



**UNIVERSITATEA
BABEȘ-BOLYAI**
Cluj-Napoca



**FACULTATEA DE ȘTIINȚE
ECONOMICE ȘI GESTIUNEA
AFACERILOR**

România
Ministerul Educației, Cercetării și Inovării
Universitatea Babeș-Bolyai
Cluj-Napoca
Facultatea de Științe Economice
și Gestiunea Afacerilor
Str. Teodor Mihali nr. 58-60
400591, Cluj-Napoca
Tel: 0264 418655
Fax: 0264 412570
E-mail: econ@econ.ubbcluj.ro

REZUMATUL TEZEI DE DOCTORAT

DEZVOLTĂRI ȘI APROFUNDĂRI PRIVIND RELAȚIA DINTRE CONTABILITATE ȘI FISCALITATE

Conducător științific
Prof.univ.dr. Partenie Dumbravă

Doctorand
Dan Dacian Cuzdriorean

Cluj-Napoca
2011

Cuprins rezumat teză

Cuprinsul tezei de doctorat.....	3
Cuvinte cheie.....	8
Introducere.....	9
Relevanța și scopul cercetării întreprinse.....	21
Metodologia cercetării.....	24
Sinteza capitolelor cuprinse în teza de doctorat.....	27
Concluzii, limite și perspective ale cercetării.....	50
Bibliografie selectivă.....	69

Cuprins

Lista abrevierilor

Lista figurilor, graficelor și tabelelor

Introducere

Relevanța și scopul conducerii cercetării întreprinse

Metodologia cercetării

Capitolul 1

De la geneză la abordări contemporane privind contabilitatea și fiscalitatea.....1

- 1.1. Terminologie și delimitări conceptuale privind contabilitatea și fiscalitatea în cadrul științelor economice – contabilitatea și fiscalitatea ca și științe.....1
- 1.2. Fiscalitatea – abordare interdisciplinară.....11
- 1.3. Sisteme contabile versus sisteme fiscale.....19
 - 1.3.1. Prezentarea sistemelor contabile.....19
 - 1.3.2. Prezentarea sistemelor fiscale.....31
- 1.4. Principii contabile versus principii fiscale.....38
 - 1.4.1. Prezentarea principiilor contabile – fundamentul științei contabile.....38
 - 1.4.2. Prezentarea principiilor fiscal– baza fiscalității.....42

Capitolul 2

Delimitări privind stadiul actual al cunoașterii în domeniul privind interacțiunea contabilității cu fiscalitatea.....47

- 2.1. Prezentarea generală a studiului și motivația cercetării întreprinse.....47
- 2.2. Obiectul și obiectivele de cercetare.....49
- 2.3. Design-ul cercetării: etapele studiului întreprins.....51
- 2.4. Direcțiile de cercetare conexe domeniului abordat, premise ale întretinerii domeniului contabil cu cel fiscal.....55
 - 2.4.1. Armonizare și convergență.....55
 - 2.4.2. Educație și societate.....58
 - 2.4.3. Reglementare contabilă, reglementare fiscală.....60
 - 2.4.4. Relația contabilitate – fiscalitate.....63
 - 2.4.5. Conservatorism contabil și fiscalitate.....72
 - 2.4.6. Provocări contabile, provocări fiscale.....75
 - 2.4.7. Raționament profesional și profesionalism contabil. Deformarea adevărului contabil și recursul la etică.....78
 - 2.4.8. Investiții și politică fiscală.....83
 - 2.4.9. Impactul și percepția impunerii fiscale.....89

2.4.10. Paradisuri fiscale.....	93
2.4.11. Evaziune fiscală.....	95
2.4.12. Alte arii de cercetare neincluse în domeniile precedente.....	99
2.5. Jurnalele care au publicat studiile aferente domeniului de cercetare abordat.....	101
2.6. Tipul de cercetare preponderent și paradigmele contabile abordate.....	102
2.7. Concluziile studiului întreprins privind interacțiunea contabilității cu fiscalitatea...	104
2.8. Aspecte favorabile, limite și perspective de cercetare ale studiului întreprins.....	107

Capitolul 3

Reglementarea contabilă internațională și europeană a impozitului pe profit.....109

3.1. Aspecte introductive privind reglementarea contabilă internațională.....	109
3.2. Scurt istoric al evoluției referențialelor contabile internaționale pe linia impozitului pe profit.....	112
3.3. Rezultat contabil versus rezultat fiscal – deziderat al relației dintre contabilitate și fiscalitate.....	120
3.4. Prezentarea metodelor de evaluare a impozitelor amânate.....	124
3.5. Diferențe temporale versus diferențe temporare: modalități de evidențiere a impozitului amânat.....	128
3.5.1. Terminologie specifică – definire și poziționare în cadrul metodelor de evaluare.....	128
3.5.2. Recunoașterea creanțelor și datoriilor privind impozitul amânat.....	131
3.5.3. Evaluarea creanțelor privind impozitul amânat.....	133
3.5.4. Implicații în raportările financiare ale impozitelor amânate.....	135
3.6. Reglementările contabile la nivel european pe linia impozitului pe profit – comparație cu IAS 12.....	137
3.7. IFRS pentru IMM – alternativă la Directivele Europene: aspecte privind impozitul pe profit.....	139
3.7.1. Aspecte introductive.....	139
3.7.2. Revizuirea literaturii de specialitate.....	139
3.7.3. Etapele de elaborare a IFRS pentru IMM cu privire la impozitul pe profit.....	141
3.7.3.1. Analiza chestionarului.....	142
3.7.3.2. Analiza Proiectului de dezbatere.....	145
3.7.4. Comparație între Proiectul de dezbatere al IFRS pentru IMM și versiunea finală a IFRS pentru IMM pe linia impozitului pe profit.....	149
3.7.5. Concluziile studiului întreprins.....	152

Capitolul 4

Procesul de convergență al referențialelor contabile internaționale pe linia impozitului pe profit (IAS 12 versus SFAS 109).....155

4.1. Aspecte introductive.....	155
4.2. Etapele procesului de convergență contabilă pe linia impozitului pe profit.....	159
4.3. Principalele puncte de dezbateri ale procesului de convergență pe termen scurt....	162
4.4. Prezentarea Proiectului de dezbateri al IAS 12 – etapă a procesului de convergență – Analiză calitativă.....	178
4.4.1. Aspecte preliminare.....	178
4.4.2. Prezentarea eșantionului analizat.....	179
4.4.3. Prezentarea obiectivelor și analiza calitativă a Proiectului de dezbateri al IAS 12.....	180
4.4.4. Prezentarea rezultatelor generale ale analizei calitative.....	197
4.5. Procesul de convergență pe termen scurt al IAS 12 și SFAS 109 – rezultat al Proiectului de dezbateri din anul 2009.....	201

Capitolul 5

Reglementarea fiscală europeană și națională pe linia impozitului pe profit.....205

5.1. Scurt istoric al armonizării fiscale în Europa.....	205
5.1.1. Aspecte introductive.....	205
5.1.2. Etapele armonizării fiscale.....	206
5.2. Baza fiscală consolidată comună (CCCTB) – rezultat al procesului de armonizare fiscală la nivelul UE.....	211
5.2.1. Aspecte introductive.....	211
5.2.2. Etapele de realizare ale CCCTB – rezultat al dezbaterilor la nivelul Comisiei Europene.....	214
5.2.3. Concluziile analizei realizate.....	246
5.3. Reglementarea fiscală a impozitului pe profit în România.....	249
5.3.1. Scurt istoric al reglementărilor privind impozitul pe profit.....	249
5.3.2. Analiză empirică privind modificările reglementărilor impozitului pe profit la nivel național.....	252
5.3.2.1. Aspecte introductive.....	252
5.3.2.2. Scurtă revizuire a literaturii de specialitate. Motivația și scopul cercetării empirice.....	253
5.3.2.3. Tiparul cercetării. Întrebările cercetării.....	254
5.3.2.4. Analiza rezultatelor obținute. Concluzii aferente. Perspective ale cercetării.....	255

Capitolul 6

Relația dintre contabilitate și fiscalitate sub spectrul dinamicității, diversității, factorilor de influență și a dezideratului deconectării.....259

- 6.1. Conectare versus deconectare – diluarea relației dintre contabilitate și fiscalitate....259
- 6.2. Relația dintre contabilitate și fiscalitate prin prisma influenței reglementărilor internaționale în cadrul țărilor membre ale Uniunii Europene.....263
- 6.3. Contabilitate și fiscalitate sub spectrul conectivității: demersuri abordate în cadrul literaturii de specialitate și factori de influență asociați acestora.....277
- 6.4. Conectarea contabilității la fiscalitate și dezideratul deconectivității: imagine fidelă versus principiul prudenței.....294

Capitolul 7

Cercetare empirică privind relația dintre contabilitate și fiscalitate la nivel național.....307

- 7.1. Aspecte introductive.....307
- 7.2. Motivația și scopul studiilor conduse.....309
- 7.3. Revizuirea literaturii de specialitate.....310
- 7.4. Existența și tendința legăturii dintre contabilitate și fiscalitate în baza factorilor de influență – analiză empirică calitativă.....313
 - 7.4.1. Cadru general.....313
 - 7.4.2. Tiparul cercetării.....315
 - 7.4.2.1. Ipoteză a cercetării.....317
 - 7.4.2.2. Colectarea datelor.....318
 - 7.4.2.3. Tiparul interviurilor desfășurate (metoda de selecție, conducerea interviurilor) – faza empirică primară.....318
 - 7.4.2.4. Tiparul chestionarelor aplicate – faza empirică secundară.....320
 - 7.4.3. Analiza și interpretarea datelor.....322
 - 7.4.3.1. Analiza și interpretarea datelor- etapa 1- Interviu.....322
 - 7.4.3.2. Analiza și interpretarea datelor – etapa 2 – Chestionar.....325
 - 7.4.4. Concluzii, limite și perspective ale studiului condus.....343
- 7.5. Analiza cantitativă privind măsurarea influenței fiscalității asupra contabilității.....346
 - 7.5.1. Cadru general.....346
 - 7.5.2. Reglementarea contabilă și fiscală actuală.....347
 - 7.5.3. Prezentarea modelului econometric.....349
 - 7.5.4. Colectarea datelor.....352
 - 7.5.5. Analiza și interpretarea datelor.....354
 - 7.5.6. Concluzii, limite și perspective ale studiului condus.....356

Concluzii generale, limite și perspective ale cercetării.....	359
--	------------

Bibliografie.....	377
--------------------------	------------

ANEXA 1A	<i>Numărul articolelor publicate în jurnalele cotate conform clasificărilor realizate de Lowe and Locke (2005) și Prather-Kinsey and Rueschhoff (2004)</i>
ANEXA 1B	<i>Numărul articolelor publicate în jurnale necotate</i>
ANEXA 2	<i>Tipul de cercetare abordat în cadrul fiecărui studiu analizat</i>
ANEXA 3	<i>Principalele obiective dezbătute în cadrul întâlnirilor de lucru ale IASB și FASB, pe linia convergenței dintre IAS 12 și SFAS 109</i>
ANEXA 4	<i>Obiectivele stabilite în cadrul întâlnirilor echipelor de lucru în vederea realizării bazei fiscale consolidată comună (CCCTB)</i>
ANEXA 5	<i>Interviu adresat profesioniștilor contabili</i>
ANEXA 6	<i>Chestionar privind relația dintre contabilitate și fiscalitate sub spectrul potențialilor factori de influență - Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca</i>

Cuvinte cheie

Teza de doctorat intitulată ***Dezvoltări și aprofundări privind relația dintre contabilitate și fiscalitate***, își propune atingerea obiectivelor principale, uzitând următoarele cuvinte cheie:

Relația dintre contabilitate și fiscalitate
Impozit pe profit
IAS 12
SFAS 109
Bază fiscală consolidată comună (CCCTB)
Impozite amânate
Cercetare empirică
Conectare versus deconectare
Factori de influență

The relationship between accounting and taxation
Profit tax
IAS 12
SFAS 109
Common Consolidated Corporate Tax Base
Deferred tax
Empirical research
Connection versus disconnection
Factors of influence

Introducere

Motivația de la care s-a pornit în abordarea cercetării relației dintre contabilitate și fiscalitate este una disipată în cel puțin următoarele direcții: interesul de care se bucură tema la nivel de cercetare internațional și național, dinamica fondului științific tratat, direcțiile de cercetare care au generat multiple dezbateri și încă nu au condus la un consens unanim acceptat, implicațiile economice atașate.

Dezbaterile privind relația dintre contabilitate și fiscalitate de-a lungul ultimelor 3 decenii le-a inclus pe toate cele de mai sus abordându-le atât la nivel național cât și internațional, nivel micro-economic dar și macro-economic, făcându-se distincție în acest context între cele două sisteme contabile, Continental-European și Anglo-Saxon. Toate cele de mai sus au condus la dezbateri privind independența sau dependența regulilor contabile de cele fiscale, având în vedere faptul că independența dintre cele două conduce la importante și permanente diferențe între profitul contabil și cel fiscal (Frydlander and Pham, 1996; Eberhartinger, 1999; Gallego, 2004).

Implicațiile dependenței contabilității de fiscalitate sau influența pe care fiscalitatea pare să o aibă asupra contabilității în anumite medii economice, au fost abordate și examinate într-o mare varietate de studii fundamentale sau empirice pe un orizont de timp care dovedește faptul că, interesul asupra temei a rămas neschimbat cu trecerea timpului. În acest sens studiile conduse de către: Christiansen, 1995; Hoogendoorn, 1996; Blake *et al.*, 1993; Blake *et al.*, 1997; Blake *et al.*, 1998; Lamb *et al.*, 1998; Shackelford and Shevlin, 2001; Aisbitt, 2002; Maydew, 2004; Nobes *et al.*, 2004; Nobes, 2006; Norberg, 2007; Eberhartinger and Klostermann, 2007; Hanlon and Heitzman, 2010; Gee *et al.*, 2010; Graham *et al.*, 2011, sunt doar câteva care dovedesc interesul vis-a-vis de aria de cercetare abordată.

Cazul României este interesant a se discuta sub spectrul acestei teme de cercetare, cel puțin din următoarele considerente: toate studiile desfășurate la nivelul economiilor aflate în tranziție au relevat aspecte interesante, uneori imposibil de prognozat dat fiind influența culturală specifică (Hassab, 2008); trecutul post-comunist are capacitatea de a imprima trenduri durabile așa cum studii realizate pe economii similare au relevat acest lucru (Sucher and Jindrichovska, 2004) și care imprimă cadre conceptuale care nu pot fi translatate din alte medii economice, indiferent de modul de implementare (Laughlin *et al.*, 1994; Broadbent and Laughlin, 1998). Mediul director, cum ar fi de exemplu statul, poate avea o influență covârșitoare asupra contabilității dat fiind că, întreaga paletă de reglementări legale pot restrânge sau constrânge raționamentul profesional. Influența statului se poate face simțită și prin reglementările fiscale care au puterea de a influența semnificativ comportamente economice și de asemenea, de a afecta relația dintre entitatea economică și părțile interesate (Deaconu and Cuzdriorean, 2011).

Contabilitatea și fiscalitatea tratate sub spectrul conexiunii a reprezentat și continuă să reprezinte o arie extrem de cercetată (Graham *et al.*, 2011) cu valențe multiple și încă cu numeroase direcții viitoare de examinat, interpretat, lămurit. Complexitatea ariei de cercetare survine și ca urmare a

interdisciplinarității, dar mai ales ca urmare a implicațiilor active în viața economică. Complexitatea temei, deși pare nerealist, poate surveni de multe ori și prin prisma insuficienței explicări a terminologiei asociate.

Astfel, delimitări terminologice sunt de dorit a se lămuri ca și prim pas al procesului de cercetare, cu atât mai mult cu cât, însăși tema abordată comportă așa cum am spus valențe multiple și un fond științific extrem de bogat. Intră sub egida preocupărilor studiului de față așadar, contabilitatea financiară guvernată de legislația și standardele contabile în vigoare. Referindu-ne la fiscalitate, delimităm sub spectrul influenței acesteia, numai aspectele care țin strict de influența pe care o poate avea asupra contabilității financiare, ci nu alți itemi de fiscalitate în general. O restrângere a temei ar viza cel mai bine terminologia de contabilitate a impozitelor și taxelor și influența acestora asupra contabilității, împreună cu legislația fiscală aferentă.

Abordând itemi conecși precum: armonizare contabilă, armonizare fiscală, comparabilitate, imagine fidelă, prudență și alții, tema devine din ce în ce mai complexă, iar o bună tratare a ei presupune examinarea atentă, cel puțin a celor de mai sus. O perspectivă recentă asupra temei este absolut imperativă la fel precum și o examinare din punct de vedere istoric a raportului dintre contabilitate și fiscalitate sub spectrul conexiunii dintre ele sau dependenței respectiv independenței.

Armonizarea contabilă, în accepțiunea lui Mustăț (2008:58), implică mișcarea unui referențial contabil național spre unul internațional în timp ce armonizarea fiscală vizează eliminarea diferențelor sau inconsistențelor care există între sistemele fiscale din diferitele jurisdicții sau dacă eliminarea nu este posibilă atunci compatibilizarea acestor diferențe sau inconsistențe (Larkin, 2005).

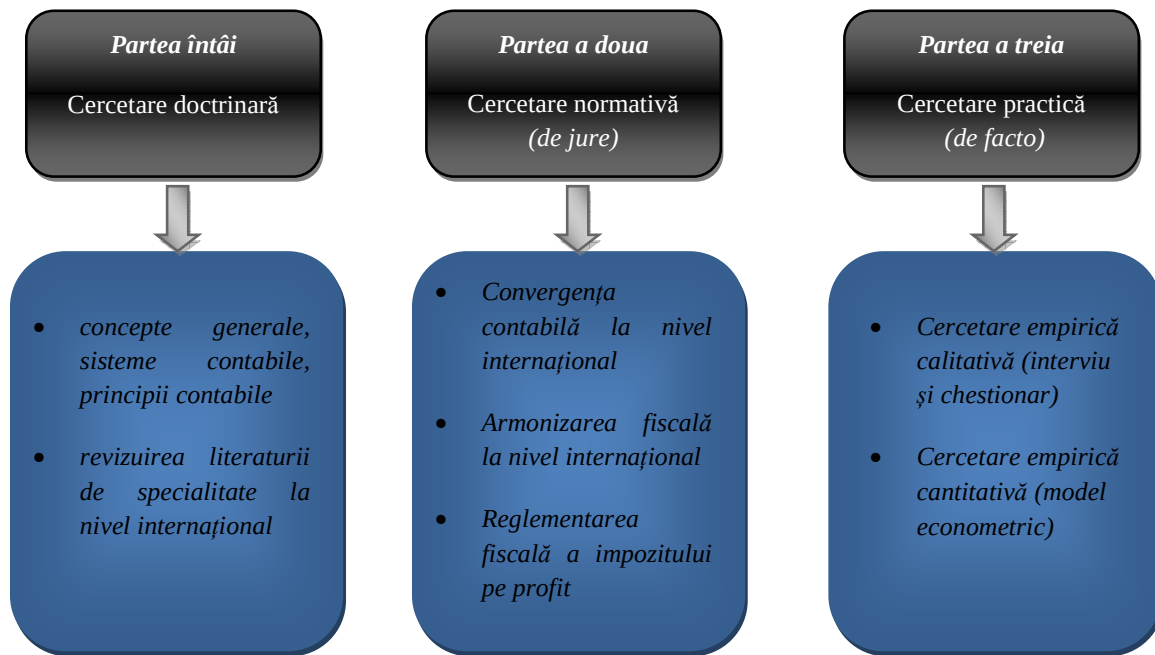
Armonizarea contabilă, demers complex început la nivelul statelor europene încă din 1960, se concretizează într-un cumul de acțiuni proactive în anul 2001, dat fiind angrenajul de detractori și apărători, dar și de factori potrivnici.

Deși nu considerat ca fiind singurul impediment în calea armonizării contabile, conexiunea dintre contabilitate și fiscalitate a reprezentat alături de dezbaterile vis-a-vis de principiul imaginii fidele (conform noului Cadru general conceptual al IASB, reprezentarea cât mai exactă) și de diferențele între cadrele conceptuale contabile ancorate în fiecare jurisdicție cu potențial de a influența profesia contabilă, un item extrem de important. A modifica prin scăderea influenței fiscalității asupra contabilității cu tot ceea ce presupune acest demers, conduce inevitabil la adaptarea contabilității la un context schimbat. Studiul de față reprezintă un motiv în plus spre a aborda această temă nu sub un spectru rigid, ci mai degrabă deschide o cale spre înțelegerea diferitelor contexte economice și medii economice atașate, spre o înțelegere a variatelor istorii contabile și spre o evaluare nepărtinitoare a niciuneia dintre ele. Alexander and Archer (2001) au abordat poate cel mai bine problema armonizării, marșând spre înțelegerea, recunoașterea și

respectarea diversității culturale la nivel european. Din acest context nu au exclus însă consensul la care trebuie să se ajungă prin eforturi susținute.

Sintetizând cercetarea condusă prin prisma principalelor direcții de cercetare, **Figura 1** este sugestivă în vederea reliefării acestui aspect.

Figura 1. *Principalele direcții de cercetare ale demersului științific întreprins*



Sursa: Proiecție realizată de autor

Paragrafele următoare vizează o prezentare succintă a obiectivelor dezbătute în cadrul fiecărei dintre cele trei părți menționate.

Partea întâi care a vizat aspectele doctrinare, a fost realizată prin intermediul primelor două capitole, în vederea atingerii obiectivelor fixate, demersul științific întreprins trebuind să răspundă următoarelor întrebări de cercetare:

Q1: Care sunt principalele elemente care definesc contabilitatea și fiscalitatea, respectiv relația contabilitate-fiscalitate?

Q2: Care este stadiul actual al cunoașterii la nivel internațional privind întretăierea cercetării contabile cu cercetarea fiscală?

Astfel, în **primul capitol** este realizată o incursiune în timp în ceea ce privește definirea termenilor de contabilitate și fiscalitate, respectiv a interdisciplinarității fiscalității, una dintre disciplinele cu care realizează cea mai mare apropiere fiind reprezentată de contabilitate. Relația

care există între cele două științe am punctat-o prin intermediul clasificării sistemelor contabile, respectiv al clasificării sistemelor fiscale, subliniind elementele care stau la baza conexiunii dintre contabilitate și fiscalitate. Vorbind despre două științe (contabilitate și fiscalitate) și realizând o clasificare a sistemelor care le guvernează, este impetuos necesar să prezentăm și principiile care stau la baza bunei funcționări ale acestora, acest deziderat făcând obiectul ultimei părți a capitolului întâi.

Mediul social, cultural și politic în cazul temei de cercetare abordate, poate reprezenta un item de ghidaj, dar și un factor agregat care poate explica tendințele actuale. România, având rădăcini latine și fiind influențată politic și cultural în ultimii ani de țările Uniunii Europene, reprezintă un mediu de cercetare interesant al legăturii dintre contabilitate și fiscalitate și mai mult decât atât, poate oferi itemi noi și de ce nu, chiar deschide direcții noi de cercetare.

Cercetarea de față este în egală măsură o dezbatere între nivelul micro economic și macro economic. Astfel, revenind la cel din urmă, și încercând să abordăm mai intens mediul economic, diferențierea modelelor contabile reprezintă un punct geneză extrem de important în explicarea legăturii dintre contabilitate și fiscalitate. Două mari sisteme contabile sunt abordate intensiv în literatura internațională: sistemul Continental European și sistemul Anglo-Saxon primordial prin prisma diferențierilor dintre ele (Nobes, 1998; Sellhorn and Gornik-Tomaszewski, 2006). Sunt însă și voci care susțin că, a realiza o diferențiere între aceste sisteme contabile este puțin relevant și poate conduce la confuzie. Un detractor al acestei taxonomii este Cairns (1997:316) care susține o tratare a acestora prin prisma descrierii unei imagini complete care comprimă caracteristici ale ambelor sisteme, în detrimentul concentrării pe diferențele de concepție.

Capitolul al doilea al cercetării întreprinse, l-am dedicat realizării unui *overview* a literaturii de specialitate internaționale pe un orizont de 20 ani, obiectivul urmărit fiind acela al delimitării sferei cunoașterii în ceea ce privește alăturarea contabilității de fiscalitate.

Delimitarea sferei cunoașterii am abordat-o prin intermediul unei cercetări de amploare care a cuprins analizarea unui număr de 239 articole, 23 cărți și 4 alte surse de cercetare. Această cercetare s-a realizat în dorința de a avea o imagine cât mai completă a ceea ce literatura de specialitate oferă în privința cercetărilor fiscale, contabile, respectiv a întretăierii celor două arii de cercetare, analiza realizată reprezentând „piatra de temelie” a demersului științific întreprins.

Volumul materialului analizat prin intermediul studiului realizat, oferă încă o dată o argumentație puternică, care fundamentează întretăierea domeniului contabil cu cel fiscal, sub spectrul practicii, respectiv a cunoașterii (cercetării).

„Cercetarea fiscală în domeniul contabil include cercetarea care 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” (Lamb and Lymer, 1999:750). Autorii punctează, de asemenea, faptul că, cercetarea fiscală în domeniul contabil este similară cu cercetarea contabilă, fiind atât normativistă cât și pozitivistă, orientată spre dezvoltări și aprofundări de-a lungul istoriei, sau dimpotrivă, orientată spre procesele decizionale politice actuale, teoretică sau tehnică, ortodoxă sau critică, concentrată la nivel regional, sau dimpotrivă, având un caracter internațional (1999:750).

Realizând o taxonomie a clusterelor regăsite în cercetarea fiscală în domeniul contabil, cluster care delimitează arii de cercetare independente, aceiași autori au identificat în cadrul cercetării din Marea Britanie 8 cluster. S-au revizuit șapte dintre cele mai importante jurnale din Marea Britanie pe o perioadă de patru ani (1995-1999). În urma desfășurării acestui studiu, s-a putut concluziona faptul că un număr relativ mic de articole, încorporează ca și direcție dominantă de cercetare problematica fiscalității în contabilitate (19 articole din 893 articole incluse în eșantion), 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 cercetarea fiscală în domeniul contabil din SUA, aceasta comportă arii mai concentrate, fiind identificate diferențe majore în comparație cu același tip de cercetare desfășurată în Marea Britanie. Deși este de așteptat ca ariile de cercetare să fie similare, „eclectismul regăsit în Marea Britanie nu este regăsit în SUA, unde abordarea predominantă are la bază abordarea economică” (Otley, 2002:398).

O altă deosebire majoră între cele două medii de cercetare este reflectată și prin numărul de articole care abordează fiscalitatea în domeniul contabil. Dacă în jurnalele din Marea Britanie articolele care abordează această sferă de cercetare sunt foarte puține, în SUA situația este contrară. Tot în SUA regăsim și două dintre cele mai prestigioase jurnale din lume care publică studii exclusiv din sfera fiscalității pure sau combinată cu cea a contabilității, și anume: *Journal of American Taxation Association (JATA)* și *Advances in Taxation (AIT)*.

În studiul amintit mai sus, elaborat de către Lamb and Lymer (1999) se realizează și o comparație a numărului de articole care abordează sfera fiscalității care se pliază pe domeniul contabil,

articole publicate în jurnalele de top din Marea Britanie și SUA (excluzând JATA și AIT), rezultatele demonstrând faptul că, incidența acestora este superioară celor din Marea Britanie.

Făcând referire la ariile de cercetare care comprimă cercetarea fiscală în domeniul contabil din 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.

Tot din SUA provin și cele trei studii considerate a 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 (1999), Maydew (2001) și respectiv Shackelford and Shevlin (2001). Aceste studii se regăsesc detaliate în studiul nostru care analizează literatura de specialitate care abordează acest domeniu, din ultimii 20 de ani. Interferența celor două domenii se regăsește larg abordată și în cartea *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research* (2005), unde autorii acesteia, cercetători care au abordat acest domeniu frecvent în cadrul cercetărilor lor, Margaret Lamb, Andrew Lymer, Judith Freedman și Simon James, analizează cercetarea fiscală în contabilitate.

Vorbind despre acest domeniu de interferență, Maydew (2001) caracterizează atât cercetarea, cât și cercetătorii acestui domeniu, astfel: „cercetarea fiscală este considerată a fi interdisciplinară dat fiind faptul că este produsă atât de contabili, economiști, cât și de cercetători din domeniul financiar. Contabilii tind să se specializeze în anumite arii ale fiscalității, demers care le conferă un avantaj competitiv în comparație cu cercetătorii economiști sau finanțiști. Avantajul competitiv pe care aceștia îl au, este acela că, de cele mai multe ori, aceștia vor poseda cunoștințe superioare a factorilor instituționali, cunoștințe complexe ale reglementărilor fiscale sau a contabilității financiare” (p. 394).

Cele trei studii combinate sunt extrem de importante, astfel putem afirma, că înțelegerea lor conduce automat la înțelegerea paradigmei Scholes – Wolfson^b, demers extrem de important, întrucât această paradigmă reprezintă baza cercetărilor empirice care abordează fiscalitatea în domeniul contabilității.

Contabilitatea și fiscalitatea suportă o puternică influență practică, cercetările realizate în acest domeniu și în particular al relației dintre contabilitate și fiscalitate, croindu-se în jurul aspectelor practice care guvernează activitatea economică din cadrul fiecărei jurisdicții.

^b **Paradigma Scholes și Wolfson** abordează planificarea fiscală din punct de vedere tradițional, punctând faptul că planificarea fiscală efectivă și demersul de a reduce povara fiscală sunt două abordări diferite. Demersul de a reduce povara fiscală comportă adeseori costuri majore (întrucât este necesar ajutor extern), în timp ce planificarea fiscală efectivă poate fi realizată de personalul entității economice. Prin urmare, strategia de minimizare a poverii fiscale poate fi una nedorită prin prisma costurilor semnificative pe care le comportă (Scholes *et al.*, 1992:3).

Partea a doua, conform figurii prezentate anterior, este dedicată cercetării normative (*de jure*), prin intermediul capitolelor 3, 4 și 5, fiind analizate aspectele contabile și fiscale ale impozitului pe profit, fiind atinse problemele convergenței contabile, respectiv, cea a armonizării fiscale. Este, de asemenea, atinsă și problema reglementărilor fiscale ale impozitului pe profit din România, reglementarea contabilă fiind prezentată în cadrul ultimei părți a tezei, cea dedicată cercetării practice (capitolele 6 și 7).

Obiectivul principal al demersului științific condus în cadrul acestei etape este acela de a realiza într-o abordare globală surprinderea tuturor aspectelor care vizează reglementarea contabilă și fiscală de la nivel internațional, european și național, prin prisma impozitului pe profit.

De ce impozitul pe profit? La nivel academic, impozitul pe profit reprezintă singurul element care suscită dezbateri pe seama relației dintre contabilitate și fiscalitate, aceasta fiind susținută și prin intermediul reglementărilor contabile internaționale ale celor două organisme importante de reglementare (IASB și FASB), care atribuie un loc important tratamentului contabil al impozitului pe profit, prin intermediul IAS 12, respectiv SFAS 109. Cele două reglementări, au fost susținute de-a lungul perioadei și de către fiscalitate, prin intermediul dezbaterilor pe seama armonizării impozitului pe profit la nivel european, demers început odată cu Tratatul de la Roma. În prezent dezbaterile au luat un alt contur astfel că se trasează premisele dar se și susțin prin acțiuni proactive căile realizării unei baze fiscale consolidate comune (CCCTB). Având la bază cele trei direcții menționate (academic, organisme de reglementare contabilă la nivel internațional, respectiv organism de reglementare fiscală la nivel european), considerăm ca fiind oportună tratarea, în cadrul demersului științific privind relația dintre contabilitate și fiscalitate, a aspectelor contabile și fiscale privind impozitul pe profit.

Astfel, în vederea realizării obiectivului stabilit, au fost formulate următoarele întrebări de cercetare:

Q3: Ce vizează reglementarea contabilă la nivel internațional pe linia relației dintre contabilitate și fiscalitate?

Q4: Ce vizează reglementarea fiscală la nivel european pe linia relației dintre contabilitate și fiscalitate?

Q5: Ce vizează reglementarea națională cu privire la reglementarea fiscală a impozitului pe profit?

Așa cum am menționat, răspunsul la cele trei întrebări de cercetare formulate, au fost analizate și dezbătute prin intermediul a patru capitole, o scurtă prezentare a obiectivelor operaționale aferente fiecăruia fiind realizată în cadrul paragrafelor următoare.

Capitolul al treilea este destinat tratamentului contabil al impozitului pe profit. Demersul științific privind obiectivul fixat a fost realizat prin intermediul analizei comparative a celor două

referențiale contabile internaționale (IAS/IFRS vs. US GAAP), care alocă o parte importantă subiectului tratat.

