

## CONSECINȚELE DIGITALIZĂRII ASUPRA LUCRĂRILOR EFECTUATE DE PROFESIONIȘTII CONTABILI IAS 38 IMOBILIZĂRI NECORPORALE

### CONSEQUENCES OF DIGITALIZATION ON WORKS PERFORMED BY ACCOUNTING PROFESSIONALS IAS 38 INTANGIBLE ASSETS

CZU: 657.1:657.421.3

GHERMAN (BURSUC) Maria<sup>1</sup>, GROSU Veronica<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup>Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România,

E-mail: <sup>2</sup>veronicag@seap.usv.ro

**Abstract.** *The accounting treatment of intangible assets is a particularly complex and important topic for today's economy, a knowledge-based economy. For today's companies, these assets become the basic drivers for success and competitive advantage. They are an important part of the financial statements.*

*With the increase in the share and importance of intangible assets, the need for financial information of users of financial statements has changed, and the current accounting system is struggling to cope with these developments. Due to the uncertainty surrounding intangible assets, accounting cannot capture their growing importance.*

*Consequently, investors or other users of financial statements cannot benefit from complete and relevant information for decision making. Here are the basic questions for this paper: Does the accounting treatment of intangible assets affect the relevance of financial information? And can this treatment lead to a misallocation of resources?*

*The weakness of the current accounting system is that it cannot capture all the important intangible values. In addition to attempting to answer the above questions, the purpose of this paper is to present the accounting treatment of intangible assets in accordance with IAS 38.*

**Cuvinte cheie:** active intangibile, IAS 38, evaluare

**Jel Classification:** M41

#### Introducere

**Punctarea problematicii studiului.** Subiectul lucrării de față, „Contabilitatea immobilizărilor necorporale” și a deprecierei acestora este unul fundamental, util și incitant prin actualitatea, extinderea și importanța lui pentru teoria și practica în domeniul contabilității, necesitând o laborioasă muncă de cercetare și documentare asupra informațiilor și cunoștințelor necesare dezvoltării ei.

Prin prisma studiului immobilizărilor necorporale se poate concluziona asupra patrimoniului entității economice și a dimensiunilor ei, asupra volumului afacerii. Immobilizările necorporale fac parte din activul patrimonial al societății. Mărima immobilizărilor necorporale ne ajută să vedem evoluția în timp a societății și capacitatea ei de dezvoltare.

În prezent, unul dintre scopurile esențiale ale cumpărării unor întreprinderi este achiziționarea unor rezultate ale investițiilor nemateriale, neînregistrate decât în mică parte în activul bilanțului, reflectate de numele comercial, calitatea cercetătorilor din departamentul de dezvoltare, filosofia managerială, calitatea rețelei de distribuție, gradul de deschidere și atenție a entității economice față de clienți.

Literatura de specialitate consideră că, pentru investitori, reprezintă o *importanță deosebită valoarea capitalului imobilizat* (investit) în activele necorporale (intangibile) ce pot fi preluate odată cu activele corporale, deoarece activele necorporale sunt de natură să sporească activitatea de viitor a entității economice preluate și, deci, a profitului posibil de realizat. În același timp, nu numai investitorul este interesat, dar și vânzătorul întreprinderii evaluate, deoarece știe că activele necorporale, fiind bine cotate, conduc la sporirea prețului de

transmitere a societății evaluate, astfel că ambele părți interesate doresc o evaluare justă a acestora.

În concepția specialiștilor, activele imobilizate necorporale sunt concretizate prin calități nemateriale (formă, volum, substanță materială), prezentând o variație apreciabilă și putând fi înregistrate în bilanț și supuse amortizării legale. În decursul anilor, rolul imobilizărilor necorporale a devenit din ce în ce mai important pentru operațiunile și pentru prosperitatea multor tipuri de afaceri.

Standardele internaționale de contabilitate au abordat pentru prima oară contabilitatea imobilizărilor necorporale în detaliu în IAS 38, care a fost promulgat în 1998, după o perioadă lungă de discuții pe parcursul căreia au fost emise două proiecte de expunere. Costurile de cercetare și dezvoltare au fost abordate în IAS 9 (emis în 1978), iar fondul comercial apărut în urma unei combinări de întreprinderi a fost tratat în IAS 22 (emis în 1983).

IAS 38 este primul standard complet privitor la imobilizările necorporale și a înlocuit standardul anterior care trata doar cheltuielile de cercetare și dezvoltare. El stabilește criteriile de recunoaștere, bazele de evaluare și cerințele de raportare pentru imobilizările necorporale.

IAS 38 a fost modificat în 2004 pentru a accepta faptul că imobilizările necorporale pot avea viața utilă nedeterminată.

Activele imobilizate necorporale reprezintă un potențial economic important, prin care activitatea entității economice se dezvoltă și se diversifică. Posibilitatea de a deține controlul asupra utilizării imobilizărilor necorporale presupune atât capacitatea entității de a atrage beneficii, avantaje economice viitoare ce decurg din implicarea acestor imobilizări, cât și puterea de a restricționa accesul terților la acele avantaje, beneficii.

Opțiunea pentru această temă de cercetare este motivată de convingerea că o corelare a formării inițiale profesionale în contextul digitalizării va oferi un cadru de orientare pentru implementarea și promovarea unor programe de ofertă curriculară în învățământul profesional și tehnic, proces ce va îmbunătăți adaptabilitatea la nevoile actuale și viitoare.

### **Motivația de a cerceta această temă are în vedere mai multe aspecte:**

*În primul rând* IAS 38 „Imobilizări necorporale” este pliabil pe segmentul privind digitalizarea profesiei contabile și consider că reprezintă un proces ce implică schimbare rapidă, ceea ce-mi permite să analizez mecanismele de adaptare a profesioniștilor și o coeziune între piața muncii și sistemul de educație.

*În al doilea rând*, cercetarea are ca obiect de studiu un fenomen care se află în evoluție accelerată, IAS 38 putând fi folosit ca și capital intelectual, vizavi de diverse probleme legate de digitalizare.

