

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 12 "CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE VENIT"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 12 "Contabilitatea impozitelor pe venit" care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1981 și a fost revizuit în anul 1996, ținând cont de prevederile Codului fiscal adoptat de Parlamentul Republicii Moldova la 24 aprilie 1997.

Obiectivul

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie descrierea metodicii de contabilizare a impozitului pe venit al întreprinderii. Standardul de față stabilește modul de determinare a diferențelor permanente și temporare, de constatare a datoriilor și activelor amânate privind impozitul pe venit, de prezentare a informației cu privire la impozitul pe venit în rapoartele financiare.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător și sînt înregistrate în Republica Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni interioare situate atît pe teritoriul Republicii Moldova, cît și peste hotarele acesteia.

4. În prezentul standard nu sînt examinate:

- a) modul de contabilizare a subvențiilor de stat (S.N.C. 20 "Contabilitatea subvențiilor de stat și publicitatea asistenței de stat");
- b) trecerea în cont a impozitelor privind anumite tipuri de investiții;
- c) diferențele temporare rezultate din subvențiile de stat sau trecerea în cont a impozitelor.

Definiții

5. În prezentul standard sînt utilizați următorii termeni:

Venit contabil (pierdere contabilă) - profitul (pierderea) perioadei de gestiune pînă la impozitare reflectată în raportul privind rezultatele financiare.

Venit impozabil (pierdere fiscală) - venitul (pierderea) contabil al perioadei de gestiune corectat în conformitate cu regulile stabilite de legislația fiscală.

Cheltuială (economia) de impozit pe venit - suma totală a cheltuielii (economiei) curente și amânate privind impozitul pe venit luată în considerare la calcularea profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune.

Cheltuială (economia) curentă privind impozitul pe venit - suma datoriei curente privind impozitul pe venit luată în considerare la calcularea cheltuielii (economiei) privind impozitul pe venit.

Datorie curentă privind impozitul pe venit - suma impozitului pe venit de plătit calculată din venitul impozabil al perioadei de gestiune.

Activ curent privind impozitul pe venit - suma creanței aferente impozitului pe venit, care urmează să fie recuperată întreprinderii în perioada de gestiune.

Cheltuială (economia) amînată privind impozitul pe venit - suma totală a datoriilor și activelor amânate privind impozitul pe venit.

Datorii amânate privind impozitul pe venit - suma impozitului pe venit care va fi plătită întreprinderii în perioadele de gestiune ulterioare în legătură cu diferențele temporare impozabile.

Activ amînat privind impozitul pe venit - suma impozitului pe venit care urmează să fie recuperată întreprinderii în perioadele viitoare în legătură cu:

- a) diferențele temporare deductibile;
- b) reportarea pe perioadele viitoare a pierderilor fiscale nereclamate.

Diferențe permanente - diferențe între venitul (pierderea) contabil și venitul (pierderea) impozabil al perioadei de gestiune care se ivesc în perioada de gestiune curentă cu ocazia limitării sau neconstatării veniturilor și cheltuielilor determinate de Codul fiscal. Diferențele permanente se ivesc într-o perioadă de gestiune și nu se anulează în perioadele ulterioare.

Diferențe temporare - diferențe între venitul (pierderea) contabil și venitul (pierderea) impozabil în decursul perioadei de gestiune care se ivesc în perioada în care unele elemente (posturi) de venituri și cheltuieli se includ în venitul impozabil și nu coincid cu perioada în care acestea se includ în venitul contabil. Diferențele temporare se ivesc într-o perioadă de gestiune și se anulează ca urmare a uneia sau a mai multor perioade de gestiune ulterioare.

Diferențele temporare se divizează în:

a) impozabile - diferențe care generează sume impozabile la determinarea venitului (pierderii) impozabil al perioadelor ulterioare, când suma activului sau datoriei este restabilită sau achitată;

b) deductibile - diferențe care generează apariția sumelor deduse la determinarea venitului (pierderii) impozabil al perioadelor viitoare, când suma activului sau a datoriei este restabilită sau achitată.

Trecerea în cont a impozitelor - impozite plătite direct la buget în numele contribuabilului de către terți, precum și cele achitate în avans în Republica Moldova sau peste hotare.

Venit impozabil

6. Venitul impozabil se determină în baza venitului contabil în decursul perioadei de gestiune corectat cu mărimea:

- a) diferențelor permanente;
- b) diferențelor temporare.

