

**UNIVERSITATEA „BABEȘ-BOLYAI” CLUJ-NAPOCA  
FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI GESTIUNEA AFACERILOR  
CATEDRA DE CONTABILITATE**

**REZUMAT  
TEZĂ DE DOCTORAT**

**Contabilitatea și fiscalitatea între  
dependență și deconectare**

**COORDONATOR ȘTIINȚIFIC,  
PROF.UNIV.DR. PETRU IACOB PÂNTEA**

**DOCTORAND,  
RADU VASILE POP**

## CUPRINS REZUMAT

Cuprins teză doctorat	3
Cuvinte cheie	5
Introducere	5
Metodologia cercetării	8
Prezentarea sintetică a concluziilor, opiniilor și propunerilor	9
Limitele și perspectivele cercetării	31
Bibliografie selectivă	32

## **CUPRINS:**

**LISTĂ ABREVIERI**  
**LISTĂ GRAFICE, FIGURI, TABELE**  
**INTRODUCERE**  
**METODOLOGIA CERCETĂRII**  
**STADIUL CUNOAȘTERII**

### **CAPITOLUL 1. GLOBALIZAREA CADRU DE MANIFESTARE PENTRU CONTABILITATE ȘI FISCALITATE**

- 1.1. Globalizarea fenomen al lumii contemporane
- 1.2. Localizarea contabilității și fiscalității
- 1.3. Globalizarea economică din prisma contabilității
- 1.4. Globalizarea economică din prisma fiscalității

### **CAPITOLUL 2. SISTEME, STANDARDE ȘI CONVENȚII ÎN CONTABILITATE SI FISCALITATE**

- 2.1. Sisteme contabile
- 2.2. Sisteme fiscale
- 2.3. Standarde contabile
  - 2.3.1. Scurtă incursiune în istoricul standardelor contabile
  - 2.3.2. Manifestarea standardelor internaționale de contabilitate
  - 2.3.3. Perspective ale standardelor contabile
- 2.4. Convenții fiscale
  - 2.4.1. Scurtă incursiune în istoricul convențiilor fiscale
  - 2.4.2. Tratatul Model OECD de eliminarea dublei impuneri  
sursa convențiilor fiscale
  - 2.4.3. Perspective ale convențiilor fiscale

### **CAPITOLUL 3. TENDINȚE ȘI ORIENTĂRI ÎN CONTABILITATE ȘI FISCALITATE ÎN EUROPA**

- 3.1. Tendințe și orientări în contabilitate în Europa
  - 3.1.1. Contabilitatea între armonizare și convergența
  - 3.1.2. Aspecte ale armonizării contabile europene
  - 3.1.3. Adoptarea IAS/IFRS în Europa și efectele acestora
  - 3.1.4. Convergența contabilă europeană și românească
  - 3.1.5. Perspective ale armonizării contabile - raportarea financiară prin  
XBRL (eXtensible Business Reporting Language)
- 3.2. Tendințe și orientări în fiscalitate în Europa
  - 3.2.1. Fiscalitatea între competiție și armonizare
  - 3.2.2. Aspecte ale armonizării fiscale europene
  - 3.2.3. Armonizarea impozitelor
  - 3.2.4. Armonizarea procedurilor fiscale
  - 3.2.5. Perspective ale armonizării fiscale – baza de impozitare comună  
consolidată CCCTB

## **CAPITOLUL 4. ABORDĂRI ALE RELAȚIEI CONTABILITATE FISCALITATE**

- 4.1. Relația contabilitate fiscalitate la nivel de normare, reglementare
  - 4.1.1. Dileme în contabilitate și fiscalitate (standarde sau reglementări, principii sau reguli)
  - 4.1.2. Fiscalitatea și principiile contabile
  - 4.1.3. Raportările contabile (financiare) în relație cu fiscalitatea
- 4.2. Relația contabilitate fiscalitate la nivel de aplicare a normelor reglementărilor
  - 4.2.1. Politici contabile și politici fiscale
  - 4.2.2. Gestiunea contabilă și fiscală a entităților
  - 4.2.3. Profesiuniști în contabilitate și fiscalitate
- 4.3. Evaluarea contabilă și evaluarea fiscală, valoarea justă versus prețuri de transfer
  - 4.3.1. Evaluare contabilă
  - 4.3.2. Valoarea justă
  - 4.3.3. Evaluarea fiscală
  - 4.3.4. Prețuri de transfer
  - 4.3.5. Interferențe contabile și fiscale în evaluare și reevaluare

## **CAPITOLUL 5. RELAȚIA CONTABILITATE FISCALITATEA LA NIVEL DE ENTITATE ȘI GRUP**

- 5.1. Relația contabilitate fiscalitate la nivel de entitate
  - 5.1.1. Tipuri de raporturi ale contabilității cu fiscalitate
  - 5.1.2. Raporturi de integrare
  - 5.1.3. Raporturi neutrale
  - 5.1.4. Raporturi variabile (mixte)
- 5.2. Relația contabilitate fiscalitate la nivel de grup
  - 5.2.1. Consolidarea contabilă
  - 5.2.2. Consolidarea fiscală
  - 5.2.3. Abordarea practică a consolidării din perspectiva contabilă și fiscală
  - 5.2.4. Pierderile fiscale și transferurile intragrup
  - 5.2.5. Perspective – grupul de societăți în condițiile Bazei Fiscale Comune Consolidate (CCCTB)

## **CAPITOLUL 6. CONEXIUNE, DIHOTOMIE, DECONECTARE ÎN RELAȚIA CONTABILITATE FISCALITATE**

- 6.1. De la conexiune la deconectare în relația contabilitate fiscalitate
- 6.2. Cercetare empirică privind contabilitatea și fiscalitatea românească
- 6.3. Considerații asupra relației contabilitate fiscalitate în România
- 6.4. Deconectarea rațională o soluție (variante) practică în relația contabilitate fiscalitate

## **CAPITOLUL 7. CONCLUZII, PROPUNERI ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII**

- 7.1. Concluzii, opinii și propuneri privind relația dintre contabilitate și fiscalitate
- 7.2. Limite și perspective ale cercetării

## **BIBLIOGRAFIE**

## CUVINTE CHEIE

Globalizare economică, sisteme contabile, sisteme fiscale, standarde contabile, conventii fiscale, armonizare contabilă, competiție și armonizare fiscală, principii contabile, principii fiscale, politici contabile, politici fiscale, gestiune contabilă, gestiune fiscală, profesioniștii în contabilitate și fiscalitate, evaluare contabilă, valoare justă, evaluare fiscală, prețuri de transfer, interferențe contabile și fiscale, grup contabil, grup fiscal, consolidare contabilă, consolidare fiscală, raporturi contabilitate-fiscalitate, integrare, neutrale, variabile, conexiune, dihotomie, deconectare.

## INTRODUCERE

Tema lucrării noastre de cercetare o constituie relația contabilitate-fiscalitate, o relație mult discutată și interpretată din diverse puncte de vedere sau interese și care reprezintă în continuare o sursă de controverse și convergențe sau divergențe, de compatibilități sau incompatibilități, de simetrii sau asimetrii cu raporturi neutrale sau integrate, rezultate din intersectarea cerințelor calității produsului contabilității cu impactul fiscal.

Pornind de la faptul că tratarea separată a unor problematici contabile și fiscale nu satisface cerințele practicii nefiind acoperitoare și nici eficientă, considerăm că este necesară și oportună o cercetare care să cuprindă un demers științific focalizat pe două domenii (contabil și fiscal)

Răspunsurile pozitive la întrebări de genul: *Tema are nevoie de dezvoltarea cunoașterii? Ar prezenta o importanță un asemenea studiu?* ne-au motivat în încercarea de o finalizare a demersului nostru în pofida dificultăților inerente.

Un demers științific care vizează relația dintre contabilitate și fiscalitate ar trebui să pornească de la înfățișarea contextului în care acționează și a elementelor care caracterizează cele două științe de gestiune – respectiv contabilitatea și fiscalitatea. Lucrarea de față își propune să analizeze relația dintre contabilitate și fiscalitate pornind de la contextul global în care se manifestă cele două componente (contabilitate și fiscalitate) urmărind din perspectivă mondială, europeană și națională câteva aspecte (am apreciat de interes) care le definesc și influențează relația reciprocă.

În acest scop am stabilit un obiectiv general

- Formularea unei opinii la problematica relației dintre contabilitate și fiscalitate și cinci obiective particulare - cu obiective operaționale subordonate
  - 1 – Determinarea ariei în care se manifestă contabilitatea și fiscalitatea
  - 2 – Prezentarea unor elemente esențiale din contabilitate și fiscalitate la nivel mondial
  - 3 – Prezentarea unor caracteristici relevante ale contabilității și fiscalității la nivel european
  - 4 – Localizare relației dintre contabilitate și fiscalitate
  - 5 - Investigarea modului de manifestare a relației dintre contabilitate și fiscalitate la nivel de entitate și grup

În lucrarea de față am abordat o dimensiune temporală trecut/viitor de la considerentul că, este imposibil a se emite opinii asupra prezentului, fără o bună cunoaștere a trecutului și o viziune cât mai clară asupra consecințelor viitoare ale deciziilor din prezent. Fundamentarea și menținerea opiniilor este esențială atunci când este vorba de aspecte controversate – cum este și cazul relației contabilitate-fiscalitate - dar se poate afirma că prezintă și dificultăți de realizare.

În vederea îndeplinirii obiectivelor menționate am structurat lucrarea în două părți:

- În prima parte – prin capitolele 1, 2, 3 am intenționat o prezentare a unor aspecte interne, esențiale din contabilitate și fiscalitate.

- În partea a doua – prin capitolele 4, 5, 6 am încercat să scoatem în evidență "fațete" din modul de manifestare a relației dintre contabilitate și fiscalitate, ținând seama de controversele și complexitatea care o însoțesc.

**La obiectivul particular 1 - Determinarea cadrului în care se manifestă contabilitatea și fiscalitatea și obiectivele sale operaționale subordonate:**

- abordarea globalizării,
- globalizarea economică cu forme de manifestare și implicații,
- modul în care este percepută globalizarea din prisma celor două științe de gestiune, contabilitatea și fiscalitatea

am încercat să răspundem în capitolul 1 – **Globalizarea cadru de manifestare pentru contabilitate și fiscalitate** - reliefând globalizarea cu prezentarea de concepte, caracteristici și factori de influență, pentru ca în baza acestora să descoperim implicațiile economice și în special pe cele de natură contabilă și fiscală.

**Obiectivul particular 2 – Prezentarea unor elemente esențiale din contabilitate și fiscalitate la nivel mondial și obiectivele sale operaționale subordonate**

- sisteme contabile –clasificări, factori, implicații
- sisteme fiscale – clasificări, metode și rate de impozitare
- standardele contabile internaționale – realități și perspective
- convenții fiscale internaționale – realități și perspective

a fost tratat în capitolul 2 – **Sisteme, standarde și convenții în contabilitate și fiscalitate** - prin prezentarea de caracteristici, factori de influență, clasificări ale sistemelor contabile și fiscale, în intenția de a identifica premise în abordarea conectării sau deconectării sistemelor contabile de fiscalitate. De asemenea am încercat punerea în oglindă a standardelor contabile și convențiilor fiscale în scopul de a înfățișa modul de acțiune al acestora, legăturilor interne și reciproce, precum și perspectivele cu accent pe cele mai de actualitate orientări rezultate din reglementările contabile și fiscale în vederea abordării problematicei relației contabilitate-fiscalitate prin raportare la IFRS.

**Obiectivul particular 3 – Prezentarea unor caracteristici relevante ale contabilității și fiscalității în Europa. Și obiectivele sale subordonate:**

- contabilitatea europeană
  - orientarea spre armonizare și convergență
  - evoluții în armonizarea contabilă europeană
  - adoptarea standardelor internaționale de contabilitate
  - perspective ale armonizării contabile – raportarea financiară prin XBRL
- fiscalitatea europeană
  - fiscalitatea între competiție și armonizare
  - evoluții în armonizarea fiscală europeană
  - armonizarea impozitelor și procedurilor fiscale
  - perspective ale armonizării fiscale – Baza fiscală comună consolidată CCCTB

au fost tratate în capitolul 3 - **Tendențe și orientări în contabilitate și fiscalitate în Europa** unde am realizat o analizare a tendințelor și orientărilor din contabilitate și fiscalitate focalizate la nivel european. Am abordat armonizarea și convergența din contabilitate în paralel cu competiția și armonizarea din fiscalitate, și de asemenea modul în care sunt reflectate în lumina directivelor și reglementărilor europene principalele probleme din contabilitate și fiscalitate în perspectiva

analizei relației dintre acestea. De asemenea am încercat o sumară radiografie a principalelor modificări care s-au produs în Europa după anii 1970 în plan contabil și fiscal cu implicații asupra României. Desigur că am avut în vedere și câteva dintre orientările de perspectivă din contabilitate și fiscalitate (XBRL, CCCTB) în baza celor mai noi reglementări și prezentarea de propuneri privind îmbunătățirea legislației fiscale în România, ca aport personal.

La obiectivul particular **4 - Localizarea relației dintre contabilitate și fiscalitate** și obiectivele sale operaționale subordonate:

- activitatea de normare reglementare
  - normalizarea în contabilitate și fiscalitate
  - interacțiunea principiilor contabile cu fiscalitatea
  - raportările contabile în raport cu fiscalitatea
- activitatea de aplicare a normelor și reglementărilor
  - politici contabile și fiscale,
  - gestiunea contabilă și fiscală,
  - profesioniștii în contabilitate și fiscalitate
- elemente care se află în ambele activități
  - evaluarea contabilă și fiscală,
  - valoarea justă și prețurile de transfer
  - interferențele contabile și fiscale în evaluare și reevaluare

am căutat răspunsuri în capitolul **4 – Abordări ale relației contabilitate-fiscalitate** - prin analiza tendințelor din activitatea de normare, reglementare respectiv dereglementarea, reglementarea mixtă, interacțiunea internă a principiilor contabile și principiilor fiscale și mai ales cea reciprocă. În activitatea de aplicare a normelor și reglementărilor s-au analizat politicile aplicate de entități din punct de vedere contabil și fiscal, intersecția interesului contabil cu cel fiscal în gestionarea entităților și aspecte legate de organizarea, activitatea și pregătirea profesională a profesioniștilor din contabilitate și fiscalitate. Am abordat și aspecte cu valențe mixte din evaluare atât sub aspect contabil cât și fiscal, cu accent pe două elemente de maximă importanță, am numit aici valoarea justă și prețurile de transfer. Și apreciem aici ca o contribuție personală, identificarea unui punct în care fiscalitatea sprijină contabilitatea în obținerea imaginii fidele cu mecanisme și mijloace proprii ne referim la intersecția valoare justă-pret just. Dar în interferențele contabile și fiscale din evaluare și reevaluare avem și puncte de divergență cum ar fi deductibilitatea fiscală a amortizării în cazul reevaluărilor pe care le-am scos în relief.

Obiectivul numărul **5 Investigarea modului de manifestare a relației din contabilitate și fiscalitate la nivel de entitate și grup** și obiectivele sale operaționale subordonate:

- la nivel de entitate
  - tipuri de raporturi
  - raporturi de integrare
  - raporturi neutre
  - raporturi variabile (mixte)
- la nivel de grup
  - grupuri de societăți (contabile, fiscale, CCCTB, TVA)
  - transferuri intragrup
  - consolidarea contabilă
  - consolidarea fiscală

au fost abordate în capitolul **5 Relația contabilitate fiscalitatea la nivel de entitate și grup**, unde am vizat reflectarea legăturilor și interferențelor dintre contabilitate și fiscalitate la nivel de entitate și la nivel de grup. La nivel de entitate am tratat raporturile de integrare cu studii de caz pe impozitul pe profit, amortizare contabilă și fiscală, implicații IAS 12, iar raporturile neutrale și cele variabile

cu studii de caz pe TVA. La nivel de grup ne-am îndreptat atenția spre prezentarea perspectivelor contabile și fiscale asupra acestuia, cu referire la grupul CCCTB și grupul TVA și a implicațiilor rezultate din Hotărârile Curții de Justiție Europene ca urmare a transferurilor intragrup și a pierderilor fiscale. De subliniat aportul propriu în studiul de caz privind consolidarea contabilă și mai ales cea fiscală referitoare la TVA.

Răspunsul la obiectivul **general Formularea unei opinii la problematica relației dintre contabilitate și fiscalitate**, am căutat să-l obținem în capitolul **6 - Conexiune, dihotomie, deconectare în relația contabilitate fiscalitate** pe baza rezultatelor cercetării teoretice și empirice pornind de la subiectele tratate pe parcursul lucrării. Astfel am încercat o scurtă prezentare a caracteristicilor sistemelor contabile din perspectiva fiscală și a tipurilor de legături dintre contabilitate și fiscalitate de la conexiune, trecând prin dihotomie și ajungând la deconectare, propunând deconectarea rațională ca o soluție în opinia personală.

## **METODOLOGIA CERCETĂRII**

Primul pas al unui demers științific îl constituie poziționarea ariei generale de cercetare alese în sfera cunoașterii științifice care cuprinde domenii de cercetare specifice. Aria generală de cercetare a prezentei lucrări o constituie științele de gestiune în speță contabilitatea și fiscalitatea abordate la nivel mondial, european și național prin prisma caracteristicilor și manifestărilor interne în scopul evidențierii posibilelor relații și influențe reciproce. Demersul nostru, urmărește să explice printr-o abordare cât mai aprofundată și detaliată diferite laturi (conceptuale și practice) ale problematicii contabile și fiscale în căutarea previziunilor în legătură cu evoluția reglementărilor și practicilor în domeniu.

Pe parcursul lucrării se regăsesc elemente ale curentelor interpretative și critice, cercetătorul abordând diferite concepte, reglementări și practici în domeniu într-o manieră interpretativă (adoptând punct de vedere neutru) dar și critică (implicându-se printr-un punct de vedere particular.

În ceea ce privește metodologia și perspectiva de cercetare, demersul științific în ansamblu a îmbinat cercetarea calitativă cu cea cantitativă și perspectiva teoretică (descriptiv-conceptuală) cu perspectiva practică (empirică) analizând principalele contribuții ale diverșilor autori (străini și români) la cunoașterea științifică în domeniu, respectând coordonatele pe baza cărora sunt abordate contabilitatea, fiscalitatea și relația lor europeană.

La nivelul cercetării teoretice, se remarcă în general o abordare de tip deductiv, pornind de la concepte, teorii și reglementări existente înspre particularizarea lor la nivelul contabilității și fiscalității. Cât privește cercetările de natură empirică, cantitativă acestea prezintă o abordare preponderent inductivă prin desprinderea unor concluzii generale, pornind de la rezultatele desprinse din studiile de caz particulare.

Pe parcursul lucrării am utilizat o paletă largă de metode de cercetare dintre care evidențiem: analiza documentelor, metoda comparativă, metoda tipologică, observația neparticipativă și participativă.

Referitor la criteriul temporal, metodele de cercetare alternează caracterul transversal cu cel longitudinal. Cercetările transversale vizează analiza comparativă a diferitelor viziuni, aspecte teoretice și tehnice din contabilitate și fiscalitate. Cercetările longitudinale au avut în vedere analiza evoluției în timp a cunoașterii științifice din domeniu a reglementărilor mondiale, europene și naționale relevante din contabilitate și fiscalitate.



Cercetarea a presupus apelarea la un ansamblu de surse informaționale respectiv articole științifice publicate în diferite jurnale, cărți de specialitate relevante în domeniul de referință, legislație, analize și studii, documente oficiale și comunicate de presă ale diferitelor organisme profesionale contabile și fiscale, documente contabile și fiscale și diverse baze de date ale entităților din studiile de caz.

