

ASPECTE JURIDICE, CONTABILE ȘI FISCALE PRIVIND DREPTURILE DE PROPRIETATE INTELECTUALĂ LA REALIZAREA UNEI PLATFORME E-LEARNING

CZU: 347.78:657.421.3
371.68:004.771

HLACIUC Elena¹, STRĂPUC Constantin²

¹Dr., prof. univ.; ²Drd.; ^{1,2}Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România

E-mail: ¹elenahlaciuc@gmail.com; ²strapuc@gmail.com

Rezumat: Globalizarea și integrarea economică, marcată de dezvoltarea accentuată a științei și tehnologiei au transformat societatea omenească într-o societate a cunoașterii. În acest context, creația intelectuală dă măsura calității și bunăstării vieții socio-umane, fiind catalizatorul revoluției tehnico-științifice și creșterii economice în toate domeniile de activitate. Studiul își propune trecerea în revistă a principalelor aspecte privind tratamentul juridic, contabil și fiscal aplicabile activelor necorporale, reprezentate de drepturile de proprietate intelectuală în legătură cu realizarea unei platforme eLearning.

Cuvinte cheie: active necorporale, tratament contabil și fiscal, drepturi de proprietate intelectuală

Clasificare JEL: M41, H30

Introducere

În contextul progresului științific și al dezvoltării tehnologice accelerate a ultimelor decenii, cu deosebire a tehnologiei informației și comunicației, pe fondul globalizării și integrării economice, societatea omenească a intrat într-o nouă eră de dezvoltare, numită tot mai ades "societatea cunoașterii". Pentru acest motiv, educația și formarea profesională, cercetarea și inovarea, trebuie să constituie repererele esențiale ale politicilor prezentului în perspectiva realizării unei României a cunoașterii. Cunoașterea este noul sens al puterii, așa cum remarca Alvin Toffler în celebra lucrare "Powershift", omenirea evoluând de la "puterea răsare din vârful puștii" (Mao Tse-Tung), trecând prin etapa "banul vorbește" și ajungând la apogeu să confirme maxima "cunoașterea în sine înseamnă putere" a lui Francis Bacon. Prin urmare, societatea cunoașterii este cea în care obținerea, deținerea și valorificarea informației semnifică puterea, indiferent că este vorba de cea politică, economică sau financiară, acesta fiind mediul în care își desfășoară activitatea firma.

În această realitate, firma a devenit mai mult decât un centru de obținere a profitului și de acumulare de capital. Ea reprezintă astăzi și un centru de colectare de cunoștințe și experiențe tehnologice și organizatorice. Când aceste elemente - capital și cunoaștere - se dezvoltă în mod echilibrat, firma își îndeplinește scopul pentru care a fost creată, respectiv maximizarea profitului. Printre activele patrimoniale ale firmei regăsim platforme electronice, programe/software, resurse didactice și profesionale. Toate acestea sunt denumite generic active necorporale. Conceptul de active necorporale a rezultat din necesitatea de a evalua, contabiliza și valorifica, elemente nemateriale cum sunt cele izvorâte din drepturile exclusive privind creația originală (precum brevete de invenție, mărci comerciale, programe de calculator, drepturi de autor etc.), sau de elemente care constituie avantaje competiționale pe piață (precum cercetarea-dezvoltarea, managementul de calitate, schemele de organizare internă, reputația organizației etc). Activele necorporale se schimbă și evoluează pe măsură ce apar noi industrii și se dezvoltă noi modele de afaceri. Cum tot mai multe entități își obțin bogăția din activele necorporale și mai puțin din activele corporale, devine imperios necesar a recunoaște, a evalua și a înregistra aceste active în contabilitate.

Studiul își propune prezentarea principalelor aspecte juridice, contabile și fiscale privind activele necorporale, reprezentate de drepturile de proprietate intelectuală, la realizarea unei

platforme eLearning. Metodologia abordată pentru elaborarea articolului este cea ipotetico-deductivă, concluziile rezultând din sinteza, analiza critică și tratarea originală a rezultatelor cercetărilor de profil, în contextul reglementărilor normative actuale ale domeniului.

Dreptul de proprietate intelectuală – drept moral și, totodată, patrimonial

Omul este singura ființă de pe pământ înzestrată cu capacitatea de a crea. Inventivitatea și creativitatea umană măsoară calitatea și bunăstării vieții socio-umane, fiind catalizatorul revoluției tehnico-științifice și creșterii economice în toate domeniile de activitate. În contextul globalizării și integrării economice, proprietatea intelectuală a devenit unul din motoarele de dezvoltare și bunăstare economică, socială și culturală a societății omenești la scară planetară. Prin urmare, protecția drepturilor de proprietate intelectuală a căpătat o tot mai mare importanță, scopul său fiind protejarea valorii inteligenței umane nou create, deopotrivă cu garantarea accesului publicului la folosirea operei autorului.

