

UZURA CONTABILĂ ȘI FISCALĂ: CONTOPIRE SAU DIFERENȚIERE

ACCOUNTING AND FISCAL'S WEAR: FUSION OR DIFFERENTIATION

Lilia GRIGOROI, dr., conf., univ., ASEM

e-mail: lilia@grigoroii.com

Violeta DABIJA, ASEM

e-mail: violetadabija99@gmail.com

Abstract. *From the 1st January 2018, was made several amendments and additions of the Fiscal Code of the Republic of Moldova , which provide the introduction of a new method of calculation the amortization of the fixed-assets for fiscal purposes. It is about the replacing of the method of the degressive balance used for fiscal purposes with the linear method and the transition from the annual calculation of the amortization for the fiscal purposes to the monthly calculation. Considering the above mentioned changes, we intend to investigate and analyze the essence and nature of the changes in the response of the main question that we are launching as the basic hypothesis of the research in question : will be there a merger between the fiscal amortization and the accounting amortization after the introduced changes ? As a research method served the documentary research of the normative framework, of the specialized literature from the country, the interpretations of the specialists, as well as some case studies of the calculation and comparing the amortization values for fiscal and financial purposes. The obtained results contradicted the central hypothesis of the research, concluding that there will not be yet a merger between the fiscal and accounting amortization, at least for the existing tangible assets of the entity until the 1st January 2019.*

Keywords: accounting, tax depreciation, accounting depreciation.

JEL classification M43

Introducere.

Contabilitatea și fiscalitatea amortizării mijloacelor fixe reprezintă un subiect foarte des abordat în literatura de specialitate, rețele de socializare, cursurile și training-urile de instruire, atât de contabili, cât și de către inspectorii fiscali. Interesul ridicat față de subiectul în cauză reiese din multitudinea de particularități atât contabile cât și fiscale, privind calculul amortizării mijloacelor fixe și a investițiilor imobiliare, care trebuie bine înțelese, interpretate și aplicate corect pentru o reflectare fiabilă, exactă și conformă atât cu actele normative în vigoare, cât și cu poziția oficială a organelor de control. Este bine cunoscut faptul că selectarea regimului de amortizare în cazul amortizării contabile se bazează pe raționament profesional, iar în cazul amortizării fiscale este strict reglementată prin lege, în funcție de natura activului amortizabil. De asemenea, durata de utilizare în scopuri contabile și financiare stabilită de fiecare contribuabil poate fi diferită de durata normată de funcționare reglementată în scopuri fiscale. Deseori, se fac erori în calculul amortizării în contabilitate și fiscalitate, fie din cauza soft-ului contabil, fie din cauza inadvertenței specialistului contabil, dar de cele mai multe ori cauza principală este necunoașterea și interpretarea greșită a prevederilor actelor normative care tratează tema respectivă. Astfel, soluția oricărei probleme este de a pune întrebările potrivite și căutarea răspunsurilor în surse sigure și credibile pentru înregistrarea corectă a operațiunilor economice.

Având în vedere modificările recente [2] asupra regimului de amortizare în scopuri fiscale, ne-am propus prin această cercetare să analizăm esența și natura modificărilor și să încercăm să găsim răspuns la principala întrebare, pe care o lansăm ca și ipoteză de baza a cercetării în cauză: va avea loc o contopire între amortizarea fiscală și contabilă în urma modificărilor și amendamentelor introduse?

Ca tehnică de cercetare s-a utilizat cercetarea documentară a cadrului normativ, a literaturii de specialitate din țară, interpretările specialiștilor, precum și o serie de materiale publicate. Toate informațiile și ideile ce s-au desprins din documentarea teoretică au condus la realizarea unei cercetări empirice, în realizarea căreia s-a utilizat ca metodă cantitativă - studiul de caz. Rezultatele obținute au contribuit la validarea ipotezei.

Conținutul de bază.