Astfel, în cadrul primei părți a prezentului capitol, a fost prezentată motivația analizării reglementărilor contabile cu influențe fiscale, prin prisma impozitului pe profit, aducând ca și argumente în favoarea acestuia, faptul că, profitul reprezintă sursa de bogăție a unei entități economice, partea care revine acționariatului, ca rezultat al desfășurării unei activități economice. În același timp, contabilitatea este aceea care intermediază relația dintre fisc și acționariat, aceasta trebuind să asigure, în primul rând, reprezentarea cât mai exactă a informațiilor furnizate prin intermediul situațiilor financiare, însă în același timp, trebuie să servească și intereselor acționariatului, prin intermediul reducerii impozitului datorat statului.

La nivel internațional, cele două organisme de reglementare (IASB și FASB) alocă un interes major, în ceea ce privește tratamentul contabil al impozitului pe profit, prin intermediul celor două reglementări specifice: IAS 12, respectiv SFAS 109, prezentul capitol alocând cea mai mare parte abordării elementelor definitorii care caracterizează cele două referențiale, fiind punctate asemănările și deosebirile dintre acestea.

Comparația dintre IAS 12 și Directivele Europene este, de asemenea, realizată, prin intermediul acestora fiind identificate elementele de asemănare în ceea ce privește tratamentul impozitului amânat (ca și element definitoriu ce caracterizează IAS 12), cât și orientările diferite ale celor două referențiale, IAS 12 având o orientare mai pregnantă către nevoile reale ale acționariatului ca și principal utilizator al informației contabile, în raport cu cea a Directivei Europene, unde prudența reprezintă unul dintre elementele definitorii.

Ultima parte a capitolului este dedicată prezentării procesului de realizare al IFRS pentru IMM-uri, din perspectiva impozitului pe profit.

Ca urmare a parcurgerii primului capitol, au fost identificate numeroase elemente de divergență în ceea ce privește tratamentul contabil al impozitului pe profit, realizat prin intermediul celor două referențiale, în acest sens în **capitolul al patrulea** s-a abordat prezentarea și analizarea procesului de convergență desfășurat la nivelul celor două organisme, în ceea ce privește impozitul pe profit, demers început în anul 2002.

Astfel, în prima parte a acestui capitol este realizată o analiză comparativă detaliată la nivelul celor două referențiale, în vederea identificării elementelor de divergență, acestea fiind și itemii supuși dezbaterilor în cadrul procesului de convergență menționat.

Procesul de convergență pe linia tratamentului contabil al impozitului pe profit, a parcurs patru etape majore:

- Prima etapă, constând în debutul procesului de convergență în anul 2002, a avut ca și punct de pornire tratamentul contabil diferit al pierderilor nete din exploatare;

- Cea de-a doua etapă a abordat procesul de convergență pe termen scurt inițiat de către IASB și a presupus analizarea numeroaselor dezbateri la nivelul organismului, respectiv a dezbaterilor comune IASB - FASB, cu scopul declarat, de eliminare a decalajelor majore existente între cele două referențiale;
- În cadrul etapei a treia, IASB a supus dezbaterii un proiect de convergență, acesta neavând însă finalitatea scontată, ceea ce a condus la continuarea procesului început;
- Etapa a patra este destinată reluării procesului de convergență, IASB decidând parcurgerea unor „pași mărunți”, care să conducă la un consens. Astfel, în decursul anului 2010, a fost demarat un nou Proiect de dezbateri, care a vizat tratamentul contabil al reevaluării proprietăților imobiliare, acesta fiind validat în mare măsură prin intermediul scrisorilor-comentarii primite, demers ce a condus la decizia de modificare a IAS 12 și hotărârea de intrare în vigoare a acestor modificări începând cu exercițiul financiar 2012.

Capitolul 5 este alocat procesului de armonizare fiscală realizat la nivelul Uniunii Europene, respectiv a reglementării naționale pe linia impozitului pe profit, prin intermediul procesului operațional prezentat în cadrul acestui capitol, fiind date răspunsurile la ultimele două întrebări de cercetare formulate în cadrul acestei etape.

În cadrul primei părți a acestui capitol a fost realizată o prezentare, de o manieră longitudinală, a etapelor parcurse de-a lungul timpului pe linia armonizării fiscale la nivelul Uniunii Europene, demers început în anul 1962 prin intermediul Raportului Neumark, ca rezultat al prevederilor Tratatului de la Roma din anul 1957. Astfel, obiectivul principal al armonizării, a fost reprezentat de asigurarea unui tratament concurențial echitabil între statele membre al Comunității Economice Europene.

Astfel, în anul 2001, s-au pus bazele începerii procesului de realizare al unei baze fiscale consolidate comune (CCCTB) la nivelul țărilor membre ale UE, acest proces luând amploare începând cu anul 2004, prin intermediul întâlnirilor grupurilor de lucru formate din experți fiscali din cadrul fiecărui stat al UE. Scopul întâlnirilor de lucru, a fost acela de a analiza discrepanțele existente la nivelul UE, prin prisma tratamentelor fiscale aplicate, cu scopul de a realiza un tratament specific CCCTB.

În cadrul acestui capitol, cea mai mare parte a fost alocată prezentării și analizării acestor tratamente fiscale, având ca și element de legătură relația dintre contabilitate și fiscalitate, în acest sens fiind selectați itemii care pot avea o influență asupra acestei relații.

Ultima parte a acestui capitol a fost dedicată reglementărilor fiscale din România pe linia impozitului pe profit, fiind realizată, de asemenea, o prezentare longitudinală a evoluției acestui tip de impozit în perioada post-comunistă. Partea a doua, dedicată reglementării naționale, a vizat o cercetare pozitivă, bazată pe analiza dinamicității acestui impozit, prin prisma multiplelor modificări care au avut loc de-a lungul perioadei analizate (1991-2011).

Ultima parte a demersului științific condus, este dedicată cercetării practice (*de facto*) a relației dintre contabilitate și fiscalitate, prima parte (**capitolul șase**) fiind dedicată prezentării cadrului teoretic, în cadrul ultimului capitol (**capitolul șapte**) fiind condusă o cercetare empirică calitativă și cantitativă privind măsurarea influenței dintre cele două arii de cercetare.

Întrebările de cercetare formulate în cadrul acestei părți sunt:

Q6: Deconectarea dintre contabilitate și fiscalitate: deziderat sau realitate?

Q7: Care este nivelul actual al relației dintre contabilitate și fiscalitate în România, prin prisma opiniei practicienilor?

Q8: Există o influență a fiscalității asupra contabilității măsurată la nivelul entităților economice listate pe BVB, respectiv RASDAQ?

Capitolul 6 tratează relația contabilitate-fiscalitate la un nivel complex, identificând în acest sens direcțiile de cercetare prezente în literatura de specialitate internațională și națională în baza controverselor și multiplelor dezbateri atașate. Fondul științific dezbătut este unul amplu cu multiple valențe și conexiuni care vizează cu precădere: înțelegerea diferențelor dintre diverse medii economice și sisteme contabile cu trimitere directă la legătura dintre contabilitate și fiscalitate; dezbateri privind principiul prudenței și principiul imaginii fidele în contextul conexiunii dintre contabilitate și fiscalitate; relația dintre contabilitate și fiscalitate în contextul armonizării contabile, fiscale și a implementării IFRS; factori de influență ai legăturii dintre contabilitate și fiscalitate cu trimitere directă la studiul de caz realizat în această ultimă parte a cercetării conduse; conectarea și deconectarea în relația dintre contabilitate și fiscalitate între posibil, necesitate, deziderat și realizare.

Când se specifică itemi de trimitere spre conexiunea dintre contabilitate și fiscalitate, aria se restrânge practic la specificitățile contabilității impozitelor și taxelor și influențele sau consecințele economice care survin de aici (de ex., evaluarea activelor prin prisma opțiunilor posibile, itemi de recunoaștere a veniturilor, etc).

Atunci când se face trimitere la deconectarea contabilității de fiscalitate în fapt aria de cercetare se restrânge la situațiile în care orice demers care ține de contabilitatea financiară să se poată concretiza prin prisma legislației contabile în vigoare sau mai departe, orice demers care ține de stabilirea impozitelor și taxelor să poată avea o rezolvare luând în calcul numai legislația fiscală.

Deconectarea contabilității de fiscalitate reprezintă un item de cercetare abordat adesea atunci când se examinează relația dintre contabilitate și fiscalitate. Din această relație practic, ceea ce a strânit controverse de-a lungul timpului nu a fost conexiunea moderată sau influența reciprocă moderată, ci mai degrabă influența majoră a fiscalității asupra contabilității văzută ca un item care poate crea diverse neajunsuri. Deconectarea, opusul conectării, pe care se marșează mult în literatura de specialitate, nu se poate realiza însă în totalitate, de aceea e important la începutul

demersului științific asumat a se stabili clar condițiile sub care tema este tratată, demers realizat în cadrul acestui capitol.

Atât contabilitatea cât și fiscalitatea au ca și principal scop identificarea rezultatelor obținute de către o entitate economică, ceea ce diferă sunt în fapt obiectivele asumate de către fiecare, mai departe principiile contabilității financiare și respectiv fiscale fiind din multe puncte de vedere similare (Norberg, 2007).

Legătura contabilității fiscale cu cea financiară s-a studiat intensiv și sub spectrul utilității prezentării informațiilor utile părților interesate cum ar fi investitorii și creditorii în contextul preponderent al deconectării contabilității de fiscalitate. Utilitatea contabilității fiscale separat de cea financiară, constă în prezentarea informațiilor cu privire la impozitele și taxele atașate și mai departe se reflectă în precedentul creat cu privire la explicarea diferențelor care există între profitul contabil și cel fiscal. De aici decurg însă mai multe direcții de cercetare astfel: distincția între regulile care guvernează contabilitatea financiară și raportarea fiscală, demers care face din contabilitatea fiscală o arie complexă a raportării financiare; distincția între profitul contabil și profitul fiscal (*engl. book-tax differences*) care se concretizează într-o arie de cercetare prolifică dat fiind factorii economici, sociali, politici și administrativi care dau naștere la diferențe temporare sau permanente (Gee *et al.*, 2010); datorii fiscale contingente (*engl. uncertain tax contingency*) care au atras atenția organismelor de reglementare recent (Graham *et al.*, 2011) care constă în asumarea de către entitățile economice a poziției de incertitudine cu privire la suma, valoarea sau perioada plății unor impozite și taxe; câștigurile permanente obținute în alte jurisdicții decât cea de origine care sunt reinvestite și permit alegerea între tratamente fiscale diferențiate (Robinson and Schmidt, 2009:11; Blouin and Krull, 2009; Dharmapala *et al.*, 2010; Graham *et al.*, 2010; Blouin *et al.*, 2011); practici de gestiune a rezultatului (*engl. earnings management*) care au la bază reglementări fiscale permissive sau facilități fiscale (Leuz *et al.*, 2003) care mai departe sunt folosite de manageri cu scopul de a netezi rezultatul financiar sau a-l apropia de previziunile analiștilor financiari.

Conexiunea dintre contabilitate și fiscalitate, așa cum am mai specificat, are atât valențe pozitive cât și negative. Imixtiunea cu contabilitatea creativă este însă la granița dintre cele două, în funcție de opiniile vis-a-vis de gradul de acceptabilitate a conexiunii dintre contabilitate și fiscalitate.

Ultimul capitol introduce o nouă viziune asupra relației dintre contabilitate și fiscalitate și care poate ulterior să se transforme într-o nouă direcție de cercetare. Având în vedere că studiile conduse în cadrul acestei arii nu sunt preponderent empirice, orice nouă examinare la nivel empiric aduce cu sine un plus de noutate în cadrul ariei cercetate. Viziunea propusă se bazează pe abordarea empirică a relației dintre contabilitate și fiscalitate cu încercarea de a demonstra practic că fiscalitatea influențează contabilitatea în cadrul mediului economic românesc. În acest sens am sintetizat principalii factori care pot conduce la stabilirea unei conexiuni între cele două din cadrul literaturii de specialitate internațională. Într-un prim pas al cercetării empirice am condus o

serie de interviuri pe un eșantion la nivel regional cu scopul de a evidenția în ce măsură factorii dezbătuți la nivel internațional se pot plia pe mediul economic românesc. În urma acestor rezultate preliminare am elaborat un chestionar care a fost aplicat la nivel național. Metodologia aferentă, tiparul cercetării și rezultatele obținute sunt prezentate în cadrul acestui capitol atașând de asemenea, o sinteză a motivațiilor alegerii etapelor empirice cât și a utilității metodologiei folosite.

Ultima parte a demersului științific este destinată analizei empirice cantitative, în acest sens fiind propus un model econometric de capturare a influenței fiscalității asupra contabilității, fiind realizată o analiză longitudinală pe un orizont de 5 ani (2006-2010), pe un eșantion reprezentativ de entități economice listate pe BVB, respectiv RASDAQ.

Cazul României prezintă similarități cu mediile economice din Ungaria, Polonia, Republica Cehă și Slovacia. Anul 1991 reprezintă pentru aceste țări o încercare de a apropia legislația contabilă națională de cea europeană (Borbely and Evans, 2006; Strouhal, 2007; Fekete *et al.*, 2008) urmând ca anul 2005 să imprime un trend similar prin orientarea către implementarea, nu fără dificultate a IFRS (Ionașcu *et al.*, 2007; Strouhal, 2007; Fekete *et al.*, 2008). Elemente de diferențiere între aceste medii economice regăsim în modul de abordare și conceptualizare a contabilității ca și sistem de origine. În timp ce Ungaria, spre exemplu, se orientează spre origini germanice, România este substanțial influențată de sistemul francez (Ionașcu *et al.*, 2007; Fekete *et al.*, 2008).

Deși la nivel național prea puține studii empirice s-au condus în vederea confirmării unei influențe a fiscalității asupra contabilității, studiile conduse de către Deaconu (2009) și Deaconu and Buiga (2009) pot reprezenta puncte de pornire spre a cunoaște mediul economic național și mai mult decât atât, de a explica influența fiscalității asupra contabilității. În acest sens studiul desfășurat în anul 2010, care sintetizează concluziile studiului din 2009, împarte perioada de după 1990 în trei perioade aflate sub influența celor două sisteme contabile, Continental – European și Anglo-Saxon astfel: perioada dintre anii 1991-2001 s-a aflat sub guvernarea sistemului contabil Continental European, perioada dintre anii 2002-2005 s-a aflat sub guvernarea sistemului contabil Anglo-Saxon, în timp ce perioada de după 2006 și până în prezent se caracterizează printr-un mix între cele două sisteme contabile cu predominanța ultimului. Influențele celor două sisteme contabile în cele trei perioade au fost testate empiric și concluziile documentate ale studiului au validat ipotezele de cercetare în sensul amintit mai sus. S-a testat, de asemenea, și influența fiscalității asupra contabilității în cele trei perioade vizate și s-a confirmat faptul că fiscalitatea a influențat contabilitatea în perioada de după 1990 și până în prezent, principalul utilizator al informației contabile în acest sens fiind statul.

Bazându-ne pe cele două studii empirice desfășurate la nivel național, se pornește de la premisa că la nivel național există o legătură între contabilitate și fiscalitate, cea din urmă influențând-o pe prima și în acest sens studiile empirice conduse spre a demonstra influența estimată a fiscalității asupra contabilității sunt unele care continuă cercetarea existentă.

Relevanța și scopul desfășurării cercetării întreprinse

O temă permanent actuală, aflată sub egida controverselor dintre cele mai diverse, abordată într-o economie mondială dominată de scandaluri financiare multiple și răsunătoare, reprezintă punctul de geneză al preocupărilor incitante, poziționate în sfera studiului problematicilor contabile și fiscale, și nu în mai mică măsură, în ceea ce privește relația dintre cele două arii.

Dorința investitorilor de a obține profituri cât mai mari, inclusiv pe seama unor impozite și taxe cât mai reduse plătite statului, a condus în timp la concretizarea elaborării de structuri de optimizare fiscală, structuri care stau la baza conexiunii dintre contabilitate și fiscalitate. Indiferent de modalitatea în care studiile de specialitate se raportează la această conexiune (doctrinar sau critic), ele au creat necesitatea studierii aprofundate a conexiunii celor două arii de cercetare. Această necesitate a devenit în ultimii ani cu atât mai acută, cu cât studiile interdisciplinare au cunoscut un avânt fără precedent.

O astfel de cercetare, care să cuprindă un demers științific, fixat pe două domenii (contabil și fiscal), este unul necesar a se elabora și dezvolta, dat fiind faptul că, din ce în ce mai multe problematici contabile sau fiscale nu mai pot fi tratate în stringența propriei arii de cercetare, o analiză de ansamblu, detaliată, care să penetreze și să lărgască granițele domeniului de studiu propus, fiind nu doar oportună, ci și necesară.

Deși, este oarecum impropriu să pornim a aborda relevanța și scopul unei teme de cercetare prin prisma importanței alteia, o să ne asumăm acest risc și afirmăm că în calea mult abordatei armonizării contabile regăsim un item extrem de discutat și care în cadrul dezbaterilor internaționale a ajuns să fie ca un laitmotiv: dependența contabilității de fiscalitate sau legătura care există între contabilitate și fiscalitate. Aisbitt (2002) consideră că eforturile întreprinse spre armonizarea contabilă pot fi concretizate într-un succes numai în cazul în care discutăm de conturi consolidate tocmai datorită lipsei unei relații formale la acest nivel dintre contabilitate și fiscalitate chiar și în mediile economice în care este documentată o astfel de dependență. Cazul Germaniei și al Marii Britanii reprezintă două extreme des abordate cu privire la conexiunea care se poate stabili între contabilitate și fiscalitate, prima fiind o apărătoare a acestei dependențe ce mai departe este văzută ca fiind o trăsătură fundamentală a sistemului contabil acceptat, în timp ce în Marea Britanie, contabilitatea nu este influențată de incidențe fiscale.

În acest context, diferențele culturale sunt aduse în discuție la fel de mult ca reducerea costurilor în cazul comparabilității dorite de către companiile multinaționale care operează în diverse medii economice caracterizate prin diversitate (Radebaugh and Gray, 1992) vis-a-vis de mediul economic de origine.

O altă dezbateră științifică care include aria noastră de interes este reprezentată de dezideratul armonizării fiscale. Și în acest demers eforturile întreprinse nu s-au concretizat în acțiuni concrete din cauza unui item extrem de „supărător” și anume: relația dintre contabilitate și fiscalitate.

Reglementarea contabilă prin prisma referențialelor internaționale reprezintă, de asemenea, un subiect de larg interes, înțelegerea tratamentului elementelor specifice acestora fiind necesară, prin prisma relației dintre contabilitate și fiscalitate, utilizarea acestora conducând la o diminuare a relației dezbătute. Reglementarea fiscală, prin intermediul armonizării fiscale și preocupările privind elaborarea unei baze fiscale consolidate comune, reprezintă o arie extrem de importantă, alături de reglementarea contabilă internațională (IAS 12 vs. SFAS 109), contribuind la diminuarea influenței contabilitate-fiscalitate.

Atașându-i ariei noastre de cercetare imaginea fidelă ca și nouă direcție de dezbateri, cercetările par să devină și mai complexe întrucât nu sunt puține vocile care afirmă că acolo unde există o conexiune strânsă între contabilitate și fiscalitate nu putem vorbi de imagine fidelă (Aisbitt, 2002), în prezent obiectivul principal al situațiilor financiare fiind reprezentarea cât mai exactă a informațiilor (Cadrul General Conceptual al IASB, 2011).

Fără a ne limita la cele de mai sus, tema cercetată prezintă un interes deosebit în cercetările internaționale. Gradul de independență a variat în mod tradițional în detrimentul dependenței de-a lungul timpului, respectiv spațial (Nobes and Parker, 1981; Choi and Muller, 1992; Aisbitt, 2002; Gallego, 2004), astfel că, fiind unul caracterizat de dinamicitate, permanent a înregistrat schimbări majore care au suscitat discuții aprinse. Relevanța temei tratate se regăsește atât în fondul științific tratat cât și în maniera abordată. Neoprinde-se la o orientare micro-economică, studiul aduce în atenție la fel de mult și orientarea macro-economică (taxonomia este introdusă de Choi and Muller, 1992) și abordează în aceste sens, la modul integrat, variațiile regăsite în cercetarea internațională și națională. Conform viziunii macro-economice, se consideră în mod tradițional că fiscalitatea intervine ca urmare a procesului de redistribuire a profiturilor entităților economice aflate sub incidența reglementărilor fiscale. Contrar acestei viziuni, orientarea micro-economică consideră impozitele și taxele ca fiind doar cheltuieli ale perioadei, acest demers fiind necesar pentru a întocmi situații financiare sub egida principiului imaginii fidele.

Considerată de către Hoogendoorn (1996) ca fiind sensibilă și în continuă schimbare la nivel european, relația dintre contabilitate și fiscalitate reprezintă cel puțin din punct de vedere al deconectării și beneficiilor aduse de acest demers, încă un deziderat greu de atins.

Parcurgând optici diferite, contabilitatea și fiscalitatea par a fi de nereconciliat. În scopuri fiscale, interesul economic este acela de a minimiza sau amâna impozitele și taxele de plătit, în timp ce din punct de vedere al contabilității, interesul economic se reflectă cel mai bine prin dorința de a crea valoare și de a susține o imagine robustă a entității economice pe piață prin maximizarea câștigurilor. Optica diferită nu este însă singurul punct de divergență, ci mai degrabă numai un început atunci când comparabilitatea situațiilor financiare este adusă în discuție în cadrul sistemelor fiscale diferite, în cazul în care contabilitatea este conectată la fiscalitate.

Cercetarea fundamentală întreprinsă are avantajul de a sintetiza un volum important de date și de a oferi pe de o parte posibile căi de a se ajunge la un consens pentru toate aceste dezbateri

existente și pe de altă parte de a trasa viitoare direcții de cercetare. De asemenea, studiul empiric inclus în cadrul acestei cercetări este primul care abordează relația dintre contabilitate și fiscalitate la nivel național sub spectrul factorilor de influență. Teoriile economice la care se face referire (Teoria Dinamicii Societale și Teoria Părților Interesate), parte integrantă din cercetarea fundamentală condusă reprezintă, de asemenea, o parte importantă a metodologiei de cercetare chiar și numai prin prisma rolului jucat în explicarea unor tipare atașate unor medii economice dinamice și diverse.

Un ultim demers spre a oportuna relevanța temei tratate o reprezintă mediul economic supus analizei. Cazul României nu a fost dezbătut decât foarte puțin la nivel național iar la nivel internațional cu atât mai puțin prin prisma temei tratate. Fiind cazul unei economii aflate în tranziție cu valențe spre dezvoltare, nu i se pot atașa direcții de cercetare documentate în cadrul economiilor dezvoltate pe de o parte (Nobes, 2006; Sellhorn and Gornik-Tomaszewski; 2006) dar nici constatări ale mediilor similare, întrucât factorii culturali specifici au în fiecare jurisdicție o influență covârșitoare (Nobes, 2006).

Metodologia cercetării

Cercetarea, indiferent sub ce latură o regăsim (academică, științifică, fundamentală, aplicativă), imprimă un aspect de primordială importanță și anume: cercetarea constă în descoperire, sau altfel spus, mutarea graniței unui domeniu de cercetare spre nivele superioare.

Cercetarea de față comportă atât accente aflate sub egida acordului comun, dar și accente critice sau dezacorduri de opinii. Dacă ar trebui să caracterizăm acest demers științific, desfășurat până la acest nivel, am uzita numai următoarele cuvinte: dezacord, acord, șansă. Primele două construcții fac parte din orice demers științific, dat fiind faptul că orice cercetare comportă atât opinii pro cât și opinii contra. Șansa în schimb, este trasată de apariția relativ nouă a domeniului științific care întretaie aria contabilității și fiscalității. Spuneam domeniu relativ nou, întrucât pe de o parte, nu poate fi comparat ca și evoluție istorică cu anumite aspecte ale domeniului contabil care au fost tratate încă de la începuturile conturării acestei științe, iar pe de altă parte vorbim de un studiu interdisciplinar, care numai în ultimii ani a cunoscut un trend crescător.

În ceea ce privește acest demers științific, deplasarea graniței domeniului de excelență contabilitate, se realizează prin studii care comportă nu numai valențe ale acestui domeniu, ci și printr-o cercetare interdisciplinară aferentă domeniului de cercetare fiscalitate.

Având la bază viziunea lui Hult (2004), cercetarea condusă abordează o analiză bazată pe obiectivitate în reflectarea atât a opiniilor proprii cât și a construirii observațiilor și concluziilor acestui demers științific. Depărtarea obiectivă a subiectului de obiectul cercetat conduce la o limitare a subiectivității, inerente procesului științific, fiind în acord cu cerințele impuse de Ryan (2004). Poate doar parțial s-a lucrat în detrimentul cerințelor de mai sus, și anume atunci când s-a recurs la analize interpretativ-critice.

În ceea ce privește direcția de cercetare abordată se poate afirma faptul că aceasta comprimă direcții specifice conforme cu cercetarea desfășurată preponderent pozitivistă, dar și cu influențe ale hermeneuticii atunci când s-au abordat valențe interpretativ-critice având la bază analiza longitudinală. Deși considerate limite ale cercetării obiective (Ryan, 2004), aceste influențe interpretativ-critice exprimă pe alocuri viziunea cercetătorului și pot conduce la formarea de noi viziuni sau direcții de cercetare. Un alt detaliu important al uzității lor sunt și dorința de a concentra studiul pe itemi individuali dar extrem de importanți de abordat, ci nu doar de a avea o viziune de ansamblu asupra temei. De asemenea, cum un obiectiv important stabilit a fost acela de a conferi posibile direcții de cercetare, fără aceste valențe, o posibilă cale de urmat nu ar fi posibil de trasat.

Vizând primordial o analiză a literaturii de specialitate (capitolul 2), care interferează aceste domenii de excelență, am purces la a adopta metoda inductivă (incluzând eșantionul), care definește în mare măsură acest studiu, în opoziție cu primul capitol (capitolul 1) unde este

predominantă metoda deductivă, acest capitol fiind destinat prezentării noțiunilor generale, a sistemelor și principiilor care guvernează contabilitatea și fiscalitatea.

Partea a doua (capitolele 3, 4 și 5) care a vizat o analiză a reglementărilor pe linie contabilă și fiscală, nu se bucură de o paletă largă de metode de cercetare științifică. Astfel, cercetarea este preponderent calitativă, făcând uz de metoda analoagă (comparativă), metoda tipologică și analiza longitudinală.

Metoda analoagă a fost folosită cu precădere acolo unde am abordat comparații ale raționamentului contabil versus fiscal, sau între reglementări contabile versus fiscale.

Făcând uz de metoda tipologică am realizat o taxonomie a principalelor arii legislative pe tema armonizării fiscale respectiv a tratării relației dintre contabilitate și fiscalitate atât la nivel internațional cât și național. Analiza longitudinală este una care nu poate lipsi dat fiind tiparul cercetării vizate. A cunoaște evoluția în timp a reglementărilor contabile și fiscale înseamnă primordial a înțelege mecanismul care face din dinamica lor un fapt sub spectrul necesității.

Ultima parte care a vizat pe de o parte conducerea demersul empiric a fost una caracterizată de combinația: deductiv-inductiv (capitolul 7), pe când cercetarea fundamentală a fost preponderent inductivă (capitolul 6).

În sprijinul demersului activ de a identifica la nivel național factorii de influență ai fiscalității asupra contabilității și de a-i estima ca și impact, s-a recurs inițial la o identificare regională a lor uzitând experiența studiilor internaționale. Întrucât fiecare mediu economic este caracterizat printr-un mix de factori specifici, s-a sintetizat inițial o taxonomie a factorilor regăsiți la nivel internațional urmând mai apoi ca prin intermediul unei etape preliminare în care s-au interviewat o serie de experți contabili, reprezentanți ai unor firme de contabilitate cu impact la nivel regional, să se restrângă această taxonomie în funcție de răspunsurile primite.

Factorii identificați la nivel regional au fost apoi validați prin aplicarea unui alt instrument de cercetare la nivel național (chestionar). Interviuul a fost selectat ca și instrument de cercetare în faza preliminară de cercetare, dat fiind potențialul lui de a surprinde nuanțe și păreri mult mai optim decât chestionarul, scalarea ordinal de tip Likert fiind uzitată în cadrul analizei.

În acest sens s-a făcut uz de metoda comparației, dar cu valențe interpretative ci nu clasic abordată și mai mult decât atât demersul anterior s-a desfășurat în contextul analizei longitudinale întrucât, dat fiind dinamicitatea factorilor constitutivi abordați, o altfel de viziune nu ar fi fost considerată completă și mai departe pertinentă. În sprijinul acestui instrumentar un punct geneză l-a reprezentat metodologia dezvoltată de Lamb *et al.* (1998).

În cadrul analizei longitudinale aplicate atât la nivelul determinării factorilor de influență ai fiscalității asupra contabilității cât și la tratatea legăturii dintre contabilitate și fiscalitate, s-a apelat atât la studiile internaționale cât și parțial la documentele legislative și norme contabile și fiscale acolo unde s-a considerat oportun.

Acest demers în mai mulți pași l-am considerat unul pertinent, dat fiind necesitatea identificării specificității mediului contabil românesc spre a surprinde cât de fidel și exact posibil angrenajul de factori care să valideze sau invalideze ipotezele demersului științific supus atenției. Mai mult decât atât, neavând un studiu similar condus la nivel național sau internațional, acesta fiind primul de acest gen, nu am avut posibilitatea de a transla dintr-un alt mediu economic, chiar similar cu cel de la nivel național, o direcție de cercetare similară. Dat fiind acest lucru am construit un tipar de cercetare care să surprindă cât mai exact posibil cerințele demersului științific asumat.

Parțial metodologia aplicată conduce spre ideea unei chei de verificare (interviul din etapa preliminară urmat apoi de chestionar care să valideze și să surprindă factorii vizați la nivel național. Întrucât cazul României nu comprimă studii și analize similare cu obiectul nostru de analiză care să evidențieze și să interpreteze magnitudinea relației dintre contabilitate și fiscalitate prin intermediul factorilor de influență de care am amintit anterior, această metodologie a fost considerată oportună spre a conduce o cercetare credibilă.

Studiul privind măsurarea influenței fiscalității asupra contabilității, a presupus o cercetare empirică cantitativă, construirea și prezentarea modelului econometric făcând parte din cadrul demersului științific condus.

Tema tratată are însă și influențe interpretativ-critice dat fiind faptul că parțial se abordează taxonomii care țin de istoricul contabilității la nivel european și național, iar o depărtare de la acest tipar ar fi nepotrivită având în vedere trendul consacrat în cercetarea istoriei contabilității (Carnegie and Napier, 1996; Walker, 2004).

Analiza transversală, parte a cercetării calitative sau teoretice, este și ea prezentă în cadrul studiului întreprins. Ca și bază de documentație au fost uzitate cărțile și articolele de specialitate regăsite în literatura de specialitate a celor două arii de cercetare, reglementările contabile și fiscale, respectiv alte surse de documentare, necesare în vederea argumentării aspectelor tratate.

Sinteza capitolelor cuprinse în teza de doctorat

Capitolul 1

De la geneză la abordări contemporane privind contabilitatea și fiscalitatea

Capitolul 2

Delimitări privind stadiul actual al cunoașterii în domeniul privind interacțiunea contabilității cu fiscalitatea

Capitolul 3

Reglementarea contabilă internațională și europeană a impozitului pe profit

Capitolul 4

Procesul de convergență al referențialelor contabile internaționale pe linia impozitului pe profit (IAS 12 versus SFAS 109)

Capitolul 5

Reglementarea fiscală europeană și națională pe linia impozitului pe profit

Capitolul 6

Relația dintre contabilitate și fiscalitate sub spectrul dinamicității, diversității, factorilor de influență și a dezideratului deconectării

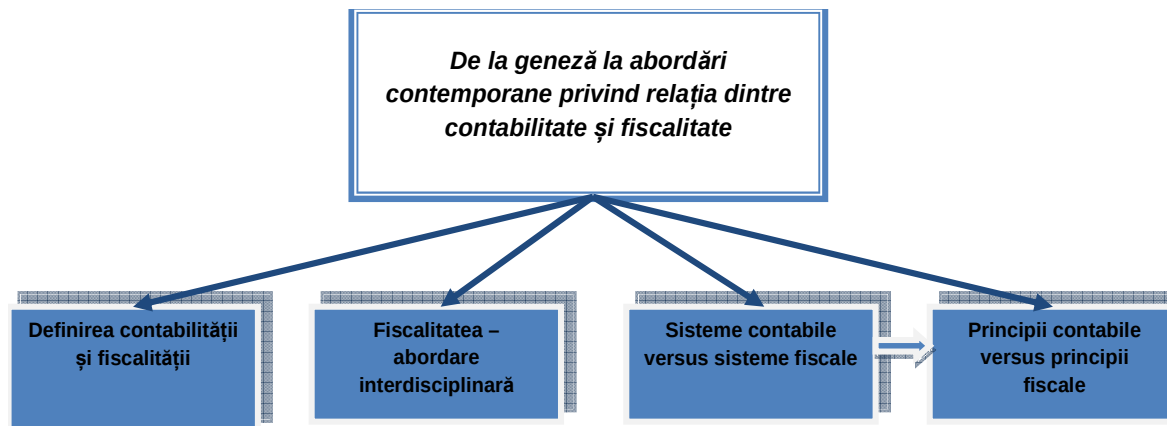
Capitolul 7

Cercetare empirică privind relația dintre contabilitate și fiscalitate la nivel național

În vederea evidențierii principalelor aspecte dezbătute, respectiv contribuțiile aduse în cadrul capitolelor propuse, vom realiza o prezentare schematică a capitolelor, punctând elementele tratate prin prisma temei abordate, urmând ca în partea finală (cea a concluziilor generale), să fie trasate concluziile fiecărui capitol, respectiv, concluziile generale ale cercetării întreprinse.