Proprietatea intelectuală cuprinde: *proprietatea industrială* (invențiile, mărcile înregistrate, desenele și modele industriale, indicațiile de origine geografică etc), respectiv *drepturile de autor și drepturile conexe* (lucrările literare originale, filmele, lucrările muzicale, lucrările de artă și arhitectură, drepturile artiștilor interpreți asupra activității lor, ale producătorilor programelor de radio și televiziune, software, baze de date, creații publicitare și multimedia etc). În ultima perioadă, s-au integrat conceptului de proprietate intelectuală și strategiile comerciale (secretele comerciale, know-how etc).

Fiecare om are dreptul la ocrotirea intereselor morale și materiale care decurg din orice lucrare științifică, literară sau artistică al cărei autor este. (art.27 alin.2 din Declarația universală a drepturilor omului, din 10 decembrie 1948). În România, *dreptul de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, precum și asupra altor opere de creație intelectuală este recunoscut și garantat* în condițiile Legii nr.8/1996, privind dreptul de autor și drepturile conexe. În privința proprietății industriale, legiuitorul român a reglementat drepturile de proprietate intelectuală prin Legea nr. 64/1991 privind brevetele de invenție, Legea nr. 129/1992 privind protecția desenelor și modelelor, Legea nr. 84/1998 privind mărcile și indicațiile geografice, Legea nr. 350/2007 privind modelele de utilitate, completate cu reglementările dreptului civil.

Potrivit legii, obiect al dreptului de autor îl constituie operele originale de creație intelectuală în domeniul literar, artistic sau științific, oricare ar fi modalitatea de creație, forma de exprimare și independent de valoarea și destinația lor, precum și operele derivate, care au ca punct de plecare una sau mai multe opere preexistente, dar fără a prejudicia în vreun fel drepturile autorilor operelor originale. De remarcat că dreptul de autor protejează expresia ideii, nu și ideea în sine. Ideea, ca produs al minții omenești, se poate naște în procesul gândirii oricui, dar este exprimată în moduri diferite de la un individ la altul. Legea protejează modalitatea distinctă de exprimare a ideii, dacă aceasta este o creație originală, materializată într-o formă concretă de exprimare. Relativ la creațiile din domeniul științific, literatura de specialitate [1] a sesizat că *originalitatea formei de exprimare este limitată de rigoarea limbajului științific*.

Opera de creație intelectuală este recunoscută și protejată prin simplul fapt al realizării ei, chiar în formă nefinalizată și indiferent dacă a fost sau nu adusă la cunoștința publicului. Practic, pentru protecția operei, nu e necesară nici o acțiune în plus din partea autorului, ea operează *ope legis*. Totuși, practicienii în domeniul dreptului de proprietate sugerează că autorul ar trebui să înceapă imediat să utilizeze simbolul dreptului de autor ca metodă de informare a celorlalți că intenționează să exercite controlul asupra producției, distribuirii, prezentării și executării operei [2].

Așadar, dreptul asupra operei este nemijlocit legat de creatorul său și comportă atribute de ordin moral și patrimonial (Tabelul nr.1.). Recunoașterea ca autor derivă din prezumția stabilită de legiuitor în favoarea persoanei sub al cărei nume a fost făcută publică opera pentru prima dată. Prezumția poate fi răsturnată de persoana interesată prin orice mijloc de probă. Dacă autorul nu poate fi identificat, întrucât creația a fost adusă la cunoștința publică sub un pseudonim ori anonim, dreptul de autor se exercită de persoana fizică sau juridică prin intermediul căreia, cu permisiunea autorului, opera a fost făcută publică. Când este realizată în urma colaborării mai multor persoane, opera este *comună*,

dreptul de autor aparținând coautorilor acesteia, între care unul poate fi considerat autorul principal. Patrimonial, în cazul utilizării operei comune, remunerația se cuvine autorilor în proporțiile pe care aceștia le-au convenit, ori, în lipsa unei convenții, remunerația se distribuie *proporțional* cu părțile de contribuție ale autorilor sau *în mod egal*, dacă aceste părți nu se pot cuantifica. Opera este considerată *colectivă* atunci când contribuțiile personale ale coautorilor formează un tot, fără a putea, dată fiind natura operei, să se atribuie un drept distinct vreunui dintre coautori asupra ansamblului operei create. În lipsa unei convenții contrare, dreptul de autor asupra operei colective aparține persoanei fizice sau juridice din inițiativa, sub responsabilitatea și sub numele căreia a fost creată.

