

De fapt, incepind cu anul 2020 si in anul 2021, autoturismele entitatilor vor fi împărțite în două categorii - echipate și neechipate cu calculatoarele de bord si/sau dispozitivele specializate de evidență a consumului de combustibil.

Motivul este urmatorul.

În anul 2020, Ordinul Ministerului Transporturilor și Gospodariei Drumurilor nr. 172/2005 cu privire la aprobarea Normelor de consum de combustibil și lubrifianți în transportul auto (în continuare – ordinul 172/2005) a suportat modificari esentiale. Prin ordinul nr. 81/2020 din 27.04.2020 al Ministerului Economiei si Infrastructurii (Publicat: 08.05.2020 în Monitorul Oficial Nr. 112-114 art. 404) a fost precizat, că domeniul de aplicare a ordinului 172/2005 se va limita de acum înainte la calcularea consumului de combustibil doar pentru automobilele fără computere de bord sau senzori speciali de consum de combustibil. Astfel, ordinul 172/2005 a fost completat cu un nou punct cu următorul cuprins:

”1¹ Prezentul ordin se aplică pentru calcularea consumurilor de combustibil pentru unitățile de transport, care nu dispun de calculatoarele de bord sau dispozitivele specializate de evidență a consumului de combustibil. În cazul în care unitățile de transport nu sunt dotate cu calculatoarele de bord sau dispozitivele specializate de evidență a consumului de combustibil, acesta se stabilește în baza Normelor de consum de combustibil și lubrifianți în transportul auto, conform anexei.”.

Incepind cu data intrarii in vigoare a Ordinului 81/2020, entitatile în care unitatile de transport sunt echipate cu calculatoarele de bord sau dispozitivele specializate de evidență a consumului de combustibil, la elaborarea și aprobarea normelor de consum de combustibil, atât în scopuri contabile, cât și în scopuri fiscale, nu se vor mai ghida de prevederile Ordinului nr. 172/2005.

Casarea (trecerea la cheltuieli) a combustibilului pentru autoturismele cu calculatoarele de bord sau dispozitivele specializate de evidență a consumului de combustibil se va efectua conform datelor generate de acest echipament.

Calculatoarele de bord sau dispozitivele specializate de evidență a consumului de combustibil procurate separat de autoturism, în funcție de valoarea lor unitară, se vor recunoaste în contabilitatea financiară ca obiecte de mica valoare si scurta durata (OMVSD) sau ca imobilizări corporale. Deoarece, de regulă, serviciile de instalare a acestor dispozitive le efectueaza companiile specializate, proprietarul autoturismului va pune in exploatare si va calcula amortizarea acestor dispozitive in contabilitate in baza documentelor furnizate de executorii serviciilor de instalare.

Deasemenea nu va fi necesara verificarea metrologică obligatorie a calculatoarelor de bord si a dispozitivelor specializate de evidență a consumului de combustibil, deoarece acest lucru nu este prevăzut de Legea privind metrologia nr. 19/2016 și de Lista oficială a mijloacelor de măsurare și măsurare supuse controlului metrologic legal (HG nr. 1042 / 2016).

În ceea ce privește deducerea în scopuri fiscale a costurilor combustibilului pentru autoturismele echipate cu calculatoare de bord și dispozitive specializate de evidență a consumului de combustibil, se vor produce următoarele consecințe fiscale:

- Ordinul nr. 172/2005 nu se mai aplică în această situație (așa cum sa menționat mai sus).
- Codul fiscal nu conține nicio regulă specială pentru deducerea consumului de combustibil. Mai mult ca atât, conform art. 24 h. (1) Codul fiscal permite deducerea cheltuielilor obișnuite și necesare achitate sau suportate de contribuabil în perioada fiscală exclusiv în scopul desfășurării activității de întreprinzător.
- Legislația fiscală nu impune entitățile să dispună de ordin cu privire la aprobarea normelor de consum de combustibil pentru astfel de autoturisme.
- De asemenea, niciun document de reglementare nu conține norme cu privire la modul și momentul înregistrării consumului mediu de combustibil în cazul utilizării dispozitivele indicate.

