

ASPECTE PRIVIND AMORTIZAREA MIJLOACELOR FIXE ÎN SCOPURI CONTABILE ȘI FISCALE

Prof. univ. dr. hab. Vasile Bucur, ASEM

In the present article there are examined the cases that determine the temporary differences connected with the depreciation of fixed assets for accounting and fiscal purposes. Due to the fact that during the life period of fixed assets the depreciation amount for both purposes remains the same, there have been given arguments for facilitating some fiscal rules order to make them closer to accounting ones or to use the accounting rules proper.

Cuvinte-cheie: *amortizare, valoare amortizabilă, durata de viață utilă, diferențe temporare, reguli fiscale, reguli contabile.*

După cum se știe, entitățile, cu excepția celor publice și necomerciale, calculează uzura (în continuare – amortizarea) mijloacelor fixe în scopuri contabile în conformitate cu prevederile SNC 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”¹ și IAS 16 „Imobilizări corporale” (dacă benevol aplică SIRF) și în baza regulilor Codului fiscal – în scopuri fiscale.

Pentru a comenta prevederile Codului fiscal în soluționarea acestei probleme, Guvernul Republicii Moldova a elaborat și a aprobat Regulamentul privind modul de evidență și calculare a uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale nr.289 din 14.03.2007 (în continuare – Regulament).

În contabilitatea financiară, entitatea, de sine stătător, determină durata de viață utilă pe fiecare mijloc fix, valoarea reziduală, valoarea amortizabilă, aplică metoda de calculare a amortizării conform politicilor contabile și determină suma amortizării mijloacelor fixe.

Potrivit Regulamentului menționat, suma amortizării mijloacelor fixe se determină în baza metodei, cu regret, fără denumire (deoarece nu se aseamănă cu niciuna din cele prevăzute în standard), aplicând cota

¹ În seria nouă a SNC, el se numește „Imobilizări corporale și necorporale”, îmbinând într-unul și același standard activele materiale pe termen lung și activele nemateriale, după cum sunt numite actualmente.

stabilită după 5 categorii de mijloace fixe omogene constituite după amortizare: I – 5, II – 8, III – 10, IV – 20, V – 30%. Modul de atribuire a mijloacelor fixe la fiecare categorie de proprietate (în continuare – grup de mijloace fixe) se determină în conformitate cu prevederile Catalogului mijloacelor fixe și a activelor nemateriale (5)¹. Divergențele și regulile diferite din actele normative menționate aferente calculării amortizării mijloacelor fixe contribuie la determinarea diferitelor sume ale acesteia, apariția diferențelor temporare în contabilitatea financiară și în scopuri fiscale. La rândul lor, aceste diferențe (deductibile sau impozabile), fiind deduse în mod diferit, contribuie la determinarea diferitelor rezultate financiare – contabil și impozabil. Ulterior, conform prevederilor SNC 12 „Impozitul pe venit” (6), apare necesitatea, în funcție de caz, contabilizării creanței sau datoriei amânate pe întreaga perioadă de absorbție (acoperire). Este evident faptul că se complică semnificativ calculele și înregistrările contabile și volumul de lucru aferente, încât nu fiecare contabil este în stare să se orienteze corect în situația creată. Apar un șir de probleme, a căror soluționare poate fi realizată într-una din două variante:

- a) excluderea unor cazuri în care apar diferențele temporare deductibile și/sau impozabile (apropierea sumei amortizării mijloacelor fixe determinată în scopul contabil și fiscal) sau excluderea cazului la apariția unei sau altei diferențe;
- b) stabilirea unora și aceluiași reguli de calculare a amortizării mijloacelor fixe.

Indiferent de variantă, în opinia noastră, apare necesitatea de a aplica una și aceeași terminologie cu același conținut economic, definiții în contabilitatea financiară și în scopuri fiscale. Aplicarea diferiților termeni economici cu diferit conținut în soluționarea uneia și aceleiași probleme, tratarea lor în mod diferit provoacă dificultăți și poate contribui la calcularea unor indicatori eronați. În acest scop, este necesară concretizarea termenilor din Codul fiscal (art.27) – proprietate, categorie de proprietate, valoare restantă, bază valorică, în contabilitate – mijloace fixe, grup de mijloace fixe, valoare amortizabilă, valoare reziduală, respectiv. Suplimentar este necesară examinarea termenului „durata de amortizare” a mijlocului fix, deoarece, în scop fiscal, ea nu coincide cu durata de viață utilă a acestuia determinată în baza aceleiași cote stabilite de Codul fiscal, metoda de calculare a amortizării, cazurile de modificare a valorii amortizabile etc.