Tabelul 1. Valențe ale drepturilor de proprietate intelectuală

Drepturi patrimoniale (transmisibile în tot sau în parte prin cesiune, licență sau succesiune legală ori testamentară)	Drepturi nepatrimoniale (de regulă, netransmisibile, imprescriptibile, opozabile <i>erga omnes</i>)
Dreptul de a depune cerere de înregistrare pentru un obiect de proprietate industrială și drepturi decurgând din cererea de înregistrare depusă	Dreptul de a decide dacă, în ce mod și când va fi adusă creația la cunoștință publică
Dreptul de prioritate unionistă, respectiv de expoziție	Dreptul de a decide asupra numelui sub care va publica creația
Dreptul de protecție provizorie, dreptul la emiterea unui titlu de protecție și drepturi rezultate din acesta	Dreptul de a pretinde recunoașterea calității de autor al creației
Dreptul de folosință exclusivă asupra obiectului de proprietate intelectuală	Dreptul de a pretinde respectarea integrității creației și a se opune oricărei modificări sau atingeri aduse operei
Dreptul de a autoriza sau interzice reproducerea, distribuirea, închirierea, împrumutul operei, respectiv realizarea de opere derivate etc	Dreptul de retracta opera și a o scoate din circuitul civil, despăgubind, dacă este cazul titularii drepturilor de utilizare prejudiciată
Drepturi patrimoniale contractuale, decurgând din convențiile legate de exploatarea obiectului de proprietate intelectuală	

Dreptul de autor conferă creatorului, pe lângă dreptul moral al recunoașterii paternității operei, și un drept patrimonial exclusiv de a autoriza utilizarea creației sale în orice mod, ceea ce face ca opera să fie tratată ca orice alt bun material, aflat în circuitul civil, de care se poate dispune liber, cu respectarea normelor legale în vigoare. Funcția socială a dreptului de autor impune o serie de limite în privința duratei în timp și al exercitării anumitor prerogative, inducând o oarecare *stare de tensiune* între interesul patrimonial al autorului și nevoia de dezvoltare prin cunoaștere a societății moderne.

Caracterul complex al dreptului de autor, așa cum a fost el relevat mai sus, a fost consacrat încă din 1886, de Convenția de la Berna pentru protecția operelor literare și artistice, doctrina consacrand în context două teorii, și anume: teoria monistă și teoria dualistă [3]. Prima dintre teoriile susține că între personalitatea autorului și creația sa există o strânsă legătură, ce nu permite delimitarea drepturilor morale de cele patrimoniale. În teoria dualistă, se consideră că drepturile morale și drepturile patrimoniale au o existență și un regim distinct, aspectul dominant al dreptului de autor fiind dreptul moral. Această viziune asupra dreptului de autor, ca drept dualist, este soluția adoptată aproape în toate țările Uniunii Europene, inclusiv România.

În teoria generală a dreptului, dreptul moral de autor este integrat în categoria drepturilor personale nepatrimoniale, caracterizate prin netransmisibilitate și imprescriptibilitate, asemănător drepturilor legate de existența și integritatea fizică și morală a persoanei sau de identitatea acesteia [4].

Dacă drepturile morale privind operele de creație intelectuală nu pot face obiectul vreunei renunțări sau înstrăinări, cele patrimoniale se pot transmite prin acte *inter vivos* sau *mortis causa*. Creația intelectuală poate fi exploatată direct de autor, prin propriile sale mijloace, sau prin contractarea serviciilor unor intermediari, care dispun de mijloace materiale necesare valorificării operei create. În acest sens, Legea nr.8/1996 stabilește norme privind cesiunea drepturilor patrimoniale de autor și reguli speciale pentru unele contracte de valorificare a acestor drepturi. Spre exemplu, art. 39 din lege stipulează, cu privire la contractul de cesiune, că *autorul sau titularul dreptului de autor poate ceda prin contract altor persoane numai drepturile sale patrimoniale*, evident, în schimbul unei remunerații. Contractul de cesiune a drepturilor patrimoniale este bilateral, consensual, *intuitu personae*, cu titlu oneros și comutativ. În privința dreptului de proprietate

industrială, o modalitate de transmitere o constituie contractul de licență. În lipsa unor norme speciale, acest contract este supus reglementărilor dreptului comun în materie de locațiune, fiind un contract consensual, oneros, încheiat *intuitu personae*.

Sucesiunea legală sau testamentară a drepturilor de proprietate intelectuală este supusă regulilor de drept comun, iar durata drepturilor și limitele lor spațio-temporale sunt prevăzute în legislația specială ce reglementează domeniul.

Legile speciale ce reglementează fiecare obiect al proprietății intelectuale stipulează o serie de limitări spațio-temporale și excepții de la drepturile conferite. În spațiu, dreptul exclusiv de exploatare este limitat la teritoriul statului care acordă titlul de protecție. În timp, dreptul exclusiv de exploatare este limitat la durata de valabilitate a titlului de protecție, care începe să curgă odată cu constituirea depozitului reglementar și se termină după perioada reglementată de lege (spre exemplu: 20 de ani în cazul brevetelor de invenție). După expirarea duratei de protecție, creația trece în patrimoniul public și poate fi utilizată de orice persoană interesată. O excepție notabilă, reglementată de lege, o constituie folosirea creației în scop personal, fără caracter comercial sau folosirea creației în scopuri experimentale ori didactice, de învățare sau de citare.

Potrivit legilor speciale, drepturile de proprietate intelectuală pot înceta prin: a) renunțarea titularului dreptului la protecție; b) decăderea din drepturi a titularului, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor de plată a taxelor de menținere în vigoare a obiectului de proprietate intelectuală; c) anularea titlului de protecție de către o instanță judecătorească; d) expirarea duratei de protecție, în condițiile în care pentru fiecare obiect de proprietate intelectuală, legiuitorul a prevăzut expres anumite perioade de protecție, în acord cu prevederile tratatelor și convențiilor internaționale în domeniu.

