

PROCEDURA OPERATIONALA PRIVIND SCOATEREA DIN EVIDENTE AL IMOBILIZARILOR NECORPORALE

Imobilizarile necorporale

Sunt active identificabile nemonetare, reprezentate de valori nemateriale si de documente juridice si comerciale. Principalele imobilizari necorporale sunt:

- cheltuielile de constituire; concesiunea; (201)
- cheltuielile de dezvoltare;(203)
- licenta;(205)
- brevetul de inventie; (205)
- know-how-urile; (208)
- uzufructul; (208)
- marca de fabricatie, de servicii sau de comert; (205)
- dreptul de superficie; (208)
- fondul comercial;(207)
- franciza;(205)
- programele informatice.(205)

Din punct de vedere contabil, cadrul legal aplicabil arată următoarele:

In cazul imobilizarilor necorporale, avem urmatoarele prevederi contabile (OMFP nr.1802/2014):

„SUBSECTIUNEA 224: Cedarea

188. O imobilizare necorporala trebuie scoasa din evidenta la cedare sau atunci cand niciun beneficiu economic viitor nu mai este asteptat din utilizarea ori din cedarea sa.”

In cazul imobilizarilor corporale, avem urmatoarele prevederi contabile:

„SUBSECTIUNEA 313: Cedarea si casarea

242. (1) O imobilizare corporala trebuie scoasa din evidenta la cedare sau casare, atunci cand niciun beneficiu economic viitor nu mai este asteptat din utilizarea sa ulterioara.”

Din cele doua prevederi legale, rezulta clar diferenta dintre o imobilizare necorporale si o imobilizare corporale, in ceea ce priveste scoaterea lor din evidenta:

- o imobilizare necorporala se scoate din evidenta la cedare (prin vanzare, cedare cu titlu gratuit etc) sau daca nu mai produce beneficii economice viitoare pentru societate;
- o imobilizare corporala se scoate din evidenta la cedare (prin vanzare, cedare cu titlu gratuit etc), prin casare sau daca nu mai produce beneficii economice viitoare pentru societate.

Se remarca diferenta dintre cele doua categorii de active, respectiv o **imobilizare necorporala nu se caseaza** (nu poate iesi din societate, din evidenta prin casare), in timp ce o imobilizare corporala poate fi scoate din unitate si prin casare, pe langa cedare.

Legiuitorul stabilește că imobilizare necorporală **trebuie scoasă din evidență** la cedare **sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea** ori din cedarea sa. (punctul 188 din Ordinul MFP nr. 1802/2014)

În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări necorporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia. (punctul 189 alin. 1 din Ordinul MFP nr. 1802/2014)

În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieșirea unei imobilizări necorporale se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, și trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul “Alte venituri din exploatare”, respectiv “Alte cheltuieli de exploatare”, după caz. (punctul 189 alin. 2 din Ordinul MFP nr. 1802/2014)

Aspecte privind principalele documente justificative:

1. Se întocmeste **decizia administratorului** (conducatorului) societatii, prin care se desemneaza o comisie , ale carei atributiuni sunt inventarierea si identificarea imobilizarilor necorporale care nu se mai pot utilize, in vederea scoaterii din evident , perioada in care se va desfasura aceasta miniinventariere , data pana la care comisia intocmeste procesul verbal de inventariere

2.Comisia efectueaza inventarierea imobilizarilor necorporale , intocmind lista pentru cele care trebuie scoase din evident , denumita **Lista de inventariere** propuse a fi scoase din evidenta (in aceasta lista , comisia inscrie denumirea fiecarei imobilizari necorporale , numar de inventar (ID-ul), unitatea de masura , cantitatea scriptica si factica , valoarea unitara (per bucata) (valoarea de achizitie), valoarea totala, valoare ajustare (valoarea amortizarii)motivul privind scoaterea din evidenta(poate fi expirare termen,m vanzare calculator pe care a fost instalata o licenta, inlocuire cu alt soft, uzura morala, etc), numele , prenumele si semnaturile membrilor comisiei.

