

Consilierul Verde al Contabilului

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**



Categoriile de imobilizări necorporale

O **imobilizare necorporală** este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică.



Reglementările contabile prevăd următoarele categorii de imobilizări necorporale:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare;
- active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale;
- fondul comercial pozitiv;
- alte imobilizări necorporale (de exemplu, programe informatice create de entitate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și rețele, formule, modele, proiecte și prototipuri).

Recunoașterea unui element drept imobilizare necorporală presupune respectarea definiției activelor (implicit, a definiției imobilizărilor necorporale) și a criteriilor de recunoaștere a activelor prevăzute de reglementările contabile.

Astfel, o imobilizare necorporală trebuie recunoscută în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate și costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

Această cerință se aplică atât costurilor suportate inițial pentru dobândirea sau generarea internă a unei imobilizări necorporale, cât și costurilor suportate ulterior pentru adăugarea ori înlocuirea unor părți ale sale sau pentru întreținerea sa.

Condițiile pentru recunoașterea unui activ necorporal sunt:

- identificarea
- controlul și
- existența beneficiilor economice viitoare.



Caracteristica de identificare

Definiția unei imobilizări necorporale prevede ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferențiată de fondul comercial.

Un activ este indetificabil dacă:

- ✓ este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate și vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenționează ori nu să facă acest lucru; sau
- ✓ decurge din drepturile contractuale ori de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate ori de alte drepturi și obligații.

- Înregistrarea facturilor aferente operațiilor de constituire a societății:

201	=	404
„Cheltuieli de constituire”		„Furnizori de imobilizări”

Amortizarea cheltuielilor de constituire pe o perioadă de maximum 5 ani

- Amortizarea se înregistrează lunar în contabilitate:

6811	=	2801
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea cheltuielilor de constituire”

În situația în care politicile contabile ale societății nu prevăd capitalizarea acestor cheltuieli, sumele reprezentând cheltuielile efectuate cu înființarea societății vor fi recunoscute în contul de profit și pierdere, în conturile corespunzătoare de cheltuieli.

Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziție sau valoarea de aport, după caz.

În această situație, valoarea de aport se asimilează valorii juste.

Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune.

Amortizarea valorii concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului.

În cazul în care contractul prevede plata periodică a unei redevențe/chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea se reflectă cheltuiala reprezentând redevența/chiria, fără recunoașterea unei imobilizări necorporale.

Brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

- Înregistrarea achiziției de concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale:

205	=	404
„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare”		„Furnizori de imobilizări”

- Amortizarea lunară:

6811	=	2805
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare”

- se poate amortiza fondul comercial într-o perioadă de peste cinci ani, cu condiția ca această perioadă să nu depășească durata de utilizare economică a activului și să fie prezentată și justificată în notele explicative, și cu condiția ca această perioadă să nu depășească 10 ani;
- atunci când pentru fondul comercial au fost constituite ajustări pentru depreciere, cheltuiala cu amortizarea aferentă acestuia trebuie ajustată ulterior, pentru a aloca valoarea contabilă astfel rezultată pe o bază sistematică, pe parcursul duratei rămase din perioada de amortizare stabilită pentru acel activ.

Dacă în situațiile financiare anuale individuale se înregistrează fond comercial negativ, tratamentul acestuia este cel prevăzut la pct. 551 din Reglementările contabile.

Avansuri și alte imobilizări necorporale

În cadrul avansurilor și al 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 rețete, 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.

Prețul plătit pentru contractele de clienți transferate între entități cu titlu oneros se recunoaște la „Alte imobilizări necorporale”, în condițiile în care clienții respectivi vor continua relațiile cu entitatea.

Pentru recunoașterea ca activ a prețului plătit (cost de achiziție) aferent contractelor astfel achiziționate, acestea trebuie identificate (număr contract, denumire client, durata contract), iar entitatea trebuie să dispună de mijloace prin care să controleze relațiile cu clienții, astfel încât să poată controla beneficiile economice viitoare preconizate, care rezultă din relația cu acei clienți.