Amortizarea imobilizărilor corporale în scopuri financiare se calculează conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [3], care stipulează că amortizarea se calculează lunar pentru fiecare obiect de evidență, pornind de la valoarea amortizabilă a obiectului și durata de utilizare a acestuia. La calcularea amortizării unei imobilizări pot fi aplicate următoarele metode: metoda liniară, metoda unităților de producție, metoda de diminuare a soldului. Entitatea alege de sine stătător metodele de amortizare și le specifică în politicile contabile. Metodele alese trebuie să reflecte modelul (schema) obținerii beneficiilor economice din utilizarea imobilizărilor de către entitate. În conformitate cu politicile contabile entitatea de asemenea calculează amortizarea unei imobilizări, începând cu data transmiterii în utilizare sau cu prima zi a lunii care urmează după luna transmiterii în utilizare. Respectiv, calcularea amortizării obiectului încetează la data expirării duratei de utilizare și/sau ieșirii obiectului sau începând cu prima zi a lunii care urmează după luna expirării duratei de utilizare și/sau ieșirii obiectului.

Amortizarea mijloacelor fixe în scopuri fiscale se calculează în conformitate cu prevederile Codului Fiscal al Republicii Moldova [1] și Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale [4]. Până la 1 ianuarie 2019, pentru calcularea amortizării toate mijloacele fixe se clasificau în cinci categorii de proprietate. Raportarea proprietății la categoriile de proprietate se efectua în conformitate cu prevederile Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale [5]. Pentru proprietatea raportată la categoria I, mărimea amortizării mijloacelor fixe ce urma a fi dedusă se determina pe fiecare obiect separat, iar pentru proprietatea raportată la categoriile II-V amortizarea se determina reieșind din baza valorică la finele perioadei de gestiune pe categoria de proprietate respectivă. Mărimea amortizării mijloacelor fixe ce urma a fi dedusă se determina prin înmulțirea bazei valorice a mijloacelor fixe, la finele perioadei de gestiune, ce se raporta la o anumită categorie de proprietate, cu norma respectivă de amortizare. Amortizarea se calcula anual.

Astfel, amortizarea contabilă reprezintă deprecierea ireversibilă care este recunoscută în contabilitate sub formă de cheltuieli determinate conform unor reglementări și reguli contabile, în timp ce amortizarea fiscală reprezintă amortizarea determinată conform unor reguli fiscale pentru a înlocui amortizarea contabilă la calculul impozitului pe profit. Diferențele care apar între amortizarea recunoscută în contabilitate și amortizarea utilizată în calculul profitului impozabil, conform practicilor internaționale, generează apariția impozitelor amânate, ceea ce nu este valabil pentru entitățile din Republica Moldova, care aplică SNC. Așa dar, în condițiile Republicii Moldova acestea vor influența doar impozitul curent, fără a recunoaște active sau datorii amânate privind impozitul pe venit.

Începând cu 1 ianuarie 2019 regimul de amortizare în scopuri fiscale a suferit modificări [6] și amendamente importante, care în viziunea noastră, au ca scop simplificarea regimului fiscal de calcul al amortizării și armonizarea între amortizarea în scopuri fiscale și cea în scopuri contabile. Printre cele mai importante modificări considerăm renunțarea clasificării proprietății în categorii de proprietate, precum și renunțarea la norme prestabilite de amortizare și revenirea la calculul amortizării mijloacelor fixe prin utilizarea metodei liniare de amortizare. De asemenea s-a abdicat de amortizarea anuală, aceasta fiind înlocuită cu calculul lunar începând cu luna

următoare celei în care mijlocul fix se pune în funcțiune. În cazul ieșirii din exploatare a mijlocului fix în cursul perioadei fiscale, calculul amortizării se va efectua pentru luna în care are loc ieșirea mijlocului fix.

Stabilirea metodei liniare, în viziunea organismelor de reglementare [7], presupune câteva avantaje, printre care — simplificarea modului de calcul atât pentru agentul economic cât și pentru organele de control, reducerea timpului și personalului necesar pentru calculul și evidența amortizării în scopuri fiscale, excluderea riscului admiterii unor erori la efectuarea calculului și a riscului sancționării de către organele de control, asigurarea echilibrului și previzibilității estimării cheltuielilor permise spre deducere în scopuri fiscale, în contextul în care reportarea pierderilor fiscale se realizează în mărimi arbitrare.

