

Imobilizări necorporale generate intern (programe informatice)**Recunoașterea, evaluarea și tratamentul contabil
al imobilizărilor necorporale generate intern
– programe informatice –****1. Recunoașterea imobilizărilor necorporale generate intern**

Recunoașterea unui element drept imobilizare necorporală presupune ca entitatea să poată demonstra că elementul respectiv se încadrează în definiția unei imobilizări necorporale și, în același timp, îndeplinește criteriile generale de recunoaștere.

Reglementările contabile acceptă faptul că este dificil de evaluat dacă o imobilizare necorporală generată intern îndeplinește condițiile pentru recunoaștere, din cauza problemelor în a:

- ⇒ identifica dacă există și momentul în care apare un activ identificabil care va genera beneficii economice viitoare;
- ⇒ determina în mod fiabil costul imobilizării necorporale.

De aceea, pe lângă prevederile referitoare la recunoașterea și evaluarea imobilizărilor necorporale în general, s-au stabilit un set de reguli ce trebuie aplicate atunci când se analizează dacă se poate recunoaște sau nu se poate recunoaște o imobilizare necorporală generată intern. Iată aceste reguli:

Regula nr. 1: Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaștere, o entitate trebuie să împartă procesul de generare a activului în:

- a) faza de cercetare; și
- b) faza de dezvoltare.

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.

Regula nr. 2: Nicio imobilizare necorporală provenită din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută.

Deoarece 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, costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.

Conform **punctului 166 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014**, exemple de activități de cercetare sunt:

- a) activitățile destinate obținerii de cunoștințe noi;
- b) identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoștințe;
- c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; și
- d) formularea, proiectarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătățite.

Regula nr. 3: 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 următoarele elemente:

- 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 de a o vinde;
- c) capacitatea sa de a utiliza sau de a 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; ori
 - utilitatea imobilizării necorporale, dacă se prevede folosirea acesteia pe plan intern;
- 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.

Conform **punctului 168 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014**, exemple de activități de dezvoltare sunt:

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

Atenție!

Cheltuielile cu mărcile, titlurile de publicații, listele de clienți și alte elemente similare în fond generate intern nu pot fi diferențiate de costul dezvoltării entității ca întreg. În consecință, astfel de elemente nu sunt recunoscute ca imobilizări necorporale.



2. Costul imobilizărilor corporale generate intern

Costul unei imobilizări necorporale generate intern este suma costurilor suportate de la data la care imobilizarea necorporală a îndeplinit pentru prima dată criteriile de recunoaștere. Acest cost este format din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea și pregătirea activului pentru a fi capabil să funcționeze în scopul stabilit de către conducerea entității.

Pot fi costuri direct atribuibile imobilizării necorporale:

- a) cheltuielile cu materialele și serviciile utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;
- b) cheltuielile cu personalul implicat în generarea imobilizării necorporale;
- c) taxele de înregistrare a unui drept legal; și

d) amortizarea brevetelor și licențelor utilizate pentru generarea imobilizării necorporale.

Nu pot fi considerate componente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern următoarele elemente:

a) costurile aferente vânzării, cele administrative și alte costuri generale de regie, cu excepția cazului în care astfel de costuri pot fi atribuite direct procesului de pregătire a imobilizării pentru utilizare;

b) ineficiențele identificate și pierderile inițiale din exploatare suportate înainte ca imobilizarea să atingă performanța planificată; și

c) costurile cu instruirea personalului pentru a utiliza activul.

Exemplul 1 – privind analiza condițiilor de recunoaștere a costurilor asociate creării unui website propriu ca pe o imobilizare corporală generată intern

Ca urmare a unui studiu de piață efectuat de către o firmă specializată, conducerea societății Libraria S.R.L. constată că volumul vânzărilor produselor sale va crește semnificativ dacă, pe lângă vânzarea în librărie, va oferi cumpărătorilor posibilitatea să achiziționeze cărțile și online. În urma acestei analize decide crearea unui website propriu prin intermediul căruia potențialii clienți să cumpere produse, prin plată electronică sau ramburs.