Pentru protecția drepturilor de proprietate intelectuală, autorul are dreptul de a uza de toate mijloacele materiale și procedurale conferite de legea civilă (de exemplu: acțiunea în răspundere civilă delictuală sau contractuală, acțiunea în concurență neloială, acțiunea în îmbogățire fără just temei, acțiunea în contrafacere, acțiunea în plagiat), respectiv prin mijloace de drept penal, dacă faptele îmbracă elementele constitutive ale unei infracțiuni (de exemplu: contrafacerea unei mărci originale sau plagiat).

Instituțiile cu rol în protejarea drepturilor de proprietate intelectuală la nivel mondial și național:

- Organizația Mondială a Proprietății Intelectuale (OMPI) - agenție specializată a Organizației Națiunilor Unite (ONU), cu sediul la Geneva - Elveția, fondată în 14 iunie 1967 prin Convenția de la Stockholm, mandată de cele 184 de țări membre (inclusiv România) cu promovarea la nivel internațional a unui sistem al proprietății intelectuale care să protejeze creativitatea și să stimuleze inovația în beneficiul dezvoltării economice globale;
- Oficiul român pentru drepturile de autor (ORDA) - organ de specialitate al administrației publice centrale, aflat în subordinea Guvernului, cu personalitate juridică, cu rol de unică autoritate de reglementare, evidență (prin registre naționale), supraveghere, autorizare, arbitraj și constatare tehnico-științifică în domeniul drepturilor de autor și al drepturilor conexe;
- Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci (OSIM) - organ de specialitate al administrației publice centrale, aflat în subordinea Guvernului, cu personalitate juridică, cu rol în asigurarea protecției proprietății industriale.

Putem conchide că rațiunea creării instituțiilor juridice ale dreptului de autor și, respectiv, dreptului de proprietate industrială, poate fi privită din două perspective: a) a autorului – pentru a-i garanta acestuia calitatea de stăpân pe folosința creației sale și obținerea, în acest sens, a unei remunerații; b) a societății – posibilitatea publicului de a avea acces la opera creată de autor.

În contextul celor de mai sus, corecta înțelegere și administrare a drepturilor de proprietate intelectuală constituie o necesitate de prim rang pentru dezvoltatorii platformelor de eLearning, din perspectiva respectării legii și eticii, în raport cu autorii cursurilor și materialelor promovate. Prin urmare, este esențial ca dezvoltatorii și consumatorii de conținut eLearning să aibă o viziune clară asupra obiectului muncii lor, înțelegând ce este permis și ce nu în crearea și utilizarea materialelor de studiu. Spre exemplu, se pune în discuție utilizarea pe platforma de eLearning a produselor digitalizate protejate prin drepturi de autor, precum și descărcarea legală a brevetelor, desenelor și modelelor industriale, mărcilor comerciale etc. Cât de necesară este folosirea de către dezvoltatorul

programele de eLearning a simbolului drepturilor de autor din momentul aducerii la cunoștința publică a materialelor de studiu originale, ca formă de informare a utilizatorilor că înțelege să-și exercite controlul asupra producției și distribuirii creației sale? Cum sunt protejate elementele dreptului de proprietate industrială prezentate?

În această ordine de idei, specialiștii [5] au identificat o serie de bune practici pentru creatorii din domeniul eLearning cu privire la respectarea de către aceștia a drepturilor de proprietate intelectuală ale terților la realizarea creației proprii, deopotrivă cu protejarea propriei opere, dintre care remarcăm: a) realizarea unei cercetări aprofundate a domeniului pentru a elimina posibilitatea încălcării unui drept de proprietate intelectuală deja protejat; b) realizarea operei proprii – ex. cursurile online (dacă opera e originală, nu este nevoie de acțiuni suplimentare în ceea ce privește verificarea drepturilor de autor; dacă opera conține orice materiale ale terților, atunci autorul trebuie să obțină permisiunea de utilizare a materialelor care aparțin altor persoane fizice sau juridice); c) în final, e necesar a determina funcționalitatea produsului pe baza unui prototip, al cărui design să fie protejat la rândul său printr-un brevet.

Activele necorporale – abordări conceptuale și teleologice

Dacă, de obicei, contabilitatea patrimoniului unei entități economice n-a stârnit prea mult interes în afara profesiei contabile, în ultima perioadă, contabilitatea activelor necorporale a devenit un subiect tot mai discutat la nivel corporativ. Practic, atenția acordată activelor necorporale a apărut odată cu sesizarea diferențelor semnificative dintre valoarea de piață a unei entități și valoarea netă contabilă a acesteia, în încercarea de a identifica motivul pentru care entități ce dispuneau de aceleași resurse fizice, financiare și umane, obțineau rezultate divergente.