Capitolul 1

De la geneză la abordări contemporane privind contabilitatea și fiscalitatea



Sursa: *Proiecție realizată de autor*

Așa cum se poate observa din structura generală a primului capitol, ne-am propus începerea demersului științific prin intermediul unei cercetări doctrinare pornind de la definirea individuală a celor două științe și până la identificarea elementelor de întretăiere ale celor două.

În vederea realizării unei cercetări pe tema relației dintre contabilitate și fiscalitate, considerăm oportună, identificarea în această etapă incipientă a cercetării, a unor elemente inițiale de legătură, prin intermediul următoarelor capitole, realizându-se dezbateri pe baza unui fond mult mai amplu a problemei tratate.

Relația dintre contabilitate și fiscalitate este o relație care a existat, există și va exista întotdeauna, problema care se pune fiind cea de intensitate, intercondiționare și generare de consecințe reciproce.

Premiza cea mai plauzibilă când vorbim despre o posibilă relație între contabilitate și fiscalitate se leagă de intenția fiecărei entități economice de a plăti impozite și taxe cât mai mici la bugetul de stat și bugetele locale, ori la baza calculării oricărui impozit stau informațiile din contabilitate.

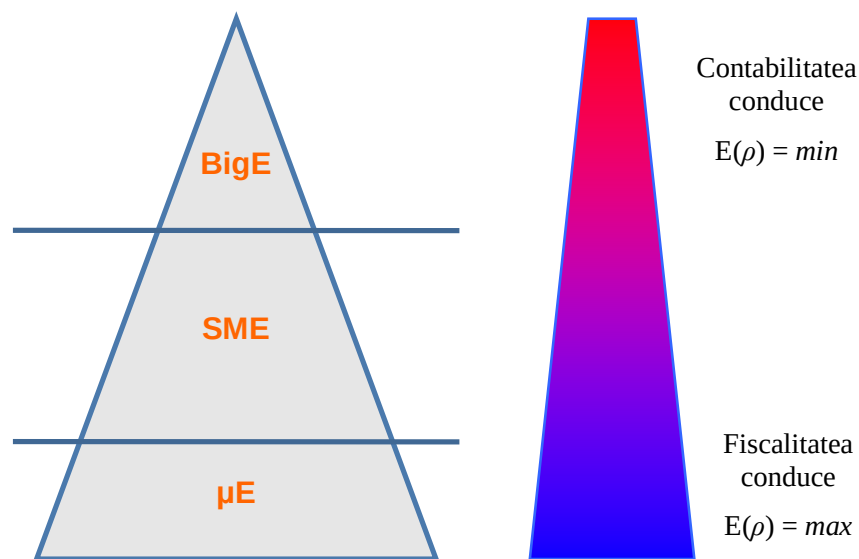
Interesul utilizatorilor principali ai informațiilor contabile (managementul) coroborat cu politica fiscală a fiecărui stat, poate conduce la următoarele situații:

- Interesul principal al managementului este cel al maximizării valorii entității economice, latura fiscală având o influență secundară;
- Interesul principal al managementului este cel al maximizării valorii entității economice, latura fiscală având o importanță majoră;

- Interesul managementului entității economice este cea a reducerii contribuțiilor datorate statului, în pofida maximizării valorii entității economice, această situație fiind cunoscută sub denumirea de „zona gri” a economiei.

Fekete *et al.*(2009), în studiul empiric realizat la nivelul entităților economice listate la BVB (Bursa de Valori București), au pornit de la gruparea entităților economice în funcție de conexiunea care există între contabilitate și fiscalitate, prin prisma tendinței care se manifestă în mediul economic. Această grupare este redată în cadrul **Figurii 2**.

Figura 2. Piramida mărimii entităților economice prin prisma relației fiscalitate vs. contabilitate



Sursa: Fekete *et al.* (2009)

Unde:

BigE – big entities (entități economice mari) – cuprind atât entitățile economice private, cât și cele publice;

SME – small and medium size entities (entități economice mici și mijlocii);

μE – very small, micro-entites (entități economice foarte mici);

E(p) – măsurarea relației dintre contabilitate și fiscalitate cu ajutorul coeficientului lui Pearson.

Din **Figura 2**, reiese faptul că o relație puternică ($E(\rho) = \max$) între contabilitate și fiscalitate apare la nivelul de bază al piramidei (entități economice foarte mici), această relație diminuându-se pe măsura urcării spre vârful piramidei ($E(\rho) = \min$).

Un alt element care confirmă existența relației dintre contabilitate și fiscalitate este reprezentat de organismul care reglementează contabilitatea și fiscalitatea, și în acest caz existând două situații:

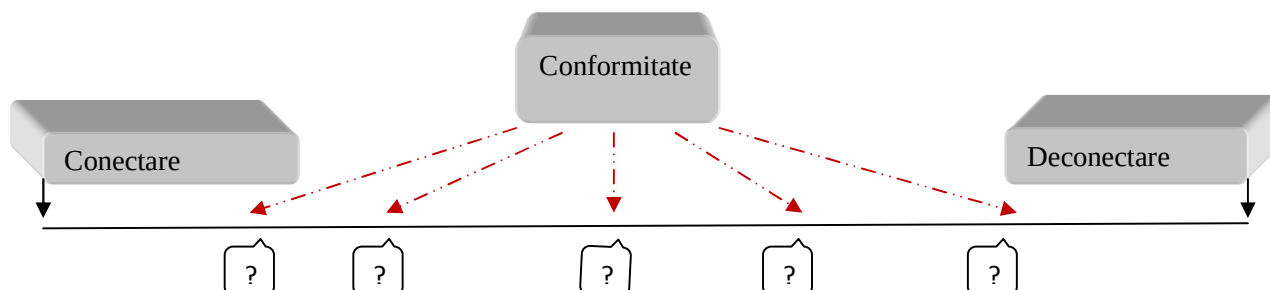
- În țările în care contabilitatea este deconectată de fiscalitate, Ministerul de Finanțe este cel care reglementează fiscalitatea, în timp ce organismul profesional contabil are atribuțiuni în realizarea reglementărilor contabile (spre exemplu în SUA - țară în care contabilitatea este deconectată de fiscalitate – fiscalitatea este în atribuțiunea IRS (Internal Revenue Service), iar contabilitatea în atribuțiunea FASB (Financial Accounting Standards Board));
- În țările în care contabilitatea este conectată la fiscalitate, atribuțiunea privind reglementările contabile și fiscale este în sarcina organismelor statale (spre exemplu în România, fiscalitatea este reglementată de către ANAF (Agenția Națională de Administrare Fiscală), organism aflat în subordinea Ministerului Finanțelor Publice (MFP), iar contabilitatea este reglementată de către MFP, sub supravegherea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare^c, fapt care asigură o conectare parțială a contabilității de fiscalitate).

Realizarea reglementărilor contabile și fiscale de către organisme diferite nu este echivalentă cu o inexistență a relației dintre contabilitate și fiscalitate, contabilitatea, așa cum am mai afirmat, reprezentând baza de determinare a impozitelor datorate de către entitățile economice fiscului, deconectarea contabilității de fiscalitate fiind transpusă prin realizarea unei contabilități care nu are influență fiscală, informațiile din contabilitate ajutând la stabilirea bazei impozabile. În opoziție, se află țările cu o contabilitate conectată la fiscalitate, realizarea reglementărilor contabile și fiscale este asigurată de către organisme aflate în subordinea statului, cu consecințe vădite asupra profesiei contabile (în România putem afirma că, avem o contabilitate parțial conectată la fiscalitate, în cadrul Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare aflându-se reprezentanți ai organismelor contabile și audit).

Conformitatea rezultatelor contabile cu cele fiscale reprezintă o arie răspândită de cercetare cu multiple implicații economice. Preponderent tratată în Statele Unite ale Americii, tema examinează implicațiile survenite ca urmare a două tratamente diferite: fiscal și contabil. Apărătorii acestui demers optează pentru o conformitate între rezultatele contabile și fiscale, plasând astfel această conformitate sub spectrul consensului dintre cele două sisteme. Dacă ar fi să reprezentăm pe o axă conformitatea fiscală în raport cu conectarea contabilității la fiscalitate sau respectiv deconectarea, atunci figura de mai jos ar reprezenta cel mai bine lupta care se duce în acest sens.

^c **Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare** a fost înființat în baza Hotărârii de Guvern nr. 401/2005 (Monitorul Oficial al României, nr. 409 din 16.05.2005), prin reorganizarea Consiliului Consultativ al Contabilității. Este un organism independent având ca și atribuțiune, supravegherea în vederea asigurării convergenței reglementărilor naționale și a practicilor în domeniul contabilității și auditului financiar cu reglementările aplicate în Uniunea Europeană. Consiliul nu are personalitate juridică, funcționând pe lângă Ministerul Finanțelor Publice. Consiliul are în componență: un reprezentant din cadrul MFP, un reprezentant din cadrul CNVM, un reprezentant din cadrul CAFR, un reprezentant din cadrul CECCAR, un reprezentant desemnat de ministerul justiției, un reprezentant al mediului universitar desemnat de ministerul educației și cercetării și un reprezentant din cadrul mediului de afaceri desemnat de confederațiile patronale reprezentative la nivel național și recunoscute pe plan internațional.

Figura 3. Conformitatea fiscală în raport cu conectarea contabilității la fiscalitate și deconectarea contabilității de fiscalitate



Sursa: Proiecție realizată de autor

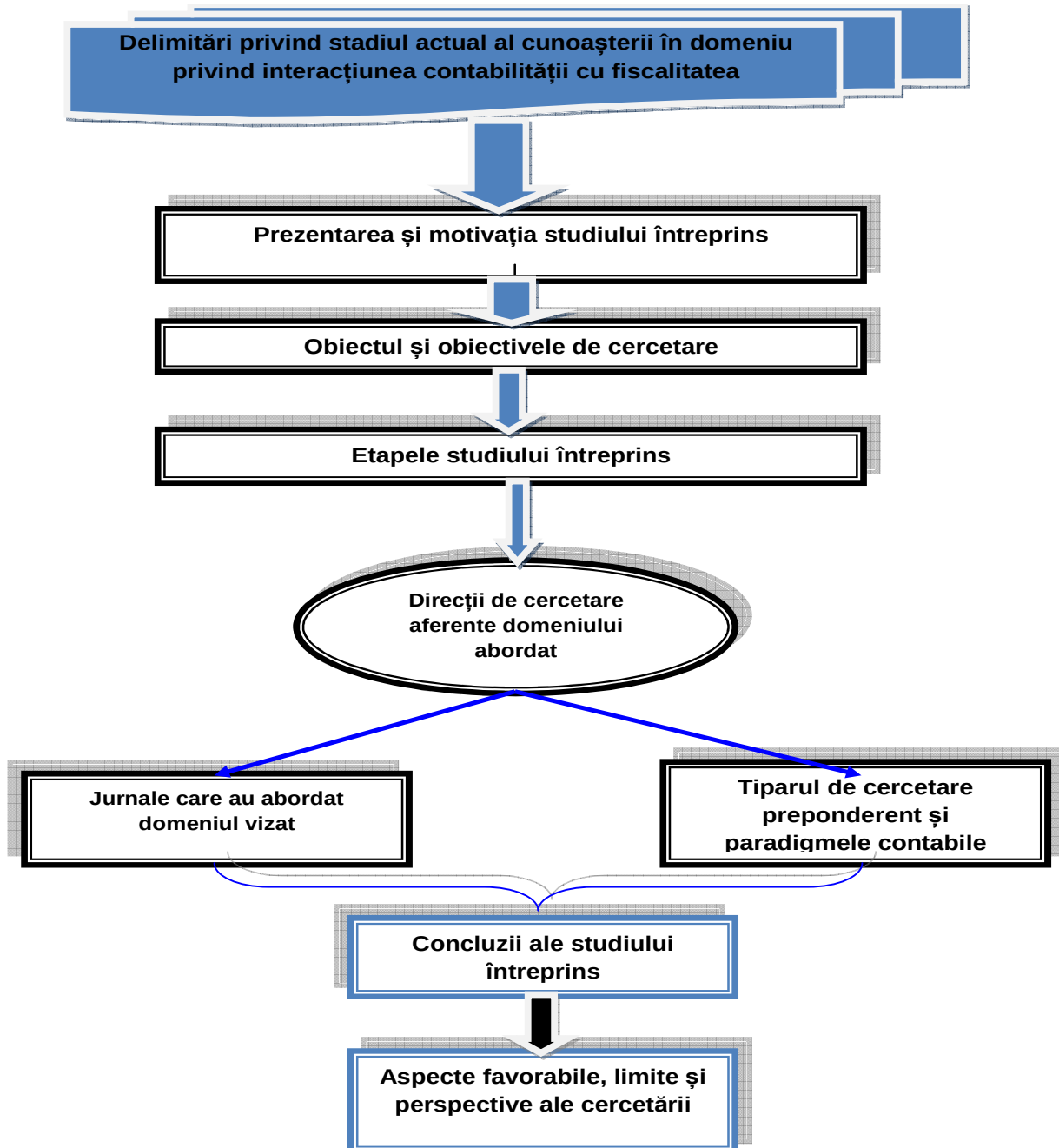
Poziționată între maximele considerate, respectiv conectare și deconectare, conformitatea reprezintă un consens între cele două, dar care nu se știe în detrimentul căruia dintre maxime se va realiza. În mediul românesc această arie de cercetare încă nu și-a făcut simțită prezența.

Tratând problema ariilor de cercetare în domeniul fiscalității, Lamb *et al.* (2005) identifică faptul că, aceasta reprezintă una dintre preocupările de cercetare din domeniul contabilității, identificând întrebări de cercetare, pornind de la eficientizarea afacerilor și până la adaptarea curriculei universitare și organismelor profesionale.

Ultima parte a capitolului este dedicată prezentării sistemelor contabile, respectiv fiscale, prezentându-se, de asemenea și principiile generale care stau la baza funcționării acestora. Un accent deosebit a fost acordat prezentării comparative a celor două sisteme contabile: Anglo-Saxon, respectiv Continental-European, cele două sisteme care reprezintă unul din elementele definitorii ale relației dintre contabilitate și fiscalitate.

Capitolul 2

Delimitări privind stadiul actual al cunoașterii în domeniul privind interacțiunea contabilității cu fiscalitatea



Sursa: Proiecție realizată de autor

În ceea ce privește revizuirea literaturii de specialitate, trebuie menționat faptul că, aceasta nu a fost limitată doar la relația contabilitate – fiscalitate, ci se răsfrânge la a revizui literatura de specialitate străină, cu scopul de a identifica taxonomia topicurilor de cercetare în domeniu, ca urmare a alăturării contabilității de fiscalitate. Am pornit pe această direcție întrucât în literatura de specialitate nu există un astfel de studiu, motiv pentru care am considerat util să aducem în atenție o cercetare de acest gen. Atunci când domeniul contabilității se întretaie cu cel al fiscalității, multe sunt topicurile care pot fi dezbătute, nu numai discuțiile în jurul relației care se poate stabili între contabilitate și fiscalitate. Așadar pentru a trasa pertinent o linie de cunoaștere în jurul acestora am considerat că este necesar să dezbatem, uneori cu accente critice, studiile realizate până la această dată. Ne-a interesat să aducem cât mai des în atenție studii cu rezultate contradictorii, întrucât o imagine de ansamblu se poate trasa numai atunci când cunoaștem ambele părți ale adevărului. Am descoperit pe parcursul realizării acestui studiu faptul că ceea ce este abordat cu frecvență în metodologia de cercetare internațională, este aplicabil și studiului nostru, și anume: cercetarea în acest domeniu economic aduce împreună idei contradictorii divizând cercetătorii în tabere polemice, deseori fiind aduse în atenție doctrine etice, proiectând asupra societății în ansamblul său paradoxuri ale sistemelor de valori și sistemelor sociale. Amintim de asemenea faptul că cercetarea în domeniul fiscalității a pornit cu precădere din universitățile americane. În studiul nostru acest lucru este observabil prin faptul că, marea majoritate a studiilor pliate pe fiscalitate cu influențe contabile, sunt cele care provin din jurnalele americane cu obiecte ale studiilor pliate pe jurisdicții americane.

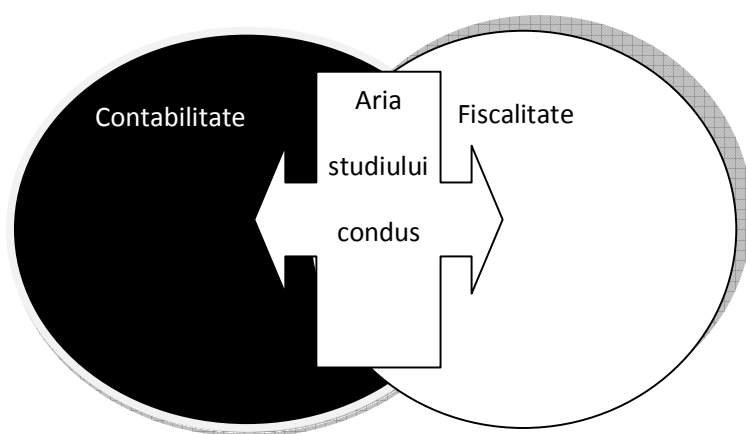
Am avut surpriza de a descoperi pe parcursul studiului că cercetarea pe linie de fiscalitate pură bazată pe modelare este una extrem de aplicată și în domeniul nostru. Chiar și dezbaterile legislative care comportă influențe contabile sunt unele abordate sub spectrul modelării cu date empirice.

Abordarea studiului este una de analizare a literaturii de specialitate, concentrându-ne pe a determina direcțiile de cercetare abordate și constatările studiilor. Am restrâns sfera de cercetare numai la acestea, întrucât volumul studiilor cuprinse în eșantionul nostru nu este unul foarte restrâns (am analizat un număr de 239 articole, 23 cărți de specialitate și alte 4 surse bibliografice, orizontul de timp fiind perioada 1991-2011, fiind uzitate 3 baze de date internaționale: SCIENCE DIRECT, EMERALD, EBSO – BUSINESS SOURCE PREMIERE) și extinderea manierei de abordare ar fi condus la un volum de informații imposibil de inclus în cadrul unei teze de doctorat.

Am pornit prin a trasa metodologia de cercetare, acest lucru realizându-l cu scopul de a concentra, respectiv orienta atenția cititorului asupra manierei de cercetare abordată dar și cu scopul de a introduce motivul pentru care am demarat acest demers științific. Observațiile aferente studiului fără a fi ghidate de o motivație pentru care am condus acest studiu nu își au sensul. Metodologia abordată este una inductivă, astfel încât concluziile generale vor fi formulate în baza informațiilor cuprinse în eșantionul luat în calcul.

Pornind de la motivația realizării studiului întreprins, care să aducă împreună cercetarea fundamentală și aplicativă, am dorit realizarea unei taxonomii a direcțiilor de cercetare care apar ca urmare a alăturării contabilității de fiscalitate și mai departe a întretăierii ariilor contabile cu cele fiscale (în acest sens, fiind identificate 12 arii principale de cercetare). O poziționare grafică a ceea ce am întreprins prin studiul descris este redată în **Figura 4**.

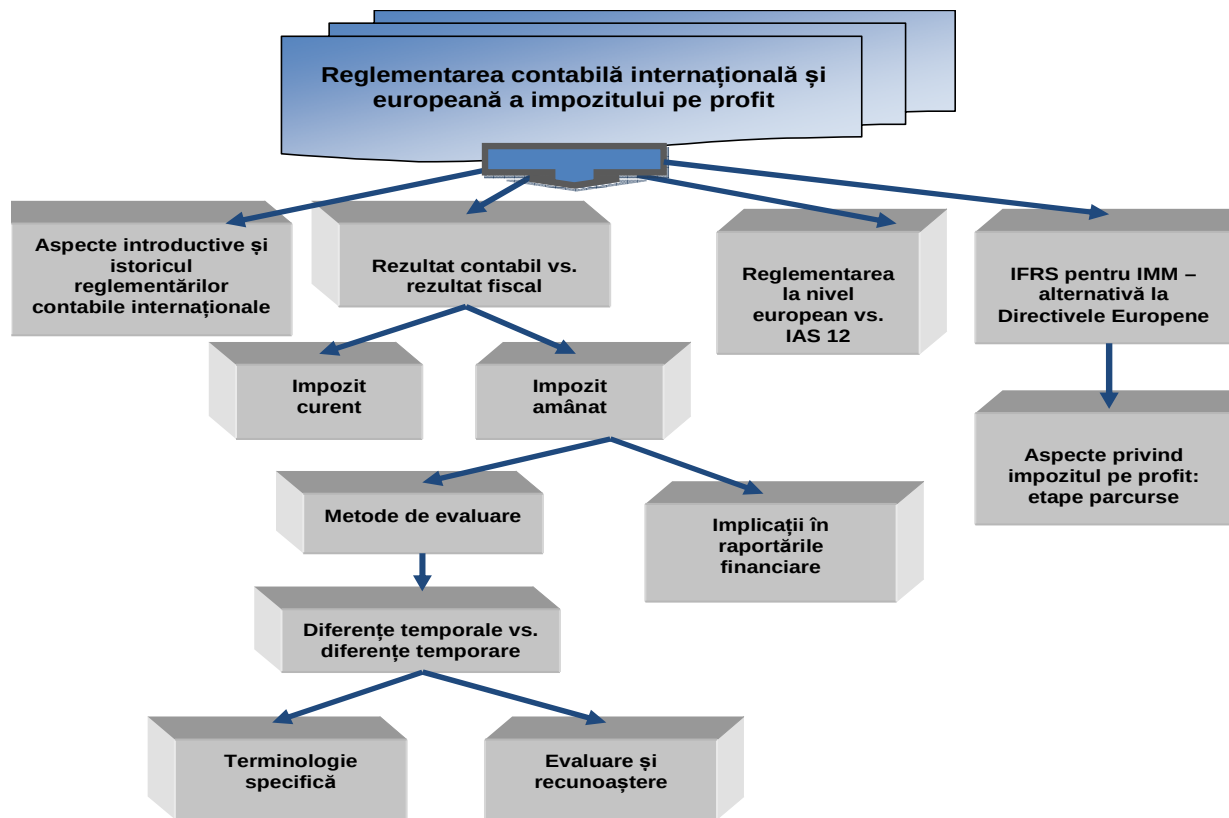
Figura 4. *Poziționarea ariei studiului în cadrul confluenței domeniilor contabil și fiscal*



Sursa: *Proiecție realizată de autor*

Capitolul 3

Reglementarea contabilă internațională și europeană a impozitului pe profit



Sursa: Proiecție realizată de autor

În ciuda existentelor dificultăți, atât contabilitatea cât și fiscalitatea înglobează un sistem complex și dinamic, cu valențe non-stactice cel puțin în ceea ce privește terminologia aferentă, principiile la care se face recurs, teoriile care stau la baza conturării viziunii specifice.

În timp ce despre contabilitate putem afirma că se află sub egida acțiunilor proactive ale organismelor de reglementare internaționale și naționale care imprimă un trend de dezvoltare moderat, fiscalitatea pare să fie guvernată de o dinamicitate peste nivelul moderat, lucru evident atât la nivel național cât și internațional. Nu este de mirare că în acest context devin laitmotive sintagme precum *in status quo ante* sau *in status quo prius*.

În căutarea bazei impozabile echitabile (James and Nobes, 1998:20), care să evite încărcarea poverii fiscale dar și eficiente în același timp din punct de vedere al legiuitorului, s-au ținut extrem de multe dezbateri, fapt care concordă în trasarea unei complexități ridicate atunci când contabilitatea și fiscalitatea sunt tratate sub spectrul conexiunii (Gee *et al.*, 2010). Unul dintre

itemii care imprimă acestor debateri un caracter matusalemic, este impozitul pe profit (Haller, 1992; Freedman, 1995; Green, 1995; James, 2002; Tang and Firth, 2011).

Abordat din punct de vedere economic, contabil și fiscal, viziunile regăsite în literatura de specialitate par să fie unele din ce în ce mai disipate pe fondul dezvoltării fără precedent a complexității vieții economice. Dezbaterile nu iau însă naștere numai pe acest fond, ci așa cum a observat și James (2009), ele sunt legate și de rezistența la impunere, dat fiind faptul că acest item nu este nici pe departe o valență *summum bonum*.

Acest capitol este alocat prezentării de o manieră comparativă, a reglementărilor contabile internaționale care au impact direct asupra relației dintre contabilitate și fiscalitate. Cele două organisme internaționale (IASB, respectiv FASB) alocă un rol important tratamentului contabil al impozitului pe profit (Hanlon and Heitzman, 2010), prin intermediul referențialelor contabile IAS 12, respectiv SFAS 109 (în prezent ASC 740)^d, analiza fiind completată cu punctarea aspectelor privind impozitarea amânată din perspectiva Directivelor Europene, respectiv IFRS pentru IMM, referențial care se dorește a fi o alternativă a referențialului contabil european.

Obiectivul principal al acestui capitol, este de a reda, aspectele care definesc cele două referențiale, prin intermediul terminologiei, asemănărilor și deosebirilor dintre acestea.

S-a optat pentru o prezentare cât mai schematică a fondului științific dezbătut, dat fiind faptul că, abordăm un segment preponderent legislativ, care nu permite valențe de tip narație. De asemenea, s-a încercat cât de mult posibil a evita observațiile cazuale punându-se accent pe cunoașterea cumulativă.

De ce impozitul pe profit?

Impozitul pe profit, la fel ca și alte impozite, a apărut ca un impozit de război, fiind introdus de Napoleon în anul 1799. A fost anulat în anul 1802 când războiul s-a finalizat, însă a fost reintrodus în anul 1803 ca urmare a reînceperii ostilităților. Poziționându-l în continuare pe o scală a timpului, anul 1818 aduce cu sine eliminarea acestui tip de impozit numai ca să fie reintrodus 27 de ani mai târziu, din acel moment rămânând un impozit permanent (James and Nobes, 1998:149-150).

Când se pronunță cuvântul „impozit”, indiferent de natura acestuia, prima percepție are în vedere fiscalitatea, și obligația de a plăti o sumă de bani statului.

De-a lungul timpului, ca urmare a dezvoltării relațiilor de afaceri, a apariției grupurilor de entități economice, ca efect al relațiilor transfrontaliere, a apărut necesitatea tot mai acută cu privire la tratamentul contabil al impozitului, și în special al impozitului pe profit, date fiind multiplele

^d FASB a recodificat Standardele de contabilitate, astfel, pentru SFAS 109 fiind atribuită codificarea ASC 740. În cadrul prezentului material, va fi utilizată codificarea SFAS 109.

implicații atașate (Edgerton, 2010). Însăși conexiunea dintre contabilitate și fiscalitate este tratată prin intermediul acestui item, fiind de altfel singurul ce poate crea consecințe economice dintre cele mai diverse. Supunându-se și regulilor contabile și celor fiscale, acest item a creat și încă crează dezbateri în literatura de specialitate dat fiind demersurile economice pe care le imprimă (Egger *et al.*, 2010; Nielsen *et al.*, 2010; Eichner and Runkel, 2011; Rin *et al.*, 2011).

Impozitul pe profit reprezintă impozitul aplicat asupra câștigului obținut de către o entitate economică, ca urmare a desfășurării unei activități economice. Profitul reprezintă „bogăția” realizată de entitatea economică, partea care revine acționarilor, după plata impozitului, ceea ce face ca acesta să aibă o influență majoră asupra modului de determinare, și implicit al tratamentului contabil pe care acesta îl suportă. Influența acestui topic de cercetare în cadrul cercetărilor internaționale în domeniile: contabilitate, fiscalitate, audit este una în creștere și cu potențial de a se extinde ca și viitoare arie de cercetare (Dykxhoorn and Sinning, 2010; Li and Cai, 2011).

King (2006:27) afirma faptul că, fiscalitatea face ca statul, prin intermediul administrației fiscale, să fie un partener de afaceri al entităților economice, impozitele reducând valoarea acestora. Astfel, managementul are o obligație fiduciară față de acționari, de a lua în considerare efectele fiscale în cadrul deciziilor de afaceri (Marriott, 2010). În acest sens, managementul fiscal are din punct de vedere al obligațiilor de plată către bugetul de stat, sarcina realizării celor 3 L: *least, latest, legal* (cel mai puțin, cel mai târziu și legal) atât de dezbătuți în literatura de specialitate.

Fiscul, pe de altă parte, urmărește obținerea unor sume cât mai mari la bugetul statului, astfel, din perspectiva statului, doar un singur L (legal) ar fi echivalent cu cele urmărite de contabilitate, ceilalți doi itemi transformându-se în: *cât mai mult* și *cât mai repede*. Se poate astfel ușor trasa o nouă dezbatere.

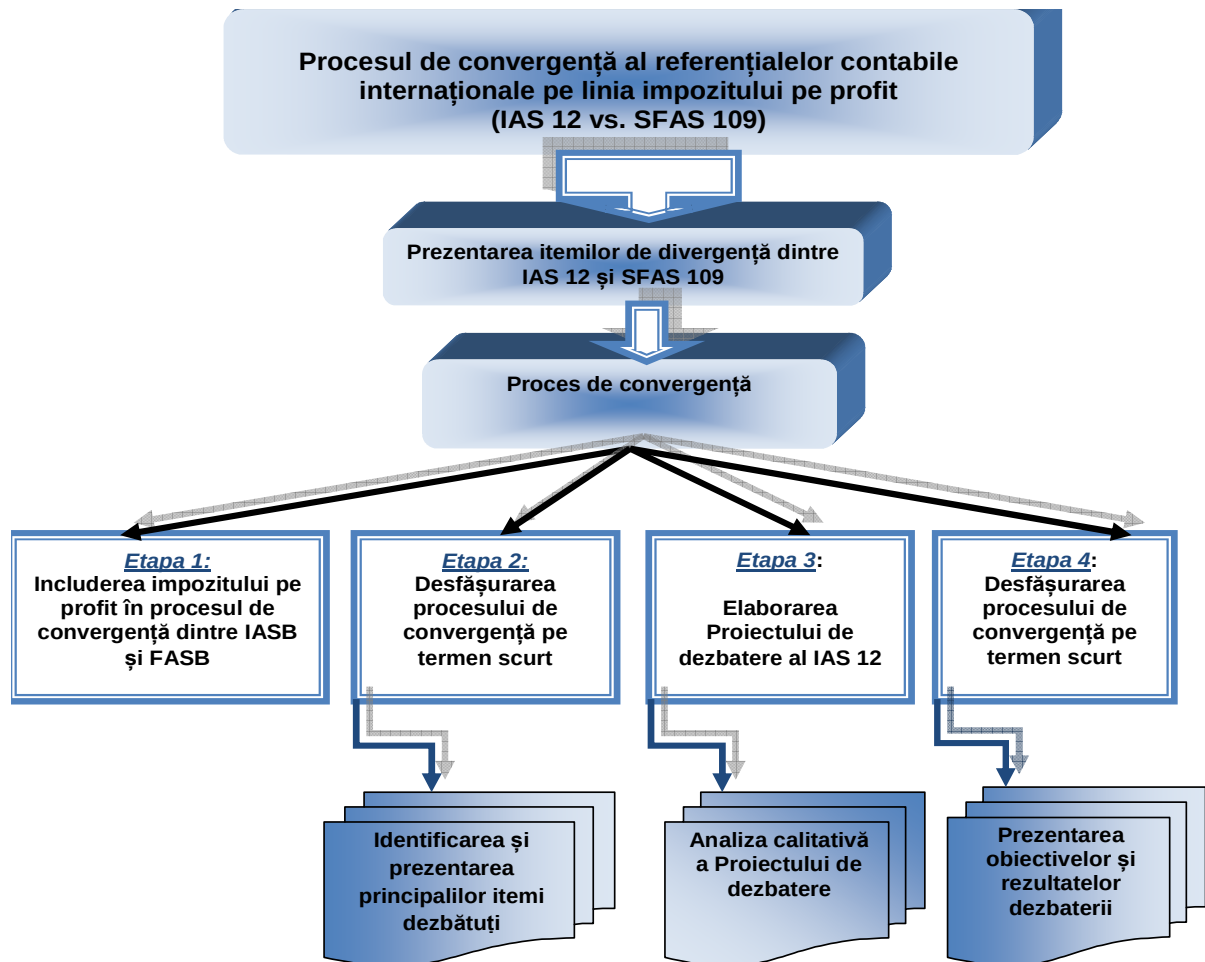
Așa cum se poate observa, interesele celor două părți (acționari vs. stat) sunt total opuse, în acest sens și rezultatele celor două vor fi diferite (rezultat contabil vs. rezultat fiscal), fiecare dintre cele două științe (contabilitate și fiscalitate) uzitând reguli proprii după care se ghidează.