Nu există niciun temei economic de a utiliza termenul „proprietate” sau „categoria de proprietate” în art.27 al Codului fiscal. Doar „proprietatea”, după toate sursele economice, exprimă totalitatea de bunuri în formă materială și nematerială, inclusiv creanțe, mijloace bănești, materii prime, materiale, clădiri, utilaje etc., de care dispune o entitate la o anumită dată. Examinarea conținutului acestui articol denotă că este vorba numai despre un grup de bunuri care sunt folosite o perioadă mai mare de un an în activitatea de întreprinzător cu costul de intrare al unei unități ce depășește 6000 lei (art.26 și 27 al Codului fiscal plafonul valoric stabilit). Se are în vedere ca aceste bunuri să fie supuse uzurii fizice și/sau morale. În toată literatura de specialitate contabilă, autohtonă și internațională, aceste bunuri sunt numite mijloace fixe.

Din punct de vedere filosofic, proprietatea reprezintă generalul, iar mijlocul fix – particularul. Respectiv, particularul (mijlocul fix) se manifestă, în general (proprietate), ca parte componentă a acestuia. Din aceste considerente, este imposibilă gruparea mijloacelor fixe pe categorii de proprietate, deoarece, dialectic, toate mijloacele fixe reprezintă un grup, o parte componentă a proprietății. În mod similar, o altă parte componentă a proprietății (a patrimoniului) o reprezintă creanțele, mijloacele bănești (în cazul dat, nu examinăm sursele de proveniență a bunurilor exprimate valoric).

Probabil, din cauza gradului de calificare a autorului, care a elaborat materialele art.26 și 27 ale Codului fiscal sunt utilizați termenii „proprietate” și „categorie de proprietate” Corect ar trebui să fie utilizați termenii „mijloace fixe” și respectiv „grup de mijloace fixe”, constituit în baza cotelor de amortizare determinate în scopuri fiscale.

Prevederile art.27 al Codului fiscal sunt tălmăcite astfel, ca și cum termenul „mijloace fixe” și proprietatea supusă amortizării sunt două grupuri de active diferite. Despre această tratare eronată denotă prevederile Regulamentului menționat, specificând că obiectul calculării uzurii reprezintă mijloacele fixe utilizate în activitate de întreprinzător și care se supun uzurii (cap.3) al acestui Regulament (4). Prin urmare, este rațional ca lucrurile să fie numite așa cum ele merită, în cazul dat – mijloace fixe. În mod similar, este necesară aplicarea, în scopuri fiscale, în loc de categorii de proprietate, a termenului „grup de mijloace fixe”, dar constituit în raport cu cotele de amortizare stabilite de Regulament și prevederile art.26 al Codului fiscal.

În loc de termenul „valoare restantă” în cazul ajustării valorii amortizabile, sau bazei valorice (art.27 (b) al Codului fiscal) este rațională aplicarea termenului valoare reziduală. El exprimă același conținut economic ca și în contabilitatea financiară, deoarece este preluat de aici și se determină după una și aceeași metodă.

¹ Această problemă necesită studii separate.

Termenii „baza valorică” (în Codul fiscal) și „valoarea amortizabilă” (în contabilitatea financiară) au una și aceeași destinație. Ei reprezintă indicatori din a căror mărime se calculează suma amortizării mijloacelor fixe aferente uneia și aceleiași perioade de gestiune în scop fiscal, respectiv contabil. Nu există nicio argumentare economică ca ei să fie numiți în mod diferit. În acest context, este rațional ca în art.27 al Codului fiscal, precum și în Regulamentul ce explică modul de calculare a amortizării mijloacelor fixe să fie utilizat termenul „valoare amortizabilă” a mijloacelor fixe. În cazul dat, luând în considerare condițiile existente în aceste două acte normative, rămâne diferența aferentă modului de determinare a valorii amortizabile în contabilitatea financiară și în scopuri fiscale, însă denumirea indicatorului din care va fi calculată amortizarea mijloacelor fixe va fi unică – valoarea amortizabilă.

