

## AMORTIZAREA MIJLOACELOR FIXE ÎN SCOPURI CONTABILE ȘI FISCALE

*Ecaterina BURLEA*

*Universitatea Liberă Internațională din Moldova*

Pentru a desfășura o activitate profitabilă, orice entitate economică trebuie să dispună de un potențial tehnic, reprezentat de mijloace fixe, bine argumentat. Prin urmare, contabilii acestor entități se confruntă cu situația calculării și reflectării în evidența contabilă a amortizării acestora. În prezentul articol ne propunem să studiem și să prezentăm problemele aferente calculului amortizării obiectelor de mijloace fixe potrivit legislației Republicii Moldova și să scoatem în evidență punctele forte ale legislației țărilor vecine la acest capitol.

**Cuvinte-cheie:** *mijloace fixe, amortizare, metode de amortizare, durată de utilizare, cost de intrare, valoare reziduală, amortizare anuală, amortizare acumulată.*

### DEPRECIATION OF THE FIXED ASSETS IN ACCOUNTING AND TAX PURPOSES

For organizing a profitable activity, any entity has to dispose a well-argued technical potential, represented by Fixed Assets. Therefore, the accountants of these entities collide with the situation of calculating depreciation and their reflection in the accounting. In this article, the author aims to study and to present the problems related to the calculation of fixed assets' depreciation in accordance to the legislation of the republic of Moldova and to reveal the strengths of the neighboring countries' legislation in this field.

**Keywords:** *fixed assets, depreciation, depreciation methods, duration of use, cost of entry, residual value, annual depreciation, accumulated depreciation.*

**Introducere.** Fiecare entitate economică utilizează în activitatea sa diverse obiecte de imobilizări ce se supun calculului amortizării. Prin urmare, pentru primirea unei decizii optime, în funcție de schema de recuperare a surselor investite în acestea și amplificarea lor de la utilizarea activelor, alegerea este mare. Respectiv, vitalitatea și rentabilitatea întreprinderii în viitor depinde în mare măsură de metoda sau metodele aplicate de calculare a amortizării proprietății amortizabile. În acest sens, ne-am propus să enumerăm și să descriem paleta metodelor de calcul al amortizării mijloacelor fixe ce stau la dispoziția antreprenorului, în conformitate cu prevederile legislației Republicii Moldova în comparație cu metodele prevăzute pe plan internațional și, totodată, să elucidăm problemele cu care se confruntă contabilii entităților economice din țara noastră, în comparație cu cei din țările vecine, condiționate de deosebirile dintre metodele de calcul al amortizării mijloacelor fixe în scopuri contabile și fiscale.

**Metode și materiale aplicate.** În vederea atingerii scopului trasat, pentru realizarea studiului au fost aplicate diferite metode de cercetare științifică: metoda inductivă, cea deductivă, dar mai cu seamă metoda comparativă. În calitate de suport științific și normativ au servit publicațiile științifice ale cercetătorilor autohtoni, precum și legislația națională și internațională, pentru a spori gradul de comparabilitate.

**Rezultate obținute și discuții.** În Republica Moldova, definiția mijloacelor fixe este dată de Standardul Național de Contabilitate (în continuare – SNC) „Imobilizări necorporale și corporale”. Potrivit acestuia, mijloacele fixe reprezintă imobilizări corporale transmise în exploatare, valoarea unitară a cărora depășește plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală (începând cu 01.01.2012 – 6000 lei [1]) sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile [5].

Prin urmare, noutatea SNC „Imobilizări necorporale și corporale” este prevederea, potrivit căreia plafonul valoric de includere a bunurilor în componența mijloacelor fixe poate fi stabilit de sine stătător de către entitatea economică prin pragul de semnificație indicat în politicile contabile.

Componența mijloacelor fixe este la fel prevăzută de SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, potrivit căruia acestea includ: clădiri, construcții speciale, mașini și utilaje, instalații de transmisie, mijloace de transport, instrumente, inventar, costuri capitale privind ameliorarea terenurilor, alte mijloace fixe (investiții capitale pentru mijloace fixe primite în leasing operațional, fonduri de bibliotecă etc.), mijloace fixe primite în leasing financiar. Totodată, componența mijloacelor fixe este prevăzută și de Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale și presupune clasificarea acestora în 10 grupe în funcție de forma pe care o îmbracă și de direcția de utilizare (Fig.1).