*În al treilea rând*, se pot evidenția caracteristicile care trebuiesc avute în vedere de către cei care realizează un astfel de proces, lucru esențial pentru a evita consecințe nedorite pentru profesioniștii contabili, profesie și alte profesii înlocuite de tehnologia digitalizării.

### **Obiectivele proiectului cercetării**

#### **Obiectivele IAS 38:**

- O1. Se ocupă de tratamentul contabil aplicabil imobilizărilor necorporale.
- O2. Permite entităților să **Identifice** și să **Recunoască** valoarea separată a imobilizărilor necorporale.
- O3. Permite utilizatorilor să **Evalueze mai exact** valoarea și cosmetizarea activelor entității.

**Obiectivul temei de cercetare:** „Analiza influenței digitalizării profesiei contabile asupra inserției pe piața muncii a tinerilor absolvenți de învățământ profesional și tehnic”

### **Aria de aplicabilitate**

Acest Standard *este aplicabil* contabilizării imobilizărilor necorporale, cu excepția:

- (a) imobilizărilor necorporale care cad sub incidența unui alt Standard;
- (b) activelor financiare, așa cum sunt definite în IAS 39, Instrumente financiare: Recunoaștere și evaluare; și
- (c) drepturilor privind minereurile și cheltuielilor cu exploatarea, dezvoltarea și extragerea de minereuri, petrol, gaze naturale și alte resurse similare neregenerabile.

În cazul imobilizărilor necorporale de tip specific *se aplică* Standardele care descriu contabilitatea aplicabilă lor și nu acest Standard.

De exemplu, acest Standard *nu se aplică*:

- (a) imobilizărilor necorporale deținute de o entitate în scopul vânzării pe parcursul desfășurării obișnuite a activității (le sunt aplicabile IAS 2, Stocuri și IAS 11, Contracte de construcție);
- (b) creanțelor privind impozitul amânat (fiind aplicabil IAS 12, Impozitul pe profit);
- (c) contractelor de leasing care cad sub incidența IAS 17, Leasing;
- (d) activelor provenind din beneficiile angajaților (fiind aplicabil IAS 19, Beneficiile angajaților);
- (e) activelor financiare, așa cum sunt ele definite în IAS 39. Recunoașterea și evaluarea anumitor active financiare sunt prevăzute în IAS 27 Situații financiare consolidate și separate, IAS 28 Investiții în entități asociate și IAS 31 Interese în asocierile în participație;
- (f) fondului comercial achiziționat ca urmare a unei combinări de întreprinderi (fiind sub incidența IFRS 3 Combinări de întreprinderi);
- (g) costurilor de achiziție amânate și imobilizărilor necorporale apărute din drepturile contractuale ale unui asigurator deținute în temeiul unui contract de asigurare din aria de aplicabilitate a IFRS 4 Contracte de asigurări. IFRS 4 prevede cerințe specifice de prezentare a informațiilor pentru acele costuri de achiziție amânate dar nu și pentru acele imobilizări necorporale. Prin urmare, cerințele referitoare la prezentarea informațiilor prevăzute de acest Standard se aplică și imobilizărilor necorporale în cauză;
- (h) imobilizărilor necorporale clasificate ca deținute pentru vânzare sau incluse într-un grup destinat cedării, clasificat ca fiind deținut pentru vânzare le sunt aplicabile IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte.

*Sunt situații în care trebuie să se facă apel la raționament pentru a decide care Standard este aplicabil.*

De exemplu, unele imobilizări necorporale pot exista în sau pe suporturi fizice, cum ar fi un compact disc (în cazul echipamentelor software pentru calculatoare), documentație oficială (în cazul licențelor sau al patentelor) sau pe film. În aceste situații trebuie să se decidă dacă este aplicabil acest standard sau IAS 16 Imobilizări corporale, în funcție de elementul care se consideră că este mai reprezentativ.

În cazul unei componente software inclusă într-o mașină controlată de calculator, care nu poate funcționa fără acel software particular, se consideră că este o parte integrală a hardware-ului respectiv și este tratată ca imobilizare corporală. Același lucru se aplică și sistemului de operare al unui calculator. Atunci când software-ul nu este parte integrantă a hardware-ului respectiv, componenta software este tratată drept imobilizare necorporală.

Acest Standard *se aplică*, printre altele, cheltuielilor asociate activităților de publicitate, de pregătire profesională, de constituire, de cercetare și dezvoltare. De exemplu, activitățile de cercetare și dezvoltare pot genera un activ cu un suport fizic (de exemplu, un prototip), dar elementul fizic al activului este secundar față de componența sa necorporală constituită de pachetul de cunoștințe încorporate în acesta, motiv pentru care se aplică acest Standard.

În cazul unui leasing financiar, activul de bază poate fi atât corporal, cât și necorporal. După recunoașterea inițială, locatarul contabilizează o imobilizare necorporală deținută în baza unui leasing financiar, în conformitate cu Standardul de față. Drepturile ce decurg din acordarea unei licențe pentru elemente, cum ar fi o producție cinematografică, înregistrări video, piese de

teatru, manuscrise, patente și drepturi de autor sunt excluse din aria de aplicabilitate a IAS 17 și cad sub incidența acestui Standard.

Acest Standard nu se aplică acelor elemente care necesită un tratament special deoarece aparțin anumitor activități tranzacții foarte specializate. Este cazul cheltuielilor de exploatare, dezvoltare și extracție a petrolului, gazelor naturale și depozitelor minerale în industriile extractive, precum și a contractelor de asigurări.

Prin urmare, acest Standard nu se aplică cheltuielilor aferente unor astfel de activități și contracte, dar se aplică imobilizărilor necorporale (cum ar fi software-ul de calculator) și altor cheltuieli (cum ar fi costurile de înființare) suportate în industriile extractive sau de asiguratori.

### Semnificația studiului

Studiile susțin că abordarea unei astfel de tematici este una punctuală, fără să existe o abordare globală asupra unor mecanisme și strategii prin care întreprinderile noii economii crează, analizează, evaluează și gestionează activele necorporale.

