

ROLUL ACTIVELOR INTANGIBILE ÎN ASIGURAREA COMPETITIVITĂȚII ȘI CONSOLIDĂRII COTEI DE PIAȚĂ

THE ROLE OF INTANGIBLE ASSETS IN ENSURING COMPETITIVENESS AND STRENGTHENING THE MARKET SHARE

CZU: 657.421.3:658.155

ANCUȚA (ARSENE) Vasilica-Monica¹, GROSU Veronica², BĂDICU Galina³

^{1,2} *Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România*

³ *Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova*

E-mail: ¹ancutza_anisia@yahoo.com, ²doruveronica@yahoo.it, ³badicu.galina@ase.md

Abstract. *The purpose of this study is to evaluate how an accounting knowledge system contained in an intelligent database can meet the requirements of performing a successful corporate management, which will ensure the company's competitiveness and consolidation (securing) market share. In order to face stiff competition and increase financial performance, entities need to react promptly through effective decisions, using the accounting knowledge stored in a smart database. This knowledge can be evaluated and included in the chapter of intangible assets in the balance sheet of the entity, which is a great source of information for the financial position of the company and the evaluation of business performance. Management decisions depend on the database that is available at that time. Each judgment is by its nature subjective, so the results of the estimation may differ. Tangible and intangible assets represent a significant proportion of the assets of many companies. For the application of accounting estimates to recognize and measure such assets, there are specific regulations.*

Keywords: accounting knowledge, intangible assets, intangibles, human capital, corporate performance, efficient management, intelligent systems, competitiveness, productive industry, strategic development

JEL Classification: D14; L25; M41; O34

Introducere

În ultimii ani, au existat multe schimbări în mediul social, economic, financiar și tehnologic. Multe dintre aceste schimbări au generat presiuni pentru o revizuire profundă a metodelor și stilurilor de comunicare adoptate de entități. Globalizarea piețelor și economiilor, răspândirea investițiilor de capital și accesul la piețele financiare internaționale au determinat o conștientizare a transparenței informației, a responsabilității sociale și a armonizării practicilor de comunicare corporativă.

Într-o societate în care valoarea de piață a unei entități este data în proporție de 75-85% de valoarea activelor intangibile, putem afirma ca actuala contabilitate nu oferă informații suficiente relevante pentru o entitate în vederea luării deciziilor pe termen mediu și lung. Informațiile contabile ca parte a sistemului informațional general al entității reprezintă o parte a capitalului uman, un activ ascuns, care nu este vizibil în situațiile financiare ale entității, precum activele tangibile.

Dacă în urmă cu 20 de ani cifrele contabile erau simple informații pentru raportările contabile, în prezent, trecute prin filtrul gândirii, acestea devin cunoștințe contabile stocate într-o bază de date de inteligență artificială. Acestea constituie un activ intangibil, iar înregistrarea în bilanț ca și bun patrimonial se face dacă sunt îndeplinite criteriile specifice de recunoaștere.

În acest context, termenul „aplicații ale cunoașterii și tehnologiei informației” indică una dintre forțele motrice cheie, care a declanșat schimbări dramatice în structura operațională a diferitelor entități. Aceste schimbări, în combinație cu creșterea cererilor clienților, provoacă în mod constant entitățile să-și atragă atenția de la resurse tangibile la resurse intangibile.

Aceste active au jucat întotdeauna un rol limitat în trecut, iar acum manipularea lor sistematică este considerată un factor esențial pentru competitivitate. În sursele bibliografice activele intangibile se întâlnesc sub denumirea de active necorporale sau imobilizări necorporale.

Activele necorporale, inclusiv cunoștințele, informațiile, proprietatea intelectuală și experiența reprezintă oportunități de creștere viitoare și considerente importante de rentabilitate, care sunt esențiale pentru evoluția valorii bazate pe piață a unei entități. De fapt, imobilizările necorporale au prevalat ca măsuri de competență de bază și avantaj competitiv, care pot fi utilizate pentru a explica diferența dintre valoarea bazată pe piață și valoarea contabilă a unei entități într-un moment de scădere a utilității raportării financiare curente. Ca urmare, mulți cercetători sunt interesați să descrie structura activelor necorporale și încearcă să definească componenta principală care afectează valoarea de piață. Cu toate acestea, nu există nicio uniformitate în abordarea acestei probleme în mediul de cercetare, deși o înțelegere mai generică a compoziției imobilizărilor necorporale devine evidentă.

