

DELIMITĂRI CONCEPTUALE PRIVIND ACTIVELE NECORPORALE

Ec. Ghintuiala Alexandrina, Universitatea Danubius, Galați

Résumé: *Le management efficient d'une entreprise moderne est basé sur la redéfinition de quelques concepts et processus dont la représentation et l'importance sont nettement différentes de celles identifiées traditionnellement dans la société industrielle.*

Les sociétés dépensent fréquemment des ressources ou engagent des dettes pour l'acquisition, le développement, le maintien ou l'augmentation des ressources non corporelles, comme par exemple les connaissances scientifiques ou technologiques, la projection et la mise en œuvre de nouveaux processus ou systèmes, licences, propriétés intellectuelles, connaissances concernant le marché et les marques déposées (y compris les marques et les titres de publications). Tous les éléments décrits ci-dessus ne réunissent pas toutes les conditions de la définition de l'actif incorporel, ces conditions étant l'identification, le contrôle exercé sur une ressource et l'existence des bénéfices économiques futurs.

En association avec les facteurs classiques de production (la nature, le travail et le capital), les actifs incorporels transformeront radicalement l'architecture économique.

Conducerea eficientă a unei întreprinderi moderne se bazează pe o redefinire a unor concepte și procese a căror reprezentare și importanță este diferită net față de cele identificate în mod tradițional în societatea industrială.

Conținutul, sfera, mărimea și rolul unor concepte de bază ale economiei s-au modificat în mod esențial, ca urmare a integrării informației în însăși esența proceselor economice actuale. Modificarea reprezentării procesului de producție contemporan, investițiilor, capitalului, banilor, producerii valorii etc., constituie subiecte de analiză atât pe plan teoretico-metodologic și statistic, cât și pe plan concret, respectiv al unei evaluări monetare pe principiile economiei de piață.

Capitalul investit într-o întreprindere a fost identificat numai cu forma sa corporală, respectiv teren, mijloace fixe și fondul de rulment. Valoarea acestor active materiale poate să fie evaluată fără probleme deosebite prin procedee clasice, recunoscute de legislația contabilă națională. Datorită rolului lor decisiv în procesul de producție din societatea industrială, activele corporale aveau o pondere ridicată în totalul activelor unei întreprinderi, iar activele necorporale (intangibile sau nemateriale), dețineau o pondere redusă sau chiar zero. O astfel de structură a activelor imobilizate este specifică în prezent pentru cvasitotalitatea societăților comerciale românești, inclusiv pentru cele din domeniile tehnicii de vârf.

Activele corporale sunt resurse la dispoziția întreprinderii care au substanță fizică și care permit obținerea de beneficii pentru o perioadă mai mare de un an. Alături de acestea, o companie poate deține și resurse care nu au substanță fizică, dar care asigură beneficii pentru o perioadă mai lungă de un an. Acestea sunt reprezentate de activele necorporale (activele imobilizate nemateriale).

Având în vedere complexitatea implicată de problematica activelor necorporale, de multiplele unghiuri de apreciere a acestora se pot delimita patru zone interesate în mod evident de definirea activelor nemateriale:

- contabilitatea;
- interpretarea juridică a activelor nemateriale;
- punctul de vedere al fiscalității;
- punctul de vedere al evaluării.

Termenul "necorporal" face referință, înainte de toate, la o noțiune contabilă.

Standardul IAS 38 "Imobilizări necorporale" definește activele necorporale astfel:

„Un activ necorporal este un activ identificabil nonmonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat altora, sau pentru motive administrative.

Următorii termeni sunt utilizați în prezentul Standardul IAS 38 cu înțelesul specificat în continuare:

Un activ este o resursă:

- controlată de către societate ca rezultat al unor evenimente trecute; și
- de la care se așteaptă beneficii economice viitoare care să curgă către întreprindere.

Activele monetare sunt bani deținuti și active ce urmează a fi primite în sume fixe sau determinabile de bani.

Cercetarea este o investigație originală și planificată efectuată în perspectiva câștigului de noi cunoștințe științifice sau tehnologice, precum și a unei mai bune înțelegeri.

Dezvoltarea este aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe într-un proces de planificare sau proiectare, în scopul producției de materiale, aparate, produse, procese, sisteme sau servicii noi, sau îmbunătățite substanțial, înainte stabilirii producției de serie, sau utilizării.

Amortizarea este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viață utile.

Valoarea amortizabilă este costul unui activ sau altă sumă substituită costului în situațiile financiare, mai puțin valoarea sa reziduală.

Durata de viață utilă este fie:

- perioada de timp de-a lungul căreia se așteaptă ca activul să fie utilizat de societate; fie
- numărul de produse sau unități similare care se așteaptă să fie obținute de către societate prin folosirea activului respectiv.

Costul este suma de numerar sau echivalent numerar plătit, sau valoarea justă calculată pentru achiziționarea unui activ la momentul achiziției sale, sau producției.

