

TRATAMENTUL CONTABIL AL IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ÎN CURS DE EXECUȚIE POTRIVIT NOILOR REGLEMENTĂRI CONTABILE

*Lect. sup., dr. Inga COTOROS, ASEM
Conf. univ., dr. Iulia ȚUGULSCHI, ASEM
Lect. sup. Nona IONAȘ, ASEM*

În condițiile economiei actuale, imobilizările necorporale reprezintă obiecte destul de importante în contabilitatea entităților din întreaga lume, pentru că prezența lor, în mare măsură, determină competitivitatea pe propria piață. Dar, spre deosebire de companiile din țările dezvoltate, în practica contabilă autohtonă există multe probleme aferente evaluării și recunoașterii imobilizărilor necorporale. Astfel, rolul-cheie al imobilizărilor necorporale, prezente atât la stadiile de formare, cât și de dezvoltare a entităților de afaceri moderne, care afectează, în mod semnificativ, sustenabilitatea creșterii economice și a competitivității acestora din urmă, este de a condiționa necesitatea extinderii și îmbunătățirii principiilor de gestionare a procesului de formare a imobilizărilor necorporale, utilizând metode și procedee adecvate de recunoaștere și evaluare.

***Cuvinte-cheie:** imobilizări necorporale; imobilizări necorporale în curs de execuție; beneficii economice; active separabile; amortizare.*

JEL: M11, M40, M41, M49

Introducere

Actualitatea acestui articol se exprimă prin faptul că abordările clasice în contabilitate privind recunoașterea și evaluarea imobilizărilor necorporale în curs de execuție, calculul și reflectarea costurilor ulterioare aferente acestora, rezultatele activităților inovatoare nu întotdeauna îndeplinesc necesitățile moderne ale entităților.

În practica contabilă autohtonă, entitățile, deseori, întâmpină dificultăți la contabilizarea costurilor aferente imobilizărilor necorporale în curs de execuție, acestea fiind înregistrate la diferite etape de proiectare, creare sau utilizare a imobilizărilor.

Material și metodă

Potrivit **p.42** din SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, costurile ulterioare aferente imobilizărilor necorporale suportate pe parcursul duratei de utilizare (menținerea în acțiune a titlurilor de protecție a obiectelor proprietății industriale, perfecționarea sau modernizarea imobilizărilor necorporale, prelungirea duratei de acțiune a titlului de protecție etc.), care nu vor genera beneficii economice suplimentare se înregistrează drept **cheltuieli** curente sau, dacă sunt semnificative, drept cheltuieli anticipate. Conform **p.43** al aceluiași standard, costurile ulterioare, aferente imobilizărilor necorporale, care

ACCOUNTING TREATMENT OF WORK-IN-PROCESS INTANGIBLE ASSETS ACCORDING TO THE NEW ACCOUNTING REGULATIONS

*Senior Lect. PhD Inga COTOROS, ASEM
Assoc. Prof., PhD Iulia TUGULSCHI, ASEM
Senior Lect. Nona IONAS, ASEM*

Under the current economic conditions, the intangible assets represent quite important objects in the accounting of entities from around the world, because their presence largely determines their competitiveness in their own markets. But, unlike companies from developed countries, there are many issues related to the evaluation and recognition of intangible assets in the local accounting practice. Thus, the key role of the intangible assets, present both at the stages of formation and development of modern business entities, and which significantly affects the sustainability of economic growth and the competitiveness of the latter, is to make the need for expansion and improvement of the management principles of the process of the intangible assets formation, by using appropriate methods and procedures for their recognition and valuation.

***Key words:** intangible assets, work-in-process intangible assets, economic benefits, separable assets, amortization.*

JEL: M11, M40, M41, M49

Introduction

The topicality of this article is expressed through the fact that the conventional accounting approaches related to the recognition and evaluation of work-in-process intangible assets, to their cost calculations and their subsequent reflection thereto, to the results of innovative activities do not always meet the modern needs of the entities.

In the local accounting practice, the entities often encounter difficulties in accounting for costs associated with work-in-process intangible assets, these being recorded at various stages of design, production or use of the intangible assets.

