

# CONVERGENȚE ȘI DIVERGENȚE PRIVIND AMORTIZAREA MIJLOACELOR FIXE ÎN CONTABILITATE ȘI FISCALITATE

## CONVERGENCE AND DIVERGENCE REGARDING THE DEPRECIATION OF FIXED ASSETS IN ACCOUNTING AND FISCALITY

**Maia BAJAN**

e-mail: [bajan.maia@ase.md](mailto:bajan.maia@ase.md)

**Valeria MAICAN**

e-mail: [maicanvaleria99@gmail.com](mailto:maicanvaleria99@gmail.com)

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

**Abstract.** *This article examines the accounting and tax treatment of depreciation of fixed assets. As both the accounting system and the tax system have undergone numerous changes and updates made in both accounting and tax legislation in order to unify these two independent sciences, however, some of divergences persists that prevent the subsequent uniqueness of determining the final financial result. The research focuses on the harmonization of accounting and tax aspects in the process of determining the depreciation of fixed assets. That is why, according to the Regulation and calculation of the depreciation of fixed assets for tax purposes, there are mentioned the facilities that allow them to result the depreciation of fixed assets for tax purposes, which hence ensure the transparency and predictability of depreciation expenses. Also, the application of the given regulation, allows to eliminate the discrepancies between the depreciation expenses reflected in accounting and also allowed for deduction for tax purposes.*

**Cuvinte-cheie:** amortizare, mijloace fixe, contabilitate, fiscalitate, reparație.

**JEL classification:** M41, H32

### **Introducere.**

Contabilitatea și fiscalitatea au devenit domenii strâns legate și formează un tot întreg în procesul de desfășurare a activității tuturor entităților. Obiectivul contabilității constă în asigurarea cu informație veridică și obiectivă privind performanța și poziția financiară a entității. Pe când regulile fiscale n-au scopul de a obține o imagine reală a activității entității, ci apără interesele statului și stimulează unele activități. Totodată în Republica Moldova (RM) sistemul contabil la fel ca și cel fiscal sunt controlate și determinate de legislație.

Sistemul contabil având drept obiectiv întocmirea situațiilor financiare prin respectarea Legii contabilității și raportării financiare, Standardele Naționale de Contabilitate (SNC), Planul general de conturi contabile, iar sistemul fiscal este bazat pe Codul Fiscal (CF) și alte acte normative, precum Legea bugetului pentru fiecare an, diverse Regulamente și instrucțiuni stabilite de Serviciul Fiscal de Stat.

În același timp contabilitatea rămâne a fi principalul furnizor de informație privind activitatea entității pentru sistemul fiscal. Această interdependență se evidențiază chiar la etapa de înregistrare în patrimoniul a mijloacelor fixe la entitate, deoarece acestea, de regulă, predomină în totalul activelor imobilizate și reprezintă o componentă importantă în patrimoniul fiecărei entități.

Mijloacele fixe ale entității sunt principalele mijloacele de muncă care participă direct la procesul de producție și treptat își transferă valoarea asupra produsului finit pe măsura amortizării acestuia, de asemenea creează condiții pentru desfășurarea normală a procesului de producție [1, 2].

### **Conținutul de bază.**

Amortizarea mijloacelor fixe în contabilitate se determină conform SNC „Imobilizări corporale și necorporale” și reprezintă imobilizări corporale transmise în exploatare, valoarea unitară a cărora depășește plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile.

Însă amortizarea în scopuri fiscale presupune repartizarea neuniformă a cotei-părți din costul de intrare a mijloacelor fixe asupra cheltuielilor de exploatare pe durata normală de utilizare[3]. Prin urmare, amortizarea în contabilitate este determinată în funcție de scopul formării unui rezultat financiar veridic, iar în fiscalitate aceasta urmărește obținerea unui venit impozabil cât mai corect.

Economiștii autohtoni precum Bucur, Turcanu și Graur au investigat aspectele ce țin de determinarea amortizării imobilizării corporale atât în contabilitate cât și în fiscalitate și au ajuns la concluzia că fiscalitatea și contabilitatea sunt două științe independente care se pot influența și completa reciproc, însă o unificare totală nu este posibilă a acestor două științe [4].

