

EFICIENTIZAREA ȘI CREȘTEREA CALITĂȚII ACTULUI DE CONTROL FISCAL PRIN UTILIZAREA APLICAȚIEI „EXCEL”

Galina ULIAN, Radu ASAVETEI

Catedra Finanțe și Bănci

The fiscal administration is assuming a good management of tax contributions to the budget and that's why is important to insure the macroeconomic stability.

Fiscal management is increasingly important for modern fiscal systems which are based on declarative regime (system; conditions).

Activitatea de control fiscal, la modul general analizând-o, implică pe lângă cunoașterea prevederilor legale în materie de legislație fiscală și o sumă de abilități ale celor implicați în actul de control, menite să-i protejeze pe cât este posibil de greșelile mai mult sau mai puțin intenționate ale celor aflați pe poziții „antagoniste”, respectiv, cei controlați. Cu toate că sintagma referitoare la „verificarea prin sondaj” aparent asigură o oarecare protecție asupra eventualelor erori generate de diferite motive, practica demonstrează că atunci când „erorile”, fie ele și temeinic argumentate, lezează interesele statului, circumstanțele atenuante conferite de mai sus amintita sintagmă nu-și prea găsesc locul, iar protecția ei este aproape inexistentă.

Atunci când organul de control are acces la o evidență contabilă întocmită cât mai aproape de prevederile legale în vigoare, controlul este mai lesne de efectuat, întrucât „tabloul” generat de respectiva evidență este unul clar care nu generează dubii și permite luarea de decizii în cunoștință de cauză. Dimpotrivă, o evidență contabilă întocmită din neglijență sau chiar tendențios la limita prevederilor legale cauzează o stare de incertitudine și poziționarea celui ce efectuează verificarea pe un teren ingrat și alunecos, deoarece mișcările sale trebuie să fie atent și lucid efectuate, să manifeste o maximă obiectivitate în aplicarea măsurilor ce se impun, întrucât interesele și drepturile celui controlat nu sunt cu nimic mai prejos decât cele ale statului, ceea ce, de altfel, este perfect adevărat.

Sistemele de evidență contabilă prevăzute de legislația la care ne raportăm sunt în partida dublă și în partida simplă. În timp ce evidența în partida dublă include acel instrument denumit „balanță” sub multitudinea formelor sale care pentru cunoscători reprezintă un limbaj familiar, conferind prin transpunerea în cifre o serie de imagini corelate asupra situației de fapt, prin comparație, evidența contabilă în partida simplă în stadiul în care se află legiferată în momentul de față, coroborat cu neajunsurile generate de aplicarea sa în practică de către cei obligați să o facă, duce de multe ori la stări de confuzie ale controlului fiscal care este pus nu de puține ori în fața unor simple documente întocmite mai mult sau mai puțin corespunzător, dar care, sigur, nu-i dau prea multe indicii referitoare la scopul final, și anume: acela de a verifica dacă au fost respectate sau nu prevederile legilor cu caracter fiscal. Nu puține sunt cazurile când organul de control este confruntat cu evidențe contabile în partida simplă sumar întocmite, fără consistență, date dispersate, câteodată ascunse chiar, în sensul că, deși înregistrările există, ele nu sunt corelate și nu spun nimic generând, la rândul lor, erori de interpretare și rezultate de asemenea eronate, cu potențiale consecințe negative atât asupra celui controlat, cât și asupra controlorului. În acest sens, se poate exemplifica pe o activitate de comerț, cum, datorită absenței datelor corelate din evidența contabilă dintre intrările de mărfuri, ponderea cheltuielilor cu contravaloarea mărfurilor deductibile fiscal în total plăți efectuate cu contravaloarea mărfurilor, vânzări și stocuri, există riscul „pierderii pe traseu” din diverse motive a materiei impozabile care, nesesizate în urma controlului, pot duce la consecințe neplăcute.