Activul imobilizat reprezentând costul de achiziție al contractelor respective se amortizează pe durata acestor contracte.

Exemplu

Societatea MiSoft SRL achiziționează un program informatic de gestiune a stocurilor, personalizat, în scopul utilizării pentru nevoi proprii pe o perioadă îndelungată de timp.

Costul de achiziție al programului informatic este 9.000 lei, iar durata de utilizare economică a acestuia, stabilită de conducerea societății, este de 5 ani.



Imobilizări necorporale generate intern

Programe informatice și website-uri

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 Reglementările contabile aprobate prin 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

- 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 SRL 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.

Analiză: se va recunoaște pe cheltuieli ale perioadei în care sunt suportate.

3. Reflectarea în contabilitate a imobilizărilor necorporale generate intern

Exemplul 2 – Program informatic generat intern

1) Evaluarea și evidențierea în contabilitate a programului informatic

Societatea SmartIT SRL realizează un program informatic pentru gestiunea stocurilor, destinat a fi utilizat atât de societate pentru nevoile proprii, cât și de alți operatori economici care, în baza contractelor încheiate, primesc dreptul de folosință a programului sub formă de licență de utilizare. Ulterior, societatea SmartIT poate acorda servicii de asistență tehnică (mentenanță, actualizarea programului în funcție de modificările legislative etc.).



Codul-sursă al programului nu este divulgat clientului, programul informatic rămânând proprietatea furnizorului.

Perioada de realizare a programului informatic a fost 1 ianuarie anul N – 31 martie anul N+1 astfel:

- faza de cercetare: 1 ianuarie anul N – 31 iulie anul N
- faza de dezvoltare: 1 august anul N – 31 martie anul N+1

☞ *faza de cercetare* (perioada 1 ianuarie – 31 iulie anul N):

În perioada 1 ianuarie – 31 iulie anul N, cheltuielile lunare se înregistrează în funcție de natura acestora, conform documentelor justificative.

Cheltuielile aferente perioadei menționate sunt în sumă de 8.500 lei și se evidențiază cu ajutorul conturilor de cheltuieli, fără a fi recunoscute în costul activului:

6XX	=	%	8.500 lei
„Conturi de cheltuieli”		28XX	
		„Amortizarea imobilizărilor ne/corporale”	
		3XX	
		„Conturi de stocuri și producție în curs de execuție”	
		4XX	
		„Conturi de terți”	

☞ *faza de dezvoltare* (perioada 1 august anul N – 31 martie anul N+1)

Începând cu data de 01 august anul N până la momentul finalizării programului informatic, cheltuielile ocazionate de derularea acestuia se recunosc în costul activului, astfel:

- **în cursul lunii**, cheltuielile de producție aferente perioadei se evidențiază în funcție de natura acestora, prin debitul conturilor de cheltuieli (clasa a 6-a) în corespondență cu conturile corespunzătoare (28x „Amortizări privind imobilizările”, 3xx „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție”, 4xx „Conturi de terți”);

La momentul finalizării creării programului informatic se efectuează înregistrarea contabilă:

208	=	203	21.500 lei
„Alte imobilizări necorporale“/ analitic program informatic		„Cheltuieli de dezvoltare”	

Se decide că durata de utilizare economică este de 3 ani și începând cu luna următoare punerii în funcțiune se evidențiază la sfârșitul fiecărei luni și amortizarea lunară a programului informatic:

$$21.500 \text{ lei} / (3 \text{ ani} \times 12 \text{ luni}) = 597 \text{ lei (rotunjit)}$$

6811	=	2808	597 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“/analitic program informatic		„Amortizarea altor imobilizări necorporale“/analitic program informatic	

Pentru stabilirea perioadei de amortizare se au în vedere prevederile **art. 28 alin. (9)** din **Legea nr. 227/2015** privind **Codul fiscal**: *„Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară sau degresivă pe o perioadă de 3 ani.”*

Important!