3. Comisia va intocmi **procesul verbal de inventariere**, care trebuie sa contina elementele prevazute la punctul 42 din Normele din 09 octombrie 2009 privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, aprobate prin Ordinul 2861/2009, cum ar fi:

- data intocmirii,
- numele si prenumele membrilor comisiei de inventariere,
- numarul si data deciziei de numire a comisiei
- de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariata/inventariate,
- data inceperii si terminarii operatiunii de inventariere,
- rezultatele inventarierii (cu ocazia inventarierii, comisia a depistat licente de caluator expirate, care nu se mai pot utiliza ca urmare a vanzarii calculatoarelor pe care au fost instalate sau ca urmare a faptului ca softul utilizat a fost inlocuit cu unul mai performant)
- concluziile si propunerile comisiei cu privire la scoaterea din evidenta a imobilizarilor necorporale (comisia propune scoaterea din evidenta a licentelor inlocuite, deoarece nu se mai pot utiliza, fiind, pana la urma, uzate moral, chiar daca sunt neamortizate din punct de vedere contabil, deoarece nu mai aduc nici un fel de beneficii societatii)
- semnaturile membrilor comisiei.

Procesul verbal se inmaneaza conducatorului unitatii, care, **in termen de 7 zile** lucratoare, impreuna cu avizul conducatorului compartimentului financiar-contabil si al conducatorului compartimentului juridic, emite decizia asupra solutionarii propunerilor facute de catre comisie (aproba procesul verbal de inventariere si, implicit, aproba scoaterea din evidenta a imobilizarilor necorporale).

Odata aprobat procesul verbal de inventariere – in care se reflecta faptul ca imobilizarile necorporale respective trebuie scoase din evidenta si inscrise in listele de inventar anexate – se trece la intocmirea celorlalte documente.

4.Comisia de inventariere intocmeste **procesul verbal** de scoatere din functiune a mijloacelor fixe / **de declarare a unor bunuri materiale (cod 14-2-3/aA)** in 2 exemplare – prevazut in OMFP 2634/2015 privind documentele financiar contabile. In acest document se inscriu, la capitoul I, concluziile comisiei, respectiv scoaterea din evidenta si din uz a imobilizarilor necorporale , conform procesului verbal de inventariere. La capitolul II se mentioneaza imobilizarile necorporale ce trebuie scoase din evidenta, completandu-se datele din tabelas. Capitolul III nu se completeaza. procesul verbal se semneaza de catre comisia de inventariere.

– un exemplar din procesul verbal de scoatere din functiune, impreuna cu o copie a procesului verbal de inventariere si a listelor de inventariere se inmaneaza contabilitatii, pentru a se opera scoaterea din evidenta a licentelor.

Răspunderea persoanelor care au întocmit, vizat și aprobat documentele financiar-contabile, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate este instituită prin Legea contabilității. Acest aspect este prevăzut in regulamentul de organizare și funcționare al firmei (la nivel de funcție), precum și in fișa de post (la nivel de persoană). (art. 6 alin.2 din Legea nr. 82/1991).

Procedura de înregistrare a operațiunilor economic-financiare în contabilitate

In baza documentului justificativ – proces verbal de declarare contabilizarea operațiunii de scoatere din evidență al imobilizarilor necorporale se face după cum urmează:

- Se reflectă înregistrarea scoaterii din evidență al imobizarilor necorporale parțial amortizate:

%			Total (lei)
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și	=	205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	Valoarea amortizată (lei)

activelor similare			
6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital			Valoarea neamortizată (lei)

- Se reflectă înregistrarea scoaterii din evidență al imobilizari necorporale integral amortizate:

2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare	=	205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare (A)	Valoarea amortizată (lei)
---	---	--	---------------------------

O altă abordare, dacaimobilizarile necorporale ar fi fost reflectate inițial ca și alte imobilizări necorporale:

- Se reflectă înregistrarea scoaterii din evidență parțial amortizate:

%			Total (lei)
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale			Valoarea amortizată (lei)
6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital	=	208. Alte imobilizări necorporale / Windows XP (A)	Valoarea neamortizată (lei)

- Se reflectă înregistrarea scoaterii din evidență integral amortizate:

2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale	=	208. Alte imobilizări necorporale (A)	Valoarea amortizată (lei)
---	---	---------------------------------------	---------------------------

Din punct de vedere fiscal, avem următoarele prevederi in Codul fiscal.