Valoarea reziduală este suma netă pe care o societate se așteaptă s-o obțină pentru un activ la finele duratei de viață utilă după deducerea costurilor evaluate pentru vânzare.

Valoarea justă a unui activ este suma pentru care activul poate fi schimbat între părți neafine, în cunoștință de cauză și de bunăvoie, în cadrul unei tranzacții

O piață activă este o piață unde există toate condițiile următoare:

- elementele comercializate în cadrul pieței sunt omogene;
- cumpărători și vânzatori interesați pot fi găsiți în permanență; și
- prețurile sunt disponibile publicului.

O pierdere din depreciere este suma cu care valoarea contabilă a unui activ depășește valoarea sa recuperabilă.

Valoarea contabilă este suma la care un activ este recunoscut în bilanț, după deducerea oricăror amortizări acumulate și a pierderilor din deprecieri acumulate împreună.”¹

Societățile cheltuiesc frecvent resurse sau angajează datorii, pentru achiziția, dezvoltarea, menținerea sau mărirea unor resurse necorporale, cum ar fi cunoștințele științifice sau tehnologice, proiectarea și implementarea unor noi procese sau sisteme, licențe, proprietăți intelectuale, cunoștințe despre piață și mărci înregistrate (inclusiv mărci și titluri de publicații). Exemple obișnuite de astfel de elemente sunt componentele software de calculator, patente, drepturi de copyright, producții cinematografice, liste de clienți, drepturi de ipotecă, licențe pentru pescuit, cote de import, francize, contracte cu distribuitori sau clienți, clienți consecvenți, segment de piață și drepturi de comercializare.

Nu toate elementele descrise mai sus întrunesc toate condițiile definiției unui activ necorporal, care sunt *identificabilitatea*, *controlul* asupra unei resurse și existența *beneficiilor* economice viitoare.

Identificabilitatea

Definiția unui activ necorporal solicită ca activul necorporal să fie identificabil pentru a-l distinge clar de fondul comercial. Diferența pozitivă din achiziție, ce apare dintr-o combinație de întreprinderi de tipul achiziției, reprezintă o plată efectuată de cumpărător care anticipează obținerea unor beneficii economice viitoare². Un activ necorporal poate fi clar distins de diferența pozitivă din achiziție, dacă activul este separabil. Un activ este separabil, dacă societatea îl poate închiria, vinde, schimba sau distribui beneficiile economice viitoare atribuibile activului respectiv, fără a se lipsi de beneficii economice viitoare care apar de la alte active utilizate în cadrul aceleiași activități de obținere de venituri.

Controlul

O societate controlează un activ, dacă societatea are puterea de a obține beneficii economice viitoare ce decurg din resursa respectivă și, de asemenea, poate restricționa accesul altora la beneficiile respective. Capacitatea unei societăți de a controla beneficii economice viitoare de la un activ necorporal va reieși în mod normal din drepturile legale la care se poate face apel într-o instanță. În

¹ Standardul Internațional de Contabilitate 38 „Active necorporale”

² Feleaga N. – *Sisteme contabile comparate*, Ed. Economica, București, 2000

absența drepturilor legale, este mai dificil să se demonstreze controlul. Totuși, exercitarea legală a unui drept nu este o condiție necesară pentru control întrucât societatea poate fi capabilă să controleze beneficiile economice viitoare în alt mod.

Beneficii economice viitoare

Beneficiile economice viitoare care decurg dintr-un activ necorporal pot include venit din vânzarea produselor sau servicii, reduceri de cost, sau alte beneficii rezultate din folosirea activului de către societate. De exemplu, folosirea proprietății intelectuale în procesul de producție poate reduce costurile de producție viitoare mai curând decât să crească veniturile viitoare.

Având în vedere criteriile conform prevederilor reglementărilor contabile românești în concordanță cu directivele europene, activele necorporale cuprind:

- 1) Cheltuielile de constituire sunt cheltuieli efectuate pentru înființarea sau dezvoltarea unei entități;
- 2) Cheltuielile de dezvoltare sunt cheltuielile generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe, în scopul realizării de produse sau servicii noi:
 - proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor;
 - proiectarea uneltelor și matritelor care implică tehnologie nouă;
 - proiectarea, construcția și operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă;
 - proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite;
- 3) Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale³, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de către entitate;
- 4) Fondul comercial reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă, la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate⁴;
- 5) Alte imobilizări necorporale, în cadrul cărora se înregistrează programele informatice create de unitate sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii de utilizare;
- 6) Avansurile și activele necorporale în curs de execuție.

Investițiile în active necorporale sunt rentabile. În caz contrar, țările industrializate nu ar fi făcut eforturi substanțiale pe această linie. Exemplul cel mai potrivit de corelație evidentă, între investițiile în cercetare-dezvoltare și în educație, pe de o parte, și competitivitatea pe plan internațional, pe de altă parte, îl reprezintă SUA, Japonia și Germania.