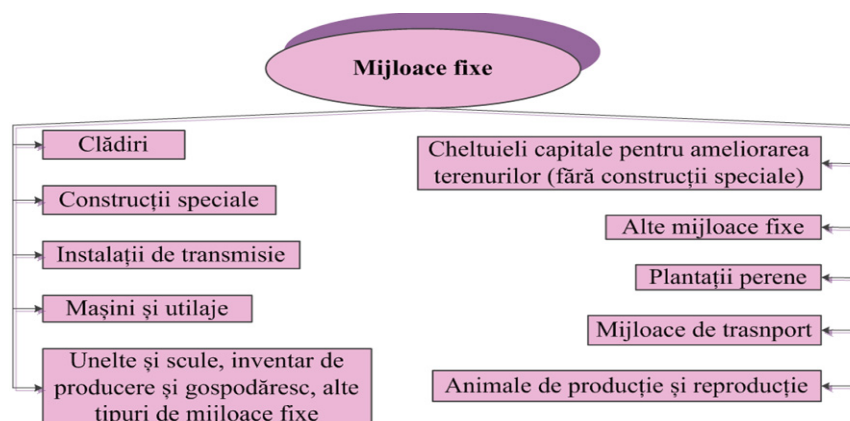


Fig.1. Clasificarea mijloacelor fixe potrivit legislației Republicii Moldova [elaborată de autor].

Din cele expuse mai sus se observă discrepanța dintre prevederile noului SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și prevederile Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale, atât în ceea ce privește definiția mijloacelor fixe, componența acestora, cât și cu privire la categoriile de mijloace fixe supuse amortizării.

Potrivit legislației României, mijloacele fixe sunt active deținute de o entitate în scopul de a fi utilizate în producția de bunuri sau prestația de servicii și au o perioadă de utilizare mai mare de un an și o valoare mai mare de 1800 lei [4] (echivalentul a 7519,68 lei, la cursul BNM din 13.04.2014).

Mijloacele fixe cuprinse în Catalogul de clasificare al acestora, aprobat prin Hotărârea Guvernului României, sunt în general clasificate în grupe, subgrupe, clase și subclase, iar unele și în familii [4]. Astfel, mijloacele fixe amortizabile au fost clasificate în trei grupe principale, și anume:

Grupa 1. Construcții

Grupa 2. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații

Grupa 3. Mobilier, aparatură birotică, sisteme de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

Componența detaliată a acestor grupe e prezentată în figura de mai jos:

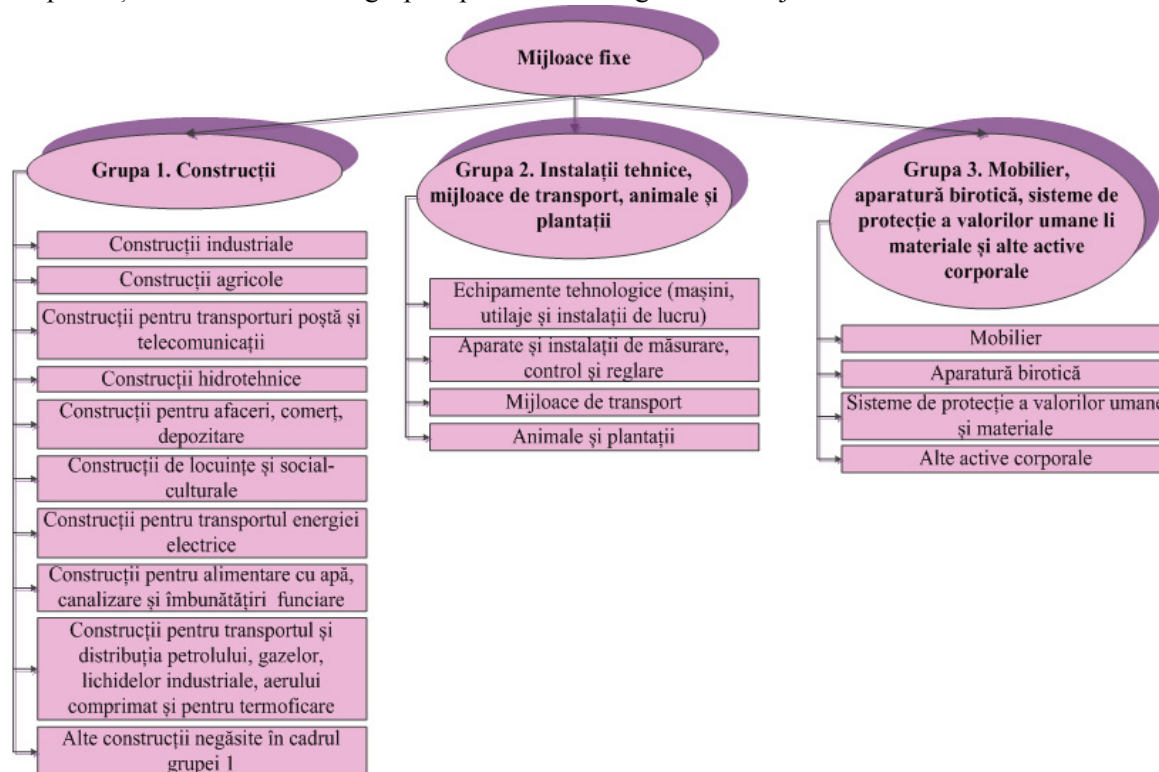


Fig.2. Clasificarea mijloacelor fixe potrivit legislației României [elaborată de autor].