Cercetarea este *fundamentată prin abordarea teoretică*, cu ajutorul prezentării și dezvoltării conceptelor esențiale necesare analizei costurilor, a evaluării performanțelor și a perspectivei activelor necorporale în societatea cunoașterii și mai ales abordarea orientată spre acțiune, analiza documentelor: publicații și articole de specialitate, o gamă variată de informații rezultate din accesarea bazelor de date precum EUROSTAT și INS, dar și un număr impresionant de materiale bibliografice multidisciplinare, vizând atât domeniul contabilității, al finanțelor, managementului, statisticii, macro și microeconomiei, etc..

Toate acestea au generat ideile necesare susținerii punctelor de vedere relativ la activele necorporale cu tendința spre era cunoașterii.

Cele mai multe investiții în elemente intangibile sunt înregistrate ca și cheltuieli imediat ce sunt realizate (Galbreath & Galvin, 2006), conform tratamentului contabil prevăzut de IAS 38. Pe de altă parte, beneficiile rezultate din aceste investiții sunt înregistrate mai târziu ( Siegel & Borgia, 2007).

Ca urmare, principiul contabil al conectării cheltuielilor la venituri este grav distorsionat și ar putea afecta în mod negativ relevanța valorii informațiilor financiare (venituri, fluxurile de numerar și valoarea contabilă). Având în vedere această problemă, mulți cercetători au încercat să examineze asocierea dintre informațiile financiare cuprinse în situațiile financiare și valoarea de piață, utilizând diverse modele de evaluare a firmei. În acest context, Lev și Zarowin au concluzionat, utilizând un eșantion de firme din SUA, că utilitatea de informații financiare pentru investitori a scăzut în mod semnificativ în ultimele două decenii (Baruch & Paul, 1999). Autorii menționează în primul rând imposibilitatea de a recunoaște ca activ informațiile conținute de investițiile intangibile și, în general, capitalul intelectual ale unei companii, ca provocând această *pierdere în relevanța valorii informațiilor financiare*.

Alți autori au raportat, de asemenea, existența unui *declin al relevanței valorii rezultatului financiar* și al valorilor contabile în explicarea valorii de piață a companiilor americane. Conform acestor autori, scăderea este legată, în fapt, de costurile mari asociate investițiilor intangibile. Aceste investiții intangibile nu pot fi capitalizate și înregistrate ca și active în bilanțul contabil, fiind posibilă doar recunoașterea lor ca și cheltuieli. Astfel impactul asupra valorii contabile este negativ (Zéghal & Maaloul, 2011).

Într-un alt studiu, efectuat în Taiwan, Liang și Yao au confirmat rezultatele studiilor anterioare, folosind un eșantion de companii taiwaneze high-tech. Într-adevăr, rezultatele lor arată că măsurile financiare tradiționale nu au furnizat o putere explicativă semnificativă în ceea ce privește valoarea companiei (Liang & Yao, 2005).

Cu toate acestea, există și lucrări care resping ipoteza conform căreia intangibilitatea reduce *relevanța valorii informațiilor financiare*. Rezultatele obținute susțin ideea că situațiile financiare sunt mai puțin relevante pentru firmele high-tech decât pentru firmele tradiționale

(Zéghal T Maaloul, 2011). În același sens, alți autori au demonstrat că relația dintre valoarea de piață și variabilele financiare tradiționale diferă în perioada prezentă (Noua Economie) față de perioada precedentă, iar abilitatea variabilelor financiare tradiționale de a explica valoarea de piață a scăzut pentru acele firme care reprezintă Noua Economie.

În consecință se poate spune că rezultatele acestor studii sunt mixte. Nu există o opinie unitară cu privire la relevanța informației financiare. Tratatamentul contabil al activelor necorporale generate intern, cuplat cu un sistem de evaluare ineficient are implicații semnificative pentru companii, acționari și societate în ansamblu.

Active intangibile au făcut obiectul unui studiu realizat de TNS Political & Social la cererea Comisiei Europene - Direcția generală pentru întreprinderi și industrie, intitulat „Investițiile în intangibile: Active economice și inovația motoare pentru creștere ” (2013). Studiul a vizat comportamentul întreprinderilor în domeniul investițiilor în active necorporale. În acest studiu au fost examinate aspecte precum tipurile active necorporale în care companiile preferă să investească, modalitățile de finanțare - din resurse interne sau din resurse externe, motivele pentru care companiile investesc în active intangibile, etc. Conform acestui studiu, prioritățile companiilor în ceea ce privește domeniul activelor intangibile sunt soluțiile și serviciile IT personalizate, reducerea costurilor de producție, dezvoltarea de noi produse și servicii și creșterea productivității muncii. În general companiile preferă să investească în active intangibile generate intern în detrimentul celor achiziționate, iar cele trei activități care sunt cele mai susceptibile să facă obiectul unor astfel de investiții sunt optimizarea proceselor de exploatare, formarea personalului, reputația companiei și dezvoltarea mărcilor de comerț.

În condițiile în care ponderea investițiilor în active intangibile o reprezintă cele generate intern, firmele pot suferi o serie de consecințe socio-economice în cazul în care nu reușesc să furnizeze informații adecvate și relevante pentru acționari, precum și pentru potențialii investitori. Aceste consecințe, cum ar fi: asimetria informației, costul ridicat al capitalului, riscuri ridicate, lipsa lichidităților, pot duce la alocarea greșită a resurselor pe piața de capital. De altfel, literatura științifică financiar-contabilă a recunoscut existența imperfecțiunilor pieței din cauza asimetriei de informații.

În acest context, raportarea inexactă a activelor intangibile în situațiile financiare, în plus față de specificul lor pentru companie, creează un nivel ridicat de asimetrie informațională între investitorii interni și cei externi. Investitorii din interiorul companiei dețin, în general, avantajul unui plus de informații privind compania și activele necorporale ale acesteia, având astfel posibilitatea de a face ajustări favorabile în portofoliu, în detrimentul investitorilor din afara companiei. Datorită poziției lor dezavantajoase, investitorii externi vor cere, în general, o rată mai mare de rentabilitate pentru capitalul investit.

