

ASPECTE PROBLEMATICE PRIVIND CONTABILITATEA VENITURILOR LA REZIDENȚII PARCURILOR IT

GANEVA VALERIA, studentă, CON-181

Academia de Studii Economice a Moldovei,
Republica Moldova, Chișinău, str. Mitropolit Gavriil Bănulescu-Bodoni 61
e-mail: valeria99ganea@gmail.com

Abstract. *In this article, authors will examine the accounting problem soft the residents of information technology parks who practice a wide variety of activities like: ordering software, editing computer games, managing computer resources, processing data, managing web pages, researching and other related actions. In this context, authors would like to respond to the various questions about how to account the incomes of implementing and selling information technologies and what document are need for this. As methodological support of the investigation will serve the universal method of research of matter, phenomena, processes - the dialectical method of knowledge with its components: analysis, synthesis, induction and deduction, as well as methods inherent in economic disciplines: observation, comparison, selection, grouping and scientific abstraction. The implementation of IT parks in the Republic of Moldova stimulates the creation of organizational platforms with a set of innovative mechanisms and facilities necessary for expanding the IT industry, opening new jobs and attracting local and foreign investments.*

Keywords: *information technology, software, accounting problems, incomes, single tax, tax issues.*

JEL CLASSIFICATION: M40, M41

INTRODUCERE.

Pe parcursul ultimilor ani observăm că, odată cu dezvoltarea tehnologiilor informaționale, crește necesitatea utilizării produselor software, care nu doar ușurează munca zilnică, dar și aduc beneficii considerabile consumatorilor. Astfel, au apărut și s-au promovat intens diversele parcuri pentru tehnologia informației care practică o diversitate vastă de activități: realizarea softurilor la comandă, editarea jocurilor de calculator, managementul mijloacelor de calcul, prelucrarea datelor, administrarea paginilor web, activități de cercetare-dezvoltare și alte acțiuni conexe. Incontestabil, entitățile IT sunt o opțiune de viitor pentru țara noastră acestea fiind deschise și dezvoltate pe tot teritoriul țării. Din aceste considerente, se necesită concretizarea modului de contabilizare a operațiunilor legate de implementarea, gestionarea și vânzarea tehnologiilor informaționale, precum și prezentarea documentelor aferente operațiunilor efectuate de către companiile IT.

CONȚINUTUL DE BAZĂ

În acest demers al cercetării, autorul s-a axat pe necesitatea redării situației actuale a tratamentului contabil pentru rezidenții parcurilor IT și descrierea anumitor particularități specifice în perfectarea documentară, care la rândul său condiționează modul de contabilizare a veniturilor obținute.

Cadrul normativ de bază pentru entitățile ce activează în acest domeniu îl reprezintă Legea nr. 77 din 21.04.2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informației și HG 1144/2017 cu privire la crearea parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT park”[8]. Acestea stipulează condițiile privind crearea unui parc în domeniul IT, genurile de activitate care trebuie să corespundă cel puțin unuia din tipurile de activitate prevăzute de art. 8 al Legii nr. 77 [2].

Pentru elaborarea prezentei cercetări au fost utilizate așa surse informaționale ca: convențiile fundamentale și principiile de bază ale contabilității, prevederile de bază ale legilor și actelor normative în vigoare, S.N.C., materialele diferitelor sesiuni științifice și altor publicații inerente temei cercetate [7]. Drept suport metodologic al investigației va servi metoda universală de cercetare a materiei, fenomenelor, proceselor – metoda dialectică a cunoașterii cu componentele ei: analiza, sintetiza, inducția și deducția, precum și metodele inerente disciplinelor economice: observarea, compararea, selectarea, gruparea, abstracția științifică.

Rezidenții parcurilor IT se confruntă cu diferite probleme privind constatarea și contabilizarea veniturilor din vânzarea produselor software elaborate. Una din problemele principale existente în cadrul companiei este că rezidenții parcurilor IT achită lunar un impozit unic, potrivit prevederilor art. 370 alin. (1) din Codul fiscal [1]. Drept obiect al impunerii cu impozitul unic îl reprezintă venitul din vânzarea produselor (mărfurilor), prestarea serviciilor, executarea lucrărilor, înregistrat lunar în contabilitate. Mărimea

venitului respectiv se determină în conformitate cu prevederile Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) [6] sau, după caz, ale IFRS [3], în condițiile legislației în vigoare.