Explozia tehnologiilor informației și ale comunicării a transformat profund activitatea de producție. Costurile și sursele de creare a valorii s-au deplasat dinspre activitatea de fabricație înspre cea de concepere și organizare, fapt care conferă un loc central tratamentului și gestiunii cunoștințelor.

Specialiștii consideră că mutațiile actuale din economia mondială se înscriu într-o dublă evoluție:

- un proces de dematerializare, care constă într-o deplasare a motorului de creștere dinspre materie și energie înspre informație și cunoaștere; și
- un proces de complexificare reprezentat de diversificarea și interdependența sistemelor productive.

Dematerializarea și complexificarea reprezintă procese coevolutive, complexificarea generând densificarea interconexiunilor informaționale care, la rândul lor, generează complexitate.

Pentru reliefarea tendinței de dematerializare a investițiilor și capitalului au fost efectuate numeroase studii cu caracter teoretic și metodologic. Acestea pot grupate în trei categorii, în funcție de obiectivul urmărit:

- explicarea modificărilor importante intervenite în esența și rolul capitalului necorporal;
- delimitarea sferei noțiunilor utilizate în teoria și practica economică (sistemul statistic și înregistrările contabile);
- elaborarea unor principii, metode și procedee de evaluare (cuantificare) a investițiilor nemateriale și capitalului necorporal.

Dematerializarea capitalului reprezintă procesul actual de modificare a structurii capitalului în sensul creșterii semnificative a ponderii capitalului necorporal. De importanță decisivă în înțelegerea dematerializării capitalului este nu atât modificarea de structură, ci faptul că activele corporale sunt

³ E. Walliser – *La mesure comptable des marques*, Vuibert, Paris, 2001

⁴ Petre M., Anghel I. – Puncte de vedere privind goodwill-ul și activele intangibile, Buletin Informativ IROVAL, 2/1997

subordonate capitalului necorporal în procesul economic modern; este deci relevarea unei modificări de rol economic, primatul trecând de partea capitalului nematerial.

Referindu-se la inversarea importanței celor două categorii mari de active (corporale și necorporale), care s-a produs și se amplifică în economia modernă de tip informațional, Pierre Chapignac afirmă că: „Astăzi, ierarhia se schimbă. Activele determinante sunt nemateriale (cunoștințe, capacitatea de tratare a informațiilor, cultura, etc). Cu alte cuvinte, capitalul material este subordonat activelor nemateriale. Esența capacității unei persoane de a produce bogăție nu constă în mașinile și celelalte mijloace de producție pe care le posedă. Ea se situează în cunoștințele specifice, în capacitatea sa de a rezolva problemele, de a crea soluții etc. Mai mult decât importanța fiecăruia din aceste elemente necorporale, capacitatea economică a unei întreprinderi rezidă din arta de a asambla într-un mod coerent și creator aceste elemente.”⁵

Dematerializarea capitalului este rezultatul acțiunii simultane a două cauze:

- restructurarea investițiilor brute în sensul creșterii pronunțate a ponderii investițiilor nemateriale;
- percepția consumatorilor asupra produselor și serviciilor livrate de o firmă, care reflectă de fapt calitatea cercetării-dezvoltării, managementului, forței de muncă, rețelei de distribuție și publicității, relațiilor cu alte întreprinderi și altor elemente care exprimă reputația unei firme.

Dacă percepția consumatorilor este foarte bună rezultă că firma deține și un „capital distinct” de cel înregistrat în documentele contabile, deci un capital necorporal care trebuie să fie evaluat monetar și inclus în patrimoniu.

Oricărei activități umane (din sfera politică, socială, economică) îi sunt atasate dintotdeauna active necorporale⁶. Dar ele au intrat relativ recent în atenția cercetărilor economice (deocamdată doar la nivel microeconomic). Un factor de presiune, îndeosebi pentru zona contabilă, fiscală și cea a evaluării îl constituie evoluția realităților economice care au „forțat” găsirea unor soluții pentru înregistrarea în patrimoniu, impozitarea și estimarea valorii unor active pe termen lung care nu au formă tangibilă.

Astăzi companiile vând și cumpără active necorporale, participă la constituirea de societăți mixte cu aceste active, în vreme ce băncile le acceptă drept garanție pentru credite. De asemenea, operațiile de achiziții și fuziuni au, în multe cazuri, drept țintă cucerirea sau punerea în comun a sistemului de management, rețelelor de distribuție, clientelei, unor relații privilegiate cu furnizorii, unor active tehnologice etc.

Multe firme își dezvoltă, în cadrul opțiunilor strategice, politici de optimizare a portofoliului de active necorporale, rezultatele unor asemenea programe fiind, în majoritatea cazurilor, crearea unei forțe imbatabile pe piață.

În combinație cu factorii de producție clasici (natura, munca și capitalul), activele necorporale vor transforma radical arhitectura economică.

⁵ *Les premisses d'une transformation structurelle du système économique*, Problemes économiques, No. 2464-2465/1996

⁶ P. Epingard – *L'investissement immatériel, coeur d'une économie fondée sur le savoir*, CNRS Editions, Paris, 1999