Pe de altă parte, obiectivul fundamental al contabilității îl reprezintă asigurarea imaginii fidele a situațiilor financiare (în prezent, conform noului Cadrul conceptual al IASB, acesta fiind reprezentarea cât mai exactă) prin intermediul principiilor sale; contabilitatea având de altfel o influență covârșitoare asupra rezultatului (de ex., aplicarea principiului independenței exercițiului).

În vederea atingerii celor două obiective ale sale (prezentare cât mai exactă vs. relația acționariat – stat), contabilitatea a dezvoltat, prin intermediul organismelor internaționale IASB și FASB, două referențiale contabile (IAS 12, respectiv SFAS 109), având același obiectiv major: *contabilitatea impozitului pe profit*.

Capitolul 4

Procesul de convergență al referențialelor contabile internaționale pe linia impozitului pe profit (IAS 12 versus SFAS 109)



Sursa: Proiecție realizată de autor

Procesul de convergență al IAS / IFRS cu US GAAP, a început în anul 2000, un pas important fiind reprezentat de convergența tratamentului contabil al impozitului pe profit, reglementat prin intermediul IAS 12, respectiv SFAS 109.

Acest capitol este alocat, prezentării de o manieră longitudinală, a etapelor procesului de convergență parcurs până în prezent, o prezentare detaliată a *Proiectului de dezbateri* elaborat de către IASB în anul 2009, capitolul încheindu-se cu prezentarea procesului de convergență pe termen scurt, cu accent pe tratamentul contabil al reevaluărilor investițiilor în proprietăți imobiliare la valoarea justă.

Proiectul de convergență al IAS 12 și SFAS 109, a fost inclus în agenda de lucru al IASB în anul 2002, în cadrul discuțiilor de lucru privind combinările de întreprinderi. Din anul 2002 și până în prezent, agenda privind convergența celor două referențiale a cuprins următoarele:

- 23 întâlniri normale de lucru ale IASB
- 2 întâlniri speciale de lucru ale IASB
- 7 întâlniri de lucru IASB – FASB
- 2 Proiecte de dezbatere (*engl. Exposure Draft – ED*)
- 1 modificare a IAS 12

Numeroasele dezbateri care au vizat procesul de convergență pe linia impozitului pe profit, pot fi grupate în cadrul a patru etape importante, prezentate mai jos.

Prima etapă este reprezentată de includerea în Septembrie 2002, a impozitului pe profit, ca demers al procesului de convergență desfășurat între IASB și FASB (convergența IAS 12 și SFAS 109), punctul de pornire fiind reprezentat de analizarea diferențelor de tratament dintre cele două referențiale, cu privire la pierderile nete din exploatare reportate (*engl. Net operating loss carryforward - NOL*).

Etapa a doua (Aprilie 2003 – Iulie 2007), acoperă cea mai lungă perioadă, în cadrul acesteia fiind dezbătute și analizate situațiile de divergență dintre cele două referențiale, ca etapă a procesului de convergență pe termen scurt dintre IAS 12 și SFAS 109. Acest proces, reprezintă punctul de pornire, în vederea unei convergențe extinse, demers dezbătut în cadrul etapei următoare.

Obiectivele procesului de convergență pe termen scurt au fost atinse prin intermediul a 23 de întâlniri (18 întâlniri normale de lucru ale IASB, respectiv 5 întâlniri de lucru comune IASB-FASB). Prin parcurgerea obiectivelor discutate în cadrul acestor întâlniri (prezentate în cadrul **ANEXEI 3**), se poate realiza o subetapizare a acestui demers (al convergenței pe termen scurt), după cum urmează:

- **Sub-etapa 1 (Aprilie 2003 – Octombrie 2003):** prevede realizarea unei comparații între cele două referențiale, în vederea identificării principalelor puncte de divergență, această comparație fiind realizată de către IASB, în cadrul întâlnirilor din perioada Aprilie 2003 – Octombrie 2003, ultima întâlnire reprezentând o analiză generală a tuturor aspectelor analizate (Întâlnirea IASB-FASB din Octombrie 2003);

Punctul de plecare al diferențelor dintre cele două referențiale, este redat prin intermediul bazei de calcul al impozitului pe profit (denumită *bază fiscală*), SFAS 109 nedefinind baza fiscală, aceasta fiind considerată un atribut al administrației fiscale (în SUA fiind reprezentată de IRS). Plecând de la această diferență, tratamentul contabil specific impozitului pe profit, manifestă direcții de abordare diferite, prin prisma unor **viziuni contradictorii** (spre ex., modul de recunoaștere al creanțelor privind impozitul amânat, al distribuirii cheltuielii (beneficiului) cu impozitul amânat), al **tratamentelor contabile diferite** (spre ex., cotele (ratele) utilizate în vederea

distribuirii beneficiilor către acționari), și până la **modul de recunoaștere** al unor elemente în cadrul situațiilor financiare (spre ex., clasificarea creanțelor/datoriilor privind impozitul amânat).

În altă ordine de idei, sunt ilustrate situații, cu privire la tratamentul contabil utilizat de către unul din cele două referențiale, și care nu își găsește un echivalent în cadrul celui alt referențial contabil (spre ex., tratamentul situațiilor fiscale incerte, abordare neregăsită în mod explicit în cadrul IAS 12).

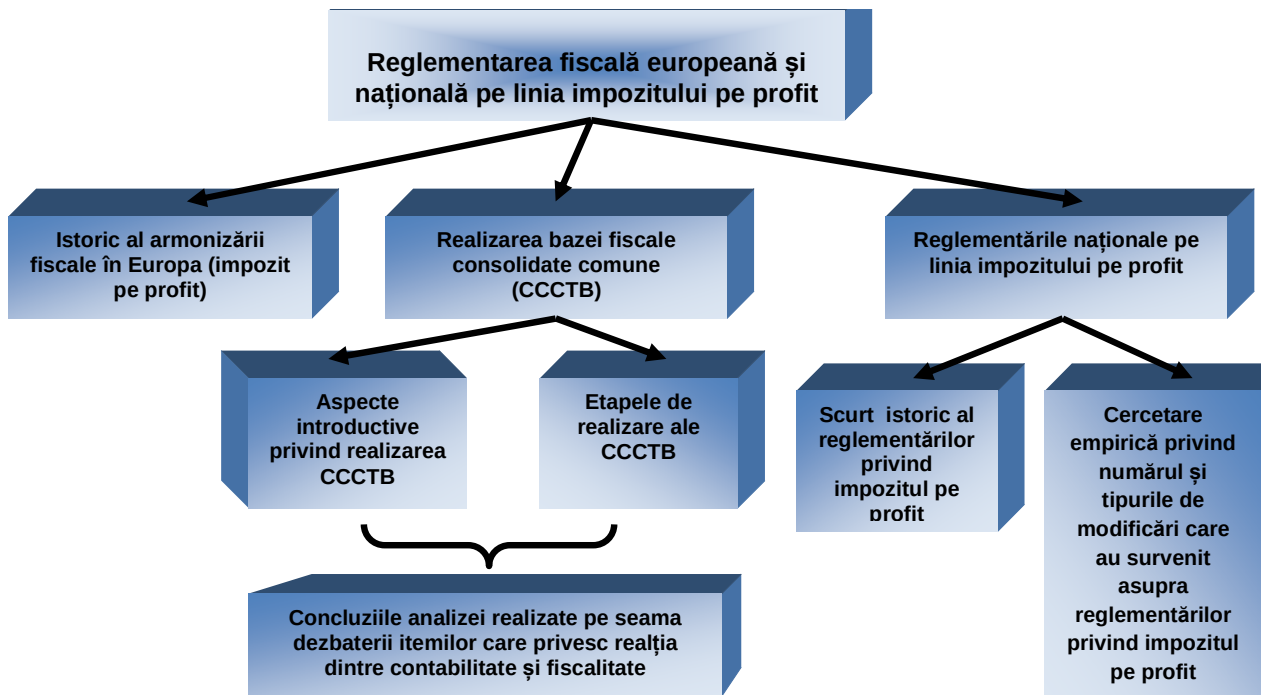
- **Sub-etapa 2 (Martie 2004 – Iulie 2007):** prevede discuții și analize cu privire la eliminarea diferențelor de tratament dintre cele două referențiale, în baza punctelor de divergență identificate în cadrul sub-etapei 1. Această sub-etapă a fost realizată prin intermediul întâlnirilor de lucru ale IASB, respectiv întâlnirile comune IASB-FASB, din perioada Martie 2004 – Iulie 2007 (19 întâlniri, dintre care: 15 întâlniri ale IASB, respectiv 4 întâlniri comune IASB-FASB).

Etapa a treia (Iulie 2008 – Noiembrie 2009) este dedicată elaborării, dezbaterii și analizei răspunsurilor Proiectului de dezbatere elaborat de către IASB. Obiectivul acestui Proiect, a fost reprezentat de convergența pe linia tratamentului contabil al impozitului pe profit dintre IAS 12 și SFAS 109. Ca urmare a demersului întreprins, acest Proiect de dezbatere, nu a avut „succes” în rândul respondenților, astfel încât, au fost elaborate premisele unui nou proces de convergență pe termen scurt.

Etapa a patra (Martie 2010 – Decembrie 2010) este dedicată realizării unui nou proces de convergență pe termen scurt între IAS 12 și SFAS 109, având ca și obiectiv principal, tratamentul contabil al reevaluării investițiilor în proprietăți imobiliare la valoarea justă. În vederea realizării acestui demers, a fost elaborat un nou Proiect de dezbatere al IASB, care a avut o perioadă de răspuns de 2 luni, în urma analizei răspunsurilor primite, în Decembrie 2010 adoptându-se modificarea IAS 12, cu efect de la 1 Ianuarie 2012.

Capitolul 5

Reglementarea fiscală europeană și națională pe linia impozitului pe profit



Sursa: Proiecție realizată de autor

Așa cum se poate observa din schema generală a prezentului capitol, tratarea reglementărilor fiscale este trasată în cadrul a două direcții principale și anume:

- Armonizarea fiscală → procesul de realizare al bazei fiscale consolidată comună (CCCTB)
- Reglementarea națională a impozitului pe profit

Procesul armonizării fiscale la nivelul Comunității Europene a început în anul 1957, prin intermediul Tratatului de la Roma, în cadrul art. 2 al aceluia fiind menționat faptul că, obiectivul principal al Comunității Europene, îl reprezintă „realizarea unei piețe comune și apropierea progresivă a politicilor economice ale statelor membre, în vederea promovării în cadrul Comunității, a dezvoltării armonioase a activităților economice, expansiunea continuă și echilibrată, o creștere în stabilitate, o creștere accelerată a nivelului de trai și relații mai strânse între statele care îi aparțin”.

Un prim pas important în calea armonizării fiscale la nivelul UE, a fost reprezentat de raportul Neumark (1962). *Ab initio* și până în anul 2001, au fost realizate o serie de progrese care au condus la conturarea și implicarea proactivă spre eforturile concretizate în demersul armonizării

fiscale. Prin intermediul analizei longitudinale cu accente cauzale și critice pe alocuri, s-a conturat în paragrafele următoare principalele valențe ale dezbaterilor ce au însoțit acest complex demers. Am purces spre o abordare canalizată pe itemi ce țin de dezbateri, eforturi, dorința de implicare și conturarea principalelor obstacole întrucât o descriere pur cronologică a evenimentelor parcurse nu poate contura o imagine de ansamblu precum nici punctele esențiale surprinse pe parcursul acestui proces a cărui magnitudine poate fi judecată numai *a posteriori*.

Astfel, după mulți ani de dezbateri cu privire la armonizarea fiscală și asimetria fiscală (Bucovetsky, 1991; Devereux and Griffith, 1999) la nivelul UE (inițial CEE), în anul 2001, a început procesul de dezbateri cu privire la realizarea CCCTB, punctul de pornire reprezentându-l exact această diversitate care există între sisteme fiscale naționale.

În anul 2004, în urma analizei preliminare începută în anul 2001, s-au pus bazele dezbaterilor cu privire la realizarea unei baze fiscale consolidate comune (*engl. Common Consolidated Corporate Tax Base*).

Obiectivul principal al acestui demers, l-a reprezentat alinierea tratamentului fiscal la nivel de grup, în vederea asigurării transmiterii mai facile a informațiilor între membrii acestuia, punctul central reprezentându-l grupurile transfrontaliere (Schoen, 2007) dar și uniformizarea relației dintre contabilitate și fiscalitate (Schoen *et al.*, 2008:3).

Principalul punct de pornire, enunțat în cadrul documentului de bază al CCCTB (Comunicatul Comisiei Europene (COM(2001), 582), intitulat *Către o piață internă fără obstacole legate de impozitare – O strategie de oferire entităților economice, a unei baze fiscale consolidate comune, pentru activitățile desfășurate la nivelul UE*), privește fiscalitatea de la nivelul pieței interne, care crează insuficiențe, și împiedică operatorii economici, să utilizeze pe deplin resurse proprii (Nicodeme, 2007). Acest lucru implică o scădere a bunăstării, respectiv, o subminare a competitivității între entitățile economice de la nivelul UE și în același timp, împiedică realizarea obiectivului principal stabilit prin intermediul Consiliului European de la Lisabona^e (COM(2001), 582, pct. 1). Acest ultim aspect a fost semnalat de către Wildasin (2003); Mooij and Ederveen (2003) sau Mooij and Nicodeme (2008).

În anul 2003, Comisia a lansat o dezbateri cu privire la utilizarea referențialului IAS/IFRS ca și punct de plecare în vederea determinării bazei fiscale consolidate, scopul nefiind acela de preluare absolută a prevederilor referențialului contabil. Răspunsurile primite de la respondenți au arătat o dispersare a opiniilor cu privire la aspectul supus dezbaterii, respondenții fiind în general de acord cu o utilizare a bazei fiscale comune, însă maniera de aplicare a IAS/IFRS fiind diferită în cadrul răspunsurilor furnizate de către aceștia.

^e În cadrul Consiliului European de la Lisabona (2000) se menționează ca principal obiectiv stabilit Uniunii Europene: „devenirea celei mai competitive și dinamice economii bazată pe cunoaștere din lume”.

Comisia a reluat în anul 2006, ideea utilizării IAS/IFRS ca și punct de plecare în elaborarea bazei fiscale consolidate comune (COM 2006(157), p. 7, para. 3.2.). Argumentul adus în favoarea referențialului IAS/IFRS, este reprezentat de faptul că, în vederea atingerii obiectivului propus, grupurile de lucru care au fost însărcinate cu realizarea analizei privind tratamentele fiscale ale unui set de itemi identificați ca producând divergențe la nivelul UE, ar fi ușurat munca depusă, în situația în care toate grupurile de entități din cadrul UE, ar aplica IAS/IFRS^f. Ulterior în favoarea implementării IFRS au fost aduse argumente bazate pe creșterea comparabilității dar și a relevanței informațiilor financiare (Clarkson *et al.*, 2011; Jones and Finley, 2011).

În cadrul aceluiași document, este menționat faptul că, „IAS/IFRS vor fi totuși utilizate ca și un instrument de proiectare a bazei, deoarece acestea furnizează un limbaj și unele definiții comune. În particular, elemente ale acestor standarde care nu se aliniază la tratamentul CCCTB, nu vor fi importate, și astfel, acestea nu vor avea o legătură formală directă, cu modificările constante din standarde (IAS/IFRS)” (COM 2006(157), p. 7, para. 3.2.).

Ideea de bază privind propunerea de utilizare a IAS/IFRS, ca punct de plecare în vederea realizării CCCTB, este reprezentată de relația dintre contabilitate și fiscalitate, manifestată prin prisma rezultatelor diferite care se obțin în cadrul celor două științe (rezultat contabil vs. rezultat fiscal).

Procesul de realizare al bazei fiscale consolidate comune, a parcurs o serie de etape, realizate prin intermediul eforturilor depuse de către grupurile de lucru^g însărcinate cu analizarea și dezbaterile aspectelor divergente de la nivelul țărilor membre UE. Acest proces, realizat în perioada 2004-2008 a fost marcat prin intermediul a 13 întâlniri, respectiv desfășurarea unui Workshop în anul 2010, acesta precedând emiterea versiunii finale a documentului privind CCCTB, în data de 16 Martie 2011^h, document care înglobează rezultatele dezbaterilor din perioadele anterioare.

Astfel, cea mai mare parte a acestui capitol, este alocată prezentării itemilorⁱ supuși dezbaterilor, în vederea alinierii tratamentului fiscal la nivelul UE, selectarea itemilor prezentați având la bază relația dintre contabilitate și fiscalitate.

^f Conform, **Regulamentului Parlamentului European și al Consiliului nr. 1606/2002**, începând cu 1 ianuarie 2005, toate entitățile economice de la nivelul UE, care fac parte dintr-un grup, și sunt listate pe o piață reglementată, au obligația aplicării IAS/IFRS la întocmirea situațiilor financiare consolidate.

^g Grupurile de lucru au fost formate din experții fiscali din cadrul fiecărui stat membru al UE. Etapa parcursă prin intermediul acestor întâlniri, reprezintă cea mai importantă parte a procesului de realizare al CCCTB.

^h În 16.03.2011, Comisia Europeană a propus un sistem comun de calcul a bazei impozabile aferente afacerilor desfășurate în cadrul UE.

ⁱ Itemii dezbătuți au fost: *combinări de întreprinderi; principii fiscale generale; imobilizări corporale, amortizarea fiscală, câștiguri sau pierderi de capital; datorii, rezerve și provizioane; calculul profitului impozabil; imobilizări financiare (dividende și participații).*

Prezentarea aspectelor care definesc CCCTB este realizată de o manieră comparativă, fiind punctate aspectele de diferențiere dintre tratamentul contabil și tratamentul fiscal propus pentru CCCTB.

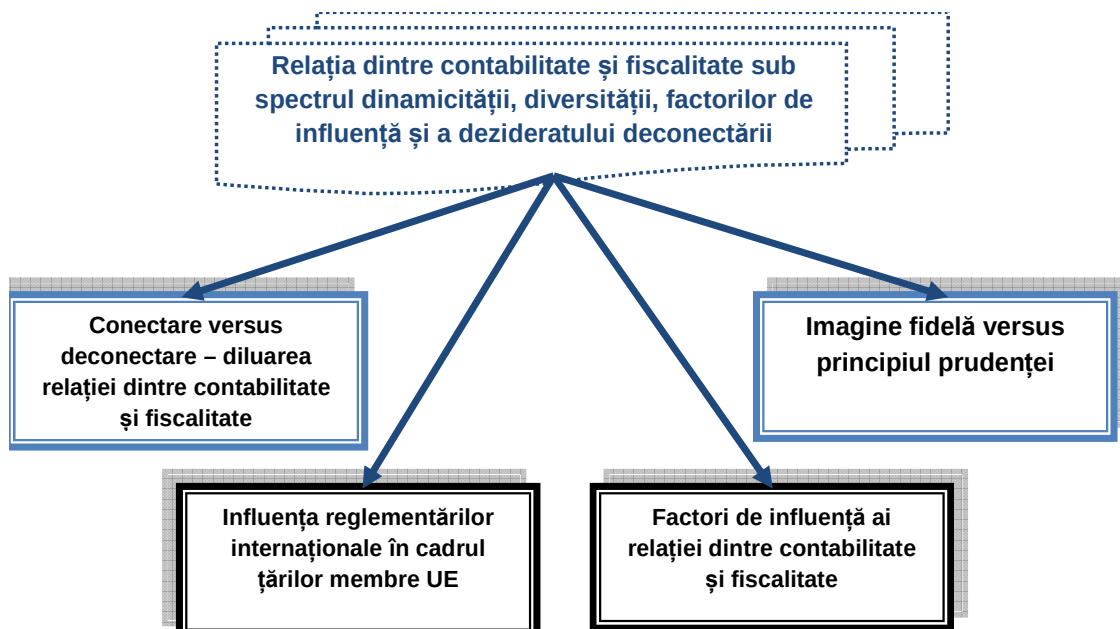
Cea de-a doua parte a capitolului este alocată prezentării reglementărilor naționale pe linia impozitului pe profit, în acest sens fiind realizată o prezentare istorică a acestui impozit, apărut în anul 1991.

Având la bază diversitatea reglementărilor fiscale la nivel național, capitolul se încheie prin conducerea unei analize empirice, având ca și obiectiv principal, identificarea numărului de modificări care au survenit asupra principalelor acte normative care au reglementat impozitul pe profit.

Concluziile studiului au reliefat faptul că, reglementarea fiscală a impozitului pe profit la nivel național se află sub spectrul diversității.

Capitolul 6

Relația dintre contabilitate și fiscalitate sub spectrul dinamicității, diversității, factorilor de influență și a dezideratului deconectării



Sursa: Proiecție realizată de autor

Capitolul 6, așa cum a mai fost menționat, reprezintă partea fundamentală a cercetării empirice conduse în cadrul ultimului capitol al demersului științific asumat.

De la performanță la identificarea elementelor de diferențiere la nivel internațional. Gradul de conexiune dintre contabilitate și fiscalitate este cunoscut ca fiind în sine un important element de eterogenitate la nivel de raportare financiară. Ca și fond științific dezbătut, amintim studiile conduse de către Radebaugh and Gray (1993); Dougnik and Salter (1995); Hoogendoorn (1996); Lamb *et al.* (1998); Choi, Frost and Meek (2002); Nobes and Parker (2002); Hanlon and Maydew (2009); Graham *et al.* (2011). Introducerea Standarelor Internaționale pentru Raportare Financiară (IFRS) a reprezentat, de altfel, un pas înainte spre „diluarea” legăturii dintre contabilitate și fiscalitate, adânc ancorată în sistemul contabil Continental European și mai departe, a condus la o apropiere de sistemul contabil Anglo-Saxon întrucât aceste standarde sunt ancorate preponderent în elemente definitorii ale acestui sistem contabil (Hung and Subramayam, 2007; Ionașcu *et al.*, 2007).

În timp ce unele studii de mai sus au estimat că impactul introducerii IFRS este unul nedefinit, iar diferențele nesesizabile (Eberhartinger, 2003; Spengel, 2006), alți autori au considerat IFRS ca nefiind adecvate ca bază pentru calculul poverii fiscale (Eberhartinger and Klostermann, 2007). Unul dintre argumentele detractorilor a fost faptul că, o mai puțină prudență așa cum prevede

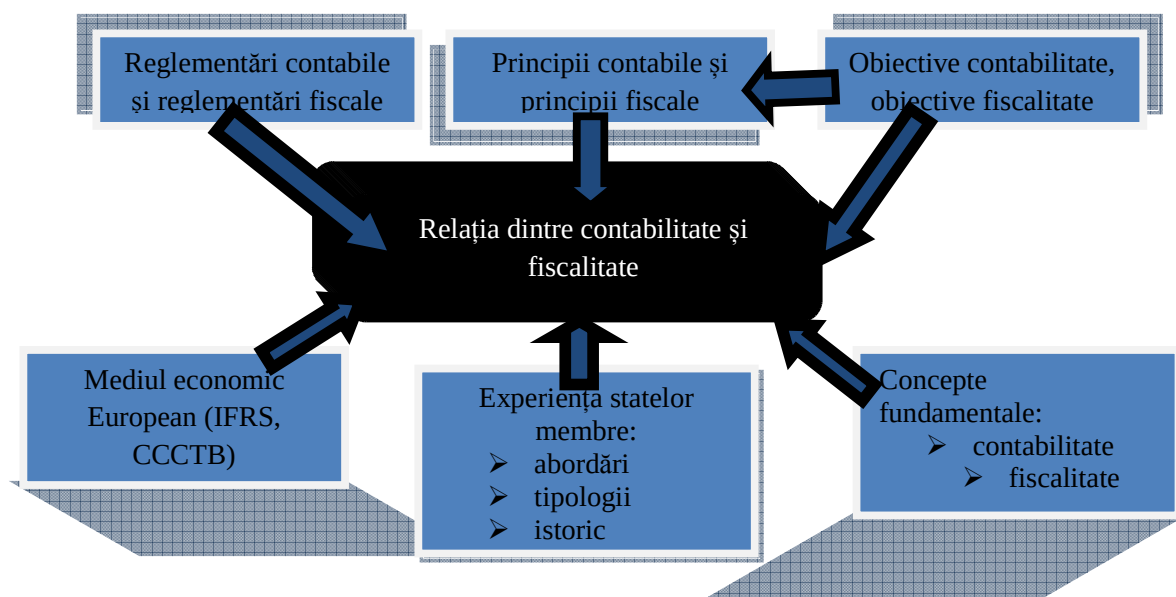
IFRS conduce spre formarea unor profituri mai mari și mai rapide, conducând la plata impozitelor și taxelor mai rapid și la o valoare mai mare (Mayer-Wegelin, 1999; Eberhartinger and Klostermann, 2007).

Conexiunea dintre contabilitate și fiscalitate este așadar un topic de cercetare cu multe valențe, și care pentru o mai bună înțelegere trebuie abordată prin prisma dinamicității ei. Introducerea IFRS ca și standarde obligatorii pentru conturile consolidate ale entităților economice listate în cadrul Uniunii Europene reprezintă un pas înainte spre schimbarea contabilității la nivel internațional, dar care poate avea consecințe dintre cele mai diverse și asupra conturilor individuale pentru entitățile economice nelistate. În viziunea lui Norberg (2007) acest demers reprezintă o provocare pentru legislația fiscală și face să se conștientizeze mai mult nevoia de revizuire a fundației teoretice și practice a contabilității ca și punct de pornire pentru stabilirea poverii fiscale pentru fiecare entitate economică. În acest context apare necesitatea abordării bazei fiscale consolidate comune (abreviată CCCTB) la nivelul UE, și de aici necesitatea revizuirii legislației contabile la nivelul IMM-urilor.

Conexiunea dintre contabilitate și fiscalitate are ca și atribute principale atât complexitatea cât și dinamica. Pe cât de complexă, pe atât de inevitabilă în unele medii economice, dat fiind variabilele culturale atașate. Dat fiind această conexiune, introducerea IFRS în Europa a generat un întreg set de standarde contabile de analizat și de către autoritățile fiscale naționale și nu numai.

Un întreg cadru teoretic ar putea fi dezvoltat în baza celor de mai sus. Un lucru este cert, atunci când această conexiune este abordată, un cumul de factori precum următorii trebuie menționați: reglementări contabile și fiscale; concepte fundamentale contabile și fiscale; mediul economic european aflat sub influența IFRS și CCCTB; principii contabile, principii fiscale; obiective contabilitate și obiective fiscalitate; relația dintre contabilitate și fiscalitate prin pricina experiențelor statelor membre (abordări, tipologii, istoric). **Figura 5**, propune un astfel de cadru de referință pentru o abordare integrată a relației dintre contabilitate și fiscalitate, toate elementele identificate fiind dezbătute în cadrul materialului științific elaborat.

Figura 5. Cadru teoretic de abordare a conexiunii dintre contabilitate și fiscalitate

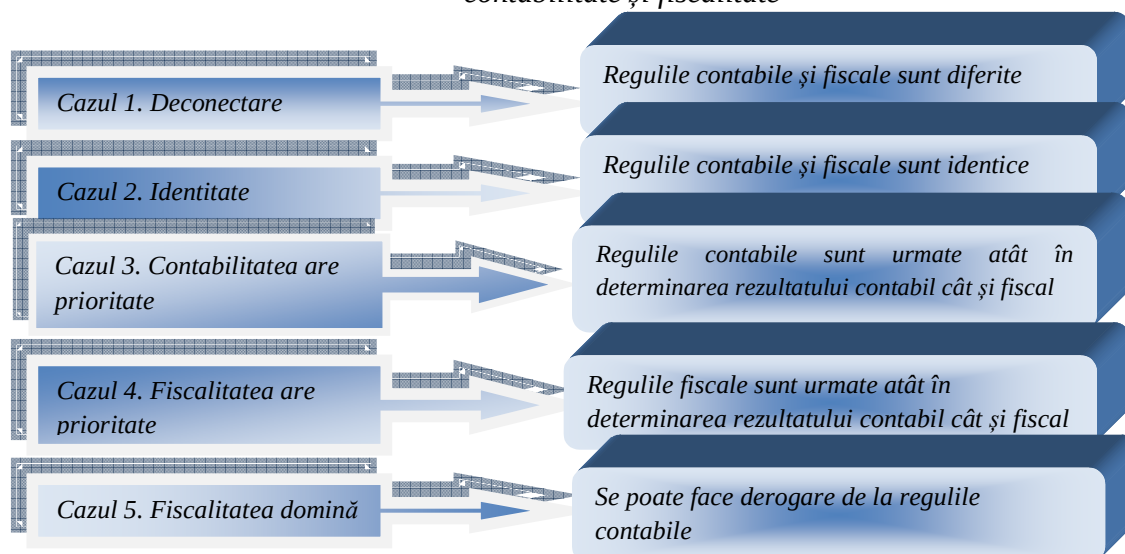


Sursa: Proiecție realizată de autor

O parte importantă a acestui capitol o reprezintă identificarea factorilor de influență a relației dintre contabilitate și fiscalitate identificați în cadrul literaturii de specialitate și dezbătuți prin prisma practicilor diferitelor țări, în baza nivelurilor de intensitate a relației conform clasificării realizate de către Lamb *et al.* (1998).

În studiul empiric condus de autori s-a realizat o taxonomie a relației dintre contabilitate și fiscalitate în funcție de gradul de intensitate în care se manifestă, taxonomie preluată ulterior de marea majoritate a studiilor empirice conduse în această arie de cercetare. Studiind principalele diferențe ca și grad de intensitate, autorii au dezvoltat tipologii exhaustive care să explice toată paleta de variații. Figura de mai jos (**Figura 6**) sintetizează principalele caracteristici ale fiecărei tipologii.