Ca urmare a tratamentului contabil „inadecvat” al activelor generate intern și consecințelor negative ce pot rezulta din acesta, organismele internaționale din domeniul contabilității au făcut eforturi considerabile pentru creșterea calității informațiilor contabile. Au fost concepute modele și ghiduri privind informațiile suplimentare de raportat în notele explicative ale situațiilor financiare. Acestea au în vedere în special raportarea informațiilor non-financiare în legătură cu activele necorporale. Un element sensibil din categoria investițiilor intangibile îl reprezintă cheltuielile de cercetare dezvoltare.

Majoritatea companiilor românești cred că cercetarea și dezvoltarea reprezintă un element-cheie al competitivității economice, însă, cu toate acestea, la nivelul întregii țări, investițiile în cercetare dezvoltare reprezintă doar 0,4 % din PIB, cea mai mică rată din cele 10 țări din Europa Centrală care au participat la studiul Deloitte CE Corporate R&D Report 2014. Conform aceluiași studiu un procent de peste 70% din companiile locale au declarat că intenționează să crească cheltuielile cu cercetarea-dezvoltarea în următorii ani.

Pe de altă parte conform, datelor prezentate de Institutul Național de Statistică, ponderea în PIB a alocărilor pentru activitatea de cercetare-dezvoltare în anul 2014 s-a situat la cel mai

redus nivel din anul 2005 încoace, și anume 0,38% din PIB. Această valoare ne plasează la coada statelor membre UE și este foarte departe de obiectivul de 2% deja atins ca medie europeană și stabilit pentru noi la orizontul anilor 2020.

Principalele întrebări de cercetare sunt corelate cu obiectivele proiectului de cercetare:

1. „Tratamentul contabil al activelor necorporale generate intern afectează relevanța informației financiare?”
2. „Tratamentul contabil al activelor necorporale generate intern conduce la o alocare greșită a resurselor?”

Din cele două întrebări principale, pot decurge și alte întrebări secundare.

### **Literatura de specialitate relevantă**

În literatura de specialitate activele necorporale sunt definite în diverse moduri.

*Din punct de vedere economic*, investițiile în active necorporale cuprind informații digitale (de exemplu, software-ul), proprietatea inovatoare (cheltuieli de cercetare-dezvoltare aplicative sau fundamentale), competențe economice, cum ar fi capitalul organizațional și capital uman specific (Falk, 2013).

*Din punct de vedere contabil*, activele necorporale includ programe informatice, brevete, drepturi de autor, filme cinematografice, licențe, francize, modele, design, prototipuri, etc, dar exclud capitalul uman specific (Falk, 2013).

Raportarea activelor necorporale ridică trei probleme principale: *definiția, recunoașterea și evaluarea costurilor inițiale aferente activelor necorporale, recunoașterea și evaluarea costurilor ulterioare aferente activelor necorporale.*

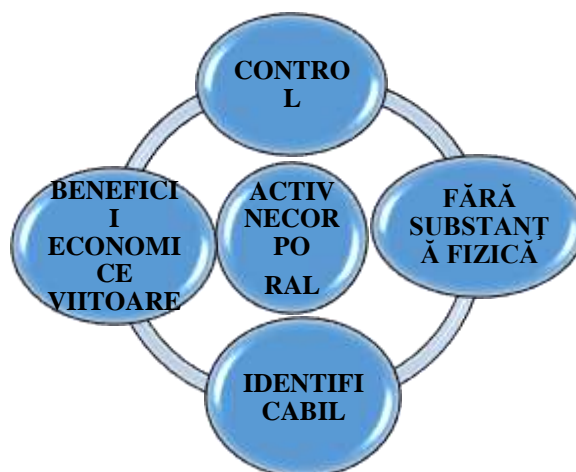
IFRS (IAS 38) **definesc** activele nemateriale ca fiind active identificabile nemonetare și fără substanță fizică.

O definiție mai generală este dată de Lev (Baruch, Intangibles - Management, Measurement, and Reporting, 2001) conform căruia activele nemateriale sunt drepturi non-fizice asupra beneficiilor viitoare. Cele mai uzuale exemple sunt: produse program, drepturi de autor, brevete, licențe, concesiuni, mărcile, reputația, părțile de piață, relații cu furnizorii și clienții, etc. (Gîrbină Ț Bunea, 2009).

### **Identificarea activelor necorporale**

Definiția activelor intangibile a evoluat mult în ultimii ani, cu scopul de a oferi o mai bună înțelegere a conceptului, de a permite o evaluare adecvată a investițiilor intangibile și de a facilita comunicarea dintre cercetători, oameni de afaceri, analiști financiari. În general se consideră că activele necorporale nu au substanță fizică și sunt legate de un drept legal pe care îl conferă (mărci, drepturi de autor, patente, etc.) (Gîrbină Ț Bunea, 2009).

De asemenea, imobilizările sunt definite ca fiind resurse controlate de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă obținerea de beneficii economice viitoare. Punând cap la cap toate elementele, constatăm că existența activelor nemateriale este legată de îndeplinirea următoarelor patru criterii: identificabil, lipsa substanței fizice, existența controlului asupra activului respectiv și beneficii economice viitoare rezultate din utilizarea activului respectiv.



**Figura 1. Criterii privind existența activelor necorporale**

Așadar, nu toate elementele enumerate corespund definiției imobilizărilor necorporale. Esențiale sunt caracterul identificabil, lipsa substanței fizice, controlul și fiabilitatea evaluării avantajelor economice viitoare generate de aceste elemente.

Activele nemateriale pot fi clasificate după mai multe criterii, dar de obicei, în scopul evaluării contabile acestea sunt clasificate în trei categorii:

- Cheltuieli de cercetare – dezvoltare
- Fond comercial sau goodwill
- Alte imobilizări necorporale precum: concesiuni, brevete, licențe, etc.

Dacă caracteristica privind *lipsa substanței fizice* este ușor de înțeles, criteriul identificabilității ridică anumite probleme.