În Federația Rusă, gruparea mijloacelor fixe este prevăzută de Hotărârea Guvernului Federației Ruse privind clasificarea mijloacelor fixe, în categoria acestora fiind incluse activele care întrunesc simultan următoarele condiții: sunt utilizate în activitatea de producție, executare de lucrări sau prestare de servicii sau în scopurile administrative ale întreprinderii; durata de utilizare este mai mare de un an; întreprinderea nu prevede vânzarea ulterioară a acestor bunuri; au capacitatea de a genera beneficii economice [6].

Potrivit prevederilor acestei hotărâri, mijloacele fixe sunt grupate în 10 grupe, în funcție de durata de utilizare a acestora (Tab.1).

Tabelul 1

## Clasificarea mijloacelor fixe potrivit legislației Federației Ruse

Nr. crt.	Categorია mijloacelor fixe	Grupele, în funcție de durata de utilizare (ani)									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		1-2	2-3	3-5	5-7	7-10	10-15	15-20	20-25	25-30	>30
1.	Mașini și utilaje	+	+								
2.	Inventar de producere și gospodăresc		+	+	+	+	+	+	+		
3.	Plantații perene		+	+	+	+	+	+			+
4.	Construcții și instalații de transmisie			+	+	+	+	+	+	+	
5.	Mașini și utilaje			+	+	+	+	+	+	+	
6.	Mijloace de transport			+	+	+	+	+	+	+	+
7.	Clădiri				+	+	+	+	+	+	+
8.	Animale de muncă și de producție				+						
9.	Locuințe						+				+
10.	Alte mijloace fixe					+		+			

Sursa: elaborat de autor

Codul Fiscal al Federației Ruse stabilește că mijloace fixe sunt bunurile al căror cost de intrare este mai mare de 40000 ruble [7] (echivalentul a 15120 lei, la cursul BNM din 13.04.2014).

Legislația din Ucraina prevede că mijloacele fixe sunt acele bunuri care: se utilizează în activitatea economico-financiară a entității economice; au valoarea unitară de intrare mai mare de 2500 grivni (echivalentul a 2644,50 lei, la cursul BNM din 13.04.2014); urmează să fie utilizate în activitatea entității economice mai mult de un an [8].

Potrivit Legii Ucrainei „Cu privire la impozitul pe profit” din 1 ianuarie 2003, în scopul calculării amortizării mijloacelor fixe, acestea din urmă se împart în 16 grupe.

*Concepte generale privind amortizarea mijloacelor fixe.* Potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, durata de utilizare a unei imobilizări este determinată de întreprindere în mod independent la momentul punerii acesteia în utilizare. Durata de utilizare este determinată de următorii factori: experiența de lucru cu un asemenea activ; starea reală a obiectului (este nou sau parțial utilizat); necesitatea de a fi supus sau nu reparației capitale; tendințele moderne în domeniul fabricării produselor la care participă obiectul pus în funcțiune; condițiile climaterice; condițiile de păstrare; condițiile de utilizare a activului în procesul de producție (condiții nocive, reacții chimice etc.).

Factorii sus-numiți determină uzura fizică și morală a obiectului. Durata fizică de serviciu este perioada calculată pentru uzura fizică a activului, inclusiv perioada până devine inutilizabil. Aceasta depinde de uzura fizică propriu-zisă, determinată de intensitatea (numărul de schimburi), de utilizarea activului. Uzura morală a activelor are loc odată cu schimbarea tehnologiei producției sau cu perfecționarea acesteia, cu modificarea cererii pieței la produsele fabricate, serviciile prestate, precum și în urma restricțiilor juridice (termenele finale ale acțiunii contractului de închiriere, brevetelor). Aceste tipuri de uzură nu influențează în aceeași măsură asupra tuturor obiectelor de mijloace fixe. De exemplu, pentru clădiri, construcții speciale, instrumente, unele mașini și utilaje durata de utilizare este determinată de uzura fizică, în timp ce utilajele scumpe,

unice, în care se înscriu cele electronice și electrotehnice, este determinată într-o măsură mai mare de uzura morală. Astfel, durata de utilizare reprezintă perioada de timp pe parcursul căreia entitatea așteaptă să obțină beneficii economice din utilizarea imobilizării.

Amortizarea mijloacelor fixe reprezintă repartizarea sistematică a valorii amortizabile a mijloacelor fixe pe perioade de gestiune în decursul duratei de utilizare.

Amortizarea obiectelor de mijloace fixe se calculează atât în scopuri contabile, cât și în scopuri fiscale.

*Calculul amortizării în scopuri contabile (Republica Moldova, România, Federația Rusă, Ucraina).* În scopuri contabile, amortizarea se calculează și se contabilizează de către toate întreprinderile, indiferent de forma de proprietate pentru toate tipurile de mijloace fixe înregistrate în bilanț, aflate în exploatare, reparație, rezervă, precum și în timpul efectuării și modernizării acestora. Suma amortizării mijloacelor fixe se determină lunar pe fiecare obiect de inventar în modul următor:

- 1) se stabilește valoarea reziduală;
- 2) se calculează valoarea amortizabilă prin diferența dintre costul de intrare și valoarea reziduală;
- 3) se calculează suma amortizării pornind de la valoarea amortizabilă și utilizarea metodei corespunzătoare.