Discutabile rămân prevederile art.3, cap.III al Regulamentului (4), conform căruia se determină suma amortizării mijloacelor fixe în scop fiscal. În particular, se menționează că nu se calculează amortizarea obiectelor primite sub formă de cadou sau cu titlu gratuit. Nu ne este clar de ce. Dacă entitatea primește un utilaj, un autovehicul sau o clădire cu titlu gratuit care se utilizează în activitatea de întreprinzător, pentru a obține un venit, care-i cauza de a nu se calcula amortizarea? Dar și în art.26 al Codului fiscal și în cap. II al Regulamentului se specifică că mijloacele fixe utilizate în activitatea de întreprinzător sunt supuse amortizării fără a concretiza – cu excepția celor primite cu titlu gratuit sau sub formă de cadou. Considerăm acest caz ca o contradicție a acestor acte normative, care poate fi înlăturată prin luarea deciziei de a calcula amortizarea obiectelor menționate. Doar venitul obținut din activitatea de întreprinzător (art.18 al Codului fiscal) se consideră venit impozabil. Acest articol, la fel, nu concretizează venitul din activitatea de întreprinzător și este obținut în urma exploatării mijloacelor fixe primite anterior cu titlul gratuit sau fiind dăruite. Din acest motiv, considerăm: dacă venitul din exploatarea mijloacelor fixe se recunoaște drept impozabil, atunci și costurile, inclusiv de întreținere și cu amortizarea lor trebuie să fie recunoscute spre deducere în baza principiului concordanței. Cu regret, în baza soluționării acestei probleme, în mod egal, ca și în alte cazuri similare în scopuri fiscale este dificil de constatat dacă se aplică vreun principiu, concept sau caracteristică calitativă în recunoașterea veniturilor și cheltuielilor în scopuri fiscale.

Nu găsim temei economic nici în regula conform căreia nu se calculează amortizarea mijlocului fix procurat finanțat parțial sau integral (cap.III, art.3 al Regulamentului). Poate că autorul (autorii) acestei reguli a dorit să sublinieze cazul finanțării procurărilor de mijloace fixe de către alte organe, instituții fără a fi achitate parțial sau integral de către entitate. Atunci, așa trebuie specificat. Totuși, dacă obiectul procurat, indiferent de cine le finanțează, este utilizat în activitatea de întreprinzător, el trebuie să fie amortizat. Calculând amortizarea mijloacelor fixe menționate în scopuri fiscale, se va exclude acest caz care, actualmente, contribuie la înregistrarea diferențelor temporare deductibile sau impozabile.

Una din cele mai contradictorii și mai importante probleme în fiscalitate considerăm că este modul de determinare a valorii amortizabile (bazei valorice – conform Codului fiscal și Regulamentului). În acest scop, nu se ia în considerare timpul punerii în funcțiune a mijlocului fix pe parcursul perioadei de gestiune (fiscală). Dacă, în scopul contabil, amortizarea obiectului se începe cu luna ulterioară după luna punerii în exploatare (SNC 16)¹, în scopul fiscal, în valoarea amortizabilă (baza valorică), la sfârșitul anului, se include costul de intrare a obiectelor puse în funcțiune în mărimea lor absolută fără a lua în considerare perioada de utilizare efectivă pe fiecare grup de mijloace fixe. De regulă, pe parcursul anului, entitatea nu înregistrează la intrări multe mijloace fixe. De aceea, valoarea lor se poate aduna la valoarea amortizabilă la sfârșitul anului pentru calculul amortizării în anul ulterior. Iar, în anul fiscal de calculat, amortizarea numai pe perioada efectivă de exploatare.

De exemplu, un utilaj „A”, cu costul de intrare de 85000 lei, a fost primit în exploatare la 1 aprilie anul 200X, valoarea reziduală fiind stabilită 5000 lei, iar alt utilaj „B”, cu costul de 120000 lei și valoarea reziduală de 6000 lei – la 1 octombrie anul 200X. Aceste obiecte se atribuie la al V-lea grup de mijloace fixe cu cota de amortizare de 30%.