Varianta construirii unei pagini web anticipează o creștere semnificativă a vânzărilor comparativ cu alte două practici de vânzări, respectiv desfacerea în cadrul unor secțiuni speciale din marile magazine comerciale și comercializarea prin intermediul reprezentanților persoane fizice. De asemenea, se anticipează posibilitatea renunțării la contractul încheiat cu o firmă de publicitate.

Observație:

Entitatea dorește să creeze website-ul, anticipând capacitatea acestuia de a genera venituri – beneficii economice viitoare –, ceea ce îi oferă potențialul de a fi recunoscut ca o imobilizare necorporală generată intern la un moment dat.

În situația în care un website este dezvoltat doar sau în primul rând pentru promovarea și publicitatea propriilor produse și servicii, entitatea nu este capabilă să demonstreze modul în care acesta va genera beneficii economice viitoare probabile și, prin urmare, toate sumele cheltuite pentru dezvoltarea unui astfel de website trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, deoarece nu îndeplinește condițiile de a fi recunoscut ca o imobilizare necorporală.

Totodată, demonstrarea fezabilității din punct de vedere tehnologic sau a succesului comercial al unui website, cu scopul de a îndeplini dispozițiile de recunoaștere, nu se va putea realiza, în general, până ce costurile substanțiale nu vor fi recunoscute drept cheltuieli.

Prin urmare, în scopul încadrării ca imobilizare necorporală, website-urile generate intern trebuie tratate de la caz la caz, iar analiza recunoașterii costurilor generate de activitatea de construcție și exploatare a acestora trebuie să aibă în vedere situațiile concrete în care se desfășoară aceste activități.



Recunoașterea și evidențierea în contabilitate a contractelor de concesiune

Concesionarea se efectuează în baza unui contract prin care o instituție sau o autoritate publică, numită **concedent**, transmite pentru o perioadă determinată, de cel mult 49 de ani, unei alte persoane, numită **concesionar**, care acționează pe riscul și pe răspunderea sa, dreptul și obligația de exploatare a unui bun, a unei activități sau a unui serviciu public, în schimbul unei **redevențe**.

Potrivit reglementărilor contabile în vigoare, concesiunile primite se reflectă în contabilitatea entității (concesionar) care primește concesiunea:

- fie ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinată pentru concesiune. În acest caz, amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului;
- fie ca o cheltuială reprezentând redevențe/chirii, fără recunoașterea unei imobilizări necorporale în cazul în care contractul prevede plata unei redevențe/chirii, și nu o valoare amortizabilă, aspect reglementat în mod expres prin **O.M.F.P. nr. 1.802/2014**, la **punctul 176 alin. (2)**.



Pentru exemplificarea înregistrării în contabilitate a operațiunilor ce decurg din preluarea în concesiune a unor bunuri, se are în vedere o entitate care preia un bun în concesiune, pentru o perioadă de 40 de ani, în **două situații distincte**:

1. Concesiunea nu se poate recunoaște ca activ datorită faptului că, prin contract, nu se prevede o valoare amortizabilă a concesiunii, ci doar plata unor redevențe lunare.
2. Concesiunea poate fi înscrisă în activul bilanțului datorită faptului că, prin contract, se prevede o durată și o valoare totală a concesiunii.

În cazul celor două situații prezentate în continuare se utilizează aceleași date cu privire la:

- obiectul concesiunii;
- durata concesiunii;
- valoarea redevenței;
- termenele scadente (trimestrial).

De reținut!

Operațiunile ce decurg din derularea unui contract de concesiune se înregistrează în evidența contabilă în funcție de prevederile contractuale.

**1) Situația în care concesiunea nu se poate recunoaște ca activ:****Exemplu:**

Societatea Concesionar S.R.L. primește în concesiune un imobil, împreună cu terenul aferent. Contractul de concesiune cuprinde următoarele clauze principale:

- durata concesiunii este de 40 de ani începând de la data de 01.01.2018;
- valoarea redevenței trimestriale datorate este în sumă de 50.000 lei, plata fiind efectuată trimestrial;
- redevența este operațiune scutită de TVA fără drept de deducere conform prevederilor **art. 292 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal**, iar proprietarul nu formulează opțiunea pentru taxarea operațiunii în regim normal;



– la expirarea perioadei de concesiune se restituie imobilul luat în concesiune, împreună cu terenul aferent.