Figura 6. Tipologii exhaustive ale gradului de intensitate a conexiunii dintre contabilitate și fiscalitate



Sursa: Proiecție realizată de autor în baza rezultatelor documentate de Lamb et al. (1998)

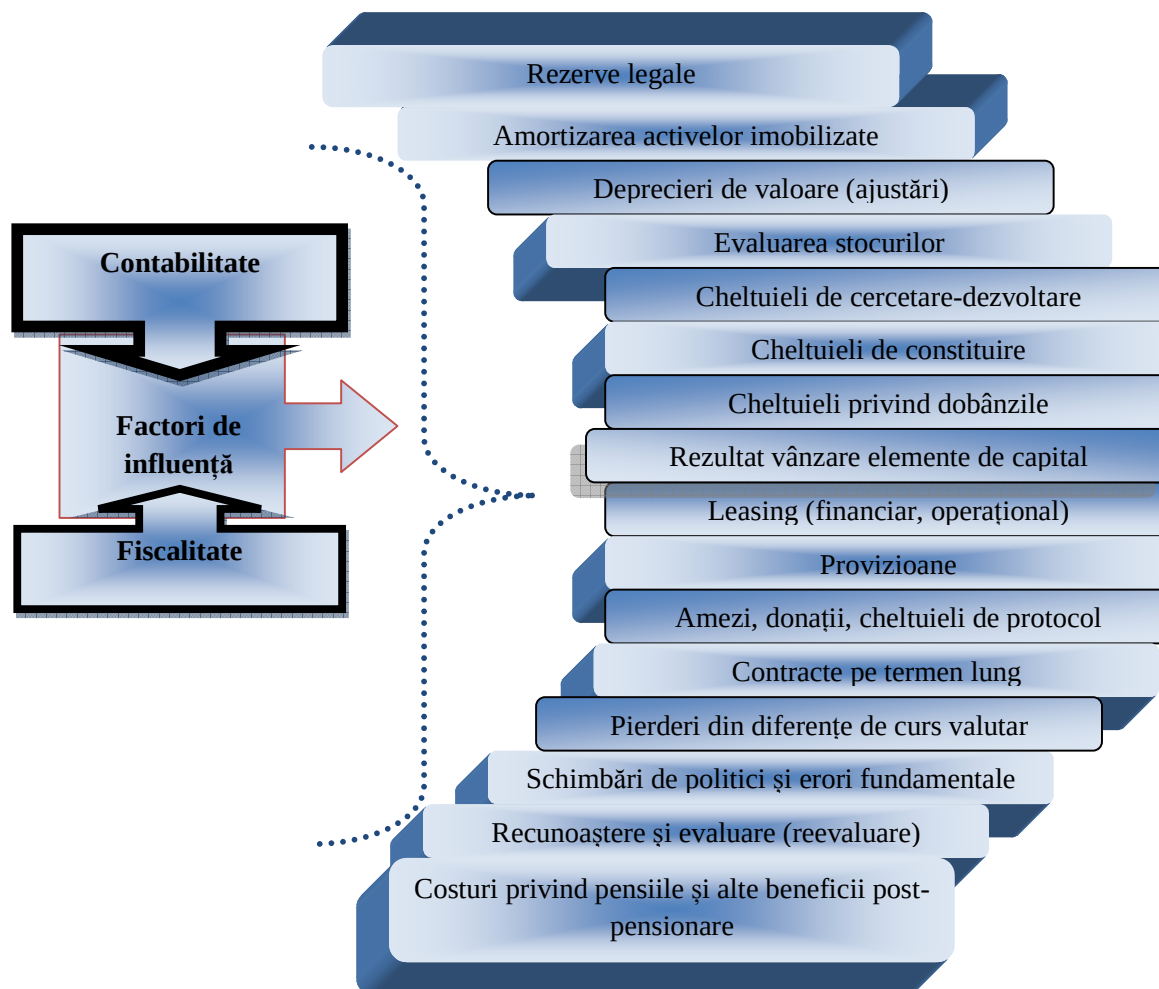
Conform taxonomiei realizate de către Lamb et al. (1998) intensitatea legăturii dintre contabilitate și fiscalitate poate fi încadrată în cinci cazuri, astfel: *deconectare*, atunci când se consideră că regulile contabile și fiscale sunt diferite și sunt aplicate diferențiat în funcție de categoria la care se referă (reguli contabile pentru calculul profitului contabil și regulile fiscale pentru calculul profitului fiscal); *identitate*, caz în care contabilitatea și fiscalitatea se supun aceluiași set de reguli; primordialitate acordată contabilității sau *contabilitatea conduce*, caz în care se asigură regulilor contabile primordialitate în determinarea atât a profitului contabil cât și a celui fiscal, nivelul în care regulile contabile sunt mult mai detaliate comparativ cu cele fiscale; primordialitate acordată fiscalității sau *fiscalitatea conduce*, se determină profitul contabil atât conform regulilor contabile cât și fiscale, iar profitul fiscal conform regulilor fiscale, acestea fiind mult mai detaliate decât cele contabile; *fiscalitatea domină*, ultimul caz identificat, în care regulile fiscale sunt folosite atât în determinarea profitului fiscal cât și contabil.

O observație importantă a autorilor abordează gradul de intensitate a legăturii dintre contabilitate și fiscalitate în diversele medii economice guvernate de sisteme contabile diferite, astfel că intensitatea legăturii dintre contabilitate și fiscalitate în Marea Britanie și Statele SUA, respectiv Germania și Franța, poate fi pusă sub semnul distincției între influență *relativ scăzută* în cazul primelor două și *relativ ridicată* în cazul ultimelor două reprezentante ale sistemului contabil Continental European.

Deplasând cursul discuțiilor într-un registru mai concentrat pe segmentul cercetat, s-au identificat o serie de factori de influență ai relației dintre contabilitate și fiscalitate. S-a dorit o sinteză a lor luând în calcul persistența în timp și s-au exclus factorii de influență care țin de particularități ale unor jurisdicții fiscale. Sintetizând rezultatele studiilor empirice conduse de către Blake, Amat,

Fortes (1993); Hoogendoorn (1996); Lamb *et al.*, (1998); Gallego (2004); Nobes *et al.*, (2004); Nobes and Schwencke (2006); Gee *et al.*, (2010), se rețin un număr de 16 factori de influență, care pentru o mai facilă prezentare sunt expuși în cadrul **Figurii 7**. Acești factori, au stat la baza desfășurării primului studiu empiric realizat în cadrul capitolului 7, având ca și element de specificitate, desfășurarea în cadrul mediului contabil din România.

Figura 7. Factori de influență ai fiscalității asupra contabilității

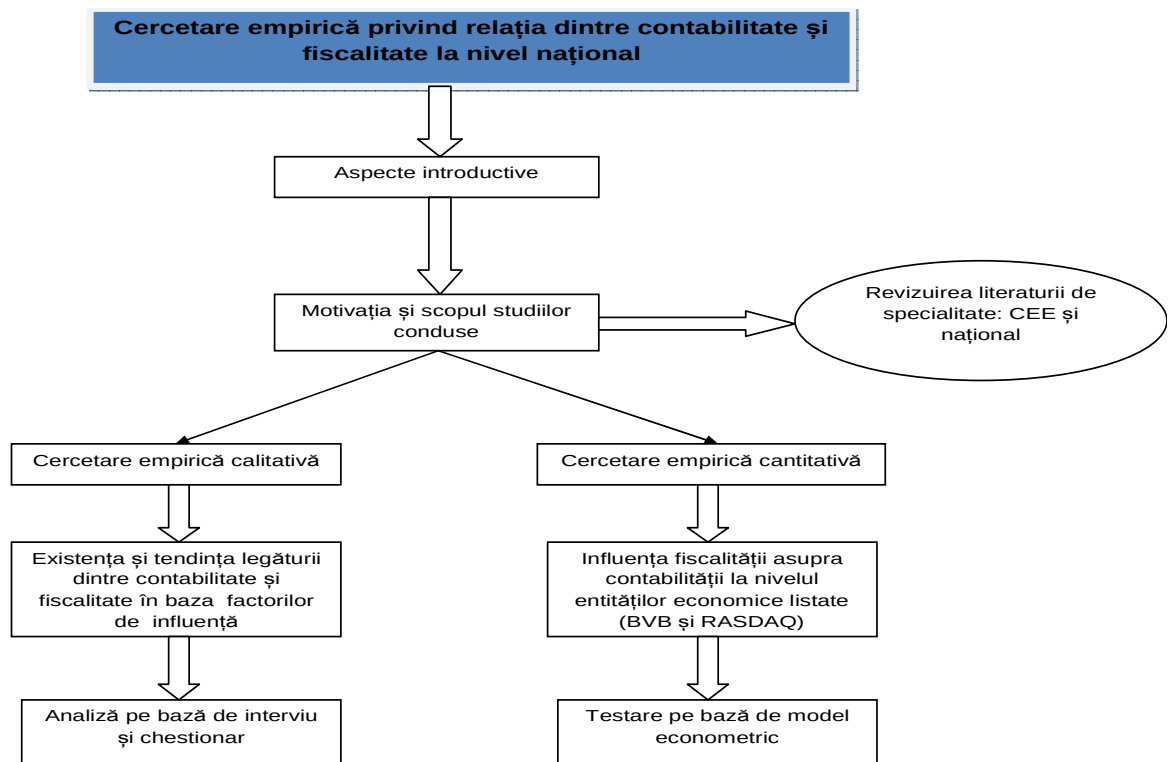


Sursa: Proiecție realizată de autor în baza studiilor conduse de: Blake, Amat, Fortes (1993); Hoogendoorn (1996); Lamb *et al.* (1998); Gallego (2004); Nobes *et al.* (2004); Nobes and Schwencke (2006); Gee *et al.* (2010); Graham *et al.* (2011)

Ultima parte a capitolului este dedicată unei dezbateri ample a relației dintre contabilitate și fiscalitate prin prisma principiului prudenței versus imaginii fidele (în prezent reprezentare exactă, conform Cadrului conceptual al IASB).

Capitolul 7

Cercetare empirică privind relația dintre contabilitate și fiscalitate la nivel național



Sursa: Proiecție realizată de autor

Relația dintre contabilitate și fiscalitate cu toate valențele atașate acesteia este un topic mereu de actualitate atât la nivel european cât și internațional (Walton *et al.*, 2003). Conform studiilor anterior conduse în literatura de specialitate (Hoogendoorn, 1996; Lamb *et al.*, 1998; Nobes *et al.*, 2004; Nobes and Schwencke, 2006; Gee *et al.*, 2010), relația dintre contabilitate și fiscalitate poate fi privită atât sub semnul influențării reciproce sau a influențării uneia asupra celeilalte. Indiferent de direcția de influențare sau intensitatea atașată acesteia, factorii de influență sunt dezbătuți.

Prin intermediul cercetării empirice conduse, dorim să surprindem, relația dintre contabilitate și fiscalitate măsurată prin intermediul factorilor de influență (studiu empiric calitativ), respectiv influența pe care fiscalitatea o are asupra contabilității, în acest de-al doilea studiu fiind propus un model econometric de măsurare a acestei influențe (studiu empiric cantitativ).

Fondul științific internațional (prezentat în cadrul *subcapitolului 6.3.*) a abordat relația dintre contabilitate și fiscalitate prin prisma factorilor de influență. Dat fiind faptul că studiile conduse la nivel național nu au abordat o astfel de tematică, scopul analizei empirice calitative de față este acela de a identifica acești factori de influență la nivel național pornind de la factorii identificați

la nivel internațional. De asemenea, s-a urmărit în baza acestui demers și realizarea unei ierarhizări a principalilor utilizatori ai informației contabile cu scopul de a identifica intensitatea influenței fiscalității asupra contabilității la nivel național, dat fiind optica la nivel național cum că informația contabilă servește preponderent statului, ca și utilizator precum și influența mare a fiscalității asupra contabilității (Duțescu, 2002; Berinde and Răchișan, 2005; Fekete *et al.*, 2008).

În ceea ce privește cercetarea empirică cantitativă condusă în vederea măsurării influenței care există între cei doi itemi (contabilitate și fiscalitate), literatura de specialitate internațională nu cuprinde studii în cadrul acestei arii de cercetare, demersuri științifice în acest sens fiind conduse la nivel național de către Fekete *et al.*, 2009 și Cuzdriorean *et al.*, 2010.

Tiparul **cercetării empirice calitative** este separat în două segmente. O primă fază empirică a comprimat conducerea unor seturi de interviuri luate managerilor primelor 20 de entități economice din Cluj-Napoca, având ca și obiect de activitate servicii de consultanță și servicii contabile și de audit, selectate în baza cifrei de afaceri aferente anului 2009. În urma interviurilor conduse și a sugestiilor primite s-a elaborat un chestionar care a fost aplicat la nivel național în cea de-a doua fază empirică a studiului condus, la un număr de 2200 de experți contabili, din care eșantionul final valid a cuprins 1710 experți contabili. Așadar tiparul cercetării a inclus un prim test de validare a factorilor de influență documentați la nivel internațional, urmând ca la nivel național în cea de-a doua etapă a studiului empiric, să fie chestionat un număr restrâns de factori de influență.

Rezultatele cercetării realizate prin intermediul celor două demersuri asumate, ilustrează existența unei relații între contabilitate și fiscalitate, însă această relație nu se mai manifestă la o magnitudine foarte ridicată, fiind îndreptată spre o dispersare, urmând direcția impusă și prin intermediul referențialului național, care cuprinde o serie de elemente preluate din reglementarea internațională.

Cercetarea **empirică cantitativă**, a vizat măsurarea influenței *de facto* pe care fiscalitatea o are asupra contabilității, tiparul cercetării constând în aplicarea unui model econometric, construit în urma identificării a doi factori (un prim factor care să definească informația contabilă, respectiv un al doilea factor care să definească informația fiscală). În vederea rulării modelului propus, a fost utilizat un eșantion total de 407 entități economice listate pe BVB, respectiv RASDAQ, realizându-se o analiză longitudinală, pe un orizont de 5 ani (2006-2010).

Rezultatele studiului condus au ilustrat faptul că, prin intermediul modelului econometric propus, se poate identifica o influență a fiscalității asupra contabilității, aceasta diminuându-se de-a lungul perioadei analizate, cu excepția exercițiului financiar 2010, când se constată o ușoară creștere, aceasta putându-se datora măsurilor fiscale introduse în anul 2009 prin intermediul impozitului minim.

Concluzii generale, limite și perspective ale cercetării

Contabilitatea precum fiscalitatea are ca și principal scop, identificarea rezultatelor obținute de către o entitate economică dat fiind că principiile contabile și fiscale au elemente de similaritate, ceea ce diferă sunt în fapt obiectivele asumate de către fiecare (Norberg, 2007).

Demersul științific condus a vizat realizarea unei analize complexe a relației dintre contabilitate și fiscalitate, vizând trei direcții de cercetare: doctrinară, normativă (*de jure*) și practică (*de facto*).

Structurată în cadrul a șapte capitole, cercetarea întreprinsă reușește să surprindă de o manieră interpretativă și uneori critică numeroasele valențe pe care le înfățișează demersul științific asumat, aducând elemente inovative prin intermediul analizei literaturii de specialitate internaționale, tratată într-o viziune proprie, numeroasele analize comparative, acest aspect fiind întâlnit cu preponderență în cadrul direcției de cercetare normativă (*de jure*), respectiv studiile empirice dezvoltate pentru prima dată la nivel național prin intermediul metodologiei utilizate în cadrul analizei bazate pe chestionar, respectiv la nivel internațional, prin intermediul modelului econometric testat.

În cadrul paragrafelor următoare, este realizată o ilustrare a principalelor rezultate obținute prin intermediul demersului științific condus.

Prima parte, cea care a vizat cercetarea doctrinară, a avut ca și punct de plecare, următoarele întrebări de cercetare:

Q1: Care sunt principalele elemente care definesc contabilitatea și fiscalitatea, respectiv relația contabilitate-fiscalitate?

Q2: Care este stadiul actual al cunoașterii la nivel internațional privind întretăierea cercetării contabile cu cercetarea fiscală?

Pentru a răspunde celor două întrebări de cercetare, **primul capitol** l-am dedicat definirii noțiunilor generale privind contabilitatea și fiscalitatea, bazându-ne pe definițiile care au fost date de-a lungul timpului până în prezent celor două științe, respectiv exprimarea unui punct de vedere propriu privind definirea acestora.

Astfel, contabilitatea este știința care a apărut și s-a dezvoltat de la practică spre teorie, afirmație argumentată prin caracterul profund practic dobândit, obiectul de studiu al contabilității evoluând de-a lungul timpului de la simpla tehnică de înregistrare în conturi, până la realizarea de analize economico-financiare.

În ceea ce privește definirea fiscalității, conform părerilor exprimate în literatura de specialitate, fiscalitatea este văzută de la un ansamblu de legi și reguli cu privire la impozite (aspect juridic), până la o caracteristică a politicii statului în materie de impozite, respectiv o expresie a sarcinilor

fiscale ale diferitelor categorii de contribuabili (aspect economic). Totalitatea definițiilor care privesc fiscalitatea, au ca și punct central *impozitele*, considerat ca fiind elementul esențial în vederea realizării politicilor fiscale ale statului. Astfel, în opinia noastră, în vederea realizării acestui deziderat, statul trebuie să se orienteze spre următoarele procese:

- procesul de adoptare, interpretare și administrare a legislației fiscale;
- procesul de măsurare a fiscalității și efectele acesteia.

Elementele esențiale care privesc mult dezbătută relație dintre contabilitate și fiscalitate sunt analizate, elementele luate în calcul fiind: (i) utilizatorii informației contabile (management vs. stat); (ii) interesul principal al managementului unei entități economice; (iii) organismul care reglementează contabilitatea și fiscalitatea; (iv) procesul de armonizare, având la bază aplicarea IFRS.

Abordarea interdisciplinară a fiscalității este tratată într-un subcapitol distinct, conform lui Lamb *et al.* (2005), fiind identificate următoarele abordări în cadrul cercetărilor tradiționale:

- Abordarea fiscalității în cadrul cercetărilor juridice;
- Abordarea fiscalității în cadrul cercetărilor economice;
- Abordarea fiscalității în cadrul cercetărilor științelor politice;
- Abordarea fiscalității în cadrul cercetărilor aferente politicii sociale;
- Abordarea fiscalității în cadrul cercetărilor din contabilitate.

Ultima parte a capitolului întâi este dedicată analizei sistemelor contabile prin prisma celor două sisteme consacrate (sistemul contabil Anglo-Saxon și sistemul contabil Continental). Scopul analizei realizate a avut în vedere identificarea principalelor deosebiri în ceea ce privește cele două sisteme, privite prin prisma fiscalității. Prezentând principalele elemente care deosebesc cele două sisteme, rezultatul analizei arătând o conectare a contabilității de fiscalitate în cazul sistemului Continental, respectiv o deconectare a contabilității de fiscalitate în cadrul sistemului Anglo-Saxon. Sistemele fiscale sunt, de asemenea, prezentate prin raportarea la sistemele contabile, rezultând faptul că, în cazul sistemelor fiscale se poate realiza o clasificare a acestora doar prin prisma tipurilor de impozite care guvernează diferitele țări în funcție de nivelul lor de dezvoltare, respectiv intensitatea presiunii fiscale, indiferent de influența contabilității asupra fiscalității sau a fiscalității asupra contabilității. Primul capitol se încheie cu o prezentare a principiilor contabile și fiscale, principii care stau la baza funcționării sistemelor contabile și fiscale.

Capitolul al doilea a fost dedicat analizei literaturii de specialitate de la nivel internațional, privind întretărirea relației dintre contabilitate și fiscalitate.

În vederea realizării prezentului studiu, scopul principal care s-a avut în vedere la realizarea acestuia a fost acela a aducerii în atenție studii cu rezultate contradictorii, întrucât o imagine de ansamblu se poate trasa numai atunci când cunoaștem ambele părți ale adevărului. În urma studiului realizat se poate afirma faptul că: cercetarea în acest domeniu economic aduce împreună

idei contradictorii divizând cercetătorii în tabere polemice, deseori fiind aduse în atenție doctrine etice, proiectând asupra societății în ansamblul său paradoxuri ale sistemelor de valori și sistemelor sociale.

Studiul a avut la bază o analiză longitudinală (20 ani și 6 luni), fiind analizată perioada 1991-iunie 2011, utilizând 3 baze de date (**EMERALD**, **EBSCO - BUSINESS SOURCE PREMIER** și **SCIENCE DIRECT**). Obiectivul principal al studiului a fost *delimitarea sferei cunoașterii în domeniu*, obiectiv realizat prin intermediul a 6 obiective secundare, rezultatele studiului fiind obținute prin parcurgerea următoarelor etape:

- Etapa 1 – stabilirea criteriilor de selecție a articolelor;
- Etapa 2 – identificarea articolelor și cărților ca urmare a aplicării criteriilor stabilite în etapa precedentă
- Etapa 3 – eliminarea articolelor care se regăseau în dublu exemplar, respectiv a celor care reprezentau „*discussion paper*”
- Etapa 4 – stabilirea ariilor de cercetare în urma analizei preliminare a articolelor și cărților, rezultând un număr de 12 arii de cercetare
- Etapa 5 – analiza extinsă a articolelor și cărților, și încadrarea acestora într-una din ariile de cercetare, în funcție de conținutul și preponderența temei tratate
- Etapa 6 – elaborarea concluziilor studiului, punctarea aspectelor pozitive și limitele cercetării

În urma realizării primelor 4 etape, în cadrul celor 12 arii de cercetare au fost selectate pentru analiză 239 articole (236 articole publicate în jurnale și 3 articole working paper), la care s-au adăugat 23 cărți și 4 alte surse (dicționare și rapoarte) (etapa 5). Scopul includerii cărților, a articolelor working paper și a altor surse în cadrul studiului, au avut în vedere o mai bună fundamentare și explicare a subiectului dezbătut în cadrul articolelor analizate.

Prezentarea rezultatelor studiului întreprins fac obiectul ultimei părți a acestui capitol. Pentru a sublinia concludența acestui studiu, a fost realizată gruparea jurnalelor care au publicat articolele analizate în două categorii: jurnale cotate (în baza clasificărilor realizate de către Lowe and Locke (2005) și Prather-Kinsey and Rueschhoff (2004)) și jurnale necotate. Rezultatele au arătat că un număr de 101 articole au fost publicate în cadrul a 17 jurnale cotate (aproximativ 6 articole pe jurnal), raportat la un număr de 135 articole publicate în cadrul a 78 jurnale necotate (aproximativ 2 articole pe jurnal). Rezultatele au arătat o preocupare a cercetătorilor în ceea ce privește subiectul analizat. De asemenea, rezultatele studiului au arătat că o pondere de 74,46% din articolele analizate sunt realizate sub spectrul cercetării empirice. O ultimă analiză a avut la bază încadrarea ariilor de cercetare în cadrul paradigmelor contabile identificate de Burell and Morgan (1979): *Paradigma Antropologică/Inductivă*; *Paradigma Modelul Decizie/Redundanța Deciziei*; *Paradigma Modelul Decizie/Redundanța Deciziei/Comportamentul agregat al pieței*; *Paradigma Redundanța Deciziei/Luarea Deciziei/Utilizatorul Individual*.

Partea a doua a demersului științific, a fost dedicată cercetării normative, aspect tratat având la bază caracterul preponderent practic al subiectului tratat. În acest sens, cercetarea a vizat răspunsul la următoarele întrebări de cercetare:

Q3: Ce vizează reglementarea contabilă la nivel internațional pe linia relației dintre contabilitate și fiscalitate?

Q4: Ce vizează reglementarea fiscală la nivel european pe linia relației dintre contabilitate și fiscalitate

Q5: Ce vizează reglementarea națională cu privire la reglementarea fiscală a impozitului pe profit?

În dezbaterile privind conexiunea dintre contabilitate și fiscalitate, impozitul pe profit se diferențiază ca o arie de cercetare fertilă. Reglementările contabile și fiscale, abordând valențe non-statice imprimă o dinamicitate care duce inevitabil la controverse și multiple abordări critice.

Itemi precum: baza echitabilă de impozitare, profit contabil – profit fiscal; management fiscal; principii fiscale – principii contabile, par angrenați într-un ansamblu care conturează mai degrabă viziuni specifice contabilității, respectiv viziuni specifice fiscalității, în detrimentul unei abordări unitare.

Data fiind importanța impozitului pe profit în cadrul ariei dezbătute (fiind practic un element de la care nu se poate face abstracție), prin intermediul a trei capitole, utilizând o analiză longitudinală și comparativă, s-a realizat trasarea principalelor modificări ale acestuia la nivel internațional (prin intermediul reglementărilor contabile), european (prin intermediul reglementărilor fiscale) și ulterior național (prin intermediul reglementărilor fiscale), reglementarea contabilă națională fiind tratată atunci când s-a dezbătut relația dintre cele două științe. Argumentul privind neincluderea tratării distincte a reglementărilor contabile, este reprezentat de faptul că, reglementarea națională nu prevede un tratament distinct privind contabilitatea impozitului pe profit. Dat fiind faptul că include în aria de cercetare multiple valențe cu caracter de dezbateri, accentele interpretativ-critice se regăsesc în cazul cercetării de față.

Astfel, **capitolele trei și patru** sunt alocate dezbaterii contabile a impozitului pe profit la nivel internațional. IAS 12 și SFAS 109, principalele reglementări contabile care privesc impozitul pe profit, sunt larg dezbătute în cazul de față prin prisma eforturilor de convergență și a viziunii specifice fiecăruia. De asemenea, s-a abordat o analiză succintă a reglementărilor anterior implementate acestora, cu scopul de a trasa istoricul acestui tip de impozit.

Punctul de pornire este reprezentat de viziunile diferite ale contabilității și fiscalității, prin prisma rezultatului contabil vs. rezultatului fiscal, reglementările contabile internaționale abordând viziunea reliefării unui rezultat care înglobează atât evenimentele prezente (prin intermediul impozitului curent), cât și a evenimentelor viitoare (prin intermediul impozitului amânat).

Problema impozitului amânat, element de specificitate al reglementărilor internaționale privind impozitul pe profit, are un dublu rol, pe de o parte, prin păstrarea viziunii specifice conduce la ruperea contabilității de fiscalitate, iar pe de altă parte, asigură concilierea acestora, date fiind consecințele concretizate în diferențe temporare și permanente.

Pornind de la apariția reglementării americane (APB 11, în anul 1967) s-au pus bazele apariției impozitelor amânate, prin intermediul utilizării *metodei amânării*, ceea ce a presupus, utilizarea *diferențelor temporale*, ca diferență a tratamentului contabil și fiscal diferit. Această metodă, preluată și prin intermediul IAS 12 în anul 1978 (anul de apariție a reglementării în cadrul IASB), presupunea o abordare bazată pe contul de profit și pierdere, diferențele temporale rezultând ca și diferență între rezultatul contabil și rezultatul fiscal. Diferența rezultată, înmulțită cu cota de impozit, dădea naștere impozitelor amânate, într-una din cele două variante ale sale (datorie, respectiv creanță privind impozitul amânat).

Această abordare (cea a metodei amânării), a fost înlocuită în anul 1992, prin intermediul SFAS 109 (succesorul APB 11, respectiv SFAS 96). Noua abordare, preluată în anul 1996 și prin intermediul IAS 12, denumită *metoda reportului variabil*, presupune calcularea unor *diferențe temporare*, ca rezultat al utilizării unei baze contabile, respectiv fiscale diferite, aferente elementelor bilanțiere. Această abordare are la bază bilanțul contabil, odată cu introducerea acestei metode, luând naștere și noțiunile de *diferențe temporare deductibile* (aferente creanțelor privind impozitul amânat), respectiv *diferențe temporare impozabile* (aferente datoriilor privind impozitul amânat).

La nivel european, Directivele Europene, cele care guvernează contabilitatea la nivelul Uniunii Europene (UE), nu prevăd un tratament contabil specific impozitului pe profit, existând doar o abordare indirectă prin prisma principiilor contabile (*continuitatea activității*, în ceea ce privește creanțele privind impozitul amânat, respectiv *prudența*, în privința datoriilor privind impozitul amânat, în acest ultim caz, fiind prevăzută constituirea de provizioane pentru impozite, ca și alternativă a tratamentului contabil internațional).

Problemele de recunoaștere și evaluare a impozitelor amânate suscită un tratament contabil diferit în cadrul celor două referențiale contabile, chiar dacă, rezultatul final urmărit este același. Aceste probleme, se află sub spectrul unor îndelungi dezbateri și analize, care întrețin la rândul lor, bariere solide în calea convergenței contabile. Pe de altă parte, implicațiile în situațiile financiare ale impozitelor amânate nu sunt de neglijat.

Capitolul al patrulea se încheie cu prezentarea și analizarea procesului de realizare al IFRS pentru IMM, analiza fiind dedicată tratamentului contabil al impozitului pe profit.

Dezbaterile menționate în cadrul capitolului al patrulea, au condus în anul 2002 la începerea dezbaterilor pe tema convergenței contabile dintre cele două referențiale contabile. Acest aspect, a reprezentat obiectivul celui **de-al patrulea capitol**, care a prevăzut o analiză a întregului proces de convergență desfășurat până în acest moment.

Procesele de convergență ale referențialelor internaționale pe linia impozitului pe profit, dar și pe linia implementării unei baze fiscale comune la nivelul UE (CCCTB) (proces dezbătut în cadrul **capitolului cinci**) sunt abordate cu scopul de a crea o viziune de ansamblu asupra mediului contabil și fiscal internațional în care eterogenitatea magnitudinii conexiunii dintre contabilitate și fiscalitate se menține în ciuda eforturilor acestora.

Necesitatea unei convergențe contabile la nivel internațional, ca efect al globalizării și extinderii relațiilor de afaceri transfrontaliere, a parcurs un lung șir de dezbateri, concretizate în patru etape principale. Ca și preambul al dezbaterilor pe seama temei menționate, este realizată o comparație detaliată a principalelor elemente de divergență ale celor două referențiale, care pot fi separate prin intermediul *viziunilor contradictorii* (modul de recunoaștere al creanțelor privind impozitul amânat), al *tratamentelor contabile diferite* (cotele utilizate în vederea distribuirii beneficiilor către acționari), *modului de recunoaștere al unor elemente* (clasificarea creanțelor/datoriilor privind impozitul amânat), respectiv al *inexistenței unei abordări tratate în cadrul celuilalt referențial contabil* (tratamentul situațiilor incerte, neregăsit în cadrul IAS 12).

Astfel în cadrul procesului de convergență la nivelul tratamentului contabil al impozitului pe profit, au fost realizate o serie de dezbateri, care s-au concretizat prin intermediul a 25 întâlniri de lucru ale IASB (23 întâlniri normale, respectiv 2 întâlniri speciale), 7 întâlniri comune IASB-FASB, două Proiecte de dezbateri, respectiv o modificare.

Având la bază multiplele divergențe, cele patru etape ale procesului de convergență au parcurs o succesiune logică, pornind de la un proces de convergență pe termen scurt, către unul pe termen lung.

Prima etapă, reprezintă punctul de plecare, concretizată într-o singură întâlnire de lucru, prin intermediul căreia s-a identificat unul dintre elementele de divergență, reprezentat de tratamentul contabil al pierderilor nete din exploatare raportate.

Pornind de la această primă dezbateri, s-au pus bazele unui proces de convergență pe termen scurt, a cărui desfășurare s-a realizat în perioada 2003 – 2007, etapă concretizată prin intermediul a 23 de întâlniri (dintre care 18 întâlniri de lucru ale IASB, respectiv 5 întâlniri de lucru comune IASB-FASB). În prima parte a acestui proces, care reprezintă sub-etapa întâi, IASB a realizat o analiză a elementelor de divergență, respectiv o primă dezbateri cu o posibilă convergență între cele două referențiale, rezultatele fiind mai mult decât promițătoare. În a doua parte, ca rezultat al elementelor de divergență identificate, prin intermediul unor dezbateri detaliate la nivelul IASB, respectiv IASB-FASB, au apărut o serie de divergențe de opinii cu privire la tratamentele contabile regăsite în cadrul celor două referențiale, respectiv soluții de eliminare, prin preluarea unuia dintre cele două tratamente (în general adoptarea tratamentului SFAS 109, în cadrul IAS 12).

Ca rezultat al multiplelor dezbateri, în anul 2009, s-a pus baza elaborării unui Proiect de dezbateri, în vederea realizării convergenței dintre cele două referențiale contabile, proiect care a

surprins majoritatea divergențelor de tratament existente. Proiectul, care a cuprins 18 obiective de dezbatere, a ridicat interesul a 164 de respondenți, care au emis scrisori-comentariu cu privire la obiectivul general enunțat, și anume: convergența contabilă privind tratamentul contabil al impozitului pe profit.

Prin intermediul analizei calitative realizată în baza Proiectului de dezbatere al IAS 12 s-a vizat clarificarea unora dintre cele mai complexe arii ale acestui standard.

Ca urmare a demersului întreprins, s-a ilustrat faptul că, obiectivele care au ridicat cele mai multe dezbateri (printre care: definirea bazei fiscale, problema situațiilor fiscale incerte, cea a prezentărilor de informații, sau investițiile în filiale, sucursale, entități asociate și interese în asocierile în participație), au fost respinse de către respondenți, ceea ce a dus de la sine, la respingerea proiectului de dezbatere.

Ca efect al multiplelor opinii cu privire la necesitatea realizării unor clarificări suplimentare, cu privire la anumite obiective enunțate, IASB a decis continuarea procesului de convergență, prin emiterea unor obiective noi de dezbatere. Astfel s-au pus bazele celei de-a **patra etape**, concretizată prin intermediul unui nou proces de convergență pe termen scurt, care a vizat problema reevaluării investițiilor imobiliare.

Această etapă, a avut ca perioadă de dezbatere, anul 2010 (martie-decembrie). Prin intermediul acestei etape, s-a dorit introducerea unei excepții (contabilizarea impozitelor amânate), cu privire la modul de recuperare al investițiilor imobiliare reevaluate, fiind propusă varianta vânzării, în favoarea acesteia fiind aduse următoarele argumente: (1) reevaluarea la valoarea justă, este percepută ca și o vânzare a unui activ, urmată de o reachiziție imediată; respectiv, (2) reevaluarea la valoarea justă este echivalentă cu o schimbare a tranzacției și astfel efectul fiscal al modificării valorii juste se bazează pe schimbare, ceea ce este echivalentă cu o vânzare.

Astfel, fiind susținută de cele două argumente menționate, IASB a elaborat un nou Proiect de dezbatere, extinzând aria de acoperire a modului de recunoaștere, și în cazul activelor imobilizate. Proiectul a avut o perioadă de răspuns de 60 de zile, timp în care, un număr de 76 de respondenți au trimis scrisori-comentariu cu privire la subiectul supus dezbaterii.