Așadar, apare întrebarea: Cum identificăm un activ necorporal? Conform IAS 38, un activ este considerat identificabil dacă se distinge de fondul comercial. Fondul comercial poate fi recunoscut doar într-o combinație de întreprinderi, este un activ care reprezintă beneficiile economice viitoare rezultate din alte active dobândite dintr-o combinație de întreprinderi nefiind identificate individual și recunoscute separat. Fondul comercial într-o combinație de întreprinderi, reprezintă orice depășire a costurilor de achiziție peste proporția deținută în activele și datoriile identificabile ale proprietarului, achiziționate la valoarea justă la data tranzacției de schimb. Altfel, fondul comercial este partea din suma plătită care depășește valoarea justă a activelor nete ale întreprinderii achiziționate. Fondul comercial face obiectul unui alt standard IFRS 3 „Combinări de întreprinderi”. Imobilizările necorporale pot rezulta din drepturi contractuale sau drepturi legale de altă natură, iar aceasta este o caracteristică ce o distinge de fondul comercial. Valoarea fondului comercial reiese din colectarea activelor reunite care alcătuiesc o entitate dobândită sau valoarea creată prin agregarea colecției de active printr-o combinație de întreprinderi. Fondul comercial într-o combinație de întreprinderi recunoscut ca activ, nu poate fi identificat individual și separat.

Cu alte cuvinte, un activ necorporal este identificabil dacă una din două condiții este îndeplinită:

1. activul este identificat individual și separat din entitate și vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ sau o datorie identificabilă, indiferent dacă entitatea intenționează sau nu să facă acest lucru;

2. decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă drepturile sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi.

În recunoașterea unor imobilizări necorporale dobândite separat, raționamentul profesional trebuie să fie prezent, pentru a evalua gradul de siguranță asociat obținerii de beneficii

economice viitoare, atribuite utilizării activului pe baza dovezilor existente în momentul recunoașterii inițiale, fiind nevoie mai mare de dovezi externe.

În ceea ce privește controlul asupra unui activ nematerial, acesta este exercitat, dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare și de a restricționa accesul altei entități la beneficiile viitoare prin drepturile legale susținute în instanță. Altfel controlul este dificil de demonstrat. Drepturile legale, nu sunt o condiție sine-qua-non, pentru a deține controlul. Există și alte posibilități de a controla beneficiile viitoare. De exemplu cunoștințele tehnice pot genera beneficii economice viitoare. Aceste cunoștințe pot fi protejate de drepturile de autor, sau o restricție impusă de un contract comercial, sau obligația juridică a angajaților de a păstra confidențialitatea. O entitate deține personal calificat capabil de competențe suplimentare care prin pregătire și formare continuă ar putea genera beneficii economice viitoare. Cu toate acestea nu are suficient control asupra beneficiilor viitoare pentru ca aceste elemente să corespundă definiției unei imobilizări necorporale fără drepturi de autor.

Portofoliul de clienți, cotele de piață, relațiile cu clienții și loialitatea acestora, pentru a corespunde definiției unei imobilizări necorporale, existența drepturilor legale protejează relațiile cu clienții, tranzacțiile de schimb capabile de separare oferă toate criteriile de definire și recunoaștere a unei imobilizări necorporale.

Recunoașterea unui activ în bilanț apare când există probabilitatea ca beneficiile economice viitoare să intre în conturile entității, iar activul are un cost sau valoare care pot fi evaluate în mod fiabil. Entitatea trebuie să-și exercite controlul asupra beneficiilor economice viitoare ale activului. Controlul activului este definit ca puterea de a obține beneficii economice viitoare care decurg din el.

Beneficiile economice viitoare care decurg din imobilizări necorporale includ venituri din vânzarea produselor sau serviciilor, economisirea, reducerea costurilor, etc.

### **Recunoașterea inițială a activelor necorporale**

Recunoașterea activelor necorporale este rezultatul unui compromis între relevanță și fiabilitate sau conservatorism și prudență (Høegh-Krohn Ț Knivsflå, 2000).

Standardele internaționale de contabilitate oferă criterii de recunoaștere pentru fiecare din cele trei categorii de imobilizări menționate:

Recunoașterea unui activ necorporal în bilanț apare când există probabilitatea ca beneficiile economice viitoare să intre în conturile entității, iar activul are un cost sau valoare care pot fi evaluate în mod fiabil. În cazul achiziției separate, criteriul probabilității este întotdeauna considerat ca fiind îndeplinit. În plus, costul unei imobilizări necorporale achiziționate separat poate fi evaluat credibil, fiind alcătuit din prețul de achiziție la care se adaugă alte costuri directe atribuibile activului respectiv.

În cazul achiziției ca parte a unei combinări de afaceri, situația este mai complexă și face obiectul IFRS 3. Prin urmare, în conformitate cu IAS 38 și cu IFRS 3, un dobânditor recunoaște la data achiziției, separat de fondul comercial, o imobilizare necorporală a entității dobândite dacă valoarea justă a activului poate fi evaluată fiabil, indiferent dacă activul a fost recunoscut sau nu de entitatea dobândită înainte de combinarea de întreprinderi.

O problemă delicată, legată de imobilizările necorporale este aceea a recunoașterii imobilizărilor generate intern (Gîrbină Ț Bunea, 2009).

### **Clasificarea generării imobilizării**

Pentru a stabili dacă imobilizările necorporale generate intern îndeplinesc criteriile de recunoaștere, companiile clasifică generarea imobilizării într-o fază de cercetare și o fază de dezvoltare.

*1.Faza de cercetare* generează numai cheltuieli ale perioadei. În această fază nici un activ necorporal nu va fi recunoscut deoarece nu se poate demonstra că va genera beneficii viitoare (Moisescu, 2010).

Exemple de activități de cercetare:



- ✓ obținerea de noi cunoștințe;
- ✓ selecția finală pentru aplicații care generează cunoștințe noi;
- ✓ cercetarea de alternative pentru materiale, aparate, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii;
- ✓ formularea, proiectarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile de materiale, aparate, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățit.