În studiul de cercetare ne propunem să fundamentăm răspuns la următoarele dileme: *cât de necesare sunt cunoștințele contabile în asigurarea unui sistem de management corporativ performant și cum pot fi evaluate și contabilizate?*

Așadar, în actualul context al procesului de globalizare economică și de accentuare a mediului concurențial, managementul entității moderne are nevoie de numeroase informații care trebuie elaborate, furnizate, interpretate și controlate. *Din punct de vedere contabil, aceste informații pot fi clasificate ca un activ intangibil în contabilitatea entității, iar cu ajutorul lor pot rezulta indicatori-cheie de măsurare a performanței entității în mediul concurențial în care își derulează activitatea economică.* Pentru menținerea competitivității și creșterea performanței economice entitățile trebuie să se adapteze rapid și să ia cele mai bune decizii strategice. Sistemul de *business intelligence* poate fi un instrument modern care să furnizeze informațiile contabile necesare îndeplinirii acestui scop.

Stadiul cercetării

Analiza critică a literaturii de specialitate ne-a permis să facem o trecere în revistă a ceea ce privește relația dintre activele intangibile, performanța financiară și guvernanta corporativă.

În opinia lui Lev, activele intangibile reprezintă dreptul la beneficii viitoare economice, fără a avea formă materială fizică [7]. Există multe definiții date de specialiști pentru activele necorporale, cele mai multe abordate prin prisma cercetătorului acestei arii. În mod specific, activele intangibile sunt măsurate ca diferența între valoarea de piață a entității (*market value*) și valoarea contabilă (*book value*) (Striukova, 2008). Analize similare sunt evidențiate și de indicatorul utilizat pentru entitățile listate, reprezentat de valoarea contabilă împărțită la valoarea de piață [12]. În orice caz, aceasta evaluare a activelor intangibile la valoarea de piață ține de psihologia investitorilor (Beattie and Thomson, 2005), comportamentul Mimetic [3] sau de standardele contabile [4].

Având în vedere importanța activelor necorporale, dar și controversele specialiștilor legate de modul de măsurare a acestora, Comisia Europeană a lansat proiectul Meritum, cu scopul de a aduna cercetătorii europeni și a continua studiile. Proiectul a condus la clasificarea activelor intangibile în 3 categorii: *capital uman, capital organizațional (structural) și capital relațional* [5].

Capitalul uman este reprezentat de cunoașterea, abilitățile și know-how-ul angajaților. *Exemplele includ capacitatea de a inova, creativitatea, know-how-ul, experiența, capacitatea de a lucra într-o echipă, flexibilitatea angajaților, motivația, satisfacția, capacitatea de învățare, calificările, experiența, formarea, managementul carierei.*

Studiile din domeniul capitalului uman dovedesc că statele care investesc mai mult în capital uman (educație, cercetare, sănătate) sunt și cele care înregistrează cele mai însemnate

performanțe financiare [10, p.10]. Istoria capitalului uman cunoaște multe ascensiuni și declinuri, în funcție de interesele și motivațiile lumii academice sau politice. Astfel, dacă primele estimări ale capitalului uman au fost interesate în demonstrarea puterii politice a unei națiuni, cercetările din zilele noastre au teme foarte diverse: începând de la importanța tehnologiei și a pregătirii speciale, continuând cu pregătirea generală și rolul important al sănătății, până la relevanța pieței forței de muncă și a migrației [13].

În pofida extinderii pe scară largă a termenului „capital uman”, a prezenței lui în numeroase lucrări și publicații recente, lansării unor lucrări consacrate cu predilecție acestui fenomen, capitalul uman rămâne, în continuare, puțin studiat și insuficient integrat în cercetările economice, elaborările teoretico-practice, fiind afectate de incertitudine, caracter neunivoc, adeseori contradictoriu.

Performanța capitalului uman se reflectă în eficacitatea economică și ritmurile de creștere. Prin urmare, investițiile în sfera învățământului și a pregătirii profesionale sunt considerate ca fiind unele dintre cele mai eficiente [13]. Astfel, capitalul uman, care este practic inseparabil de purtătorii lui, se încadrează în procesul inovațional ca element indispensabil al acestuia. Elaborarea respectivului concept, cercetarea principiilor funcționării capitalului uman i-au adus lui G. Becker, în 1992, Premiul Nobel în domeniul economiei [14, pag. 5].

Capitalul organizațional (sau structural) se referă la capacitatea entității de a-și mobiliza angajații, precum și de a sprijini procesul de schimbare necesar pentru executarea strategiei. Acesta include practicile, procedurile, sistemele, culturile și bazele de date ale entității. *Exemplele includ flexibilitatea structurală, un serviciu de documentare, existența unui centru de cunoștințe, utilizarea generală a tehnologiilor informaționale și practicile de învățare ale entității.*

Capitalul relațional se referă la resursele relațiilor de afaceri ale unei entități cu clienții, furnizorii și partenerii externi ai acesteia. Acesta acoperă, de asemenea, părțile din capitalul uman și organizațional implicat în relația entității cu aceste părți interesate. *Exemplele includ imaginea mărcii, loialitatea clienților, satisfacția clienților, relațiile cu furnizorii, puterea de piață și capacitatea de a negocia cu entitățile financiare.*

Această clasificare a fost elaborată și îmbogățită de mai mulți cercetători și, în special, Li [8], a cărei activitate a fost citată și susținută de mai multe studii, inclusiv de cele ale Mangena (2010) și Maaloul (2016). În esență, această clasificare a devenit pe scară largă un standard pentru profesioniști și cercetători deopotrivă.