Rezultatul dezbaterilor, a avut succesul scontat, prin prisma introducerii excepției cu privire la modul de recunoaștere al unui element reevaluat aferent investițiilor imobiliare, însă a fost respinsă propunerea cu privire la utilizarea acestei abordări în situația tuturor tipurilor de active imobilizate, respondenții aducând ca și argument, faptul că, activele imobilizate sunt deținute de către entitate cu scopul de a fi utilizate, și nu de a fi vândute.

Ca efect al răspunsurilor și comentariilor primite, IASB a decis în decembrie 2010, modificarea IAS 12, cu efect aplicativ de la 1 ianuarie 2012.

Procesul de convergență privind tratamentul contabil al impozitului pe profit la nivel internațional, a avut ca și echivalent, din perspectivă fiscală la nivel european, realizarea

procesului de armonizare fiscală, prin intermediul demersurilor realizate, în vederea stabilirii unei baze fiscale consolidate comune (CCCTB), demers dezbătut în cadrul **capitolului 5**.

Dezbaterile pe tema armonizării fiscale, își au originea în cadrul Tratatului de la Roma din anul 1957, prima dezbateri extinsă cu privire la problema impozitării, realizându-se în anul 1962, prin intermediul Raportului Neumark.

De-a lungul timpului, mai multe dezbateri importante au avut loc pe tema armonizării fiscale la nivelul UE (inițial CEE), prin prisma impozitului pe profit, totul concretizându-se prin începerea în anul 2001 a dezbaterilor privind realizarea CCCTB, proces întreprins prin intermediul dezbaterilor grupurilor de lucru ale experților fiscali de la nivelul țărilor membre ale UE.

Prin intermediul CCCTB, s-a dorit stabilirea unui set de reguli comune care să fie aplicate de către entitățile economice la nivelul UE, în contextul relațiilor transfrontaliere, prin intermediul acestui demers, nedorindu-se înlocuirea sistemelor fiscale europene existente, demers imposibil de realizat, ca efect al varietății culturale, economice, politice și sociale existente între țările membre.

Astfel, în perioada 2004-2008 au avut loc o serie de dezbateri, pe tema itemilor, respectiv, elementelor tehnice și organizatorice care vor trebui incluse în vederea realizării bazei consolidate comune. Acest proces s-a finalizat prin desfășurarea unui Workshop în anul 2010, ceea ce a precedat întocmirea unui Proiect de Directivă în martie 2011, cu privire la stabilirea CCCTB.

Analiza întreprinsă în cadrul acestui capitol, a vizat prezentarea dezbaterilor care au avut loc în ceea ce privește itemii fiscali incluși în cadrul CCCTB, coroborat cu obiectivul general al demersului științific, și anume, relația dintre contabilitate și fiscalitate. Astfel, au fost analizate tratamentele care vizează opt itemi, după cum urmează: (1) combinații de întreprinderi; (2) principii fiscale generale; (3) imobilizări corporale, amortizare fiscală, și (4) câștiguri sau pierderi de capital; (5) imobilizări necorporale; (6) datorii, rezerve și provizioane; (7) calculul profitului impozabil; și (8) imobilizări financiare, scopul principal fiind identificarea și prezentarea particularităților care vizează tratamentul propus în vederea realizării CCCTB.

Ultima parte a capitolului al cincilea, a fost destinată, analizei longitudinale și empirice, dezvoltată la nivel național, care a avut ca și scop, trasarea unui scurt istoric al impozitului pe profit în această jurisdicție, dar și surprinderea dinamicității de care s-a bucurat, dat fiind multiplele modificări ale reglementărilor fiscale.

Analiza reglementărilor fiscale pe linia impozitului pe profit a presupus realizarea unei analize longitudinale, cu scopul de a trasa o evoluție istorică prin prisma principalelor modificări introduse, fiind identificate în acest sens cinci acte normative, care au reglementat în perioada 1991-2011, impozitul pe profit.

Tot referitor la reglementarea fiscală a impozitului pe profit, a fost condusă o analiză empirică, care a avut ca și obiectiv principal, identificarea numărului de acte normative, respectiv, a numărului total de modificări care au survenit asupra celor 5 reglementări principale. Rezultatele demersului științific realizat, au condus la identificarea unui număr total de 58 de acte normative, respectiv un număr de 210 modificări, care au survenit asupra reglementărilor privind impozitul pe profit de-a lungul timpului. Analiza a surprins, de asemenea și faza preliminară a modificărilor, realizată prin prisma propunerilor de modificare a actelor normative, în acest sens un număr total de 169 modificări fiind propuse inițial, dintre acestea 128 fiind adoptate prin intermediul legilor fiscale.

Prin intermediul demersului realizat, obiectivele fixate în cadrul celor 3 întrebări de cercetare menționate (Q3-Q5), au fost atinse, prezentul demers științific reușind să surprindă o viziune de ansamblu a reglementărilor contabile și fiscale privind impozitul pe profit, la nivel internațional, european și național, ca element de legătură al relației dintre contabilitate și fiscalitate.

Ultima parte a demersului întreprins a fost destinată cercetării practice (*de facto*), precedate de prezentarea cadrului general al cercetării întreprinse (capitolul șase), capitolul șapte vizând cercetarea empirică calitativă și cantitativă.

În acest sens, întrebările principale de cercetare în cadrul demersului științific întreprins sunt următoarele:

Q6: Deconectarea dintre contabilitate și fiscalitate: deziderat sau realitate?

Q7: Care este nivelul actual al relației dintre contabilitate și fiscalitate în România, prin prisma opiniei practicienilor?

Q8: Există o influență a fiscalității asupra contabilității măsurată la nivelul entităților economice listate pe BVB, respectiv RASDAQ?

Studiul de față reprezintă un demers amplu de cercetare care nu urmărește o simplă revizuire a literaturii de specialitate la nivel național, ci mai degrabă pornește de la nivel internațional spre a reconstrui apoi un cadru conceptual teoretic și nu numai pentru nivelul național. Valențele empirice incluse, abordează un item de cercetare încă neatins la nivel național, și anume abordarea legăturii dintre contabilitate și fiscalitate ca și tendință, prin intermediul factorilor de influență.

Examinarea legăturii dintre contabilitate și fiscalitate nu se poate realiza făcând abstracție de mediul economic la care ne referim și mai mult decât atât, fără a încerca o abordare comparativă cu medii economice care împart reglementări legale și condiții de dezvoltare similare. Cazul României prezintă similarități cu mediile economice din Ungaria, Polonia, Republica Cehă și Slovacia (Ionașcu *et al.*, 2007; Strouhal, 2007; Fekete *et al.*, 2008).

Pentru a putea însă întregi acest demers de cercetare, comparația nu se poate opri la acest nivel, ci mai mult decât atât, este necesară o comparație cu medii economice distincte. Toate aceste demersuri conduse au condus către conturarea poziției României prin prisma legăturii dintre contabilitate și fiscalitate.

Așadar, trend-ul recent în cercetare care vizează aria de studiu, abordează cu precădere diluarea intensității relației dintre contabilitate și fiscalitate, sub influențe ale armonizării contabile. Armonizarea contabilă și fiscală, deși demersuri necesare prin prisma îmbunătățirilor potențiale, întâmpină dificultăți dintre cele mai diverse. Pornind de la dezbateri conceptuale și până la costurile asociate acestora, s-a realizat o scurtă incursiune ce nu elimină rolul jucat în cadrul acestora de către principiul imaginii fidele și cel al prudenței.

Privit ca ansamblu aceste două demersuri, au ca și punct important de rezistență relația dintre contabilitate și fiscalitate, abordată în contextul Teoriei Părților Interesate și a Dinamicii Societale.

Așa cum s-a afirmat anterior, relația dintre contabilitate și fiscalitate trebuie privită atât sub spectrul similitudinilor existente între diferitele jurisdicții la nivel european cât și prin prisma diferențelor disputate. În acest sens reglementările contabile și fiscale în cadrul diferitelor jurisdicții sunt abordate, de asemenea, la fel cum sunt examinate și diferitele valențe conceptuale.

Deconectarea contabilității de fiscalitate - deziderat sau realitate? Maximul care se poate aborda în direcția deconectării este de fapt un minim de conectare, întrucât contabilitatea reprezintă un punct natural de pornire pentru a se stabili povara fiscală impusă entităților economice (Norberg, 2007). S-a specificat un punct de pornire natural întrucât nu există alternativă. Pe de altă parte, Eberhartinger and Klostermann (2007) afirmă faptul că fiscalitatea va întâmpina noi provocări, având în vedere încercările constructive de a modifica itemi care țin de contabilitatea financiară. IFRS este văzut de către autori ca un prim pas spre a lua contact cu aceste provocări. Graham *et al.* (2011) împarte aceeași viziune.

Deși nu putem vorbi de o deconectare totală sau absolută, o diluare a intensității legăturii dintre contabilitate și fiscalitate se poate realiza. În acest sens, demersuri precum cele amintite anterior (armonizarea contabilă, armonizarea fiscală prin intermediul IFRS prespectiv CCCTB) pot reprezenta un prim pas, alături de altele precum: influența guvernantei corporative, influența crescândă a investitorilor; trecerea la economia de piață; dominanța culturală; recomandările OECD.

Abordarea armonizării fiscale prin intermediul CCCTB este larg dezbătută în cadrul cercetării de față, dată fiind atenția pe care o suscită la nivel internațional și lipsa studiilor care să dezvolte acest topic la nivel național.

Agresivitate, complexitate, lipsă de transparență, implicații economice, implicații politice și administrative, toate acestea sunt doar unele dintre motivele invocate în literatura de specialitate.

Autorul consideră că acestora li se poate adăuga cu succes încă un obstacol: laitmotivul temei de cercetare și anume conexiunea dintre contabilitate și fiscalitate. Acolo unde se tratează implementarea CCCTB în medii economice unde legătura dintre contabilitate și fiscalitate este una strânsă, trebuie să fie puse cel puțin trei întrebări importante:

- *Până la ce punct și cum anume se pot modifica situațiile financiare astfel încât să servească scopurilor fiscale conform opțiunilor CCCTB?*
- *Care sunt implicațiile (politice, administrative, constituționale, culturale) implementării unor standarde unice cu scopuri fiscale?*
- *Care poate fi baza de pornire adecvată în elaborarea acestor standarde fiscale, standardele naționale sau cele internaționale?*

Germania în acest sens este exemplul cel mai bun dat, fiind aplicarea principiului *Massgeblichkeitsprinzip* (principiul conformității), care are ca și scop întreținerea unei relații strânse între contabilitate și fiscalitate. Dar nu acest principiu este poate cel mai mare obstacol ci mai degrabă, un alt principiu care îl completează și anume Principiul *umgekehrte Massgeblichk* (principiul eligibilității conformității), care admite un revers al conformității între contabilitate și fiscalitate astfel că permite ca regulile fiscale să influențeze regulile contabile cu consecințe directe în calculul profitului fiscal. Prima întrebare ar fi o provocare destul de interesantă dacă se iau în calcul cele de mai sus.

Dat fiind că nu există studii empirice care să estimeze consecințele acestui demers, este important de știut până la ce punct se poate merge cu armonizarea contabilă și fiscală și care sunt consecințele unor demersuri „agresive”, așa cum aborda Desai (2007) problema armonizării contabile și fiscale europene.

Cea de-a treia întrebare este însă din acelea care, în opinia autorului, crează răspunsuri eterogene la care se atașează un sistem complex de dezbateri interminabile, dată fiind diverstatea la nivel fiscal în cadrul Uniunii Europene, care de altfel tinde să fie și mai complexă și mai diversificată odată cu planurile de extindere a acestei Uniuni.

O strânsă legătură dintre contabilitate și fiscalitate trebuie privită cu multă precauție, datorită implicațiilor macro-economice. După unii autori acest demers poate avea consecințe negative (Gielen and Hegarty, 2007) după alți autori conexiunea dintre contabilitate și fiscalitate presupune mai multă simplitate și la prima vedere este atractivă aducând după sine reducerea costurilor de conformitate și a tendinței de manipulare (Freedman, 2004).

Indiferent din ce unghi privim, cea mai potrivită abordare ar fi sub semnul precauției asupra gradului de asociere dintre contabilitate și fiscalitate, dar judecat întotdeauna și luând în calcul mediul economic al jurisdicției avizate, cu influențe curente și trecute și ținând cont că, consecințele asocierii sau deconectării nu sunt aceleași pentru toate statele Uniunii Europene.

De asemenea, experiența altor state europene pe drumul asocierii sau deconectării trebuie valorificată având în vedere că atât conectarea cât și deconectarea comprimă resurse complexe iar

procesele în sine sunt dificil de condus, dat fiind implicarea actorilor diferiți precum: organismele de reglementare naționale, organisme de reglementare internaționale, practicieni contabili, practicieni în domeniul fiscalității, contribuabili, utilizatori ai informației contabile.

Implementarea IFRS și apoi dezvoltarea CCCTB va conduce după unii autori la dezvoltarea necesității celor două sisteme de a converge. Acest proces privit sub spectrul unei convergențe totale este însă de nerealizat (Freedman, 2004; Desai, 2007) ținând cont de compromisurile care ar trebuie să se facă în vederea simplificării acestora și atingerii consensului la nivel de limbaj, concepții, viziuni, obiective, principii.

Întrucât vorbim de două sisteme diferite, Teoria Generală a Sistemului (Bertalanffy, 1954) cu derivația ei mult mai cunoscută, Teoria Sistemelor (Bertalanffy, 1954; Karl Max) pot fi invocate în acest context, ca și bază științifică pentru a explica în ce măsură două sisteme diferite pot ajunge să fie recunoscute sub o identitate unică.

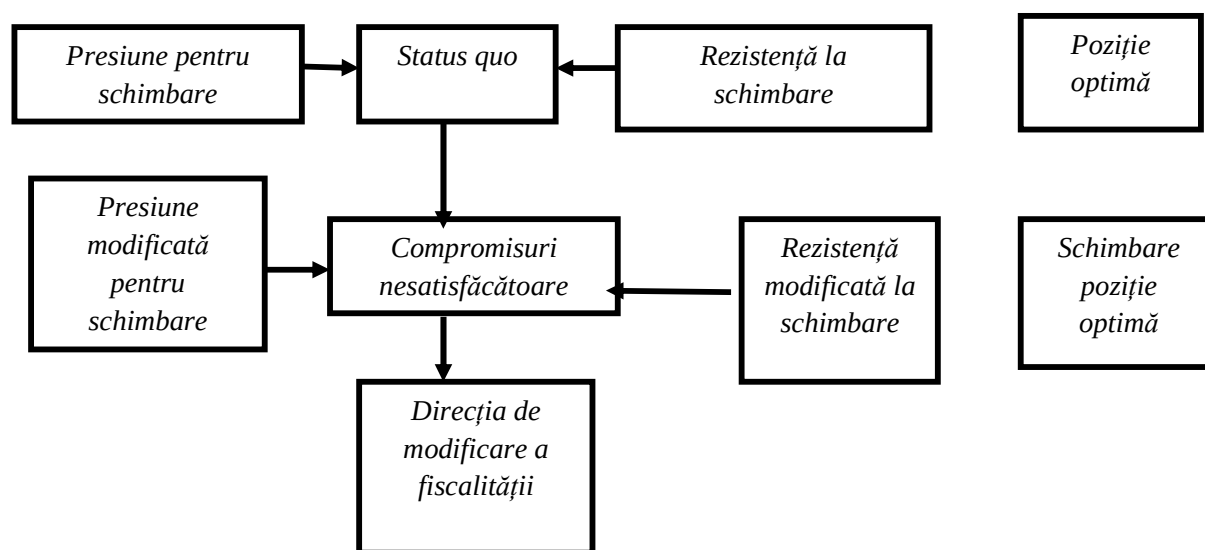
Conform acestor teorii, integrarea sistemului fiscal și contabil sub un singur sistem contabil-fiscal sau fiscal-contabil, nu este posibilă, deoarece avem de a face cu două sisteme închise, cu viziuni diferite și nevoi diferite (Freedman, 2004). King and Thornhill (2006) abordând această convergență au afirmat că tot ce poate fi obținut în acest caz este ca fiecare sistem să aibă o viziune asupra convergenței conform propriei capacități de înțelegere, caracteristică bazată atât pe propria reflexie în celălalt sistem, cât și pe permisivitatea celuilalt sistem pe calea comunicării.

Atât contabilitatea cât și fiscalitatea sunt două arii în continuă schimbare, privite la modul individual. Atunci când se abordează însă arii care să comprime itemi ale ambelor științe, direcțiile de cercetare par să ridice nivelul de dinamicitate la unul mai ridicat. James (2002) afirma despre fiscalitate că este rezultatul unor compromisuri proactive, rezultat generat de dinamicitatea mediului economic. Se poate afirma și despre contabilitate acest lucru, date fiind modificările deja înregistrate atât la nivel conceptual și nu numai. Ambele pot fi privite ca și rezultate ale unor reforme raționale și continue menite să răspundă pertinent cerințelor mediului economic în primul rând^j.

Întrucât poate fi considerat un laitmotiv al studiului, dinamicitatea relației dintre contabilitate și fiscalitate, cadrul conceptual propus de James (2009) pentru a explica evoluția fiscalității se poate aplica foarte bine și în cazul surpinderii dinamicității conexiunii tratate. **Figura 8** trasează acest cadru de evoluție.

^j Discuții cu privire la schimbările înregistrate în evoluția contabilității și fiscalității ca urmare a intereselor subiective ale unor categorii de utilizatori sau înregistrate sub presiunea politică din diferitele țări nu fac obiectul acestei cercetări. Pentru o astfel de direcție de cercetare se poate consulta studiul condus de James and Nobes (1999).

Figura 8. Abordare sistemică a evoluției fiscalității



Sursa: James (2009: 11)

Elementele sistemice regăsite mai sus conduc cu gândul că persuasiunea are capacitatea de a învinge rezistența la schimbare. Dacă se studiază documentele puse la dispoziție de către Comisia Europeană pe site-ul de interne al acesteia (http://ec.europa.eu/index_ro.htm) se va ajunge la concluzia că presiunea de care amintește James (2009) este de fapt mascată sub puterea constantă a persuasiunii, atunci când vechiul sistem nu mai întâlnește noile condiții de dezvoltare a economiei de piață sau a unui mediu economic. Direcția de final este previzibilă într-un asemenea cadru, atunci când presiunea pentru schimbare depășește puterea de rezistență a vechiului sistem, noua direcție care se va forma va îngloba noile cerințe. Acest sistem funcționează numai sub incidența dinamicității, care de altfel este întâlnită și la nivelul relației dintre contabilitate și fiscalitate. Dată fiind această dinamicitate sistemică se poate concluziona faptul că atât sistemul fiscal cât și cel contabil nu se află sub spectrul unor reguli și principii omnisciente și omnipotente, ci mai degrabă sub spectrul unor factori de conjunctură economică care face ca și în contabilitate și fiscalitate principiul lui Heraclit din Efes să se aplice neconținut^k.

Analiza empirică realizată în ultima parte a demersului științific (**capitolul 7**), a presupus conducerea a două studii empirice și anume:

- analiză empirică calitativă privind identificarea factorilor și a tendinței cu privire la relația dintre contabilitate și fiscalitate manifestată la nivel național;
- analiză empirică cantitativă privind măsurarea influenței fiscalității asupra contabilității, prin intermediul unui model econometric propus.

^k Conform lui Heraclit din Efes (n. cca. 535 î.Hr. - d. 475 î.Hr.), filosof grec presocratic, detractor al ideilor lui Thales și Pitagora, totul este relativ. Aforismul la care se face referire este următorul: „Totul curge, nimic nu rămâne neschimbat”.

Analiza empirică calitativă a fost realizată prin intermediul a două etape statistice (interviu și chestionar), studiul dorind să realizeze o surprindere de ansamblu a practicii uzitate, în ceea ce privește metodele utilizate în contabilizarea unor factori de influență, care a suscitat dezbateri în cadrul literaturii internaționale pe seama relației dintre contabilitate și fiscalitate. Au fost selectați în cadrul primei etape realizate prin intermediul interviului un număr de 15 factori de influență, scopul principal al acestui prim demers fiind acela de identificare a unei viziuni cu privire la practica contabilă din România, urmând ca apoi să fie realizat un demers mai amplu, întreprins în cadrul etapei a doua prin intermediul unui chestionar la nivel național.

Cei 15 factori incluși în interviu (amortizarea activelor imobilizate; deprecieri de valoare; evaluarea stocurilor; cheltuieli de cercetare-dezvoltare; cheltuieli de constituire; cheltuieli privind dobânzile; profit sau pierdere din vânzarea elementelor de capital; leasing; provizioane; amenzi, donații, cheltuieli de protocol; contracte pe termen lung; pierderi din diferențe de curs valutar; schimbări de politici și corectarea erorilor fundamentale), au suscitat dezbateri, în cadrul discuțiilor avute cu interlocutorii, manageri ai primelor 20 entități economice din Cluj-Napoca, cu obiect de activitate prestarea serviciilor de consultanță, contabilitate și audit, selectate în baza criteriului cifrei de afaceri, rezultatele analizei ilustrând existența unei relații între contabilitate și fiscalitate, însă în opinia respondenților aceasta se manifestă diferit în funcție de mărimea entităților economice.

Astfel, în cadrul celei de-a doua etape a studiului, a fost condusă o analiză pe bază de chestionar, în baza a 11 factori din cei 15 incluși inițial în eșantion (fiind excluși leasing-ul, contractele pe termen lung, pierderile din diferențe de curs valutar, respectiv câștiguri sau pierderi din vânzarea elementelor de capital), ca urmare a opiniei generale conform căreia, aceste elemente nu au o influență directă asupra relației dintre contabilitate și fiscalitate, în condițiile actuale, a practicilor contabile regăsite la nivel național.

Rezultatele studiului au reliefat, existența unei relații între contabilitate și fiscalitate, cu nivel de intensitate diferit, în funcție de tipul de entitate economică, fiind ilustrat faptul că, indiferent de mărimea entității economice, la nivel practic, a început o aliniere, cu ceea ce se regăsește în legislația contabilă, și anume: practici care depărtează regulile contabile de cele fiscale, ceea ce va duce la o scădere a intensității relației dintre cele două. Cu toate acestea, în urma analizei statistice întreprinse, s-a putut constata o diferențiere a tratamentului contabil în funcție de factorii de influență a relației dintre contabilitate și fiscalitate.

Având la bază clasificarea realizată de Lamb *et al.* (1998), privind cele cinci niveluri posibile ale relației dintre contabilitate și fiscalitate: nivel 1: deconectare; nivel 2: identitate; nivel 3: contabilitatea conduce; nivel 4: fiscalitatea conduce; nivel 5: fiscalitatea domină, s-a realizat o încadrare generală a practicilor contabile întâlnite în cadrul entităților economice, în funcție de mărimea acestora, fiind identificate și cazurile care nu se aliniează trendului general.

În acest sens, din rezultatele analizei realizate, se poate observa faptul că, practica contabilă a entităților economice mari se încadrează în cadrul nivelului 3, cu puternice valențe spre nivelul 1 (cum ar fi spre ex., cazul amortizării activelor imobilizate, reevaluarea activelor imobilizate, cheltuielile de constituire, etc). Practica entităților mici poate fi încadrată în cadrul nivelului 4, ca și nivel general, cu valențe către nivelul 5 (spre ex., cheltuielile de sponsorizare și protocol), însă sunt întâlnite și situații care pot fi încadrate în cadrul nivelului 3 (de ex., evaluarea stocurilor la ieșire). În ceea ce privește entitățile mijlocii, acestea urmează trendul general de încadrare: nivelul 3, fiind, de asemenea, identificate și situații ale nivelului 1 (de ex., cheltuielile de cercetare dezvoltare), respectiv nivel 5 (de ex., cheltuielile de sponsorizare și protocol).

Cel de-al doilea studiu empiric condus, a vizat testarea influenței fiscalității asupra contabilității. În acest sens, pornind de la rezultatul contabil, respectiv rezultatul fiscal, au fost identificate două proxy-uri care să măsoare influența fiscalității, respectiv a contabilității. În acest sens, ca și proxy al contabilității a fost selectată cifra de afaceri (ca și argument în favoarea acestuia, stând faptul că acesta nu are influențe fiscale, spre deosebire de rezultatul contabil care poate fi influențat de numeroși factori de influență identificați în cadrul primului studiu empiric), respectiv impozitul pe profit (acest proxy determinându-se strict în baza reglementărilor fiscale, fiind aplicat asupra profitului impozabil). Pornind de la cei doi factori de influență, s-a realizat un model econometric reprezentat de o funcție liniară, prin intermediul acesteia măsurându-se influența pe care impozitul (variabilă independentă), o are asupra cifrei de afaceri (variabilă dependentă). Rularea modelului s-a realizat într-o variantă dinamică, cu scopul de a elimina efectul timp (momentul recunoașterii venitului).

Analiza empirică a fost realizată asupra situațiilor financiare ale entităților economice listate pe BVB și RASDAQ, utilizând un eșantion general de 407 entități economice, eșantionul individual aferent fiecărui exercițiu financiar, variind între 295 entități economice și 212 entități economice, dimensiunea eșantionului diminuându-se de la un exercițiu financiar la altul, datorită faptului că entitățile economice obțineau pierderi în cadrul unuia dintre exercițiile supuse analizei dinamice, respectiv lipsa informațiilor publice în anumite situații

Rezultatele analizei, au ilustrat faptul că modelul este semnificativ din punct de vedere statistic, pentru întreaga perioadă supusă analizei (2006-2010), R-square având valori între 4,4% în anul 2006, până la 1,9% în anul 2009, cu o ușoară creștere (2,1%) pentru anul 2010, rezultând o medie de aproximativ 3%.

Rezultatele obținute menționează faptul că, există o influență a fiscalității asupra contabilității, această influență diminuându-se de-a lungul timpului, cu excepția ultimului exercițiu supus analizei când se obține un ușor trend crescător. Acest fapt poate fi explicat prin faptul că, în cursul exercițiului financiar 2009, a fost introdus impozitul minim, efect care s-ar putea să se fi manifestat indirect și asupra rezultatelor obținute de către entitățile incluse în eșantion, în cadrul analizei realizate fiind eliminate entitățile economice care au plătit impozitul minim, deoarece acesta nu reprezintă un impozit datorat ca urmare a rezultatelor financiare obținute (profit).

Mergând mai departe, s-a pus întrebarea, dacă media obținută (3%), reprezintă o valoare mare sau mică. Răspunsul la această întrebare nu poate fi oferit în baza analizei realizate, deoarece nu avem un element de comparație, respectiv nu sunt capturate și efectele celorlați factori care ar putea influența valorile contabile.

Ca și concluzie generală a studiilor empirice întreprinse, putem menționa faptul că, relația dintre contabilitate și fiscalitate se manifestă la o intensitate diferită, în funcție de mărimea entităților economice, influența diminuându-se pe măsură ce dimensiunea entității crește. De asemenea, prin încercarea de a captura empiric această influență, prin aplicarea unui model econometric asupra entităților economice listate pe BVB, respectiv RASDAQ, s-a obținut faptul că, fiscalitatea are o influență medie de 3% asupra contabilității, în cadrul orizontului de timp supus analizei (2006-2010).

Ca și **limite** ale cercetării întreprinse, putem aduce în discuție următoarele aspecte:

- Delimitarea stadiului cunoașterii s-a realizat pe un orizont temporal de 20 de ani, așa cum am menționat, o cercetare pe un orizont extins putând fi interesantă, însă fără o utilitate foarte ridicată, datorită modificărilor semnificative față de perioada anterioară anului 1990, ceea ce ar face ca informațiile să nu aibă elemente reale de comparație;
- Realizarea unei prezentări narative, fără realizarea unor conexiuni între direcțiile de cercetare identificate, scopul demersului realizat prin intermediul studiului condus fiind acela de surprindere a unei palete cât mai largi a direcțiilor de cercetare privind întretăierea contabilității cu fiscalitatea, relația contabilitate-fiscalitate reprezentând una dintre direcțiile de cercetare întreprinse;
- Scopul dezvoltării tratamentelor contabile și fiscale privind impozitul pe profit, a vizat realizarea unei prezentări comparative a aspectelor tratate, între referențialele contabile internaționale nefiind realizată o analiză în cadrul unei piețe active, a aspectelor tratate;
- Studiul empiric privind dinamica modificărilor legislative privind impozitul pe profit la nivel național, surprinde doar de manieră numerică, acest fapt, nefiind realizată o analiză detaliată a tipurilor de modificări care au survenit de-a lungul timpului, acest fapt reprezentând o propunere pentru viitoarele cercetări
- În ceea ce privește primul studiu empiric realizat, limitele unei cercetări bazate pe chestionar sunt inerente, însă realizarea unei analize pilot (analiza pe bază de interviu), poate să elimine posibilele erori de interpretare care pot apărea în cadrul răspunsurilor oferite de către respondenți;
- Cel de-al doilea studiu empiric, reprezintă un aspect, care, în cadrul literaturii de specialitate nu are un corespondent, până în acest moment, nicio altă modalitate de măsurare econometrică a impactului fiscalității asupra contabilității nefiind realizată; în

acest sens, găsirea unor variante alternative care să ducă la posibilitatea comparării informațiilor obținute sunt de dorit.

Având în vedere limitele cercetării întreprinse, ca și **perspective** ale cercetării pot fi identificate următoarele direcții de cercetare:

- Realizarea unor analize statistice extinse, care să captureze relațiile care pot fi stabilite între diferitele direcții de cercetare identificate în cadrul studiului privind revizuirea literaturii de specialitate;
- Conducerea unei analize empirice extinse prin intermediul unei analize textuale a reglementărilor fiscale privind impozitul pe profit, cu scopul de a identifica principalele elemente care au fost supuse modificărilor de-a lungul timpului;
- Reluarea analizei bazate pe chestionar, în vederea lărgirii ariei de cuprindere a eșantionului, în acest sens, fiind util a se obține opinia (1) auditorilor cu privire la practicile contabile întâlnite, având în vedere calitatea lor de certificare a situațiilor financiare; (2) directorii economici ai entităților economice listate pe BVB, respectiv RASDAQ; (3) mediul academic, cu scopul de a identifica adaptarea curriculei universitare prin prisma reglementărilor contabile și fiscale, coroborate cu practicile contabile utilizate;
- Identificarea unor variabile alternative, care să captureze influența fiscalității asupra contabilității, cu scopul realizării comparabilității informațiilor obținute. De asemenea, este utilă, aplicarea modelului econometric pe medii economice similare, respectiv medii economice de sorginte Anglo-Saxonă, ceea ce ar duce la creșterea validității modelului propus;
- Construirea unui model econometric, care să captureze influența factorilor de influență identificați asupra relației dintre contabilitate și fiscalitate, prin intermediul unei analize cantitative.

