal și aparatul fiscal. Printre obiectivele declarate ale contabilității se înscrie și *reflectarea drepturilor și a obligațiilor persoanelor fizice și juridice, în expresie bănească*, ceea ce constituie esența abordării juridice⁶ a patrimoniului, aflată între fiscalitate și contabilitate. Ca și element esențial al viabilității financiare a unei întreprinderi, diagnosticul financiar reflectă concludent interdependența finanțe-contabilitate.

Obiectivul principal al activității fiscale îl constituie formarea și gestionarea resurselor financiare publice, prin bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale, bugetele fondurilor speciale, bugetul trezoreriei statului și bugetele altor instituții publice autonome⁷. Aceste resurse sunt necesare activității puterii de stat, centrale și locale, în beneficiul comunității. Fiscalitatea, la nivelul agenților economici, poate fi privită ca un sistem de percepere și încasare a impozitelor și taxelor, dar și ca un ansamblu juridic de reglementare a impunerii contribuabililor și de fundamentare a mecanismului de stabilire a impozitelor și a taxelor de perceput. Adaptarea fiscalității la cerințele prezentului se realizează, în mare măsură, prin aplicarea prevederilor Codului fiscal și a altor reglementări specifice domeniului.

¹ Această lucrare a fost cofinanțată din Fondul Social European, prin Programul Operațional Sectorial privind Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013, proiect numărul POSDRU/89/1.5/S/59184 "Performanță și excelență în cercetarea postdoctorală în domeniul științelor economice din România".

² Feleagă, N., Ionașcu, I. – *Tratat de contabilitate financiară*, vol. II-Ingineria contabilității financiare, Ed. Economică, București, 1998, p. 542

³ Corondan, B., T. – *Armonizarea fiscală - raționament și conținut*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate nr. 2/2012, p. 33

⁴ *Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 927/23.12.2003), cu modificările și completările ulterioare

⁵ <http://facultate.regieline.ro/cursuri/contabilitate/fiscalitatea-si-contabilitatea-intreprinderii-63918.html>

⁶ Pânte, P., I. – *Managementul contabilității românești*, ediția a II-a, Ed. Intelcredo, Deva, 1999, p. 21

⁷ Oprean, V., B., Oprean, D. – *Componente necesare ale ingineriei organizațiilor: structurile și politicile fiscale*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate nr. 2/2012, p. 10

1. Aspecte privind dualitatea raporturilor fiscalitate-contabilitate

În general, adaptarea sistemelor fiscale la cele contabile se poate realiza prin *soluții alternative*, care vizează *mediul pieței și negocierea condițiilor de echilibrare*. În domeniul fiscal, sincronizările se referă la *impozitele care pot intra sub incidența echilibrărilor și nivelul până la care se pot realiza*. Ca și componentă a gestiunii fiscale⁸, contabilitatea constituie sistemul informațional care asigură funcționarea, în condiții de eficiență și securitate a fiscalității, precum și dezvoltarea creanțelor fiscale. Structurile contabile informaționale și funcționalitatea lor sunt orientate și spre onorarea interesului fiscal. Evoluțiile actuale conturează, ca *forme distincte de contabilitate* în întreprinderi, *contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune, contabilitatea afacerilor sau operațională și contabilitatea fiscală*. Între contabilitatea financiară și cea fiscală există, *simultan, o conexiune și o deconectare*: sistemul informațional financiar-contabil realizează finalitățile contabile și fiscale, dar sunt diferențe notabile între regulile și principiile contabile și fiscale.

Pentru *societăți comerciale*, decizia privind armonizările este puternic influențată de *preocuparea maximizării randamentului investițiilor și a minimizării costurilor*. Costurile de producție și, implicit, prețurile sunt influențate hotărâtor de *costul muncii* și prelevările care afectează costul consumurilor intermediare, cum sunt accizele. De pildă, *creșterea salariilor* influențează competitivitatea mărfurilor pe piață și contribuie la evoluția spiralei inflaționiste.

Pe termen scurt, *modificarea nivelului fiscalității indirecte influențează activitatea partenerilor firmei*, ceea ce impune cerința *armonizării modificărilor în privința prelevărilor*. Metodele de impozitare a profiturilor pot genera distorsiuni în alegerea naturii investițiilor sau în localizarea spațială a anumitor activități și în deciziile de finanțare ale întreprinderii. Prin urmare, este nevoie și de o *echilibrare a impozitelor privind profiturile societăților*, extinzând impozitul asupra dividendelor și unificând tratamentul fiscal pentru profiturile “repatriate” sau “vărsate” în străinătate. Menținerea diferențelor în impozitarea profitului poate duce la scăderea investițiilor acolo unde se percep impozite mai mari și încurajarea companiilor multinaționale să-și evalueze profiturile la întreprinderile din țările unde impozitele sunt mai reduse.

Mobilitatea tot mai accentuată a capitalului face necesară *punerea de acord a impozitelor asupra tranzacțiilor imobiliare și a intermediarilor financiare*.

Relativ la gradul de armonizare a raportului fiscalitate-contabilitate este de remarcat faptul că problemele sincronizărilor nu pot să vizeze uniformizări ale politicilor statale. În acest sens, *pentru evitarea distorsiunilor* privind localizarea sediului social și a tendinței de folosire incorectă a contabilității întreprinderii astfel încât *profiturile* să fie raportate în statele cu fiscalitatea cea mai redusă, *soluția este de impozitare a profitului global al întreprinderii*. O astfel de abordare ar limita evaziunea fiscală și ar obliga autoritățile fiscale să coopereze mai bine și să adopte un sistem comun privind impozitarea dividendelor. Și la nivel microeconomic, *întreprinderile cu subunități* în zone geografice în care apar diferențieri ale impozitelor locale percepute trebuie adoptate *măsuri fiscale și contabile similare de evitare și eliminare a evaziunii fiscale licite*.

Relativ la fiscalitatea indirectă, menținerea unor diferențe importante de impozitare între limitele convenite cu un *grad acceptabil de colaborare între țări*, este soluția ce poate fi luată în considerare *pentru stabilirea cuantumului TVA și a accizelor*. Până în prezent, încercările de uniformizare a cotelor la TVA, sau de aliniere a accizelor la un nivel minim, nu au avut sorți de izbândă, dat fiind faptul că acestea sunt folosite și ca pârghii statale de echilibrare bugetară.