Deoarece contractul prevede plata unei redevențe, și nu o valoare amortizabilă, concesiunea nu va fi recunoscută în contabilitate ca o imobilizare necorporală.

Derularea contractului de concesiune se reflectă în contabilitate după cum urmează:

1) În data de **01.01.2018** se înregistrează, extracontabil, sumele reprezentând redevențele datorate pe întreaga perioadă de concesiune, în valoare totală de 8.000.000 lei (50.000 lei x 4 trimestre x 40 ani) în debitul contului 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”:

Debit cont 8036 8.000.000 lei

În cazul în care contractul de concesiune prevede și valoarea bunului care face obiectul concesiunii, concomitant, se evidențiază în cont extrabilanțier și valoarea bunului luat în concesiune, până la expirarea contractului, astfel:

Debit cont 8038 „Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie și alte bunuri similare” = valoarea bunului primit.

2) În data de **15.01.2018** se înregistrează redevența aferentă **trimestrului I** al anului 2018:

612	=	401	50.000 lei
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori”	

și, concomitent, se înregistrează sumele respective în creditul contului 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”:

Credit cont 8036 50.000 lei

Notă:

În cazul în care entitatea întocmește raportări lunare care impun contabilizarea lunară a veniturilor și cheltuielilor, suma recunoscută drept cheltuielă a perioadei (contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”) este suma corespunzătoare fiecărei luni.



3) Achitarea datoriei către **concedent**:

401	=	5121	50.000 lei
„Furnizori” (analitic concedent)		„Conturi la bănci în lei”	

Notă:

Înregistrările prezentate mai sus se repetă în timpul anului 2018 pentru fiecare termen scadent de plată, stabilit în contract.

La 31.12.2018, soldul contului 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” este în sumă de 7.800.000 lei (50.000 lei x 4 trimestre x 39 ani) și reprezintă contravaloarea redevențelor pe care entitatea le are de achitat până la încheierea contractului de concesiune.



4) În data de 15.01.2019 se înregistrează redevența aferentă **trimestrului I** a anului 2019:

612	=	401	50.000 lei
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori”	

și, concomitent, se înregistrează sumele respective în creditul contului 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”:

Credit cont 8036 50.000 lei

5) Achitarea datoriei față de **concedent**:

401	=	5121	50.000 lei
„Furnizori” (analitic concedent)		„Conturi la bănci în lei”	

Notă:

Înregistrările prezentate se repetă periodic, pentru fiecare dată scadentă stabilită în contract, până la finalizarea sa.

La 31.12.2019, soldul contului 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” va fi de 7.600.000 lei (50.000 lei x 4 trimestre x 38 ani) și va reprezenta contravaloarea redevențelor pe care entitatea le are de achitat până la încheierea contractului de concesiune.



Înregistrările se efectuează similar până la încheierea contractului.

La încheierea perioadei de concesiune, odată cu plata ultimei redevențe, contul 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” se soldează.

2) Situația în care concesiunea se poate recunoaște ca activ:

Exemplu:

S.C. Concesionar S.R.L. primește în concesiune un imobil, împreună cu terenul aferent. Contractul de concesiune cuprinde următoarele clauze principale:

- durata concesiunii este de 40 de ani începând de la data de 01.01.2018;
- valoarea totală a concesiunii primite este de 8.000.000 lei;
- valoarea redevenței trimestriale datorate este de 50.000 lei, plătită trimestrial;
- redevența este operațiune scutită de TVA fără drept de deducere conform prevederilor **art. 292 alin. (2) lit. e)** din **Codul fiscal**, iar proprietarul nu formulează opțiunea pentru taxarea operațiunii în regim normal;
- la expirarea perioadei de concesiune se restituie imobilul luat în concesiune, împreună cu terenul aferent.