Conform acestor date, în scopuri fiscale, se va calcula:

amortizarea pentru obiectele puse în exploatare în anul gestionar 200X:

utilajul „A” $(85000 - 5000) \times 0,3 \times 4/12 = 8000$ lei

utilajul „B” $(120000 - 6000) \times 0,3 \times 4/12 = 11400$ lei

Total 19400 lei.

Actualmente, suma amortizării obiectelor primite în exploatare conform Codului fiscal și

¹ Conform noului proiect „Imobilizări corporale și necorporale”, entitatea începe calcularea amortizării mijloacelor fixe primite în exploatare din luna punerii în funcțiune sau din luna ulterioară acestei luni.

Regulamentului în vigoare constituie:

Utilajul „A”	$(85000 - 5000) \times 0,3 = 24000$ lei
Utilajul „B”	$(120000 - 6000) \times 0,3 = 34200$ lei
Total	58200 lei.

Valoarea amortizabilă a mijloacelor fixe pentru anul viitor, în primul caz, va fi majorată cu 174600 lei (80000 + 114000 – 19400), iar în al doilea – cu 135800 lei (80000 + 114000 – 58200). Astfel, indiferent de durata de viață utilă și metoda de amortizare stabilită de entitate, conform prevederilor standardului de contabilitate (SNC 16 sau IAS 16) diferențele temporare sunt semnificative și diferă aproape de 3 ori. Luând în considerare perioada efectivă de exploatare a mijloacelor fixe, în primul an de exploatare, aceste diferențe se reduc. În mod similar, este rațional de calculat amortizarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune în scopuri fiscale numai pe perioada efectiv utilizată.

Este dificil de înțeles și următoarea regulă din Codul fiscal (art.27, par.5): dacă la sfârșitul anului fiscal la categoria respectivă nu se află nicio proprietate sau suma rămasă este mai mică de 6000 lei, după efectuarea ajustărilor specificate la alin.(1) și (2) ale prezentului articol și la art.26 (3), valoarea restantă urmează a fi dedusă. Cu alte cuvinte, dacă în grupul respectiv de mijloace fixe, cu excepția primului grup, la sfârșitul anului, nu a rămas niciun obiect, sau valoarea amortizabilă corectată devine mai mică de 6000 lei, atunci această valoare integral se deduce.

Dacă în grupul respectiv de mijloace fixe, să admitem, cu cota de amortizare de 30%, la sfârșitul anului, sunt 50 de obiecte, iar valoarea amortizabilă medie unitară este mai mică de 6000 lei, atunci, logic, valoarea amortizabilă totală a acestor obiecte până la 300000 lei (50 × 6000) trebuie recunoscută ca deducere. Astfel, toate obiectele din acest grup, în scop fiscal, urmează a fi casate. Și în cazul dat, acest procedeu tehnic nu este argumentat economic. Logic, chiar și în cazul în care valoarea amortizabilă a unui obiect este mai mică decât plafonul valoric (6000 lei), el continuă să îndeplinească funcția sa în activitatea entității ca și până la momentul în care valoarea lui amortizabilă depășește 6000 lei, dacă starea tehnică permite. De ce nu trebuie recunoscut acest adevăr?

În primul rând, nu-i clar în ce circumstanțe, în grupul respectiv de mijloace fixe, poate să nu fie niciun obiect, iar o oarecare valoare să rămână. Doar nu poate fi casat activul fără valoarea lui, să o numim amortizabilă și invers, să fie casată valoarea amortizabilă fără purtătorul ei.

În al doilea rând, există vreo explicație pentru sintagma „deducerea valorii amortizabile” a obiectului, când ea devine mai mică de 6000 lei? După „logica” acestei reguli, dacă, pe parcursul duratei de amortizare a mijlocului fix, valoarea lui amortizabilă devine mai mică decât plafonul valoric stabilit (6000 lei), aceasta nu se mai consideră mijloc fix. Este imposibilă aplicarea oricărui principii, concepte sau teorii economice în folosul acestei argumentări. De aceea, este rațional de a ne dezice de această regulă economic neîntemeiată.