Interferențele fiscalitate-contabilitate sunt evidente în aspecte specifice, cum sunt⁹: *evaluarea elementelor din situațiile financiare, reevaluarea și amortizarea imobilizărilor corporale, tratamentul contabil și fiscal privind deprecierea activelor, provizioanele, impozitul pe profit, taxa*

⁸ Ristea, M., Dumitru, C. – (Re)alinieri. Pentru o contabilitate fiscală, Economistul nr. 26-27 (serie nouă), 25 iulie 2011 (preluat în www.economistul.ro/contabilitate-realinieri-pentru-o-contabilitate-fiscală-a4494)

⁹ www.fin.ro/articol_15503/relația-fiscalitate-contabilitate-determinantă-în-afacerile-de-azi.html

pe valoarea adăugată. De pildă, din punct de vedere contabil, în întreprinderi deprecierea valorii imobilizărilor sub formă de amortizare, este calculată în funcție de durata de utilizare economică și de valoarea lor de inventar, și se include în costurile de producție; amortizarea fiscală nu ține cont de amortizarea contabilă, ceea ce poate influența pozitiv rezultatele financiare prin economia de impozit datorat. În valoarea fiscală a unui activ imobilizat sau în costul de achiziție/valoarea de piață la data intrării în patrimoniul contribuabilului intră și reevaluările contabile.

2. Alternative decizionale de adaptare a fiscalității în macroeconomie

Pentru managerii sistemului fiscal, *decizia privind sincronizările se poate referi fie la starea conjuncturală a pieței într-o anumită perioadă, fie la negocierea elementelor definitorii.*

În condițiile globalizării, *piața unică favorizează manifestarea liberalismului economic*, care promovează armonizarea prin intermediul pieței. Adepții acestei strategii își motivează opțiunea prin faptul că o anumită concurență și un anumit tip de economie reclamă și impun un sistem fiscal-financiar optim la nivel comunitar, susținut economic și performant în competiția cu alte piețe integrate. O astfel de abordare este *tributară intervenționismului de tip democratic în detrimentul luării unor măsuri prin coalizarea guvernelor în abordarea pieței.* Impactul liberalismului economic asupra bugetelor naționale este foarte diferit, ceea ce face ca încercările de uniformizare fiscală să nu dea rezultatele scontate.

Neacceptarea în totalitate a armonizării prin intermediul pieței este explicată și prin faptul că aceasta poate genera *concurență între state*, cu consecințe negative asupra sistemului fiscal, care *poate duce la exonerarea totală a factorilor mobili și la taxe exorbitante pentru factori imobili.* O soluție, în acest context, ar putea fi *reducerea drastică a cheltuielilor publice*, soluție neagreată de societate.

Contractul social, rezultat prin vot democratic, este determinant asupra cheltuielilor publice și a redistribuirilor fiscale, printr-o decizie de tip colectiv, ceea ce duce la apariția de beneficiari care nu suportă finanțarea cheltuielilor publice. *Beneficiarii de cheltuieli publice se pot sustrage finanțării* localizându-și activitatea în alte țări, unde cheltuielile publice ce le revin sunt mai consistente și fiscalitatea mai relaxată. Un astfel de sistem nu este viabil, dar poate fi *consecința armonizării prin piață.*

Experiența existenței și a dezvoltării comunitare atestă faptul că *puținele armonizări*, realizate până în prezent, sunt, mai degrabă, *rodul mecanismului de reglare al pieței concurențiale.* Armonizarea negociată s-a dovedit a fi un proces de durată, de discuții adeseori sterile, pentru a se ajunge la convergența unor puncte de vedere și la obținerea unui acord. *Principalele motivații ale eșecului unor negocieri* sunt:

- orice negociere este și o *confruntare între instituții și state*: fiecare țară își dorește un sistem fiscal cât mai rațional și eficient, iar autoritățile naționale nu agreează imixtiunile unor instituții în politicile lor fiscale care caracterizează suveranitatea lor în domeniu. De exemplu, deciziile unor tehnocrați de la Comisiile Europene nu sunt considerate de state ca măsuri democratice aplicabile în propriile țări;

- instituțiile internaționale au în vedere, într-o mai mică măsură, *cerințele menținerii unui anumit nivel al resurselor publice colectate prin impozite.* Comisia Europeană privește fiscalitatea ca un obstacol în calea funcționării eficiente a pieței unice, în timp ce țările europene doresc angrenarea pârgurilor financiare în politicile sociale și economice;

- *fiecare țară este atașată tradițiilor proprii* care presupun o putere decizională specifică în domeniul fiscal;

- negocierile presupun *apariția intereselor conflictuale* între țări datorită impactului foarte diferit al deciziilor luate privind bugetele naționale;

- *realizarea unui echilibru fiscal* este un *proces foarte complicat*, întrucât, de exemplu, modificarea unui impozit afectează sistemul fiscal național, ceea ce impune măsuri ample de refor-

mare; reducerea unui impozit impune creșterea altuia sau a altora, periclitzând realizarea unor programe din lipsa resurselor bugetare.

Experți în domeniul economico-financiar apreciază că *deciziile fiscale trebuie să rămână apanajul autorităților naționale*, iar o măsură adoptată într-o țară care-și dovedește eficacitatea trebuie analizată, adaptată și generalizată în celelalte țări. *Reformele fiscale* trebuie concepute astfel încât să *reflecte și cerința armonizărilor fiscale* printr-un compromis rezonabil între suveranitatea națională și dezideratul eliminării barierelor fiscale care împiedică funcționării normale a pieței unice.

În acordul de asociere al României la UE, semnat la Bruxelles, la 1 februarie 1993, se prevedea că *armonizarea legislației fiscale românești cu cea comunitară este o condiție fundamentală de integrare a țării noastre în structurile europene, iar adaptarea sistemului fiscal la cerințele mecanismelor pieței unice reprezintă un obiectiv strategic național*.