Impactul activelor necorporale asupra performanței entității este, în continuare, supus dezbaterii în literatura de specialitate. Lazzarotti (2011) a dezvoltat un model pentru studierea influenței activităților de cercetare-dezvoltare asupra diferiților indicatori de performanță [6]. Cheillan (2016) a arătat impactul pozitiv al performanței sociale și al responsabilității produselor asupra performanței operaționale. Studii suplimentare au demonstrat că și calitatea produsului, a mărcii sau a reputației poate conduce la o performanță comercială mai bună (Elissavet, 2013).

Scopul și obiectivele cercetării

Scopul studiului constă în realizarea unei analize empirice privind activele clasificate drept imobilizări necorporale, evaluarea, contabilizarea și prezentarea informațiilor aferente în situațiile financiare, în vederea identificării actualului context aferent temei, dar și pentru a formula concluziile legate de subiectul cercetării. Pentru a realiza și pune în valoare scopul cercetării, au fost stabilite următoarele **obiective**:

- a) examinarea teoretică a conținutului economic al noțiunii de imobilizări necorporale;
- b) identificarea și caracteristica criteriilor de clasificare a imobilizărilor necorporale;
- c) delimitarea și examinarea problemelor privind recunoașterea imobilizărilor necorporale;

- d) identificarea bazei juridice în soluționarea problemelor recunoașterii unui element în componența imobilizărilor necorporale;
- e) constatarea faptului privind posibilitatea evaluării și contabilizării capitalului uman în componența imobilizărilor corporale;
- f) analiza aspectelor metodologice generale ale contabilității imobilizărilor necorporale;
- g) sinteza aspectelor cercetate și formularea concluziilor.

Metodologia cercetării

Cercetarea noastră este de tip calitativ și intenționează să demonstreze și să accentueze importanța activelor intangibile în asigurarea competitivității și consolidării cotei de piață. Astfel, investigarea implică observarea obiectivă, raționamentul profesional și se axează pe expunerea cercetării empirice privind percepția și rolul contabilității în gestionarea imobilizărilor necorporale. Ca tehnică indirectă de cercetare am utilizat analiza prevederilor legislație în domeniul contabilității în vederea realizării unei recenzii calitative cu privire la imobilizările necorporale, inclusiv capitalul uman. Cercetarea științifică are drept scop obținerea informațiilor necesare pentru validarea obiectivelor cercetării.

Conținutul de bază

La nivelul prevederilor contabile internaționale, aspectele legate de contabilizarea imobilizărilor necorporale se regăsesc în cadrul IAS 38 „Imobilizări necorporale”. Acest standard prevede modul de recunoaștere ca imobilizare necorporală dacă și numai dacă sunt îndeplinite criteriile specifice. Totodată, standardul precizează modul de evaluare a imobilizărilor necorporale, contabilizare și precizează informațiile specifice privind imobilizările necorporale ce trebuie raportate [2, pct. 1].

O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil și controlabil de către entitate care nu are o formă fizică.

Cercetarea aprofundată a prevederilor standardelor de contabilitate, ne-a permis să constatăm că obiectul **se recunoaște** ca imobilizare necorporală 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 a obiectului poate fi evaluat în mod fiabil [2, pct. 8, 18, 21].*

În scopul contabilizării, recunoașterea rezidă în examinarea:

1. **corespunderii** caracteristicilor și particularităților, de care elementul respectiv dispune definiției de imobilizare necorporală;
2. **satisfacerii** criteriilor de recunoaștere stabilite în standardele de contabilitate;
3. **respectării** principiilor generale contabile.

În soluționarea problemelor de recunoaștere, evaluare, contabilitatea intrărilor, amortizării, transmiterii dreptului neexclusiv de utilizare a imobilizărilor necorporale, de cesiune și de ieșire, *entitatea se conduce de prevederile standardelor de contabilitate*. În Politicile contabile poate fi prevăzută, de asemenea, respectarea prevederilor diferitor legi speciale, hotărâri, acte normative, convenții, aranjamente, tratate internaționale, precum *Legea privind protecția invențiilor, Legea privind protecția mărcilor, Legea privind protecția desenelor și modelelor industriale, Legea privind dreptul de autor și drepturile conexe etc.*

Drept bază juridică în clarificarea problemei recunoașterii unei element în componența imobilizărilor necorporale servesc documentele justificative (*licența, brevetul de invenție, factură fiscală, dreptul de utilizare a mărcii, dreptul de utilizare a unui desen etc.*) și legislația aferentă reglementării protecției juridice a obiectelor proprietății intelectuale.