Situația este explicabilă prin aceea că valoarea unei întreprinderi poate fi evaluată în funcție de mărimea patrimoniului său material, dar este determinată și de capacitatea de a dobândi, genera și distribui resursele necorporale [6]. În economia cunoașterii, activele intangibile le depășesc pe cele tangibile, devenind cea mai importantă sursă de valoare adăugată și de inovare, cu implicații directe asupra creșterii valorii de piață a firmei, comparativ cu valoarea ei contabilă netă. Putem scrie sintetic: valoarea de piață – valoarea contabilă = activele necorporale. Adesea, proprietatea intelectuală (PI) și imobilizările necorporale reprezintă 80% din valoarea corporativă. Numai că fiind necorporale, măsurarea acestora, deși supusă atenției numeroaselor studii științifice, este destul de controversată, astfel încât, de cele mai multe ori este dificilă atribuirea unui preț acestor imobilizări. Pentru ca lucrurile să se complice și mai mult, sunt active din sfera proprietății intelectuale care nu generează imediat venituri, tehnologia asociată cu activul fiind prea nouă pentru a evalua în mod corespunzător sumele ce vor fi câștigate de proprietar sau avantajele competitive ce le va dobândi. În context, pot să apară dificultăți în reflectarea corectă a acestor active în contabilitate din perspectiva recunoașterii, evaluării și înregistrării lor, pe toată durata vieții utile.

Conceptul de active sau imobilizări necorporale, denumite și active intangibile s-a născut din nevoia de a evalua, contabiliza și valorifica elemente imateriale, cum ar fi cele rezultate din drepturi exclusive date de *creația originală*, care iau forma unor brevete de invenție, mărci comerciale, desene și modele industriale, francize, programe de calculator, drepturi de autor etc., sau de elemente care se dovedesc a fi adevărate *avantaje competiționale* pe piață cum sunt cercetarea-dezvoltarea, relațiile cu furnizorii și clienții, managementul de calitate, schemele de organizare internă, amplasamentul favorizant pentru afaceri, vadul comercial, calitatea mediului natural, reputația unui individ, grup sau organizație, contractele etc [7].

În literatura de specialitate, activele necorporale au fost definite drept factori non-fizici care contribuie la producerea de bunuri sau oferirea de servicii, sau factori de la care se așteaptă să genereze beneficii viitoare de producție pentru indivizii sau firmele care dețin controlul utilizării acestor factori [8]. Activele necorporale cuprind categoria de bunuri identificabile nemonetare, în afara substanței fizice, specifice capitalului și proprietății intelectuale, care includ cunoștințe referitoare la rezultatele activității de cercetare- dezvoltare (materializate în studii de concept, comunicări științifice, tratate de specialitate, documentații, brevete de invenții, certificate de inovator

etc.), brand-uri sau mărci înregistrate, secrete comerciale și industriale, titluri publicitare, software, drepturi de autor, licențe de utilizare, activități de instruire și educație etc [9].

În Tabelul nr.2, prezentăm succint, principalele reguli contabile aplicabile activelor necorporale, potrivit reglementărilor naționale și internaționale.