Materials and methods

According to **p.42** of NSA “Intangible and tangible assets” subsequent costs related thereto, incurred during the period of use (keeping effective the titles for the protection of industrial property objects, updating or modernization of the intangible assets, prolongation of the effectiveness of the title of protection etc.) which will not generate additional economic benefits are recorded as current **expenses** or, if they are significant, as pre-**pared expenses**. Under **p. 43** of the same standard the subsequent costs related to the intangible assets, that will generate additional economic benefits are capitalized and are recorded as increasing the intangible assets

vor genera beneficii economice suplimentare, se capitalizează și se contabilizează ca majorare a imobilizărilor necorporale și diminuare a stocurilor, majorare a amortizării mijloacelor fixe și a datoriilor curente.

Pentru a exemplifica cele precizate anterior sunt necesare câteva delimitări conceptuale referitoare la imobilizările necorporale. Definiția dată în SNC „**Imobilizări necorporale și corporale**”, prevede că o imobilizare necorporală este o imobilizare nemonetară, care nu îmbracă o formă materială, este identificabilă și controlabilă de entitate.

Conform aceluiași standard, recunoașterea imobilizării necorporale are loc numai în cazul respectării simultane a următoarelor condiții:

- 1) obiectul este identificabil și controlabil de entitate;
- 2) proprietățile și particularitățile lui corespund definiției imobilizărilor necorporale;
- 3) este **probabil** că entitatea va obține beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului; și
- 4) costul de intrare al obiectului poate fi evaluat în mod credibil.

Rezultate și meditații

Pentru ca o imobilizare necorporală să se *identifice*, ea trebuie să se distingă de fondul comercial. O imobilizare necorporală poate fi distinsă de fondul comercial, dacă activul este separabil, după cum reiese din capacitatea entității de a fi vândută, transferată, închiriată sau schimbată pe un alt activ. Și, de asemenea, în cazul în care ea apare din motive legale contractuale sau de altă natură, indiferent dacă dreptul este transferabil sau separabil de entitate, sau de alte drepturi și obligații. *De exemplu*, licențele pentru pescuit, diverse permise și stimulente oferite de stat, nu pot fi transferate de entitate, cu excepția cazului de vânzare a întregii afaceri, dar, în același timp cu drepturile relevante, care decurg din prevederile legii, aceste imobilizări îndeplinesc cerințele de identificabilitate.

Capacitatea unei entități de a *controla beneficiile economice viitoare*, generate de o imobilizare necorporală, este legată de prezența drepturilor legale, care pot fi exercitate de către instanțele de judecată. În absența unor drepturi legale, controlul este mai dificil de demonstrat. În același timp, posibilitatea de aplicare a drepturilor prin intermediul instanțelor nu este o condiție prealabilă pentru control, deoarece entitatea poate controla beneficiile economice într-un alt mod. *De exemplu*, să presupunem că o entitate a elaborat o inovație științifică, care este utilizată în procesul de producție a bunurilor. Cu toate că invenția nu a fost patentată, aceasta va aduce venituri entității-inventator.

În multe cazuri, controlul este astfel un „semn”, care permite distingerea imobilizărilor necorporale de resursele necorporale, cum ar fi investițiile în dezvoltarea și instruirea personalului, și, cel mai probabil, se poate eficientiza activitatea entității în viitor. Cu toate acestea, de regulă, entitatea nu poate demonstra că există un control suficient asupra beneficiilor economice care decurg din dezvoltarea personalului. Din acest motiv, nu

and decreasing the stocks, as increasing the depreciation of fixed assets and current debt.

In order to illustrate the mentioned-above it is required to identify a few conceptual boundaries related to intangible assets. The definition given in the NAS “**Intangible and tangible assets**” provides that an intangible asset is a non-monetary asset, which does not have a physical form, and is controllable and identifiable by the entity.

According to the same standard, the recognition of the intangible assets is possible only in the case of the simultaneous compliance of the following conditions:

- 1) the object is controllable and identifiable by the entity;
- 2) their properties and particular characteristics correspond to the definition of intangible assets;
- 3) it is **likely** that the entity will get future economic benefits from the use of the object; and
- 4) the entrance cost could be evaluated reliably.

Results and meditation

To be *identified* as intangible asset it must be distinguished from the goodwill. An intangible asset can be distinguished from the goodwill if the asset is separable, as it is evidenced by the ability of the entity to be sold, transferred, leased or exchanged for another asset. And also, where it arises from legal contractual reasons or otherwise, whether the right is transferable or separable from the entity, or from other rights and liabilities. *For example*, fishing licenses, various permissions and incentives offered by the state, cannot be transferred by the entity, unless the sale of the whole business, but at the same time with relevant rights arising under the provisions of the law, these assets meeting the requirements of identificability.