3. Politici contabile și fiscale în microeconomie

Cele două componente ale demersului științific - contabilitatea și fiscalitatea - își au obârșia în mediul social-economic, în evoluțiile sale spre societatea modernă. *În istoricul evoluției, s-au formulat și desprins, mereu, obiective, principii și norme specifice* în directa manageriere a organelor administrative. Politicile rezultate au fost și sunt expresia cerințelor de informare și management prin *politici contabile și fiscale menite să racordeze informația financiar-contabilă la condițiile și cerințele luării unor decizii adecvate conjuncturii social-economice ale fiecărei perioade*.

În prezent, se recunoaște *dependența fiscalitate-contabilitate și cerința analizei perspectivelor armonizării și a deconectărilor*, în ideea creșterii rolului activ al informației financiar-contabile (și) în luarea hotărârilor de investire sau privind perspectivele unei societăți comerciale. În demersul actual, sunt aduse *argumente* pertinente relative la *avantajele autonomiei fiscalității*, bazate pe constatări factice, cum sunt: *creșterea rolului activității financiar-bancare în evoluția societății; perspectiva dezvoltării pieței de capital; necesitatea stimulării și a reglării procesului de obținere a profitului; cerințele generalizării și a sintetizării informației financiar-contabile prin situații de raportări concise și la obiect* privind existența și perspectivele fiecărei societăți comerciale aflate în competiția pieței etc. În același timp, deconectarea fiscalității de contabilitate *implică riscuri și dificultăți* mai ales în privința autonomiei agenților economici, cum ar fi: *cunoașterea ratei presiunii fiscale poate afecta posibilitățile de obținere a unor împrumuturi bancare; mărirea costurilor cu salariile managerilor poate fi în detrimentul unui profit ridicat; inconsistența și lacunele sistemului legislativ împiedică buna credință a investitorilor ș.a.*

Dincolo de realități și perspective, *un rol esențial în evoluția relației contabilitate-fiscalitate îl are funcția managerială de control*, prin a cărei exercitare se asigură nu numai *închiderea circuitelor acțiune-informare-decizie*, ci și *reglarea funcționării mecanismului economico-financiar*¹⁰. Așa cum se remarcă în literatura de specialitate¹¹, *controlul este o necesitate obiectivă și subiectivă*, nefiind un scop, ci un *mijloc de perfecționare a activității executive, a procesului de conducere a acesteia prin: organizarea mai bună a muncii, întărirea ordinii și a disciplinei, gestiunea mai eficientă a patrimoniului, prevenirea risipei, descoperirea și eliminarea de cauze și factori perturbatori, corecția strategiilor și a tacticilor firmei* etc. Cunoașterea situației patrimoniului unei firme, a capacității acesteia de a produce profit, a solvenței financiare este asigurată nu numai de contabilitate, ci și de controlul financiar organizat și exercitat cu exigență și competență.

Atât la nivel micro, cât și la nivel macroeconomic, *controlul economico-financiar este o funcție eficientă și necesară a managementului, armonizând interesele individuale cu cele ale colectivității și ale societății*. Prin activitățile de control se *cunoaște trecutul, se poate aprecia prezentul*

¹⁰ Oprean, D., Oprean, V., Racovițan, D., M., Rusu, L. – *Managementul afacerilor pe internet*, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca, 2007, p. 79

¹¹ Boulescu, M., Ghiță, M. – *Control financiar*, Ed. Eficient, București, 1997, p. 16

și se întrevide viitorul privind activitatea oricărei societăți comerciale și performanțele ei economico-financiare. Prin aceasta, controlul devine un *factor de securitate și autonomie, un ghid în luarea hotărârilor la toate nivelele*, contribuind la integrarea fiecărui agent economic în mecanismul economiei de schimb printr-un management complex și continuu, adaptat la cerințe și împrejurări.

*Activitățile de control*¹² vizează *gestiunea economică a societăților comerciale și gestiunea financiară*, indisolubil legată de cea economică, prin care se abordează *modul de obținere și utilizare eficientă a rezultatelor economico-financiare, inclusiv fiscalitatea aplicată în cadrul firmei*. Mai mult, se poate aprecia că din punct de vedere al managementului, *gestiunea financiară este punctul nodal al oricărei întreprinderi, întrucât ea este generată și generează conexiunile cu mediul de afaceri și caracterizează poziția oricărei firme în acest mediu*. Prin urmare, sistemul de control financiar are un *rol activ și benefic* asupra existenței și a evoluției societăților comerciale. Printre *funcțiile specifice ale controlului economico-financiar* se remarcă:¹³

- *garantarea echității în derularea activităților economice de către diferiți operatori economici și, prin aceasta, condiții performante de concurență;*
- *prevenirea producerii unor ilegalități și perfecționarea activităților firmei;*
- *constatarea situației faptice și fundamentarea deciziilor de reglare și auto-reglare a funcționării mecanismului economico-financiar;*
- *cunoașterea și evaluarea situației existente la un moment dat, inclusiv a rezultatelor financiare printr-o informare în timp real cu ajutorul programelor informatice;*
- *nevoia de educare, gestiune și management, bazate pe cunoaștere, și de atașament față de interesele firmei contribuind la formarea și dezvoltarea culturii organizaționale;*
- *nevoia de stimulare, cointeresare și răspundere a angajaților față de realizările individuale și de grup etc.*

Prin exercitarea acestor funcții, controlul contribuie la *reglajul eficace și rațional al derulării activităților economico-financiare*. Totodată, *prin exercitarea controlului se asigură: compararea realizărilor cu obiectivele și stabilirea abaterilor, a cauzelor și a factorilor implicați; diagnosticarea stării organizației și stabilirea unor simptome de funcționare defectuoasă; corecția unor obiective și previziuni pe baza diagnozei și a tendințelor semnalate; aprecieri benefice asupra existenței triumphiului competențe-autoritate-responsabilitate; îmbunătățirea comportamentului personalului și umanizarea mai profundă a relațiilor de muncă și sociale etc.* Pe baza unor astfel de realizări, controlul poate contribui hotărâtor la *creșterea flexibilității și a eficacității societăților comerciale*, în concordanță cu cerințele evoluției și ale armonizării intereselor.