Luând în considerare cele relatate mai sus, concludem, ca entitățile-proprietare de autoturisme echipate cu calculatoare de bord și dispozitive specializate de evidență a consumului de combustibil nu dispun de careva alte norme legale privind determinarea și justificarea normelor de consum de combustibil. Pe de altă parte, aceste entități au dreptul să-și dezvolte mecanisme (proceduri) interne de control a consumului de combustibil pentru aceste autoturisme, în conformitate cu care casarea combustibilului în cantitățile și sumele calculate se va considera justificată.

Specialiștii recomandă procedurile de control intern a consumului de combustibil pentru acest tip de autoturisme, care deja se aplică de multe entități mari, în particular:

- Instalarea sistemelor GPS și /sau a dispozitivelor specializate de evidență a consumului de combustibil, asigurând formarea descrierilor detaliate care descriu cel mai exact specificul de lucru al autoturismului (ruta, distanța parcursă, timpul de conducere, timpul de funcționare al motorului (ore), consumul efectiv la 100 km și consum real la 100 km în mișcare și alte informații disponibile).
- Realizarea unei fotografii a zilei de lucru, care include cel puțin,
 - înregistrarea orelor de plecare și de întoarcere, precum și a indicatorilor vitezometrului,
 - umplerea rezervorului plin de combustibil (este important ca această procedură să se efectueze pe un teren plan, pentru a evita înclinarea mașinii);
 - însoțirea șoferului în timpul îndeplinirii sarcinilor oficiale, cu fixarea unor parametri precum: stilul de conducere, actualitatea comutării vitezei în prezența unei transmisii manuale, timpul de funcționare al aparatului de aer condiționat din cabină, calitatea drumurilor pe traseu și alte caracteristici esențiale;

- măsurarea nivelului de combustibil din rezervorul mașinii cu ajutorul unei sonde;

- alte proceduri specific, stabilite la discreția fiecărei entități.

Se recomandă ca acțiunile, măsurările indicate mai sus să fie efectuate de o comisie/grup de lucru create special pentru astfel de scopuri sau de un specialist desemnat.

- Compararea datelor generate de sistemele GPS și/sau a dispozitivele specializate de evidență a consumului de combustibil cu fotografia zilei de lucru și dezvoltarea pe baza acestor comparații a unor mecanisme de monitorizare a consumului de combustibil.

Totodată, vom menționa, ca modul de casare (trecere la cheltuieli) a combustibilului consumat de autoturismele care nu sunt echipate cu calculatoare de bord și dispozitive specializate de evidență a consumului de combustibil rămâne același cum și a fost. În particular:

- Se aplică prevederile Ordinului nr.172/2005 pentru calcularea consumurilor de combustibil pentru unitățile de transport, care nu dispun de calculatoarele de bord sau dispozitivele specializate de evidență a consumului de combustibil.
- În cazul în care unitățile de transport nu sunt dotate cu calculatoarele de bord sau dispozitivele specializate de evidență a consumului de combustibil, acesta se stabilește în baza Normelor de consum de combustibil și lubrifianți în transportul auto, conform anexei la Ordinul nr.172/2005.
- La normarea consumului de combustibil se distinge semnificația de bază a consumului de combustibil, care se determină pentru fiecare model, marcă sau modificare de automobil în calitate de normă generală acceptată (conform metodicii în vigoare de determinare a normelor de bază de consum de combustibil), și semnificația normativă calculată a consumului de combustibil, care ia în calcul activitatea de transport îndeplinită de automobil și condițiile de exploatare a acestuia. Consumul de combustibili și lubrifianți la exploatarea tehnicii auto se efectuează în conformitate cu normele stabilite.
- Normele de consum de combustibil specificate în Ordinul nr.172/2005 au statut de norme permanente (Tabelul –Anexa la ordin “Autoturisme produse în țările C.S.I.” și includ modelul, marca, modificarea automobilului, norma de bază de consum de combustibil - l/100km, tipul combustibilului).
- Evidența factorilor rutieri de transport, climatici și de alt gen se efectuează cu ajutorul coeficienților de rectificare reglementați sub formă de procent de majorare sau reducere a semnificației inițiale a normei (semnificațiile lor se stabilesc prin dispozițiile conducătorilor de întreprinderi care exploatează mijloace de transport auto sau conducătorilor administrațiilor locale).