2. În faza de dezvoltare, entitatea poate să identifice un activ necorporal și să demonstreze că îndeplinește criteriile de definire și recunoaștere. Recunoașterea unui activ necorporal are loc, dacă și numai dacă entitatea poate demonstra următoarele criterii ce trebuie îndeplinite cumulativ:

- ✓ Fezabilitatea tehnică de finalizare a activului pentru a fi disponibil pentru utilizare sau vânzare;
- ✓ Intenția de a finaliza activul și de a o utiliza sau vinde;
- ✓ Abilitatea de a folosi sau vinde activul necorporal;
- ✓ Modul în care activul va genera beneficii economice viitoare prin existența unei piețe pentru producția generată de activ, sau estimarea utilizării pe plan intern;
- ✓ Disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură pentru finalizarea dezvoltării activului și pentru utilizarea sau vânzarea acesteia;
- ✓ Abilitatea entității de evaluare credibilă a costurilor atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.

Faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.

În anumite situații entitatea poate să identifice o imobilizare necorporală și să fie suficient de abilă să demonstreze că aceasta va genera posibile beneficii economice viitoare. Pentru evaluarea beneficiilor economice viitoare de către entitate în urma unei imobilizări necorporale generată intern se face uz de principiile IAS 36 „Deprecierea activelor”. Concret în situația în care activul va genera beneficii economice viitoare doar în combinație cu alte active, entitatea aplică conceptul unității generatoare de numerar din IAS 36.

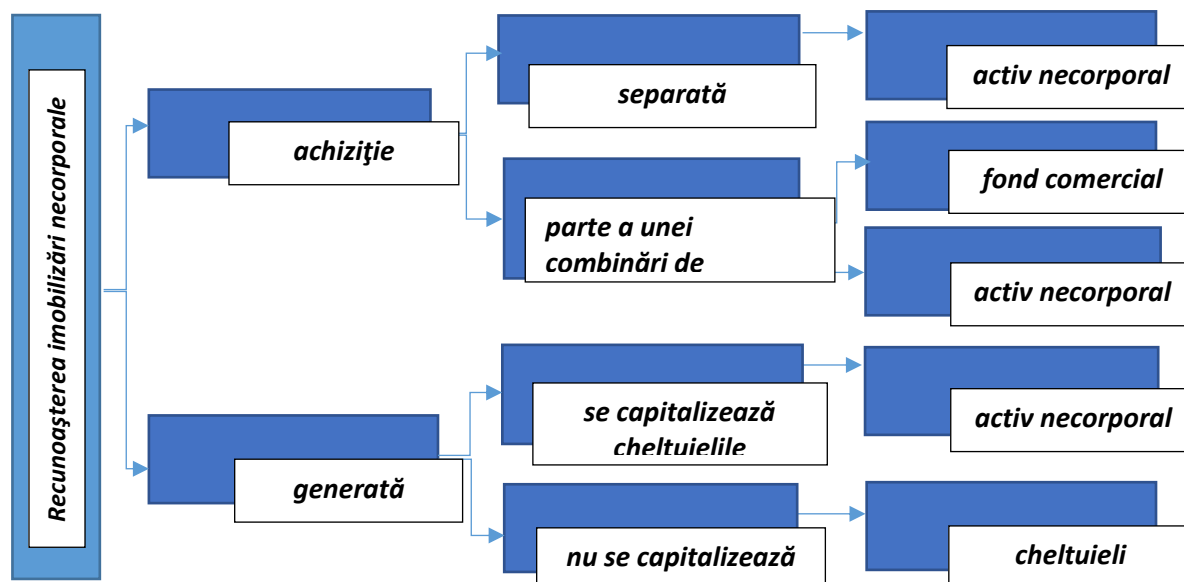


Figura 2. Posibilități de recunoaștere a activelor necorporale

Exemple de activități de dezvoltare sunt:

- ✓ proiectul, construcția și testarea unor modele, prototipuri înainte de producție și utilizare;

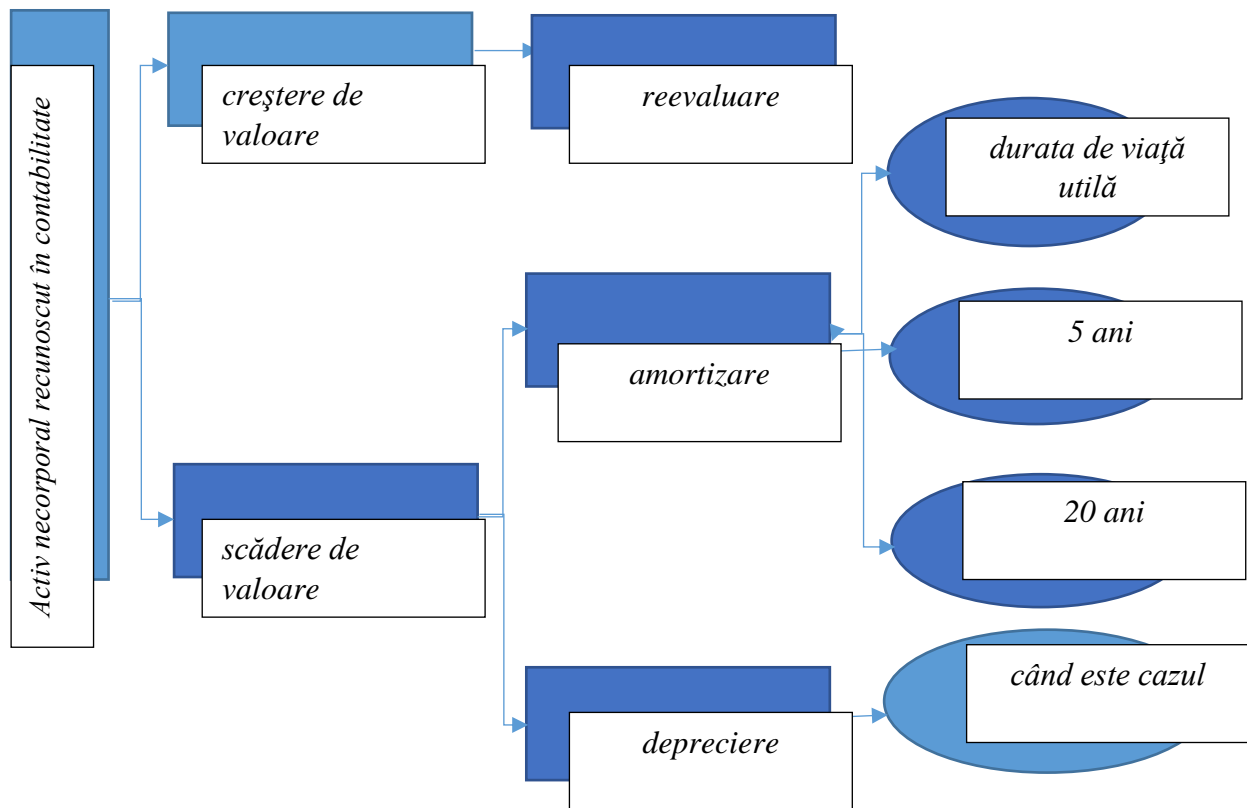
- ✓ prin tehnologie nouă, entitatea proiectează instrumente, șabloane, tipare și matrițe;
- ✓ proiectarea, construcția și funcționarea unei fabrici – pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producția comercială;
- ✓ și proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățire.