În practica entităților pot fi analizate trei variante de recunoaștere a obiectelor proprietății intelectuale în componența immobilizărilor necorporale:

1. Dacă elementul din domeniul obiectelor proprietății intelectuale nu necesită lucrări de pregătire spre utilizare și nu este interconexat cu alte active, acesta *se recunoaște la data eliberării dreptului de protecție*.
2. Când obiectul proprietății intelectuale necesită lucrări de pregătire spre utilizare la destinație și nu este interconexat cu alte active, acesta *se recunoaște în componența activelor după finisarea lucrărilor menționate*.
3. Dacă obiectul proprietății intelectuale este interconexat cu un alt activ care necesită lucrări de pregătire spre utilizare la destinație, atunci el va fi *recunoscut în componența activelor la data primirii în funcțiune a activului interconexat* [9, p.266-269].

Analiza reglementărilor contabile a permis identificarea a două criterii de clasificare a immobilizărilor necorporale, fapt prezentat în figura 1.

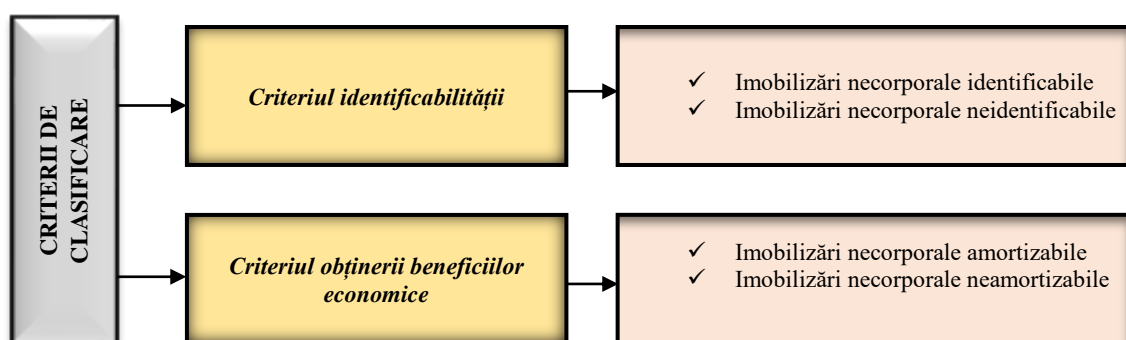


Fig. 1. Clasificarea immobilizărilor necorporale prin prisma prevederilor standardelor de contabilitate

Sursa: elaborat de autori în baza prevederilor IFRS 38 [2]

Se consideră **identificabilă immobilizarea necorporală** care:

- ✓ este separabilă de alte immobilizări, poate fi înstrăinată, vândută, transferată, cesionată printr-un contracte de licență/cesionare, transmisă terților în folosință;
- ✓ decurge din drepturile contractuale, indiferent dacă aceste drepturi sunt transferabile.

Astfel, din această categorie fac parte activele ce pot fi separate și evaluate în mod individual, având o durată de utilizare determinabilă și de lungă durată: *toate obiectele proprietății intelectuale, inclusiv, know-howul; rezultatele obținute în cadrul cercetărilor științifice; contractele cu angajații, clienții și furnizorii; drepturile privind utilizarea pe termen lung a immobilizărilor corporale ce aparțin unor terți; licențele de activitate în anumite domenii; drepturile de exploatare a unor zăcăminte naturale, zonele piscicole sau forestiere etc.; bibliotecile tehnice etc.*

Immobilizările necorporale neidentificabile prezintă intangibilele ce nu pot fi separate de activitatea entităților sau a angajaților acesteia, au o durată de utilizare nedeterminată și, prin urmare, nu se supun amortizării. *Ele includ ansamblul combinat al factorilor de producție materiali, amplasarea favorabilă a entității, disponibilitatea personalului calificat, modalitățile de gestiune și control intern, denumirea entității și reputația ei, fidelitatea clienței, costurile promovării etc.* Expresia valorică a acestora în mediul de afaceri este definită prin noțiunea de fond comercial, ultimul fiind considerat ca „cel mai intangibil dintre intangibile”.

De regulă, identificarea determină realizarea altui criteriu de recunoaștere a immobilizărilor necorporale – costul de intrare. Ambele criterii sunt realizate în baza documentului justificativ. Conform prevederilor IAS 38 „Immobilizări necorporale”, entitatea recunoaște *immobilizări necorporale amortizabile și neamortizabile*. La baza divizării immobilizărilor necorporale în

amortizabile și neamortizabile stă criteriul obținerii beneficiilor economice pe o perioadă determinată sau nedeterminată.