## **Prezentarea sintetică a concluziilor, opiniilor și propunerilor**

### **A. Concluzii, opinii și propuneri privind obiectivul particular: 1 – Determinarea ariei în care se manifestă contabilitatea și fiscalitatea.**

Globalizarea economică poate fi considerată ca fiind stadiul la care a ajuns procesul real și de lungă durată a internaționalizării economiei, manifestându-se prin componentele sale, dintre care în studiul nostru prezintă interes mai ales globalizarea contabilă și globalizarea fiscală. În acest cadru se manifestă cele două științe de gestiune, componente ale demersului de cercetare – contabilitatea și fiscalitatea care își au obârșia în mediul social economic în evoluțiile sale spre societatea modernă, având formulate mereu obiective, principii și norme specifice.

Globalizarea contabilă urmărește transformarea sistemului contabil într-un model economic și financiar, care să informeze mai corect și mai rapid utilizatorii informației contabile, îndeosebi pe cei care au finanțat o afacere, și anume investitorii-acționarii și creditorii.

Standardele Internaționale de Contabilitate sunt fără doar și poate rezultatul procesului de globalizare. Demonstrarea acestei afirmații pleacă de la rolul procesului de globalizare în societatea contemporană. Facilitarea comunicării -canalul de bază- prin care se extinde și se desfășoară procesul de globalizare trece așadar prin ograda contabilității', iar aceasta a fost obligată să facă pasul spre internaționalizare. Opinia noastră este că rolul contabilității ar trebui reconsiderat cu atenție din perspectiva procesului de armonizare contabilă internațională dar și din punct de vedere al avantajelor și dezavantajelor pe care le-ar putea avea globalizarea, iar raportării financiare să îi fie atribuit un rol mai profund ancorat în realitatea socială a lumii globalizate.

În planul globalizării fiscale întâlnim dubla impunere fiscală internațională care subminează cooperarea dintre state, impozitele devenind astfel bariere redutabile. În acest context, se pune un accent deosebit pe dezvoltarea legislației fiscale internaționale, fiind necesar un sistem fiscal internațional care să nu împiedice libera circulație a capitalului, mărfurilor și serviciilor, dar, totodată, să protejeze veniturile fiscale ale fiecărui stat. Cooperarea internațională este esențială în vederea evitării dublei impozitări, dar și a dublei „neimpozitări” a aceluiași venit, precum și pentru realizarea unui echilibru între nevoia de resurse bugetare a unei țări și necesitatea de a atrage investiții străine.

Începutul secolului XXI confirmă faptul că destinele naționale sunt influențate de către forțele competiției globale mondiale, astfel încât deciziile de exploatare, financiare și de investiții au considerabile implicații contabile și fiscale, cunoașterea regulilor contabile și fiscale regionale și internaționale este crucială pentru a avea o corectă interpretare și înțelegere în cadrul legăturilor de afaceri în lume. Așadar, la ora actuală asistăm la un proces de globalizare contabilă și fiscală ca și elemente componente ale globalizării economice.

## **B. Concluzii, opinii și propuneri privind obiectivul particular: 2. Prezentarea unor elemente esențiale din contabilitate și fiscalitate**

### **Sisteme contabile**

Sistemele contabile reprezintă modalități de obținere a informațiilor financiare de către utilizatorii externi. Acestea sunt influențate, din punct de vedere al producției și prezentării informațiilor contabile, de numeroși factori, care determină obiectivele contabilității. Cele mai importante sisteme contabile sunt:

- a. sistemul contabil al Europei Continentale;
- b. sistemul contabil al țărilor anglo-saxone;

Întreprinderile care utilizează sistemul continental își finanțează activitatea în principal pe calea împrumuturilor bancare, iar procesul de normalizare este de origine publică. Sistemul de drept cel scris, regulile contabile fiind prezentate prin acte normative (legi) detaliate. Fiscalitatea este prezentă în procesul contabil, dat fiind natura publică a normalizării contabile, statul fiind interesat de informații privind nivelul masei impozabile și a impozitelor și taxelor aferente. Informația financiară este dominată de principiul prudenței, rezultând caracterul limitat al publicării informațiilor contabile. Principalele țări în care funcționează un astfel de sistem de contabilitate sunt: Franța, Germania, Elveția, Belgia, Italia, Portugalia, Grecia, Japonia, etc.

Întreprinderile care utilizează sistemul de contabilitate anglo-saxon își realizează finanțarea în principal prin intermediul capitalurilor proprii (piețele financiare de capital), iar cultura contabilă are un caracter individualist. Regulile contabile sunt elaborate de organisme profesionale (particulare), acestea fiind dominate de jurisprudența. Astfel s-a realizat procesul de deconectare al contabilității de fiscalitate, deoarece principalii beneficiari ai informațiilor financiare sunt investitorii. Principalele țări care utilizează acest sistem de contabilitate sunt: Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, SUA, Australia, Noua Zeelandă, Singapore.

Clasificările contabile prezentate în lucrare nu fac altceva decât să sugereze cât de diverse pot fi reglementările și practicile contabile. În pofida diferențelor existente între sistemele contabile naționale, există totuși, numeroase condiționări culturale, sociale, politice, și de altă natură, ceea ce ne permit încadrarea acestora, la nivel mondial, în două mari orientări contabile, care nu reprezintă altceva decât două modele de cerere de informații contabile, denumite generic modelul contabil al Europei continentale, pe de o parte, iar, pe de altă parte, modelul contabil anglo-saxon. Considerăm că diferențele dintre ele se reduc și atenuează tot mai mult.

### **Sisteme fiscale**

Sistemele fiscale sunt rezultanta unei deveniri istorice reflectând nivelul de dezvoltare, tradițiile și mentalitățile poporului respectiv. În prezent, ca o consecință a mondializării, a dezvoltării relațiilor economice dintre state asistăm la un proces de apropiere în planul instituțiilor fiscale și la sporirea rolului și implicării Organizației de Cooperare Economică și Dezvoltare (OCDE) și UE în elaborarea unor reguli comune de conduită. Principalele tipuri de sisteme fiscale sunt:

- a) Sisteme fiscale de concepție utopică
- b) Sisteme fiscale bazate pe concepții funcționale.
- c) Sisteme fiscale teoretico-proiective fiecare cu caracteristici și trăsături specifice

Proportionalitate sau progresivitate? Această dilemă a generat multiple polemici care, în timp au contribuit la evoluția sistemelor fiscale.

Cota unică era o regulă în toate statele industrializate în prima jumătate a secolului al XIX-lea, iar ideea cotei unice a fost readusă la viață de câteva ori ulterior, un număr apreciabil de

țări adoptând o variantă sau alta a regimului cotei unice. Și totuși, până astăzi, nici o economie occidentală “majoră” nu a trecut înapoi la regimul cotei unice. Sistemul fiscal trebuie să țină seama de problemele economice ale perioadei în care se aplică. Dintre sistemele de impunere utilizate în practica fiscală internațională, sistemul bazat pe impozitarea progresivă este considerat ca fiind cel care corespunde cel mai bine cerințelor fiscale, fapt pentru care se și aplică de marea majoritate a țărilor dezvoltate. Realizarea unui sistem fiscal echitabil presupune, ca o condiție obligatorie, pe lângă folosirea sistemului de impunere bazat pe utilizarea cotelor progresive compuse, aplicarea cât mai corectă a fiecăruia din principiile impunerii, corelate, armonizate atât între ele, cât și cu ansamblul prevederilor din întreaga legislație fiscală.

Pe plan mondial, rata fiscalității variază foarte mult, în special în funcție de gradul de dezvoltare al țărilor pentru care se calculează. Astfel, țările în curs de dezvoltare înregistrează un nivel mai redus al presiunii fiscale, în timp ce în țările dezvoltate nivelul fiscalității este mai ridicat. Analiza evoluției pe termen lung a ratelor efective ale impozitelor demonstrează faptul că veniturile din impozite au crescut nu atât datorită modificărilor bazelor fiscale, ci mai ales prin modificări ale ratelor de impunere. Structura sistemelor fiscale diferă mult comparativ cu alte state industrializate, în UE existând o sarcină fiscală ridicată asupra muncii și asupra consumului. Distorsiunile apărute ca urmare a sarcinilor fiscale ridicate și a structurii actuale a impozitelor impun operarea anumitor corecții. Opinia noastră subliniază necesitatea reducerii presiunii fiscale globale și, în special, a sarcinii fiscale asupra factorului muncă.

În concluzie, sistemele fiscale sunt un factor-cheie pentru influențarea eficienței de ansamblu a economiei. Ele determină mărimea înclinației de a economisi, investi și munci, influențând creșterea producției și ocuparea forței de muncă, ceea ce reprezintă un element esențial al strategiei economice, făcând din reforma fiscală o componentă importantă a reformei economice.

### **Standarde contabile**

Standardele internaționale de contabilitate nu au apărut ca urmare a unui exercițiu de imaginație, ci s-au dezvoltat o dată cu practicile generate pentru rezolvarea cauzisticii speciale, spețelor și proceselor economice particulare, utilizându-se experiența internațională. În baza caracteristicilor distinctive de mai sus și luând cunoștință de întregul conținut al Standardelor Internaționale menționate, se poate aprecia că acestea tratează pe segmente delimitate totalitatea elementelor patrimoniale ale diverșilor agenți economici (inclusiv societățile bancare și de asigurări, precum și cele din agricultură).

În 2009, IASB a publicat IFRS-ul pentru IMM-uri. Politic, adoptarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară de către Uniunea Europeană pentru întocmirea conturilor consolidate ale societăților cotate, începând cu 2005, a implicat pentru țările membre, un transfer de suveranitate. Situația va fi identică și în cazul adoptării la nivel național a standardului pentru întreprinderile mici și mijlocii.

Principalele orientări și proiecte în dezvoltarea și modernizarea IFRS sunt cuprinse în strategia modificată și planul de lucru ale IASB. În stabilirea priorităților din Planul de activitate revizuit la IASB s-a lansat ca dată țintă iunie 2011. Ideea a fost să se prioritizeze proiectele mari și să se îndrepte atenția asupra zonelor în care IFRS-urile și GAAP-urile din SUA pot fi îmbunătățite. Se vor avea în vedere cu prioritate aspectele cele mai expuse și criticate pe parcursul crizei respectiv instrumentele financiare, valoarea justă, consolidarea și

reabilitarea. Se impune un standard privind evaluarea la valoarea justă, care să concorde cu standardele de audit având în vedere problemele apărute pe perioada crizei privind evaluarea instrumentelor financiare la valoarea justă. De asemenea trebuie restructurat standardul privitor la consolidare. Un alt aspect important se referă la acordurile de cooperare IASB, UE și FASB, mai ales în recunoașterea veniturilor înainte ca IFRS-urile să fie aplicate în SUA. Se au în vedere și tratamentele legate de leasing, pensionare, asigurare. În funcție de problemele care vor apărea este posibil ca aplicarea standardelor estimată pentru 2011 să fie amânată. Toate acestea au obiectivul comun de a asigura convergența în cel mai scurt timp posibil pentru a avea un unic set de standarde la nivel global.

În concluzie, globalizarea economiei cere armonizarea contabilităților naționale prin I.A.S.B., viitorul se află acum în standardele globale, nu în cele locale. Considerăm că viitorul va face un compromis între aceste standarde, în vederea unei internaționalizări a limbajului contabil cerut, mai ales, de mondializarea piețelor de capital.

### **Convenții fiscale**

Apărută din necesități practice colaborarea fiscală mondială este determinată de dezvoltările, schimbările comerciale și juxtapunerea a două sau mai multe jurisdicții, manifestându-se sub forma fenomenului dublei impunerii. Pentru atingerea acestor obiective, tratatele fiscale internaționale trebuie să asigure: eliminarea dublei impunerii, un tratament fiscal echitabil, reducerea cotelor de impozitare, prevenirea evaziunii fiscale, prevenirea discriminării în materie de impozite, rezolvarea disputelor fiscale. În epoca modernă și contemporană, dezvoltarea și armonizarea tratatelor bilaterale de înlăturare a dublei impunerii a fost și este influențată de activitatea desfășurată în cadrul organizațiilor internaționale, respectiv Liga Națiunilor, pentru început, iar ulterior Organizația pentru Cooperare Economică și Dezvoltare și Organizația Națiunilor Unite.

Convenția Model OCDE este utilizată atât de către țările membre ale OCDE, cât și de către țările terțe ca bază pentru negocierea, aplicarea și interpretarea tratatelor fiscale bilaterale. Modelul și rețeaua internațională de peste 3.000 de tratate încheiate în baza lui oferă un mijloc de soluționare, pe bază uniformă, a celor mai frecvente probleme care iau naștere în domeniul dublei impunerii internaționale. Ele contribuie astfel la prevenirea acestor probleme care pot constitui un obstacol pentru state în calea liberei circulații a mărfurilor, serviciilor, capitalurilor și a persoanelor. Consiliul OCDE a aprobat la 22 iulie 2010 versiunile pentru anul 2010 ale Convenției Model, Liniilor Directoare privind Prețurile de Transfer din 1995 și Raportului din 2008 privind Atribuirea Profiturilor Sediilor Permanente. Actualizările sunt rezultatul mai multor ani de lucru în vederea îmbunătățirii acestor instrumente de bază ale OCDE în domeniul fiscalității internaționale. Principalele aspecte de perspectivă se referă la:

a. Principii utilizate pentru atribuirea profiturilor unui sediu permanent.

- Abordarea bazată pe conceptul de entitate separată funcțional, și;
- Abordarea bazată pe conceptul de activitate relevantă.

b. Liniile directoare privind stabilirea prețurilor de transfer

c. Aplicabilitatea sistemului propus în cazul entităților transparente din punct de vedere fiscal

d. Liniile Directoare Internaționale ale OCDE privind taxa pe valoare adăugată

f. Buna guvernare fiscală

Globalizarea a condus la combaterea din ce în ce mai dificilă a fraudei fiscale la nivel internațional, iar cele 27 de state membre ale UE, cu diferențele majore dintre ele, sunt afectate în mod special. Acești factori militează puternic în favoarea unei cooperări mai bune și mai eficiente la nivel internațional în cadrul Uniunii Europene. UE consideră că un număr

semnificativ de companii multinaționale au fost structurate în așa fel încât să profite de evitarea taxării în diversele jurisdicții în care își desfășoară activitatea. Tratamentele diferite de taxare aplicate în diverse jurisdicții favorizează întreprinderile mari, internaționale și cu tradiție în detrimentul celor mici, locale sau nou înființate. Abilitatea companiilor multinaționale de a se folosi în mod intensiv de paradisurile fiscale și de centrele off-shore, ca strategii de evitare a taxării, intră în conflict cu principiile concurenței loiale și ale responsabilității corporative.

Uniunea Europeană pregătește un număr important de propuneri legislative în ceea ce privește impozitarea veniturilor din economii, cooperarea administrativă și asistență mutuală în recuperarea taxelor. Adoptarea Principiilor Generale Anti-Evitare oferă autorităților posibilitatea să evalueze dacă scopul principal al unei anumite tranzacții este acela de a reduce sau de a evita taxarea și, în consecință, să perceapă taxe adiționale pentru a contracara această încercare de evitare sau de reducere.

Așadar putem concluziona că există standarde internaționale contabile și de audit dar nu există standarde fiscale la nivel mondial. Totuși putem aprecia că măsurile luate în cadrul OECD ar putea fi considerate un demers (firav) spre standarde fiscale internaționale.

### **C. Concluzii, opinii și propuneri privind obiectivul particular: 3 Prezentarea unor caracteristici relevante ale contabilității și fiscalității la nivel european**

#### **Competiție, armonizare, convergență, în contabilitate și fiscalitate**

În domeniul contabilității întâlnim noțiunile de armonizare și convergență care în decursul timpului au generat discuții și dezbateri din punct de vedere conceptual, dar putem vorbi totuși de o direcție general acceptată. În schimb, în fiscalitate controversele sunt legate de noțiuni și concepte total diferite și antagonice, respectiv competiția și armonizarea. Curente din cele două discipline au avut istoric și evoluții specifice, de asemenea forme și tipuri de manifestare diferite. Față de opinia radicală că prin armonizarea fiscală se poate elimina competiția fiscală, considerăm că s-ar impune o abordare mai ponderată a acestei teme. Astfel, deși există o tendință spre armonizare, cel puțin în perioada următoare cele două curente vor coexista însă manifestarea lor fiind diferită pe segmente geografice; cu orientarea spre armonizare în UE, mai pronunțată ca întindere și intensitate în comparație cu alte zone.

#### **Contabilitatea europeană**

Rolul contabilității în asigurarea comparabilității informației economice a crescut semnificativ. Există astfel numeroase motivații care au condus la necesitatea raportării financiare uniforme pe plan mondial. Nu mai apar bariere care să nu permită accesul rapid, eficient și clar la informație, există doar necesitatea stringentă de finalizare a armonizării și normalizării pe plan mondial, astfel încât să se ajungă la o implementare și acceptare globală.

Pentru a face ca referențialul IFRS să fie aplicabil în sânul UE, ansamblul directivelor contabile a fost, în consecință, revizuit și îmbunătățit, în special prin intermediul: directivei din septembrie 2001, care introduce conceptul de valoare justă, directivelor din 2003, 2006 și 2009 care vizează modernizarea și actualizarea standardelor contabile europene prin modificarea directivelor pentru a le face compatibile cu referențialul internațional. Deși s-au înregistrat progrese remarcabile, mai există unele aspecte care solicită perfecționări și îmbunătățiri pentru o mai bună compatibilizare a Directivelor europene cu IFRS-urile dintre care menționăm: modificări în politicile contabile, corectarea erorilor fundamentale; cheltuieli de (cercetare) dezvoltare; contracte leasing; cheltuieli cu dobânzile. Ideologic, adoptarea unui

set de standarde internaționale de contabilitate în Europa este menită să garanteze, pe piețele financiare comunitare, o informație financiară uniformă și de o calitate ridicată ce ar întări în acest fel eficiența globală a pieței, reducând costul accesului la capital pentru companiile europene.

Din perspectiva fiscalității noțiunea de bază impozabilă comună a primit un acord favorabil, păreri fiind însă împărțite în ceea ce privește utilitatea standardelor IFRS. Totuși, unii specialiști au subliniat că standardele IFRS ar putea să constituie un punct de plecare neutru, în jurul căruia s-ar articula dezbaterile referitoare la baza impozabilă. În vederea corectei implementări a IFRS trebuie să se facă o decuplare între profitul contabil și cel fiscal sau, dacă această decuplare deja există, să fie ajustate regulile fiscale pentru a reduce efectul diferențelor dintre standardele naționale și IFRS.

În România, cu toate că reglementările contabile s-au aliniat la rigorile legislației comunitare, care interzice tratamentul discriminatoriu al nerezidenților, din cauza interacțiunii cu legislația fiscală, această aliniere reprezintă doar un pas necesar, dar nu și suficient, pentru o schimbare ireală. Majoritatea reprezentanților firmelor de consultanță și audit împărtășesc aceeași opinie referitoare la viitorul sistemului contabil românesc : nevoia de a deconecta contabilitatea de la fiscalitate. Rezultatele cercetării demonstrează clar această poziție a firmelor de consultanță și audit pentru că 88% dintre respondenți consideră că în viitor ar trebui acordată o mai mare importanță raționamentului economic, în defavoarea raționamentului fiscal.

#### *Perspective*

În martie 2010, Parlamentul European a aprobat un amendament la Directiva a IVa, excluzând așa-zisele “micro-întreprinderi” din domeniul de aplicabilitate al Directivei și permitând, așadar, statelor membre să introducă cerințe contabile mai puțin stricte aplicabile acestor societăți, precum scutirea acestora de la obligația de a-și face publice conturile anuale.