4. Echilibrarea raporturilor contabilitate-fiscalitate

Sistemele financiar-contabile actuale sunt angrenate într-un proces de adaptare la cerințele evoluțiilor prezente și prin prisma relațiilor contabilitate-fiscalitate. Realitatea relevă faptul că *fiscalitatea își are o dinamică proprie*, iar politicile fiscale devin tot mai mult o *realitate în care totul pornește de la rațiunea de a armoniza interesele personale cu cele sociale pe calea impozitelor*, care trebuie stabilite *pe bază de principii clare și chibzuite de echitate fiscală, economică și socială*. Totodată, *fiscalitatea poate fi privită (și) ca o componentă a rațiunii economice, sociale și politice*, prin aceea că *în stabilirea, perceperea și evidența impozitelor nu există tipare sau prototipuri care să se aplice în orice țară*; chiar și în același teritoriu strategia fiscală se schimbă frecvent, uneori mai radical, în funcție de evoluții și interese.

¹² Oprean, V., B., Oprean, D. – *Cerințe ale întreprinderii moderne: integrarea structurilor contabile în structuri organizatorice*, Gestiunea și contabilitatea firmei nr. 11-12/2011, p. 9

¹³ Oprean, V., B., Oprean, D. – *Conexiuni contabilitate-fiscalitate-control în contextul actual*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate nr. 3/2009, p. 11

În fapt, *compromisul contabilitate-fiscalitate, ca politici și gestiuni distincte, este legat de problematica adoptării sistemului contabil de tip continental*, cum este cel din Franța și Germania și la care țara noastră a aderat după 1990 sau *și de tip anglo-saxon*, folosit în Marea Britanie și SUA. În țara noastră, odată cu aplicarea Directivelor Contabile Europene și a Standardelor Internaționale de Contabilitate (IAS/IFRS) *inferențează cele două tipuri de sisteme contabile*. Contabilitatea românească se află în faza *implementării integrale și de adecvare în mediul de afaceri a prevederilor conținute în aceste prevederi și norme internaționale*.

Complexitatea raporturilor dintre întreprindere și partenerii săi, pe de o parte, și necesitatea îmbunătățirii performanțelor proprii, pe de altă parte, pot conduce la *abordarea distinctă a diferitelor aspecte ale gestiunii întreprinderii și la desprinderea unor componente mai puțin tradiționale ale acestei gestiuni*. Existența și funcționarea unei unități patrimoniale se desfășoară într-un mediu în care *statul*, prin instituțiile sale fiscale, *își face simțită prezența prin calcularea și formularea pretențiilor și obligarea agenților economici să-și achite îndatoririle fiscale* respectând un ansamblu de legi, hotărâri, regulamente, ordine, circulare emise, publicate, abrogate integral sau parțial, republicate, adăugite, revizuite, redefinite, suspendate etc. Într-un astfel de context sunt numeroase cazurile în care *deciziile de afaceri sunt puternic influențate de consecințele fiscale*. În aceste condiții, la unitățile de o anumită talie, gestionarea laturilor fiscale ale activităților curente sau mai puțin curente face necesară *delimitarea gestiunii fiscale*, ca o componentă distinctivă a gestiunii întreprinderii. *O gestiune financiară și, implicit, fiscală agreabilă, poate condiționa, în sens pozitiv, existența și dezvoltarea întreprinderii*. Reglementările de natură financiar-contabilă oferă adeseori posibilitatea utilizării mai multor metode pentru tratarea aceleiași probleme. Consecințele acestor variante sunt diferite și, în analiza impactului lor asupra situației întreprinderii, nu se poate face abstracție de instrumentele gestiunii fiscale.

Fiscalitatea pentru societăți comerciale îmbracă un dublu aspect: pe de o parte, ea se concretizează în *prelevări obligatorii către stat*, care influențează trezoreria firmelor, ceea ce constituie esența noțiunii de *sarcină fiscală*, iar, pe de altă parte, *întreprinderea poate folosi și în interesul ei principiile și metodele fiscale*. De pildă, în activitățile de exploatare financiară sau de investiții ale întreprinderii, cum sunt cele legate de amortizarea mijloacelor fixe, se pot folosi metode și tehnici ale căror incidențe fiscale oferă avantaje concretizate, de cele mai multe ori, într-o situație de trezorerie mai favorabilă. *A administra impozitele înseamnă*, în primul rând, acceptarea faptului că aceste impozite, chiar dacă sunt o obligație a întreprinderii, *pot fi utilizate în interesul acesteia*, prin transformarea lor într-o variabilă de strategie activă.

A gestiona impozitele și taxele, în sensul optimizării nivelului lor, *nu înseamnă, cu necesitate, eludarea sau încălcarea legii*. Printr-o politică și gestiune fiscală corecte și motivate se *pot evita neplăcerile evaziunii fiscale sau ale fraudei fiscale*. În urma controlului efectuat de administrația fiscală asupra corectitudinii cu care întreprinderea își onorează obligațiile față de stat, *se pot evidenția și acțiuni al căror caracter poate fi considerat anormal, prin decizii contrare intereselor întreprinderii și ale societății*. În mod logic, o acțiune este considerată normală pentru interesele unei firme dacă se concretizează într-o contra-partidă pentru aceasta. Aprecierea normalității unui act de gestiune poate fi de natură subiectivă și se face, mai degrabă, la nivel economic decât la nivel juridic.

Aparența juridică a unei acțiuni poate fi ireproșabilă, în timp ce conținutul ei economic o poate recomanda ca fiind anormală. Chiar dacă, în principiu, administrația fiscală nu are motive să judece gestiunea internă a întreprinderii sau calitatea rezultatelor acesteia, *unele situații, de natură economico-financiară, ar putea fi considerate ca anormale, cum sunt: cheltuieli nejustificate; cheltuieli a căror mărime este exagerată; renunțarea la unele venituri fără contrapartidă sau fără justificare; transferul de sarcini fiscale către alți contribuabili; interpretarea "mai largă" a unor principii contabile etc.*

Printre *criteriile de apreciere a calității acțiunilor și a deciziilor care vizează gestiunea fiscală a întreprinderii* se pot considera: *eficiența*, atunci când câștigul realizat (concretizat, în ge-

neral, într-o situație de trezorerie mai favorabilă) este evident; *confirmarea* de către administrația fiscală a concordanței rezultatelor cu conținutul măsurilor luate.