Diferențe permanente și temporare

7. Diferențele permanente și temporare se ivesc din cauza deosebirilor dintre regulile calculului venitului impozabil în conformitate cu legislația fiscală și regulile de determinare a venitului contabil stabilite de S.N.C.

8. În legislația fiscală sînt prevăzute regulile de constatare a veniturilor și cheltuielilor în scopuri fiscale, iar în S.N.C. - regulile în scopurile contabilității financiare.

9. Există următoarele grupe de venituri și cheltuieli în care se ivesc diferențe temporare și permanente:

a) venituri și cheltuieli constatate de legislația fiscală, dar care nu sînt constatate de regulile S.N.C.;

b) venituri și cheltuieli constatate de regulile S.N.C., dar care nu sînt constatate de regulile legislației fiscale.

10. Diferențele permanente sînt condiționate de decalajul între veniturile contabil și impozabil și se ivesc în decursul perioadei de acțiune a legislației corespunzătoare.

Exemple de diferențe permanente:

a) venituri sub formă de dividende de la rezidentul Republicii Moldova care se includ în venitul contabil, dar potrivit prevederilor Codului fiscal nu se includ în venitul impozabil;

b) cheltuieli de deplasare și de reprezentare, cheltuieli privind asigurarea persoanelor juridice și altele care sînt luate în considerare la determinarea venitului contabil în mărime deplină, însă în scopuri fiscale sînt constatate în limitele stabilite de Guvern.

11. Diferențele temporare sînt condiționate de decalajul între veniturile contabil și impozabil rezultate din incoincidența perioadei, în care elementele de venituri și cheltuieli se includ în venitul contabil, cu perioada în care acestea se includ în venitul impozabil. Exemple de diferențe temporare:

a) suma venitului impozabil rezultată din modificarea metodei de constatare a veniturilor și cheltuielilor în perioada de gestiune (în comparație cu perioada precedentă) este reflectată în contabilitatea financiară integral, iar în scopuri fiscale este repartizată în părți egale pe trei ani;

b) suma uzurii mijloacelor fixe luată în considerare la determinarea venitului (pierderii) contabil poate să difere de suma uzurii luată în calcul pentru determinarea venitului (pierderii) din cauza incoincidenței duratelor de funcționare utilă a mijloacelor fixe și a metodelor de calculare a uzurii acestora;

c) valoarea de bilanț a investițiilor în părțile legate - întreprinderi mixte etc. se deosebește de baza fiscală a investițiilor sau participațiilor în aceste întreprinderi (paragrafele 19-20 ale prezentului standard);

d) rezultatele reevaluării activelor sînt reflectate în contabilitatea financiară, dar nu sînt constatate în scopuri fiscale (paragraful 21 al prezentului standard);

e) valoarea de bilanț a activelor și datoriilor întreprinderii procurate este contabilizată în contabilitatea financiară la valoarea venală, iar în scopuri fiscale - la valoarea lor pînă la fuziunea întreprinderilor (paragraful 22 al prezentului standard).

12. Diferențele permanente și temporare sînt luate în considerare la determinarea venitului impozabil al perioadei de gestiune în mărimea sumei abaterilor între veniturile și cheltuielile reflectate în raportul privind rezultatele financiare calculate prevăzute de S.N.C. și sumele veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare lor constatate de legislația fiscală.

Constatarea datoriilor și activelor curente privind impozitul pe venit

13. Datoria curentă aferentă impozitului pe venit la finele perioadei de gestiune este constatată în mărimea sumelor neachitate și se calculează în baza indicatorilor următori:

- a) soldul datoriei curente aferente impozitului pe venit la începutul perioadei de gestiune;
- b) soldul creanței privind impozitul pe venit la începutul perioadei de gestiune;
- c) suma datoriei curente aferente impozitului pe venit calculată în decursul perioadei de gestiune;
- d) suma impozitului pe venit achitat (înregistrat) în decursul perioadei de gestiune.

Dacă suma achitată sau înregistrată a impozitului pe venit în decursul perioadei de gestiune depășește suma datoriei privind impozitul pe venit pe aceeași perioadă, suma depășită se consideră creanță privind impozitul pe venit.

Constatarea datoriilor și activelor amînite privind impozitul pe venit

14. Diferențele temporare impozabile generează apariția datoriilor amînite privind impozitul pe venit, iar diferențele temporare deductibile generează apariția activelor amînite privind impozitul pe venit.