În procesul de calcul și de determinare a amortizării mijloacelor fixe, între SNC și CF există atât convergențe cât și divergențe. Existența unei relații funcționale între contabilitate și fiscalitate exprimă legătura și modul de calcul a amortizării mijloacelor fixe. Unificarea acestora se datorează actualizărilor sistemului fiscal la cerințele prevăzute de SNC, ceea ce permite asigurarea transparenței și a previzibilității cheltuielilor privind amortizarea mijloacelor fixe permise spre deducere din venitul impozabil.

Reieșind din cele menționate, similitudinea între contabilitate și fiscalitate, cu privire la determinarea amortizării mijloacelor fixe se bazează pe următoarele asemănări, precum:

1. calculul lunar a amortizării ceea ce facilitează simplificarea metodologiei de evidență a calculării amortizării mijloacelor fixe;
2. calculul amortizării unitare se efectuează pe fiecare mijloc fix separat, ceea ce asigură transparența privind procedeele de determinare a amortizării;
3. baza de calcul a amortizării este valoarea amortizabilă;
4. amortizarea se începe cu luna ulterioară a punerii în funcțiune a mijlocului fix.

Divergențele dintre contabilitate și fiscalitate privind amortizarea mijloacelor fixe sunt prezentate în tabelul 1.

**Tabelul 1. Divergențe dintre contabilitate și fiscalitate privind amortizarea mijloacelor fixe**

criterii	Amortizarea conform SNC	Amortizarea conform CF
<i>Actul normative ce reglementează calculul amortizării</i>	SNC „Imobilizarea corporale și necorporale”	1. Codul Fiscal art. 26 <sup>1</sup> „Deducerea amortizării mijloacelor fixe” 2. Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale prin Hotărârea de Guvern din 01.01.2020
<i>Metoda de calcul al amortizării</i>	SNC „Imobilizări corporale și necorporale” pct. 22 prevede calculul amortizării prin următoarele metode: 1. liniară, 2. de diminuare a soldului 3. unităților de producție	Amortizarea mijloacelor fixe în scopuri fiscale se calculează doar prin metoda liniară.
<i>Baza de calcul</i>	Valoarea amortizabilă = Costul de intrare – Valoarea reziduală	$A = [(V * Na)/12]*D$ , A – amortizarea anuală calculată în scopuri fiscale, proporțional lunilor de aflare în funcțiune; V – valoarea amortizabilă, care poate fi valoarea de intrare sau valoarea de intrare ajustată; Na – norma amortizării; D – numărul de luni în care mijloacele fixe se află în funcțiune pe parcursul perioadei fiscale.

<b>Obiectul de calcul</b>	Conform Catalogului Mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale, mijloacele fixe amortizabile se clasifică în 3 grupe	Conform Regulamentului privind calculul amortizării mijloacelor fixe, mijloacele fixe nu se clasifică pe grupe
---------------------------	--	--

Sursa: elaborat de autor în baza reglementărilor [5, 6, 7]

Analiza criteriului ce ține de folosirea *actelor normative* prevede că în contabilitate amortizării mijloacelor fixe se bazează pe cerințele Legii contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017 și SNC „Imobilizări corporale și necorporale”, pe când în fiscalitate amortizarea mijloacelor fixe este reglementată este Codul Fiscal art. 26<sup>1</sup> „Deducerea amortizării mijloacelor fixe” și Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale. intrat în vigoare la 01.01.2020. Prevederile acestor acte diferă și de aceea există diferențe dintre contabilitate și fiscalitate.

Referindu-ne la *metodele de calcul a amortizării mijloacelor fixe* între contabilitate și fiscalitate sunt anumite divergențe, deoarece în contabilitatea financiară metodele folosite în procesul de determinare a amortizării mijloacelor fixe sunt argumentate de entitate în politicile contabile, urmărind scopul de a obține avantaje economice. Astfel, conform pct. 19 al SNC „Imobilizări corporale și necorporale”, metodele de calcul a amortizării mijloacelor fixe sunt: liniară, unității de producție și de diminuare a soldului [8].