Firmele, agenții economici își asumă un *"risc fiscal"*, iar organele de control acceptă și recunosc o anumită abilitate în raport cu reglementările de natură fiscală. Însă, atunci când în urma controlului administrația constată erori, întreprinderea este obligată să le corecteze sau să dovedească faptul că interpretarea pe care a dat-o normei legale este bună. *Eroarea contabilă apare în urma unei omisiuni sau a unei inexactități*, provenind dintr-o apreciere obiectivă a faptelor (eroare de drept) de către un contribuabil de bună credință. Spre deosebire de erorile contabile, *deciziile de gestiune incorecte apar atunci când contribuabilul este pus în situația de a alege dintre mai multe soluții posibile și optează pentru una neconformă cu reglementările fiscale* cum ar fi, de exemplu, folosirea amortizării degresive, ca reflecție a uzurii morale pentru un mijloc fix cu o durată normată de funcționare mai mică de cinci ani la care s-ar impune amortizarea accelerată. O decizie incorectă va genera, atunci când este cunoscută la timp, o rectificare, la inițiativa fiscoi sau chiar a întreprinderii însăși.

Gestiunea fiscală vizează administrarea resurselor fiscale proprii astfel încât să se asigure respectarea reglementărilor cu caracter fiscal și, prin deciziile și acțiunile întreprinse, să se optimizeze nivelul sarcinii fiscale – de regulă în sensul reducerii acesteia – în condițiile în care câștigul astfel realizat justifică eforturile depuse.

În cadrul legal, întreprinderea are posibilitatea ca, pentru tratarea unei probleme, să aleagă dintre mai multe metode și tehnici ale căror incidențe fiscale sunt diferite. Gestiunea fiscală își propune *optimizarea sarcinii fiscale în condiții de eficiență și în cadrul mai larg al gestiunii globale a întreprinderii*. Opțiunile în domeniul fiscal al unui agent economic au și *limite* cum sunt cele *juridice*, pentru a nu se aluneca în evaziune fiscală și cele *de oportunitate* care derivă din politica generală a întreprinderii. Se întâmplă, uneori, ca *cea mai bună alegere fiscală să nu fie, în mod obligatoriu, cea mai bună soluție* pentru întreprindere din punctul de vedere al strategiei sale de dezvoltare. Unele opțiuni fiscale *pot să contravină obiectivelor* pe termen lung privind imperatiile de finanțare sau de mobilitate a capitalului. De asemenea, scăderea profitului prin tehnici fiscale poate reduce încrederea investitorilor, diminuând interesul acestora și deteriorând imaginea întreprinderii pe piața financiară. Chiar într-un mediu în care piața financiară nu are un rol prea important *există situații în care "executivul" întreprinderii* (consiliul de administrație sau echipa de manageri) *are interes* ca, prin metode și opțiuni de orice natură, inclusiv contabile și fiscale, *să se ajungă la un profit declarat cât mai mare*. Acest comportament se poate explica prin aceea că poziția conducerii și remunerarea membrilor acestei echipe sunt, adeseori, legate de performanțele, în termeni de profit, realizate de întreprindere.

Ținând cont de problematica gestiunii fiscale și de limitele acesteia, *obiectivele esențiale ale gestiunii fiscale, la nivelul societăților comerciale sunt: diminuarea sarcinii fiscale*, ca mărime absolută și ca pondere în cifra de afaceri; *amânarea în timp a sarcinii fiscale*; *folosirea variabilei fiscale în scopul regularizării în timp a nivelului profitului*; *asigurarea îndeplinirii obligațiilor fiscale* cu un cost cât mai redus și cu minimizarea riscului fiscal, compatibilizări în activitățile de evaluare ș.a.

Pentru realizarea fiecăruia din aceste obiective, întreprinderea este în măsură să adopte politici fiscale corespunzătoare. *Diminuarea sarcinii fiscale* presupune diminuarea profitului impozabil, ceea ce se poate realiza prin utilizarea unor metode de evaluare, prin localizarea optimă a profitului sau prin operațiuni de restructurare care să implice mai multe întreprinderi.

Amânarea, în timp, a sarcinii fiscale este obiectivul care oferă cele mai multe posibilități de realizare. *În condiții de inflație*, importanța acestuia crește prin influența favorabilă pe care o are asupra situației de trezorerie.

Nu întotdeauna *interesul întreprinderii* este satisfăcut *prin diminuarea sau amânarea în timp a sarcinii fiscale*. Apar situații în care este preferabil să se declare, în conturile anuale, profituri mai mari decât cele efectiv realizate în exercițiul de referință, fie pentru a asigura un nivel relativ constant al acestor profituri de la un an la altul, fie pentru a le transfera în teritorii fiscale

mai generoase, fie din considerente de natură financiară, comercială, de imagine. În toate aceste situații se pot folosi cu succes și instrumentele fiscale. Uneori chiar *unele componente ale strategiei întreprinderii nu au sens decât în contextul avantajului fiscal pe care îl oferă*, cum sunt leasing-ul fiscal sau constituirea de filiale în “paradisuri” fiscale.

Realizarea efectivă a obiectivelor gestiunii fiscale are loc prin *politica fiscală a fiecărei organizații*, ca și componentă a politicilor financiar-contabile și ca manieră concretă de utilizare a instrumentelor, a metodelor și a tehnicilor specifice. Astfel, politicile fiscale pentru care optează întreprinderea în scopul diminuării sarcinii fiscale, la acest nivel, se pot referi la *localizarea optimă a profiturilor, finanțarea imobilizărilor și operațiuni de restructurare*.