Tabelul 2. Reglementări contabile privind activele necorporale

Definiție	O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică (OMFP nr.1802/2014 [14]) /substanță fizică (IAS nr.38)
Active necorporale - exemple	cheltuieli de constituire, de dezvoltare, concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale, fondul comercial pozitiv, alte imobilizări necorporale
Delimitarea de imobilizările corporale	Pentru a stabili dacă o imobilizare care cuprinde atât elemente corporale cât și necorporale trebuie tratată ca imobilizare corporală, respectiv necorporală, entitatea va utiliza raționamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ.
Delimitarea de fondul comercial	Imobilizarea necorporală trebuie să fie clar identificabilă, pentru a fi diferențiată de fondul comercial. Fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut drept activ.
Criterii generale de recunoaștere	<i>Activul este identificabil</i> – a) dacă este bine delimitat de alte active intangibile, putând fi separat sau desprins din entitate și înstrăinat, închiriat sau schimbat, singur sau împreună cu alte active, iar beneficiile economice viitoare aferente acestuia vor putea fi distribuite fără a afecta beneficiile economice rezultate din exploatarea altor active, sau b) decurge din drepturi contractuale ori de altă natură legală; <i>Controlul aspra activului</i> – entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma activului și, totodată, are puterea de a restricționa accesul altor entități la beneficiile respective, aspecte garantate de drepturile legale pe care le are asupra activului, valorificabile, la nevoie, pe cale judiciară; <i>Beneficiile economice viitoare</i> – entitatea este titulara beneficiilor generate de activ, care se traduc prin venituri din vânzarea produselor sau serviciilor, din folosirea sau închirierea activului sau din reducerea costurilor viitoare de producție.
Recunoaștere și evaluare	Entitatea trebuie să demonstreze că elementul analizat îndeplinește: a) condițiile din definiția imobilizării necorporale și b) criteriile generale de recunoaștere. Dispoziția se aplică costurilor inițiale pentru dobândirea sau generarea internă a imobilizării necorporale și costurilor ulterioare pentru adăugarea ori înlocuirea unor părți ale sale sau pentru întreținerea sa. Costurile trebuie evaluate în mod credibil. O imobilizare necorporală se înregistrează inițial la costul de achiziție sau de producție.
Evaluarea	Activelor necorporale li se aplică aceleași reguli de evaluare ca și activelor tangibile, respectiv <i>evaluarea la valoarea de intrare</i> (cost de achiziție, cost de producție, valoarea justă etc.), și <i>evaluarea la valoarea bilanțieră</i> (costul amortizat și depreciat, valoarea reevaluată) [15].
Cheltuielile ulterioare	Costurile cu un activ necorporal se recunosc drept cheltuieli atunci când sunt efectuate. Cheltuielile se va adăuga la costul activului dacă are ca efect generarea de beneficii economice viitoare suplimentare față de estimarea de performanță preconizată inițial activului, poate fi măsurată credibil și atribuită activului.
Amortizarea	Valoarea amortizabilă se alocă sistematic pe întreaga durată de viață utilă a activului necorporal. De exemplu, un program informatic (înregistrabil la <i>Alte imobilizări necorporale</i>) se amortizează pe durata de utilizare stabilită de entitatea deținătoare
Ajustări pentru depreciere	Imobilizările fac obiectul ajustărilor de valoare, astfel încât să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă lor la data bilanțului. Ajustările de valoare trebuie înregistrate în contul de profit și pierdere și prezentate distinct în notele explicative la situațiile financiare, dacă nu au fost prezentate separat în acest cont.
Scoaterea din evidență – (cedare sau casare)	Se operează la cedarea sau casarea activului necorporal, atunci când nu mai are potențialul realizării niciunui beneficiu economic viitor, cu evidențierea în contabilitate a veniturilor din vânzare, a cheltuielilor cu valoarea neamortizată și a altor cheltuieli legate de cedare, reflectate în final în contul de profit și pierdere.

În cadrul activelor necorporale, distingem între intangibilele identificabile și neidentificabile. Intangibilele identificabile includ produsele protejate de drepturile de proprietatea intelectuală ce pot genera beneficii economice viitoare, care se reflectă în costul lor. Cele neidentificabile, dimpotrivă, nu au un cost specific de achiziție și sunt asociate unui grad ridicat de incertitudine și risc privitor la beneficii [10]. Elementele ce nu pot fi exhaustiv evaluate și înregistrate în contabilitate sunt așa numitele *resurse intangibile invizibile* sau *capitalul intelectual* al entității, precum: cunoștințele și abilitățile personalului, loialitatea acestuia, credibilitatea companiei în relațiile cu terții. Unii autori le integrează fondului comercial (*goodwill*) [11].

Din perspectiva ciclului de viață, standardele de contabilitate disting între activele necorporale cu durată de viață economică *determinată*, care sunt amortizabile (IAS 38 [12]) și activele cu durată de viață *nedeterminată* (dar nu nesfârșită), care nu se amortizează (IAS 38), dar care trebuie să fie supuse cel puțin anual unui test de depreciere.

Din punct de vedere fiscal, ajustările de valoare ale activelor sunt: a) ajustări deductibile fiscal, care dau drept de deducere din rezultatul exercițiului financiar a cheltuielilor aferente constituirii acestora; b) ajustări nedeductibile fiscal, care presupun trecerea cheltuielilor aferente constituirii lor în categoria cheltuielilor nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului.

Evaluarea activelor necorporale intră în sfera de interes al Consiliului pentru Standarde Internaționale de evaluare, care recunoaște existența mai multor abordări de evaluare [13]. Metodele de evaluare consacrate sunt: a) bazate pe costul de înlocuire (estimarea ține cont de durata de viață rămasă, amortizarea și uzura morală); b) bazate pe venit (estimarea ține cont de valoarea beneficiilor atribuibile activului și de economia de costuri utilizând activul); c) bazate pe comparațiile de pe piață (estimarea ține cont de valorile la care au fost vândute pe piață active similare).

Alegerea metodei într-o situație specifică depinde întotdeauna de circumstanțe și, de multe ori, este necesară utilizarea mai multor metode de evaluare pentru autoverificarea rezultatelor. Mai mult, evaluatorul are posibilitatea să dezvolte tehnici și metode proprii, specifice pentru un anumit caz, folosind elemente ale mai multor metode.

Conchidem, arătând că nu s-au decelat criterii standardizate, unanim acceptate, în identificarea completă a activelor necorporale și mai ales pentru evaluarea lor fiabilă. Metodele de evaluare dezvoltate până în prezent sunt insuficiente din perspectiva nevoii unei reprezentări complete și corecte a tuturor activelor necorporale deținute de o entitate, cu deosebire a celor din sfera capitalului intelectual, cu efecte asupra imaginii fidele din situațiile financiare anuale, chiar dacă, la întocmirea acestora se respectă principiul priorității regulilor contabile, iar la determinarea rezultatului impozabil (fiscal) se ține seama de regulile fiscale în vigoare

Tratamentul contabil și fiscal aplicabil unor active necorporale în legătură cu realizarea unei platforme e-learning

O platformă eLearning presupune, de regulă, existența unei *infrastructuri* (bazată pe echipamente de calcul și programe informatice), care să permită stocarea *conținutului informațional* (cursuri - fișiere text, audio, video) și accesul cursanților la acesta, potrivit planului de învățământ agreed.