1) În situația în care activitatea de cercetare este efectuată în baza unui contract de prestări servicii încheiat cu o terță parte, cheltuielile ocazionate de derularea acestui contract se evidențiază prin intermediul **contului 614** „Cheltuieli cu studiile și cercetările”.

2) În cazul în care faza de dezvoltare a unui program informatic se încadrează într-o perioadă scurtă de timp, de exemplu o lună, evidențierea costurilor aferente realizării acestuia se efectuează direct prin articolul contabil:



208	=	721	
„Alte imobilizări necorporale“/ analitic program informatic		„Venituri din producția de imobilizări necorporale”	

Programe informatice create intern

Din punct de vedere contabil, prezentarea unui program informatic ca activ imobilizat sau ca activ circulant depinde de scopul căruia îi este destinat și de intenția de păstrare, potrivit politicilor contabile aplicate în entitate.

Astfel, în situația în care un program informatic este creat cu scopul de a fi vândut într-o perioadă scurtă de timp unui client, fiind adaptat nevoilor specifice ale acestuia, programul se recunoaște drept activ circulant cu ajutorul conturilor de stocuri, clasa 3 „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție”, astfel:

1) Evidențierea cheltuielilor generate de realizarea programului informatic:

6XX	=	%
„Conturi de cheltuieli”		28XX
		„Amortizarea imobilizărilor ne/corporale”
		3XX
		„Conturi de stocuri și producție în curs de execuție”
		4XX
		„Conturi de terți”

2) Evidențierea producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei:

331	=	711
„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

3) Preluarea soldului contului de producție în curs de execuție în cheltuielile perioadei respective:

711	=	331
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse în curs de execuție”

4) La finalizarea programului informatic se operează înregistrarea producției finite obținute la valoarea costurilor atribuibile produsului respectiv:

345	=	711	<u>costul de</u>
„Produse finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	<u>producție al</u>
			<u>programului</u>
			<u>informatic</u>

Reflectarea în contabilitatea furnizorului a acordării licenței de utilizare a programului informatic

Societatea SmartIT acordă societății Depozitar SRL dreptul de utilizare a programului informatic, sub formă de licență, la valoarea de 300.000 lei. Suma se facturează și se încasează în data de 04 aprilie anul N.

Odată cu transferul licenței, potrivit contractului încheiat între părți, societatea furnizoare facturează și încasează anticipat suma de 18.000 lei, destinată prestării ulterioare, pe o perioadă de 3 ani de la acordarea licenței, de servicii de asistență tehnică (inclusiv actualizare a acestui program ca urmare a modificării legislației).

În ceea ce privește reflectarea în contabilitate a licențelor de utilizare a programului informatic, acordate terțelor societăți în baza contractelor încheiate, contravaloarea acestor licențe reprezintă venituri ale perioadei (cont 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”), la data transferului către societățile respective.

Compensări

Compensarea este o procedură de stingere a obligațiilor de plată reciproce între doi participanți la tranzacție.

Dacă cel puțin unul dintre participanți este o societate din România, se pune problema identificării procedurii corecte și a documentelor justificative de întocmit pentru ca această operațiune să fie evidențiată în contabilitate.

În practică, o societate din România poate efectua diferite tipuri de compensări:

- compensări cu persoane fizice;
- compensări cu parteneri nerezidenți;
- compensări cu o altă societate din România.

Compensări cu persoane fizice

Potrivit art. 4 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/1999 actualizată, Centrul de Pregătire pentru Personalul din Industrie – CPPI Bușteni, instituție publică cu personalitate juridică, cu atribuții în formarea profesională și gestionarea activității de compensare **dintre operatorii economici**, aflată în subordinea Ministerului Economiei, prin personalul Structurii de compensare a datoriilor din cadrul Sucursalei București, este obligat să asigure păstrarea, stocarea și utilizarea informațiilor, datelor și situațiilor comunicate de operatorii economici în condiții de confidențialitate și siguranță, în scopurile prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, pentru prevenirea producerii unor prejudicii sau a lezării intereselor, de orice natură, ale acestora.