Bibliografie selectivă

Cărți de specialitate

1. Abdel-Khalik, A.R. (1998), *Encyclopaedic Dictionary of Accounting*, Blackwell Publishers Ltd., Oxford, UK
2. Albrecht, S., Stice, E. and Stice, J. (2008), *Financial Accounting*, Tenth Edition, Thomson South-Western, USA
3. Alexander, D. and Archer, S. (2001), *European Accounting Guide*, Aspen
4. Anthony, R., Hawkins, D. and Merchant, K. (2007), *Accounting: Text and Cases*, Twelfth Edition, McGraw-Hill International Edition, USA
5. Ayres, I. and Braithwaite, J. (1992), *Responsive regulation*, Cambridge University Press Cambridge, UK
6. Bistriceanu, Gh.D. (2008), *Sistemul fiscal al României*, Editura Universitară, București
7. Braithwaite, V. (2003), *Tax system integrity and compliance: Democratic management of the tax system*, in Braithwaite, V. (Ed.), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*, Ashgate, London, pp. 271–289
8. Bromwich, M. and Hopwood, A. G. (Eds.) (1992), *Accounting and the Law*, Prentice Hall, London
9. Brown, C.V. and Jackson, P.M. (1990), *Public Sector Economics*, 4th Edition, Basil Blackwell, Oxford
10. Brownlee, W.E. (2004), *Federal Taxation in America: A Short History*, Second Edition, Cambridge University Press, New York
11. Burrell, G. and Morgan, G. (1976), *Sociological paradigms and organizational analysis*, Heinemann, London
12. Calu, D.A. (2005), *Istorie și dezvoltare privind contabilitatea din România*, Editura Economică, București
13. Choi, F.D.S. and Meek, G.K. (2008), *International Accounting*, Upper Saddle River, Prentice Hall, NJ
14. Choi, F., Frost, C. and Meek, G. (2002), *International Accounting*, Prentice Hall
15. Delesalle, F.E. and Delesalle, E. (2003), *Contabilitatea și cele zece porunci*, Editura Economică, București
16. Diamond, W. and Diamond, D. (2003), *Tax Havens of the World*, Matthew Bender & Co., Lexis Nexis
17. Fekete, Sz. (2009), *Cercetare conceptuală și empirică privind raportările financiare din România și Ungaria*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca
18. Feleagă, N. (1996), *Controverse contabile*, Editura Economică, București
19. Fisher, I. (1930), *The Theory of Interest*, Macmillan, New York
20. Foucault, M. (1991), *Governmentality*, in Burchell, G., Gordon, C. and Miller, P. (Eds.), *The Foucault Effect: Studies in Governmentality*, Chicago University Press, Chicago, IL., pp. 87-104
21. Freedman, J. and Power, M. (Eds.) (1992), *Law and Accountancy: Conflict and Co-operation in the 1990s*, Paul Chapman, London
22. Glynn, P., Kobryn, S.J. and Naim, M. (1997), *The globalization of corruption*, in Elliot, K.A. (Ed.), *Corruption and the global economy*, International Institute for Economics, Washington DC
23. Gielen and Hegarty (2007), *An Accounting and Taxation Conundrum: The Relationship between Corporate Income Tax Accounting and Financial Accounting: A Pan-European Perspective in the Context of Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS)*, World Bank, Washington, USA
24. Hicks, J.R. (1946), *Value and Capital: An Inquiry into some Fundamental Principles of Economic Theory*, Clarendon Press, Oxford
25. Hofstede, G.H. (1980), *Cultures consequences: International differences in work-related values*, Sage Publications, Beverly Hills, CA
26. Iordache, E., Julean, M., Capotă, M., Bizon, M., Ursu, I. and Gearbă, R. (2005), *Manualul specialistului în fiscalitate*, Editura Irecson, București
27. Iqbal, M.Z., Melcher, T.U. and Elmallah, A.A. (1997), *International Accounting – A Global Perspective*, South-Western College Publishing, Mason, OH
28. Istrate, C. (1999), *Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei*, Editura Polirom, Iași
29. James, S. and Nobes, C. (1998), *The economics of taxation. Principles, policy and practice*, Prentice Hall Europe
30. James, S. and Nobes, C. (2000), *The Economics of Taxation*, 7th Edition, Prentice Hall, London
31. James, S. and Nobes, C. (2002), *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*, Financial Times/Prentice Hall, Harlow, 7th ed., updated

32. Jha, R. (1998), *Modern Public Economics*, Routledge, London
33. Kam, V. (1990), *Accounting Theory*, Second Edition, Wiley, New York
34. King, T.A. (2006), *More Than a Numbers Game. A Brief History of Accounting*, John Wiley & Sons
35. King and Thornhill (2006), *A Sociology of Jurisprudence*, Hart Publishing Oxford, Nobles, R. and Schiff, D. (coord.)
36. Lamb, M., Lymer, A., Freedman, J. and James, S. (2005), *Taxation. An Interdisciplinary Approach to Research*, Oxford University Press Inc., New York
37. Lăcrița, G.N., Pucă, I. and Șorop, A.O. (2006), *Soluții la probleme controversate de fiscalitate*, Editura Didactică și Pedagogică, București
38. Leicht, K.T. and Fennell, M.L. (2001), *Professional work: A sociological approach*, Blackwell, Malden, MA
39. Macharzina, K. and Langer, K. (2004), *Financial reporting in Germany*, in Nobes, C. and Parker, R.H. (Eds.) (2004) *Comparative International Accounting*, FT Prentice Hall, London
40. Mătiș, D. (2003), *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva
41. Mătiș, D. (Ed.) (2005), *Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca
42. Mătiș, D. and Pop, A. (Eds.) (2010), *Contabilitate financiară*, Ediția a III-a, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca
43. McBarnet, D. and Whelan, C. (1992), *The Elusive Spirit of the Law: Formalism and the Struggle for Legal Control*, in J. Freedman and M. Power (Eds.) (1992), pp. 80–105
44. Miles, M. and Huberman, M. (1994), *Qualitative Data Analysis* (2nd ed.). Thousand Oaks, SAGA Publications Inc.
45. Miller, P.B. (1994), *Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction*, in A.G. Hopwood and P. Miller (Eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, pp. 1–39
46. Mustață, R.V. (2008), *Sisteme de măsurare a armonizării și diversității contabile – între necesitate și spontaneitate*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj Napoca
47. Nobes, C.H. and Parker, R. (1981), *Comparative International Accounting*, Richard D. Irwin, Homewood, IL
48. Nobes, C.H. and Parker, R. (1995), *Comparative International Accounting*, 4th Edition, Prentice Hall International Limited, University Press, Cambridge
49. Nobes, C.W. and Parker, R.H. (2002), *Comparative International Accounting*, Prentice Hall
50. Pop, A. (1996), *Contabilitate comparată și aprofundată*, Editura Intelcredo, Deva
51. Pop, A. (2002), *Contabilitatea financiară românească armonizată cu directivele contabile europene și cu standardele internaționale de contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva
52. Popa, A.F. (2011), *Contabilitatea și fiscalitatea rezultatului întreprinderii*, Editura CECCAR, București
53. Popa, A.F., Nichita, M., Pitulice, I.C. and Jianu, I. (2007), *Studii practice privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară în România*, Editura Contaplus, București
54. Popa, A.F. and Popa, N. (2008), *Impozitele și taxele reglementate de Codul Fiscal*, Editura Contaplus, București
55. Pope, J. (1998), *Enhancing accountability and ethics in the public service*, in Transparency International and the International Bank for Reconstruction and Development (Ed.), *New perspectives on combating corruption*, Transparency International, Washington, pp. 123–138
56. Pratt, J. (2005), *Financial Accounting in an Economic Context*, 6th edition, John Wiley & Sons, Hoboken, NJ
57. Radebaugh, L. and Gray, S. (1993), *International Accounting and Multinational Enterprises*, Wiley
58. Risti, L. (2009), *Contabilitatea și gestiunea fiscală*, Editura Economică, București
59. Revsine, L., Collins, D. and Johnson, W. (2005), *Financial Reporting and Analysis*, Third Edition. Upper Saddle River, Prentice Hall, NJ
60. Ristea, M. (1995), *Contabilitatea societăților comerciale*, vol. I, Editura CECCAR, București
61. Ristea, M., Olimid, L. and Calu, D.A. (2006), *Sisteme contabile comparate*, Editura CECCAR, București
62. Roberts, C., Weetman, P. and Gordon, P. (2008), *International Corporate Reporting: A Comparative Approach*, Prentice Hall, Harlow
63. Ryan, B., Scapens, R.W. and Theobald, M. (2002), *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*, 2nd Edition, Thomson, London

64. Saunders, M., Lewis, P. and Thornhill, A. (2003), *Research Methods for Business Students* (3rd ed.), Pearson Education Limited, Harlow
65. Schoen, W., Schreiber, U. and Spengel, C. (2008), *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe*, Springer-Verlag, Berlin
66. Scholes, M.S. and Wolfson, M.A. (1992), *Taxes and Business Strategy: A Planning Approach*, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey
67. Scholes, M., Wolfson, M., Erickson, M., Maydew, E. and Shevlin, T. (2009), *Taxes and Business Strategy: A Planning Approach*, fourth ed Pearson Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ
68. Stickney, C.P., Weil, R.L., Schipper, K. and Francis, J. (2010), *Financial Accounting, An Introduction to Concepts, Methods, and Uses*, South-Western, CENGAGE Learning, USA
69. Steinmo, S. (1998) (Ed.), *Tax Policy*, Edward Elgar, Cheltenham
70. Sucală, L. (2002), *Contabilitate și fiscalitate*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca
71. Tulai, C. (1985), *Teorie și practică financiară. Ghid alfabetic*, Editura Dacia, Cluj-Napoca
72. Tulai, C. (2007), *Finanțe*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca
73. Vintilă, G. (2006), *Fiscalitate. Metode și tehnici fiscale*, ediția a II-a, Editura Economică, București
74. Walton, P. and Aerts, W. (2006), *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*, Thomson Learning, UK
75. Walton, P., Haller, A. and Raffournier, B. (2003), *International Accounting*, Thomson Learning, London, UK
76. Webley, P. (2004), *Tax compliance by businesses*, in Sjogren, H. and Skogh, G. (Eds.), *New perspectives on economic crime*, Edward Elgar, Cheltenham, pp. 95–12
77. Welytok, G. (2006), *Sarbanes-Oxley for Dummies*, Wiley Publishing Inc, Indianapolis, Indiana

Articole de specialitate

1. Aisbitt, S. (2002), *Tax and accounting rules: some recent developments*, European Business Review, vol. 14, pp. 92-97
2. Albu, C., Albu, N. and Alexander, D. (2010), *Accounting change in Romania – a historical analysis*. 6th workshop on European Financial Reporting EUFIN 2010, Stirling, Scotland, UK, 1-2 September
3. Albu, C., Albu, N. and Alexander, D. (2009), *The true and fair view concept in Romania: a case study of concept transferability*. Congres AFC (Association Francophone de la Comptabilité), Univ. Strasbourg, France, 27-29 Mai 2009, Conference Proceedings BDI
4. Albu, C.N., Albu, N., Fekete, S. and **Cuzdriorean-Vladu, D.D.** (2010), *IFRS for SMEs in Europe – Lessons for a Possible Implementation in Romania*, Proceedings of the 5th WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation, vol. II, pp. 659-663
5. Albu, N., Albu, C., Bunea, Șt., Calu, D.A. and Gîrbină, M.M. (2011), *A story about IAS/IFRS implementation in Romania. An institutional and structuration theory perspective*, Journal of Accounting in Emerging Economies, vol. 1, no. 1, pp. 76-100
6. Anderson, S. and Cuccia, A. (2000), *A Closer Examination of the Economic Incentives Created by Tax Return Preparer Penalties*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, vol. 22, no. 1, pp. 56-77
7. Artsberg, K. (1996), *The link between commercial accounting and tax accounting in Sweden*, European Accounting Review, vol. 5, Supplement, pp. 795-814
8. Ashby and Webley, P. (2008), *But Everyone Else is Doing it: A Closer Look at the Occupational Taxpaying Culture of One Business Sector*, Journal of Community & Applied Social Psychology, vol. 18, pp. 194–210
9. Ashton, D. and Acker, D. (2003), *Establishing bounds on the tax advantage to debt*, The British Accounting Review, vol. 35, pp. 385-399
10. Atwood, T., Drake, M. and Myers, L. (2010), *Book-tax conformity, earnings persistence and the association between earnings and future cash flows*, Journal of Accounting and Economics, vol. 50, pp. 111-125
11. Ayers, B., Jiang, X. and Laplante, S. (2009), *Taxable income as a performance measure: the effects of tax planning and earnings quality*, Contemporary Accounting Research, vol. 26, pp. 15-54

12. Badertscher, B., Phillips, J., Pincus, M. and Rego, S. (2009), *Earnings management strategies: to conform or not to conform*, The Accounting Review, no. 84, pp. 63–98
13. Bahl, R. and Bird, R. (2008), *Tax Policy in Developing Countries: Looking Back—and Forward*, National Tax Journal, vol. LXI, no. 2, pp. 279-301
14. Ball, R., Kothari S.P. and Robin, A. (2000), *The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings*, Journal of Accounting and Economics, vol. 29, pp. 1–5
15. Ball, R. and Shivakumar, L. (2005), *Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness*, Journal of Accounting and Economics, vol. 39, pp. 83–128
16. Balsam, S. and Ryan, D.H. (1996), *Response to tax law changes involving the deductibility of executive compensation: A model explaining corporate behavior*, The Journal of the American Taxation Association, vol.18, pp.1–12
17. Basu, S. (1997), *The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings*, Journal of Accounting and Economics, vol. 24, pp. 3–37
18. Bauman, C., Bauman, M. and Halsey, R. (2001), *Do Firms Use the Deferred Tax Asset Valuation Allowance to Manage Earnings?*, Journal of the American Taxation Association, vol. 23, pp. 27-48
19. Berinde, S. and Răchișan, R. (2005), *Taxes impact on accounting*, Paper published in the volume of Accounting Section of the International Conference *The Impact of European Integration on the National Economy*, Babeș-Bolyai University of Cluj-Napoca, Faculty of Economics and Business Administration, October, pp. 201-208
20. Bird, R. and Zolt, E. (2005), *Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries*, UCLA Law Review, vol. 52, no. 6, pp.1627–1695
21. Blake, J., Akerfeldt, K., Fortes, H. and Gowthorpe, C. (1997), *The Relationship between tax and accounting rules – The Swedish Case*, European Business Review, vol. 97, no. 2, pp. 85-91
22. Blake, J., Amat, O., Gowthorpe, C. and Pilkington, C. (1998), *International accounting harmonisation*, European Business Review, vol. 98, pp. 144–150
23. Blake, J., Amat, O. and Fortes, H. (1993), *The Relationship between Tax Regulations and Financial Accounting: a comparison of Germany, Spain and the United Kindom*, Economic Working Paper, 46, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, available at: <http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/46.pdf>
24. Blake, J., Fortes, H., Gowthorpe, C. and Paananen, M. (1999), *Implementing the EU accounting directives in Sweden — practitioners' views*, The International Journal of Accounting, vol. 34, pp. 421-438
25. Bloom, R., and Weinstein, G. P. (2004), *Income tax aspects of accounting changes and error corrections: An instructional approach*, Advances in Accounting Education, 6, pp. 87–115
26. Blouin, J. and Krull, L. (2009), *Bringing it home: a study of the incentives surrounding the repatriation of foreign earnings under the American Jobs Creation Act of 2004*, Journal of Accounting Research, no. 47, 1027-1059
27. Blouin, J., Krull, L. and Robinson, L. (2011), *Is U.S. multinational intra-firm dividend policy influenced by reporting incentives?* Tuck School of Business Working Paper No. 2009-68
28. Borbely, K. and Evans, L. (2006), *A Matter of Principle: Recent Developments in Hungarian Accounting Thought and Regulation*, Accounting in Europe, vol. 3, pp. 135-168
29. Boylan and Frischmann, P.J. (2006), *Experimental Evidence on the Role of Tax Complexity in Investment Decisions*, The Journal of the American Taxation Association, vol. 28, no. 2, pp. 69–88
30. Braithwaite, V. (2005), *Perceptions of Who's not Paying their Fair Share*, Australian Journal of Social Issues, vol. 38, no. 3, pp. 335–362
31. Broadbent J. and Laughlin, R. (2005), *Organizational and accounting change, theoretical and empirical reflections and thoughts on a future research agenda*, Journal of Accounting and Organizational Change, vol. 1, pp. 7-26
32. Bryant-Kutcher, L., Eiler, L. and Guenther, A. (2008), *Taxes and Financial Assets: Valuing Permanently Reinvested Foreign Earnings*, National Tax Journal, vol. LXI, no. 4, pp. 699-720
33. Bryant-Kutcher, L., Guenther, D. and Jones, D. (2009), *Earnings persistence and the value of changes in firms' effective tax rates*, University of Oregon working paper
34. Buchheit, S., Lightner, T., Masselli, J. and Ricketts, R. (2005), *Noncash charitable giving: Evidence of aggressive taxpayer reporting following a compliance change*, The Journal of the American Taxation Association, 27, pp. 1–17
35. Bungen, O.C. and Dumitrescu, A.C. (2008), *Accounting treatment of deferred income taxes according to the requirements of the Romanian accounting regulations*, The Annals of University of Oradea –

- Economic Science, Tom XVII, vol.3, section Finances, Banks and Accounting, pp. 1039-1043, available on-line at http://steconomice.uoradea.ro/anale/en_volum-2008-finance-bank-accountancy.html
36. Burgsthaler, D., Elliott, W.B. and Hanlon, M. (2002), *How Firms Avoid Losses: Evidence of Use of the Net Deferred Tax Asset Account*, Working Paper, available on: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=355780 (consulted at 15.07.2011)
 37. Buijink, W., Janssen, B. and Schols, Y. (2002), *Evidence of the effect of domicile on corporate average effective tax rates in the European Union*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, vol. 11, pp. 115-130
 38. Bushman, R.M. and Piotroski, J.D. (2006), *Financial reporting incentives for conservative accounting: The influence of legal and political institutions*. Journal of Accounting and Economics, vol. 42, pp. 107–148
 39. Caccia, L. and Steccolini, I. (2006), *Accounting change in Italian local governments: What's beyond managerial fashion?*, Critical Perspectives on Accounting, vol. 17, pp. 154–174
 40. Cairns, D., Massoudi, D. and Tarca, A. (2011), *IFRS fair value measurement and accounting policy choice in the United Kingdom and Australia*, The British Accounting Review, vol. 43, issue 1, pp. 1-21
 41. Chan, K., Lin, K. and Mo, P. (2010), *Will a departure from tax-based accounting encourage tax noncompliance? Archival evidence from a transition economy*. Journal of Accounting and Economics, vol. 50, no. 1, pp. 58-73
 42. Chang, H., Choy, H., Cooper, W. and Ruefli, T. (2009), *Using Malmquist Indexes to measure changes in the productivity and efficiency of US accounting firms before and after the Sarbanes–Oxley Act*, Omega, vol. 37, pp. 951-960
 43. Chao, C., Kelsey, R., Horng, S. and Chiu, C. (2004), *Evidence of Earnings Management from the Measurement of Deferred Tax Allowance Account*, The Engineering Economist, vol. 49, pp. 63–93
 44. Chen, S., Chen, X., Cheng, Q. and Shevlin, T. (2009), *Are family firms more tax aggressive than non-family firms?*, Journal of Financial Economics
 45. Chen, M.C. and Hung, C.Y. (2010), *The effects of macroeconomic factors on implicit taxes: Evidence from an emerging economy*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, vol 19, pp. 79-92
 46. Chi, W. and Wang, C. (2010), *Accounting conservatism in a setting of Information Asymmetry between majority and minority shareholders*, The International Journal of Accounting, vol. 45, pp. 465-489
 47. Chirilă, E. (2004), *Dimensiunea și măsurarea performanței întreprinderii*, Analele Universității din Oradea, disponibil la adresa: <http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2004/28.pdf>
 48. Christensen, J. (2011), *The looting continues: tax havens and corruption*, Critical perspectives on international business, vol. 7 issue 2, pp.177-196
 49. Christiansen, M. (1996), *The relationship between accounting and taxation in Denmark*, European Accounting Review, vol. 5, Supplement, pp. 815-833
 50. Christensen, A., Judd, A. and Nichols, N. (2011), *Implementation of Assurance of Learning Plans: An Accounting Program and Individual Course Analysis*, Journal of Education for Business, vol. 86, issue 2, pp. 84-91
 51. Chua, W.F. (1986), *Radical Developments in Accounting Thought*, The Accounting Review, p.611
 52. Chua, W.F. and Poullaos, C. (2002), *The Empire Strikes Back? An exploration of centre-periphery interaction between the ICAEW and accounting associations in the self-governing colonies of Australia, Canada and South Africa, 1880–1907*, Accounting, Organizations and Society, vol. 27, no. 4, pp. 409-437
 53. Clarkson, P., Hanna, D. and Thompson, R. (2011), *The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings*, Journal of Contemporary Accounting and Economics, vol. 7, issue 1, pp. 1-17
 54. Compin, F. (2008), *The role of accounting in money laundering and money dirtying*, Critical Perspectives on Accounting, vol.19, pp. 591–602
 55. Comunale, C., Sexton T. and Gara, S. (2006), *Professional ethical crises*, Managerial Auditing Journal, vol. 21, no. 6, pp. 636-656
 56. Cook, K., Huston, R. and Omer, T. (2008), *Earnings management through effective tax rates: the effects of tax planning investment and the Sarbanes-Oxley Act of 2002*, Contemporary Accounting Research, no. 25, 447-471
 57. Cooper, D. and Robson, K. (2006), *Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization*, Accounting, Organizations and Society, vol. 31, pp. 415–444
 58. Coppens, L. and Peek, E. (2005), *An analysis of earnings management by European private firms*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, vol. 14, pp. 1–17

59. Cotleț, D. and Megan, O. (2007), *The Romanian accounting information under the pressure of providers and users*, Annals of the University of Petroșani, Economics, no.7, pp. 83-92, available on-line at http://www.britanica.com/bps/additional_content/18/31705556
60. Crabtree, A. and Maher, J. (2009), *The influence of differences in taxable income and book income on the bond credit market*, Journal of the American Taxation Association, vol. 31, no. 1, pp. 75-99
61. Craner, J. and Lymer, A. (1999), *Tax education in the UK: a survey of tax courses in undergraduate accounting degrees*, Accounting Education, vol. 8, pp. 127-156
62. **Cuzdriorean, D.** (2010), *The relationship between accounting and taxation: A brief international literature review*, Analele Universității din Oradea, pp. 496-502, available on: <http://anale.steconomiceuoradea.ro/volume/2010/n1/077.pdf>
63. **Cuzdriorean, D.** and Jurcău, A. (2009), *Tax optimization through transfer pricing, common and manipulative practice*, Analele Universității din Oradea, pp. 872-876, available on: <http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2009/v3-finances-banks-and-accountancy/148.pdf>
64. **Cuzdriorean, D.**, Fekete, Sz. and Sucală, L. (2010a), *An attempt at measuring the fiscal influence over accounting of Romanian listed companies*, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, vol. 12, no. 1, pp. 95-111
65. **Cuzdriorean, D.**, Mătiș, D. and Vladu, A.B. (2010b), *A comparative analysis between Anglo-Saxon and Continental Accounting Systems: The central point of relationship between accounting and taxation*, Review of Business Research, vol. 10, no. 5, pp. 120-126
66. **Cuzdriorean, D.**, Albu, C., Albu, N. and Fekete, Sz. (2011a), *A longitudinal analysis regarding the issue of IFRS for SMEs regarding income tax*, Journal of International Business and Economics, vol. 11, no. 1, pp. 29-38
67. **Cuzdriorean, D.**, Albu, C., Albu, N. and Fekete, Sz. (2011b), *A longitudinal analysis regarding the evolution of profit tax regulations in Romania – An empirical view*, Analele Universității din Oradea, TOM XX, available on: <http://anale.steconomiceuoradea.ro/volume/2011/analele-universitatii-oradea-seria-stiinte-economice-numarul-1-iulie-2011.pdf>
68. Dammon, R., Spatt, C. and Zhang, H. (2001), *Optimal consumption and investment with capital gains taxes*, Review of Financial Studies, 14, pp 583–616
69. David, S. Stern, M. and Towle, H. (2005), *Broadband over Power Line: That Sometimes Complex Matter of Taxes*, The Electricity Journal, vol. 18, pp. 69-83
70. De Wanegenaere, A. and Wielhouwer, J. (2011), *Dynamic tax depreciation strategies*, OR Spectrum, vol. 33, issue 2, pp. 419-444
71. Deaconu, A. (2009), *Accounting models and influential factors in post-communist Romanian accounting*, working paper, april 2009, available upon request to the principal author
72. Deaconu, A. and Buiga, A. (2009), *Accounting models in the post-communism Romanian history – An empirical investigation*, working paper, Babes-Bolyai University
73. Deaconu, A., Popa, I.E., Buiga, A. and Fulop, M.T. (2009), *Conceptual and technical study regarding future accounting regulation for SMEs in Europe*, Theoretical and Applied Economics, no. 1, pp. 13-20
74. Deaconu, A. and **Cuzdriorean, D.** (2011), *Accounting and the state. On the actual relationship in a post-communist country*, paper presented to the 5th AAC Conference, Cluj-Napoca, 21-23 September
75. Dechow, P., Ge, W. and Schrand, C. (2010), *Understanding earnings quality: a review of the proxies, their determinants and their consequences*, Journal of Accounting and Economics, this issue, doi:10.1016/j.jacceco.2010.09.001
76. Dennis-Escoffier, S., Kern B. and Rhoades-Catanach, S. (2009), *The Revised Model Tax Curriculum*, Issues in Accounting Education, vol. 24, no. 2, pp. 141–156
77. Desai, M. (2003), *The divergence between book income and tax income*. In: Poterba, J. (Ed.), *Tax Policy and the Economy*, no. 17, pp. 169–206, MIT Press, Cambridge
78. Desai, M. (2005), *The degradation of reported corporate profits*, Journal of Economic Perspectives, no. 19, pp. 171-192
79. Desai, M. (2009), *Earnings Management, Corporate Tax Shelters, and Book–Tax Alignment*, National Tax Journal, vol. LXII, no. 1, pp. 169-186
80. Desai, M. and Dharmapala, D. (2006), *Corporate tax avoidance and high-powered incentives*, Journal of Financial Economics, vol. 79, pp. 145–179
81. Desai, M.A., Foley, C.F. and Hines Jr., J.R. (2004) *The costs of shared ownership: evidence from international joint ventures*, Journal of Financial Economics, vol. 73, pp. 323–374

82. Dhaliwal, D., Huber, R., Lee, H. and Pincus, M. (2008), *Book-tax differences, uncertainty about fundamentals and information quality, and cost of capital*, University of Arizona working paper
83. Dhaliwal, D., Krull, L. and Zhen, O. (2007), *Did the 2003 Tax Act reduce the cost of equity capital?*, Journal of Accounting and Economics, vol. 43, pp. 121–150
84. Di Pietra, R., Evans, L., Chevy, J., Cisi, M., Eirle, B. and Jarvis, R. (2008), *Comment on the IASB's Exposure Draft 'IFRS for Small and Medium-Sized Entities*, Accounting in Europe, vol. 5, no. 1, pp 27-47
85. Ditz, X. (2001), *Die Bedeutung der US-GAAP für die steuerrechtliche Gewinnermittlung in den USA*, Internationales Steuerrecht, pp. 22-30
86. Dwyer, P. and Roberts, R.W. (2004), *Known by the company they keep: a study of political campaign contribution made by the United States public accounting profession*, Critical Perspectives on Accounting, vol.15, pp. 865–883
87. Dyreng, S., Hanlon, M. and Maydew, E. (2008), *Long-Run Corporate Tax Avoidance*, The Accounting Review, vol. 83, no. 1, pp. 61–82
88. Dykxhoorn, H. and Sinning, E., (2010), *A review and analysis of international accounting research in JIAAT: 2002-2010*, JIAAT, vol. 19, issue 2, pp. 137-153
89. Egger, P., Eggert, W., Keuschnigg, C. and Winner, H. (2010), *Corporate Taxation, Debt Financing and Foreign-plant Ownership*, European Economic Review, vol. 54, issue 1, pp. 96-107
90. Eichner, T. and Runkel, M. (2011), *Corporate Income Taxation of Multinationals in a general Equilibrium Model*, Journal of Public Economics, vol. 95, issues 7-8, pp. 723-733
91. Eirle B. and Haller, A. (2009), *Does Size Influence the Suitability of the IFRS for Small and Medium-Sized Entities? - Empirical Evidence from Germany*, Accounting in Europe, vol. 6, no. 2, pp. 195-230
92. Eilfsen, Aa. (1996), *The relationship between accounting and taxation in Norway*, European Accounting Review, vol. 5, Supplement, pp. 835-844
93. Elschner, C. and Vanborren, W. (2009), *Corporate Effective Tax Rates in an Enlarged European Union*, Taxation Papers, pp. 1-28
94. Epstein B.J. and Jermakowicz E.K. (2007), *International standards for small and medium.size entities – Analysing the IASB Exposure Draft*, CPA Journal, Vol. 77, No. 10, pp. 38-40
95. Eriksen, K. and Fallan, L. (2006), *Tax knowledge and attitudes towards taxation; A report on a quasi-experiment*, Journal of Economic Psychology, vol. 17, issue 3, pp. 387-402
96. Everett, J., Neu, D. and Rahaman, A. (2007), *Accounting and the global fight against corruption*, Accounting, Organizations and Society, vol. 32, pp. 513–542
97. Evans, L. (2005), *Problems and Opportunities of an International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*, The EEA FRSC's Comment on the IASB's Discussion Paper, Accounting in Europe, vol. 2
98. Ezeoha, A.E. and Ogamba, E. (2010), *Corporate tax shield or fraud? Insight from Nigeria*, International Journal of Law and Management, vol. 52, no. 1, pp. 5-20
99. Fagbemi, T., Uadiale, O. and Abdurafiu, N. (2010), *The ethics of tax evasion: Perceptual evidence from Nigeria*, European Journal of Social Science, vol. 17, no. 3, pp. 360-371
100. Fay, P. (2004), *Looking at the bigger picture*, Tax Journal, 578, pp. 7–8
101. Fekete, Sz., **Cuzdriorean, D.**, Sucală, L. and Mătiș, D. (2009), *An attempt at measuring the fiscal influence over accounting. Empirical evidence from Romanian listed companies*, Working Paper, available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1510430
102. Fekete Sz., **Cuzdriorean, D.**, Albu, C. and Albu, N. (2011), *Is indeed SMEs accounting influenced by taxation? Some empirical evidence from Romania*, paper presented to the 5th AAC Conference, Cluj-Napoca, 21-23 September
103. Fekete, Sz., Damagum, Y.M., Mustață, R., Mătiș, D. and Popa, I. (2008), *Explaining accounting policy choices of SMEs. Empirical research on the evaluation methods*, working paper presented in the conference 3rd Audit and Accounting Convergence 2008 Annual Conference (Cluj-Napoca, Babes-Bolyai University)
104. Feldstein, M. (2008), *Effects of Taxes on Economic Behavior*, National Tax Journal, vol. LXI, no.1
105. Forker, J. and Greenwood, M. (1995), *European Harmonization and the True and Fair View*, The European Accounting Review, vol. 4, Issue 1, pp.1-31
106. Francis, J., Khurana, I. and Pereira, R. (2003), *The role of accounting and auditing in corporate governance and the development of financial markets around the world*, Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics, vol. 10, pp.1–30

107. Francis, J., Schipper, K. and Vincent, L. (2002), *Earnings announcements and competing information*, Journal of Accounting and Economics, vol. 33, pp. 313–342
108. Freedman, J. (2004), *Aligning Taxable Profits and Accounting Profits: Accounting Standards, Legislators and Judges*, eJournal of Tax Research, vol. 2, no. 4, p. 74
109. Gallant, M. (2007), *Tax and terrorism: a new partnership?*, Journal of Financial Crime, vol. 14, pp. 453–459
110. Gallegro, I. (2004), *The accounting and taxation relationship in Spanish listed firms*, Managerial Auditing Journal, vol. 19, no. 6, pp. 796–819
111. Gee, M., Haller, A. and Nobes, C. (2010), *The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK*, Accounting in Europe, vol. 7, no. 1, pp. 97–122
112. Georgiou, G. (2010), *The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users*, The British Accounting Review, vol. 42, issue 2, pp. 103–118
113. Givoly, D. and Hayn, C. (2000), *The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: has financial reporting become more conservative?*, Journal of Accounting and Economics, vol. 29, pp. 287–320
114. Glaister, K.W. and Hughes, J.F. (2008), *Corporate strategy formulation and taxation: evidence from UK firms*, British Journal of Management, vol. 19, no. 1, pp. 33–49
115. Graham, J.R. (2000), *How big are the tax benefits of debt?*, Journal of Finance, vol. 55, pp. 1901–1941
116. Graham, J.R. (2003), *Taxes and corporate finance: a review*, Review of Financial Studies, vol. 16, pp. 1074–1128
117. Graham, J.R., Michaely, R. and Roberts, M. (2003), *Do price discreteness and transaction costs affect stock returns? Comparing ex-dividend pricing before and after decimilization*, Journal of Finance, vol. 58, pp. 2613–2637
118. Graham, J.R. and Rogers, D. (2001), *Do firms hedge in response to tax incentives?*, Journal of Finance, vol. 57, pp. 815–839
119. Graham, S. (2003), *Harmonization of International Taxation: The Case of Interlisted Stocks*, Managerial Finance, vol. 29, no. 1
120. Guenther, D.A. and Young, D. (2000), *The association between financial accounting measures and real economic activity: a multinational study*, Journal of Accounting and Economics, vol. 29, no. 1, pp. 53–72
121. Gupta, S. and Mills, L.F. (2002), *Corporate multistate tax planning: Benefits of multiple jurisdictions and tax planning assistance*, Journal of Accounting and Economics, vol. 33, pp. 117–139
122. Hageman, A., Arnold, V. and Sutton, G. (2009), *Starving the Beast: Using Tax Policy and Governmental Budgeting to Drive Social Policy*, Accounting and the Public Interest, vol. 9, pp. 10–38
123. Haller, A. (1992), *The relationship of financial and tax accounting in Germany: a major reason for accounting disharmony in Europe*, International Journal of Accounting, vol. 27, pp. 10–23
124. Haller, A. and Eierle, B. (2004), *The adaptation of German accounting rules to IFRS: a legislative balancing act*, Accounting in Europe, vol. 1, no. 1, pp. 27–50
125. Haller, A., Ernstberger, J. and Froschhammer, M. (2009), *Implications of the mandatory transition from national GAAP to IFRS – Empirical evidence from Germany*, Advances in Accounting, vol. 25, issue 2, pp. 226–236
126. Hanlon, M. and Maydew, E. (2009), *Book-tax conformity: implications for multinational firms*, National Tax Journal no. 62, 127–153
127. Hassan, M.K. (2008), *Financial accounting regulations and organizational change: a Habermasian perspective*, Journal of Accounting and Organizational Change, vol. 4, issue 3, pp. 289–317
128. Hasseldine, J., Holland, K. and Van der Rijt, P. (2011), *The market for corporate tax knowledge*, Critical Perspectives on Accounting, vol. 22, pp. 39–52
129. Heltzer, W. (2008), *Conservatism and Book-Tax Differences*, Journal of Accounting, Auditing and Finance, pp. 469–504
130. Ho, D. and Wong, B. (2008), *Issues on compliance and ethics in taxation: what do we know?*, Journal of Financial Crime, vol. 15, pp. 369–382
131. Holetkova, J. (1996), *Relationship between accounting and taxation in Czech Republic*, European Accounting Review, vol. 5, Supplement, pp. 859–869
132. Holthausen, R.W. and Leftwich, R.W. (1983), *The Economic Consequences of Accounting Choice*, 5 J. ACCT. & ECON. No. 77, pp. 84–88
133. Holthausen, R. and Watts, R.L. (2001), *The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting*, Journal of Accounting and Economics, vol. 31, pp. 3–75

