

POINTS OF VIEW ON ACCOUNTING TREATMENTS REGARDING INTANGIBLE FIXED ASSETS

PUNCTE DE VEDERE PRIVIND TRATAMENTELE CONTABILE AFERENTE IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

CIOBAN Alexandra, studentă, Specialitatea: CIG
Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava
România, Suceava, str. Universității 13, www.usv.ro
e-mail autor: alexandracioban62@yahoo.com

Abstract: *The aim of our work is focused on the analysis of the possible treatment related to intangible assets, especially on the development of an example of application of these treatments on certain categories of intangible assets, given the particularities and unique situations that arise with the recognition, measurement and presentation in financial statement of these resources. We consider that these examples of application of accounting policies are useful both for practitioners, but especially for students and masters of economics programs.*

Cuvinte cheie: *intangible assets; accounting treatments; national and European accounting regulations*

JEL CLASSIFICATION: M41

INTRODUCERE

Scopul lucrării este de a aprofunda cunoștințele privind de contabilitatea imobilizărilor necorporale prin exemplificarea lor, înregistrarea în contabilitate și de asemenea identificarea, recunoașterea și evaluarea lor potrivit Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Tratamentul contabil al activelor necorporale este un subiect important pentru economia de azi. Pentru companii, aceste active devin inductorii de bază pentru succes și obținerea avantajului competitiv. Cunoașterea noțiunilor generale ale contabilității imobilizărilor necorporale constituie baza tehnoco-materială utilizată în desfășurarea în condiții optime a activității unei întreprinderi.

Tema aleasă pentru lucrare este “Contabilitatea imobilizărilor necorporale” și cuprinde două părți. *Primul parte* al lucrării abordează partea teoretică: noțiuni generale, conturi utilizate și contabilitatea principalelor imobilizări necorporale privind “Contabilitatea imobilizărilor necorporale”, dar și exemple practice. În *parte a doua* este prezentat tratamentul contabil al imobilizărilor necorporale conform Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Abordări teoretice privind definirea și clasificarea imobilizărilor necorporale

Standardele Internaționale de Contabilitate Financiară (IAS 38-Active necorporale) definesc activele necorporale ca fiind active identificabile nemonetar și fără substanță fizică.

Conform OMFP 1802/2014, principalele imobilizări necorporale sunt clasificate în figura nr.1:

Imobilizări necorporale	Cheltuieli de constituire
	Cheltuieli de dezvoltare
	Concesiuni, brevete, licențe mărci comerciale etc.
	Fond comercial
	Alte imobilizări necorporale
	Imobilizări necorporale în curs de execuție
	Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

Figura 1. Clasificarea imobilizărilor necorporale

Principalele conturile care reflectă existența, mișcarea imobilizărilor corporale sunt cuprinse în grupele: 20 “Imobilizări necorporale”, 28 “Amortizări privind imobilizările” și 23 “Imobilizări în curs de execuție și avansuri pentru imobilizări” (Iacob Petru Pânte, p. 39)

*Contabilitatea principalelor imobilizări necorporale
Contabilitatea cheltuielilor de constituire*

Cheltuielile de constituire sunt “cheltuieli ocazionate de înființare sau dezvoltarea unei entități (taxe și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni precum și alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea și extinderea activității entității)” (Marius Dumitru Paraschivescu, p. 116)

Exemplu 1

Se efectuează cheltuieli cu constituirea unei entități, reprezentate de plăți în numerar 3.000 lei și obligații către furnizori de 3.400 lei. Cheltuielile de constituire se amortizează în 4 ani după care se scot din gestiunea entității.

Tabelul 1. Exemplificarea înregistrării în contabilitate a cheltuielilor de constituire

	D	C	SD	SC	
1	201	= % 5311 404	6.400	3.000 3.400	201, A +, D 5311, A, -, C 404, A, -, C
Se înregistrează cheltuielile de constituire					
2	6811	= 2801	133,33	133,33	6811, A, +, D 2801, P, +, C
Se înregistrează amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire Notă: această înregistrare se repetă în fiecare lună timp de 4 ani 6.400 : 4 ani : 12 luni= 133,33					
3	2081	= 201	6.400	6.400	2081, P, -, D 201, A, -, C
Se înregistrează scoaterea din evidența contabilă a drepturilor de constituire complet amortizate					

Sursă: Curs “Contabilitatea financiară a activității de finanțare și investiții”- Prof. univ. dr.Veronica GROȘU

Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare

Cheltuielile de dezvoltare sunt „cheltuieli generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării.” (Marius Dumitru Paraschivescu, p. 118)

Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare se conduce cu ajutorul contului 203 ” Cheltuieli de dezvoltare”, cont cu funcție contabilă de activ.