An entity’s ability to *control its future economic benefits* arising from an intangible asset is linked to the presence of the legal rights that may be exercised by the courts. In the absence of legal rights, controlling is more difficult to prove. At the same time, the possibility of application of rights through the courts is not a prerequisite for controlling, because the entity can control the economic benefits in another way. *For example*, let us suppose that an entity has developed a scientific innovation, which is used in the production of goods. Although the invention has not been patented, it will bring income to the inventor-entity.

In many cases controlling is thus a “sign”, that allows you to distinguish the intangible assets from the intangible resources, such as investments in the personnel development and training, and, most likely, you can streamline more efficiently the entity’s work in the future. However, as a rule, no entity can demonstrate that there is a sufficient control over the economic benefits arising from staff development. For this reason, the customer lists drawn up by the entity, the market share, customer loyalty and others are not recognized as intangible assets, as it is unlikely for the

sunt recunoscute ca imobilizări necorporale listele de clienți întocmite de entitate, cota pe piață, loialitatea clienților etc., așa cum este puțin probabil ca entitatea să fie în măsură să controleze influența factorilor externi, cum ar fi comportamentul personalului, reacția concurenților și cumpărătorilor entității.

Beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală pot include venituri din vânzarea produselor sau serviciilor, economii de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea activului de către entitate. *De exemplu*, utilizarea proprietății intelectuale într-un proces de producție poate mai degrabă să reducă costurile viitoare de producție, decât să crească veniturile viitoare.

Lipsa formei fizice este o condiție suficientă, dar nu necesară pentru recunoașterea ca imobilizare necorporală.

Să presupunem că imobilizarea combină elemente corporale și necorporale. Apare întrebarea: cum se va considera această imobilizare? Pe de o parte, trebuie să fie respectate cerințele în conformitate cu IAS 38 „Imobilizări necorporale” și, pe de altă, cu IAS 16 „Imobilizări corporale”. În acest caz, considerăm că este necesar să se decidă care dintre aceste elemente este mai important pentru caracteristicile de exploatare ale obiectului.

De exemplu, software-ul pentru mașinile-unelte, dirijate în mod computerizat, fără de care nu pot funcționa. Acel software specific este o parte integrantă a mașinii și este contabilizată ca mijloc fix. Același lucru se aplică și la sistemul de operare al computerului. În cazul în care software-ul nu este o parte integrantă a hardware-ului aferent, acesta este tratat ca o imobilizare necorporală.

Dacă un element nu îndeplinește condițiile de recunoaștere a unei imobilizări necorporale, costul aferent achiziției sau realizării sale pe plan intern este recunoscut drept cheltuielă în momentul în care este suportat. Totuși, dacă este dobândit prin achiziția unei afaceri, elementul în cauză face parte din fondul comercial recunoscut la data achiziției.

Uneori, este dificil de evaluat dacă o *imobilizare necorporală generată intern* se califică pentru recunoaștere, din cauza problemelor în:

- a) a identifica dacă există și momentul în care apare un activ identificabil care va genera beneficii economice viitoare preconizate;
- b) a determina, în mod fiabil, costul activului. În anumite cazuri, costul de generare internă a unei imobilizări necorporale nu poate fi diferențiat de costul menținerii sau majorării fondului comercial generat intern al entității sau de costul de funcționare de zi cu zi.

Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaștere, o entitate împarte procesul de generare a activului în:

- a) o fază de cercetare;
- b) o fază de dezvoltare.

entity to be able to control the influence of external factors, such as staff behaviour, the reaction of competitors and the entity's clients.

The future economic benefits arising from intangible assets can include the proceeds from the sales of goods or services, cost savings or other benefits resulting from the use of the asset by the entity. *For example*, the use of intellectual property in a production process would rather reduce the future costs than increase the future revenues.

Lack of physical form is a sufficient condition, but not necessary for the recognition of an intangible asset.

Suppose that the intangible asset combines tangible and intangible elements. A question arises: how to consider this asset? On the one hand, the requirements must be observed in accordance with IAS 38 “intangible assets” on the other with IAS 16 “tangible assets”. We believe in this case that it is necessary to decide which of these elements is more important for the operating characteristics of the object.

For example, software for machines-tools, electronically operated, without which they cannot work. This specific software is an integral part of the machine and it is accounted as a fixed asset. The same applies to the operating system of the computer. If the software is not an integral part of the related hardware, it is treated as an intangible asset.