În componența **imobilizări necorporale amortizabile**, se includ toate imobilizările necorporale primite de către licențiat pe baza contractelor de licență cu drept neexclusiv și cele care, conform legislației în vigoare, au o durată certă. Astfel, amortizarea imobilizărilor necorporale se calculează în baza valorii amortizabile și duratei de utilizare prin aplicarea metodelor prevăzute de standard. Amortizarea trebuie să înceapă atunci când activul este disponibil pentru a fi utilizat, adică atunci când se află în locul și în starea necesară pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere [2, pct. 97].

Dacă în urma analizei factorilor relevanți [2, pct. 90] entitatea nu poate stabili limita previzibilă a perioadei în care activul va genera beneficii economice, astfel de active vor fi tratate ca imobilizări necorporale neamortizabile. Imobilizările necorporale neamortizabile nu se amortizează, fiind supuse testului de depreciere. Deci, **neamortizabile se consideră imobilizările** pentru care nu s-a stabilit o durată de utilizare bine determinată.

Durata de utilizare a unei imobilizări necorporale poate fi influențată atât de factori economici, cât și de factori juridici. Factorii economici determină perioada în cursul căreia entitatea va primi beneficii economice viitoare. Factorii juridici pot limita perioada în cursul căreia entitatea controlează accesul la beneficiile respective. Astfel, durata de utilizare va fi durata cea mai scurtă dintre perioadele determinate de acești factori [2, pct. 95].

În stabilirea duratei de utilizare, entitatea poate să se conducă de actele normative ce reglementează termenele de valabilitate a titlurilor de protecție, fapt prevăzut de IAS, unde se recomandă ca entitatea să stabilească de sine stătător durata în funcție de circumstanțele existente la moment. Astfel, dacă din utilizarea imobilizării necorporale entitatea preconizează să obțină beneficii economice în decursul unei perioade mai scurte, decât durata stabilită anterior, durata de utilizare a activului respectiv corespunde perioadei de obținere a beneficiilor economice. *Spre exemplu, dacă după calitățile și caracteristicile sale brevetul poate fi folosit 10 ani, dar va genera beneficii economice doar în curs de 8 de ani, durata de utilizare a acestuia va constitui 8 ani.*

Dacă am năzuia să contabilizăm capitalul uman, primă dată am încerca să vedem dacă respectă definiția în totalitate. După cum am putut observa, capitalul uman este o resursă, deoarece în cele mai multe cazuri acesta crește valoarea de piață a entităților, însă problema pe care aceste active imateriale o ridică este că **sunt greu de identificat**, iar beneficiile viitoare pe care le generează sunt de cele mai multe ori nesigure. Problema contabilizării capitalului uman este una de actualitate, deoarece nu putem nega valoarea pe care acesta o dă entității excluzându-l total, dar conform standardelor de contabilitate, capitalul uman nu poate fi contabilizat, deoarece este un activ generat intern, iar valoarea acestuia este de foarte multe ori considerată nerelevantă. Însă, adesea, capitalul uman este responsabil pentru o creștere economică favorabilă a entității.

Cercetarea aprofundată a capitalului uman și a cunoștințelor, în contextul constituirii capitalului intelectual, demonstrează că acestea sunt nu doar premisele capitalului intelectual, dar și o eventuală temelie pentru clasificarea elementelor constitutive ale acestuia. În opinia noastră, divizarea capitalului intelectual în capital uman și cunoștințe este mai judicioasă, deoarece în clasificările bazate pe divizarea capitalului intelectual în active de piață, active umane, de proprietate intelectuală și infrastructură, sau în capital uman și structural, compus din capitalul clienței, cel organizațional și, în unele cazuri, capitalul relațional, se manifestă tendința generală de dispersare neîntemeiată a obiectelor de proprietate intelectuală, acestea fiind încadrate în diverse elemente ale capitalului intelectual, și de subapreciere a domeniului proprietății intelectuale care în fond este cea mai formalizată și identificabilă componentă a capitalului intelectual.

Astfel, *în activele de piață* se includ mărcile de produse, contractele de licențiere, reprezentând nemijlocit domeniul proprietății intelectuale și fiind menționat în clasificarea respectivă ca element independent al acesteia.

În același mod, *în infrastructură* se includ elemente ale proprietății intelectuale cum sunt tehnologiile, metodele și procedeele de gestionare, bazele de date etc.

Totodată, în cazul în care capitalul uman răspunde definiției activului și i se poate atribui un cost, acesta poate fi prezentat în situațiile financiare ale entității, însă, conform IAS 38, capitalul uman nu poate fi recunoscut ca și activ, deoarece este generat intern, iar costul dezvoltării acestuia este considerat o simplă cheltuială și nu o investiție. De aceea, problema prezentării în situațiile financiare a capitalului uman poate să fie extrem de dificilă, pentru că respectând normele în vigoare, capitalul uman nu poate fi contabilizat, însă, având în vedere beneficiile pe care acesta le poate aduce entității, este posibil de arătat valoarea în situațiile financiare, prin prezentarea acestuia în notele explicative ale situațiilor financiare.