La prima vedere s-ar părea că amortizarea în scopuri fiscale se contopește cu cea în scopuri contabile. Deci, scopul cercetării noastre, așa cum a fost deja enunțat este să analizăm dacă în rezultatul aplicării noilor prevederi fiscale referitoare la amortizarea mijloacelor fixe va avea loc o contopire a valorilor amortizării în scopuri fiscale cu cea în scopuri financiare, sau vom avea în continuare o diferențiere între acestea.

Deci, noile reguli fiscale, intrate în vigoare de la 1 ianuarie 2019, stipulează că amortizarea mijloacelor fixe se efectuează prin utilizarea metodei liniare de amortizare. Mărimea lunară a amortizării mijloacelor fixe ce urmează a fi dedusă se determină prin înmulțirea bazei valorice a mijloacelor fixe la norma de amortizare respectivă cu raportarea la 12 luni:

$$Am.f. = (BV_{m.f.} * N_a) / 12, \text{ unde:}$$

$A_{m.f.}$ – amortizarea calculată în scopuri fiscale;

$BV_{m.f.}$ – valoarea mijlocului fix supus amortizării;

N_a – norma amortizării pentru fiecare mijloc fix.

Norma amortizării pentru fiecare mijloc fix se determină ca raport dintre 100 % și durata de funcționare utilă a acestuia stabilită prin Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale []. Este necesar să notăm că durata de utilizare a mijlocului fix este stabilită prin cadrul normativ și entitatea este obligată să o aplice pentru calculul amortizării în scopuri fiscale, în timp ce durata de utilizare a fiecărui obiect pentru calculul amortizării în scopuri financiare se determină conform SNC de către entitate în mod independent la data transmiterii obiectului în utilizare. Astfel putem avea o diferențiere între durata de utilizare a mijloacelor fixe, în funcție de scopul pentru care se determină aceasta.

Un alt aspect discutabil este determinarea bazei valorice a mijlocului fix supus amortizării. Baza valorică a fiecărui mijloc fix la începutul perioadei fiscale de tranziție va constitui:

- 1) pentru mijloacele fixe raportate la categoria I de proprietate – baza valorică determinată la data de 31 decembrie 2018;
- 2) pentru mijloacele fixe raportate la categoriile II-V de proprietate – baza valorică determinată prin calcul, având în vedere ponderea procentuală a valorii de bilanț a mijlocului fix respectiv în suma totală a valorii de bilanț aferente mijloacelor fixe atribuite categoriei respective la data de 31 decembrie 2018, aplicată la baza valorică a categoriei la care a fost atribuit mijlocul fix respectiv.

Exemplul 1: Să admitem că o entitate dispune, la 31 decembrie 2018, de mijloace fixe raportate la categoria II și III de proprietate. În tabelul 1 se prezintă baza valorică mijloace fixe la situația de la 31 decembrie 2018, precum și valoarea lor contabilă.

Tabelul 1. Baza valorică a mijloacelor fixe la 31 decembrie 2019

Categoriile de MF		Baza valorică a mijloacelor fixe, lei	Costul de intrare, lei	Amortizarea acumulată, lei	Valoarea contabilă, lei
Categoria II de proprietate - 8%		41 322,26	272 404,11	157 188,01	115 216,10
13945	ВРЕМЕННАЯ СООРУЖЕНИЯ BL7		65 732,96	19 726,69	46 006,27
14742	ТЕЛЕФОННАЯ СЕТЬ		38 147,48	18 860,36	19 287,12
14795	ТЕЛЕФОННАЯ СТАНЦИЯ GHX		11 375,00	6 974,63	4 400,37
15218	LINE DE CABLU CU TRANSFORMATOR BL 6		67 161,89	25 637,51	41 524,38
15233	ЛЕСТНИЦА ДЛЯ ПОДЪОМА ПЕРС.НА БЛ.№ 6		3 830,25	3 530,99	299,26
15236	FINTINA		22 716,96	20 765,52	1 951,44
15255	GAZIFICARE CAZANGERIE BL.7		63 439,57	61 692,31	1 747,26
Categoria III de proprietate - 12.5%		100 945,82	436 004,59	328 606,50	107 398,09
12681	AUTOINCARCATOR 40814		1 000,00	1 000,00	-
13121	AUTOMOBIL ZIL CIG 893		29 445,21	23 512,38	5 932,83
14680	AUTOMOBIL ZIL CBS 550		24 906,88	20 198,24	4 708,64
15097	AUTOINCARCATOR DECTA		380 652,50	283 895,88	96 756,62