Indiferent de metoda de amortizare aleasă de entitate, cheltuielile privind amortizarea mijloacelor fixe sunt deductibile [9]. și se acceptă și în scopuri fiscale, la completarea rd. „Ajustarea (majorarea/micșorarea) veniturilor conform prevederilor legislației fiscal” din Declarația cu privire la impozitul pe venit.

În fiscalitate, ținând cont de prevederile art. 26<sup>1</sup> al Codului Fiscal amortizarea mijloacelor fixe se calculează anual, proporțional numărului de luni în care acestea se află în funcțiune pe parcursul perioadei de gestiune, conform metodei liniare indicate în pct.11 al Regulamentului privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale. Mărimea amortizării mijloacelor fixe care se permite a fi dedusă se calculează lunar ca produsul dintre valoarea amortizabilă și norma amortizării, pentru perioada în care a fost utilizat prin relația de calcul 1.

$$A = \frac{V \times Na}{12} \times D \quad (1)$$

**A** – amortizarea anuală calculate în scopuri fiscal, proporțional lunilor de aflare în funcțiune ;

**V** – valoarea amortizabilă , care poate fi valoarea de intrare sau valoarea de intrare ajustată;

**Na** – norma amortizării;

**D** – numărul de luni în care mijloacele fixe se află în funcțiune pe parcursul perioadei fiscale;

Desemnarea metoda liniară de calcul a amortizării mijloacelor fixe utilizată în scopuri fiscale întrunește anumite *avantaje*:

- ✓ duce la simplificarea modului de calcul atât pentru agenții economici cât și pentru organele de control;
- ✓ permite eliminarea discrepanțelor dintre cheltuielile privind amortizarea reflectată în contabilitatea financiară și cele permise spre deducere în fiscalitate;
- ✓ exclude riscul admiterii erorilor la efectuarea calculului totodată și riscul sancționărilor de către stat.

Modalitățile diferite de calculare a amortizării mijloacelor fixe, duc la diferențe considerabile asupra deducerii venitului impozabil. Astfel la finele anului când se întocmește Declarația cu privire la impozitul pe venit, se înregistrează o abatere dintre SNC și CF, care influențează rezultatul financiar al entității.

Referitor la *obiectul de calcul a amortizării mijloacelor fixe*, în baza Catalogului mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale, mijloacele fixe amortizabile se clasifică în 3 grupe mare, precum [6]:

1. Construcții;
2. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații perene;
3. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte imobilizări corporale

Iar în fiscalitate, ținând cont de prevederile Regulamentului privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale, norma amortizării se determină pentru fiecare mijloc fix separat ca raport dintre 100% și durata în ani de utilizare a acestuia. În situația când entitatea reduce durata de utilizare a mijlocului fix și indică acest lucru în politicile contabile aceasta nu trebuie să depășească limita minimă prevăzută de Catalog.

Reparația mijloacelor fixe influențează valoarea amortizării acestora, astfel regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale, duce în sine modificări esențiale în deducerea cheltuielilor de reparație a mijlocului fix în scopuri fiscale. Conform pct. 22 al Regulamentului privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale este menționat cheltuielile aferente reparației mijloacelor fixe, potrivit SNC urmează a fi capitalizate, iar în scopuri fiscale se capitalizează cu suma cheltuielilor suportate ulterior, prin majorarea valorii de intrare.

Potrivit prevederilor pct.24, 25 și 28 din Regulamentul menționat cheltuielile aferente reparației curente și capitale a mijloacelor fixe ce nu corespund prevederilor art.26<sup>1</sup> alin.(2) din Codul fiscal, se permit spre deducere în limită de 15% din suma calculată a locațiunii, arendei sau redevenței (plății pentru concesiune), suportată pe parcursul perioadei fiscale, iar în cazul cheltuielilor de reparație a mijloacelor de transport aerian internațional – în mărime de 100% din suma calculată a ratei de leasing operațional, suportată pe parcursul perioadei fiscale [2].