134. Holtzman, Y. (2007), *Challenges in achieving transparency, simplicity and administering of the United States tax code*, Journal of Management Development, vol. 26, no. 5, pp. 418-427
135. Holtzman, Y. (2011), *The research and experimentation tax credit: A credit fraught with uncertainty and in a process of experimentation*, Journal of Management Development, vol. 30, issue 1, pp.11-29
136. Hong, Q. and Smart, M. (2011), *In praise of tax havens: International tax planning and foreign direct investment*, European Economic Review, vol 54, pp. 82-95
137. Hoogendoorn, M. (1996), *Accounting and Taxation in Europe – a comparative overview*, European Accounting Review, vol. 5, Supplement, pp. 783-794
138. Ionașcu, I., Ionașcu, M., Olimid, L. and Calu, D.A. (2007), *An empirical evaluation of the costs of harmonizing Romanian accounting with International Regulations (EU Directives and IAS/IFRS)*, Accounting in Europe, vol. 4, no. 1-2, pp. 169-206
139. Iyer, G.S. and Seetharaman, A. (2000), *An evaluation of alternative procedures for measuring horizontal inequity*, The Journal of the American Taxation Association, vol. 22, pp. 89–110
140. Jackson, S. and Hatfield, R. (2005), *A Note on the Relation between Frames, Perceptions, and Taxpayer Behavior*, Contemporary Accounting Research, vol. 22, no. 1, pp. 145-164
141. James, S. (1999), *The Future International Tax Environment and European Tax Harmonization: A Personal View*, European Accounting Review, vol. 8, pp. 731-747
142. James, S. (2000), *The Difficulties of Achieving Tax Harmonisation: The Case of the European Union*, Asian-Pacific Journal of Taxation, vol. 4, no. 4, Winter, pp. 42-52
143. James, S. (2002), *The Future International Tax Environment*, in A. Lymer and J. Hasseldine (eds.) *The International Taxation System*, Kluwer Academic Publishers, Boston, pp. 105-119
144. James, S. (2003), *European Tax Harmonization*, Tax Notes International, vol. 31, pp. 389-396
145. James, S. (2009), *The Relationship Between Accounting and Taxation*, Working Paper, available at: <http://eric.exeter.ac.uk/exeter/bitstream/10036/47557/1/0209.pdf> (consulted at 01.08.2011)
146. James, S., Hasseldine, J., Hite, P. and Toumi, M. (2001), *Developing a tax compliance strategy for revenue services*, Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 55, pp. 158–164
147. Jaruga, A., Walinska, E. and Baniewicz, A. (1996), *The relationship between accounting and taxation in Poland*, European Accounting Review, vol. 5, Supplement, pp. 883-897
148. Jarvenpaa, M. (1996), *The relationship between taxation and financial accounting in Finland*, European Accounting Review, vol. 5, Supplement, pp. 899-914
149. Jermakowicz, E. (2004), *Effects of Adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium: The Evidence from BEL-20 Companies*, Accounting in Europe, vol. 1, pp. 51-70
150. Jermakowicz, E. and Gornik-Tomaszewski, S. (2006), *Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, vol. 15, issue 2, pp. 170-196
151. Jonas, G., Moehrl, S. and Reynolds-Moehrl, J. (2010), *Developments in accounting regulation: A synthesis and annotated bibliography of evidence and commentary in the 2007 academic literature*, Research in Accounting Regulation, vol. 22, pp. 71-86
152. Jones, J. (1991), *Earnings management during import relief investigations*, Journal of Accounting Research, vol. 29, issue 2, pp. 193-228
153. Kasipillai, J. (2003), *Tax Implications of Mergers and Acquisitions Involving Financial Institutions*, Managerial Finance, vol. 30, no. 4, pp. 48-62
154. Kaye, T. (2010), *Direct taxation in the European Union: Past trends and future developments*, Ilsa Journal of International and Comparative Law, vol. 16, issue 2, pp. 423-432
155. Key, K. (2008), *Taxes and Asset Prices: The Case of Thoroughbreds*, The Journal of the American Taxation Association, vol. 30, no. 1, pp. 29-48
156. King, N., Beattie, A., Cristescu, A.M. and Weetman, P. (2001), *Developing accounting and audit in a transition economy: the Romanian experience*, European Accounting Review, vol. 10, no. 1, pp. 149-171
157. Kinney, W.R., Jr. (2001), *Accounting Scholarship: What Is Uniquely Ours?*, Accounting Review, vol. 76, no. 2, pp. 275–284
158. Kinsey, K.A. and Grasmick, H.G. (1993) *Did the Tax Reform Act of 1986 improve compliance? Three studies of pre- and post-TRA compliance attitudes*, Law & Policy, vol. 15, no. 4, pp. 293-325
159. Kohlbeck, M. and Warfield, T. (2010), *Accounting standard attributes and accounting quality: Discussion and analysis*, Research in Accounting Regulation, vol. 22, issues 2, pp. 59-70
160. Kousenidis, D., Ladas A. and Negakis, C. (2009), *Value relevance of conservative and non-conservative accounting information*, The International Journal of Accounting, vol. 44, pp. 219–238

161. Krause, A. and Kummerow, M. (2011), *An Iterative Approach to Minimizing Valuation Errors Using an Automated Comparable Sales Model*, Journal of Property Tax Assessment and Administration, vol. 8, issue 2, pp. 39-52
162. Krull, L. (2004), *Permanently reinvested foreign earnings, taxes, and earnings management*, The Accounting Review, vol. 79, pp. 745-767
163. Krzywda, D. and Schroeder, M. (2007), *An Analysis of the differences between IFRS and Polish Accounting Regulations: evidence from the financial statements of listed entities on the Warsaw Stock Exchange for the calendar years ending 2001, 2003 and 2004*, Accounting in Europe, vol. 4, no. 1, pp. 79-107
164. Kvaal, E. and Nobes, C.W. (2010), *International differences in IFRS practice*, Accounting and Business Research, vol. 40, no. 2, pp. 173-187
165. Kwall, J. (2010), *When should asset appreciation be taxed? The case for a disposition standard of realization*, Indiana Law Journal, vol. 86, pp. 77-117
166. Lamb, M. (1996), *The relationship between accounting and tax: the United Kingdom*, European Accounting Review, no. 5 (Supplement), pp. 933-949
167. Lamb, M. and Lymer, A. (1999), *Taxation Research in an Accounting Context: Future Prospects and Interdisciplinary Perspectives*, The European Accounting Review, vol. 8, Issue 4, pp. 749-776
168. Lamb, M., Nobes, C. and Roberts, A. (1998), *International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting*, Accounting and Business Research, vol. 28, no. 3, pp. 173-188
169. Larson, R. and Herz, P. (2011), *The academic community's participation in global accounting standard-setting*, Research in Accounting Regulation, vol. 23, issue 1, pp. 34-45
170. Larson, R. and Street, D. (2004), *Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, vol. 13, pp. 89-119
171. Lev, B. and Nissim, D. (2004), *Taxable Income, future earnings, and equity values*, The Accounting Review, vol. 79, pp. 1039-1074
172. Leuz, C., Nanda, D. and Wysocki, P. (2003), *Earning management and investor protection: an international comparison*, Journal of Financial Economics, vol. 69, pp. 505-527
173. Li, D. (2010), *Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence*, Journal of Accounting and Public Policy, vol. 29, pp. 226-241
174. Li, O. and Cai, N. (2011), *Capital Market research in taxation: Do it in China*, China Journal of Accounting Research, vol. 4, issues 1-2, pp. 1-7
175. Lobo, G.J. and Zhou, J. (2006), *Did conservatism in financial reporting increase after the Sarbanes-Oxley act? Initial evidence*, Accounting Horizons, vol. 20, pp. 57-73
176. Malagueno, R., Albrecht, C., Ainge, C. and Stephens, N. (2010), *Accounting and corruption: A cross-country analysis*, Journal of Money Laundering Control, vol. 13, no. 4, pp. 372-393
177. Manzon, G.B. and Plesko, G. (2002), *The relation between financial and tax reporting measures of income*, Tax Law Review, vol. 55, pp. 175-214
178. Marriott, L. (2010), *Power and Ideas: The Development of Retirement Savings taxation in Australia*, Critical Perspectives on Accounting, vol. 21, issue 7, pp. 597-610
179. Mătiș D. (2001), *Armonizarea contabilității românești cu directivele europene și cu standardele internaționale de contabilitate*, Probleme actuale ale gândirii, științei și practicii economico-sociale, vol. IV, pp. 45-59, Editura Ecoexpert, Cluj-Napoca
180. Maydew, E. (2001), *Empirical Tax Research in Accounting: A Discussion*, Journal of Accounting and Economics, vol. 31, issue 3, pp. 389-403
- 181.
182. Mills, L.F. and Newberry, K. (2001), *The influence of tax and non-tax costs on book-tax reporting differences: Public and private firms*, The Journal of the American Taxation Association, vol. 23, pp. 1-19
183. Mills, L.F., Robinson, L.A. and Sansing, R.C. (2010), *FIN 48 and tax compliance*, The Accounting Review, vol. 85, no. 5
184. Mitchell, A., Sikka, P. and Willmott, P. (1998), *Sweeping it under the carpet: the role of accountancy firms in moneylaundering*, Accounting, Organizations and Society, 23, pp. 589-607
185. Mizuno, M. (2004), *The Impact of New Accounting Standards on Japanese Companies*, Pacific Economic Review, vol. 9, pp. 357-369

186. Mullerova, L. and Pasekova, M. (2010), *Harmonization of financial reporting of small and medium-sized enterprises in the Czech Republic*, Journal of Modern Accounting and Auditing, vol. 6, no. 1, pp. 55-64
187. Murphy, J. (2008), *International financial institutions and the new global managerial order*, Critical Perspectives on Accounting, vol. 19, pp. 714-740
188. Neag, R., Masca, E. and Pascan, I. (2009), *Actual Aspects Regarding the IFRS for SME – Opinions, Debates and Future Developments*, Annales Universitatis Apulensis Oeconomica, vol. 11, no. 1, pp. 32-42
- 189.
190. Nobes, C.W. (1998), *The future shape of harmonization: Some response*, European Accounting Review, vol. 7, no. 2, pp. 323-330
191. Nobes, C.W. (2006), *The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda*, Accounting and Business Research, vol. 36, no. 3, pp. 233-245
192. Nobes, C., Oliveras, E. and Puig, X. (2004), *The changing relationship between tax and financial reporting in Spain*, Working paper, available on: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=848667#208417
193. Nobes, C. and Roberts, A. (1989), *Second Thoughts on A Judgemental International Classifications*, Discussion Papers, Accounting and Finance, no. 17
194. Nobes, C. and Roberts, A. (2000), *Towards a Unifying Model of Systems of Law, Corporate Financing Accounting and Corporate Governance*, Australian Accounting Review, vol. 10, no. 1
195. Nobes, C. and Schwencke, H.R. (2006), *Modelling the links between Tax and Financial Reportings: A Longitudinal Examination of Norway over of 30 years up to IFRS adoption*, European Accounting Review, vol. 15, no. 1, pp. 63-87
196. Otley, D. (2002), *British Research in Accounting and Finance (1996-2000): The 2001 Research Assessment Exercise*, British Accounting Review, vol. 34, issue, 1, pp. 387-417
197. Otusanya, O.J. (2011), *The role of multinational companies in tax evasion and tax avoidance: The Case of Nigeria*, Critical Perspectives on Accounting, vol. 22, pp. 316-332
198. Owens, J. (1993), *Globalisation: The Implications for Tax Policy*, Fiscal Studies, vol. 14, no. 3, pp. 21-44
199. Pfaff, D. and Schroer, T. (1996) *The relationship between financial and tax accounting in Germany – the authoritativeness and reverse authoritativeness principle*, European Accounting Review, vol. 5, Supplement, pp. 963-979
200. Pierce, A. (1996), *The relationship between accounting and taxation in the Republic of Ireland*, European Accounting Review, vol. 5, Supplement, pp. 951-962
201. Plesko, G.A. (2003), *An evaluation of alternative measures of corporate tax rate*, Journal of Accounting and Economics, vol. 35, issue 2, pp. 201-226
202. Pope, P. and Walker, M. (1999), *International differences in the timeliness, conservatism, and classification of earnings*, Journal of Accounting Research, vol. 37, pp. 53-99
203. Porcano, T. and Tran, A. (1998), *Relationship of tax and financial accounting rules in Anglo-Saxon countries*, The International Journal of Accounting, vol. 33, pp. 433-454
204. Poterba, J., Rao, N. and Seidman, J. (2011), *Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes*, National Tax Journal, vol. 64, no. 1, pp. 27-58
205. Poutziouris, P., Chittenden, F. and Michaelas, N. (1999), *Evidence on the tax and investment affairs of small firms*, Journal of Small Business and Enterprise Development, vol. 6, pp. 7-25
206. Prather-Kinsey, J.P. and Rueschhoff, N. (2004), *An Analysis of International Accounting Research in U.S. and Non-U.S. Based Academic Accounting Journals*, Journal of International Accounting Research, vol. 3, no. 1, pp. 1-20
207. Radcliffe, G. (1993), *The relationship between tax law and accounting principles in the United Kingdom and France*, Irish Journal of Taxation, I, pp. 1-20
208. Richardson, G. (2007), *The influence of culture on tax systems internationally: A theoretical and empirical analysis*, Journal of International Accounting Research, 6, pp. 57-79
209. Richardson, G. (2008), *The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 17, pp. 67-78
210. Richardson, G. and Lanis, R. (2007), *Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia*, Journal of Accounting and Public Policy, vol. 26, pp. 689-704
211. Richardson, M. and Sawyer, A.J. (2001), *A taxonomy of the tax compliance literature: Further findings, problems and prospects*, Australian Tax Forum, 16, pp. 137-320

212. Rin, M., Di Giacomo, M. and Sembenelli, A. (2011), *Entrepreneurship, Firm Entry and the Taxation of Corporate Income: Income from Europe*, Journal of Public Economics, vol. 95, issues 9-10, pp. 1048-1066
213. Robinson, L.A and Sansing, R. (2008), *The effect of “invisible” tax preferences on investment and tax preference measures*, Journal of Accounting and Economics, vol. 46, pp. 389-404
214. Robison, J.C., Armstrong, M.B. and Carr, J. (2004), *Incorporating ethics into tax classes: A theoretical framework*, Advances in Accounting Education, 6, pp. 1-17
215. Robinson, L. and Schmidt, A. (2009), *Firm and investor responses to uncertain tax benefit disclosure Requirements*, Dartmouth University working paper
216. Robinson, J., Sikes, S. and Weaver, C. (2010), *Performance measurement of corporate tax departments*, The Accounting Review, no. 85, pp. 1035-1064
217. Rodrigues, L. and Craig, R. (2007), *Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault*, Critical Perspectives on Accounting, vol. 18, pp. 739-757
218. Rondinelli, D. and Burpitt, W.J. (2000), *Do government incentives attract and retain international investment? A study of foreign-owned firms in North Carolina*, Policy Studies, 33, pp. 181-205
219. Rocchi, F. (1996), *Accounting and taxation in Italy*, European Accounting Review, vol. 5, Supplement, pp. 981-989
220. Roslender, R. and Dillard, J.F. (2003), *Reflections on the Interdisciplinary Perspectives, on Accounting Project*, Critical Perspectives on Accounting, vol. 14, no. 3, pp. 325-351
221. Rossing, C. and Rohde, C. (2010), *Overhead cost allocation changes in a transfer pricing tax compliant multinational enterprise*, Management Accounting Research, vol 21, pp. 199-216
222. Santoro, M. and Wei, C. (2011), *Taxation, investment and asset pricing*, Review of Economic Dynamics, vol 14, pp. 443-454
223. Schoen, W. (2007), *Group Taxation and the CCCTB*, Tax Notes International, vol. 48, no. 11, pp. 1063-1080
224. Schön, W. (2004), *International accounting standards—A “starting point” for a common European tax base?*, European Taxation, vol. 44, no. 10, pp. 426-440
225. Schön, W. (2005), *Odd couple: A common future for financial and tax accounting?*, Tax Law Review no. 58, pp. 111-147
226. Schrand, C.M. and Wong, F. (2003), *Earnings Management using the Valuation Allowance for Deferred Tax Assets, under SFAS No. 109*, Contemporary Accounting Research, vol. 2, issue 3, pp. 579-611
227. Schreiber, U. (1997), *Hat das Maßgeblichkeitsprinzip noch eine Chance?*, in: Budde, W.D., Moxter, A., and Offerhaus, K. (Eds) *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen*, FS Beisse, pp. 491 et seq., IDW-Verlag, Dusseldorf
228. Schreiber, U. (2000), *Die Bedeutung der US-amerikanischen Rechnungslegung für die Besteuerung von Gewinnen und Ausschüttungen*, in: W. Ballwieser (Ed.) *US-amerikanische Rechnungslegung*, pp. 49 et seq., Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart
229. Schreiber, U., Spengel, C. and Lammersen, L. (2002), *Measuring the Impact of Taxation on Investment and Financing Decisions*, Schmalenbachs Business Review, vol. 54, pp. 2-23
230. Schultz, T. and Fogarty, T. (2009), *The fleeting nature of permanent reinvestment: Accounting for the undistributed earnings of foreign subsidiaries*, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, no. 25, pp. 112-123
231. Sellhorn, T. and Gornik-Tomaszewski, S. (2006), *Implications of the IAS Regulation for research into the international differences in accounting systems*, Accounting in Europe, vol. 3, pp. 187-217
232. Sigloch, J. (2004), *Steuerbilanz und Rechnungslegung nach den internationalen Standards – Chancen für eine Neue Maßgeblichkeit*, in: Gobel and B. Heni (Eds) *Unternehmensrechnung – Konzeptionen und praktische Umsetzung*, FS Scherrer, pp. 331 et seq., Vahlen Verlag, München
233. Shackelford, D. and Shevlin, T. (2001), *Empirical tax research in accounting*, Journal of Accounting and Economics, 31, pp. 321-387
234. Shackelford, D.A., Slemrod, J. and Sallee, J.A. (2007), *A Unifying Model of How the Tax System and Generally Accepted Accounting Principles Affect Corporate Behavior*, National Bureau of Economic Research, Working Paper 12873
235. Shackelford, D. and Verrecchia, R. (2002), *Intertemporal tax discontinuities*, Journal of Accounting Research, vol. 40, no. 1, pp. 205-222
236. Sikka, P. and Hampton, P. (2005), *The role of accountancy firms in tax avoidance: Some evidence and issues*, Accounting Forum, vol. 29, pp. 325-343

237. Sikka, P. and Willmott, H. (1995), *Illuminating the state-profession relationship: Accountants Acting as Department of Trade and Industry Investigators*, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 6, no. 4, pp. 341-369
238. Sikka, P. and Willmott, H. (2010), *The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness*, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 21, pp. 342-356
239. Skinner, D. and Lynn, D. (1993), *Twenty-five years of tax law changes and investor response*, *Journal of Financial Research*, vol. 16, pp. 61-70
240. Slemrod, J. (2004), *Are Corporate Tax Rates or Countries Converging?* *Journal of Public Economics*, vol. 88, pp. 1169-1186
241. Soderstrom, N. and Sun, K. (2007), *IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review*, *European Accounting Review*, vol. 16, pp. 675-702
242. Solomons, D. (1961), *Economic and Accounting Concepts of Income*, *Accounting Review*, Vol. XXXVI, pp. 374-83, Reprinted in R.H. Parker and G.C. Harcourt (eds.) *Readings in the Concept and Measurement of Income*, Cambridge University Press
243. Spitzeck, H. and Hansen, E.G. (2010), *Stakeholder governance, how stakeholders influence corporate decision making*. *Corporate Governance*, vol. 10 issue 4, pp. 378-391
244. Steinmo, S. (2003), *The evolution of policy ideas: tax policy in the 20th century*, *British Journal of Politics and International Relations*, vol. 5, no. 2, pp. 206-236
245. Stewart, J. (2005), *Fiscal incentives, corporate structure and financial aspects of treasury management operations*, *Accounting Forum*, vol. 29, pp. 271-288
246. Strouhal, J. (2007), *Comparison of Reporting Bases for Listed and Non-Listed Companies in the Czech Republic: IFRS vs National Accounting Standards*. Volume of the conference *Accounting in Europe*. ESSEC, Paris
247. Stoianoff, N. and Kaidonis, M. (2005), *Rehabilitation of mining sites: do taxation and accounting systems legitimise the privileged or serve the community?*, *Critical Perspectives on Accounting*, 16, pp. 47-59
248. Sucher, P. and Jindrichovska, I. (2004), *Implementing IFRS: a case Study of the Czech Republic*, *Accounting in Europe*, vol. 1, no. 1, pp. 109-141
249. Tang, T. and Firth, M. (2011), *Can Book-Tax Differences Capture Earnings Management and Tax Management? Empirical Evidence from China*, *The International Journal of Accounting*, vol. 46, issues 2, pp. 175-204
250. Taylor, G., Tower, G. and Zahn, V. (2011), *The Influence of International Taxation Structures on Corporate Financial Disclosure Patterns*, *Accounting Forum*, vol. 35, issue 1, pp. 32-46
251. Tsakumis, G.T., Curatola, A.P. and Porcano, T.M. (2007) *The relation between national cultural dimensions and tax evasion*, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 16, pp. 131-147
252. Tzovas, C. (2006), *Factors influencing a firm's accounting policy decisions when tax accounting and financial accounting coincide*, *Managerial Auditing Journal*, vol. 21, no. 4, pp. 372-386
253. Van Hulle, K. (1993), *Harmonization of the Accounting Standards in the EC*, *The European Accounting Review*, vol. 2, pp. 387-396
254. Van Hulle, K. (2004), *From Accounting Directives to International Accounting Standards*. In Hopwood, A., Leuz, C. and Pfaff, D. (Eds.), *The economics and politics of accounting: international perspectives on research trends, policy, and practice*, pp. 349-375, Oxford University Press, Oxford
255. Van Tendeloo, B. and Vanstraelen, A. (2005), *Earnings management under German GAAP versus IFRS*, *European Accounting Review*, vol. 14, no. 1, pp. 155-180
256. Varsakelis, D., Karagianni, S. and Saraidaris, A. (2011), *Equilibrium conditions in corporate tax competition and Foreign Direct Investment flows*, *Economic Modelling*, vol. 28, pp. 13-21
257. Verma S. and Gray, S.J. (2009), *The development of company law in India: The case of the Companies Act 1956*, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 20, pp. 110-135
258. Viard, A. (2000), *Dynamic asset pricing effects and incidence of realization-based capital gains taxes*, *Journal of Monetary Economics*, 46, pp. 465-488
259. Vladu, A.B., Mătiș, D. and Amat, O.S. (2011), *True and Fair View Perceptions in Romanian Accounting Environment*, paper presented to the 5th AAC Conference, Cluj-Napoca, 21-23 September
260. Walker, S.P. (2000), *Encounters with nazism: British accountants and the fifth international congress on accounting*, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 11, pp. 215-246
261. Walker, S.P. (2004), *The genesis of professional organisation in English accountancy*, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, pp. 127-157

262. Walker, D.I. (2007), *Unpacking Backdating: Economic Analysis and Observations on the Stock Option Scandal*, Boston University Law Review, vol. 87, issue 1, pp. 2-58
263. Watson, Apostolou, Hassell and Webber (2007), *Accounting education literature review (2003–2005)*, Journal of Accounting Education, pp.1-58
264. Watts, R.L. (2003a), *Conservatism in accounting part I: Explanations and implications*, Accounting Horizons, vol. 17, pp. 207–221
265. Watts, R.L. (2003b), *Conservatism in accounting, Part II: Evidence and research opportunities*. Accounting Horizons, vol. 17, pp. 287–301
266. Weaver, C. (2000), *Divestiture structure and tax attributes: Evidence from the Omnibus Reconciliation Act of 1993*, The Journal of the American Taxation Association, 22, pp. 54–72
267. Weisbach, D.A. and Plesko, G.A. (2007), *A Legal Perspective on Unanswered Questions in Tax Research*, The Journal of the American Taxation Association, vol. 29, no. 2, pp. 107-113
268. Wildasin, D. (2003), *Fiscal Competition in Space and Time*, Journal of Public Economics, vol. 87, pp. 2571-2588
269. Williams, M. and Swenson, C. (1999), *A model of corporate rent-seeking through tax legislation*, Journal of Accounting and Public Policy, vol. 18, pp. 375-394
270. Wilson, R. (2009), *An Examination of Corporate Tax Shelter Participants*, The Accounting Review, American Accounting Association, vol. 84, no. 3, doi: 10.2308/accr. 2009.84.3.969, pp. 969–999

Reglementări

1. APB Opinion No. 11 (1967), *Accounting for Income Taxes*, AICPA, New York, USA
2. A PATRA DIRECTIVĂ A CONSILIULUI din 25 iulie 1978 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale (78/660/CEE) (Directiva a 4-a a Comunității Europene)
3. A ȘAPTEA DIRECTIVĂ A CONSILIULUI din 13 iunie 1983 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile consolidate (83/349/CEE (Directiva a 7-a a Comunității Europene)
4. FIN 48 (2006), *FASB Interpretation No. 48 – Accounting for Uncertainty in Income Tax*
5. Hotărârea de Guvern nr. 401/2005 privind înființarea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare prin reorganizarea Consiliului Consultativ al Contabilității, Monitorul Oficial al României, nr. 409/16.05.2005
6. Legea contabilității nr. 82/1991, Monitorul Oficial al României nr. 265/27.12.1991, republicată în Monitorul oficial al României nr. 454/18.06.2008
7. Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, Monitorul Oficial al României nr. 927/23.12.2003, cu modificările și completările ulterioare
8. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice (OMFP) nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, Monitorul Oficial al României nr. 766 bis/10.11.2009
9. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, Monitorul Oficial al României nr. 24914.04.2009
10. REGULAMENTUL (CE) NR. 1606/2002 AL PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI AL CONSILIULUI din 19 iulie 2002, privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate
11. SFAS 96 (1987), *Statement of Financial Accounting Standard 96 – Accounting for Income Taxes*
12. SFAS 109 (1992), *Statement of Financial Accounting Standard 96 – Accounting for Income Taxes*

Alte surse

1. AICPA (2007), *Model Tax Curriculum*, available at: <http://ceae.aicpa.org/Resources/Education+and+Curriculum+Development/Model+Tax+Curriculum/>

2. Alworth, J. and Arachi, G. (2008), *Taxation policy in EMU*, Economic Paper 310, Economic and Financial Affairs, European Commission, available at: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication12267_en.pdf
3. Commission of the European Communities (The Ruding Report) (1992), *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Brussels, Belgium
4. Commission of the European Communities (1997), *Towards tax co-ordination in the European Union. A package to tackle harmful tax competition*, disponibil la adresa: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1997:0495:FIN:EN:PDF> (ultima consultare: iulie 2011)
5. Commission of the European Communities (2001), *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE. Towards an Internal Market without tax obstacles. A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities (COM(2001) 582 final)*, disponibil la adresa: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF> (ultima consultare: iulie 2011)
6. Commission of the European Communities (2003), *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE. An Internal Market without company tax obstacles achievements, ongoing initiatives and remaining challenges (COM(2003)726 final)*, disponibil la adresa: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0726:FIN:EN:PDF> (ultima consultare: iulie 2011)
7. Commission of the European Communities (2006), *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE Implementing the Community Lisbon Programme: Progress to date and next steps towards a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (COM(2006)157)*, disponibil la adresa: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0157:FIN:EN:PDF>
8. Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm#ccctb (ultima consultare: august 2011)
9. Deloitte – IAS PLUS, *Summaries of International Financial Reporting Standards – IAS 12: Income tax*, disponibil la adresa: <http://www.iasplus.com/standard/ias12.htm> (ultima consultare: mai 2011)
10. Desai, M.A. (2007), *Testimony before Permanent Subcommittee on Investigations Committee on Homeland Security and Governmental Affairs U.S. Senate*, available at: <http://www.people.hbs.edu/mdesai/DesaiTestimony060507.pdf>
11. ECOFIN (2004), *Commission Non-Paper to informal ECOFIN Council, 10 and 11 September 2004, A Common Consolidated EU Corporate Tax Base*, disponibil la adresa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cctb_wponon_paper.pdf (ultima consultare: iulie 2011)
12. European Commission (2011), *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (COM(2011) 121/4)*, disponibil la adresa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf (ultima consultare: august 2011)
13. Foreign and Commonwealth Office (2000), *Consolidated texts of the EU Treaties as amended by the Treaty of Lisbon*, disponibil la adresa: <http://www.official-documents.gov.uk/document/cm73/7310/7310.pdf> (ultima consultare: iulie 2011)
14. IASB (2009), *IFRS for SMEs – International Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities*, <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf> (ultima consultare: iunie 2011)
15. IASB (2009), *Basis for Conclusions – IFRS for SMEs* <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf> (ultima consultare: iunie 2011)
16. IASB (2011), *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, partea A și B, Editura CECCAR, București
17. IFRS, *Work Plan for IFRSs – Income Tax*, disponibil la adresa: <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Income+Taxes/Income+Taxes.htm> (ultima consultare: iulie 2011)
18. Institut de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) (1997), *Resolución de 9 de Octubre 1997, sobre Algunos Aspectos de la Norma de Valoración Decimosexta del Plan General de Contabilidad*, Madrid

19. Instituto de Contabilidad y Auditori'a de Cuentas (ICAC) (2002), *Resolucion de 15 de Marzo 2002, por la que se Modifica Parcialmente la de Fecha 9 de Octubre de 1997 sobre Algunos Aspectos de la Norma de Valoración Decimosexta del Plan General de Contabilidad*, Madrid
20. Johansson, E. and Tranberg, J. (2006), *Disconnection between accounting and taxation; possibility or compulsion? An analysis from the perspective of interested parties*, Thesis in business economics, available at: <http://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/3759/1/06-07-80M.pdf>
21. Kindberg, A. and Persson, M. (2005), *The Connection between Accounting and Taxation - The most practical one in relation to accounting harmonization!*, Master's thesis within accounting, Jonkoping University, Sweden
22. McCormick, J. (2004), *Time for a tax strategy*, in KPMG, *Strategic Tax: Managing Tax in the Boardroom*, pp. 9–10
23. Norberg, C. (2007), *Accounting and Taxation*, Kari Tikka memorial lecture, EATPL, available at: <http://www.eatpl.org/uploads/public/Norberg%20Kari%20Tikka%20mem%20lecture%202007.pdf>
24. Oxford English Dictionary, available at: <http://www.oed.com/>
25. Parker, R.H. (1992), *The Macmillan Dictionary of Accounting*, 2nd Edition, The Macmillan Press LTD, London
26. Price Waterhouse Coopers (2010), *Income Tax Accounting under IFRS: A look ahead*, disponibil la adresa: http://www.pwc.com/en_US/us/ifrs-tax-issues/assets/income_tax_iasb_exposure_draft.pdf (ultima consultare: iulie 2011)
27. The Treaty of Rome (1957) (Tratatul de la Roma)
28. Wenzel, M. (2002), *Dilemmas of cooperation and compliance: Identity, justice and norms*. Paper presented at the 18th Colloquium of the European Group of Organisation Studies, Barcelona
29. World Bank (2008), *Report on the observance of standards and codes (ROSC). Accounting and Audit, Romania*, principal author: Pascal Frèrejacque; available at: http://siteresources.worldbank.org/ROMANIAEXTN/Resources/Romania_Final_A&A_ROSC.pdf (ultima consultare: 17.02.2011)
30. www.cdep.ro, Site-ul oficial al Camerei Deputaților
31. www.fasb.org
32. www.moficial.ro, Site-ul oficial al Monitorului Oficial al României