Sursa: elaborat de autori

În cele ce urmează (tabelul 2) determinăm baza valorică pentru fiecare obiect de mijloc fix, având în vedere ponderea procentuală a valorii contabile a mijlocului fix respectiv în suma totală a valorii contabile aferente mijloacelor fixe atribuite categoriei respective la data de 31 decembrie 2018, aplicată la baza valorică a categoriei la care a fost atribuit mijlocul fix respectiv. Deci mai întâi calculăm ponderea fiecărui mijloc fix în totalul valorii contabile, apoi calculăm baza valorică a mijlocului fix ca produsul dintre coeficientul ponderii mijlocului fix în totalul valorii contabile și baza valorică totală a mijlocului fix.

Tabelul 2. Calculul bazei valorice pentru fiecare obiect de mijloace fixe

Categoriile de MF		Valoarea contabilă, lei	Ponderea, %	Baza valorică a mijloacelor fixe, lei
Categoria II de proprietate - 8%		115 216,10		41 322,26
13945	ВРЕМЕННАЯ СООРУЖЕНИЯ BL7	46 006,27	0,399304177	16 500,15
14742	ТЕЛЕФОННАЯ СЕТЬ	19 287,12	0,167399521	6 917,33
14795	ТЕЛЕФОННАЯ СТАНЦИЯ GHX	4 400,37	0,038192319	1 578,19
15218	LINE DE CABLU CU TRANSFORMATOR BL 6	41 524,38	0,360404318	14 892,72
15233	ЛЕСТНИЦА ДЛЯ ПОДЪОМА ПЕРС.НА БЛ.№ 6	299,26	0,00259738	107,33
15236	FINTINA	1 951,44	0,016937216	699,88
15255	GAZIFICARE CAZANGERIE BL.7	1 747,26	0,015165068	626,65
Categoria III de proprietate - 12.5%				100 945,82
12681	AUTOINCARCATOR 40814	-	-	-
13121	AUTOMOBIL ZIL CIG 893	5 932,83	0,05524149	5576,40
14680	AUTOMOBIL ZIL CBS 550	4 708,64	0,04384287	4425,75
15097	AUTOINCARCATOR DECTA	96 756,62	0,90091565	90943,67

Sursa: elaborat de autori

După determinarea bazei valorice pentru fiecare obiect de mijloc fix putem calcula amortizarea fiscală lunară, ca raportul dintre baza valorică a mijlocului fix și durata de funcționare utilă (tabelul 3).

Tabelul 3. Calculul amortizării fiscale lunare

		Baza valorică a mijloacelor fixe, lei	DU, luni	Amortizarea contabilă, lei	Amortizarea fiscală, lei
		41 322,26		270,07	96,86
13945	ВРЕМЕННАЯ СООРУЖЕНИЯ BL7	16 500,15	431	106,74	38,28
14742	ТЕЛЕФОННАЯ СЕТЬ	6 917,33	431	44,75	16,05
14795	ТЕЛЕФОННАЯ СТАНЦИЯ GHX	1 578,19	431	10,21	3,66
15218	LINIE DE CABLU CU TRANSFORMATOR BL 6	14 892,72	421	98,63	35,37
15233	ЛЕСТНИЦА ДЛЯ ПОДЪОМА ПЕРС.НА БЛ.№ 6	107,33	430	0,70	0,25
15236	FINTINA	699,88	415	4,70	1,69
15255	GAZIFICARE CAZANGERIE BL.7	626,65	403	4,34	1,55
		100 945,82		2083,69	1958,50
12681	AUTOINCARCATOR 40814	-	-		
13121	AUTOMOBIL ZIL CIG 893	5576,40	63	94,17	88,51
14680	AUTOMOBIL ZIL CBS 550	4425,75	51	92,33	86,78
15097	AUTOINCARCATOR DECTA	90943,67	51	1897,19	1783,21

Sursa: elaborat de autori

După cum se observă din calculele prezentate în tabelul 3, obținem diferite valori ale amortizării fiscale în raport cu amortizarea contabilă. Este firesc să fie diferite, deoarece baza de calcul a bazei valorice la 01 ianuarie 2019 au fost diferite, având anterior diferite metode de calcul a amortizării.