Demersurile în direcția promovării limbajului extensibil de raportare financiară (XBRL) au ca principal scop furnizarea unei metode standardizate de pregătire, publicare și transferare a informațiilor din domeniul raportării financiare. Principalul lui avantaj este reprezentat de viteza de manipulare a datelor financiare, reducerea riscurilor de existență a erorilor și accesul automat la informație. Pentru companii, XBRL înseamnă reducerea costurilor, viteză și acuratețe în raportarea financiară. Consumatorii acestor date, incluzând aici investitorii, analiștii, instituțiile financiare etc., prin acest limbaj, pot primi, găsi, compara și analiza datele cu eficiență și rapiditate. În concluzie, se poate afirma că XBRL reprezintă un demers actual, coerent și eficient în domeniul pregătirii și raportării informațiilor financiare în mediul informatizat și bazat pe internet. Este necesară continuarea susținută a globalizării și armonizării contabilității internaționale (cu tot ceea ce implică ea: raportare financiară, informații de orice natură privind activitatea firmei etc), astfel încât diferențele în raportarea financiară între țări și, în unele cazuri, în cadrul aceleași țări, să se estompeze. În aceste condiții, rolul contabilității în asigurarea comparabilității informației economice a crescut semnificativ. Există astfel numeroase motivații care au condus la necesitatea raportării financiare uniforme pe plan mondial.

#### **Fiscalitatea europeană**

În ceea ce privește armonizarea fiscală este precizat că impozitele indirecte necesită o anumită armonizare, deoarece ele afectează libera circulație a bunurilor și liberatea de a furniza servicii. Acest lucru nu este adevărat în aceeași măsură și pentru impozitele directe, iar Tratatul CE nu cheamă, în mod explicit, la alinierea acestora. În comparație cu restul lumii,

nivelele de taxare EU 27 rămân în general mai mari decât cele din SUA și Japonia cu aproximativ o treime.

Armonizarea fiscală are un caracter mai pronunțat în domeniul **impozitelor indirecte** decât în domeniul impozitelor directe. Impozitele indirecte necesită un grad mai mare de armonizare fiscală, întrucât sunt legate nemijlocit de libera circulație a produselor și serviciilor. Impozitarea consumului trebuie să fie neutră, respectiv consumul să nu fie distorsionat de nivelul și condițiile de impozitare directă, diferite într-un stat membru sau altul. În cazul impozitelor indirecte s-a reușit chiar o limitare a cotelor de impozitare, prin stabilirea unor niveluri minime și maxime, și o armonizare a facilităților fiscale și a conținutului bazei de impozitare, ceea ce face ca la același venit brut, cu aceeași cotă de impozitare, impozitul să fie același în aceste țări. Astfel, în ceea ce privește domeniul impozitelor indirecte, prevederile din Tratatul CE constituie o bază juridică suficientă pentru armonizarea impozitelor indirecte, acțiunea Comunității fiind semnificativă în materia taxelor vamale, a accizelor și a taxei pe valoarea adăugată. Frauda fiscală și evaziunea fiscală care se extind dincolo de frontierele statelor membre conduc la pierderi bugetare și la încălcări ale principiului impozitării corecte. Combaterea evaziunii în domeniul TVA necesită o cooperare strânsă între autoritățile competente din fiecare stat membru, responsabile pentru aplicarea dispozițiilor din acest domeniu. În scopul de a promova și de a facilita cooperarea multilaterală în privința combaterii fraudei în domeniul TVA, se instituie o rețea de schimburi rapide de informații specifice între statele membre, denumita `Eurofisc`.

Legislația românească în domeniul impozitelor indirecte a fost armonizată cu cea europeană. În relația cu contabilitatea impozitelor indirecte au în general un caracter de neutralitate.

La nivelul UE, în ceea ce privește armonizarea **impozitelor directe**, s-au vizat următoarele:

- crearea unui sistem comun de impozitare aplicabil fuziunilor, scindărilor, cesionărilor de active și schimburilor de acțiuni între societățile aparținând diferitelor state membre
- crearea unui sistem comun de impozitare a profiturilor între filialele și societatea mamă;
- crearea unui sistem comun de impozitare aplicabil plății de dobânzi și dividende între persoanele afiliate.

Media de impozitare a veniturilor persoanelor fizice, la nivelul U.E., este de 38,68%, iar raportul Directoratului pentru Taxe și Uniune Vamală, "Taxation trends în E.U. 2010" constată că există o tendință a noilor state membre de a impozita mai puțin veniturile din muncă (din salarii) și de a impozita mai mult consumul, în special al produselor vicii (tutun, țigări, alcool, băuturi alcoolice, jocuri de noroc), al celor poluante (carburanți auto).

Pentru a se ajunge la concluzii corecte din efectuarea comparațiilor cu privire la nivelul cotelor de impozitare (pe venit, profit, t.v.a., dividende) și ale contribuțiilor sociale (pentru pensie, sănătate, șomaj, accidente de muncă și boli profesionale etc.) din diferite țări, trebuie avute în vedere particularitățile și caracteristicile sistemului fiscal din fiecare țară. În efectuarea acestor comparații trebuie avut în vedere și faptul că nu există o sursă oficială, națională, la nivelul U.E. și/sau la nivel internațional, care să prezinte nivelul cotelor de impozitare și al cotelor de contribuții sociale, din același an, pe baza unor elemente comparabile (nivelul cotei, baza de impozitare, materia impozabilă, contribuabili etc.) și a unor informații lămuritoare, edificatoare. Chiar dacă s-ar prezenta, de un organism oficial (național sau internațional) nivelul comparativ al acestor cote, din același an, pentru mai multe țări, în frecvente cazuri aceste cote cunosc modificări ulterioare, pe cât de mari, pe atât de frecvente, nu numai de la un an la altul, dar chiar în cadrul aceluiași an, cazul României fiind edificator în acest sens. Datorită facilităților fiscale (exprimate, în general, prin deduceri, prin

scăzăminte de venit scutit de la impozitare) se ajunge ca la același venit brut, cu aceeași cotă de impozitare, venitul impozabil și impozitul datorat să fie foarte diferit, nu numai de la o țară la alta, dar chiar și în cadrul aceleiași țări, de la o perioadă la alta.

În cazul impozitelor directe încă nu s-a trecut la armonizarea legislației între țările Uniunii Europene, ceea ce conduce la diferențe foarte mari de la o țară la alta, în ceea ce privește sensul și conținutul fiscal al noțiunilor de: venit brut; contribuții bugetare, deductibile sau nu din venitul brut, la calculul profitului impozabil; deduceri fiscale; venit impozabil etc.

Din cele prezentate constatăm tendința generală spre armonizare, cu pronunțarea mai puternică în cazul impozitelor indirecte și totuși cu diferențe în privința cotelor de impozitare.

### **Proceduri fiscale în Europa**

Problema procedurilor fiscale a fost mai puțin abordată și cu atât mai puțin rezolvată, abia în 2008 a început să se pună în mod sistematic accent pe această problemă, iar în 2009 s-a propus o îmbunătățire de fond a reglementărilor comunitare. România a încercat prin diferite parteneriate să fie de acord cu practica Europeană în acest segment. Cu toate acestea, respectivele dispoziții, chiar dacă reprezintă un prim pas către îmbunătățirea procedurilor de recuperare la nivelul Uniunii prin armonizarea normelor naționale aplicabile, s-au dovedit insuficiente pentru a răspunde cerințelor pieței interne așa cum a evoluat aceasta în ultimii 30 de ani. Toate administrațiile au ca obiect prioritar creșterea nivelului conformării voluntare, respective îndeplinirea voluntară a obligațiilor declarative și de plată. Credem că suntem la momentul în care administrația fiscală română trebuie să facă pași rezezi pe această cale și să încerce să accelereze aplicarea instrumentelor și tehnicilor conformării fiscale dacă dorește să devină performantă, eficientă și eficace.

Totuși, atunci când obligațiile bugetare nu sunt îndeplinite, administrațiile fiscale dispun de mijloace specifice pentru a obține realizarea acestora prin mijloace mai mult sau mai puțin coercitive, pentru ca neplata unui impozit la data scadență reprezintă un risc al nerecuperării definitive. Pentru a pune în practică procedurile adecvate, la momentul cel mai oportun și cu un maxim de randament scontat, practica europeană constatată în acest moment este de a se dezvolta instrumente fondate pe metodele de analiză a riscului, de reorganizare a misiunii de colectare și/sau de executare silită a impozitelor prin punerea în practică a structurilor specializate (poli de colectare în Franța, call center în Anglia) sau externalizare (Italia). Colectarea veniturilor bugetare reprezintă un subiect strategic pentru toate statele. În vederea asigurării resurselor necesare pentru susținerea bugetară.

### **Fiscalitatea în România**

La prima vedere, România are un sistem fiscal competitiv în regiune, cota unică de impozit pe profit de 16% sugerând un climat propice pentru companiile existente sau noii investitori. Cu toate acestea, sistemul fiscal românesc pierde din competitivitate, date fiind frecvența schimbărilor legislative, zonele neclare, contradictorii sau insuficient reglementate și ineficiența aparatului administrativ și judiciar. În acest sens avem ca propuneri:

#### **a) privind fiscalitatea**

- cota unică - acordarea echitabilă și stimulativă a deducerilor și facilităților fiscale;
- extinderea măsurilor de simplificare a TVA – în vederea reducerii evaziunii fiscale;
- perfecționarea sistemului de contribuții sociale – includerea în plafonul de referință (5 salarii medii lunare) pentru contribuția la pensii a tuturor surselor



de obținere a veniturilor pe cumulat; posibilitatea regularizării sumelor plătite/de plată prin declarația de venit anual;

- introducerea reglementărilor privind holdingurile cu efecte în atragerea capitalului străin dar și în relația dintre contabilitate și fiscalitate;
- extinderea în cadrul grupului fiscal a reglementărilor referitoare la transferuri de afaceri, amortizarea contabilă și fiscală, generalizarea amortizării accelerate;
- perfecționarea reglementărilor referitoare la grupul de TVA în special a celor referitoare tratamentul și evidența tranzacțiilor între membrii grupului.

Pe de altă parte, implementarea unei strategii de reducere treptată a contribuțiilor sociale poate deveni un instrument fiscal de stimulare a competitivității României, încurajând atracția și menținerea forței de muncă, mai ales a celei calificate, prin prisma integrării europene și a liberei circulații a forței de muncă la nivel european.

#### b) privind procedura fiscală

- simplificare și stabilitate legislativă pentru mediul de afaceri;
- înlăturarea formelor de discriminare dintre stat și contribuabil (gen penalități de 5% și 15% introduse în anul 2010) fie prin eliminarea lor fie prin introducerea lor și în sarcina statului în cazul neîndeplinirii unor obligații de rambursare/restituire în termen;
- reglementarea modului de stingere a obligațiilor fiscale în primul rând obligații principale (debite) și apoi accesorii (majorări, penalități, dobânzi);
- simplificarea sistemului declarativ, în sensul că declarația unică(112) să fie într-adevăr unică, iar termenele de depunere să fie diferențiate în funcție de mărimea contribuabililor și a obligațiilor fiscale;
- reglementarea în Codul fiscal și Codul de procedură fiscală a noțiunilor, termenilor și expresiilor într-o concepție unitară prin standardizarea noțiunilor și eliminarea paralelismelor, exprimărilor confuze, neclare, ambigue generate de folosirea unor cuvinte și expresii nepotrivite;
- reglementarea unei probleme într-un singur loc, fiecare obligație bugetară trebuie să fie reglementată distinct, clar, precis și complet într-un singur loc și la modul imperativ fără trimeri la alte prevederi legale următoare;
- punerea de acord a normelor metodologice cu prevederile din legislația de bază (cod fiscal, cod procedură fiscală) după fiecare modificare;
- eliminarea suprapunerilor în verificarea contribuabililor și aplicării diferențiate a legislației fiscale în cazuri similare;
- modernizarea administrației fiscale și îmbunătățirea capacității administrației fiscale.

Îmbunătățirea relației dintre autorități și contribuabili trebuie să aibă la bază un proces continuu de schimbare a atitudinii autorităților, precum și dezvoltarea expertizei și chiar o specializare a acestora pe tipuri de activități. Flexibilitatea și transparența unei astfel de relații necesită o mai bună formalizare legislativă a drepturilor și obligațiilor dintre părți și posibilitatea negocierii și medierii directe între contribuabil și autoritatea fiscală.

Capacitatea administrativă împreună cu procedura fiscală reprezintă principalele platforme care necesită reformare. Reformarea aparatului birocratic greoi și îmbunătățirea transparenței autorităților sunt imperativ necesare în premisele funcționării normale a economiei.

Semnalizăm importanța arieratelor bugetare, datorită în principal volumului indicatorilor macroeconomici de maximă importanță, și faptului că revin în atenția și controlul evaluărilor

Fondului Monetar Internațional acestora. Prezintă importanță și corelarea cu contabilitatea din perspectiva evidenței și previziunilor. Statul va trebui să coroboreze măsurile fiscale cu cele sociale și economice printr-un program coerent de relansare și reorientare a strategiei naționale. Așadar, putem aprecia că pe lângă problemele de impozitare, instabilitatea fiscală constituie o preocupare permanentă și de mare importanță pentru contribuabili, la acestea adăugându-se capacitatea administrativă a fiscului și procedura fiscală.

### **Perspective în fiscalitate**

Ca perspectivă în domeniul fiscalității se impune tot mai pregnant ideea bazei de impozitare comune consolidate CCCTB. Societățile care vor folosi formula unică valabilă în Europa vor calcula totalul profiturilor obținute de pe întreg teritoriul UE și apoi le va realoca țărilor în care companiile au activitate economică, pentru a fi impozitate cu cota de impozit pe profit aplicabilă în țările respective. O asemenea modificare ar facilita administrarea plății impozitului pe profit datorat de către companiile care operează în UE, deoarece baza de impozitare ar fi calculată folosindu-se o metodă unică și nu separat cum este calculată în prezent pentru fiecare țară. Se poate aprecia că, totuși, introducerea unei cote unice de impozit pe profit la nivelul UE ar fi un eveniment controversat și probabil ar întâmpina o opoziție serioasă din partea publicului larg din multe state membre UE. Ar fi, de asemenea, foarte dificil de implementat din punct de vedere politic. Cu toate acestea Comisia Europeană a intensificat măsurile prin Propunerea COM/2011/121, Evaluarea impactului SEC/2011/315 și Rezumatul acesteia SEC/2011/316 din martie 2011, pentru implementarea proiectului bazei unice consolidate a impozitului pe profit în Uniunea Europeană. O cotă unică de impozit pe profit la nivelul UE ar avea de asemenea implicații negative pentru multe dintre noile state membre UE, printre care și România, care au o fiscalitate mai relaxată la nivelul societăților comerciale (16% - în România), acest lucru fiind tocmai elementul de atracție pentru investițiile străine. Totuși, propunerea Comisiei UE pentru o bază unică de profit impozabil la nivelul întregii UE, lăsând în continuare guvernelor naționale libertatea de a-și stabili propria cotă de impozit pe profit, este pragmatică și rezonabilă. Acest lucru ar simplifica impozitarea profiturilor companiilor care desfășoară activități pe teritoriul UE, fără a afecta concurența sau a restricționa libertatea guvernelor naționale de a-și stabili cote de impozit pe care acestea le consideră corespunzătoare. Comisia își propune ca noul sistem să fie pus la punct până în 2013, însă marea majoritate a participanților la sondajul de opinie văd ca dată de punere în aplicare anul 2015. În interval de 2-3 ani de la data adoptării, statele membre vor trebui să transpună propunerea în legislația națională. Sistemul propus de Comisie, cunoscut sub denumirea de Baza Unică Consolidată a Impozitului pe Profit (Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB) urmează a se aplica în paralel cu metodele de calcul existente în fiecare stat membru, companiile putând alege să adopte sistemul paneuropean sau să aplice în continuare regulile naționale.

Ca o altă perspectivă este menționat că la data de 7 noiembrie 2010, Comisia Europeană a publicat o Comunicare privind impozitarea sectorului financiar. Astfel, se prezintă ideea introducerii unei taxe pe tranzacțiile financiare (FTT), care ar fi aplicabilă la nivel global, și a unei taxe pe activitățile financiare (FAT), care să fie aplicată la nivelul UE. FTT s-ar aplica pentru fiecare tranzacție în parte, impozitând-o de obicei cu o rată foarte mică, FAT este o taxă pe profit aplicabilă societăților care desfășoară activități financiare.

Tot ca perspectiva dar în domeniul procedurilor fiscale menționăm Directiva 2010/24/UE a Consiliului European din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri cu aplicare de la 1 ianuarie 2012, care are drept scop să permită statelor membre să combată mai eficient evaziunea și fraudă fiscală. În

lumina mobilității mai mari a contribuabilului și a volumului tot mai mare a tranzacțiilor transfrontaliere, directiva își propune să facă față nevoii tot mai mari de asistență reciprocă – în special, prin intermediul schimbului de informații -, astfel încât să le permită să evalueze mai bine impozitele datorate.

Considerăm că tendința de armonizare care există în UE în ceea ce privește impozitele indirecte și directe trebuie extinsă și la procedurile fiscale în general nu numai la cele care se referă la colectarea creanțelor.

#### **D. Concluzii, opinii și propuneri privind obiectivul particular: 4 Localizarea relației dintre contabilitate și fiscalitate**

##### **Localizarea relației dintre contabilitate și fiscalitate**

Relația contabilitate fiscalitate este complexă și controversată iar abordarea ei se poate face din diferite unghiuri sau puncte de vedere fiecare prezentând argumente pro și contra, avantaje și dezavantaje, puncte tari și puncte slabe, în funcție de interesele urmărite.

O posibilă abordare pe care o propunem este legată de localizarea relației contabilitate-fiscalitate care se poate găsi:

- 1) în activitatea de normare (reglementare) a contabilității și fiscalității
- 2) în activitatea de aplicare la nivelul întreprinderilor (entităților) a normelor (reglementărilor) contabile și a reglementărilor fiscale.
- 3) în ambele activități, în ceea ce privește evaluarea contabilă și fiscală.

##### **Normalizarea în contabilitate și fiscalitate**

Contextul actual, atât la nivel UE, cât și pe plan mondial, se caracterizează prin creșterea tendințelor de normalizare și armonizare contabilă internațională și dereglementare contabilă la nivel național. Astfel, normalizarea contabilă națională trece de la o abordare predominant sau exclusiv publică sau privată către una mixtă. Dereglementarea este reprezentată prin aceea că normele contabile și europene și internaționale formalizează principiile care stau la baza evaluării, regulile și convențiile ce stau la baza înregistrării contabile, întocmirii și prezentării situațiilor financiare. Normalizarea nu înseamnă numai elaborarea de norme, ci și aplicarea lor. În aceste condiții, fiecare prevedere din standarde sau normă contabilă trebuie acompaniată de o detaliere.

În ceea ce privește fiscalitatea normalizarea tinde și ea spre forma mixtă deși într-o măsură mai mică decât în contabilitate. Organismele profesionale din fiscalitate ( IFA, CFE), nu au încă anvergura celor din contabilitate, pe de o parte, dar mai ales interesele fiscale nearmonizate la nivel internațional, pe de altă parte fac mult mai dificil procesul de normalizare fiscală. Astfel că rolul primordial în acest proces îl au OECD la nivel mondial și organismele UE în Europa care stabilesc principiile de bază. Normalizarea fiscală fiind impusă prin mecanismul legislativ aplicativ al reglementărilor cu trăsături și caracteristici specifice la nivel național.