Deoarece contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinată pentru concesiune, sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea unei imobilizări necorporale în evidența contabilă a concesionarului.

Amortizarea concesiunii se efectuează pe durata de folosire a acesteia, prevăzută în contractul de concesiune, prin utilizarea metodei liniare.



Asocierea în participație pentru construirea unui imobil

Asocierea în participație se constituie pe baza unui contract de asociere între două sau mai multe persoane juridice sau fizice, în vederea realizării unei activități în comun.

Baza legală pentru constituirea asocierilor în participație este **codul Civil**. Potrivit acestuia, contractul de asociere în participație este contractul prin care o persoană acordă uneia sau mai multor persoane o participație la beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde (**art. 1949**).

Asocierea în participație nu poate dobândi personalitate juridică și nu constituie față de terți o persoană distinctă de persoana asociaților.

Din punct de vedere fiscal, asocierea în participațiune nu dă naștere unei persoane impozabile separate.

Asociații rămân proprietarii bunurilor puse la dispoziția asociației.

Totuși, asociații pot conveni ca bunurile aduse în asociere, precum și cele obținute în urma folosirii acestora să devină proprietate comună.

Specific asocierii în participație este aportul în servicii, bani sau în natură al fiecărui asociat la realizarea obiectului de activitate al asocierii și preluarea în fiecare perioadă (lună) a cheltuielilor și veniturilor transmise pe bază de decont de către asociere.

Din punct de vedere contabil, potrivit prevederilor reglementărilor contabile aprobate prin **O.M.F.P. nr. 1.802/2014**, cu modificările și completările ulterioare, evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul **contului 458 „Decontări din operațiuni în participație”**.

Societatea care conduce evidența asocierii în participație ține evidența și întocmește balanța de verificare, distinctă de cea aferentă activității proprii.

Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile unei asocieri în participație se contabilizează distinct de către unul dintre asociați, conform prevederilor contractului de asociere.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

La data bilanțului, bunurile de natura stocurilor, creanțelor, disponibilităților, precum și a datoriilor aferente asocierii în participație se înscriu în situațiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidența asocierii.

În cadrul fiecărei asocieri fără personalitate juridică, constituite potrivit legii, asociații au obligația să încheie un contract de asociere în formă scrisă, la începerea activității, care să cuprindă inclusiv date referitoare la:

- a) părțile contractante;
- b) obiectul de activitate și sediul asociației;
- c) contribuția asociaților în bunuri și drepturi;
- d) cota procentuală de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii corespunzătoare contribuției fiecăruia;
- e) desemnarea asociatului care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor asociației față de autoritățile publice;
- f) condițiile de încetare a asocierii.

**Notă:**

Contribuțiile asociaților conform contractului de asociere nu sunt considerate venituri pentru asociație.

Potrivit **art. 125 alin. (2) lit. f)** din **Codul fiscal**, contractul de asociere se înregistrează la organul fiscal competent, în termen de 30 de zile de la data încheierii acestuia.

Asocierea dintre o persoană juridică și o persoană fizică

Obligația înregistrării veniturilor și cheltuielilor aferente activităților desfășurate în cadrul unei asocieri dintre o persoană fizică și o persoană juridică, plătitoare de impozit pe profit sau de impozit pe venituri microîntreprindere, revine persoanei juridice.

În acest caz se distribuie un venit net/o pierdere netă asociatului persoană fizică proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, stabilite pe baza regulilor prevăzute pentru impozitul pe profit.

Impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se plătește de către persoana juridică, potrivit regulilor, și reprezintă impozit final.

Pierderile nu se compensează și nu se reportează.

Atenție!

Contribuabilul persoană fizică nu are obligații fiscale suplimentare în ceea ce privește impozitul pe venit.

Drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.

Pentru recunoașterea fiscală a asocierii astfel încât să nu se colecteze TVA pentru bunurile sau serviciile puse la dispoziția asocierii, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

- veniturile și cheltuielile asocierii să fie contabilizate de asociatul administrator și repartizate pe bază de decont fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere;
- persoana desemnată prin contractul încheiat între părți să reprezinte asocierea, să fie persoana care emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de asociere;
- scopul asocierii să fie livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți.