Metoda concretă de calculare a amortizării se stabilește în politicile contabile ale întreprinderii. La întreprindere se pot utiliza mai multe metode de calculare a amortizării, însă pentru obiectele omogene de mijloace fixe se recomandă să se utilizeze numai una din acestea.

În conformitate cu politicile contabile, entitatea 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:

- 1) la data expirării duratei de utilizare și/sau ieșirii obiectului *sau*
- 2) începând cu prima zi a lunii care urmează după luna expirării duratei de utilizare și/sau ieșirii obiectului [5].

În conformitate cu prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, în Republica Moldova amortizarea mijloacelor fixe poate fi calculată conform următoarelor metode:

- 1) metoda liniară;
- 2) metoda unităților de producție;
- 3) metoda de diminuare a soldului [5].

În continuare vom examina toate aceste metode pentru a putea remarca particularitățile fiecăreia.

1. *Metoda liniară* prevede repartizarea uniformă a valorii amortizabile pe parcursul duratei de utilizare a obiectului. Suma amortizării pentru fiecare perioadă de gestiune se calculează ca raport dintre valoarea amortizabilă a obiectului și numărul perioadelor (anilor, lunilor, zilelor) în cadrul duratei de utilizare a obiectului. Norma amortizării este constantă pe toată durata de utilizare și se calculează ca raportul dintre 100% și durata de utilizare (în ani, luni, zile). După expirarea duratei de utilizare valoarea contabilă a obiectului este egală cu valoarea reziduală.

*Exemplu:* Întreprinderea a procurat un copiator (costul de intrare – 8000 lei, valoarea reziduală – 500 lei), durata de utilizare – 5 ani. În acest caz, amortizarea anuală, cumulată și valoarea contabilă a copiatorului vor fi cele prezentate mai jos:

**Tabelul 2**

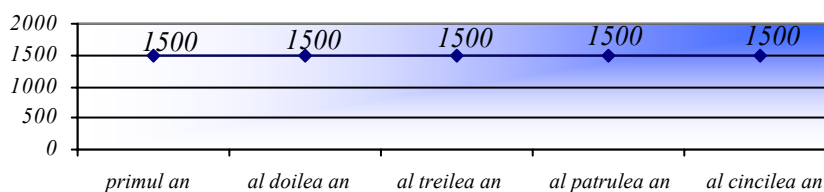
**Calculul amortizării copiatorului potrivit metodei liniare**

(lei)

Anii de exploatare	Costul de intrare	Norma amortizării, %	Amortizarea anuală	Amortizarea acumulată	Valoarea contabilă
1	8000,00	20	1500,00	1500,00	6500,00
2	8000,00	20	1500,00	3000,00	5000,00
3	8000,00	20	1500,00	4500,00	3500,00
4	8000,00	20	1500,00	6000,00	2000,00
5	8000,00	20	1500,00	6500,00	500,00

Sursa: elaborat de autor

În continuare prezentăm ilustrarea grafică a amortizării calculate în scopuri contabile, potrivit metodei liniare:



**Fig.3.** Amortizarea calculată în scopuri contabile, potrivit metodei liniare (lei).

Sursa: elaborată de autor

Metoda amortizării liniare este ușor de utilizat, dar este expusă criticilor, potrivit cărora diminuarea de valoare a unei imobilizări nu este constantă pe tot parcursul vieții sale. Această metoda nu ține cont de scăderea capacității de producție, nici de creșterea în timp a costurilor de întreținere datorate amortizării.

2. *Metoda unităților de producție* prevede calcularea amortizării ca produsul mărimii amortizării pe unitate de produs (servicii) și a volumului de produse fabricate (servicii prestate) în perioada de gestiune. Mărirea amortizării pe unitate de produs (servicii) se calculează ca raportul dintre valoarea amortizabilă și numărul de unități de produse (servicii).

*Exemplu:* În baza exemplului menționat anterior, se mai cunoaște cantitatea de copii ce poate fi obținută pentru fiecare an de utilizare: primul an – 30000 unit.; al doilea an – 28000 unit.; al treilea an – 25000 unit.; al patrulea an – 22000 unit.; al cincilea an – 26000 unit.

În baza datelor din acest exemplu, amortizarea calculată pentru o foaie este egală cu 0,057 lei (7500 lei : 131000 unități). Rezultatele calculelor sunt prezentate în Tabelul 3.