If an item does not meet the conditions for recognition as an intangible asset, the purchasing cost or its internal use is recognized as a cost at the time it is incurred. However, if it is collected through the acquisition of a business, the item in question is part of the goodwill, recognized at the date of acquisition.

Sometimes it is difficult to assess whether an *intangible asset generated internally* qualifies for recognition, because of the problems:

- a) to identify if there is also the time when an identifiable asset appears, which will generate future economic benefits;
- b) to reliably determine the cost of the asset. In some cases, the cost of generating an internal intangible asset cannot be distinguished from the cost of maintaining or increasing the goodwill generated internally by the entity or from the day-to-day operation costs.

To determine whether an intangible asset generated internally meets the criteria for recognition, an entity shall divide the process of generating the asset into:

- a) the research phase;
- b) the development phase.

Research is the original and planned investigation undertaken in order to gain scientific knowledge, scientific contents or new technologies.

Development is the application of research findings or other knowledge in a plan or project aimed at the production of materials, devices, products, or new,

Cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.

Dezvoltarea rezidă în aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect care vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

Este important de menționat că nicio imobilizare necorporală *provenită din cercetare* (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută. Costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuială, atunci când sunt suportate.

În faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că există o imobilizare necorporală și că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Astfel, aceste costuri sunt recunoscute drept cheltuială, atunci când sunt suportate.

Drept exemple de activități de cercetare servesc următoarele: activitățile destinate obținerii de cunoștințe noi; identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoștințe; căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; formularea, proiectarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

O imobilizare necorporală *provenită din dezvoltare* (sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscută, dacă, și numai dacă o entitate poate demonstra toate elementele de mai jos:

- a) fezabilitatea tehnică necesară, finalizării imobilizării necorporale astfel, încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;
 - b) intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;
 - c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;
 - d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile.
- Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală sau pentru imobilizarea necorporală în sine sau dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale.
- e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru finalizarea dezvoltării imobilizării necorporale și pentru utilizarea sau vânzarea acesteia;
 - f) capacitatea sa de a evalua fiabil costurile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.

În faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate, în anumite cazuri, să identifice o imobilizare necorporală și să demonstreze că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Acest lucru este posibil, deoarece faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.

essentially improved systems or services, prior to the starting phase of production or commercial use.

It is important to note that no intangible asset *arising from research* (or from the research phase of an internal project) should be recognized. The research costs (or those from the research phase of an internal project) should be recognized as costs at the time, when they are incurred.

In the research phase of an internal project an entity cannot demonstrate that, there is an intangible asset and that it will generate possible future economic benefits. Thus, these costs are recognized as costs when they are incurred.

Examples of research activities are as follows: the activities intended for obtaining new knowledge; identification, evaluation and final selection of applications for research or for other knowledge; looking for alternatives for materials, tools, products, processes, systems or services; the formulation, design, evaluation and final selection of possible alternatives for materials, tools, products, processes, new or improved services or systems.

An intangible asset *arising from development* (or from the development phase of an internal project) should be recognized if, and only if, an entity can demonstrate all of the following:

- a) the technical feasibility of the intangibles so as to be available for use or sale;
 - b) their intention to complete the intangibles and to use or sell it;
 - c) their ability to use or sell the intangible asset;
 - d) the way the intangibles will generate possible future economic benefits.
- Among other things, the entity can demonstrate the existence of a market for the output generated by the intangible asset or for the intangible asset itself or of the use of the intangible asset's utility, if it is used inside the entity.
- e) the availability of technical resources, financial and otherwise suitable for the completion of the development of the intangible assets and for their use or sale;
 - f) their ability to reliably assess the costs attributable to the intangible asset in the course of its development.

In the development phase of an internal project, an entity can in certain cases identify an intangible and demonstrate that it will generate probable future economic benefits. This is possible because the development phase of a project is more advanced than the research phase.

Some examples of development activities are: the design, construction and testing of prototypes and models before production and use; the design of tools, templates, patterns and moulds which involves a new technology; the design, construction and operation of a pilot-factory which is not on the economically feasible scale for the commercial production; the design,

Exemple de activități de dezvoltare sunt următoarele: proiectarea, construcția și testarea unor prototipuri și modele înainte de producție și utilizare; proiectarea instrumentelor, șabloanelor, tiparelor și matrițelor care implică o tehnologie nouă; proiectarea, construcția și funcționarea unei fabrici-pilot, care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producția comercială; proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

Remarcăm faptul că, dacă o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează costurile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare.