Prezentăm în continuare tratamentul contabil aplicabil achiziției unui program informatic cu licență și plății drepturilor de autor unei persoane fizice creatoare de cursuri pentru o platformă eLearning, făcând o succintă trecere în revistă a principalelor conturi utilizate pentru evidențierea activelor necorporale (Tabelul 3.)

Tabelul 3. Principalele conturi utilizate pentru evidențierea activelor necorporale

Simbol cont	Denumire cont
201	Cheltuieli de constituire
203	Cheltuieli de dezvoltare
205	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare
206	Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
207	Fond comercial
208	Alte imobilizări necorporale
280	Amortizări privind imobilizările necorporale (de regulă, în corespondență cu contul 6811 <i>Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor</i>)
290	Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (de regulă, în corespondență cu contul 6813 <i>Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor</i>)
404	Furnizori de imobilizări
475	Subvenții pentru investiții

1.1. Achiziția unui program informatic pe suport optic și a licenței corespunzătoare

Legislație aplicabilă: Legea nr.82/1991 a contabilității, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, OMFP nr.1802/2014

Analiză și interpretare legală: Achiziția unui program informatic de către o societate reprezintă cumpărarea unei imobilizări necorporale, care trebuie să îndeplinească criteriile de recunoaștere contabilă și se înregistrează inițial la costul de achiziție (OMFP nr.1802/2014 pct.156).

Programele informatice, precum și celelalte imobilizări necorporale, înregistrate la elementul "Alte imobilizări necorporale", se amortizează contabil pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține (OMFP nr.1802/2014 pct.182). Fiscal, cheltuielile aferente achiziției de licențe sau alte imobilizări necorporale recunoscute contabil, se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Cheltuielile aferente achiziției programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară sau degresivă pe o perioadă de 3 ani (art. 28 alin. (9) Codul fiscal).

Înregistrarea contabilă a achiziției programului informatic și a amortizării anuale

1. Achiziție program informatic și licența corespunzătoare

% = **404** Furnizori de imobilizări

205 Concesiuni, brevete, licențe,... /analitic licență

208 Alte imobilizări necorporale / analitic
program informatic

2. Amortizare anuală

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=		%
		2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale etc	
		2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	

Documente utilizate: contract, factură, note contabile

Verificări: Reflectarea tranzacțiilor și corelația conturilor în balanța lunară de verificare

1.2. Plata drepturilor de autor către o persoană fizică

Legislație aplicabilă: Legea nr.82/1991 a contabilității, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, OMFP nr.1802/2014

Analiză și interpretare legală: Veniturile din drepturi de autor sunt venituri din activități independente, în condițiile art.67 alin.1 și 3, raportat la art.7 alin.3 Cod fiscal.

Stabilirea venitului net din drepturile de proprietate intelectuală, presupune *scăderea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 40% asupra venitului brut.* (art.70 Cod fiscal). Pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, plătitorii veniturilor au obligația de a calcula, reține și plăti bugetului de stat impozitul pe venit, corespunzător sumelor achitate autorului, prin reținere la sursă, a impozitului final, potrivit opțiunii contribuabilului (art.73 Cod fiscal), exprimată în scris în momentul încheierii fiecărui raport juridic/contract.

Impozitul final se calculează prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului net din drepturile de proprietate intelectuală, se reține la sursă, se declară prin formularul 100 - Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat și se plătește la bugetul de stat până pe data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut. În acest caz, persoana fizică nu are obligații de completare a Registrului de evidență fiscală și de conducere a evidenței contabile și nici alte obligații declarative și de plată privind impozitul pe venit.

Opțiunea persoanei fizice pentru plăți anticipate în contul impozitului anual pe venitul din drepturi de autor presupune calculul, reținerea și plata către bugetul de stat, de către plătitorii de venit (în regim de reținere la sursă), a cotei de 7% din venitul brut, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost reținut.

Persoana fizică va declara venitul brut prin depunerea formularului 200 - Declarație privind veniturile realizate din România, până pe data de 25 mai a anului următor celui de realizare a venitului, urmând ca regularizarea impozitului final datorat să fie făcută de administrația fiscală competentă.

Obligația plății contribuțiilor de asigurări sociale și de sănătate revine persoanei fizice titulară de venituri din drepturi de autor, în urma depunerii la administrația fiscală a formularului 600 - Declarație privind venitul asigurat la sistemul public de pensii.