Exemplu 2

Se recepționează un procedeu tehnologic nou de fabricație a unor produse, obținut prin cercetare proprie în valoare de 20.000 lei, amortizabil în 4 ani. După doi ani, imobilizarea necorporală se scoate din gestiune în urma vânzării către un terț, preț de vânzare 23.000 lei, plus T.V.A

Tabelul 2. Exemplificarea înregistrării în contabilitate a cheltuielilor de dezvoltare

	D	C	SD	SC	
1	203	= 421	20.000	20.000	203, A, +, D 421, P, +, C
Se înregistrează recepționarea unui procedeu tehnologic obținut prin cercetare proprie					
2	6811	= 2803	416,66	416,66	6811, A, +, D 2803, P, +, C
Se înregistrează amortizarea lunară a cheltuielilor de dezvoltare Notă: se înregistrează pe fiecare lună timp de 4 ani 20.000:4:12=416,66					
3	461	= % 7583 4427	26.180	22.000 4.180	461, A, +, D 7583, P, +, C 4427, P, +, C
Se înregistrează vânzarea investiției					
4	% 2803 6583	= 203	10.000 10.000	20.000	2803, P, -, D 6583, A, +, D 203, A, -, C
Se înregistrează descărcarea gestiunii de investiție parțial amortizată					

Sursă: Curs “Contabilitatea financiară a activității de finanțare și investiții”- Prof. univ. dr.Veronica GROȘU

Contabilitatea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor drepturi și active similare

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte drepturi și active similare sunt “cheltuieli ocazionate de achiziționarea sau realizarea pe cont propriu a brevetelor, licențelor, mărcilor de fabricație, know-how-urilor și a altor drepturi similare pe proprietate industrială și intelectuală, inclusiv valoarea acestora aduse ca aport de către acționari sau primite gratuit ” (Marius Dumitru Paraschivescu, p. 122)

Observație:

Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contactul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului

Contabilitatea fondului comercial

Fondul comercial reprezintă “partea din fondul de comerț care nu figurează în cadrul celorlalte elemente patrimoniale, dar care concură la menținerea sau dezvoltarea potențialului firmei” (Marius Dumitru Paraschivescu, p. 126)

Contabilitatea fondului comercial se conduce cu ajutorul contului 207 “Fond comercial”.

Contabilitatea altor imobilizări necorporale

Alte imobilizări necorporale sunt reprezentate de “ programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terț, pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și alte imobilizări necorporale” (Marius Dumitru Paraschivescu, p. 128). Contabilitatea altor imobilizări necorporale se conduce cu ajutorul contului 208”Alte imobilizări necorporale”.

Contabilitatea imobilizărilor necorporale în curs de execuție

Imobilizările necorporale în curs de execuție reprezintă “imobilizările necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de producție sau costul de achiziție, după caz” (Marius Dumitru Paraschivescu, p. 130). Contabilitatea acestora se conduce cu ajutorul contului 233 ” Imobilizări necorporale în curs de execuție”.

Contabilitatea avansurilor acordate pentru imobilizările necorporale

Avansurile acordate pentru imobilizările necorporale reprezintă “ sume bănești achitate furnizorilor înaintea termenului de achiziție și derulării cheltuielilor reprezentând imobilizările necorporale”. (Marius Dumitru Paraschivescu, p. 131). Contabilitatea lor se conduce cu ajutorul contului 234 “Avansuri acordate pentru imobilizările necorporale”.

Repere în identificarea și evaluarea activelor necorporale

Un activ necorporal este “un activ identificabil nemonetar, fara support material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative” (Anon., p. 37).