Analiza raportului contabilitate-fiscalitate prin prisma normalizării contabilității ne îndreaptă spre abordarea din punct de vedere pragmatic care are în vedere inițiativa specialiștilor din domeniu pentru elaborarea și punerea în aplicare a normelor contabile. În această situație, determinarea poziției financiare și a performanțelor financiare se realizează în condițiile reducerii unor stări conflictuale, între principiile contabile și regulile fiscale.

Comportamentul diferit al contabilității față de imaginea fidelă se datorează faptului că în anumite țări, contabilitatea nu este percepută ca un sistem de informare privind unitatea patrimonială, ci ca instrument în slujba fiscalității, care trebuie să asigure acesteia baza de calcul a impozitelor și taxelor. În esență, principiile contabile aplicate cu strictețe conduc la

obținerea imaginii fidele și aparent între ele ar trebui să existe o armonie. Realitatea ne-a demonstrat că principiile contabile general admise se găsesc unele în stare de potențial conflict iar două dintre acestea chiar în stare conflictuală cu imaginea fidelă.

Disputa referitoare la modul în care este modelat sistemul fiscal este întreținută de faptul că un impozit echitabil nu este întotdeauna și eficient și invers. Iată că principiul echității este incompatibil cu cel al nediscriminării, care presupune egalitate de tratament fiscal, cum ar fi aplicarea cotei unice. Așadar putem afirma că între principiile proprii atât ale contabilității cât și ale fiscalității nu numai că nu este concordantă dar în unele cazuri se situează chiar pe poziții opuse.

În domeniul fiscalității, anumite principii general acceptate se abat în mod clar de la conceptele utilizate la elaborarea situațiilor financiare. Diferențele dintre principiile contabilității și regulile fiscale sunt diverse deoarece regulile utilizate în contabilitate sunt subordonate conceptului general de obținere a unei imagini fidele, iar regulile fiscale urmăresc cerințele anumitor politici ale statului la un moment dat.

Așadar putem conchide că principiile contabile care stau la baza întocmirii situațiilor financiare și efectele aplicării acestora nu sunt convergente cu prevederile din legislația fiscală. Din cauza aplicării în contabilitate a reglementărilor fiscale, în sistemul contabil continental de regulă un singur utilizator (statul) este corect informat: ceilalți utilizatori sunt mai puțin informați sau chiar dezinformați. În concluzie apreciem că este necesară deconectarea procesului de normare sau reglementare a contabilității de fiscalitate atât metodologic cât și instituțional.

### **Aplicarea normelor contabile și fiscale**

Corespunzător conținutului politicii financiare a întreprinderii, obiectivele sale vizează, în principiu, constituirea și modificarea mărimii capitalului (în concordanță cu deciziile privind dezvoltarea ei); crearea structurii financiare optime; reducerea costului capitalului și creșterea rentabilității financiare; folosirea facilităților fiscale acordate de stat, etc., toate urmărind, în final, creșterea valorii firmei. În acest sens entitatea folosește politici contabile și politici fiscale. Putem rezuma ca politicile contabile ale entității reprezintă un set de convenții, norme, principii pe care o entitate le adoptă pentru întocmirea situațiilor financiare. În funcție de interesul urmărit și de specificul activității, vor fi adoptate reguli contabile care să satisfacă nevoia de informații, dar și cerințele legale impuse prin acte normative de instituțiile statului. Similar politicilor contabile, o entitate poate să aleagă să aplice sau să nu aplice anumite prevederi opționale pe care legislația fiscală îi permite să le utilizeze.

Politicile contabile pe care le adopta un profesionist în domeniu urmăresc decizia de investire sau dezinvestire. Fiscalitatea nu trebuie să intervină contabil, orice divergența între politica contabilă adoptată de o întreprindere și cea fiscală trebuie ameliorată extracontabil.

Abordând raporturile dintre contabilitate și fiscalitate, prin prisma celor două interese, cel contabil și cel fiscal, putem considera că întreprinderea este supusă unor presiuni și în același timp, transformări care de cele mai multe ori pun sub semnul incertitudinii stabilitatea și existența sa. În timp ce interesul contabil urmărește obținerea imaginii fidele asupra situațiilor financiare, având drept suport principiile contabile general admise, interesul fiscal se situează pe partea maximizării veniturilor bugetare prin aplicarea principiilor proprii ale fiscalității. Prin urmare, regulile financiar-contabile și fiscale răspund unor scopuri diferite, au obiective diferite și se bazează pe principii diferite. Cu toate că ambele seturi de reguli se utilizează în

scopul evaluării rezultatelor anuale ale unei societăți comerciale, diferențele identificate între rezultatele contabile și rezultatele fiscale sau între metodele aplicate în obținerea celor două categorii de rezultate trebuie să fie acceptate ca elemente de analiză.

În același timp, fiscalitatea va continua să se bazeze pe informațiile oferite de contabilitate, ca punct de plecare pentru o evaluare de ansamblu cu privire la potențialul unei entități de a plăti impozite și taxe, precum și pentru calcularea impozitelor și taxelor datorate de aceasta. Rezultatul financiar este punct de plecare pentru calcularea bazei de impozitare.

În aceste condiții, gestiunea fiscală a întreprinderii, preluând rolul fiscalității, trebuie să încerce o armonizare a interesului fiscal cu interesul contabil astfel încât întreprinderea, ca entitate patrimonială, să beneficieze de rezultatele armonizării. Acest lucru presupune analizarea scopurilor urmărite de cele două interese și găsirea acelor puncte de legătura, care să înlăture, pe cât posibil, divergențele, toate demersurile având drept unic ideal o imagine fidelă și reală asupra situațiilor financiare ale întreprinderii, privite sub toate aspectele și care să servească tuturor utilizatorilor. Dacă, în planul informațional și decizional, cea care răspunde problematicii gestionării elementelor din bilanț este contabilitatea, interesul fiscal este satisfăcut prin gestiunea fiscală, aceasta devenind un domeniu de interes public. Cunosând, pe de o parte, diferența care există între interesul contabil și cel fiscal, și regulile diferite aferente, precum și alternativele și oportunitățile ce sunt astăzi oferite de legislația fiscală, gestiunea fiscală a întreprinderii devine poate cea mai interesantă și de actualitate latură în activitatea practicienilor.

Asupra importanței și competenței profesiei contabile dintr-o țară își pun amprenta diferiți factori în măsura în care natura profesiei contabile se regăsește în tipul de contabilitate aplicata în economie. Profesia contabilă este în prezent principalul furnizor de servicii fiscale pentru toate sectoarele de afaceri. Este estimat că serviciile fiscale, pe o bază globală, reprezintă peste 20%, pentru companiile cotate și cele de interes public, și între 30% și 50%, pentru întreprinderile mici și mijlocii, din toate serviciile oferite de contabilii din practica publică.

Considerăm că problema raportului contabilitate-fiscalitate nu trebuie pusă doar în termeni de deconectare (deoarece, deja exista premisele realizării acestui deziderat de o maniera partiala)ci și în termeni de detensionare. Tensiunea aceasta apare atunci când, din variate motive, în reprezentarea unei tranzacții în situațiile financiare, spre exemplu, este preferată nu regula contabilă ci regula fiscală iar aceasta din urmă ar distorsiona realitatea acelei tranzacții. Ca o concluzie, calitatea produselor fiscalității și contabilității este condiționată de comportamente și influențează comportamente.

Considerăm ca pe viitor ar fi necesară o colaborare mai amplă și diversificată atât între organismele din domeniu contabil cât și între cele din domeniu fiscal în special dar și între cele două domenii (contabil și fiscal) în general.

### **Evaluarea contabilă și fiscală**

Este recunoscut faptul că societățile comerciale desfășoară activitate în scopul realizării de profit și pentru aceasta ele sunt stimulate să dezvolte mecanisme proprii de gestiune fiscală care să conducă la plata unor impozite cât mai mici în condițiile respectării legislației. Activitățile de gestionare a impozitelor și taxelor și optimizarea acestora sunt determinate și de faptul că se înregistrează o creștere a impactului fiscal asupra activității economice, odată

cu dezvoltarea și diversificarea afacerilor, precum și de impactul unor evaluări efectuate ca rezultat al aplicării unor reglementări contabile aflate într-o dinamică continuă.

Practicile actuale de evaluare sunt complexe, diferite și, cel puțin aparent, inconsecvente. Este necesară simplificarea prin consecvență, aspirație exprimată de președintele IASB, Sir David Tweedie: “Obiectivul real este de a avea un singur set de standarde, astfel încât să nu conteze dacă o tranzacție a avut loc la Brisbane sau Beijing sau Bruxelles sau Boston, ea fiind cunoscută la fel”.

Tendința generală a studiilor de specialitate este de a identifica una dintre bazele de evaluare ca cea mai potrivită pentru raportarea financiară și de a o recomanda pentru generalizare. De aceea, unul dintre obiectivele cercetării în domeniul evaluării contabile este de a identifica abordarea cea mai potrivită: convergența sau diversitatea în evaluare.

Cea mai mare parte a informațiilor financiare sunt supuse unui anumit risc de a furniza o reprezentare mai puțin credibilă decât ar trebui pentru a servi drept bază de luare a deciziilor. Riscul este cauzat nu numai de atitudini părtinitoare, cât, mai degrabă, de dificultățile inerente întâmpinate, fie în identificarea tranzacțiilor și a unor evenimente ce urmează a fi evaluate, fie în alegerea și aplicarea tehnicilor specifice de evaluare și prezentare, care contribuie la elaborarea mesajelor transmise referitoare la tranzacțiile și evenimentele respective. Prin urmare, evaluarea constituie un aspect important în vederea asigurării credibilității informației contabile raportate.

Conceptul de valoare justă a suscitat interesul multor teoreticieni, practicieni și organisme de normalizarea contabilă care se pronunță în legătură cu definirea sa, având în vedere impactul acesteia. IASB a ajuns la concluzia că utilizarea valorii juste necesită o schimbare de direcție (de la contul de profit și pierdere) către o situație a rezultatului global. Prin utilizarea rezultatului global aprecierea performanței în condițiile utilizării valorii juste devine mai credibilă. În prezent IASB are în lucru noi proiecte de modificare a Standardelor în sensul utilizării pe scară tot mai largă a valorii juste. Aceste proiecte vizează modificarea IAS 39, urmărindu-se simplificarea acestuia prin înlocuirea „modelului mixt” de evaluare care abordează diferit fiecare categorie de instrumente financiare, cu un model care să se bazeze pe utilizarea completă a valorii juste.

Pornind de la astfel de aspecte, se poate concluziona că adoptarea unei baze unice de evaluare a activelor și datoriilor ar permite evitarea multora dintre problemele asociate contabilizării instrumentelor financiare (de exemplu, dificultăți generate de definirea limitelor dintre diferitele categorii de instrumente sau cele legate de reclasificarea dintr-o categorie în alta). Totuși, așa cum susțin și mulți specialiști în domeniu, utilizarea modelului valorii juste nu poate fi extins și la alte categorii de active, înainte de a se cunoaște capacitatea acestei valori de a oferi credibilitate utilizatorilor de situații financiare.

Valoarea justă continuă să fie utilizată împreună cu alte baze de evaluare, dar pentru anumite elemente (instrumente) financiare derivate ea este probabil singura bază de evaluare semnificativă. Măsurarea valorii juste bazate pe eficiența informației pe existența unor piețe perfecte este un model teoretic ce poate crea probleme la aplicarea într-o economie reală. De aceea orice îndrumare privind utilizarea și măsurarea valorii juste dezvoltată de emitenții de standarde contabile trebuie să vizeze în principal aplicarea practică a acestora.

Evaluarea fiscală se bazează pe regulile și reglementările specifice din fiecare jurisdicție, neexistând un cadru unitar reglementat la nivel internațional. Excepție fac prețurile de transfer cu componenta acordurile de preț avans (APA) și soluția fiscală anticipată la nivel OECD și demersurile pentru baza de impozitare comună în Europa CCCTB, care cuprind elemente comune.

La baza reglementărilor internaționale și naționale în materia prețurilor de transfer stă „principiul arm's length” (principiul lungimii de braț) – un principiu unanim acceptat și care impune ca toate tranzacțiile dintre societăți afiliate să fie făcute la un preț real de piață, preț la care aceeași tranzacție s-ar fi realizat între entități independente.

Acordurile de preț în avans sunt destinate să completeze mecanismele tradiționale administrative, juridice, și ale tratatelor de rezolvare a problemelor de prețuri de transfer. Ele pot fi cel mai util mecanism atunci când mecanismele tradiționale dau greș sau sunt dificil de aplicat.

În Uniunea Europeană, Convenția de Arbitraj obligă statele membre să aplice procedurile obligatorii de arbitraj în cazul litigiilor legate de prețurile de transfer. Din păcate, un astfel de organism nu există și la nivel global – nu există o organizație mondială de comerț pentru prețurile de transfer.

În data de 22.07.2010, Consiliul OCDE a aprobat versiunile pentru 2010 ale Convenției OECD privind modelul de impozitare, Liniile directoare privind stabilirea prețurilor de transfer din 1995 și Raportul din 2008 privind atribuirea profiturilor către sediile permanente. Liniile directoare OCDE privind stabilirea prețurilor de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile financiare asigură îndrumare în ceea ce privește aplicarea principiului „prețului just”, care reprezintă consensul la nivel internațional asupra evaluării în scopuri de impozitare a tranzacțiilor transfrontaliere dintre întreprinderi asociate.

Acestea conțin îndrumări noi, mai detaliate cu privire la modul de efectuare a analizei de comparabilitate în practică, pentru a compara condițiile tranzacțiilor între întreprinderi asociate cu cele ale tranzacțiilor între întreprinderi independente. Liniile Directoare includ, de asemenea, noi îndrumări cu privire la modul de selectare a celei mai adecvate metode de stabilire a prețurilor de transfer în funcție de împrejurările cauzei și cu privire la modul de aplicare în practică a celor două metode aprobate de OCDE, numite în continuare metode privind profitul tranzacționat, și anume metoda marjei nete și metoda împărțirii profiturilor. Această actualizare include, de asemenea, un nou capitol care furnizează explicații detaliate cu privire la aspecte de prețuri de transfer ale restructurărilor de afaceri. În ceea ce privește calitatea comparabilelor obținute, noua formă a Liniilor directoare introduce conceptul de “comparabile rezonabile”(“reasonable reliable comparables”), în spiritul ideii potrivit căreia nu există comparabile perfecte și, în funcție de circumstanțele existente, de limitările inerente, de accesibilitatea informațiilor și de dificultățile întâmpinate în efectuarea căutărilor, este necesară selectarea acelor comparabile cu un grad de acuratețe suficient de mare pentru a nu denatura rezultatele analizei privind prețurile de transfer.

Întrucât legislația românească în domeniul prețurilor de transfer urmează liniile directoare emise de OCDE, orice modificare a acestora trebuie analizată din perspectiva impactului acestora asupra reglementărilor interne privind prețurile de transfer atât din punct de vedere legislativ cât și din punct de vedere al abordării practice a autorităților și contribuabililor.

În vederea obținerii unei înțelegeri corecte și complete a modului în care o companie operează și alege să desfășoare tranzacții cu părți afiliate, o importanță deosebită o capătă analiza funcțională desfășurată în scopul identificării funcțiilor pe care compania le îndeplinește, a riscurilor pe care și le asumă și a activelor pe care le utilizează.

Climatul economic actual din România, precum și nevoia de resurse financiare vor exercita în continuare o presiune indirectă asupra autorităților fiscale pentru a colecta mai multe fonduri la bugetul de stat. Frecvența și complexitatea inspecțiilor fiscale au cunoscut o tendință de creștere (care, cel mai probabil, se va menține și în continuare), iar investigarea prețurilor de transfer a devenit o practică-standard în timpul acestora. Așadar, riscul asociat prețurilor de transfer a depășit deja barierele teoretice pentru contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate. Lipsa de prudență a managementului unei companii prin nepregătirea unei strategii de apărare în eventualitatea unui control fiscal poate conduce la generarea unor obligații fiscale costisitoare. Acum mai mult decât oricând, este momentul ca orice manager prudent să se asigure că face pașii necesari în direcția minimizării riscurilor legate de prețurile de transfer utilizate de compania sa. În acest sens, primul pas este reprezentat de înțelegerea și evaluarea riscurilor aferente prețurilor de transfer practicate în cadrul tranzacțiilor desfășurate atât cu persoane afiliate rezidente, cât și cu cele nerezidente. Următorii pași constau în pregătirea documentației prețurilor de transfer, care să demonstreze respectarea principiului valorii de piață a acestor tranzacții, precum și alinierea politicii prețurilor de transfer cu modelul de afaceri al companiei.

Considerăm că la evaluarea fiscală prin prețurile de transfer suntem în situația în care fiscalitatea este în slujba contabilității și practic fiscalitatea susține imaginea fidelă, am putea spune cu metode, mijloace și interese mai puternice și eficiente decât contabilitatea.

Reevaluarea imobilizărilor este o soluție la atenuarea efectelor inflației în ceea ce privește informația contabilă, dar aceasta are implicații contabile și fiscale semnificative în România. Toate acestea se referă la recunoașterea sau nu a reevaluării mijloacelor fixe amortizabile din punct de vedere fiscal cu implicații asupra impozitului pe profit și la impozitul pe clădiri. Dacă reevaluările pentru care puteau opta firmele până în anul 2004 au fost recunoscute fiscal și datorită conectării evidenței contabile cu fiscalitatea, astăzi, normele contabile nu se mai aliniază, la nivel de principiu, cu cele fiscale. Prin urmare, apare nevoia de a reflecta amortizarea în mod diferențiat în evidența contabilă cu cea fiscală.

În concluzie, evaluarea elementelor patrimoniale reprezintă o problemă deosebit de importantă atât pentru contabilitate, cât și pentru fiscalitate și implicit în ceea ce privește rolul acestora în cadrul gestiunii întreprinderii și, totodată, sub aspectul acurateții informațiilor ce se obțin prin intermediul situațiilor financiare anuale. Cu toate acestea, literatura de specialitate abundă în puncte de vedere potrivit cărora nici o bază de evaluare nu are o aplicabilitate generală și nu este satisfăcătoare în mod absolut și, în consecință, se ridică o problemă de opțiune în acest sens.

## **E. Concluzii, opinii și propuneri privind obiectivul particular 5 Investigarea modului de manifestare a relației dintre contabilitate și fiscalitate la nivel de entitate și grup**

- *relația contabilitate fiscalitate la nivel entitate*

Când cele două categorii de reguli contabile și fiscale au intrat în contradicție, s-a ridicat problema concilierii între contabilitate, ca reprezentanta a interesului întreprinderii, subordonată imaginii fidele, cu interesul fiscal, ca reprezentant al statului. Dată fiind situația



de mai sus se ridică problema delimitării și ierarhizării raporturilor dintre contabilitatea întreprinderii și fiscalitate. Încercând un asemenea demers, aceste raporturi pot fi grupate:

- raporturi de integrare
- raporturi neutre
- raporturi variabile (mixte)

Raporturile integrate sunt raporturi de conectare sau angajare, fiind determinate de intersecția dintre interesul contabil și cel fiscal. În cazul acestei intersecții apar dezacorduri între principiile contabile și cele fiscale, și în consecință ele trebuie conciliate sau armonizate. În sfera raporturilor integrate se înscriu cu precădere trei probleme: impozitarea profitului; amortizarea imobilizărilor; evaluarea patrimoniului. Pentru analiza și implicit rezolvarea problemei privind impozitarea rezultatului poate fi reținut Standardul internațional de contabilitate (IAS) 12 elaborat de IASC. Acesta consemnează situația că reguli de evaluare diferite generează diferențe între profitul contabil și profitul impozabil. În consecință trebuie căutat un „pasaj” între cele două rezultate – contabil și fiscal(impozabil) - realizat prin intermediul diferențelor temporare și diferențelor permanente. Dacă contabilitatea nu este conectată la fiscalitate, determinarea rezultatului fiscal se delimitează ca o lucrare distinctă, și ea se efectuează în afara sistemului de conturi.