5. Perspective ale relației contabilitate-fiscalitate

Apariția impozitelor în sarcina agenților economici a fost generată de nevoile de bani ale administrației de stat și a generat, la rândul ei, necesitatea introducerii unor criterii cât mai riguroase pentru stabilirea bazei de impunere. Astfel, a fost atribuită contabilității o nouă funcție cu caracter social. Prin bilanț, contul de profit și pierdere și alte componente ale raportărilor sale, contabilitatea este în măsură să reflecte unitățile patrimoniale producătoare de venit și toate veniturile realizate cu anumite cheltuieli pentru un nou utilizator al informației financiar-contabile - reprezentanții politicii fiscale statale. Contabilitatea trebuie să-și adapteze, într-o anumită măsură, instrumentele de lucru pentru a răspunde acestor noi cerințe astfel încât părțile care intervin în calculul și prelevarea impozitului să posede cunoștințe bune despre contabilitate, drept și politică economică, pentru rezolvarea corectă a cazurilor nenumărate în care nu este suficientă aprecierea agentului impunător, judecată prin prisma unui funcționar zelos sau a unui contribuabil perspicace.

Contabilitatea reprezintă o sursă privilegiată de informații pentru organele fiscale, *majoritatea obligațiilor fiscale fiind stabilite pe baza datelor din contabilitate*. S-a încercat și se încearcă, de multe ori, să se stabilească o relație de ordine între fiscalitate și contabilitate cu *alternativelor*: contabilitatea este *influențată* de fiscalitate, cu diferite grade de intervenție; contabilitatea este *independentă* / “*deconectată*” de fiscalitate; contabilitatea *influențează* fiscalitatea.

În toate cazurile, este unanimă aprecierea că există o *interdependență contabilitate-fiscalitate, hotărătoare în gestiunea fiscală a întreprinderii, chiar în condițiile incompatibilității unor reguli din cele două domenii ale gestiunii întreprinderii*. Dacă privim contabilitatea ca pe un instrument destinat obținerii de informații pure și obiective, atunci putem accepta ideea că intervenția fiscalității în metodologia contabilă este inacceptabilă; organele fiscale ar trebui să accepte fără rezerve “realitatea” contabilă în ceea ce privește stabilirea sarcinilor fiscale ale întreprinderii.

Influențele contabilității asupra dreptului fiscal se explică prin aceea că, pentru măsurarea materiei impozabile, fiscul a fost nevoit să găsească reguli de evaluare, de delimitare în timp și de amortizare. În unele țări, mai ales cele influențate de modelul german de contabilitate, un principiu fundamental este că regulile și principiile contabile se impun în stabilirea rezultatului fiscal; fiscul își rezervă totuși calitatea de a impune punctual unele tratamente fiscale diferite de regulile contabile, aceasta vizând, mai ales, situațiile în care contribuabilii ar fi tentați să manipuleze rezultatul contabil astfel încât să plătească mai puțin impozit. Acest principiu este, în general, numit principiul congruenței între contabilitate și fiscalitate și are ca obiectiv crearea cadrului necesar pentru ca tranzacțiile întreprinderii să fie tratate în același fel în contabilitate și în fiscalitate, în vederea simplificării sarcinii administrației fiscale, pe de o parte, și a ușurării sarcinii întreprinderii la întocmirea declarațiilor fiscale, pe de altă parte. Aplicarea acestui principiu presupune că:

- ✓ *regulile de contabilizare și evaluare aplicate în contabilitate sunt obligatorii și din punct de vedere fiscal;*
- ✓ *există reguli fiscale specifice pentru unele elemente patrimoniale particulare;*

✓ *avantajele fiscale de natura amortizărilor derogatorii sau rezervelor scutite de impozit sunt acordate cu condiția înregistrării lor în contabilitate.*

Sistemul contabil continental se caracterizează prin conectarea contabilității cu fiscalitatea, susținând prioritatea formei juridice în fața realității economice. În acest cadru, statul și instituțiile sale sunt principalii utilizatori ai informației financiar-contabile. Obiectivul contabilității de imagine fidelă se identifică cu conformitatea față de reguli și sinceritatea informațiilor prelucrate și transmise utilizatorilor. Divergențele între imaginea fidelă și fiscalitate intervin când regulile fiscale afectează "sinceritatea" informațiilor.

Sistemul contabil anglo-saxon stipulează primatul economicului în fața juridicului, prin deconectarea contabilității de fiscalitate. Principalii utilizatori ai informației financiar-contabile sunt considerați investitorii de capital, ceea ce face ca imperativul imaginii fidele prin contabilitate să primeze în fața celorlalte obligații legale. Mulți specialiști sunt adepții deconectării fiscalității de contabilitate pe motivul că știința contabilă trebuie să se dezvolte în continuare ca o știință de sine stătătoare cu obiective specifice, principii și reguli proprii distincte de cele fiscale; în același timp, pe măsura dezvoltării economico-sociale, apar noi și importanți participanți care doresc informații fiscale clare pentru a putea lua decizii privind utilizarea propriilor resurse financiare.

Adoptarea și adaptarea prevederilor actelor normative internaționale (directive contabile europene, Standarde Internaționale de Contabilitate sau Standarde Internaționale de Raportare Financiară) implică mutații importante în sistemul financiar-contabil și fiscal, cum sunt¹⁴:

- ❖ *reorientarea gândirii profesioniștilor contabili și formarea unui nou vocabular de specialitate în limba engleză, pentru a putea colabora fructuos cu ceilalți specialiști din UE (și nu numai);*

- ❖ *transformarea profesiei de contabil într-o profesie internațională cu termeni și principii generalizați;*

- ❖ *înlocuirea noțiunii de valoare fidelă cu valoare justă pe bază de informații fiabile asupra activelor firmei;*

- ❖ *prioritatea aspectului fiscal al tranzacțiilor în viziunea contabilă, în perspectivă existând tendința determinării profitului fiscal de către alte persoane decât contabilul întreprinderii, pornind de la profitul contabil.*

"Deconectarea" fiscalității de contabilitate implică aplicarea unei reforme contabile potrivit normelor menționate prin adoptarea tipului de sistem contabil anglo-saxon, implică și aspecte de reconciliere și armonizare, cum ar fi: forma juridică aplicată și realitatea economică, cerințele fiscale și informațiile solicitate de investitori, orientarea bancară a finanțării întreprinderii și piața de capital, formarea profesiei contabile pe bază de procedură și atestarea pe bază de judecată profesională.