Această condiție se consideră îndeplinită inclusiv în situația în care, pe lângă livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți se efectuează și livrări/prestări între membrii asociați.

**Important!**

Aportul la asociere nu este considerat avans la o livrare/prestare, în măsura în care nu au loc livrări de bunuri/prestări de servicii exclusiv între membrii asociați.

Pe parcursul derulării contractului de asociere, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului administrator, care cuprinde în propriul decont de taxă inclusiv achizițiile și livrările de bunuri/servicii aferente asocierii.

Exemplu:

O societate încheie un contract de asociere în participație cu o persoană fizică, în vederea construirii unui imobil – bloc de locuințe.

Contractul prevede ca, după recepția blocului de locuințe 2 apartamente să revină asociatului persoană fizică, 6 apartamente să revină asociatului persoană juridică, iar restul de 22 de apartamente să fie vândute către terți.

Cota de participare în asociere este de:

20% – persoana fizică;

80% – persoana juridică.

Aportul la asociere al persoanei fizice constă în terenul aferent construcției, evaluat la o valoare de 580.000 lei și numerar suma de 818.960 lei.

Persoana juridică participă cu suma de 5.595.840 lei și utilajele necesare realizării construcției.

Se înregistrează cheltuieli în cadrul asocierii, astfel:

Luna I: 500.000 lei, total, din care:

– Obținere avize, taxe – 150.000 lei

– Realizare proiect, servicii arhitectură – 350.000 lei

Luna a II-a: 4.023.100 lei, total, din care:

– Materii prime – 1.800.000 lei

– Terenul aferent construcției – 580.000 lei

– Materiale – 200.000 lei

– Salarii – 400.000 lei

– Contribuții angajator aferente – 9.000 lei

– Amortizări utilaje – 49.000 lei

– Închiriere utilaje – 138.700 lei

– Servicii prestate de terți – 187.000 lei

– Utilități – 322.600 lei

– Alte materiale consumabile – 336.800 lei

Luna a III-a: 2.471.700 lei, total, din care:

– Materii prime – 1.000.000 lei

– Materiale – 360.000 lei

– Salarii – 520.000 lei

– Contribuții angajator aferente – 11.700 lei

– Amortizări utilaje – 80.000 lei

– Servicii prestate de terți – 200.000 lei

– Utilități – 200.000 lei

– Alte materiale consumabile – 100.000 lei

Costul total aferent obținerii imobilului este de: 6.994.800 lei.

Imobilul este compartimentat în 30 de apartamente, costul fiecărui apartament fiind de 233.160 lei.

Luna a IV-a: Se înregistrează venituri din vânzarea apartamentelor.

– Repartizarea apartamentelor către asociați



– Vânzarea unui număr de 10 apartamente la un preț de 350.000 lei/apartament.

Înregistrarea în contabilitatea asocierii a aporturilor

Terenul aportat se înregistrează la stocuri.

- Aportul asociatului persoană fizică în sumă de 1.398.960 lei, din care:

301	=	458/asociat 1	580.000 lei
„Materii prime”		„Decontări din operațiuni în participație”	

5121	=	458/asociat 1	818.960 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Decontări din operațiuni în participație”	

- Aportul în numerar al asociatului persoană juridică în sumă de 5.595.840 lei:

5121	=	458/asociat 2	5.595.840 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Decontări din operațiuni în participație”	

Înregistrarea în contabilitatea asocierii a cheltuielilor ocazionate de construcția imobilului

Luna I

- Înregistrarea cheltuielilor pentru obținerea avizelor și plata unor taxe:

635	=	446	150.000 lei
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

și plata:

446	=	5121	150.000 lei
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

- Înregistrarea serviciilor prestate de arhitecți:

%	=	401	416.500 lei
628		„Furnizori”	350.000 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			
4426			66.500 lei
„TVA deductibilă”			