Raporturile neutrale sunt al doilea grup de raporturi între contabilitate și fiscalitate. Pentru fiscalitate, informația contabilă este folosită ca obiect și suport pentru calcularea și decontarea unei spețe de impozit sau taxă fiscală. Aceste spețe nu generează probleme pentru armonizarea celor două categorii de interese – contabil și fiscal.

Raporturile variabile (mixte) sunt acele raporturi care se modifică în anumite condiții, transformându-se din raporturi integrate în raporturi neutrale sau invers. În acest sens putem aminti : TVA, în caz prorata și impozitul pe clădiri (în România) .

Se apreciază că TVA implică două categorii de raporturi față de contabilitatea întreprinderii. Un raport neutral, pentru agenții economici supuși acestui impozit, care livrează bunuri și servicii impozabile și au prin efectul legii pro-rata de 100% astfel nefiind afectată rentabilitatea întreprinderii. Întreprinderea este obligată la plata TVA pentru cumpărările efectuate și de a solicita prin facturare clienților săi TVA-ul conform legislației. Astfel, întreprinderea intervine ca un colector de impozit pentru TVA. Pentru agentul economic plătitor de TVA care efectuează operații impozabile TVA reprezintă o degajare de cheltuielă, lăsând contul de rezultate nemodificat. În aceste situații, se apreciază că între contabilitate și fiscalitate se creează un raport neutral, informația contabilă fiind folosită ca obiect și ca suport pentru calcularea și decontarea TVA. Astfel, TVA nu generează probleme pentru armonizarea celor două categorii de interese contabil și fiscal.

Raportul neutral al TVA asupra contului de rezultate se schimbă în raport integrat față de gestiunea fiscală a întreprinderii, implicit, în contabilitate, numai în măsura în care mobilizează agentul economic plătitor de TVA la un comportament înscris în costul optim fiscal. Al doilea raport, integrat, influențează rentabilitatea întreprinderii, TVA intrând în costul de achiziție, pentru agenții economici neplătitori. Raportul integrat al TVA asupra rentabilității întreprinderii este determinat de intersecția între interesul contabil și cel fiscal.

În cazul acestor intersecții, între interesul contabil și cel fiscal apare dezacordul între principiile contabile și cele fiscale și, în consecință ele trebuie armonizate sau conciliate.

- **relația contabilitate fiscalitate la nivel grup**

Definiția grupului nu este întotdeauna fără echivoc, limitele ansamblului de întreprinderi putând varia în funcție de perspectiva din care este abordat: juridică, economică, contabilă, fiscală. Nobes constata că între grupul fiscal și cel recunoscut contabil există foarte puține legături.

Necesitatea situațiilor financiare consolidate este evidentă, ele dau o imagine mai cuprinzătoare a situației reale a unui grup, imagine pe care nu o poate da ansamblul bilanțurilor societăților componente, ele permit exprimarea într-o manieră globală a situației financiare a rezultatului grupului. Cu ocazia omogenizărilor, putem să avem implicații fiscale mai ales atunci când se trece, pentru unele componente ale grupului, de la o metodă de evaluare la alta, de la o metodă de amortizare la alta sau de la o încadrare contabilă la alta.

În conturile consolidate pot apărea elemente specifice care nu sunt întâlnite în conturile individuale și care pot influența rezultatul consolidat. Este vorba mai ales de diferența de primă consolidare. Devine evident faptul că rezultatul consolidat nu reprezintă suma rezultatelor individuale ale firmelor consolidate și nici sarcina fiscală din conturile consolidate nu este egală cu suma sarcinilor fiscale individuale.

Motivele consolidării fiscale sunt în principal determinate de optimizarea costului fiscal:

- compensarea pierderilor fiscale și profiturile între companiile din grup;
- se evită ca transferul de active între societățile din grup să fie taxat ca și câștig de capital;
- plata dividendelor între societățile din cadrul grupului nu va da naștere unor obligații fiscale suplimentare.

Un astfel de caz este acordul de finanțare a taxelor care reprezintă un mecanism de alocare, între membrii grupului fiscal a sumei totale de plată a taxelor. În condițiile în care nu există un regim de impunere avantajos la nivel de grup, grupurile recurg și la alte tactici, cele mai frecvent utilizate fiind: aranjamente pur artificiale, manipularea prețurilor de transfer și abandonul de creanță.

O observație importantă este aceea că, indiferent de regimul de impozitare adoptat la nivel de grup și oriunde ar fi domiciliat acesta, situațiile financiare consolidate nu constituie baza informațională pentru calculul impozitului la nivel de grup, explicația fiind aceea că definiția filialei în scopuri fiscale nu este similară cu cea contabilă (de consolidare), iar practicile de consolidare nu pot fi utilizate în scopuri fiscale.

*Grup TVA.* Legislația UE privind TVA oferă statelor membre opțiunea, în scopul simplificării administrative, de a considera ca fiind o singură persoană impozabilă pe acelea care, deși sunt independente din punct de vedere legal, sunt strâns legate una de alta prin legături financiare, economice și organizatorice.

Din punct de vedere contabil nu se precizează detalii în acest sens, dar este de presupus ca datoriile, respectiv creanțele privind TVA recunoscute de fiecare societate din grup, vor fi ulterior reconciliate prin conturi de decontări cu asociații pentru plata, respectiv rambursarea sumelor individuale.

Principalul avantaj al regimurilor de impunere consolidată îl reprezintă realizarea unor economii de impozit la nivel consolidat. Însă taxarea la nivel de grup implică o serie de limite.

Ca regulă generală, o pierdere fiscală realizată de către o societate din cadrul unui grup nu poate fi compensată cu profitul altei companii din același grup, indiferent dacă aceasta este sau nu stabilită în același stat, decât în situația aplicării unor măsuri fiscale specifice de consolidare la nivelul grupului. În general, regimurile de impozitare la nivelul grupului se aplică doar filialelor rezidente sau sediilor permanente ale societăților străine.

Pe palierul transferurilor intragrup și al pierderilor fiscale, un rol important revine Curții de Justiție Europene din punctul de vedere al practicii mai ales în ceea ce privește deductibilitatea fiscală, iar exemple concrete de asemenea cazuri am prezentat în cuprinsul tezei.

Sistemul de consolidare fiscală se poate dovedi un instrument financiar extrem de eficient dar totodată foarte complex care necesită o atentă implementare. La nivel contabil există aspecte delicate legate de înregistrarea tranzacțiilor caracteristice acestui sistem. Din analiza caracteristicilor consolidării fiscale este evident că un asemenea set complex de reglementări poate fi susținut și implementat doar de către societățile foarte mari, care au și expertiza necesară în acest sens.

#### *Perspective. Grup CCCTB*

Așa cum s-a arătat recent și în literatura de specialitate, configurarea unui regim de consolidare la nivelul Uniunii Europene este în acest moment cea mai urgentă chestiune care trebuie avută în vedere. Orice formă de introducere a scutirii de taxare a pierderilor reprezintă o soluție intermediară în adoptarea unei Baze Fiscale Comune Consolidate (Commun Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB), mult mai ușor de dezvoltat și implementat, însă cu un scop mai redus decât CCCTB pentru Uniunea Europeană. De asemenea, nu ar necesita nici o armonizare a sistemelor sau a bazelor fiscale, iar spre deosebire de CCCTB, care ar necesita o abordare multilaterală, comună, o astfel de măsură ar putea fi proiectată în mod unilateral.

Comisia Europeană a intensificat măsurile prin propunerea COM/2011/121, Evaluarea impactului SEC/2011/315 și rezumatul acesteia SEC/2011/316 din martie 2011, pentru implementarea proiectului bazei unice consolidate a impozitului pe profit în Uniunea Europeană, urmărind prin aceasta să permită societăților comerciale prezente în mai multe State Membre ale UE să determine baza de impozitare a profitului consolidat la nivelul întregului grup conform unui singur sistem de reguli, cele ale CCCTB.

Ca regulă de principiu, determinarea bazei impozabile se va face după aceleași reguli, atât în cazul societăților CCCTB distincte cât și în cazul societăților CCCTB care sunt supuse consolidării în cadrul unui grup, cu excepția situațiilor în care regulile specifice privind consolidarea dispun altfel.

Încă de la bun început s-a considerat ca unul dintre principalele avantaje ale proiectului CCCTB rezulta din posibilitatea consolidării profiturilor în cadrul aceluiași grup CCCTB. Astfel, prin consolidarea profiturilor grupului CCCTB, societățile implicate sunt degrevate de sarcina respectării regulilor prețurilor de transfer intra-grup. De asemenea, se va permite și compensarea pierderilor într-un mod similar, rezultând astfel o bază impozabilă consolidată care va contribui la crearea în Europa a unei regiuni de mare atractivitate pentru mediul de business, care va permite de asemenea crearea unei baze impozabile stabile pentru grupuri, într-un mediu global competitiv.

S-a apreciat că această nouă abordare, implementarea unui sistem bazat pe CCCTB ar avea ca efect direct, eliminarea sistemului existent de impunere separată a tranzacțiilor transfrontaliere în cadrul grupurilor de societăți din interiorul UE și s-ar limita astfel posibilitățile de evaziune fiscală în interiorul Pieței Comune. Implementarea CCCTB ar determina de asemenea o scădere a costurilor administrative și de calculare a impozitelor datorate, suportate atât de către autoritățile fiscale cât și de către societățile comerciale.

### **Concluzii la obiectivul general - Formularea unei opinii la problematica relației dintre contabilitate și fiscalitate**

Un punct de referință important în relația dintre contabilitate și fiscalitate îl reprezintă sistemele contabile dintre ale căror caracteristici relevante menționăm:

**A. Zona de influență continentală a practicilor germano-franceze** conform căreia la impozitarea profitului se ia în considerare profitul înregistrat în contabilitate și nu se permit prea multe cheltuieli deductibile. În cadrul acestor zone, finanțarea se face în general prin sistemul bancar, iar sistemele contabile deși sunt puternic normalizate nu acordă o prioritate ridicată întocmirii conturilor consolidate. În țările care utilizează modelul german, opțiunile contabile sunt puternic influențate de fiscalitate. Pentru a minimiza impozitul, firmele au tendința să promoveze estimări și metode care diminuează rezultatul. Duratele de amortizare, spre exemplu, corespund frecvent maximului admis de fisc. Provizioanele sunt excesive în raport cu deprecierea și riscurile reale. Influența fiscală poate conduce și la înregistrarea în conturi a unor operațiuni fără justificarea economică. Fiscul condiționează uneori acordarea unei reduceri de impozit de contabilizarea într-o formă specială a operațiunilor.

Principalele țări în care funcționează un astfel de sistem de contabilitate sunt: Franța, Germania, Elveția, Belgia, Italia, Portugalia, Grecia, Japonia, etc.

**B. Zona de influență anglo-saxona a practicilor inspirate de piețele de capital** (UK, USA; Irlanda, Olanda). Legislația fiscală influențează limitativ în mod direct conținutul și forma de prezentare a informațiilor contabile (deconectare de fiscalitate), publicarea acestor informații este cea care are o influență hotărâtoare asupra piețelor de capital. Ca atare, legislația contabilă se concentrează pe ilustrarea principiilor contabile generale elaborate de către profesia contabilă ca răspuns la nevoile practicii. Autoritățile fiscale aduc modificări substanțiale asupra informațiilor furnizate de situațiile financiare după întocmirea acestora.

Dacă într-o serie de state sistemul fiscal obliga la înregistrarea veniturilor și cheltuielilor în contabilitate pentru a putea fi evaluate din punct de vedere fiscal, așa cum întâlnim în țările Europei Continentale, în alte sisteme fiscale, precum cele anglo-saxone (SUA, Marea Britanie sau chiar Olanda), nu există o astfel de obligativitate, veniturile și cheltuielile fiind înregistrate în contabilitate după judecați profesionale specifice, iar tratamentul lor fiscal este bazat pur pe legea fiscală, neținând cont de modul cum acestea sunt înregistrate în contabilitate. În țările anglo-saxone, unde contabilizarea unei operații nu condiționează tratamentul său fiscal, situația este inversă, față de cele continentale, societățile pot fără să fie penalizate fiscal, să prezinte un rezultat care să satisfacă investitorii de capital.

Relația contabilitate-fiscalitate poate fi reflectată și de modul de reglementare al contabilității și fiscalității. Astfel, în țările cu deconectarea contabilității de fiscalitate, contabilitatea este reglementată de organisme profesionale iar fiscalitatea de către autoritatea fiscală. În timp ce în țările cu conectarea contabilității la fiscalitate și în care ambele erau reglementate de autoritățile statului se trece spre o abordare mixtă în sensul că organismele profesionale intervin tot mai mult în reglementările contabile, iar reglementările fiscale rămân apanajul statului, deși se manifestă și tendințe ale societății civile și organismelor profesionale de influențare a acestora. Considerăm că ar fi necesară o implicare mai puternică a organismelor

profesionale contabile și fiscale în procesele de reglementare mondială, europeană și națională, în vederea îndeplinirii obiectivelor proprii din contabilitate și fiscalitate, fără influențe sau poluări reciproce.

În concluzie, problemele cauzate de diferențele contabile dintre țări sunt destul de variate și gradul lor de complexitate poate diferi de la caz la caz, încadrându-se din perspectiva relației contabilitate fiscalitate între:

a) Independența fiscalității de contabilitate, caracterizată prin:

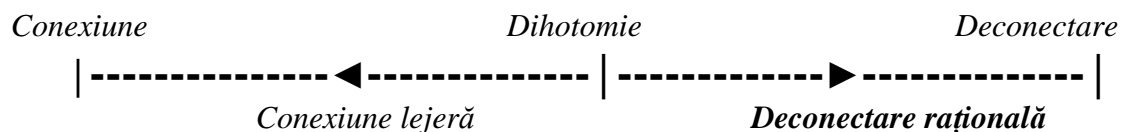
- contabilitatea comercială separată de contabilitatea fiscală;
- calcularea bazei de impozitare fără a fi legată de rezultatul contabil;
- necesitatea unui set de reguli pentru calcularea bazei de impozitare ;
- nevoia de reconciliere a celor două rezultate.

b) Dependența fiscalității de contabilitate, definită prin:

- rezultatul contabil ca punct de plecare pentru calcularea bazei de impozitare;
- ajustări pozitive și negative ale rezultatului contabil;
- necesitatea unui set de reguli pentru ajustări;
- riscul poluării fiscale a situațiilor financiare.,,

Analiza prezentată mai înainte lasă, după părerea noastră, deschisă problema raporturilor dintre contabilitate și fiscalitate. În acest cadru putem aminti trei posibilități :

- conexiunea lejeră
- formula dihotomiei (conexiune și deconectare)
- deconectarea rațională (rezonabilă ,funcțională)



Astfel, fiscalitatea răspunde unor interese care variază în cursul timpului, adeseori pe termen scurt, în funcție de legile privind finanțele publice. Or în contabilitate principiul consecvenței, clasificărilor, recunoașterii evaluării și metodelor nu poate să aducă modificarea acestora în mod regulat. În consecință, este exclusă o concordanță strict între contabilitate și fiscalitate. Pentru a concilia această contradicție, instrumentul consacrat de practică, dintotdeauna și de pretutindeni, este declarația fiscală. Această declarație nu își poate găsi sursa decât într-un sistem de înregistrare a operațiunilor întreprinderii, adică într-un sistem contabil, singurul sistem organizat și credibil pentru controlul fiscal. De aceea, nu suntem de acord cu cei care pledează pentru o deconectare totală a fiscalității de contabilitate.

Față de părerile exprimate, opinia noastră este pentru o deconectare rațională funcțională sau rezonabilă în relația contabilitate fiscalitate. Pe de o parte să fie respectate principiile de bază ale contabilității și fiscalității iar pe de altă parte să se asigure funcționarea rezonabilă la nivel de entitate. Nuanțând însă, propunem **deconectarea rațională** ca sens (spre deconectare) având în vedere pe de o parte scopurile diferite ale contabilității și fiscalității și ținând cont pe de altă parte de faptul că la nivelul de întreprindere, care este un ansamblu unitar, se manifestă atât contabilitatea cât și fiscalitatea.

Dezideratul major al oricărei cercetări cu caracter științific trebuie să fie crearea de valoare adăugată la cunoașterea științifică și dezvoltarea practicii aferentă ariei majore de cercetare.

Cercetările teoretice și practice efectuate în domeniul temei abordate în cadrul tezei de doctorat au condus la concretizarea unor **contribuții personale** dintre care putem remarca:

- Referitor la stadiul actual al cunoașterii în domeniu am realizat o dimensionare cuprinzătoare a cercetării existente la nivelul ariilor de cercetare contabilitate și fiscalitate din perspective relațiilor reciproce, constând într-o analiză cantitativă și calitativă a unor lucrări științifice relevante publicate pe plan internațional sau național.
- Am abordat un cadru conceptual coerent de actualitate și perspective în care am integrat câteva elemente fundamentale din domeniul contabilității și fiscalității cu prezentarea tendințelor și orientărilor din viziunea practicii referindu-ne la:
  - Contabilitate – sisteme contabile, standard contabile (IFRS și IFRS pentru IMM), armonizare, convergență, XBRL
  - Fiscalitate – sisteme fiscale, convenții fiscale, competiție, armonizare, CCCTB, FTT
- Am realizat o radiografie critică a unor reglementări relevante din aria contabilității și fiscalității europene și naționale cu identificarea de probleme și propuneri de rezolvare din domeniul fiscalității – respectiv ale impozitelor, taxelor, contribuțiilor și al administrării fiscale
- Abordarea relației contabilitate fiscalitate din perspectivă teoretică și practică la nivel mondial, european și național.
- Am încercat o localizare a relației dintre contabilitate și fiscalitate la nivelul de abordare al normalizării, aplicării și mixt.
  - ✓ abordarea – normalizării contabile și fiscale
    - interacțiunea internă și reciprocă a principiilor contabile și fiscal
    - raportări contabile în relație cu fiscalitatea
  - ✓ abordarea aplicării normelor
    - gestiunea contabilă și fiscal între obiectivul unitar al întreprinderii și interesele divergente ale contabilității și fiscalității
    - politicile contabile și fiscal la nivel de entitate
    - rolul profesioniștilor în contabilitate și fiscalitate
  - ✓ abordarea mixtă – în cazul evaluării contabile și fiscale
    - identificarea de puncte de convergență
      - valoarea justă și prețul just susțin imaginea fidelă în contabilitate
    - identificare puncte de divergență
      - interferențele contabile și fiscale în reevaluarea immobilizărilor
- Prezentarea de fațete ale relației din contabilitate și fiscalitate
  - ✓ la nivel de entitate
    - raporturi de integrare, raporturi neutrale și variabile cu studii practice de caz elocvente
  - ✓ la nivel de grup
    - prezentarea grupurilor din perspectivă contabilă și fiscală (grup CCCTB, grup TVA)
    - prezentarea implicațiilor rezultate din aplicarea hotărârilor Curții de Justiție Europene referitoare la transferuri intragrup și pierderi fiscale
    - abordarea de ansamblu a consolidării, la nivelul grupului din perspectivă contabilă și fiscală pe studii de caz practice

- aplicarea politicilor contabile și fiscal la nivelul grupului pe studiu de caz
- Identificarea problemelor în relația dintre contabilitate și fiscalitate cu formularea de propuneri de rezolvare.
  - stingerea creanțelor fiscal în ordinea firească, în primul rând obligații principale și apoi accesorii
  - promovarea unor măsuri de procedură fiscal pentru eliminarea efectelor negative (posibilitate vizualizare “Contul meu”)
- Analizarea contabilității , fiscalității și a relației dintre ele în România la nivel conceptual și empiric.