În procesul evolutiv ce se derulează, se impune cerința asimilării unui nou mod de interpretare, implementare, coordonare și verificare sau control a informației financiar-contabile. Conform standardelor, informația furnizată de situațiile financiare de raportări trebuie să răspundă unor restricții și cerințe¹⁵, printre care se remarcă: exigențe de tip calitativ privind fiabilitatea, comparabilitatea, inteligibilitatea și relevanța informației în condiții de rezonabilitate și semnificație; relevanța și fiabilitatea informației prin valoare predictivă, retrospectivă și de oportunitate relativă la relevanță; verificabilitate, neutralitate și fidelitate caracterizând fiabilitatea etc.

¹⁴ Mitrea, N. – *Analiza implementării standardelor internaționale de contabilitate*, Tribuna Economică nr. 31/2006, p. 75-78

¹⁵ Domnișoru, S., Brabete, V., Drăgan, C. – *Calitatea informației contabile*, Gestiunea și contabilitatea firmei nr. 9/2006, p. 55-62; *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene* (M.O. nr. 766/766bis/10.11.2009), cu modificările și completările ulterioare

Situațiilor financiare li se mai impun *restricții calitative prin care să se reflecte: cultura contabilă a utilizatorilor, oportunitatea, raportul costuri-beneficii, echilibrul între caracteristicile calitative, fidelitatea (sau mai nou exactitatea) informației conținute.*

Pe termen lung, în noul sistem contabil în curs de adoptare s-ar putea ajunge la *calcularea impozitului pe baza sistemului contabil internațional*, ceea ce ar dezavantaja țara noastră.

O dilemă a evoluției sistemului contabil este legată de *menținerea sau eliminarea provizi- oanelor*, dat fiind faptul că ele diminuează artificial profitul și dividendele, dar sunt necesare pentru realizarea unei imagini cât mai precise asupra întreprinderii, reflectate de contabilitate.

O altă dilemă este cea privitoare la *reconcilierea amortizării contabile cu cea fiscală*, pro- vocată de diferența dintre durata de viață utilă, estimată conform normelor și durata normată de funcționare așa cum reiese din Legea nr. 15/1994¹⁶, republicată, cu modificările și completările ulterioare. În același context, se pune *problema metodelor de amortizare* folosite de întreprin- deri, având în vedere că prin amortizare se poate micșora voit mărimea profitului impozabil, dar amortizarea accelerată este necesară pentru reflectarea uzurii morale a mijloacelor tehnice de vârf, cum sunt calculatoarele.

Un alt fapt al adoptării noilor reglementări financiar-contabile, este *revizuirea sistemului fis- cal, în sensul favorizării afacerilor, al rentabilizării întreprinderilor, al creșterii profitului și al supra- vegherii parametrilor fiscali de către managerii societăților comerciale.*

În noianul de standarde, norme și normative contabile, financiare și juridice, este nevoie de *filtrarea vocabularului* prin care să se stabilească *sensul și conținutul practic al termenilor și al expresiilor utilizate.*

Prin adoptarea noilor reglementări, fiscalitatea va deveni tot mai mult un *instrument de tac- tică și strategie*, de politică economică statală, de apărare a intereselor naționale și de incitare a companiilor românești să se orienteze spre noi segmente de piață externă. De exemplu, în con- dițiile "intrării" în țară a unor sume importante de bani, rezultate din munca prestată de români în străinătate, se impune *cerința de politică fiscală de încheiere a unor convenții interstatale, de evitare a dublei impunerii.*

Eficacitatea politicilor fiscale actuale și de perspectivă poate fi sensibil îmbunătățită prin *practicarea parteneriatului cu mediul de afaceri*¹⁷. O *fiscalitate armonizată cu interesele între- prinzătorilor presupune*: cote de impozitare cât mai mici; utilizarea transparentă a resurselor pu- blice; cheltuieli susținute de la buget; venituri acoperitoare printr-o bună organizare a sistemului fiscal, inclusiv a mecanismului de control; bază de impozitare sporită care să asigure condiții de creștere a veniturilor bugetare; eficiența metodelor de colectare a impozitelor, a taxelor și a con- tribuțiilor bănești etc.

Eforturile întreprinse pentru adaptarea sistemului fiscal românesc la cerințele evoluției s-au lovit (cel puțin) în ultima decadă de *piedici semnificative atât obiective*, izvorând din însăși natu- ra existenței oricărui sistem fiscal coerent, cât și *subiective*, provenind din realitățile autohtone marcate în primul rând din asigurarea continuității unui sistem arhaic ce a trebuit metamorfozat într-unul nou, modern, clădit pe principii care pornesc de la contribuabil (bottom-up). Dintre aceste opreliști spicuim câteva pe care le considerăm mai relevante pentru înțelegerea stării sistemice actuale și a progresului ce poate fi considerat important, dacă este privit contextual:

1. *Încurajarea* directă, atractivă, flexibilă și în condiții de birocrăție novatoare, iscusită (imple- mentarea sistemului electronic de declarare în cursul anului 2011 este un bun exemplu cu efect indirect în acest sens), *a investițiilor* (ca resursă incontestabilă a creșterii bazei impozabile);

2. *descurajarea*, în mare măsură, *a muncii legale* și în special a celei calificate, în favoarea "muncii la negru" (este natura obiectivă a oricărui sistem fiscal, ce poate fi combătută prin mă- suri coordonate inteligent, iar în România *legiuitorul a demonstrat în ultimii ani capacitatea de*

¹⁶ Legea nr. 15/24.03.1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată (M.O. nr. 242/31.05.1999), cu modificările și completările ulterioare

¹⁷ www.cpisc.ro

adaptare în acest sens prin măsuri luate, de exemplu, în cazul producției de software într-o legislație abil corelată într-o orientare dinspre Codul fiscal spre prevederi legislative adiacente);

3. *pentru a suplini deficiențele în stabilirea sarcinilor fiscale, aplicarea orientării exagerate spre coerciție în practica fiscală a recuperării debitelor în locul împlinirii funcției de prevenție prin stimulare și colaborare, a fiscalității;*