Recunoașterea inițială a activelor necorporale

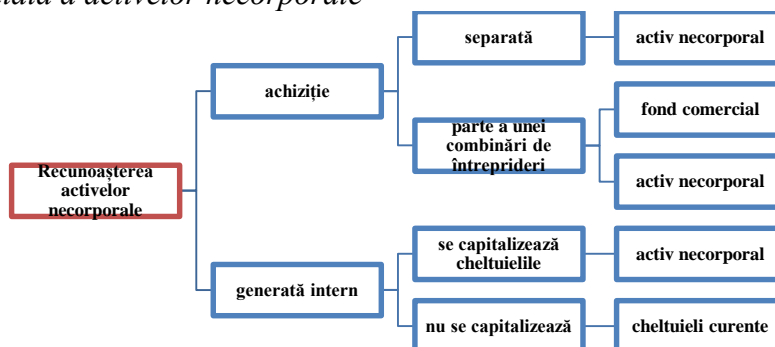
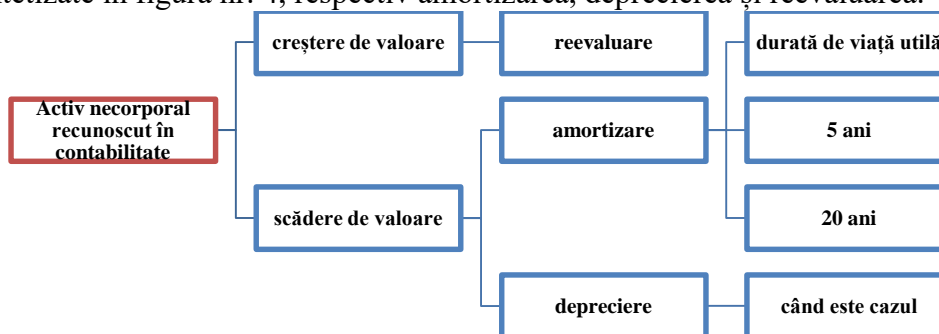


Figura 2. Posibilități de recunoaștere a activelor necorporale

Recunoașterea activelor necorporale este rezultatul unui compromis între relevanță și fiabilitate sau conservatorism și prudență.

Evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale

Există trei posibilități privind raportarea modificărilor care intervin în valoarea activelor nemateriale, acestea fiind sintetizate în figura nr. 4, respectiv amortizarea, deprecierea și reevaluarea.



Figură 3. Raportarea modificărilor care intervin în valoarea activelor nemateriale

CONCLUZII

În această lucrare am încercat să prezint tratamentele contabile asupra imobilizărilor necorporale. Activele necorporale se caracterizează prin aspecte delicate privind evaluarea și recunoașterea în situațiile financiare. Ca urmare a fost imposibilă dezvoltarea unui standard contabil atotcuprinzător. IAS 38 reprezintă o încercare de a impune un set uniform de reguli în ceea ce privește activele nemateriale.

BIBLIOGRAFIE:

1. Curs “*Contabilitatea financiară a activității de finanțare și investiții*”- Prof. univ. dr. Veronica GROSU
2. Dorel Mateș, Delia David, Ionel Bostan, Veronica Grosu, Ștefana Dima, Mihaela Șteț, Luminița Păiușan, Marian Socoliuc, Adriana Pușcaș- *Contabilitate financiară conformă cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene*, Arad: Gutenberg Univers, 2010
3. ECOSTUDENT-Revistă de cercetare științifică a studenților economiști-Ancuța Alina Gheorghe “*Tratatul contabil al activelor necorporale în economia bazată pe cunoștințe.*” pag 69-71
4. Iacob Petru Pânteș, Gheorghe Bodea-*Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene*, DEVA: Intelcredo, 2006
5. *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate*, București: ECONOMICA, 2001
6. IAS 38 <http://contabilitate-primara.blogspot.com/2011/02/ias-38-imobilizari-necorporale.html>
7. Matîș D., Pop A. *Colaboratori, contabilitatea financiară*, Editura ALMA MATER, Cluj-Napoca, 2007
8. OMFP 1802/2014 Partea I pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate Publicat în Monitorul Oficial al României nr 963 din 30 decembrie 2014
9. Marius Dumitru Paraschivescu, Willi Păvăloaia, Florin Radu, Gabriela Daniela Olaru- *Contabilitate financiară- Aplicații și studii de caz*, Iași: Tehnopress, 2007
10. Ghid privind aplicarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare
Link accesare: <https://www.mfinante.gov.ro/documents/35673/218917/GHIDVAR11aprilie2016.pdf>
11. IFRS 38- Imobilizări necorporale
Link accesare: https://www.academia.edu/5731916/IFRS_38_Imobilizari_necorporale
12. Norma 14/2015 Imobilizări necorporale
Link accesare: <https://lege5.ro/Gratuit/g43tkojtgq/imobilizari-necorporale-norma-14-2015?dp=hazdonbqgeztn>

Coordonator științific: LAZARI Liliana, dr., conf. univ.
Academia de Studii Economice din Moldova
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61, www.ase.md
e-mail: liliana.lazari@ase.md