**Tabelul 3**

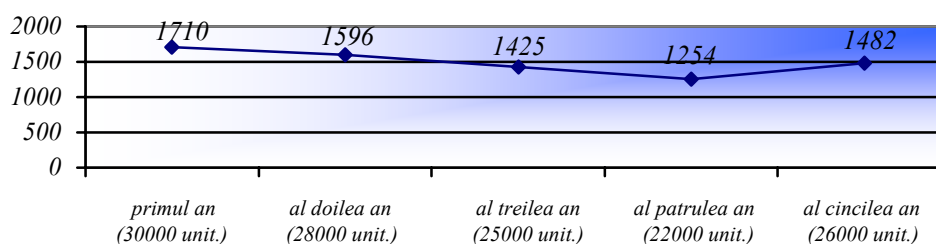
**Calculul amortizării potrivit metodei unităților de producție**

(lei)

Anii de exploatare	Costul de intrare	Volumul unităților produse	Amortizarea pentru o unitate	Amortizarea anuală	Amortizarea acumulată	Valoarea contabilă
1	8000,00	30000	0,057	1710,00	1710,00	6290,00
2	8000,00	28000	0,057	1596,00	3306,00	4694,00
3	8000,00	25000	0,057	1425,00	4731,00	3269,00
4	8000,00	22000	0,057	1254,00	5985,00	2015,00
5	8000,00	26000	0,057	1482,00	7500,00	500,00

Sursa: elaborat de autor

În continuare prezentăm ilustrarea grafică a amortizării calculate în scopuri contabile, potrivit metodei unităților de producție:



**Fig.4.** Amortizarea calculată în scopuri contabile, potrivit metodei unităților de producție (lei).

Sursa: elaborată de autor



Amortizarea lunară va fi determinată de volumul efectiv al produselor fabricate sau al serviciilor prestate din luna de gestiune. Mărimea amortizării acumulate va varia în raport cu modificarea volumului producției, iar valoarea contabilă se va micșora întocmai cu aceeași sumă până ce se va egala cu valoarea reziduală.

3. *Metoda de diminuare a soldului* se bazează pe aplicarea unei rate (norme) fixe a amortizării care poate fi majorată, conform politicilor contabile ale entității, nu mai mult decât de două ori în comparație cu norma prevăzută conform metodei liniare. Calcularea amortizării în baza metodei de diminuare a soldului se efectuează în felul următor:

- ✓ pentru prima perioadă de gestiune norma majorată a amortizării se aplică față de costul de intrare a obiectului;
- ✓ pentru următoarele perioade (cu excepția ultimei) norma majorată a amortizării se aplică față de valoarea contabilă a obiectului la finele perioadei precedente;
- ✓ pentru ultima perioadă de gestiune suma amortizării se determină ca diferența dintre valoarea contabilă a obiectului la finele perioadei precedente și valoarea sa reziduală).

*Exemplu:* În baza exemplului menționat anterior, se va presupune că entitatea aplică metoda de diminuare a soldului cu majorarea de două ori a normei amortizării strungului. În baza datelor din exemplu, norma majorată a amortizării constituie 40% ( $20\% \times 2$ ). Rezultatele calculării amortizării prin metoda de diminuare a soldului sunt prezentate în tabelul ce urmează.

Tabelul 4

## Calculul amortizării potrivit metodei de diminuare a soldului

(lei)

Anii de exploatare	Norma amortizării, %	Costul de intrare	Baza de calcul a amortizării	Amortizarea anuală	Amortizarea acumulată	Valoarea contabilă
1	40	8000,00	80000,00	3200,00	3200,00	4800,00
2	40	4800,00	4800,00	1920,00	5120,00	2880,00
3	40	8000,00	2880,00	1152,00	6272,00	1728,00
4	40	8000,00	1728,00	691,20	6963,20	1036,80
5	40	8000,00		$1036,80 - 500 =$ $=536,80$	7500,00	500,00

Sursa: elaborat de autor

În continuare prezentăm ilustrarea grafică a amortizării calculate în scopuri contabile, potrivit metodei de diminuare a soldului:

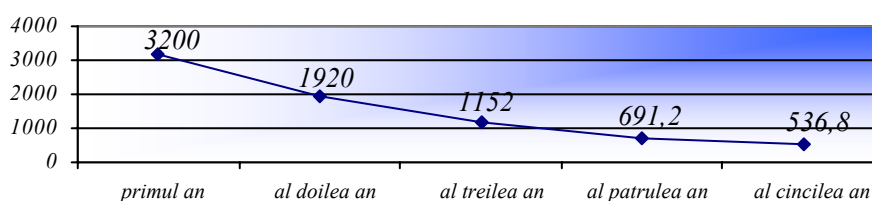


Fig.5. Amortizarea calculată în scopuri contabile, potrivit metodei de diminuare a soldului (lei).

Sursa: elaborată de autor

La baza ultimei metode de calculare a amortizării stă teoria ce prevede obținerea unui volum mai mare de produse și servicii în primii ani de utilizare a mijloacelor fixe, iar în a doua jumătate – un volum mai mic. Astfel, în a doua jumătate utilizează, mașinile se supun mai des reparațiilor; din această cauză amortizarea calculată în primii ani este mai mare decât în perioada ulterioară. Această metodă stimulează dezvoltarea progresului tehnico-științific, deoarece întreprinderea are în primii ani posibilitatea să deconteze cea mai mare parte a valorii amortizabile. Astfel, în cazul în care este necesar de a scoate din uz anumite mașini, utilaje sub influența pieței, pierderile din cauza amortizării necalculate vor fi minime. Utilizarea acestei metode dă întreprinderii posibilitatea să introducă noi tehnologii fără pierderi mari; ca urmare, se reduce costul produselor fabricate, iar prețurile devin competitive.