Ideea prezentării în notele explicative, precum costul de piață al entității, alături de valoarea activelor intangibile, în mod special fondul comercial intern al acesteia, este una extrem de rezonabilă, deoarece în acest caz investitorii și acționarii pot vedea adevărata valoare a entității. Totodată, din informațiile prezentate putem observa modul în care entitatea se va dezvolta în viitor, precum și cât este dispusă să investească în capitalul uman. Iar, o entitate care demonstrează că este pregătită să își mărească valoarea de piață și să aibă parte de creșteri economice viitoare, este considerată extrem de profitabilă, deoarece prin aceste metode de dezvoltare a capitalului uman se asigură de faptul că își va continua activitatea și pe viitor la fel de bine, iar intenția acestui tip de management este ca entitatea să se dezvolte.

În acest context, entitățile, care doresc să fie competitive și performante, vor implementa și dezvolta o bază de date inteligentă pentru cunoștințele contabile, pentru a înțelege piața și a anticipa reacțiile competitorilor. Cu ajutorul acestor baze de cunoștințe inteligente vor lua decizii eficiente pentru maximizarea valorii entităților deținute și pentru consolidarea poziției pe piață [1].

În opinia noastră, legătura puternică existentă între imobilizările necorporale și capitalul uman determină creșterea competitivității și eficientizarea tehnologiilor, contribuind la dezvoltarea implementării procesului de dezvoltare sustenabilă.

O entitate **controlează o imobilizare necorporală** în cazul în care are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare din utilizarea acesteia și restricționării accesului altora la acestea. Beneficiile economice viitoare generate de imobilizare necorporală reprezintă veniturile din vânzarea produselor, din prestarea serviciilor sau economiile de costuri care rezultă din utilizarea acestei imobilizări [2, pct. 17]. Astfel, volumul beneficiilor economice posibil de a-l obține entitatea îl determină în baza calculelor raționale [2, pct. 22], iar costul de intrare - în baza documentelor primare sau celor centralizatoare în cazul creării imobilizărilor de către entitate.

Capacitatea unei entități de a controla beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală provine în mod normal din drepturile legale a căror aplicare poate fi susținută în instanță. În absența unor drepturi legale, controlul este mai dificil de demonstrat. Cu toate acestea, aplicabilitatea legală a unui drept nu este o condiție necesară pentru control, întrucât entitatea poate fi capabilă să controleze beneficiile economice viitoare în alt mod. Astfel, *entitatea va controla beneficiile, de exemplu, din cunoștințe tehnice și de piață astfel, cunoștințele respective sunt protejate de drepturi legale precum drepturile de autor, o restricție impusă de un contract comercial sau obligația juridică a angajaților de a păstra confidențialitatea.*

O entitate poate avea un portofoliu de clienți sau o cotă de piață și poate preconiza că, datorită eforturilor sale pentru dezvoltarea relațiilor de afaceri cu clienții și pentru creșterea loialității acestora, clienții vor continua relațiile comerciale cu entitatea. Cu toate acestea, în absența

drepturilor legale care să protejeze sau a altor mijloace prin care să controleze relațiile cu clienții sau loialitatea acestora față de entitate, entitatea nu are, de obicei, suficient control asupra beneficiilor economice preconizate din relațiile cu clienții și asupra loialității acestora pentru astfel de elemente pentru a corespunde definiției imobilizărilor necorporale. Doar în cazul în care astfel de tranzacții de schimb oferă și dovada că relațiile cu clienții sunt separabile, acele relații cu clienții corespund definiției unei imobilizări necorporale.

Pentru a putea afirma că entitatea își asumă beneficiile datorate capitalului uman, trebuie să determinăm dacă valoarea de piață este mai mare datorită acestuia, este în continuă dezvoltare și se investește suficient în acesta. De asemenea, noțiunea de control face referire și la riscuri, iar dacă entitatea își asumă beneficiile, pentru a putea considera că aceasta controlează resursa, trebuie să demonstreze că poate controla și riscurile aferente acesteia. În acest context, dacă entitatea este dispusă către investirea de resurse în capitalul uman, este mai mult ca sigur să aibă în considerare și riscurile aferente acestuia, cum ar fi plecarea angajaților foarte bine calificați la alte entități. Conform cercetătorilor în domeniu, acest risc poate fi controlat printr-un bun management și prin crearea unui capital uman unic, care să fie compatibil doar cu entitatea care l-a creat, nu și cu alte entități. Prin urmare, problema controlului asupra capitalului uman este privită individual de fiecare entitate în parte.