15. Diferențele temporare impozabile se ivesc în cazurile cînd:

- a) suma veniturilor constatate în contabilitatea financiară depășește suma veniturilor constatate în scopuri fiscale;
- b) suma cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară este mai mică decît suma cheltuielilor constatate în scopuri fiscale.

Datoria amînată privind impozitul pe venit se constată în suma calculată conform cotei în vigoare a impozitului pe venit din mărimea diferenței temporare impozabile.

În cazul cînd în perioadele de gestiune ulterioare diferențele temporare se inversează, venitul impozabil al întreprinderii se majorează. Datoria amînată privind impozitul pe venit se anulează proporțional mărimii diferențelor temporare inversate.

16. Diferențele temporare deductibile apar în cazul cînd:

- a) suma veniturilor constatate în contabilitatea financiară este mai mică decît suma veniturilor constatate în scopuri fiscale;
- b) suma cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară depășește suma cheltuielilor constatate în scopuri fiscale.

Activul amînat privind impozitul pe venit se constată în suma calculată conform cotei în vigoare a impozitului pe venit din mărimea diferenței temporare deductibile.

În cazul cînd în perioadele de gestiune ulterioare diferența temporară deductibilă se inversează venitul impozabil al întreprinderii se micșorează. Activul amînat privind impozitul pe venit se anulează proporțional cu mărimea diferenței temporare inversate.

Pierderi fiscale nereclamate

17. În cazul când întreprinderea a suferit pierderi, apare o pierdere fiscală nereclamată. Conform Codului fiscal se permite reportarea pierderii anului de gestiune pe perioadele ulterioare (pe un termen de până la trei ani). Existența venitului impozabil va permite întreprinderii să reclame o parte sau toată suma pierderii obținută în anul precedent prin diminuarea impozitului impozabil.

[Pct.18-22 introduse prin OMF41/30.03.99, MO35/15.04.99 pct.19-37 devin 23-41]

~~18. Pierderea fiscală nereclamată se reflectă în contabilitatea extrabilanțieră și se constată în anul de gestiune în care întreprinderea va obține un venit impozabil, dar nu mai mare decât venitul impozabil.~~

18. Activul amânat privind impozitul pe venit trebuie să se constate pentru pierderile fiscale nereclamate reportate în perioadele ulterioare în cazul când în anul de gestiune în evidența financiară există profit până la impozitare cu condiția că suma pierderii fiscale este egală sau mai mică decât suma diferenței temporare impozabile. Activul amânat se constată atunci când întreprinderea este convinsă că pe viitor va obține venit impozabil pe seama căruia vor fi utilizate pierderile fiscale nereclamate.

19. Existența pierderilor fiscale nereclamate constituie o dovadă a faptului că pe viitor întreprinderea nu va obține venit impozabil. La aprecierea probabilității existenței venitului impozabil, în baza căruia întreprinderea va putea să utilizeze pierderile fiscale, se iau în considerație următorii factori:

a) existența la întreprindere a unui volum suficient de diferențe temporare impozabile aferente unui și aceluiași buget și contribuabil, care va duce la obținerea sumelor impozabile față de care pot fi reclamate pierderile fiscale până va expira termenul de acțiune a acestora;

b) existența unei certitudini suficiente că întreprinderea va obține venit impozabil până la expirarea termenului de reclamare a pierderilor fiscale;

c) apariția unor pierderi fiscale nereclamate din anumite motive, care puțin probabil că se vor repeta;

d) existența la întreprindere a unor posibilități pentru planificarea fiscală, care vor crea venit impozabil în perioada când pot fi reclamate pierderile fiscale;

e) existența în evidența financiară în anul de gestiune a profitului până la impozitare, având o certitudine suficientă că pe viitor întreprinderea va obține venit impozabil.

20. Activul amânat privind impozitul pe venit pentru pierderile fiscale nereclamate reportate în perioadele ulterioare pot fi constatate și în cazul lipsei în perioada de gestiune a diferențelor temporare impozabile, însă cu condiția respectării criteriilor enumerate în paragraful 19.

21. Activul amânat privind impozitul pe venit nu poate fi constatat în cazul lipsei la întreprindere în anul de gestiune în evidența financiară a profitului până la impozitare și dacă întreprinderea nu este sigură că în perioadele de gestiune ulterioare va obține venit impozabil pe seama căruia pot fi utilizate pierderile fiscale nereclamate.

22. În cazul în care activul amânat privind impozitul pe venit nu se constată, pierderea fiscală nereclamată se reflectă în contabilitatea extrabilanțieră și se constată în anul de gestiune, în care întreprinderea va obține venit impozabil, dar nu mai mare decât venitul impozabil.