- Pentru modelele, mărcile și modificările noi de tehnică auto, pentru care Ministerul Economiei și Infrastructurii al Republicii Moldova nu a aprobat norme de bază de consum de combustibil (lipsește în prezentul act normativ), conducătorii administrațiilor locale și întreprinderilor sînt în drept să pună în aplicare, norme provizorii, care vor fi aplicate pînă la aprobarea lor de către Ministerul Economiei și Infrastructurii sau pînă la suplimentarea ordinului. Normele provizorii sînt stabilite conform datelor prezentate de producătorii auto sau importatorii autorizați ai acestora, sau datele menționate în instrucțiunea de exploatare a autovehiculului. În calitate de cifră de referință urmează a fi utilizată norma de consum mixtă, care va fi ajustată cu ajutorul coeficienților de rectificare.
- Pentru autoturisme semnificația normată a consumului de combustibil (consumul normative la distanță parcursă) se calculează după următoarea formulă:

$$Q_H = 0,01 \times H_s \times S \times (1 + 0,01 \times D), \quad (1)$$

unde:

Q_H - consumul normativ de combustibil, litri;

H_s - norma de bază a consumului de combustibil la parcursul automobilului, l/100 km;

S - parcursul automobilului, km;

D - coeficientul de rectificare (adaosul sumar relativ sau reducerea) față de normă în procente.

Serviciul Fiscal de Stat impune în scopuri fiscale aplicarea normelor calculate pe baza Ordinului nr. 172/2005 de către toți contribuabilii și permite aplicarea normelor aprobate de conducătorul entității doar pentru acele autoturisme pentru care nu există norme și pînă la aprobarea acestora.

Expresiile matematice pentru calculul bazat pe norma de consum de bază (specifică consumului de benzină sau motorină) diferă în funcție de tipul vehiculului.

Pentru a justifica costurile legate de consumul de combustibil, este necesară emiterea unui ordin de către conducătorul entității „*Cu privire la aprobarea normelor de consum pentru autoturismele exploatate în cadrul entității*”. Ordinul trebuie să conțină detalii privind modul de stabilire a normei de consum, inclusiv: 1) denumirea completă a entității, 2) numărul și data emiterii ordinului, 3) perioada pentru care este stabilită norma de consum de combustibil, 4) norma consumului de combustibil, 5) marca autoturismului și numărul de înmatriculare, 6) justificarea normei (calculul), 7) semnătura conducătorului cu decriptarea numelui și funcției.

La momentul actual pot fi diferențiate trei modalități de stabilire a normelor de consum de combustibil în cadrul entității:

Metoda 1. Utilizarea normelor din Ordinul nr. 172/2005.

In temeiul normelor de bază de consum prezentate în Ordin, normele sunt calculate ținând cont de coeficientii de corecție, pe care entitatea are dreptul să le aplice.

Exemplu. Entitatea are un autoturism Lexus LX 450 cu o capacitate a motorului de 4.477 cm³. Norma de bază pentru consumul de benzină este de 17,8 litri la 100 km. Entitatea își desfășoară activitatea în m. Chișinău, prin urmare folosește un factor de corecție de 20%. Entitatea a calculat normativul de consum utilizând formula:

Consumul de combustibil la 100 km = Norma de consum de baza la 100 km x {1 + 0.01 x Suma tuturor coeficientilor de corectie in %}

de mai sus: $15,4 \text{ L} \times (1 + 0,01 \times 20) = 18,48$. Astfel, Lexus LX 450 nu ar trebui să consume mai mult de 18,5 litri la 100 de kilometri. Norma aceasta de consum de combustibil se va aproba prin ordinul conducătorului entității. În ordin se vor specifica separat norma de consum de baza și coeficientii aplicați, în funcție de condițiile de exploatare a autoturismului. Ordinul se va actualiza pe măsura intervenirii a carorva modificări a normelor, de exemplu, modificarea coeficienților aplicați sau dacă se modifică tipul și/sau componenta mijloacelor de transport la entitate

Metoda 2. Calculul normelor de consum de combustibil pe baza normelor indicate de uzina-producătoare a automobilului concret. Această metodă este prevăzută și prin Ordinul nr. 172/2005 și este acceptată de Serviciul Fiscal de Stat (răspunsul 29.1.3.1.1 în baza generalizată a întrebărilor).