Pentru eficientizarea controlului fiscal a fost elaborată o programă, care constă într-un registru de calcul „EXCEL” identificat sub denumirea „CONTRIBUABIL” prezentat pe suport magnetic. Acesta este alcătuit dintr-un număr de 28 de foi de calcul, care pot fi suplimentate sau eliminate în funcție de situația faptică existentă și are aplicabilitate în activitatea de control fiscal persoane fizice, în sensul că prin utilizarea unor categorii de funcții în și între respectivele foi de calcul sunt prelucrate datele primare înregistrate în evidența contabilă în partida simplă, rezultatele acestor prelucrări constând în:

- ✓ determinarea veniturilor realizate și a cheltuielilor efectuate pe fiecare membru asociat în cadrul unei AF în funcție de cota-parte a fiecăruia;

- ✓ determinarea situației financiare a unui contribuabil pe perioada unui an fiscal în care a fost atât în evidența plătitorilor de TVA, cât și ca neplătitor de TVA;
- ✓ determinarea situației cumulate a tuturor veniturilor supuse globalizării;
- ✓ întocmirea deciziilor de impunere anuală pentru diferențele de IVG rezultat în urma inspecției fiscale;
- ✓ întocmirea deciziei de impunere privind obligațiile de plată suplimentare stabilite de inspecția fiscală;
- ✓ calcularea diferențelor și a obligațiilor de plată accesorii pentru TVA, precum și pentru reținerile și contribuțiile aferente veniturilor din salarii;
- ✓ determinarea în urma inspecției fiscale a indicatorilor: venit brut, cheltuieli, venit net, venituri confiscate, venituri neevidențiate, cheltuieli nedeductibile fiscal evidențiate, venituri nedecarate și cheltuieli nedeductibile fiscal declarate;
- ✓ determinarea în vederea analizării dintre:
 - a) sumele evidențiate
 - b) sumele declarate
 - c) sumele rezultate în urma inspecției fiscale;
- ✓ realizează în formă finală transformarea în monedă nouă a indicatorilor vizați.

Să prezentăm mai jos foile de calcul.

A) Caracteristici comune:

- introducerea datelor în toate foile de lucru se efectuează numai în câmpurile de culoare verde, care în formă listată apar ca suprafață punctată;
- în cazul în care este necesară introducerea de date în celulele de altă culoare care conțin formule de calcul, acestea vor fi șterse, ceea ce nu influențează rezultatele ulterioare, ci numai pe cele obținute anterior modificării;
- celulele de altă culoare decât cea verde sunt protejate, intervenția asupra lor efectuându-se numai după deprotejarea foii, iar premărgător listării se elimină rândurile irelevante pentru situația obținută conform comentărilor din celulele A1 și B1 din foaia de lucru „Diferențe”;
- registrul de calcul permite defalcarea datelor și a indicatorilor pe un număr nelimitat de membri asociați în cadrul unei asociații familiale;
- registrul de calcul poate fi completat cu date aferente perioadei 2000-2004 cu posibilitatea de actualizare și, totodată, de a fi eliminate perioadele din afara termenului de prescripție.

B) Denumirile și particularitățile foilor de calcul

1. Foaia „Diferențe”

- sintetizează indicatorii vizați atât la nivel de asociație familială, cât și la nivel de membri asociați;
- nu implică intervenții directe, toate datele fiind rezultatul prelucrării.

2. Foaia „Rezultate1”

- asigură preluarea de date din evidența contabilă pentru perioada în care contribuabilul nu a fost în evidența plătitorilor de TVA;
- efectuează calculul și distribuirea pe membrii asociați a veniturilor realizate și a cheltuielilor efectuate în funcție de cota procentuală de distribuire;
- determină o serie de indicatori.

3. Foaia „Neplătitor TVA”

- pentru activitățile de comerț neplătitoare de TVA asigură monitorizarea și corelarea dintre: intrările, ieșirile și stocurile de mărfuri;
- este într-o strânsă legătură cu foaia precedentă.

4. Foaia „Rezultate2”

- asigură preluarea de date din evidența contabilă pentru perioada în care contribuabilul a fost în evidența plătitorilor de TVA;
- efectuează calculul și distribuirea pe membrii asociați a veniturilor realizate și a cheltuielilor efectuate în funcție de cota procentuală de distribuire;
- determină o serie de indicatori.

5. Foaia „Neplătitor TVA”

- pentru activitățile de comerț plătitoare de TVA asigură monitorizarea și corelarea dintre: intrările, ieșirile și stocurile de mărfuri;
- este într-o strânsă legătură cu foaia precedentă.