În faza de dezvoltare, costurile cu mărcile, casetele tehnice, titlurile de publicație, listele de clienți și elemente similare în fond generate intern nu pot fi diferențiate de costul dezvoltării ca întreg.

În *concluzie* aceste elemente, nu sunt recunoscute ca immobilizări necorporale. Dacă întreprinderea nu poate distinge cele două faze pentru crearea unui activ necorporal, aceasta tratează cheltuiala cu acel proiect ca și cum ar fi fost realizat numai în faza de cercetare.

### Evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale.

În principiu există trei posibilități privind raportarea modificărilor care intervin în valoarea activelor nemateriale, acestea fiind sintetizate în figura nr. 3 , respectiv amortizarea, deprecierea și reevaluarea.



**Figura 3. Posibilități de raportare a modificărilor care intervin în valoarea activelor necorporale**

IAS nr. 38 stabilește tratamentul contabil de bază și cel alternativ în privința evaluării bilanțiere a immobilizărilor necorporale. În modelul bazat pe cost, după recunoașterea inițială, o immobilizare necorporală trebuie evaluată la costul său minus orice amortizare cumulată și minus orice pierdere din depreciere.

**Reevaluarea** reprezintă tratamentul alternativ pentru a estima valoarea immobilizărilor necorporale atunci când economia este zdruncinată de inflație. Întreaga clasă de immobilizări necorporale trebuie reevaluată simultan, se respinge reevaluarea selectivă în raportarea financiară a unor valori rezultate din combinarea de costuri și valori la date diferite.

Acest model nu permite:

- ✚ reevaluarea immobilizărilor necorporale care nu au fost recunoscute anterior drept active;
- ✚ recunoașterea inițială a immobilizărilor necorporale la valori diferite de cost.

Modelul poate fi aplicat unei immobilizări necorporale care a fost primită prin intermediul unei subvenții guvernamentale și recunoscută la valoarea nominală.

Reevaluarea prevede ca ulterior recunoașterii inițiale a immobilizării necorporale, să fie prezentate la valoarea reevaluată pe baza valorii juste la momentul reevaluării minus amortizări cumulate și pierderi din depreciere.

Valoarea justă trebuie determinată în raport cu o piață activă.

### Aplicația nr. 1

Societatea X S.R.L. achiziționează un program informatic în sumă de 80.000 RON (fără T.V.A.), plata se face în numerar. Se estimează utilizarea acestui program pe o perioadă de 4 ani.

#### Înregistrările contabile sunt:

a. Înregistrarea achiziționării programului informatic.

%	=	<b>404</b>		99200 RON
<b>208</b>		Furnizori de immobilizari		80000 RON

Alte immobilizari necorporale

<b>4426</b>				19200 RON
-------------	--	--	--	-----------

T.V.A. deductibil

b. Plata programului informatic achiziționat

<b>404</b>	=	<b>5311</b>		99200 RON
		Furnizori de immobilizari	Casa in lei	

c. Înregistrarea anuală a amortizării programului informatic

**Amortizarea anuală =  $\frac{\text{Valoarea programului informatic}}{\text{Durata amortizării (expr. în ani)}} = \frac{80.000}{4} = 20.000 \text{ RON/an}$**

<b>6811</b>	=	<b>2808</b>		20000 RON
-------------	---	-------------	--	-----------

Cheltuieli de exploatare                      Amortizarea altor  
privind amortizarea immobilizărilor      immobilizări necorporale

### Aplicația nr. 2.

Societatea X S.R.L. cumpără un spațiu comercial cu suma de 150.000 RON (fără T.V.A.) în vederea comercializării produselor proprii. Plata se realizează din disponibilul de la bancă. Valoarea de piață a spațiului commercial este de 100.000 RON (fără T.V.A.), restul până la valoarea cu care s-a achiziționat imobilul reprezintă fondul comercial. După 3 ani se constată o depreciere ireversibilă a fondului commercial, fapt pentru care se dispune amortizarea acestui fond și scoaterea lui din evidența contabilă.

#### Înregistrările contabile sunt:

a. Înregistrarea achiziționării spațiului comercial

%	=	<b>404</b>		186000 RON
<b>212</b>		Furnizori de immobilizări		100000 RON

Construcții

<b>207</b>				50000 RON
------------	--	--	--	-----------

Fond comercial

<b>4426</b>				36000 RON
-------------	--	--	--	-----------

T.V.A. deductibil

b. Plata imobilului achiziționat

<b>404</b>	=	<b>5121</b>		186000 RON
------------	---	-------------	--	------------

Furnizori de immobilizări                      Conturi la bănci în lei

c.Înregistrarea amortizării fondului comercial			
<b>6811</b>	=	<b>2807</b>	50000 RON
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor		Amortizarea fondului comercial	
d.Scoaterea din evidenta contabila a fondului comercial			
<b>2807</b>	=	<b>207</b>	50000 RON
Amortizarea fondului comercial		Fond commercial	

**Aplicația nr.3**

Societatea X S.R.L. realizează cu personalul propriu un proiect de îmbunătățire a procesului tehnologic cu un cost de producție în suma de 74000 RON, proiectul urmând a fi amortizat într-o perioadă de 4 ani, însă la jumătatea perioadei de amortizare proiectul este vândut și altei societăți S.C. Y S.R.L. cu același domeniu de activitate, la un preț de vânzare de 90000 RON la care se adaugă și T.V.A.