Dar, nu toate elementele descrise la punctul 9 corespund definiției unei imobilizări necorporale, respectiv caracterul identificabil, controlul asupra unei resurse și existența unor beneficii economice viitoare. Dacă un element care intră sub incidența standardului nominalizat nu corespunde definiției unei imobilizări necorporale, costul aferent achiziției sau realizării sale pe plan intern este recunoscut drept cheltuială în momentul în care este suportat [2].

De exemplu, dacă un website generează venituri din publicitate și plasarea anunțurilor cu plată, este un magazin online sau generează venituri din alte surse, acest website poate fi recunoscut ca o imobilizare necorporală. Dacă entitatea nu este capabilă să argumenteze modul în care un website va genera beneficii economice viitoare probabile, or website-ul este elaborat pentru promovarea sau prezentarea entității, acesta se va recunoaște la cheltuielile perioadei.

Entitatea dobânditoare poate recunoaște drept activ unic un grup de imobilizări necorporale complementare cu condiția ca activele individuale să aibă durate de utilizare similare. *De exemplu, termenii „marcă” și „nume de marcă” sunt deseori utilizați ca sinonime pentru mărci de comerț și alte mărci. Totuși, aceștia din urmă sunt termeni generali de marketing utilizați în mod normal pentru a face referire la un grup de active complementare cum ar fi marca de comerț (sau marca de servicii) și denumirea sa comercială, formulele, rețetele și cunoștințele sale tehnologice.*

Dacă activul este dobândit în cadrul unei combinări de întreprinderi, elementul în cauză face parte din fondul comercial recunoscut la data achiziției.

Fondul comercial, apare la consolidarea entităților, achiziționarea de entități, la efectuarea unor investiții și reprezintă dreptul de utilizare a unor factori neidentificabili, precum nivelul de calificare a cadrelor, reputația înaltă a produselor sau serviciilor, atmosfera în colectiv, cota de piață etc.

Pentru a calcula suma fondului comercial este necesar să se determine:

- 1) *valoarea activelor identificabile ca diferență dintre valoarea justă a activelor și datorii identificabile, precum și a datorii contingente;*
- 2) *cota entității-cumpărător în activele nete identificabile ale vânzătorului prin înmulțirea valorii activelor nete la cota cumpărătorului (în cazul în care entitatea procură doar o parte din acțiuni);*
- 3) *mărimea fondului comercial ca diferență dintre prețul de procurare al altei entități în ansamblu și/sau al acțiunilor și valoarea activelor nete identificabile.*

Entitatea poate suporta datorii pentru *procurarea, dezvoltarea, cercetarea, întreținerea sau modernizarea* unor imobilizări necorporale, precum cunoștințele științifice sau tehnice, proiectarea și implementarea unor noi procese sau sisteme, licențele, proprietatea intelectuală, cunoștințele despre piață și mărcile comerciale.

În practica entităților pot fi divizate două variante de **procurare a imobilizărilor necorporale**:

a) Procurarea dreptului patrimonial neexclusiv aferent utilizării imobilizărilor necorporale pe un termen limitat prevăzut de contractul de licență. *Spre exemplu: procurarea drepturilor neexclusive aferente noilor tehnologii, desenelor și modelelor industriale, mărcilor de produse și servicii, invențiilor etc. Programele informatice pot fi cumpărate cu sau fără limitarea termenului de utilizare a acestora.*

b) Procurarea dreptului patrimonial exclusiv asupra imobilizărilor necorporale perfectându-se contract de cesiune. Licențiarul va fi lipsit de posibilitatea de a utiliza imobilizările necorporale, deoarece dreptul exclusiv juridic este transmis licențiatului. În acest caz, cumpărătorul devine titularul de drepturi exclusive asupra imobilizărilor necorporale procurate. Astfel, **dezvoltarea** este 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. 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.

Conform prevederilor IAS 38 „*Imobilizări necorporale*”, 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 [2, pct. 57].

Exemple de activități de dezvoltare pot fi:

- proiectarea, construcția și testarea unor prototipuri și modele înainte de producție și utilizare;
- proiectarea instrumentelor, șabloanelor, tiparelor și matritelor 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; și
- proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

Iar, **cercetarea** este investigarea inițială și planificată întreprinsă în scopul dobândirii unor cunoștințe sau înțelegeri științifice ori tehnice noi.

Astfel, conform prevederilor IAS 38 „*Imobilizări necorporale*”, 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. *Exemple de activități de cercetare pot fi:*

- 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; și
- formularea, proiectarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite [2, pct. 56].

Așadar, aceste costuri sunt recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.