Diferențe temporare privind investițiile
în părțile legate și întreprinderile mixte,
rezultatele reevaluării activelor și la
contopirea întreprinderilor

23. Diferențele temporare sînt posibile în cazul incoincidenței valorii de bilanț a investițiilor în întreprinderile-fiice, asociate și mixte cu baza fiscală a investițiilor care deseori reprezintă valoarea de bilanț. Atare diferențe pot apărea în cazul:

a) existenței profitului nerepartizat al întreprinderilor-fiice, asociate și mixte;

b) modificării cursurilor valutare când companiile-mamă și fiică își au sediul în diferite țări;

c) diminuării valorii de bilanț a investițiilor în întreprinderea asociată pînă la valoarea de piață a acestora.

24. Diferențele temporare aferente uneia și aceleiași investiții, reflectate în rapoartele financiare consolidate și în rapoartele financiare distincte ale întreprinderii-mamă, pot să nu coincidă din cauza aplicării diverselor metode de evaluare a investițiilor - la valoarea de intrare sau la valoarea reevaluată.

25. În conformitate cu S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" se permite contabilizarea activelor la valoarea de intrare sau la valoarea reevaluată. Diferența dintre suma uzurii calculată din valoarea de bilanț a activului reevaluat și suma uzurii luată în considerare în scopuri fiscale constituie o diferență temporară care generează apariția datoriei amîinate sau a activului amînat privind impozitul pe venit.

26. În conformitate cu S.N.C. 22 "Asocierea întreprinderilor" valoarea de bilanț a activelor și datoriilor întreprinderii procurate este contabilizată în raportul financiar la valoarea venală la data procurării. În scopuri fiscale activele și datoriile achiziționate sînt contabilizate la valoarea reflectată la fostul proprietar pînă la contopirea (fuziunea) întreprinderii. Ca rezultat, se formează diferențe temporare care generează apariția datoriilor și activelor amîinate privind impozitul pe venit. Întreprinderea care procură poate să-și restabilească activele amîinate privind impozitul pe venit neconstatate pînă la contopirea întreprinderilor.

Evaluarea datoriilor și activelor curente
și amîinate privind impozitul pe venit

27. Datoria (activul) curentă privind impozitul pe venit trebuie să fie evaluată la suma pe care întreprinderea planifică să o verse la buget sau să o primească din buget, calculată conform cotei impozitului pe venit stabilită, la data întocmirii bilanțului contabil.

28. Datoria amînată și activul amînat privind impozitul pe venit trebuie să fie evaluate la cota impozitului stabilită de legislația fiscală la data întocmirii bilanțului contabil. Ulterior, la restabilirea activului sau stingerea datoriilor acestea sînt evaluate la cota impozitului pe venit care este în vigoare în perioada respectivă.

Constatarea cheltuielii (economiei)
privind impozitul pe venit

Raportul privind rezultatele financiare

29. Sumele cheltuielilor (economiei) curente și amîinate privind impozitul pe venit se consideră ca cheltuială sau venit și se includ în calculul profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune, cu excepția cazurilor expuse în paragrafele 27 și 28 ale prezentului standard.

30. Valoarea de bilanț a activelor și datoriilor amîinate privind impozitul pe venit poate să se modifice chiar și în cazul cînd suma diferențelor temporare corespunzătoare rămîne constantă. Aceasta poate să fie rezultatul modificării cotei impozitului sau a altor prevederi ale legislației fiscale. Cheltuiala (economia) amînată care se ivește în legătură cu aceasta este reflectată în raportul privind rezultatele financiare.

Articole raportate nemijlocit la creșterea
sau diminuarea capitalului propriu

31. Cheltuiala curentă și amînată privind impozitul pe venit este reflectată nemijlocit în capitalul propriu în cazul cînd impozitul se referă la articolele care în una și aceeași perioadă sau în cele ulterioare se vor raporta la creșterea sau diminuarea capitalului propriu.

32. S.N.C. prevăd sau admit raportarea următoarelor articole la creșterea sau diminuarea capitalului propriu în cazul:

a) modificării valorii de bilanț rezultată din reevaluarea activelor materiale pe termen lung (S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung") sau a investițiilor pe termen lung (S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor");

b) corecției profitului (pierderii) efectuată fie ca rezultat al modificării politicii de contabilitate, aplicată în mod retrospectiv (față de perioadele precedente), fie la corectarea erorii esențiale (S.N.C. 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei gestionare, erorile esențiale și modificările în politica de contabilitate");

c) diferențelor de curs care se ivesc la recalcularea indicatorilor prezentați în rapoartele financiare ale subdiviziunilor străine ale întreprinderii (S.N.C. 21 "Efectele variațiilor cursurilor valutare").