Provoacă discuții și prevederile art.27 (8) și (9) al Codului fiscal aferente majorării valorii amortizabile (bazei valorice) cu depășirea costurilor (cheltuielilor) de reparație a mijloacelor fixe peste mărimea normativă de 15% din valoarea amortizabilă a grupului respectiv de mijloace fixe la începutul anului. În Regulamentul în vigoare, se menționează că această mărime este normativă. În anii 2002-2007, această mărime, numită normă, era stabilită de 10%, actualmente – 15%. Cifra stabilită în mod subiectiv, dar numită normă. Poate că peste câțiva ani această normă va fi de 20 sau 25% sau mai mare? Este regretabil acest caz. În mod subiectiv, fără argumentare economică, studii speciale, calcule, se stabilește o cifră numită normă (limită), ulterior, în baza ei, se formulează regula care prevede deducerea costurilor (cheltuielilor) efective de reparație a mijloacelor fixe în cadrul acestei norme. Cheltuielile ce depășesc această normă stabilită se capitalizează, se adună la valoarea amortizabilă, nu se permit spre deducere, deoarece sunt numite cheltuieli de reconstrucție. Această majorare se face pe fiecare obiect de evidență, pentru primul grup de mijloace fixe cu cota de amortizare de 5% și pentru întregul grup respectiv cu cotele de amortizare de 8, 12, 5, 20 și 30%. Nu se ia în considerare nicio diferențiere a caracteristicii grupului de mijloace fixe: costurile de reparație ale unui grup omogen de obiecte relativ poate fi mai mare, pentru alt grup – mai mic.

În cazul leasingului operațional, arendei operaționale, dacă reparația este efectuată de locatar pe cont propriu, această normă este stabilită în raport cu suma plății de leasing sau arenda anuală. Nu-i clar de ce de la această sumă. Doar, în cazul dat, locatarul dispune de valoarea obiectului primit de la locator, chiar dacă el se consideră element patrimonial al locatorului și nu este parte componentă a valorii amortizabile (bazei valorice) la locator. Cum se poate reflecta reconstrucția depășirii costurilor (cheltuielilor) de reparație a mijlocului fix primit în leasing operațional peste normă (15%), suma plății de leasing dacă obiectul nu aparține locatorului. Doar valoarea acestuia nu este parte componentă a patrimoniului locatorului (în bilanț ea nu există). Apare întrebarea a cărui obiect urmează a fi majorată valoarea. Doar alte obiecte nu au fost

reparate. Pe bună dreptate, dacă această regulă va fi aplicată în viitor, ar fi rațional de procedat ca și în cazul în care obiectul nu este transmis în leasing, arendă, locațiune de calculat aceste 15% din valoarea obiectului, dacă problema era rezolvată univoc. Doar locatarul nu suportă nicio cheltuială cu reparația acestui obiect. În cazul dat, în scopuri fiscale, în mod artificial, se micșorează baza din care trebuie să fie calculată 15% a costurilor (cheltuielilor) de reparație.

Totuși, datorită faptului că această normă economic nu este argumentată, ar trebui de acceptat spre deducere suma efectivă a costurilor (cheltuielilor) de reparație a mijloacelor fixe fără vreo limitare, indiferent de faptul că obiectul este transmis în leasing sau nu. Doar pe parcursul duratei de viață utilă prevăzută în scopul fiscal nici entitatea, nici statul nu pierde și nici nu câștigă nimic. Are loc transferarea deducerii cheltuielilor menționate în timp prin capitalizarea lor.

Cu condiția că regula în cauză va fi păstrată în viitor, este rezonabilă următoarea modificare. În toată literatura economică autohtonă și străină, se recunoaște că costurile (cheltuielile) de reparație curentă a mijloacelor fixe sunt necesare pentru a le menține în starea normală de exploatare. Ele niciodată n-au avut și nici nu au nimic comun cu recondiționarea. Din acest motiv, este rațional ca în scopuri fiscale de recunoscut spre deducere suma efectivă a acestora integral. Prin urmare, aplicarea regulii în cauză poate fi posibilă numai pentru costurile (cheltuielile) de reparație capitală și modernizare a mijloacelor fixe în cazul necapitalizării acestora.

Un moment care, considerăm că în Codul fiscal, este scăpat din vedere. Unele entități în funcție de standardul care îl aplică pentru contabilizarea imobilizărilor corporale în costul de intrare a mijlocului fix respectiv poate să includă și suma cheltuielilor de scoatere din uz a acestuia, constituind un provizion. Aceasta e posibil în cazul în care cheltuielile menționate la demolare, demontare etc., se așteaptă să fie semnificative. Atitudinea fiscalității către provizioane este cunoscută. Provizioanele constituite, în mod categoric, nu se recunosc spre deducere, iar în Declarația privind impozitul pe venit – numai cele neutilizate nu se permit spre deducere. E și natural să nu fie deduse, doar numai acele provizioane care nu sunt acoperite cu costurile (cheltuielile) efectuate în perioada fiscală.