Atât în Federația Rusă, în Ucraina, cât și în România, legislația în vigoare prevede aceleași metode de calculare a amortizării mijloacelor fixe în scopuri contabile ca și în Republica Moldova.

*Alegerea metodei de calculare a amortizării.* Entitatea economică alege de sine stătător una din metodele de calculare a amortizării care corespunde cu interesele și situația financiară a acesteia. Din punct de vedere economic, există mai multe recomandări sau argumente. Principala regulă privind soluționarea acestei probleme constă în următoarele: amortizarea calculată pe parcursul duratei de utilizare trebuie să corespundă cu obținerea avantajului economic din utilizarea imobilizării respective. Astfel, dacă entitatea economică planifică că va obține un volum egal al avantajului economic pe parcursul duratei de utilizare a imobilizării, suma amortizării calculate în fiecare an la fel trebuie să fie egală; în aceste condiții, entitatea trebuie să utilizeze metoda liniară. În cazul în care entitatea economică intenționează să obțină un avantaj economic mai mare în primii ani de utilizare, iar în anii următori un avantaj mai mic, aceasta poate aplica metoda de diminuare a soldului.

*Calculul amortizării în scopuri fiscale (Republica Moldova, România, Federația Rusă, Ucraina).* În scopuri fiscale, amortizarea se calculează pentru proprietatea materială utilizată în activitatea de întreprinzător și reflectată în bilanțul contribuabilului în conformitate cu legislația în vigoare, valoarea căreia prezumtiv scade ca urmare a uzurii fizice și morale și a cărei perioadă de exploatare este mai mare de 1 an, iar valoarea ei depășește suma de 6000 lei [1].

În Republica Moldova, pentru calcularea amortizării, toate mijloacele fixe în scopuri fiscale se clasifică în cinci categorii de proprietate.

Categoriile de proprietate, conform cărora se clasifică mijloacele fixe în scopuri fiscale, sunt aplicabile doar la realizarea prevederilor art.26-27 din Codul fiscal și ale Hotărârii Guvernului nr.338 din 21 martie 2003 „Cu privire la aprobarea Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale”. Conform art.26 alin.(8) din Codul fiscal, la fiecare categorie de proprietate se aplică diverse norme de amortizare, reflectate în tabelul ce urmează.

Tabelul 5

#### Normele de uzură în funcție de categoria mijloacelor fixe, potrivit legislației Republicii Moldova

Categoria de proprietate	Norma de amortizare (%)	Durata de utilizare (ani)
I	5	>40
II	8	25-39
III	12,5	20-24
IV	20	10-19
V	30	1-9

Sursa: elaborat de autor

Conform alin.(5) art.26 din Codul fiscal, mărimea amortizării mijloacelor fixe ce urmează a fi dedusă se determină prin înmulțirea bazei valorice a mijloacelor fixe, la finele perioadei de gestiune, ce se raportează la o anumită categorie de proprietate, cu norma de amortizare respectivă:

$$Af = \frac{Bf \cdot Na}{100},$$

unde: Af – amortizarea calculată în scopuri fiscale;

Bf – baza valorică a mijloacelor fixe la finele perioadei de gestiune;

Na – norma amortizării categoriei respective a proprietății.

Pentru mijloacele fixe, raportate la categoria I, calcularea amortizării se face pentru fiecare obiect. Pentru mijloacele fixe, raportate la categoriile de proprietate II-V, calcularea amortizării se face pe categoriile corespunzătoare.

Deoarece metoda de calculare a amortizării în scopuri fiscale presupune majorarea amortizării deductibile în primii ani de exploatare a proprietății amortizabile, respectiv diminuarea sumei impozitului pe venit de achitat în primii ani, cu amânarea termenului de achitare a acestuia în anii viitori, la prima vedere metoda de calculare a amortizării mijloacelor fixe, stabilită conform Hotărârii Guvernului, nr.92 din 25.12.1997, privind Regulamentul cu privire la modul de calculare a uzurii mijloacelor fixe în scopul impozitării, aceasta

pare a fi considerată în sensul ei o facilitate fiscală. Însă, spre deosebire de celelalte facilități fiscale, metoda de calculare a amortizării în scopuri fiscale este una obligatorie, astfel neglijând termenul de facilitate. Ca urmare, contribuabilul este obligat să utilizeze doar o singură metodă de calculare a amortizării prevăzută de art.26 al Codului fiscal, de aceea se propune de analizat și practica altor țări referitor la acest capitol.

Drept exemplu în acest sens poate servi practica Federației Ruse, al cărei Cod fiscal prevede două metode de calculare a amortizării în scopuri fiscale, contribuabilii având dreptul de alegere:

- 1) metoda liniară;
- 2) metoda non-liniară [7].