In ceea ce priveste impozitul pe profit, se aplica regula generala privind deductibilitatea unei cheltuieli, prevazute la art. 25 alin. (1), si anume „sunt considerat cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice”.

In cuprinsul alineatelor (2) – (4) nu regasim niciunde vreun motiv ca valoarea ramasa de amortizat a licentei scoase din evidenta, si evidentiata in contul 6583, sa fie deductibila, deoarece scoaterea din evidenta nu se poate considera ca fiind aferenta vreunei activitati economice, generatoare, mai apoi, de venituri impozabile.

La art. 28 din codul fiscal :

– dedicat amortizarii fiscale – valoarea ramasa a imobilizarilor necorporale scoase din evidenta nu este tratata ca fiind deductibila.

Asadar, cheltuiala ce reprezinta valoarea ramasa de amortizat este nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

In ceea ce priveste TVA dedusa la achizitie, la art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal se mentioneaza:

„(1) In conditiile in care regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine nu se aplica, deducerea initiala se ajusteaza in urmatoarele cazuri:

c) persoana impozabila isi pierde sau castiga dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate si serviciile neutilizate.”

In norme, la punctul 78 se arata:

„(1) In situatia in care intervin situatiile prevazute la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, se ajusteaza taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe in curs de executie.

(2) In sensul alin. (1), prin servicii neutilizate se intelege imobilizarile necorporale care nu sunt complet amortizate la momentul la care intervine obligatia sau dreptul de ajustare a taxei.”

Din aceste texte de lege, se retine ca trebuie efectuata o ajustare in favoarea statului de TVA dedusa la achizitie, pentru licenta scoasa din evidenta si neamortizata integral.

Ajustarea de TVA se face prin aplicarea procentului de TVA in vigoare la data achizitiei asupra valorii ramase neamortizate (prin aplicarea procentului de 19% asupra sumei din contul 6583), conform punctului 78 alin. (13) din normele de aplicare a art. 304 din codul fiscal.

Inregistrarea in contabilitate a ajustarii de TVA in favoarea statului se realizeaza astfel:

635 / analitic TVA ajustat = 4426.

Cheltuiala inregistrata in contul 635 este nedeductibila la calculul impozitului pe profit, nefiind aferenta unor activitati economice.

Regimul sancționatoriu

- Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, fără să fie înregistrate în contabilitate, constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 1.000 lei la 10.000 lei. (art. 41 punctul 1 și art. 42 alin. 1 liniuța 1 din Legea nr. 82/1991).
- Efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 1.000 lei la 10.000 lei. (art. 41 punctul 1 și art. 42 alin. 1 liniuța 1 din Legea nr. 82/1991).
- . Nerespectarea reglementărilor contabile cu privire la întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate, constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei. (art. 41 punctul 2 lit. c și art. 42 alin. 1 liniuța 2 din Legea nr. 82/1991).
- Nerespectarea reglementărilor contabile cu privire la înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate, în perioada la care se referă, constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei. (art. 41 punctul 2 lit. c și art. 42 alin. 1 liniuța 2 din Legea nr. 82/1991).
- Nerespectarea reglementărilor contabile cu privire la păstrarea și arhivarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate, precum și reconstituirea documentelor pierdute, sustrate sau distruse constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei. (art. 41 punctul 2 lit. c și art. 42 alin. 1 liniuța 2 din Legea nr. 82/1991).

Temei legal

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul MFP nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile
- Ordinul MFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.