Deoarece provizionul constituit și inclus în costul de intrare la momentul primirii în exploatare a mijlocului fix pentru cheltuielile de scoatere din uz a acestuia pe întreaga durată de viață utilă nu este acoperit cu cheltuielile care vor apărea ulterior, urmează ca valoarea amortizabilă (baza valorică) la fel să fie corectată.

În continuare, tratăm despre metoda de calculare a amortizării mijloacelor fixe. Metoda selectată de către entitate trebuie să fie argumentată cu condițiile și programul de utilizare preconizate la recunoașterea inițială a obiectului ca activ. Examinare merită metoda de amortizare prevăzută în Codul fiscal și în Regulamentul elaborat în acest scop. Această metodă diferă de metodele de amortizare a mijloacelor fixe recomandate de SNC 16 și IAS 16. Stabilirea cotelor de amortizare pentru fiecare grup de mijloace fixe servește drept premisă ca metoda de amortizare să fie numită liniară. Modul de aplicare, care este propus de Regulament – se aseamănă cu metoda soldului degresiv.

Indiferent de denumirea acestei metode, sunt inerente neajunsuri semnificative. În cazul aplicării ei, este dificil de răspuns care-i durata de viață utilă a obiectului supus amortizării. Dacă răspunsul urmează în baza cotei de amortizare stabilită pentru fiecare grup de mijloace fixe, răspunsul va fi unul, dacă luăm în considerare modul de aplicare a cotei de amortizare respective – răspunsul este altul. Poate că, după Codul fiscal, durata de viață utilă a unui mijloc fix este una (determinată în baza cotei de amortizare), iar durata de amortizare este cu totul alta.

Dacă, în baza datelor din exemplul precedent, determinăm durata de amortizare a utilajului „A”, atunci ea constituie 9 ani, iar a utilajului „B” – 10 ani (tabelul 1).

Dacă valoarea amortizabilă a unui utilaj va fi de 250 000 lei, atunci durata de viață va constitui deja 12 ani. Oare aceasta-i durată de viață a obiectelor menționate? Doar cota de amortizare pentru ambele obiecte constituie 30%. Dorim noi sau nu, dar din aplicarea acestei metode de amortizare rezultă că durata de viață utilă a mijlocului fix și durata de amortizare este determinată de valoarea mijlocului fix respectiv. Se creează situația în care, conform datelor contabilității financiare, mijlocul fix demult poate să fie scos din funcțiune, iar în scopul fiscal urmează a fi amortizat încă vreo câțiva ani. O absurditate care nu se supune nici logicii, nici vreunei argumentări economice. Cel mai grav element negativ în această situație îl reprezintă modul de aplicare a cotelor de amortizare stabilite în Regulament și în Codul fiscal.

Durata de viață utilă și durata de amortizare a utilajelor "A" și "B"

Anii	Utilajul „A”			Utilajul „B”		
	Valoarea amortizabilă (baza valorică), lei	Cota amortizării	Suma amortizării, lei	Valoarea amortizabilă (baza valorică), lei	Cota amortizării	Suma amortizării, lei
1	80 000	0,3	24 000	114 000	0,3	34 200
2	50 000	0,3	16 800	79 800	0,3	23 940
3	39 200	0,3	11 760	55 860	0,3	16 758
4	27 440	0,3	8 232	39 102	0,3	11 731
5	19 208	0,3	5 762	27 371	0,3	8 211
6	13 446	0,3	4 034	19 160	0,3	5 748
7	9 412	0,3	2 824	13 412	0,3	4 024
8	6 588	0,3	1 976	9 388	0,3	2 816
9	4 612		4 612	6 572	0,3	1 972
10				4 600		4 600

Considerăm eronată așa-numita metodă de calculare a amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale. Efectul negativ al ei îl constituie faptul că această metodă se legitimează, iar suma amortizării calculată se consideră „normă”, „etalon”. Cu acest „etalon” se compară suma amortizării mijloacelor fixe calculată în contabilitatea financiară și se iau decizii la fel de eronate: diferența respectivă de adunat la rezultatul financiar contabil sau să fie scăzută din acest rezultat. Ulterior, modul de reflectare a impozitului pe profit provenit din diferențe calculate se transformă în înregistrarea creanțelor sau datoriilor amânate, ca elemente patrimoniale în bază juridică, cu alte cuvinte, eroarea se transformă în lege, regulament.