Exemplul 2: Să admitem că valoarea unui utilaj achiziționat de entitatea SRL „Succes” în luna februarie 2019 constituie 140 000 lei, valoarea reziduală 0 lei, iar durata de funcționare utilă, conform Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale (poziția 14845891), constituie 7 ani. Entitatea a ales drept metodă de calculare a amortizării – metoda liniară. În baza acestor date amortizarea anuală calculată în contabilitatea financiară va constitui 20000 lei (140 000/7) și amortizarea lunară - 1666,67 lei (20 000/12). Conform prevederilor politicii de contabilitate a entității, amortizarea se va calcula începând cu 1 martie 2019 și va constitui pentru anul 2019 (de la 01.03.2019 până la 31.12.2019) suma de 16 666,70 lei.

În scopuri fiscale pentru calcularea mărimii lunare a amortizării utilajului ce urmează a fi dedusă se completează Registrul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale pentru 2019. Având în vedere că entitatea a pledat pentru o durată de funcționare egală cu cea indicată de cadrul normativ, atunci și amortizarea lunară calculată în scopuri fiscale va avea aceeași valoare ca și în scopuri financiare.

Rezultate și concluzii.

Prin rezultatele cercetării, ipotezele pot fi confirmate sau infirmate. Așadar ipoteza centrală a acestei cercetări care urma a fi confirmată sau infirmată prin rezultatele obținute se referea la faptul dacă va avea loc o contopire între amortizarea fiscală și contabilă în urma modificărilor și amendamentelor introduse în legislația fiscală după 01 ianuarie 2019. În rezultatul cercetării infirmăm ipoteza centrală ajungând la concluzia că nu va avea loc încă o contopire între amortizarea fiscală și cea contabilă, cel puțin pentru imobilizările corporale existente la entitate până la 01 ianuarie 2019. Motivele principale fiind, în primul rând, valorile diferite ale imobilizărilor corporale de la care se va calcula amortizarea. În al doilea rând, pot fi diferite duratele de utilizare, etc. Trecerea de la metoda soldului degresiv la metoda liniară pentru imobilizările corporale existente în cadrul entității până la modificările introduse în legislația fiscală nu va apropia amortizarea fiscală de cea contabilă. Poate pentru mijloacele fixe puse în exploatare după 01

ianuarie 2019 s-ar putea de discutat despre o contopire a valorii amortizării, dacă entitățile vor opta pentru aceasta, în detrimentul respectării modelului (schemei) obținerii beneficiilor economice din utilizarea imobilizărilor de către entitate.

Referințe bibliografice:

- 1) Codul fiscal al Republicii Moldova <http://www.fisc.md/>
- 2) Legea Nr. 288 din 15.12.2017 cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative. În: Monitorul Oficial Nr. 464-470 din 29.12.2017. <http://lex.justice.md/md/373510%20/>
- 3) Ordin privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate nr. 118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial nr.177-181/1224 din 16.08.2013. https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin_nr.118_0.pdf
- 4) Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulamentului privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.289 din 14.03.2007. <http://lex.justice.md/viewdoc.php?id=322138&lang=1>
- 5) Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale, aprobat prin hotărârea Guvernului RM nr.338 din 21.03.2003
- 6) GRIGOROI L. ș.a. Contabilitatea întreprinderii. Chișinău: Editura Cartier, 2017.113 p.
- 7) Căldare M., Implementarea metodei liniare de calculare a amortizării mijloacelor fixe. În: Monitorul fiscal. Fisc.md. din 23 mai 2018. <https://monitorul.fisc.md/editorial/implementarea-metodei-liniare-de-calculare-a-amortizarii-mijloacelor-fixe.html>
- 8) Tostogan P. Pulsul lunii aprilie. Modul de calculare a amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale va fi ajustat. În: Contabilitate și audit, nr. 4, 2019. <http://www.contabilitate.md/?mod=article&id=8240>