## **Limite și perspective ale cercetării**

### ***A. Limite***

La finalul demersului științific se impun a fi făcute unele precizări privind limitele acestei lucrări și perspectivele unei viitoare cercetări.

Este de menționat că am pornit demersul nostru de la ideea că cercetarea științifică nu este niciodată suficientă, că este necesară o permanentă înțelegere, integrare, armonizare a vechilor și noilor elemente care să contribuie la constituirea unor ansambluri complexe cu acțiune pluridisciplinară. Limitele cercetării noastre pot fi analizate atât la nivelul cercetării teoretice cât și la nivelul cercetării empirice.

Se cuvine a preciza că întrucât este practic imposibil de realizat o recenzie a întregii literaturi științifice în orice domeniu, cu atât mai mult în cazul nostru, a fost necesară limitarea analizei la anumite categorii de cercetări, fără pretenția de a fi utilizate întotdeauna cele mai relevante. Trebuie adus în discuție și caracterul efemer al unor studii care prin natura normelor și reglementărilor contabile și fiscale sunt într-o permanentă schimbare. Demersurile teoretice și metodologice pe această temă abordată pot fi oricând discutabile și criticabile.

Desigur că putem rămâne cu nostalgia că am fi putut aborda și alte aspecte, puncte de vedere sau practici, interesante dar fiind limitate de timp și spațiu, nutrim speranța de a fi tratate în cercetări viitoare.

### ***B. Perspective***

În ceea ce privește perspectivele cercetărilor viitoare, acestea sunt în mare măsură legate de limitele prezentului demers științific.

La nivelul cercetărilor teoretice acestea ar putea dezvolta unele aspecte din literatura de specialitate referitor la analiza problematicii relației dintre contabilitate și fiscalitate.

În privința cercetărilor empirice viitoare, acestea ar putea avea în vedere extinderea modalităților de abordare și a eșantionului de analiză, ca arie de cuprindere.

În consecință bazându-ne pe rezultatele cercetării reflectate pe larg în secțiunea dedicată concluziilor, contând pe beneficiul feed-back-ului aferent rezultatelor atinse și al altor contribuții originale, suntem stimulați să urmărim și pe viitor relația dintre contabilitate și fiscalitate și ne exprimăm intenția de a continua și dezvolta cunoștințele acumulate pe parcursul demersului științific în vederea identificării și implementării unor modalități concrete cu aplicabilitate practică în aria de referință.

## BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

<b>CĂRȚI ȘI TEZE DE DOCTORAT</b>	
Alexander D., Archer S. (2009)	<i>International Accounting/Financial Reporting Standards Guide</i> , CCH
Alexandru M. (2003)	<i>Convențiile fiscale încheiate de România</i> , Ed. Economică, București
Alexandru M. (2003)	<i>Dubla impunere internațională</i> , Ed. Economică, București
Avi-Yonah R. (2003)	<i>Globalization and Tax Competiton: implications for developing countries</i> , Global TaxWorkshop, Finland
Baldwin R. (2003)	<i>Agglomeration, Integration and Tax Harmonization - lucrarea</i>
Banacu C.S., Stoica M. (2004)	<i>Evaluarea organizațiilor</i> , Ed. Economică, București
Bari I. (2005)	<i>Globalizarea economiei</i> , Ed. Economică, București
Barker Y. (2001)	<i>Determining value – Valuation models and financial statements</i> , Paerson Education, Edinburgh
Băluță A. (2007)	<i>Contabilitate și gestiune fiscală</i> , Ed. Fundației România de Măine, București
Berinde S. (2006)	<i>Contabilitatea și fiscalitate veniturilor și rezultatelor entităților economice</i> , Teză de doctorat, Cluj-Napoca
Bernadi L., Profeta P. (2004)	<i>Tax Systems and Tax Reforms in Europe</i> , London, Roudledge
Bernheim Y. (1999)	<i>L'essentiel des US GAAP</i> , Mazars&Guerard
Bistriceanu Gh.D. și Colectiv (2001)	<i>Finanțele agenților economici</i> , Ed. Economică, București
Bogdan V. (2002)	<i>Contabilitate comparată</i> , Ed. Universității din Oradea, Oradea
Bogdan V. (2004)	<i>Armonizarea contabilă internațională</i> , Ed. Economică, București
Bonaci C.G. (2009)	<i>Fundamentele teoretice si practice ale contabilității instrumentelor financiare</i> , Casa Cărții de Știință, Cluj Napoca
Boța-Avram F. (2009)	<i>Imaginea fidelă în contabilitate</i> , Ed. Risoprint, Cluj Napoca
Brezeanu P. (1999)	<i>Fiscalitate, concepte, metode, practici</i> , Ed. Economică, București
Brezeanu P. (2007)	<i>Finanțe europene</i> , Ed. C.H. Beck, București
Brezeanu P. (2009)	<i>Fiscalitate: Concepte, teorii, politici și abordări practice</i> , Ed. Wolkers Kluwer, București
Bulter C., (2009)	<i>Accounting for Financial Instruments</i> , John Willey & Sons England, Ltd., 2009
Burada C. (2002)	<i>Armonizarea dintre contabilitate și fiscalitate</i> , Ed. Independența Economică, Pitești
Burlaud A. Simon G. (1993)	<i>Comptabilite de gestion</i> , Vuibert Gestion, 1993
Capaldo P. (2003)	<i>Reddito, capitale e bilancio di esercizio</i> , Giuffre, Milano
Casta J.F.	<i>Juste valuer-enjeux techniques et politiques</i> , Ed. Economică și cabinetul Mazars, Paris, 2001
Colasse B. (2001)	
Casta J.F. (2009)	<i>Theorie positive de la comptabilite</i> , Ed. Economica
Chetcuti J.P., (2001)	<i>The Process of Corporate Tax Harmonisation in the EC</i>
Chorafas D.N. (2008)	<i>Introduction to derivative financial Instruments</i> , Mc.Graw – Hill Finance and Investing,
Chorvat T. (2003)	<i>A different perspective on Tax Competition</i> , Washington
Clausing K.A. (2007)	<i>Multinational Firm Tax Avoidance and U.S. Government Revenue</i> , Wellesley Colege, MA
Colasse B. (2000)	<i>Harmonisation comptable internationale. Encyclopedie de Comptabilite, controle de gestion et audit</i> , Ed. Economică București
Collette.Ch. (1994)	<i>Initiation a la gestion fiscale de l'entreprise</i> , Eyrolles, Paris
Corduneanu C. (1998)	<i>Sistemul fiscal în știința finanțelor</i> , Ed. Codecs, București
Cosma D. (1998)	<i>Contabilitatea în lumea interdependențelor globale</i> , Ed. Augusta, Timișoara



Cozian M. (1996)	<i>Les grands principes de la fiscalite des entreprises</i> , 3-eme, edition, Litec, Paris
Craig P. (2006)	<i>EU Administrative Law</i> , Oxford University Press,
Cristea S.M. (2007)	<i>Armonizarea contabilă internațională și practicile contabile naționale</i> . Ed.Accent, București
Cuzdriorean D.D (2010)	<i>Contabilitatea și fiscalitatea sub spectrul gnoseologiei – referat doctoral</i>
Dănescu T. (2007)	<i>Proceduri si tehnici de audit financiar</i> , Ed. Irecson, Bucuresti
De Rugby V., (2002)	<i>The Virtues of Tax Havens and Tax Competition</i> , Vilnius
Deaconu A. (2000)	<i>Diagnosticul și evaluarea întreprinderii</i> , Ed. Intelcredo, Deva
Deaconu A. (2002)	<i>Evaluarea afacerilor</i> , Ed. Intelcredo, Deva
Deaconu A. (2009)	<i>Valoarea justă-concept contabil</i> . Ed.Economică, București
Deegan C., Unerman J.(2008)	<i>Financial Accounting Theory</i> , European Edition, Mc Graw-Hill
Dobroteanu L.(2005)	<i>Geneza și viitor în contabilitate</i> , Ed. Economică, București
Dumbravă P. (2004)	<i>Modificări patrimoniale</i> , Ed. Casa Universitară Clujeană, Cluj-Napoca
Dumbravă P. (2008)	<i>Management contabil</i> , Ed. Risoprint, Cluj Napoca
Dumitrescu S., Bal A. (2002)	<i>Economie mondială</i> , Ediția a II-a, Ed. Economică, București
Dușescu A. (2001)	<i>Ghid pentru înțelegerea și aplicarea standardelor internaționale de contabilitate</i> , Ed.CECCAR, București
Eglem J-Y, et.al. (1998)	<i>Les mecanismes financiers de l'entreprise</i> , Montehretien, Paris
Elliot B., Elliot J.,(2005)	<i>Financial Accounting and Reporting</i> , 9th edition, Prentice Hall
Epstein, B.J., Nach R, Bragg S.M., (2008)	<i>Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles (GAAP 2008)</i> , John Willey & Sons New Jersey
Fekete Sz. (2009)	<i>Cercetare conceptuală și empirică privind raportările financiare din România și Ungaria</i> , Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj Napoca
Feleaga N., Feleagă L. (2007)	<i>Contabilitate consolidată. O abordare europeană și internațională</i> , Ed. Economică, Bucuresti
Feleagă N. (1995)	<i>Sisteme contabile comparate</i> , Ed.Economică, București
Feleagă N. (1996)	<i>Contabilitate aprofundată</i> , Ed.Economică, București
Feleagă N.(coord.) (2008)	<i>Politici și opțiuni contabile</i> , Ed.Infomega, București
Gaftoniuc S. (1996)	<i>Finanțe internaționale</i> , Ed. Economică, București
Gauthier M., et.al. (1992)	<i>Code annote de la consolidation</i> , La Villeguerin Edition, Paris,
Gîrbină M.M, Bunea Șt. (2007)	<i>Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite)-IFRS</i> , vol.1 și 2, Ed.CECCAR, București
Gouadain D. (1990)	<i>L'integration fiscale des groupes societes</i> , Masson, Paris
Grosclaude J., (2003)	<i>Procedures fiscales</i> , ed., Dalloz
Groșanu A. (2010)	<i>Calculația costurilor pe centre de profit de la teorie la practică</i> , Ed.Irecson, Buc
Haller A., et.al.(1997)	<i>Comptabilite internationale</i> , Paris
Hamburger A. (2002)	<i>EU gets serious about tax harmonization</i> , London
Haussaire A., Pujol J.P. (2004)	<i>Organization du système d'information comptable et de gestion</i> , Dunod, Paris
Herz T. (2006)	<i>Understanding Mobility in America</i> , Center for American Progress
Hirigoyen Gerard (2003)	<i>Comptabilite financiere des societes et des groupes</i> , Collection
Huian M.C. (2008)	<i>Instrumente financiare: tratamente si optiuni contabile</i> , Ed.CECCAR, București
Inoue, Shingo, Makino, Kyoko, (2006)	<i>Propposal On Information Hiding Methods Using XML</i> , Proceedings of the 1st NLP and XML Workshop, Takizawa, Japan
Ionașcu I. (2003)	<i>Dinamica doctrinelor contabilității contemporane</i> , Ed.Economică, București
Ionașcu I. (2008)	<i>Internaționalizarea contabilității. Evoluții și consecințe în mediul românesc</i> , Ed. ASE București
Ioniță G. (coord.) (2009)	<i>Consultanță fiscală</i> , Ed.Irecson, București
Istrate C. (2000)	<i>Fiscalitate si contabilitate in cadrul firmei</i> , Ed. Polirom, Bucuresti
Kloeden P.(2006)	<i>XBRL: Originis, Implementation And Acceptance</i> , Saunders Colledge Of

	Business Publishing,
Krugman P. (2010)	<i>Conștiința unui liberal</i> , Editura Publica, București,
Lacrița G.N. (2009)	<i>Fiscalitate – soluții în sprijinul contribuabililor</i> , Ed. Tribuna Economică, București
Lacrița G.N., Ungureanu A., Popeangă G., Pop V.R și colectiv (2009)	<i>Dicționar legislativ fiscal</i> , Ed.Didactică și Pedagogică, București
Lacrița G.N., Dănescu T., Nedeluț M., Pop V.R și colectiv (2010)	<i>Probleme fiscale</i> , Ed.Tribuna Economică,București
Lacrița G.N., Dănescu T., Nedeluș M., Pop V.R si colectiv (2010)	<i>Dicționarul Codului de Procedură Fiscală</i> , Ed.Sitech, Craiova
Lacrița G.N., Dănescu T., Nedeluț M., Pop V.R. și colectiv (2010)	<i>Dicționarul Codului Fiscal</i> , Ed. Tribuna Economică, București
Lacrița G.N., Dănescu T., Pop V.R și colectiv (2010)	<i>Reglementări contabile conforme cu directivele europene</i> , Ed. Didactică și Pedagogică, București
Lacrița G.N., Nedeluț M., Dinescu E., Pop V.R. si colectiv (2010)	<i>Sistemul de pensii bazat pe principiul contributivității</i> , Ed.Sitech, Craiova
Lacrița G.N., Nedeluț M., Dinescu E., Pop V.R și colectiv (2010)	<i>Impozitarea progresivă sau pe bază de cotă unică?</i> , Ed.Sitech, Craiova
Lacrița G.N., Pop V.R, Nedeluț M. și colectiv (2010)	<i>Metode de impozitare</i> , Editura Sitech, Craiova
Lagrange J.P. (1990)	<i>Le systeme croise, l'economie traduit en comptabilite</i> Saint-Ferdinand M. ESI
Lande E.&col(2002)	<i>Contabilitate financiară aprofundată</i> , Ed.Economică, București
Langot J. (2002)	<i>Comptabilité anglo-saxonne</i> , Ed.Economică, Paris
Lassegue Pierre (1996)	<i>Gestion de l'entreprise et comptabilite</i> , Ed. Dalloz,Paris,
Lauzon L.P (1990)	<i>Fondements conceptuels de la comptabilite fin</i> ,Gaetan Morin Editeur
Lavabre Claude Lavabre Gilles (1993)	<i>Comptabilite des societes. Fusion. Consolidation</i> , Editions Litec
Lazăr S. (2010)	<i>Sisteme fiscale comparate</i> , Ed. Wolter Kluwer, București
Malciu L, Feleagă N. (2004)	<i>Reglementare și practici de consolidare a conturilor</i> , Ed. CECCAR, București
Man A., Rus A., Pop V.R (2010)	<i>Procedurile financiar-contabile</i> , Ed.Risoprint, Cluj-Napoca
Marin D. (2004)	<i>Globalizarea și aproximările ei</i> , Ed.Economică, București
Mateș D. (1997)	<i>Contabilitatea și fiscalitatea între prudență și abilitate</i> , Ed.Ivan Krasko, Arad
Mateș D. (2002)	<i>Contabilitatea financiară a întreprinderii între normalizare și armonizare</i> , Ed.Mirton, Timișoara
Mateș D. (2003)	<i>Normalizarea contabilitatii si fiscalitatea intreprinderii</i> , Ed. Mirton, Timișoara
Mateș D. (2009)	<i>Contabilitatea evenimentelor și tranzacțiilor între Standarde, Directiva și reglementări fiscale</i> , Ed.Mirton Timișoara
Mateș D., Mățiș D., Cotleț D. (2006)	<i>Contabilitatea financiară a entităților economice</i> , Ed. Mirton, Timișoara
Mățiș D. (2003)	<i>Contabilitatea operatiunilor speciale</i> , Ed. Intelcredo, Deva
Mățiș D. (2005)	<i>Bazele contabilității</i> , Ed.Dacia, Cluj-Napoca
Mățiș D., Pop A. (coord.) (2010)	<i>Contabilitate financiară</i> , Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca

Modigliani F., Miller M.,(1963)	<i>Taxes and the Cost of Capital: A Corection</i> , in American Economic Review,
MontierJ,MorseG., Williams D.(2004)	<i>Davies: Principles of Tax Law</i> , Thomson, Sweet and Maxweel, London
Moșteanu T. (2005)	<i>Finanțe publice</i> , Ed.Universitară, București
Muller V.O. (2010)	<i>Dezvoltări și aprofundări privind situațiile financiare consolidate</i> , Ed. Alma Mater, Cluj-Napoca
Munteanu C. , Horobeț A. (2003; 2005)	<i>Finanțe transnaționale</i> , Ed. All Beck, București, 2003 (ed.revizuită în 2005)
Munteanu V. (1998)	<i>Grupurile de societăți: consolidarea contabilă</i> , Ed. Economică, Bucuresti
Musgrave R. (1969)	<i>Fiscal Systems</i> , New Haven and London Zale University Press
Mustață R. (2008)	<i>Sisteme de măsurare a armonizării și diversității contabile între necesitate și spontaneitate</i> , Ed.Casa Cărții de Știință, Cluj Napoca
Nandra E.R. (2005)	<i>2005 - Tax competition and fiscal pressure in the globalization context</i> , Ed. Risoprint, Cluj Napoca
Niculeasa M.I. (2009)	<i>Politica fiscală</i> , Ed. C.H.Beck, București
Nobes C., Parker R. (2000)	<i>Comparative International Accounting</i> , Prentice Hall, Hartlow
Nobes C., Parker R.,(1998)	<i>Comparative International accounting</i> , Edinburgh: Pearson Education, Ltd
Oberson X., (2006)	<i>Droit fiscal suisse</i> , 3 ed., Helbing&Lichtenhahn, Geneve
Obert Robert (1994)	<i>Pratique internationale de la comptabilite et de l'audit</i> , Dunod,Paris
Oprea C. (2005) coord.	<i>Contabilitate de gestiune și calculația costurilor</i> ,Ed. Tribuna Economică
Oprea C., Ristea M. (2000)	<i>Bazele contabilității</i> , Ed. Național, București
Pânteu I.P. (1998)	<i>Managementul contabilității românești</i> , vol.I – II, Ed.Intelcredo, Deva
Pânteu I.P. (2009)	<i>Contabilitatea financiară românească</i> , Ed.Intelcredo, Deva
Pânteu I.P.,Bodea G. (1998)	<i>Microîntreprinderile în economia românească - înființare,contabilitate, fiscalitate, raportări, situații financiare</i> , Ed.Intelcredo, Deva
Pasqualini F. (1992)	<i>Le principe de l'image fidele en droit comptable</i> , Editions Litec
Pătroi D., Cuciureanu F.(2010)	<i>Prețurile de transfer. Între optimizare fiscală și vaziune transfrontalieră</i> , Editura C.H.Beck, București
Pereș I., Mateș D., Popa I., Pereș C., Domil A. (2009)	<i>Bazele contabilității – concepte și aplicații practice</i> , Ed.Mirton, Timișoara
Perochon Claude (1991)	<i>Comptabilite generale</i> , Les Editions Foucher, Paris
Petre G. și colab. (2011)	<i>Politici contabile</i> , ediția a II-a, Ed.Monitorul Oficial, București
Pilverdier-LatreteJ. (1990)	<i>Finance d'entreprise</i> , Economica, Paris
Pop At. (coord.) (2007)	<i>Contabilitate de gestiune în comerț</i> , Ed.Intelcredo, Deva
Popa A.F., Pitulice I.C., Jianu I.,Nichita M. (2007)	<i>Studii practice privind aplicarea IFRS în România</i> , Ed.ContaPlus, București
Popa I., Man Al. (2009)	<i>Auditul financiar de la teorie la practică</i> , Ed. Risoprint, Cluj-Napoca
Popa I.E. (2003)	<i>Mecanismul financiar contabil al provizioanelor</i> , Ed. Risoprint, Cluj-Napoca
Popa I.E., Oprean I. (2003)	<i>Procedurile auditului și controlului financiar</i> , Ed. Risoprint, Cluj-Napoca
Popa I.E., Pereș I. (2008)	<i>Control financiar</i> , Ed.Mirton, Timișoara
Pușcașu I., Cotleț D., Mateș D., Cotleț B. (2008)	<i>Contabilitatea și fiscalitatea entităților economice</i> , Ed.Mirton, Timișoara
Radebaugh L.H., Gray S. (2002)	<i>International Accounting and Multinational Enterprises</i> , 5th Edition, John Wiley and Sons, New York
Raffournier B.(1996)	<i>Les normes comptables internationales (IAS/IFRS)</i> , Ed.Economică