Exemplul 1. Entitatea „Unite” SA are ca obiect de activitate furnizarea de telefonie fixă tradițională. Pentru a răspunde schimbărilor de pe piață și din tehnologie, aceasta și-a extins activitatea la vânzarea de servicii mobile, lansând, totodată, o linie proprie de producție de telefoane mobile. Entitatea are un departament propriu de cercetare cu înalte competențe, care a produs, în 2013, tehnologii brevetate ce i-au permis să se poziționeze competitiv în fața concurenței și să ofere o gamă largă de servicii.

Faza de cercetare. În luna martie 2014, entitatea a lansat un proiect de cercetare-dezvoltare, prin care și-a propus să obțină un nou tip de material rezistent la căzături pentru un model nou de telefon mobil. Departamentul propriu de cercetare a realizat această fază de cercetare, pe o perioadă de 5 luni, până în iulie 2014, pentru care entitatea a înregistrat următoarele costuri:

- materii prime – 23 000 lei;
- materiale – 11 500 lei;
- salarii și contribuții la asigurări sociale și medicale – 65 000 lei;
- amortizarea imobilizărilor corporale – 14 000 lei.

Deoarece cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul obținerii unor cunoștințe, înțelesuri științifice sau tehnice noi, din activitatea desfășurată în departamentul propriu de cercetare este greu de prevăzut posibilitatea obținerii de beneficii economice viitoare. În acest sens, cheltuielile ocazionale au fost considerate costuri de cercetare și au afectat rezultatul financiar al perioadei.

Faza de dezvoltare. În perioada iulie-octombrie 2014, entitatea „Unite” SA proiectează și începe testările intermediare ale noului material pe noul model de telefon mobil. Costurile înregistrate în această fază de dezvoltare sunt următoarele:

- materii prime – 16 000 lei;
- materiale – 6 500 lei;
- salarii și contribuții la asigurări sociale și medicale – 53 000 lei;
- amortizarea imobilizărilor corporale – 7 600 lei.

Considerăm că aceste cheltuieli îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca activ.

construction and testing of an alternative chosen for materials, devices, products, processes, new or improved services and systems.

Note, that if an entity cannot distinguish the research phase from the development phase of an internal project to create an intangible asset, the entity treats the costs related to the project as incurred solely in the research phase.

Example 1. The “Unite” SA entity has the task of providing traditional fixed telephony. In order to meet the changes in the market and of technology, it has expanded its business to mobile services sales, launching at the same time its own line of production of mobile phones. The entity has an in-house research department provided with high skilled labour, who produced patented technologies in 2013, which allowed them to position themselves competitively towards competition and to provide a wide range of services.

Research phase. In March 2014, the entity has launched a research and development project through which they aimed to achieve a new kind of material resistant to shocks for a new model of mobile phones. Their department of research carried out this research phase over a period of five months, until July 2014, for which the entity has recorded the following costs:

- raw materials – 23 000 MDL;
- materials – 11 500 MDL;
- salaries and contributions for social and medical insurance – 65 000 MDL;
- depreciation on fixed assets amounted to – 14 000 MDL.

As research is the original investigation undertaken and planned in order to obtain some knowledge, scientific or technical contents from the work carried out in their own research department, it is hard to forecast the possibility of obtaining future economic benefits. In this regard, the costs were considered research costs and affected the financial result of the period.

The development phase. During July-October 2014, the “Unite” SA entity designed and began intermediate testing of the new material on the new model of cell phones. The costs incurred in this stage of development are as follows:

- raw materials – 16 000 MDL;
- materials – 6 500 MDL;
- salaries and contributions for social and medical insurance – 53 000 MDL;
- depreciation of fixed assets amounted to 7600 MDL.

We consider that these costs meet the criteria for recognition as an asset.

In November 2014, the “Unite” SA entity recorded other costs amounting to 13 300 MDL, completing the project by which they obtained a new kind of material resistant to shocks. The entity has determined the duration of depreciation costs for a period of 4 years.

În luna noiembrie 2014, entitatea „Unite” SA înregistrează alte costuri în valoare de 13 300 lei, finalizând proiectul prin care a obținut un nou tip de material rezistent la căzături. Entitatea a stabilit durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare pe 4 ani.

Astfel, amortizarea lunară se va calcula:
 $96\,400 \text{ lei} / (4 \text{ ani} \times 12 \text{ luni}) = 2008,34 \text{ lei/lună}$.