**Înregistrările contabile sunt:**

a.Evidențierea proiectului la cost de producție			
<b>233</b>	=	<b>721</b>	74000 RON
Imobilizări necorporale în curs		Venituri din productia de imobilizari necorporale	
b.Recepția proiectului la costul de producție			
<b>203</b>	=	<b>233</b>	74000 RON
Cheltuieli de dezvoltare		Imobilizari necorporale in curs	
c.Înregistrarea anulă a amortizării cheltuielilor de dezvoltare ale societății			
Amortizarea anuală = $\frac{\text{Valoarea cheltuielilor de dezvoltare ale societatii}}{\text{Durata amortizarii exprimata in ani}} = \frac{74.000}{4} =$			
= 18500 RON/an			
<b>6811</b>	=	<b>2803</b>	18500 RON
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor de dezvoltare		Amortizarea cheltuielilor	
d.Înregistrarea vânzării proiectului către terți			
<b>461</b>	=	<b>%</b>	111600 RON
Debitori diversi		<b>7583</b>	
		Venituri din cedarea activelor si alte operatii de capital	90000 RON
		<b>4427</b>	21600 RON
		T.V.A. colectata	
e.Scoaterea din evidență a activului imobilizat vândut			
Calculul amortizării realizate și înregistrate până la momentul vânzării activului			
Amortizarea anuală = $\frac{\text{Valoarea cheltuielilor de dezvoltare ale societatii}}{\text{Durata amortizarii exprimata in ani}} = \frac{74000}{4} =$			
= 18500 RON/an			
Amortizarea înregistrată până la momentul vânzării = 18.500 RON/an x 2 = 37.000 RON			
<b>%</b>	=	<b>203</b>	74000 RON
<b>2803</b>		Cheltuieli de dezvoltare	37000 RON
Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare			
<b>6583</b>			37000 RON
Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital			

## Metodologia cercetării

Obiectivul principal al cercetării este studierea percepției profesioniștilor contabili, studenților, elevilor, profesorilor cu privire la profesia contabilă într-o economie caracterizată prin globalizare și digitalizare. Cercetarea este una descriptivă de tip transversal. Metoda folosită este ancheta prin sondaj.

## Procedura de cercetare. Metodele alese

Metodele de cercetare, pot fi cantitative și / sau calitative.

*III.1.1. Metodele cantitative* răspund la întrebările ce? și, mai ales, câți/câte?. Aceste modele cantitative recurg la măsurări, cuantificări, exprimări cifrice ale unor fenomene ce vor fi studiate.

*III.1.2. Metodele calitative* sunt interactive și răspund la întrebările cum? și, mai ales de ce? (interviu, analiză de conținut).

Abordarea lor este diferită. Cele două tipuri de metode nu sunt incompatibile și nu se exclud reciproc. Pentru unele teme se pretează mai degrabă o abordare cantitativă decât una calitativă sau invers, în timp ce, pentru altele, este preferabilă îmbinarea celor două metode.

Pentru tema „*Cercetare teoretico – aplicativă privind consecințele digitalizării asupra lucrărilor efectuate de profesioniștii contabili*”. aplicabilitate „IAS 38 – Imobilizări necorporale”, demersul de cercetare este de natură calitativă, având la bază date empirice înregistrate. Latura calitativă a cercetării se explică prin faptul că realizarea studiului se bazează pe interpretare, explicație, înțelegere.

## Instrumentele de cercetare

Instrumentul cercetării este chestionarul. Acesta din urmă cuprinde șaisprezece întrebări.

Chestionarul include două categorii de întrebări:

- ✚ întrebări generale, rolul acestora fiind de a oferi o imagine cât mai fidelă a profilului personal al profesioniștilor contabili din eșantion;

- ✚ întrebări referitoare la percepția respondenților privind profesia contabilă într-o economie caracterizată prin globalizare și digitalizare.

Partea a doua a chestionarului cuprinde întrebări care analizează percepția respondenților cu privire la următoarele aspecte:

- ✚ impactul digitalizării asupra evoluției profesiei contabile din România;
- ✚ modificările care ar trebui să aibă loc referitor la educația în domeniul contabilității în actualul context al globalizării afacerilor și revoluției digitale;
- ✚ argumentele și barierele în ceea ce privește implementarea tehnologiei *cloud accounting* în mediul contabil românesc, o tehnologie ce poate schimba profesia contabilă din România;
- ✚ raționamentul profesional versus tehnologia informațională.

## Concluzii

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.

IAS 38 impune limite stricte în ceea ce privește anumite active, în special cele generate intern. Totuși argumentul conform căruia nu se poate stabili o relație între costul activului și fluxurile de venituri viitoare este aplicabil și activelor corporale.

Regula este aceea a excluderii activelor nemateriale generate intern și prevalează asupra testelor privind recunoașterea acestor active. Problematika raportării financiare și non-financiare a activelor nemateriale a suscitat interesul a numeroși cercetători pe plan mondial. Din păcate în literatura de specialitate există foarte puține preocupări cu privire la raportarea financiară și non-financiară a activelor nemateriale de către firmele românești. Direcțiile viitoare de cercetare vor putea avea în vedere extinderea analizei la un eșantion companii românești și identificarea factorilor care influențează volumul de informații publicate de firmele românești cu privire la activele nemateriale.

#### **Referințe bibliografice**

1. Moiescu F.(2010) Convergente contabile internationale, Editura Europlus, Galați,
2. Blaug, R., & Lekhi, R. (2009). Accounting for intangibles: Financial reporting and value creation în the knowledge economy - A Research Report for The Work Foundation's Knowledge Economy Programme. The Work Foundation.
3. [http://www.utgjiu.ro/ecostudent/ecostudent/pdf/2016-07/12\\_Gheorghe%20Ancuta.pdf](http://www.utgjiu.ro/ecostudent/ecostudent/pdf/2016-07/12_Gheorghe%20Ancuta.pdf)
4. IAS 38 Instrumente financiare