6. Foia „Venituri”

- determină veniturile supuse globalizării și cumulează indicatorii determinați în foile precedente.

7. Foile: „D2000”, „D2001”, „D2002”, „D2003” și „D2004”

- reprezintă deciziile de impunere anuală ce se întocmesc în urma constatării de diferențe de venituri supuse globalizării, ca urmare a efectuării controlului fiscal;
- deciziile includ două componente: una în ROL, unde sunt date care sunt preluate din alte foi de calcul, precum și date care sunt introduse direct și componența în RON, care realizează transpunerea în moneda nouă a primei componente. Ca formă finală, destinată „listării”, rămân datele în RON în urma „ascunderii” din meniul programului a componenței în ROL.

8. Foia „Accesorii impozitului de venit global”

- calculează dobânzile și penalitățile de întârziere aferente diferențelor de IVG rezultate în urma efectuării controlului fiscal.

9. Foile: „Decizia1” și „Decizia2”

- reprezintă formularele ce se întocmesc ulterior constatării diferențelor de impozite, taxe sau contribuții ca urmare a efectuării controlului fiscal, așa cum sunt ele prevăzute de OMF nr.1 109/22.07.2004, privind aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală”.

10. Foile: „Sal2000-2002”, „Sal2003”, „Sal2004” și „Sal2005”

- calculează în urma introducerii datelor ce reprezintă veniturile salariale brute și tarifarare lunare totalitatea reținerilor asiguraților, precum și contribuțiile angajatorului, cu excepția impozitului pe veniturile din salarii pe perioada 2000-2005 și a fondului pentru accidente de muncă și boli profesionale pe anul 2005 care, de asemenea, trebuie introduse.

11. Foile: „TVA”, „ImpozitIVS”, „CasAsig”, „CasAng”, „CassAsig”, „CassAng”, „SomAsig”, „SomAng”, „FondAcc”, „FondHand”

- în baza datelor preluate din foile de calcul anterioare sunt calculate diferențele de impozite, taxe și contribuții, precum și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente diferențelor calculate pentru: taxa pe valoare adăugată, impozitul pe veniturile din salarii, contribuția de asigurări sociale de stat datorată pentru asigurați, contribuția de asigurări sociale de stat datorată de angajator, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată pentru asigurați, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată pentru asigurați, contribuția angajatorului privind fondul de șomaj, fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția fondului special pentru persoanele cu handicap;
- celulele ce formează capurile de tabele conțin comentarii ascunse cu privire la modul de completare a câmpurilor în care se introduc date în mod direct.

Să analizăm aplicația practică a acestei programe prin prezentarea studiului de caz.

Prezentarea se efectuează atât pe suport magnetic cu denumirea CONTRIBUABIL aplicație, cât și pe format A4.

Se consideră asociație familială asociația formată din doi membri care au realizat venituri desfășurând o activitate de comerț cumulat cu o activitate de prestări servicii în următoarele condiții:

Anul 2000

- înregistrată în evidența plătitorilor de TVA;
- cota de distribuire a venitului net/pierderii la nivelul asociației este de 60, respectiv, 40%;
- conform actului de control precedent, stocul de marfă la 31.12.1999 era de 20.000.000 lei, din care 5.000.000 lei adaos comercial;
- ambii membri asociați au obținut venituri din cedarea folosinței bunurilor, salarii și din străinătate, beneficiind totodată de reducerile de impozit acordate pentru reabilitarea termică a locuinței;
- cu ocazia controlului au fost constatate diferențe de venituri la toate categoriile supuse globalizării.

Anul 2001

- înregistrată în evidența plătitorilor de TVA;
- cota de distribuire a venitului net/pierderii la nivelul asociației este de 70, respectiv, 30%;
- ambii membri asociați au obținut venituri din cedarea folosinței bunurilor, salarii și din străinătate, beneficiind totodată de reducerile de impozit acordate pentru reabilitarea termică a locuinței;
- cu ocazia controlului au fost constatate diferențe de venituri la toate categoriile supuse globalizării.