În scopul înlăturării acestor efecte negative, este rațional:

- de revizuit cotele de amortizare a mijloacelor fixe în scopuri fiscale;
- de aplicat cotele de amortizare menționate conform cerințelor metodei liniare.

Trebuie de recunoscut faptul că cotele de amortizare stabilite în Regulamentul în vigoare conform metodei prevăzute în Catalogul mijloacelor fixe și a activelor nemateriale sunt nereale, majorate de două ori. E știut că raportând cifra 100 la numărul de ani – durata de viață utilă a obiectului respectiv, obținem cota de amortizare anuală a acestuia. Raportând cifra 200 la același număr de ani, cum e prevăzut în catalogul menționat, cota de amortizare se dublează. Este dificil de înțeles că mașinile, utilajele, strungurile etc. au durata de viață utilă de 3,3 ani. Calculele efectuate denotă că mijloacele fixe cu durata de viață de 2-9 ani au nimerit într-un singur grup – cu cota de amortizare 30%. Poate că, prin acest raport, s-a urmărit scopul amortizării accelerate în primii ani de exploatare a mijloacelor fixe, ca în anii următori în caz de ieșire a acestora, entitatea să nu suporte cheltuieli (pierderi) semnificative. Dacă entitatea va fi calculat amortizarea mijloacelor fixe în contabilitatea financiară în baza cotelor stabilite în scopuri fiscale, atunci, în primii trei ani de exploatare a acestora, raportul sumei amortizării cumulate către valoarea amortizabilă va constitui:

Durata de viață utilă	Grupul de mijloace fixe cu cota de (%):	Raportul amortizării cumulate către valoarea amortizabilă (%)
20	5	14,2
12,5	8	22
8	12,5	33
5	20	48,8
3,3	30	65,7

Prin urmare, scopul menționat putea fi realizat numai pentru mijloacele fixe cu cota de 20 și 30% stabilită în scopuri fiscale. Dacă, însă, luăm în considerare că majoritatea absolută a entităților ce țin evidența conform prevederilor SNC și IAS calculează amortizarea mijloacelor fixe potrivit SNC 16 și IAS 16, atunci este evident că scopul urmărit de fiscalitate, în majoritatea cazurilor de aplicare a cotelor de

amortizare, nu este atins. Rămâne unica ieșire, ca în scopuri fiscale să fie elaborate cotele de amortizare care ar corespunde duratei de viață utilă reală a mijloacelor fixe, iar metoda de amortizare – să fie stabilită liniară. Realizarea acestor propuneri în scopuri fiscale va reduce semnificativ diferențele temporare.

Este posibilă și o altă soluție: să fie de recunoscută, în scopuri fiscale, suma amortizării mijloacelor fixe calculate conform metodei stabilite în politicile contabile ale entității. Doar pe parcursul perioadei de viață a unui mijloc fix și în scopuri fiscale și în contabilitatea financiară se calculează una și aceeași sumă a amortizării acestuia, indiferent de toate regulile și limitările stabilite de fiscalitate. În acest context, nici entitatea, nici statul nu pierde nimic.

Bibliografie:

1. SNC 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.88-91 din 30.12.1997.
2. IAS „Imobilizări corporale”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Moldpres. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Chișinău, Tipografia Centrală 2008.
3. Codul fiscal al Republicii Moldova. În: Contabilitate și audit, Chișinău, 2012, nr.1.
4. Regulamentul cu privire la modul de evidență și calculare a uzurii mijloacelor fixe în scopul impozitării aprobat prin Hotărârea Guvernului RM nr.289 din 14.03.07. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.39-42 din 23.03.2007.
5. Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale. În: Monitorul Oficial al RM nr.62-63 din 04.04.2003.
6. SNC 12 „Impozitul pe venit”. În: Monitorul Oficial al RM nr.88-91 din 30.12.1997.