Înregistrare contabilă a plății drepturilor autor și impozitului final:

1. Înregistrare convenție civilă
621 Cheltuieli cu colaboratorii = **401** Furnizori
2. Impozit (suma brută – 40% x suma brută)x10%
401 Furnizori = **444** Impozit pe venituri de natura salariilor
3. Plată sumă netă pe card (suma brută – impozit)
401 Furnizori = **5121** Conturi în bănci în lei
4. Plată impozit la bugetul de stat
444 Impozit pe venituri de natura salariilor = **5121** Conturi în bănci în lei

Documente utilizate: contract, note contabile

Verificări: Reflectarea tranzacțiilor și corelația conturilor în balanța lunară de verificare

Illicitul contabil și fiscal se manifestă, de regulă, prin manipularea tranzacțiilor și operațiunilor desfășurate în cadrul principalelor procese economico-financiare (achiziții-plăți, vânzări-încasări, trezorerie, producție-stocare și salarizare personal - de exemplu mascarea activităților dependente prin activități independente), având ca efect deformarea situațiilor financiare și rezultatului exercițiului.

Concluzii

Importanța drepturilor de proprietate intelectuală și al activelor necorporale în afaceri este insuficient înțeleasă și valorificată. Dacă se poate vorbi de un cvasi-consens aproape global printre specialiști, conform căruia contabilitatea proprietății intelectuale este o problemă care necesită o atenție deosebită, nu același lucru se poate afirma cu privire la modalitățile în care aceste active ar trebui recunoscute, evaluate și contabilizate. Nici standardele de contabilitate nu sunt în măsură a reprezenta adecvat valoarea drepturilor de proprietate intelectuală în conturile societăților.

Prin urmare, bilanțul contabil tradițional nu conține valoarea integrală aferentă tuturor activelor necorporale de care beneficiază firma, deși, așa cum am arătat, situațiile financiare ar trebui să reflecte fidel realitatea economică a entității. În acest fel sunt afectați utilizatorii externi ai informației contabile, care au interese financiare directe sau indirecte în legătură cu firma, incluzând aici și statul, prin instituțiile sale.

În concluzie, e nevoie de armonizare la nivelul standardelor internaționale și reglementărilor interne cu privire la tratamentul activelor necorporale, care să permită clarificarea tuturor aspectelor evidențiate. O atenție deosebită trebuie acordată dreptului de autor aferent activelor intangibile (implicit softurilor și resurselor electronice utilizabile atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri educaționale).

Bibliografie

- [1] Roș, V., Bogdan, D., Spineanu-Matei, O., 2005 – *Dreptul de autor și drepturile conexe. Tratat*, Editura All Beck, București, p.522
- [2] Hinson, C., 2015, *Protecting Your Intellectual Property: How and Why?*, disponibil la adresa http://www.alllaw.com/articles/intellectual_property/article5.asp, accesată la 28.01.2018
- [3] Macovei, I., *Tratat de drept al proprietății intelectuale*, Editura C.H. Beck, București, 2010, pp. 444-445
- [4] Eminescu, Y., 1977, *Dreptul de autor*, Editura Lumina Lex, București, p. 246).
- [5] Renner, J., 2016, *Copyright, eLearning & Creativity*, disponibil la adresa: https://www.researchgate.net/publication/298808359_Copyright_eLearning_and_Creativity_Researchgate, accesată la 28.01.2018

- [6] Toffler, A., 1995, *Crearea unei noi civilizații*, Turner Pub., p. 74
- [7] Bănașu, C., S., et al., 2009, *The effectiveness of using intangible assets in order to decrease the costs of R & D for innovative SMEs for a research institute (INFOSIT)*, The Ninth International Conference “Investments and Economic Recovery”, May 22 – 23, 2009, p. 94
- [8] Blair M. M. & Wallman S. M. H., 2001, *Report of the brookings task force on intangibles*, The Brookings Institution, Washington, DC., pp. 9-10
- [9] Zaman Gh. & Gherasim Z., 2009, *Evaluarea capitalului natural și a bunurilor intangibile, domenii majore ale educației pentru dezvoltarea durabilă*, Comunicare AGIR, Buletinul AGIR, 2010, p. 944; disponibil la adresa: <http://www.agir.ro/buletine/944.pdf>, accesată 25.01.2018
- [10] Leliuc, C., G., et al., 2016, Particulars on approaches and methods used to value intangibles assets în *Strategii manageriale*, Revistă editată de Universitatea „Constantin Brâncoveanu”, Pitești, Anul IX, nr. IV (33) / 2016
- [11] Deaconu, A., 1998, *Diagnosticul și evaluarea întreprinderii*, Editura Intelcredo, București, pag. 264
- [12] IASB – IFRS Foundation, 2015, Standardul Internațional de contabilitate 38 – Imobilizări necorporale. În *IFRS - Standardele Internaționale de Raportare Financiară*. Editura CECCAR. București, pp. A1253-1289
- [13] International Valuation Standards Council, 2011, IVS 210 - Imobilizări necorporale, *Standardele Internaționale de Evaluare*, București, pp.51-55
- [14] Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, Monitorul Oficial al României nr. 963/2014
- [15] Dușescu, A., 2001, *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura CECCAR, București, p. 161