Anul 2002

- înregistrată în evidența plătitorilor de TVA până la data de 31.07.2002;
- cota de distribuire a venitului net/pierderii la nivelul asociației este de 75, respectiv, 25%;
- ambii membri asociați au obținut venituri din cedarea folosinței bunurilor, salarii și din străinătate, beneficiind, totodată, de reducerile de impozit acordate pentru reabilitarea termică a locuinței;
- cu ocazia controlului au fost constatate diferențe de venituri la toate categoriile supuse globalizării.

Anul 2003

- ieșit din evidența plătitorilor de TVA;
- cota de distribuire a venitului net/pierderii la nivelul asociației este de 20, respectiv, 80%;
- ambii membri asociați au obținut venituri din cedarea folosinței bunurilor, salarii și din străinătate, beneficiind totodată de reducerile de impozit acordate pentru reabilitarea termică a locuinței;
- cu ocazia controlului au fost constatate diferențe de venituri la toate categoriile supuse globalizării;
- asociația a avut salariați cu contract de muncă.

Anul 2004

- ieșit din evidența plătitorilor de TVA;
- cota de distribuire a venitului net/pierderii la nivelul asociației este de 10, respectiv, 90%;
- ambii membri asociați au obținut venituri din cedarea folosinței bunurilor, salarii și din străinătate, beneficiind, totodată, de reducerile de impozit acordate pentru reabilitarea termică a locuinței;
- cu ocazia controlului au fost constatate diferențe de venituri la toate categoriile supuse globalizării;
- asociația a avut salariați cu contract de muncă.

Cota de distribuire a venitului net/pierderii la nivelul asociației în anul 2005 este de 66, respectiv, 34%.

Prezentarea succesiunii etapelor de urmat:

Pasul 1

- în foaia „Diferențe” se introduc datele de identificare ale asociației și ale membrilor asociați în câmpurile de culoare verde.

Pasul 2

- în foile „Rezultate1”, „NeplatitorTVA”, „Rezultate2” și „PlatitorTVA” se introduc în câmpurile de culoare verde, în condițiile prezentate anterior pentru fiecare an, următoarele date:

a) indicatorii rezultați din evidența contabilă, pe de o parte, și indicatorii constatați în urma analizării înregistrărilor efectuate de către contribuabil, în primul tabel din foaie introducându-se datele rezultate din activitatea de comerț, iar în al doilea tabel – datele aferente activității de prestări servicii;

b) în câmpurile ce reprezintă procente se introduc cotele procentuale de distribuire a venitului net pentru fiecare membru asociat, conform contractului de asociere;

c) veniturile și cheltuielile declarate prin declarația anuală specială

- în situația în care se introduc date aferente aceluiași an, atât în foaia „Rezultate1”, cât și în foaia „Rezultate2”, câmpurile reprezentând veniturile și cheltuielile declarate se completează într-o singură foaie numai dacă acestea nu pot fi identificate pe categorii de activități în cadrul declarațiilor speciale depuse;

d) în foaia „Rezultate1” se introduce codul aferent activității desfășurate.

Pasul 3

- în foaia „Venituri” se completează câmpurile colorate în verde cu datele înscrise în declarațiile anuale speciale și fișele fiscale depuse de către contribuabil, precum și cu datele rezultate în urma controlului.

Pasul 4

- în foile „D2000”, „D2001”, „D2002”, „D2003” și „D2004” se completează câmpurile colorate în verde atât cu datele existente în deciziile anterioare, precum și cu datele rezultate în urma efectuării controlului;
- în cazul în care semnul diferențelor de impozit stabilite în plus sau în minus nu este corespunzător rândului în care se află, se va interveni în foaie prin mutarea respectivei date în rândul corespunzător;
- se face mențiunea că s-a efectuat în mod aleatoriu completarea tuturor câmpurilor colorate în verde pentru a testa integral formulele din foaie, chiar dacă datele introduse nu au legătură cu speța prezentată (ex: au fost introduse pierderi compensate fără ca acestea să rezulte din situația financiară a asociației).

Pasul 5

- se completează câmpurile de culoare verde din foaia „AccesoriiIVG” cu datele corespunzătoare.

Pasul 6

- se completează câmpurile de culoare verde din foile „Decizia1” și „Decizia2” cu datele corespunzătoare.