Raffournier B., et al. (1997)	<i>Comptabilite internationale</i> , Vuinert, Paris,
Răileanu V., Răileanu A.S. (2009)	<i>Abordări contabile și fiscale privind impozitele și taxele</i> , Ed. Economică, București
Richard Jacques (1996)	<i>Comptabilites et pratiques comptables</i> , Dalloz,
Richards J., Smith B. (2004)	<i>An Introduction to XBRL</i> , Murdoch Business School, Australia
Ristea M. (1995)	<i>Contabilitatea și fiscalitatea întreprinderii</i> , Ed. Tribuna Economică, București
Ristea M. (1997)	<i>Contabilitatea între fiscal și gestionar</i> , Ed. Tribuna Economică, București
Ristea M. (2000)	<i>Metode și politici contabile de întreprindere</i> , Ed. Tribuna Economică, București
Ristea M. (2001)	<i>Opțiuni și metode contabile de întreprindere</i> , Ed. Tribuna Economică, București
Ristea M., Olimid L. Calu D.A. (2006)	<i>Sisteme contabile comparate</i> , Ed. CECCAR, București
Rohatgi R., (2005)	<i>International Taxation</i> , BNA International London, vol. I
Rollando G. (1993)	<i>Gestion comptable et fiscale des societes commerciales</i> , 2-eme edition, Economica, Paris,
Roman D.L. (2006)	<i>Finanțele publice internaționale</i> , Ed. Economică, București
Rosenberg Claude (1992)	<i>Doctrines et pratiques comptables approfondies</i> , ESF editeur, Paris,
Săcărin M. (2004)	<i>Contabilitate aprofundată</i> , Ed. Economică, București
Schenk A., (2006)	<i>Value Added Tax. A Comparative Approach</i> , Cambridge University Oldman O. ,Press
Schmidt G. (1989)	<i>Les principes comptables</i> ,
Scongiamiglio G. (1995)	<i>Techniques de consolidation</i> , Economica, Paris
Stan S. și colectiv (2003)	<i>Evaluarea întreprinderii</i> , Ed. IROVAL, București
Stiglitz J.E. (2003)	<i>Globalizarea. Speranțe și deziluzii</i> , Ed. Economică, București
Sucală L. (2002)	<i>Contabilitate și fiscalitate</i> , Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca
Șaguna D.D., Șova D.C. (2005)	<i>Drept financiar public</i> , Ed. All Beck, București
Talpoș I. (1997)	<i>Finanțele României</i> , vol. I, Ediția a III-a, Ed. Sedona, Timișoara
Tiron-Tudor A. (2000)	<i>Consolidarea conturilor</i> , Ed. Tribuna Economică, București
Tiron-Tudor A. (2008)	<i>Evaluarea controlului financiar intern</i> , Ed. Accent, Cluj-Napoca
Tiron-Tudor A. (coord.) (2005)	<i>Combinări de întreprinderi. Fuziuni și Achiziții</i> , Ed. Accent, Cluj-Napoca
Tixier G. (1995)	<i>Droit fiscale internationale</i> , 2-eme edition, PUF, Paris
Toma M. (2007)	<i>Inițiere în evaluarea întreprinderilor</i> , Ediția a II-a, Ed. CECCAR, București
Trotman Matyn (1993)	<i>Comptabilite britannique</i> , Mode d'emploi, Economica,
Tulai C. (2003)	<i>Finanțele publice și fiscalitatea</i> , Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca
Tulai C., Șerbu S. (2005)	<i>Fiscalitate comparată și armonizări fiscale</i> , Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca
Van den Temple, A.J. (1970)	<i>Impots sur les societes et impot sur le revenu dans les Communautes Europeennes</i> , coll. Etudes, serie Concurrence, Des Communautes Europeennes,
Van Greuning H., Koen M. (2003)	<i>Standarde Internaționale de Contabilitate – ghid practic</i> , Ed. Irecson, București
Văcărel I. și colectiv (1994)	<i>Finanțe publice</i> , Ed. Didactică și Pedagogică, București
Văcărel I. (1995)	<i>Relații financiare internaționale</i> , Ed. Academiei Române, București
Veron N., (2007)	<i>The Global Accounting Experiment</i> , Bruegel Blueprint Series,
Vintilă G. (2006)	<i>Fiscalitate metode și tehnici fiscale</i> , Ed. Economică, București
Voinea L. (2007)	<i>Corporațiile transnaționale și capitalismul global</i> , Ed. Polirom, Iași
Walton Peter (1996)	<i>Le comptabilite anglo-saxonne. Edition La Decouverte, Paris</i>
Welzer J.P., Arnal S. (2007)	<i>La TVA intracommunautaire</i> , Delmas
Yan R.W., (1998)	<i>GAAP Guide, Restatement and analysis of Current Promulgated GAAP, Canada</i>

<b>ARTICOLE</b>	
Acrisini A., (2010)	<i>Documentația prețurilor de transfer în contextul recesiunii economice, Monitorul Fiscalității Internaționale</i> iunie 2010,p.206-209
Adams L. și Drtina R, (2008)	<i>Transfer pricing for aligning divisional and corporate decisions</i> , articol publicat în <i>Business Horizons</i> vol.51, issue 5, p.411-417, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.sciencedirect.com">www.sciencedirect.com</a>
Aisbit S. (2006)	Assessing the Effect of the Transition to IFRS on Equity: The Case Of the FTSE 100, <i>Accounting in Europe</i> , 3(1), 2006
Albu N (coord.) (2010)	<i>Analiza comparată a politicilor de recunoaștere, evaluare și prezentare în situațiile financiare a informațiilor privind activele, Contabilitatea,expertiza si Auditul Afacerilor</i> , februarie 2010, p.34-42
Alexander D., Jermakowicz E., (2006)	A True and Fair View of the Principles/Rules Debate, <i>Abacus</i> vol.42, no.2, p.132-164
Baker R.C. and Barbu E.M. (2007)	Trends in research on international accounting harmonization, <i>The International Journal of Accounting</i> , 42(3), 207
Baldwin A. și colab.(2006)	XBRL: An Impact Framework and Research Challenge, <i>Journal of Emerging Technologies in Accountin</i> , vol3, nr.1/2206
Barth M.,( 2010)	Comment on Panelists, <i>Abacus</i> , vol.46,nr.1, 2010
Bauman Ch,C. și Bauman M. (2002)	<i>The deferred tax asset valuation allowance and earnings quality</i> , <i>Review of Accounting and Finance</i> vol.1, issue 1, p.72-87, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.emeraldinsight.com">www.emeraldinsight.com</a>
Beeler J., Evans A., Turner K., (2009)	<i>How fair is fair value</i> , <i>Proceedings of American Society of Business and Behavioral Sciences</i> , 2009
Berinde S. (2006)	<i>Impozitarea amânată și perspectiva deconectării contabilității și fiscalității</i> , <i>Impozite și Taxe</i> 10/2006, p.57-64
Bernheim Yves (1997)	L'essentiel des US GAAP Referentiel comptable americain et enjeux de l'harmonisation internationale, <i>Mazars și Guerard</i> , 1997
Bettendorf L., Van der Horst A., De Mooij R.A, Vrijburg H. (2010)	<i>Corporate Tax Consolidation and Enhanced Cooperation in the European Union</i> , <i>Fiscal Studies</i> vol.31, issue 4, p.453-479, articol downloaded din baza de date <a href="http://onlinelibrary.wiley.com">http://onlinelibrary.wiley.com</a>
Bizon M., (2010)	<i>Controverse create de utilizarea valorii juste in condițiile economice actuale</i> , <i>Revista Finanțe Publice și Contabilitate</i> , martie 2010, p.11-15
Bob van der Made (2008)	EU produces Common Consolidated Corporate Tax Base, <i>International Tax Review</i> , martie 2008
Bonaci C.G., Strouhal J. and Matis E.A., (2009)	<i>Financial Reporting for Derivatives: One of the Financial Crisis roots?</i> , <i>Journal of International Finance and Economics</i> , vol.9 No.1, p. 45-76
Bonner S.E et.al.( 2006)	The most influential journals in academic accounting, <i>Accounting, Organizations and Society</i> , 31 , 2006
Boulescu M., ( 2010)	<i>Obiectivele IAS și IFRS adoptate la nivel european</i> , <i>Gestiunea și Contabilitatea Firmei</i> , august 2010, p.43-48
Boussard Daniel (2006)	A la recherche du principe de continuité, <i>Etude</i> nr.6
Bradford D.F.(2010)	<i>Addressing the transfer pricing problem in an origin basis X Tax</i> , articol publicat în <i>International Tax and Public Finance</i> vol.10, issue 5, p. 591-610, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Brezeanu P., (2010)	<i>Evoluția fiscalității în UE</i> , <i>Monitorul Fiscalității Internaționale</i> noiembrie 2010, p.634-638
Brochner J., et.al (2006)	The Dilemmas of Tax Coordination in the Enlarged European Union, <i>EFIR</i> , Working Paper no.2006-11
Broomahll D.(2010)	<i>Dynamic adjustments in transfer pricing agreements</i> , articol publicat în

	Business Economics vol.42, issue 2, p.22-31, <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Bufan R. (2008)	<i>Probleme ale încadrării unor venituri în convenția model OECD</i> , Revista Română de Fiscalitate 2008
Burlaud A., Collase B., (2010)	Standardizarea contabilă internațională: reîntoarcerea politicului? Audit financiar, ianuarie 2010, p.3-11 și februarie 2010, p.10-15
Campbell R, Owens-Jackson L. și Robinson D. (2008)	<i>Fair value accounting from theory to practice</i> , articol publicat în Strategic Finance no 90, p. 31-37, <a href="http://search.proquest.com">http://search.proquest.com</a>
Carswell A.T.(2009)	<i>Effects of mortgage fraud on property tax assessments</i> , articol publicat în Journal of Property Tax Assessment & Administration vol.6, issue 2, p.5-17, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.ebscohost.com">www.ebscohost.com</a>
Cârțițe I., (2009)	<i>Grupurile de TVA: scopuri, posibilități și limite</i> , Curierul Fiscal, octombrie 2009, p. 19-21
Casta J.F. (1996)	Politique comptable des entreprises, Encyclopedie de gestion, Economica, 1996
Ceriani V. (2008)	<i>CCCTB and the Financial Sector</i> , articol publicat în EC Tax Review vol.17, issue 4, p.159-168, <a href="http://www.ebscohost.com">www.ebscohost.com</a>
Chen C. (2010)	<i>Case Study Application of VSM to Transfer Pricing</i> , articol publicat în Systemic Practice and Action Research vol.18, issue 4, p. 379-394, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Chersan I.C., (2010)	<i>Competență și calitate în audit, Contabilitatea</i> , expertiza si Auditul Afacerilor, decembrie 2010, p.46-52
Cnossen S.(2010)	<i>How much tax coordination in the EU</i> , articol publicat în International Tax and Public Finance vol.10, issue 6, p.625-649, <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Collase B. (2006)	Les normes comptables internationales sont aussi des normes de gouvernance, Le Monde, 5 decembrie 2006
Constantin S. (2010)	<i>Evaluarea la valoarea justă instrumentelor financiare</i> , Gestiunea și Contabilitatea Firmei 1/2010,p.45-47
Cozian Maurice (1992)	Exercices de fiscalite des entreprises, Litec, Paris, 1992
Craiciu I. (2010)	<i>Principiile directe privind implementarea bazei unice consolidate a impozitului pe profit (CCCTB)</i> , Monitorul Fiscalității Internaționale iunie 2010, p.214-219
Cussons P. (2007-2008)	<i>CCCTB: It's on the horizon</i> , articol publicat în International Tax Review vol.1, issue 1, p.2-3, articol downloaded din <a href="http://search.proquest.com">http://search.proquest.com</a>
Dănescu T., Spătăcean O. (2011)	<i>Limitări și inadvertențe în procesul de raportare financiară conform IFRS – cazul societăților de investiții financiare</i> , Revista Audit Financiar Anul IX, nr.4/2011
Darwent R. (2008)	<i>IFRS for small and medium sized enterprises: IAS 12 – Income Taxes</i> , articol downloaded din baza de date <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Deaconu A., Bonaci C.G. (2008)	<i>Valuation of inventories considering the fair value options</i> , Analele Universitatii Oradea – Stiinte Economice, Categ. CNCSIS B, Tom XVII, vol.3. 2008, p.1161-1166
Deaconu A., Groșanu A. (2004)	<i>Convergența contabilă și răspunsul românesc la acest proces</i> , volumul 1al Conferinței internaționale organizatăde Facultatea de Științe Economice și Sociale, Universitatea Godollo, Ungaria, septembrie 2004
Deaconu A., Nistor C., Cuzdriorean D. (2009)	<i>Considerations on the fair value of revenues recognized in financial statements</i> , Volumul Conferinței internaționale Integrarea europeană noi provocări pentru economia României, ed. a V-a,Oradea, 2009
Demski J.S., Christens J., (2006)	The Non-Neutrality of Reporting Standards, working papaer,2006
Deventer D.R., (2007-2008)	Fair-Value accounting CDOs and the Credit Crisis of 2007-

	2008,Bank
Devereux M., Loretz S., (2008)	The effects of EU formula apportionment on corporate tax revenues, Oxford University Center for Business Taxation,, 31 ianuarie 2008
Diaconu A., (2010)	<i>Valoarea justă în Standardele Internaționale de Raportare Financiară</i> ,Revista de Finanțe Publice și Contabilitate , aprilie 2010, p.5-9
Domnișoru S, Ogarcă R., Vânătoru S. (2004)	<i>Considerații privind relația contabilitate-fiscalitate la nivelul firmei</i> , Gestiunea și Contabilitatea Firmei 8/2004, p.46-53
Duca E. (2009)	<i>Unele aspecte controversate privind prețurile de transfer</i> , Monitorul Fiscalității Internaționale 8/2009, p.295-296
Dumitrean I., (2010)	Valori folosite în evaluarea de bunuri, acțiuni, societăți, sau afaceri, Contabilitatea, expertiza si auditul Afacerilor, iunie 2010, p.2-10
Duran Cabre J.M. (2006)	<i>2006, Reformas Fiscales en Espana: presente y futuro</i>
Edwards Ch, Ruggy V.(2002)	International Tax Competition A 21st-Century Restraint on Government, Policy Analysis nr.431, Cato Institute, 2002
Efrat R. (2009)	<i>The tax debts of small business owners in bankruptcy</i> , articol publicat în Akron Tax Journal vol.24, issue 1, p.175-205, <a href="http://www.ebscohost.com">www.ebscohost.com</a>
Eichner Th. și Runkel M. (2011)	<i>Corporate income taxation of multinationals in a general equilibrium model</i> , articol publicat în Journal of Public Economics no 95, p.723-733, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.sciencedirect.com">www.sciencedirect.com</a>
Fekete Sz, Sucală L., (2004)	The Romania accounting system Between Past, Present and Future publicat in volumul conferinței ”7th International Science Conference EDAMBA, Universitatea de Economie Bratislava, Nove Zamby, Slovacia; Aprilie 2004, pp.289-293
Feleagă N. (1993)	<i>Noua contabilitate</i> , serial publicat în „Adevărul economic”
Fladiwibowo Y. (2010)	<i>Fiscal Policy, Investment and Long-Run Economic Growth</i> , articol publicat în Asian Social Science vol.6, issue 9, p.3-11, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.ebscohost.com">www.ebscohost.com</a>
Fuest C., (2008)	The European Commission’s proposal for a common consolidated Corporate tax base, Oxford Review of Law, vol.24, no.4, 2008
Gavriliu C. (2010)	Câteva repere privind legislația prețurilor de transfer din România,Monitorul Fiscalității Internaționale 3/2010, p.132-134
Ghizdeanu I. Ristea C.,( 2010)	Evoluția și structura arieratelor, Revista de Finanțe Publice și Contabilitate , martie 2010, p.26-30
Gilbert Gerald (2010)	Planul de activitate revizuit al IASB, Congres CECCAR 2010
Gobalraja N., Benassy-Quere A. (2007)	<i>L’Harmonisation Fiscale</i> , CEPII, p.7
Grau P., Herrera P.M.,(2003)	The Link between tax coordination and tax harmonization:Limits and alternatives, EC Tax Review, 12(1), 2003, p.28-36
Gresik Th.A. și Osmundsen P.(2007)	<i>Transfer pricing in vertically integrated industries</i> , articol publicat în International Tax and Public Finance vol.15, issue 3, p. 231-255, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Gușe, G.R. (2010)	Evaluarea pentru raportarea financiară ca temă de cercetare în contabilitate , expertiza si Auditul Afacerilor, iunie 2010, pp.17
Hahn W. (2007)	Accounting research: An analysis of theories explored in doctoral Dissertations and their applicability to Systems Theory, Accounting Forum, 31, 2007
Hebous S. (2010)	<i>The effects of discretionary fiscal policy on macroeconomic aggregates: a reappraisal</i> , articol publicat în Journal of Economics Surveys no 29, p.11-25, articol downloaded din baza de date <a href="http://onlinelibrary.wiley.com">http://onlinelibrary.wiley.com</a>
Hermann K. (2008)	<i>Will CCCTB spell the end of low corporation tax?</i> , articol publicat în