Contribuabilul are dreptul să treacă de la metoda non-liniară la metoda liniară de amortizare nu mai mult de o dată la cinci ani. Amortizarea în scopuri fiscale se determină lunar de către contribuabili, în modul prevăzut de Codul fiscal. Calculul amortizării mijloacelor fixe se face corespunzător normei de amortizare pentru grupul respectiv, reieșind din durata de utilizare. În cazul metodei liniare de amortizare, prevăzute de alin.(3) art.259 al Codului fiscal, amortizarea se calculează pentru fiecare element de mijloc fix amortizabil. Contribuabilul aplică metoda liniară de amortizare pentru clădiri, dispozitive conform normelor de amortizare de la grupa 8-10, indiferent de calendarul de lansare a acestor obiecte. Norma de amortizare pentru fiecare element de mijloc fix amortizabil este definită ca:

$$K = \frac{1}{n} \cdot 100\%,$$

unde: K – norma de amortizare exprimată în %;  
n – durata de utilizare a imobilizărilor amortizabile.

În cazul metodei non-liniare de calculare a amortizării, mărimea amortizării mijloacelor fixe ce urmează a fi dedusă se determină prin înmulțirea bazei valorice a mijloacelor fixe, la finele perioadei de gestiune, ce se raportează la o anumită categorie de proprietate, cu norma de amortizare respectivă. Amortizarea acumulată timp de o lună pentru fiecare grup de amortizare (subgrupă) este determinată după cum urmează:

$$A = B \cdot \frac{K}{100},$$

unde: A – valoarea amortizării acumulate timp de o lună pentru grupul de amortizare corespunzător (grupuri);  
B – valoarea totală a grupului de amortizare corespunzător (grupuri);  
K – norma de amortizare pentru grupul de amortizare corespunzător (subgrup).

Se observă ca metoda non-liniară prevăzută de Codul fiscal al Federației Ruse se identifică cu metoda de calculare a amortizării prevăzută de Codul fiscal al Republicii Moldova.

Pentru aplicarea metodei de calculare a amortizării non-liniare este necesar de a aplica normele de amortizare prevăzute de Hotărârea Guvernului Federației Ruse din 01.01.2002, nr.1, privind Clasificarea grupurilor mijloacelor fixe amortizabile, care sunt diferite de cele aplicate în Republica Moldova [6]. Potrivit legislației ruse, mijloacele fixe se clasifică în 10 grupe, fiecare din ele având norma sa de amortizare (Tab.6).

Tabelul 6

#### Normele de amortizare în funcție de categoria mijloacelor fixe, potrivit legislației Federației Ruse

Categoria de proprietate	Norma de amortizare (%)	Durata de utilizare (ani)
1	1-2	14,3
2	2-3	8,8
3	3-5	5,6
4	5-7	3,8
5	7-10	2,7
6	10-15	1,8
7	15-20	1,3
8	20-25	1,0
9	25-30	0,8
10	>30	0,7

Sursa: elaborat de autor



Observăm că în cazul clasificării mijloacelor fixe în Federația Rusă, acestea sunt divizate într-un număr mai mare de grupe și, respectiv, normele de amortizare, fiind multiple, se raportează mai exact la categoria de proprietate respectivă decât în Republica Moldova. Dacă în Federația Rusă pentru fiecare grupă de mijloace fixe durata de utilizare variază de la 1-5 ani, atunci în Republica Moldova aceasta variază de la 4 la 14 ani, intervalul fiind destul de mare și, ca rezultat, nesemnificativ.

Practica Ucrainei arată că, conform Codului fiscal al Ucrainei, există 5 metode de calculare a amortizării în scopuri fiscale, dintre care 3 corespund cu metodele de calculare a amortizării în scopuri contabile cunoscute în Republica Moldova, fiind reglementate de SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și 2 metode sunt diferite [8].

Conform prevederilor Codului fiscal al Ucrainei, metoda accelerată (soldul degresiv) se utilizează atunci când se calculează amortizarea doar pentru mijloacele fixe ce corespund grupei a 4-a (mașini și utilaje) și grupei a 5-a (mijloace de transport). Potrivit aceluiași Cod fiscal, durata de utilizare a mijlocului fix este determinată de contribuabil în mod independent de la data punerii în exploatare, cu condiția că această durată nu trebuie să fie mai mică decât durata de utilizare minimă admisă. Durata de utilizare minimă admisă pentru cele 16 categorii de mijloace fixe este prezentată în tabelul ce urmează.

Tabelul 7

#### Clasificarea mijloacelor fixe conform duratei de utilizare minimă admisă potrivit legislației Ucrainei

Grupa	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Durata de utilizare minimă admisă (ani)	-	15	20	5	5	4	6	10	12	-	-	5	-	6	5	7

Sursa: elaborat de autor

Pentru Ucraina este caracteristică că metodele de calculare a amortizării mijloacelor fixe în scopuri contabile corespund cu cele în scopuri fiscale. Astfel, calcularea amortizării în scopuri fiscale se elaborează în baza metodei specificate în politica de contabilitate a întreprinderii și poate fi revizuită în cazul unor schimbări preconizate privind modificarea avantajelor economice pe seama utilizării acestora.