Astfel suma cheltuielilor pentru reparație permisă spre deducere și valoarea mijlocului fix ce urmează a fi constatat în conformitate cu art.26<sup>1</sup> alin.(3) din Codul fiscal se determină prin completarea formularului din anexa nr. 2 la Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale. Cheltuielile aferente reparației curente și capitale a mijloacelor fixe care fac obiectul unui contract de leasing operațional, locațiune, concesiune, arendă, comodat, sublocațiune sau al altor contracte care dau dreptul de folosință a acestora, încheiat pe o perioadă mai mică de 12 luni, se permit integral spre deducere în perioada fiscală respectivă.

**Concluzii și recomandări.** Analiza informației prezentate în lucrare, permite să concluzionăm că fiscalitatea și contabilitatea sunt două științe total independente, întrucât toate operațiunile se reflectă în baza actelor normative diferite.

În pofida numeroaselor reforme efectuate atât în actele normative contabile cât și în legislația fiscală, mai persistă încă divergențe ce împiedică obținerea unei imagini fidele de prezentare a situațiilor financiare anuale. Implicarea fiscalității, în procesul de determinare a amortizării mijloacelor fixe, deseori conduce la obținerea unor solduri intermediare de gestiune, care la rândul său contravin obiectului de prezentare a situațiilor financiare.

În contextul exprimării diferitor opinii este necesară stabilirea modului de tratare contabilă a operațiunilor ce reflectă calculul amortizării mijloacelor fixe și determinarea corespondenței acesteia cu tratamentul fiscal.

Astfel, apare necesitatea unei relații funcționale între contabilitate și fiscalitate pentru a nu apărea divergențe la determinarea venitului impozabil. Ținem să menționăm că ultimele modificări din Codul Fiscal permit eliminarea discrepanțelor dintre cheltuielile privind amortizarea reflectată în contabilitate și cele permise spre deducere în fiscalitate.

## Referințe bibliografice

1. SOCOLIUC M., 2018. Evaluation of tangible assets in the national accounting legislation and ifrs. ecoforum journal, 7(2).
2. MIHALCIUC C., COSMULESE C G., POPADIUC I., NEAGU I., Accounting treatments for the valuation of tangible fixed assets Prospects of accounting development: the young researcher's view, 22 noiembrie, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 99-111, ISBN 978-9975-75-895-6, link: [http://ase.md/files/catedre/cae/conf/conf\\_con\\_22.11.17.pdf](http://ase.md/files/catedre/cae/conf/conf_con_22.11.17.pdf)
3. TULVINSCHI M., SOCOLIUC M., Accountancy Options for Tangible Assets." Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 2008, Vol. 17, no. 3, pp. 1500-1505.
4. BUCUR V. , ȚURCANU V. , GRAUR A. Contabilitatea impozitelor. Manual. Chișinău: ASEM, 2005, 618 p.
5. Codul fiscal al Republicii Moldova  
[http://demo.weblex.md/item/view/iddbtype/1/id/LPLP199704241163/specialview/1/ref/sf#A26\\_1](http://demo.weblex.md/item/view/iddbtype/1/id/LPLP199704241163/specialview/1/ref/sf#A26_1)
6. Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale adiptat prin Hotărârea Guvernului nr.704 din 27 decembrie 2019  
[https://gov.md/sites/default/files/document/attachments/subiect33\\_0.pdf](https://gov.md/sites/default/files/document/attachments/subiect33_0.pdf)
7. Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017  
<https://mf.gov.md/ro/content/legea-contabilit%C4%83%C8%9Bii-%C8%99i-raport%C4%83rii-financiare-nr-287>
8. Standardele Naționale de Contabilitate <https://monitorul.fisc.md/NAS/standardele-nationale-de-contabilitate.html>
9. PERES I., COTLET D., GROSU V., Accounting alternative treatments regarding fixed assets-a national and international approach. The USV
10. Catalogul mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale  
[https://cancelaria.gov.md/sites/default/files/document/attachments/proiectul\\_737.pdf](https://cancelaria.gov.md/sites/default/files/document/attachments/proiectul_737.pdf)