Cum s-a menționat mai sus, Ordinul 172/2005 prevede că pentru modelele, mărcile și modificările noi de tehnică auto, pentru care Ministerul Economiei și Infrastructurii al Republicii Moldova nu a aprobat norme de bază de consum de combustibil (lipsesc în prezentul acte normative), conducătorii entităților sînt în drept să pună în aplicare, norme provizorii, care vor fi aplicate pînă la aprobarea lor de către Ministerul Economiei și Infrastructurii sau pînă la suplimentarea ordinului. Normele provizorii sunt stabilite conform datelor prezentate de producătorii auto sau importatorii autorizați ai acestora, sau din datele menționate în instrucțiunea de exploatare a autovehiculului. În calitate de cifră de referință urmează a fi utilizată norma de consum mixtă, care va fi ajustată cu ajutorul coeficienților de corecție.

Norma de consum aprobată de entitate se va stabili aplicând la norma de consum a producătorului a coeficienților de corecție. Norma consumului de baza de combustibil a producătorului poate fi găsită în documentația tehnică (pasaportul tehnic) a autoturismului, pe site-ul web al producătorului sau poate fi precizată într-o reprezentanță locală a uzinei-producătoare. Formula pentru calcularea normei de consum este aceeași ca și pentru Metoda 1, conform Ordinului 172/2005.

Exemplu. Entitatea are o mașină Lexus RX 330. Norma de consum conform documentelor fabricii este de 9,5 litri de benzină la 100 km. Entitatea aplică 2 factori de corecție – 1) entitatea lucrează la Chișinău, prin urmare, norma consumului de baza de combustibil va crește cu 20%; 2) deoarece mașina este echipată cu un aparat de aer condiționat, norma de consum de asemenea, va crește cu încă 7%. Entitatea va stabili norma de consum de combustibil în mărime de 12,1 litri folosind formula de mai sus: $9,5 \text{ L} \times (1 + 0,01 \times (20 + 7)) = 12,06$ Prin urmare, vara, Lexus RX 330 ar trebui să consume nu mai mult de 12,1 litri la 100 km. Ordinul cu privire la aprobarea normelor de consum de combustibil pentru autoturismul Lexus RX 330 se va întocmi conform modelului dat mai sus. În ordin trebuie să se indice că norma de consum de baza a fost preluată din documentația tehnică a producătorului cu utilizarea factorilor de corecție conform Ordinului nr. 172/2005.

Metoda 3. Test- cursa de control pentru a justifica consumul de combustibil.

Pentru a vă fundamenta propriile norme, este nevoie de un test drive, confirmat printr-un proces-verbal (act) al comisiei (in forma libera, aprobata de entitate). Deoarece astăzi această metodă este plină de riscul de a nu dovedi în timpul controlului legitimitatea normelor de consum aplicabile de entitate - este necesar a fi siguri ca normele stabilite si aprobate nu vor depasi consumul real al combustibilului.

Deci, aplicand metoda 3, pentru a justifica consumul de baza de combustibil, se efectuează o cursa de control. O comisie special creată înregistrează rezultatele cursei și întocmește un proces-verbal (act). Pentru siguranta, pot fi organizate două curse de control. În procesele-verbale aferente curselor de control efectuate se indica componența comisiei, sezonul cind a fost efectuată cursa, datele despre automobil, informații despre traseu. Pe baza rezultatelor măsurătorilor a cantitatii de benzină din rezervor la începutul și la sfârșitul cursei de control, se calculează consumul de combustibil. Ordinul cu privire la aprobarea normelor de consum se va emite in baza rezultatelor elucidate in procesul-verbal, in care se indica ca norma de consum de combustibil este confirmata prin actele curselor de control.

Procesul-verbal (Actul) de masurare de control al consumului de combustibil pentru automobilul specificat va include informatia:

- Marca automobilului si numarul de inmatriculare,
- Component comisiei, inclusiv- managerul, conducatorul auto, contabilul,
- Rezultatele masurarilor de control,
- Traseul,
- Cantitatea combustibilului in rezervor la inceputul si la sfirsitul cursei,
- Datele de control ale vitezometrului la sfirsitul cursei,
- Consumul de combustibil,
- Decizia ca urmare a cursei de control-consumul de combustibil pentru 100 km de parcurs in litri,
- Semnaturile membrilor comisiei,
- Aprobarea conducatorului entitatii.

Materialul a fost pregatit de Tatiana Prisacar,
Consultant în contabilitate, Centrului de consultanță și asistență al API,