Prezentarea informației în rapoartele financiare

Active și datorii privind impozitul pe venit

33. În bilanțul contabil activele și datoriile privind impozitul pe venit trebuie să fie contabilizate separat de alte active și datorii. Activul amânat și datoria amânată privind impozitul pe venit sînt contabilizate separat de creanțe și datoria amânată privind impozitul pe venit.

34. Activele și datoriile amânate privind impozitul pe venit sînt incluse în bilanț în componența activelor și datoriilor pe termen lung.

35. Stingerea reciprocă în bilanțul contabil a activelor și datoriilor curente privind impozitul pe venit se efectuează conform regulilor stabilite pentru instrumentele financiare în S.N.C. 32 "Instrumente financiare".

36. În rapoartele financiare consolidate activul curent al unei întreprinderi dintr-un grup se trece în contul datoriei curente privind impozitul pe venit al altei întreprinderi din cadrul grupului în conformitate cu prevederile S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile-fiice".

37. Stingerea reciprocă a activelor amânate pe contul datoriilor amânate privind impozitul pe venit se admite în cazul respectării concomitente a condițiilor în care:

a) un atare drept este prevăzut de legislația în vigoare;

b) activul amânat și datoria amânată privind impozitul pe venit sînt raportate la unul și același buget și la unul și același contribuabil.

Cheltuiala (economia) privind impozitul pe venit

38. Cheltuiala (economia) privind impozitul pe venit raportată la profitul (pierderea) perioadei de gestiune este reflectată în raportul privind rezultatele financiare.

Publicitatea

39. În rapoartele financiare întreprinderea publică separat următoarele sume:

a) cheltuiala (economia) curentă privind impozitul pe venit;

b) corectările constatate în perioada de gestiune, la cheltuiala (economia) curentă privind impozitul pe venit al perioadelor precedente;

c) cheltuiala (economia) amânată privind impozitul pe venit raportată la apariția și inversarea diferențelor temporare;

d) cheltuiala (economia) amânată privind impozitul pe venit aferent modificării cotei impozitului;

e) economia privind impozitul pe venit rezultată din activele amânate privind impozitul pe venit al anilor precedenți, care se utilizează pentru diminuarea sumei cheltuielii curente sau cheltuielii amânate privind impozitul pe venit;

f) cheltuiala (economia) privind impozitul pe venit aferent modificărilor survenite în politica de contabilitate și erorilor esențiale

care se iau în considerare la determinarea profitului (pierderii) net al perioadei raportate în conformitate cu metoda alternativă admisibilă din S.N.C. 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei raportate, erorile esențiale și modificările în politica de contabilitate");

g) cheltuiala (economia) privind impozitul pe venit aferent articolelor relative la creșterea sau diminuarea capitalului propriu;

h) cheltuiala (economia) privind impozitul pe venit aferent articolelor excepționale constatate în decursul perioadei de gestiune;

i) suma (precum și data expirării termenului, dacă există) diferențelor temporare deductibile potrivit cărora în bilanțul contabil nu sînt constatate activele amîinate privind impozitul pe venit;

j) cheltuiala privind impozitul pe venit aferentă operațiunilor întrerupte legate de:

i) venitul (pierdere) din operațiunea întreruptă;

ii) venitul (pierdere) perioadei de gestiune privind operațiunile întrerupte în perioadele precedentă și de gestiune.

40. Întreprinderea publică orice venituri și pierderi imprevizibile în conformitate cu S.N.C. 10 "Eventualități și evenimente ale activității economice care survin după data de întocmire a bilanțului". Veniturile și pierderile imprevizibile pot să rezulte din litigiile nesoluționate cu organele fiscale. În mod analog, legislația fiscală, în cazul cînd se modifică cota impozitului, sau întreprinderea, cînd despre aceste modificări se anunță după data întocmirii bilanțului contabil, publică orice rezultate esențiale ale acestor modificări pentru activele și datoriile curente și amîinate privind impozitul pe venit.

Data intrării standardului în vigoare

41. Prezentul standard intră în vigoare pentru rapoartele financiare începînd cu 1 ianuarie 1998.