Identificarea, clasificarea și tratarea corectă și eficientă a activelor necorporale reprezintă o chestiune importantă care trebuie tratată de entități, în special atunci când întreprind acțiuni de cercetare și dezvoltare. Acest lucru este relevant mai ales în cazul activelor de proprietate intelectuală care necesită expertiză și planificarea specifică a resurselor.

Concluzii

În urma studiului realizat, autorii au constatat următoarele aspecte:

1. În obținerea informațiilor cât mai obiective cu privire la imobilizările necorporale, autorii recomandă respectarea criteriilor specifice de recunoaștere stabilite de IAS 38.
2. În soluționarea problemelor de recunoaștere, evaluare, contabilitatea intrărilor, amortizării, transmiterii dreptului neexclusiv de utilizare a imobilizărilor necorporale, de cesiune și de ieșire, entitatea se va conduce de prevederile standardelor de contabilitate și poate anticipa în Politicile contabile respectarea prevederilor diferitor legi speciale, hotărâri, acte normative, convenții, aranjamente, tratate internaționale.
3. În vederea contabilizării exacte a imobilizărilor necorporale, entitatea va ține cont de criteriul identificabilității și criteriul obținerii beneficiilor economice.
4. Fondul comercial, apare la consolidarea entităților, achiziționarea de entități, la efectuarea unor investiții și reprezintă dreptul de utilizare a unor factori neidentificabili, precum nivelul de calificare a cadrelor, reputația înaltă a produselor sau serviciilor, atmosfera în colectiv, cota de piață etc.
5. Conform IAS 38, capitalul uman nu poate fi recunoscut ca și activ, deoarece este generat intern, iar costul dezvoltării acestuia este considerat o simplă cheltuială și nu o investiție. Indiferent de beneficiile pe care capitalul uman le oferă entității și de rolul major al acestuia, nu poate fi inclus în situațiile financiare, iar singura posibilitatea este ca acesta să fie prezentat ca și informației non-financiară pentru a arăta plusurile de valoare pe care acesta le aduce entității.

De fapt, importanța tot mai mare a investițiilor în intangibile amplifică nevoia de dezvoltare a capitalului uman și această tendință generală poate avea, de asemenea, implicații profunde asupra ocupării forței de muncă și a inegalității câștigurilor salariale. Companiile își dau seama că pentru a rămâne competitive, trebuie să își gestioneze corect resursele și capacitățile intelectuale.

Referințe bibliografice:

1. AWAD, Elias M, HASSAN M. Ghaziri. *Knowledge management*. Pearson Education India, 2004. 480 p.
2. IAS 38 „*Imobilizări necorporale*”. Disponibil online <https://mf.gov.md/ro/lex>
3. JAWADI, SAHUT, *Inefficiency et Dynamique des Marchés Financiers*. 2009. 220 p. ISBN 9782296217515.

4. JEAN-MICHEL SAHUT, SANDRINE BOULERNE, FRÉDÉRIC TEULON. *Do IFRS provide better information about intangibles in Europe?* Accounting and Finance. Emerald Group Publishing, vol. 10 (3), pp. 267-290, August 2011.
5. JOSÉ MARÍA VIEDMA MARTÍ. *Nuevas aportaciones en la construcción del paradigma del capital intelectual.* Revista de economía y empresa. Vol. 19, nr. 48, 2003, pag. 103-144. ISSN 0213-2834.
6. LAZZAROTTI, V, MANZINI, R, MARI, L. *A model for R&D performance measurement.* În: Int. J. Production Economics 134 (2011) p. 212-223.
7. LEV, B, *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, 2000, 215 p. ISBN 081570093-8
8. LI, J, PIKE R., HANIFFA R. *Intellectual capital disclosure and corporate governance structure in UK firms.* Journal Accounting and Business Research, Volume 38, 2008.
9. *Managementul proprietății intelectuale.* Colectiv de autori. Coordonator Badâr Iu. Chișinău: Tipografia Centrală, 2018. 312 p.
10. MURSA, G., IGNAT, I. *Capital uman și competitivitate.* Iași: Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, 2009. 222 p. ISBN: 978-973-703-286-7.
11. RADU, F. *Eficiența informațiilor contabile în managementul întreprinderii*, Iași: Ed. Tehnopress, 2009. 411 p. ISBN 978-973-702-590-6.
12. ZHANG, X-J, *Book-to-market ratio and skewness of stock returns.* Accounting Review: November 2013, Vol. 88, No. 6, pp. 2213-2240.2013
13. ДОРОШЕНКО, Ю.А., ЛЕБЕДЕВ, О.В. *Живые вложения человеческого капитал как приоритетный объект инвестиций.* Креативная экономика, nr. 5, 2007. стр. 11-18. ISSN: 2409-4684 (online).
14. КОРИЦКИЙ, А.В. *Истоки и основные положения теории человеческого капитала.* Креативная экономика, nr. 5, 2007. стр. 3-10. ISSN: 2409-4684 (online).