Pasul 7

- se completează câmpurile de culoare verde reprezentând salariile brute și tarifarile din foile: „Sal2000-2002”, „Sal2003”, „Sal2004” și „Sal2005”.

Pasul 8

- se completează cu datele corespunzătoare câmpurile de culoare verde din foile în care sunt calculate diferențe și diferențe accesorii, respectându-se instrucțiunile cuprinse în comentariile ascunse în capul fiecărui tabel;
- se precizează că nu s-a urmărit ca sumele reprezentând TVA deductibilă și colectată din foaia „TVA” să coincidă cu sumele din situația financiară luată drept speță, urmărindu-se numai modalitatea de calcul al diferențelor de TVA și al diferențelor accesorii.

Rezultatele obținute se interpretează din foaia „Diferențe” și vizează:

- diferențele de impozite, taxe, contribuții și diferențele accesorii stabilite;
- respectarea obligațiilor declarative atât ca termene, cât și ca sume;
- deficiențele constatate cu privire la:

a) conducerea evidenței contabile (venituri neevidențiate, cheltuieli nedeductibile fiscal evidențiate),

b) fapte de evaziune fiscală, precum și fapte ce conduc la concluzia obținerii de venituri ilicite (în speța prezentată se constată faptul că în anii 2001 și 2003 au fost realizate venituri din activitatea de comerț mai mari decât ar fi permis vânzarea integrală a mărfurilor recepționate, concluzia fiind că s-au comercializat mărfuri fără documente justificative de proveniență, iar, drept consecință, veniturile obținute din vânzarea acestora sunt supuse confiscării);

- susținerea rezultatelor obținute în urma prelucrării datelor cu anexele (foile de calcul întocmite) se face opțional în funcție de necesitatea argumentării deciziilor ce sunt luate prin actul de control;
- pe parcursul efectuării controlului se poate reveni și opera orice modificare în sistemul de date, instantaneu efectuându-se și recorelarea indicatorilor rezultați.

În condițiile actualului management al resurselor umane din cadrul sistemului bugetar, axat, pe de o parte, pe creșterea eficienței personalului prin sporirea gradului de specializare al acestuia, iar, pe de altă parte, avându-se ca obiectiv major reducerea cheltuielilor bugetare, componente care duc la un dezechilibru al raportului: volum total de activitate/activitate efectiv desfășurată; acolo unde este posibil, trebuie de acționat în sensul accelerării procedurilor de rutină ale activității de control fiscal prin oportuna utilizare a facilităților oferite de tehnica de calcul, fără a se face rabat de la calitate. Utilizarea unor astfel de proceduri de culegere și prelucrare de date reprezintă un câștig pentru toți cei implicați, cel puțin din următoarele considerente:

- scurtează mai mult decât substanțial timpul de lucru al celui ce efectuează controlul, concomitent cu creșterea calității;
- permite efectuarea unui număr mai mare de verificări în unitatea de timp diminuând riscul prescrierii;
- elimină temerile și suspiciunile cu privire la veridicitatea rezultatelor obținute și justetea măsurilor luate.

În concluzie, prezenta elaborare își propune să constituie un potențial reper pentru cei ce au atribuția de a efectua actul de control fiscal, în sensul dinamizării, eficientizării și creșterii calității acestuia, sub rezerva de a nu epuiza subiectul, ci numai de a-l provoca și, de asemenea, sub rezerva de a fi susceptibilă de o serie de completări și modificări în funcție de necesitățile ce se impun.

În perioada ianuarie-septembrie 2006 s-a efectuat o preocupare constantă în ceea ce privește dinamizarea, eficientizarea și sporirea calității actului de control fiscal. Pe parcursul perioadei menționate au fost luate în calcul următoarele realități obiective:

- numărul mare de contribuabili de verificat din raza de competență a unității fiscale, coroborat cu numărul limitat al personalului cu atribuții de control fiscal;
- apariția termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale la nivelul anului 2000;
- disfuncționalitățile generate de lipsurile în ceea ce privește aplicarea corespunzătoare și unitară a prevederilor referitoare la conducerea evidenței contabile în partida simplă de către contribuabilii persoane fizice autorizate și asociații familiale.