Astfel, dacă unul dintre parteneri nu este un operator economic, ci o persoană fizică, operațiunea de compensare nu intră sub incidența Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/1999.

Exemplu:

Societatea CarTim SRL, plătitoare de impozit pe profit și TVA, a achiziționat un imobil nou în luna decembrie anul N-1.

La achiziție s-a aplicat taxarea inversă.

În luna noiembrie a anului N s-a hotărât darea în plată/vânzarea acestui imobil către o persoană fizică (asociat). Se dorește ca această creanță să fie compensată cu dividendele convenite asociatului.

Stabilim care este tratamentul contabil pentru această operațiune, dacă este suficient să se întocmească un contract la notariat, dacă trebuie întocmită factura și care va fi regimul TVA la momentul transmiterii dreptului de proprietate asupra imobilului.

Potrivit principiului necompensării, enunțat la punctul 56 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă. Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.



Operațiunile de compensare cu facturi se realizează prin accesarea adresei web <https://gama.cppei.ro>.

Modul general de desfășurare a operațiunilor de compensare cu facturi este următorul:

- crearea conturilor de utilizator;
- încărcarea/confirmarea facturilor ce se compensează;
- aprobarea soluțiilor posibile de compensare propuse de SIC;
- descărcarea din SIC a ordinului de compensare și a borderoului datoriilor stinse pentru justificarea prin ordinul de compensare, pentru semnare;
- încărcarea ordinului de compensare și a borderoului datoriilor stinse pentru justificarea prin ordinul de compensare, semnate, în SIC;
- semnarea ordinului de compensare și a borderoului datoriilor stinse pentru justificarea prin ordinul de compensare de către structura de compensare din cadrul CPPI.

Operațiunile de compensare se realizează online, folosindu-se semnătura electronică calificată. Persoana care deschide contul de utilizator în SIC trebuie să dețină semnătură electronică calificată.

Un utilizator poate reprezenta mai multe persoane juridice declarând aceste reprezentări și încărcând pentru fiecare informațiile și documentele solicitate. O persoană juridică poate să desemneze mai mulți utilizatori, fiecare deschizând un cont și încărcând informațiile și documentele solicitate.

Facturile se încarcă individual sau fișier de facturi, folosindu-se modelul de import fișier. Informațiile transmise se actualizează în maximum o zi lucrătoare de la momentul oricărei modificări survenite. Facturile încărcate pentru o persoană juridică se validează de partener. Doar facturile validate se pot compensa. Browser-ul utilizat trebuie să fie de tip: Google Chrome.

Pentru securitatea conturilor de utilizator, accesarea se face prin intermediul numelui de utilizator și al parolei de acces, definite la înregistrarea utilizatorului și activate prin confirmarea link-ului transmis la adresa de e-mail declarată. Pentru utilizarea aplicației informatice consultați Ghidul utilizatorului SIC. Modelul de împuternicire și modelul import fișier se descarcă din SIC.

Exemplu: Compensări între două societăți din România



BricoDum SRL și EmiConstruct SRL sunt două societăți cu capital integral românesc, plătitoare de impozit pe profit și înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal.

BricoDum SRL are ca obiect de activitate comerțul cu materiale de construcții, iar EmiConstruct SRL este o firmă de construcții.

În cursul lunii iunie anul N, între cele două societăți au loc următoarele operațiuni:

- BricoDum SRL vinde către societatea EmiConstruct SRL materiale de construcții în valoare de 24.000 lei (o factură în valoare totală de 8.000 lei și o factură în valoare totală de 16.000 lei).