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe durata de utilizare sau pe perioada contractului, după caz. În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește 5 ani, durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare nu poate depăși 10 ani.

În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nici o distribuție din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuție și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

În cadrul avansurilor și altor imobilizări necorporale, se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și formule, modele, proiecte și prototipuri.

Programele informatice, precum și celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul „Alte imobilizări necorporale” se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea, care le deține.

În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate și amortizate separat.

Exemplul 2. Entitatea „Unite” SA prezintă, la data raportării, un program informatic de contabilitate, pentru care entitatea a obținut licența de utilizare pe o perioadă de 5 ani, precum și dreptul de a vinde programul timp de 2 ani de la data achiziției.

Constatăm că:

- dreptul de utilizare a programului și licența sunt active separabile, putând fi vândute separat și fără substanță fizică;
- dreptul de utilizare a programului și licența se află sub controlul entității, întrucât aceasta poate obține beneficii economice viitoare, în urma utilizării programului informatic;
- beneficiile economice viitoare decurg din economisirile realizate (diminuarea plăților ce ar fi efectuate de către alte entități pentru ținerea contabilității) și din posibilitatea încasării prețului de vânzare.

Pornind de la caracteristicile de mai sus, conchidem că programul informatic și licența corespunzătoare vor fi recunoscute ca imobilizări necorporale separate.

În **concluzie**, putem spune că dezvoltarea teoriei și practicii contabile pentru imobilizările necorporale ar trebui să ia în considerare natura și caracteristicile specifice obiectelor de evidență, scopul utilizării lor în activitatea entităților. Reforma privind optimizarea normelor și regulilor de contabilizare a imobilizărilor necorporale, și în special al imobili-

Thus, the monthly depreciation will be calculated as follows: $96\,400 \text{ MDL} / (4 \text{ years} \times 12 \text{ months}) = 2008,34 \text{ MDL/month}$.

The development costs are depreciated for the duration of the contract period or the duration of use, as the case may. In case the contract duration of the use duration exceeds five years, the duration of development costs' depreciation should not exceed 10 years.

In the event when the costs of development have not been completely written off, there is no distribution of profits, unless the amount of the reserves available for distribution and of the reported profit is at least equal to the non-depreciated costs.

Within the framework of pre-paid expenses and other intangibles they record advances granted to the suppliers of intangible assets, software created by the entity or purchased from third parties for their own needs as well as formulas, patterns, projects and prototypes.

Software and other intangible assets recorded under the article “Other intangible assets” are depreciated for the duration provided for their use by the entity that holds them.

In the case of software purchased together with usage licenses, they are recorded and depreciated separately, if there can be made a separation between the two.

Example 2. The “Unite” SA entity submits at the time of reporting a computer accounting program, for which the entity has obtained the license for usage over a period of 5 years, as well as the right to sell the program within 2 years from date of purchase.

We state that:

- the use of the program and the license are separable assets, which could be sold separately and without a corporeal form;
- the right of use of the program and of the license is under the control of the entity, as it can obtain future economic benefits from the use of the computer program;
- future economic benefits arising from the savings accumulated (diminishing payments that would be carried out by other entities keeping accounting) and from cashing the sale price.

Based on the above features we conclude that the computer program and the corresponding license will be recognized as separate intangible assets.

In **conclusion** we can say that the development of the accounting theory and practice for intangible assets should take into account the nature and the specific characteristics of accounting objects, their purpose of their use in the activity of entities. The reform regarding the optimization of norms and regulations concerning accounting for intangible assets', and especially for the intangible work-in-process assets should contribute to improving the reliability of the accounting

zărilor necorporale în curs de execuție, ar trebui să contribuie la îmbunătățirea fiabilității contabile și de raportare a informațiilor, la creșterea calității deciziilor manageriale, să contribuie la durabilitatea entităților pe piața financiară.

and to reporting of information, to the increase in the quality of managerial decisions, should contribute to the sustainability of entities in the financial market.

Bibliografie/Bibliography:

1. Standardul Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr.233-237.
2. FELEAGĂ, N., MALCIU, L. *Recunoaștere, evaluare și estimare în contabilitatea internațională*. București: Ed. CECCAR, 2004.
3. GÎRBINĂ, M., BUNEA, Ș. *Sinteze, studii de caz și teste-grilă privind aplicarea IAS-IFRS*, vol. 3. București: Ed. CECCAR, 2008.
4. GREUNING Hennie van. *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*. București: Ed. IRECSON, 2009.