În urma utilizării aplicației „EXCEL” au fost obținute rezultate, care vizează:

- diferențele de impozite, taxe, contribuții și diferențe accesorii stabilite;
- respectarea obligațiilor declarative, atât ca termene, cât și ca sume;
- deficiențele constante cu privire la conducerea evidenței contabile și fapte de evaziune fiscală, precum și fapte ce conduc la concluzia obținerii de venituri ilicite;
- susținerea rezultatelor obținute în urma prelucrării datelor cu anexele se face opțional, în funcție de necesitatea argumentării deciziilor ce sunt luate prin actul de control;
- pe parcursul efectuării controlului se poate reveni și opera orice modificare în sistemul de date, instantaneu efectuându-se și recorelarea indicatorilor rezultativi.

În condițiile actualului management al resurselor umane din cadrul sistemului bugetar, axat, pe de o parte, pe creșterea eficienței personalului prin sporirea gradului de specializare al acestuia, iar, pe de altă parte, avându-se ca obiectiv major reducerea cheltuielilor bugetare, componente, care duc la un dezechilibru al raportului: volum total de activitate/activitate efectiv desfășurată; acolo unde e posibil trebuie de acționat în sensul accelerării procedurilor de rutină ale activității de control fiscal, oportună utilizare a facilităților oferite de tehnica de calcul, fără a se face ratat de la calitate. Utilizarea unor astfel de proceduri de culegere și prelucrare a datelor reprezintă un câștig pentru toți cei implicați, cel puțin din următoarele considerente:

- a) scurtează mai mult decât substanțial timpul de lucru al celui ce efectuează controlul, concomitent cu creșterea calității;
- b) permite efectuarea unui număr mai mare de verificări în unitatea de timp, diminuând riscul prescrierii;
- c) elimină temerile și suspiciunile cu privire la veridicitatea rezultatelor obținute și justetea măsurilor luate.

Având în vedere necesitatea subordonării raționale a realităților întâlnite în desfășurarea activității de control fiscal persoane fizice față de prevederile legislației fiscale, am încercat să îmbunătățim rezultatele muncii desfășurate prin utilizarea calculatorului ca factor tehnic determinant al dinamicii productivității muncii. Astfel, utilizând foile de lucru ce alcătuiesc tema din cadrul programului de pregătire profesională „Utilizarea aplicației EXCEL în dinamizarea, eficientizarea și creșterea calității actului de control fiscal”, în cadrul Serviciului Control Fiscal Persoane Fizice au fost obținute rezultate cuprinse în Situația privind numărul controalelor fiscale pe inspectori și valoarea sumelor atrase la buget în perioada 1 ianuarie 2006 – 30 septembrie 2006, înregistrată la AFPM Botașani cu nr.I/43342/09.10.2006.

Raportând cuantumul rezultatele obținute, datorită utilizării tehnicii de calcul, la media aritmetică a celorlalte rezultate, se constată o eficiență sporită a primei categorii cu:

- 318 în cazul numărului de controale efectuate;
- 296 în cazul numărului de rapoarte de inspecție fiscală efectuate;
- 381 în cazul numărului de procese-verbale întocmite;
- 555 în cazul sumelor (altele decât amenzile) atrase;
- 1.043 în cazul numărului de amenzi aplicate;
- 231 în cazul sumelor din amenzi aplicate;
- 321 în cazul zilelor consumate pe actul de control;
- 300 în cazul zilelor consumate pe raportul de inspecție fiscală.

Față de cele prezentate, în măsura posibilităților existente și dacă se consideră oportun, propunem ca, în cadrul activităților de pregătire și perfecționare profesională, activitatea de control fiscal să beneficieze de suportul tehnic și teoretic în ceea ce privește utilizarea tehnicii de calcul, în scopul îmbunătățirii performanțelor în activitatea profesională.

Bibliografie:

1. Brezeanu P. Fiscalitate: concepte, modele, teorii, mecanisme și practici fiscale. - București, 1999.
2. Brezeanu P. Finanțele publice și fiscaclitatea între teorie și practică. - București, 1998.
3. Văcărel, Iulian (coord.). Finanțe publice. - București: Editura Didactică și Pedagogică, 2003.

Prezentat 29.04.2008