Potrivit practicii României la acest capitol, conform art.24 al Codului fiscal al României, regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

- în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;
- în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;
- în cazul oricărui alt mijloc fix, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

Amortizarea fiscală se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe amortizabile. Cotele de amortizare se stabilesc în funcție de regimul de amortizare utilizat și de durata normală de utilizare a mijloacelor fixe. Aceasta se stabilește conform Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, potrivit căruia mijloacele fixe se clasifică în 3 grupe, fiecare, la rândul său, fiind divizată în subgrupe (Tab.8).

Tabelul 8

#### Clasificarea mijloacelor fixe conform duratei de utilizare potrivit legislației României

Grupa	Denumirea grupei
1	Construcții
2	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații
3	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale

Sursa: elaborat de autor

Este de remarcat faptul că pentru fiecare subgrupă din grupa de mijloace fixe este menționată atât durata normală de funcționare minimă, cât și cea maximă, astfel, întreprinderea poate opta pentru o durată care corespunde cu intervalul dat.

Pentru calcularea amortizării fiscale entitățile pot utiliza aceleași regimuri de amortizare (liniară, degresivă sau accelerată), cu respectarea prevederilor art.24 din Codul fiscal.

**Concluzii.** Regulile actuale de ținere a evidenței amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale sunt foarte complexe, dificile, care deseori provoacă neclarități și, ca urmare, probleme contabililor. Chiar dacă această metodă de calculare a amortizării în scopuri fiscale presupune majorarea amortizării deductibile în primii ani de exploatare a proprietății amortizabile, respectiv, diminuarea sumei impozitului pe venit de achitat în primii ani, cu amânarea termenului de achitare a acestuia în anii viitori, astfel susținând întreprinderile în primii ani de activitate, în cele din urmă aceasta reprezintă o problemă din cauza procedurii dificile și limitate. La prima vedere, existența unei astfel de metode ar însemna o susținere din partea statului, însă în realitate această este o susținere, pe care entitățile economice trebuie s-o accepte și s-o îndeplinească în mod obligatoriu. De multe ori aceste economii obținute din această susținere se reîntorc la organele de control în formă de amenzi suportate de contribuabili din cauza completării incorecte a declarației privind impozitul pe venit și, ca rezultat, a erorilor comise neintenționat în calcul.

Analizând practica țărilor la acest capitol, precum a Federației Rusie, Ucrainei, României, observăm multitudinea și simplificarea metodelor de calculare a amortizării în scopuri fiscale, care în cazul Ucrainei și României coincid cu metodele de calculare a amortizării în scopuri contabile, comparativ cu Republica Moldova, al cărei Cod fiscal prevede o singură metodă de calculare a amortizării în scopuri fiscale. Este clar că, indiferent de metoda utilizată în scopuri fiscale, amortizarea totală dedusă din venitul impozabil va fi aceeași. În final, bugetul de stat nu are nici de câștigat, nici de pierdut în urma utilizării unei sau altei metode de către contribuabil.

Spre final, se poate afirma că amortizarea mijloacelor fixe este unul dintre segmentele contabilității ce necesită o revedere și o schimbare radicală orientată în primul rând spre o armonizare a actelor normative și legislative aferente, precum și spre simplificarea procesului de calcul și evidență a amortizării. Deoarece simplificarea modalității de ținere a evidenței mijloacelor fixe în scopuri fiscale va reduce semnificativ timpul și probabilitatea de a comite erori la întocmirea Declarației anuale privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător. Prin urmare, ar fi binevenit ca Republica Moldova să urmeze practica țărilor specificate mai sus, iar Ministerul Finanțelor să analizeze posibilitatea de a exclude diferența dintre regulile contabile și cele fiscale privind metodele de calculare a amortizării mijloacelor fixe prin modificarea corespunzătoare a art.26 din Codul fiscal.

#### **Bibliografie:**

1. Codul fiscal al Republicii Moldova, nr. 1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2005, nr. ed. spec.
2. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova privind aprobarea Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale, nr.338 din 21.03.2003. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2003, nr.62-66.
3. Hotărârea Guvernului României privind aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, nr.2139 din 13.01.2005. În: *Monitorul Oficial al României*, 2005, nr.46.
4. Hotărârea Guvernului României privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, nr.105 din 31.01.2007. În: *Monitorul Oficial al României*, 2007, nr.103.
5. Standardul Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale”, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.118 din 06.08.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.177-181.
6. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная Постановлением Правительства РФ. [Accesat 11.04.2014]. Disponibil: <http://mvf.klerk.ru/spr/spr112.htm>
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. [Accesat 10.04.2014]. Disponibil: <http://www.zakonrf.info/nk/>
8. Налоговый кодекс Украины. [Accesat 11.04.2014]. Disponibil: [http://minfin.com.ua/taxes/-/podatkoviy\\_kodex2012.html](http://minfin.com.ua/taxes/-/podatkoviy_kodex2012.html)

*Prezentat la 21.05.2014*