	Sunday Times no 26, articol downloaded din <a href="http://search.proquest.com">http://search.proquest.com</a>
Hey J. (2008)	EU Common Consolidated Tax Base: Guided Variety vs Strict Uniformity, Lessons from the „U.S. States’ Tax Chaos”, New York,
Hughes S.B., Sander J.F. și Snyder J.K. (2009)	<i>Critical accounting policy and estimate disclosures: company response to the evolving SEC guidance</i> , articol publicat în Research Accounting Regulation vol.21, issue 1, p.19-33, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.sciencedirect.com">www.sciencedirect.com</a>
Ighian C. (2010)	<i>Empirical study on the prospects of applying fair value accounting in Romania</i> , articol publicat în Annals of DAAAM & Proceedings p. 929-930, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.ebscohost.com">www.ebscohost.com</a>
Inanga E.L. Schneider W.B. (2005)	The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication, Critical Perspectives on Accounting, 16, 2005
Ioanăș C., Popa A.F. (2006)	Armonizarea contabilă și concurența fiscală în Europa Impozite și Taxe 9/2006, p.62-64
Ionașcu I., Ionașcu M., (2010)	Raportarea financiară și interesul public, Contabilitatea, expertiza și Auditul Afacerilor, martie 2010, pp.41-46
Iovescu D. (2010)	Analiza prețurilor de transfer în condițiile de recesiune Economică, Monitorul Fiscalității Internaționale 12/2010, p.673-675
Irimia A. (2008)	Companii multinaționale și globalizare, Consultant Fiscal . 3/2008, p.28-29
Janeba E., Wilson J.D. (2003)	Tax Competition and Trade protection, Finanz Archiv, 56, .459-480
Janssen L., Kegels F., Verschuere F., (2004)	Les changes administrative sen Belgique pour l’annee 2004, <a href="http://www.plan.be">www.plan.be</a> , p.17
Jianu I., Lapeș R., Radu G. (2009)	Auditul financiar-contabil, moderator și integrator al procesului de armonizare a raportărilor financiare cu directivele europene și IFRS, AF 10/2009, p. 11-22
John J. (2011)	<i>New EU Strategy for "Relaunch of the Single Market" – fresh start for the CCCTB?</i> , articol publicat în Journal of International Taxation vol.22, issue 3, p.16-17, articol downloaded din baza de date <a href="http://search.proquest.com">http://search.proquest.com</a>
King E. (2010)	<i>Some alternative approaches to transfer pricing</i> , articol publicat în Transfer pricing and Corporate Taxation p.51-64, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Kogels H., (2006)	VAT Internationally trade service and Intangibles – a first Step toward OECD VAT Guidelines, IBFD, Buletinul august/Septembrie 2006, p.375-376
Krumwiede T. (2008)	<i>The role of fair value accounting in the credit market crisis</i> , articol publicat în International Journal of Disclosure & Governance vol.5, issue 4, p.313-331, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.ebscohost.com">www.ebscohost.com</a>
Lăcrița-G. N., Pop V. R., Nedeluț M., și colectiv (2009)	Impozitul forfetar, p. 3-30, Revista Taxe și Impozite Nr. 9/2009
Lăcrița-G. N., Nedeluț M., Pop V. R., Dinescu E. (2010)	Impozitarea muncii în România, p. 3-21, Revista Taxe și Impozite Nr. 3/2010
Lăcrița-G. N., Nedeluț M., Pop V. R. (2010)	Recuperarea pierderilor fiscale, p.34-36; ; Revista Tribuna Economică Nr. 22/2010 , Revista Consultant Fiscal NR.4/2010
Lăcrița-G. N., Nedeluț M., Pop V. R. (2010)	Contribuțiile de asigurări sociale, p.32-41; Revista Taxe și Impozite Nr. 1-2/2010
Lăcrița-G. N., Nedeluț M., Pop V. R., Dinescu E. (2010)	Fiscalitate. Calculul impozitului pe veniturile obținute de angajații-pensionari și de pensionari, p.35-42; Revista Tribuna Economică Nr. 14/2010
Lăcrița-G. N., Pop V. R.,	Fiscalitate. Fiscalitatea veniturilor din muncă, în România, în anul



Nedeluț M., Dinescu E. (2010)	2010. Revista Consulting Review Nr. 3/2010
Lăcrița-G. N., Pop V. R., Nedeluț M., și colectiv (2010)	Facilități fiscale, p.39-482, Revista Taxe și Impozite Nr.12/2010
Lăcrița-G. N., Pop V. R., Nedeluț M., Dinescu E. (2010)	Glosar de termeni folosiți în convențiile de evitare a dublei impunerii, p.80-96. Revista Taxe și Impozite Nr. 7-8/2010, Revista Consulting Review Nr. 3/2010
Lăcrița-G. N., Nedeluț M., Pop V. R. (2010)	<i>Necesitatea regândirii reglementării și impozitării jocurilor de noroc</i> , p.61-62; Revista Taxe și Impozite Nr. 5-6/2010
Lăcrița-G. N., Nedeluț M., Pop V. R., Dinescu E. (2010)	Necesitatea respectării normelor de tehnică legislativă la întocmirea Notelor de fundamentare care stau la baza elaborării fiecărei ordonanțe și hotărâri ale Guvernului. Revista Consulting Review Nr. 3/2010
Lăcrița-G. N., Pop V. R., Nedeluț M., Dinescu E. (2010)	Documentar. Fiscalitatea în lume. Revista Consulting Review Nr. 3/2010
Lăcrița-G. N., Pop V. R., Nedeluț M., și colectiv (2009)	<i>Impunerea pe bază de norme de venit</i> , p.30-48; Revista Taxe și Impozite Nr. 9/2009
Lăcrița-G. N., Nedeluț M., Pop V. R., și colectiv (2010)	Metode de impunere în practica fiscală, p.5-12, Revista Taxe și Impozite Nr.12/2010
Lăcrița-G. N., Nedeluț M., Pop V. R. (2010)	Soluții pentru combaterea evaziunii fiscale prin perfecționarea reglementării prescripției, p.31-35; Revista Tribuna Economică Nr. 23/2010
Lăcrița-G. N., Nedeluț M., Pop V. R., Dinescu E. (2010)	<i>Unele considerații cu privire la conținutul notelor fundamentare care stau la baza elaborării actelor normative</i> , p.41-56; Revista Taxe și Impozite Nr. 3/2010
Lăcrița-G. N., Pop V. R. (2010)	Probleme în calcularea contribuției de sănătate – Studiu complex, p.26-43; Revista Tribuna Economică - Nr. 9/2010
Laufenburger H. (1959)	Histioare de l'impôt, Presses Universitaires de France, Paris, 1959, p.40
Lowe A. Locke J. (2006)	Constructing an 'efficient frontier' of accounting journal quality, British Accounting Review, 38, 2006
Luca A., Lupu M. (2010)	Prețurile de transfer, Consultant Fiscal 16/2010, p. 32-35
Magnan M. (2010)	<i>Fair value accounting and the financial crisis: messenger or contributor?</i> , articol publicat în Accounting Perspectives vol.8, issue 3, p.189-213, articol downloaded din baza de date <a href="http://onlinelibrary.wiley.com">http://onlinelibrary.wiley.com</a>
Manolescu M., Roman A.G. (2010)	Politicele contabile ale entităților – conținutul și rolul acestora-parte a II-a, Contabilitatea, expertiza și Auditul Afacerilor, Ianuarie 2010, pp.24-31
Marinescu S., (2010)	Arierate bugetare, Revista de Finanțe Publice și Contabilitate, martie 2010, p.31-34
Matis D., Bonaci C.G., (2007)	Financial Instruments according to the International Financial Reporting Standards, Competitiveness and European Integration – Audit and Accounting Convergence, Alma Mater, pp-277-286
Matis D., Mustata R., și Fekete Sz., (2006)	Reglementări și sisteme contabile în contextul globalizării, Volumul conferinței Congresul al XVI-le al profesiei contabile din România, CECCAR, București, pp.652-669
Mehafdt M. (2010)	<i>The ethics of international transfer pricing</i> , articol publicat în Journal of Business Ethics vol.28, issue 4, p.365-381, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Mehl L. Betrame P. (1984)	Science et technique fiscale, PUF, Paris, 1984
Moroz F. (2010)	Dosarul prețurilor de transfer – utilitatea dosarului întocmit la nivel de

	grup, Monitorul Fiscalității Internaționale 7/2010, p.383-384
Munteanu V., Zuca M.,(2009)	Studiu comparativ între Standardele internaționale de contabilitate (IAS) și Principiile contabile generale acceptate din SUA (US-GAAP), Monitorul Fiscalității Internaționale martie 2009, p.101-104
Mustață R.V. Mătiș D. (2007)	Measurement of need for harmonizations between national accounting standards and international financial reporting standards, Journal of International Business and Economics, 7, 2007
Naedele M. (2003)	Standards for XML and Web service Security, Computer Journal, Vol.36, nr.4/2003, p.96-98
Napier C.J. (2004)	Accounts of change: 30 years of historical accounting research, Accounting Organizations and Society, 29, 2004
Nichita M., (2010)	IFRS 1 – Adoptarea pentru prima dată a IFRS, Monitorul Fiscalității Internaționale noiembrie 2010, p.626-633
Nită M.M. (2010)	Evaluarea la valoarea justă – proiect în curs de reglementare la nivel internațional, Revista Finanțe Publice și Contabilitate mai 2010, p.3-6
Niță MM (2010)	O privire de ansamblu asupra proiectului de IFRS-uri pentru IMM-uri, Revista Finanțe Publice și Contabilitate 1/2010 p.11-14
Nobes C. (1988)	The causes of financial reporting differences, în Nobes și Parker, Issues in Multinational Accounting, Oxford, 1988
Nobes.C., Weetman P., Gordon (1998)	International Financial Accounting. A Comparative Approach, Financial Times Pitman Publishing, 1998, p.7 ș.u.
Nugroho A. Dwi (2009)	<i>Treatment of Losses in an EU Corporate Tax Group, ending a series of unfortunate events</i> , articol publicat în EC Tax Review vol.18, issue 1, p.29-46, articol downloaded din baza de date www.ebscohost.com
Nuță A.C. (2008)	Teorii asupra sistemelor fiscale ideale, Revista Română de Fiscalitate mai 2008, p.1 ș.u.
Oestreicher A., Koch A. (2009)	<i>Corporate Average Tax Rates under the CCCTB and possible methods for international loss-offset</i> , <a href="http://search.proquest.com">http://search.proquest.com</a>
Oprea C. (2002)	<i>Contabilitate de gestiune</i> , Tribuna Economică
Opre A., (2009)	Neutralitatea fiscală în materia taxei pe valoarea adăugată, Monitorul Fiscalității Internaționale mai/2009, p.164-169
Oprean V.B., Oprean D., (2009)	Conexiuni contabilitate-Fiscalitate-Control în contextul prezent, Revista Finanțe Publice și Contabilitate, ianuarie 2009, p.6-12
Paul Pacter (2010)	IFRS pentru IMM-uri, Congres CECCAR, 2010
Petre G., Avram M., Duinea E. (2010)	<i>Politici contabile între necesitate și obligație legală</i> , Revista „Audit Financiar” nr.1/2010
Petre G., Avram M., Duinea E., Lazăr A. (2010)	<i>Aspecte practice privind elaborarea și aplicarea politicilor contabile</i> , Revista „Audit Financiar” nr.4/2010
Petrean C. (2010)	Integrare și politici fiscale europene, Consultant Fiscal 11/2010, p.26-27
Pfeiffer Th., Schiller U. și Wagner J. (2010)	<i>Cost-based transfer pricing</i> , articol publicat în Review of Accounting Studies vol.16, issue 2, p. 219-246, <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Popa A., (2009)	Implicații privind prețurile de transfer în cazul restructurărilor de afaceri, Monitorul Fiscalității Internaționale martie 2009, p.91-93
Procháyka D.(2011)	<i>The role of fair value measurement in the recent financial crunch</i> , articol publicat în Economics, Management and Financial Markets no 6, p.989-1001, articol downloaded din baza de date <a href="http://search.proquest.com">http://search.proquest.com</a>
Raffournier B., (2007)	Les oppositions françaises a l'adoption des IFRS: Examen critique et tentative d'explication, Comptabilite, Controle, Audit, 2007,
Răileanu V., (2009)	<i>Conexiune și deconectare în relația contabilitate fiscalitate - CECCAR</i>

Răileanu V., & Rapencu C., (2005)	Business acquisition under IFRS 3 "business combination" Options and clasifications, Accounting and Management information Systems, no.11-12, 57-65
Richard Jacques (1991-1992)	Systemes comptables compares, seminar de inițiere în cercetarea contabilă, Universitatea Paris-Dauphine, 1991-1992
Ring E. (2007)	<i>Overview and critique of existing transfer pricing methods</i> , articol publicat în Transfer Pricing and Corporate Taxation p.11-48, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Ristea M. (coord.) (2010)	<i>Recunoașterea și evaluarea inițială a imobilizărilor corporale</i> , Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr.10/2010, p.17
Rugy V., Rahn W., (2003)	Threats to Financial Privacy and Tax Competition, Policy Analysis No.491, Cato Institute, 2003
Ryan S.G., (2008)	Accounting in and for the Subprime Crisis, The Accounting Review, vol 83, no.6, p. 1605-1638
Sacarin M., (2010)	Teoriile consolidării și implicațiile acestora în informarea financiară Auditul financiar, vol.6. no.10: 29-39
Salvato G. și colab. (2006)	Presentation and Exchange of Business Models With XML, Computers In Industry Journal, vol.40, nr.2-3/2006, p.125-139
Scheiker M. și Eichenberger (2010)	<i>Auditors and fiscal policy: Empirical evidence on a little big institution</i> , articol publicat în Journal of Comparative Economics vol.38, issue 4, p.357-380, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.sciencedirect.com">www.sciencedirect.com</a>
Schjelderup G. și Sorgard L. (2010)	<i>Transfer pricing as a strategic device for decentralized multinationals</i> , articol publicat în International Tax and Public Finance vol.4, issue 3, p.277-290, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Sedmihradsky M., Klazar S., (2006)	Tax competition for FDI in Central-European Countries, Praga
Shacketford D.A., Slemrod J. și Sallee J. (2007)	<i>Financial reporting, tax and real decisions: toward a unifying framework</i> , International Tax and Public Finance no 10, <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Sinn H.W., (2007)	Tax Harmonization and Tax Competition in Europe,
Soren Bo N., Pascalis R.M. și Guttorm Sch. (2010)	<i>Company taxation and tax spillovers: Separate accounting versus formula apportionment</i> , articol publicat în European Economic Review no 54, p.121-132, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.sciencedirect.com">www.sciencedirect.com</a>
Spengel C., Wendt C., (2007)	A Common Consolidated Tax Base from Multinational Companies in the European Union: some issues and options, Oxford University Center for Business Taxation, Park End Street, iunie 2007
Strampelli G. (2010)	<i>The IAS/IFRS after the crisis: limiting the impact of fair value accounting on companies' capital</i> , <a href="http://search.proquest.com">http://search.proquest.com</a>
Sun Sh. (2010)	<i>Perspective on Fair Value Measurement</i> , articol publicat în Asian Social Science vol.6, issue 3, p.113-117, <a href="http://www.ebscohost.com">www.ebscohost.com</a>
Taylor Ch. (2011)	<i>Negative reaction to CCCTB draft laws</i> , articol publicat în Irish Times no 21, articol downloaded din baza de date <a href="http://search.proquest.com">http://search.proquest.com</a>
Teau A.M. (2010)	Stabilirea și utilizarea acordurilor de preț în avans, Consultant Fiscal 14/2010, p.5-8
Tiron Tudor A., (2005)	Recent Accounting Development in Romania on the Way to the European and Global Harmonization
Tiron-Tudor A. & Muller V.O (2009)	The European position on accounting for joint ventures, International Journal of Liability and Scientific Enquiry, vol.2, no.2: 176-193
Toader G. (2009)	Grupul fiscal unic, atu-uri suplimentare în contextul financiar actual? Monitorul Fiscalității Internaționale 8/2009, p 290-294
Tobin James J.E. (2011)	<i>CCCTB or not to be?</i> , articol publicat în Tax Management International

	Journal vol.40, issue 5, p.292-295, articol downloaded din baza de date <a href="http://search.proquest.com">http://search.proquest.com</a>
Toma M. (2009)	Abordări privind relația contabilitate fiscalitate CECCAR
Tomasic R.(2011)	<i>The financial crisis and the haphazard pursuit of financial crime</i> , articol publicat în Journal of Financial Crime vol.18, issue 1, p.7-31, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.emeraldinsight.com">www.emeraldinsight.com</a>
Vrentzou E. (2011)	<i>The effects of IFRS on the notes of auditors</i> , articol publicat în Managerial Finance vol.37, issue 4, p.334-346, <a href="http://www.emeraldinsight.com">www.emeraldinsight.com</a>
W.van der Corput (2010)	Stadiul implementării noilor reguli privind taxa pe valoarea adăugată la nivel european, Monitorul Fiscalității Internaționale februarie 2010, p.64-75 art.straine
Walton P.,( 2009)	Les deliberations de l'IASB en 2002 et 2003: une analyse statistique, Comptabilite Controle Audit, vol.15, no.1, 2009
Wielenberg S. (2010)	<i>Negotiated Transfer Pricing, specific investment and optimal capacity choice</i> , articol publicat în Review of Accounting Studies vol.5, issue 3, p.197-216, articol downloaded din baza de date <a href="http://www.springerlink.com">www.springerlink.com</a>
Zeff S.A. (2007)	Commentary: Some Obstacles to Global Financial Reporting Comparability and Convergence at a High of Quality, The British Review, nr.39, 2007
Zipfel F.- (2005)	One Europe, one tax?, Deutsche Bank Research, Frankfurt am Main, 25 septembrie 2005

## **LEGISLATIE**

Directiva 77/799 a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe, JOL 336/15 – 27.12.1977

Directiva 83/349/CEE a Consiliului din 13 iunie 1983 privind conturile consolidate, JO L 193/1983

Directiva 90/434/CEE din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre, JO L 52/27.02.2008.

Directiva Consiliului 90/435/CEE din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, JO L 16/18.01.1997

Directiva 90/436/EEC – Convenția privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu profiturile ajustate ale societăților afiliate. Official Journal L 225, 20/08/1990 P.0010-0024

Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse, JO L 76/23.03.1992

Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite, JO L 157/26.06.2003

Directiva 2006/43/CE din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, JO L157/2006

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28.11.2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, JO L, 11.12.2006

Lege nr. 82/1991, republicată, contabilității, publicată în MO 454/18.06.2008

Lege nr.15/1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, publicată în MO 242/31.05.1999

Legea nr.571 din 2003 privind Codul fiscal, publicată în MO, Partea I, Nr.927 din 23.12.2003

Ordonanța nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, publicată în MO 513/13.07.2007

H.G. nr. 1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, publicată în MO nr.21/12.01.2004

Hotărârea nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în MO 112/6.02.2004

Hotărârea nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, publicată în MO 651/20.07.2004

Ordin nr. 403/1999, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, publicat în MO 480/4.10.1999

Ordin nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, publicat în MO 85/20.02.2001

Ordin nr. 1.752/2005, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în MO 1.080/30.11.2005

Ordin nr.3055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor Contabile conforme cu Directivele Europene, publicat în MO, Partea I, nr.766 din 10.11.2009, art. 122, alin.2

### ***ALTE SURSE***

CECCAR România *Ghid de întocmire a raportului anual și interimar în conformitate cu IFRS*, Ed.CECCAR, București (2009)

CECCAR România *Studiu comparativ între reglementările contabile naționale și IFRS*, Ed. CECCAR, București (2009)

CECCAR *Ghid practic de aplicare a reglementărilor contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr.3055-2009*, Ed. CECCAR, București, 2010

KPMG *Ilustrative Financial Statements International Financial Reporting Standards*, 2009

Price Waterhouse -Coopers	International Accounting Standards, Similarities and Differences. IAS, US GAAP and UK GAAP, February 2000
IASB	Exporsure Draft - An Improved Conceptual Framework for Financial Reporting, mai 2008
Delloite	Radiografia unei reforme incomplete, 2009
IASB	Exposure Draft – Fair Value Measurement, 2009
IASB (2009)	<i>Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS)</i> . Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2009, traducere realizată de CECCAR, Ed. CECCAR, București
IVSC (2007)	<i>Standardele Internaționale de Evaluare</i> , ediția a VIII-a, Ed. ANEVAR, București
SEV (2007)	<i>Standardele Naționale de Evaluare, Ed.Anevar</i> , București
***	Revista Tribuna Economica
***	Revista Impozite si taxe
***	Revista Buletin economic legislativ
***	Revista Controlul economic financiar
***	Revista Gestiunea si contabilitatea firmei
***	Colectia Monitorul Oficial
***	Revista Curierul fiscal
***	Revista de drept comercial
***	Revista Consultant fiscal
***	Revista Audit financiar
***	Revista Contabilitate, expertiză și auditul afacerilor
***	Revista Finanțe publice și contabilitate
***	Revista Română de fiscalitate
***	<a href="http://www.aaf.ro">www.aaf.ro</a>
***	<a href="http://www.bvb.ro">www.bvb.ro</a>
***	<a href="http://www.cafr.ro">www.cafr.ro</a>
***	<a href="http://www.ifac.org">www.ifac.org</a>
***	<a href="http://www.pwc.com">www.pwc.com</a>
***	<a href="http://www.eurostat2010">www.eurostat2010</a>
***	<a href="http://www.dgtrade2010">www.dgtrade2010</a>
***	<a href="http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/index_en.htm">http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/index_en.htm</a>