4. *dubla provocare generată atât de adaptarea într-un ritm alert la legislația partenerilor europeni, cât și de necesitatea implementării modificărilor survenite de-a lungul timpului în chiar legislația suprastatală europeană, de la accesul României în UE din 2007 până în prezent;*

5. *resursele au fost și încă sunt, de multe ori, insuficiente sau repartizate defectuos;*

6. *inechități în participarea la sistemul fiscal, în sensul că se așteaptă donații și subvenții bugetare cât mai mari în condițiile unor participări particulare cât mai reduse;*

7. *prevederile normative de reglementare a politicilor fiscale stufoase, interpretabile, instabile, contestate de-a lungul timpului în bună măsură și de mediul de afaceri, întrucât o atare situație nu oferă un cadru legal suficient de adecvat pentru un sistem fiscal armonizat;*

8. *manifestarea unor deficiențe sesizabile în privința competenței și a moralității unei părți a personalului, angrenat în aplicarea politicilor fiscale;*

9. *inițiativele întreprinzătorilor nu au fost susținute, ca bune intenții de "împăcare" a propriilor interese cu cele macroeconomice etc.*

În acest context, se poate aprecia că *fiscalitatea aplicată societăților comerciale poate fi considerată exagerată, cel puțin când sunt întrunite (complet sau parțial) următoarele premise:*

- ✓ *cheltuieli publice ridicate, pe fondul unor prestații de interes public de slabă calitate;*
- ✓ *bază de impozitare redusă, pe fondul performanței economice slabe, a absenței din circuitul economic al unor întregi categorii de populație și a slabei inițiative antreprenoriale;*
- ✓ *dimensiunea mare a economiei subterane, de spălare a banilor murdari, generată de evaziune și corupție;*
- ✓ *insuficienta performanță a activității de colectare, bazată pe reglementări greoaie, toleranță față de arierate, manifestări ale unor forme elevate de evaziune micșorează credibilitatea sistemului fiscal ș.a.*

Eliminarea unor astfel de cauze impune un complex de *măsuri și direcții de acțiune*, cum sunt:

- *reglementare mai bună, o practică mai eficientă a politicilor fiscale;*
- *concentrarea tuturor reglementărilor specifice în Codul fiscal, revizuirea acestuia în spirit constructiv, coerent și formă adecvată;*
- *analiza și însușirea propunerilor partenerilor sociali de către cei abilitați cu armonizarea prevederilor legislative;*
- *delimitarea sistemului fiscal de alte forme și sisteme de taxe și tarife;*
- *înlocuirea coerciției excesive cu instruirea și prevenirea incidentelor fiscale, fermitate și simplificare în activitatea de colectare a veniturilor bugetare;*
- *parteneriatul public în stabilirea fiscalității și transferul către partenerii sociali a unor funcții ale politicii fiscale;*
- *reducerea semnificativă a fiscalității în economie poate fi singura șansă reală a relansării spiritului de întreprinzători, a atragerii și stimulării investițiilor străine și autohtone, a creării de numeroase locuri de muncă și a atragerii în circuitul legal a economiei subterane.*

Reducerea fiscalității, aplicată societăților comerciale, trebuie adusă la un nivel competitiv cu partenerii europeni și să se bazeze, printre altele, pe: creșterea performanței economice, creșterea bazei de impozitare, îmbunătățirea sistemului de colectare a resurselor bugetare, reducerea mai radicală a cheltuielilor publice ș.a.

În concordanță cu prevederile unor reuniuni internaționale privind perspectivele sistemelor fiscale, se preconizează că *economia Uniunii Europene va deveni cea mai competitivă, dinamică și inovativă, pe plan mondial, în prezent fiind surclasată de performanțele economice ale*

SUA și Japoniei și având perspectiva confruntării cu noile provocări asiatice, reprezentate de China și India. Ca remedii posibile, se remarcă *propunerile menite să genereze*: un antreprenoriat puternic într-un stat eficient; inovație la toate nivelurile; îmbunătățirea condițiilor de muncă; reforma pieței produselor și serviciilor; soluții eficiente de protecție a mediului economico-social și ambiental etc.

Un antreprenoriat puternic, într-o *simbioză stat-întreprinzători*, impune finanțe publice de susținut prin legislație mai simplă și mai eficientă, relansarea spiritului antreprenorial și reducerea obligațiilor fiscale ale companiilor.

România are un statut de “*economie de piață funcțională*”, dar va trebui să-și amelioreze, în cel mai scurt timp, gradul de competitivitate economică, astfel încât să poată face față condițiilor pieței comunității europene și mondiale. În acest context, sistemul fiscal comportă încă *multiple revizui*, menite să asigure:

- resurse suficiente, necesare funcționării unui aparat de stat modern, suplu și eficient, prin aplicarea fermă a unui *sistem de colectare echitabil*;
- încurajarea valorificării tuturor resurselor, inițiativa antreprenorială, investițiile și inovația;
- încurajarea muncii și a competiției valorilor limitând asistența socială numai la situații justificate;
- reglementări simple, clare și stabile aplicate de un personal înalt calificat și motivat mai ales în aplicarea, acolo unde este posibil, a spiritului legii aplicat contextului în care contribuabilii își derulează activitatea.

Gestiunea financiar-contabilă și fiscală *se extinde și în relațiile întreprinderii cu parteneri din alte țări* prin luarea în considerare a posibilităților de *raționalizare a fluxurilor de trezorerie în condițiile unor politici financiare, comerciale și fiscale internaționale și de eliminare a evaziunii de orice fel*.

Relațiile internaționale tot mai extinse impun cunoașterea și folosirea de mecanisme fiscale diferite, așa cum prevăd și *măsurile stabilite prin Tratatul de guvernanță fiscală, adoptat în cadrul Uniunii Europene, prin care sunt impuse reguli ale disciplinei bugetare care vizează, în principal, limitarea deficitului și a datoriei publice*.

Stimați cititori, vă aducem la cunoștință apariția următorului act normativ:

*Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.107/13.08.2012
privind emiterea prin intermediul centrului de imprimare masivă
a unor acte administrative și procedurale
(M.O. nr. 598/21.08.2012)*

Redacția