O altă particularitate o reprezintă faptul că potrivit alin. (2) al articolului menționat, *suma minimă a impozitului unic se calculează în funcție de numărul de angajați care, pe parcursul perioadei fiscale, au lucrat cel puțin o zi în baza unui contract individual de muncă încheiat cu rezidentul parcului pentru tehnologia informației și de cuantumul salariului mediu lunar pe economie, prognozat pentru anul la care se referă perioada fiscală respectivă (7 953 lei pentru anul 2020). Astfel, compania IT chiar și în cazul lipsei veniturilor din vânzări are obligația de achitare a impozitului unic în funcție de numărul de angajați și salariul mediu pe economie.*

La elaborarea unui soft la comanda beneficiarului, fie acesta rezident sau nerezident al țării, costurile aferente lucrărilor se contabilizează conform prevederilor Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor [5].

Costul de intrare a softului depinde și de faptul conform căror prevederi entitatea ține contabilitatea:

În cazul aplicării normelor SNC

- la crearea softurilor cu drept exclusiv se va ține cont de prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [5];

În cazul aplicării IFRS

- se vor aplica prevederile IAS 38 „Imobilizări necorporale” și conform pct. 54-56 costurile de cercetare se vor recunoaște drept cheltuieli curente în perioada în care au fost generate [4].

Marea majoritate a produselor software elaborate de către rezidenții parcurilor IT se efectuează în baza contractelor încheiate cu beneficiari nerezidenți, astfel în acest caz putem observa niște particularități de contabilizare a veniturilor specifice operațiunilor de export. În cazul serviciilor IT prestate de către un rezident al Republicii Moldova unui nerezident pentru care locul prestării nu este Republica Moldova, în conformitate cu art. 93 pct. 11) din Codul fiscal, acestea reprezintă export și, potrivit art. 104 lit. a) din Codul fiscal, se scutesc de TVA cu drept de deducere [1].

După finalizarea lucrărilor legate de elaborarea produselor software la export, entitatea IT întocmește invoice-ul și procesul verbal de primire-predare a lucrărilor executate. Achitarea lucrărilor, de regulă, se efectuează prin aplicarea unui avans în prealabil sau achitarea integrală după finalizarea lucrărilor de elaborare a produselor software. Înregistrările contabile aferente contractelor încheiate cu beneficiari nerezidenți sunt asemănătoare celor aferente contractelor încheiate cu beneficiari rezidenți, componentele specifice fiind doar efectuarea tranzacțiilor în valută străină și aplicarea diferențelor de curs valutar aferente tranzacțiilor efectuate.

Conform informației prezentate mai sus se va analiza, în baza unui exemplu convențional, modul de contabilizare a vânzării unui soft informațional elaborat de un rezident al parcului pentru tehnologia informației „Moldova – IT Park” pentru o entitate nerezidentă.

Exemplul 1. *Rezidentul parcului pentru tehnologia informației a elaborat un soft informațional și l-a vândut unei companii de peste hotarele țării la data de 27.12.2019 la preț contractual de 2 000 euro. La transmiterea dreptului de proprietate, compania nerezidentă a achitat 60% din suma contractată, iar restul mijloacelor bănești au fost transferați la data de 05.01.2020. Costurile totale de cercetare-dezvoltare ale softului au constituit 25 000 lei. Cursul oficial al leului moldovenesc a constituit la data de: 27.12.2019 – 19,1593 lei/euro; 31.12.2019 – 19,2605 lei/euro; 05.01.2020 – 19,2168 lei/euro.*

În baza datelor prezentate, se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

1) Se reflectă venitul din vânzarea softului informațional beneficiarului nerezident, conform invoice-ului și procesului verbal de primire-predare, la data de 27.12.2019 (2 000 euro × 19,1593 lei/euro):

Debit 221 „Creanțe comerciale”, subcontul 2212 „Creanțe comerciale din străinătate” – 38 318,60 lei

Credit 611 „Venituri din vânzări”, subcontul 6111 „Venituri din vânzarea produselor” – 38 318,60 lei

2) Se reflectă costul efectiv al softului elaborat și transmis beneficiarului, conform notei de contabilitate:

Debit 711 „Costul vânzărilor”, subcontul 7111 „Valoarea contabilă a produselor vândute” – 25 000 lei

Credit 811 „Activități de bază” – 25 000 lei

3) Se reflectă încasarea numerarului privind stingerea a 60% din creanța beneficiarului, conform extrasului bancar ($2\,000\text{ euro} \times 60\% = 1\,200\text{ euro} \times 19,1593\text{ lei/euro}$):

Debit 243 „Conturi curente în valută străină”, subcontul 2431 „Numerar la conturi în țară” – 22 991,16 lei

Credit 221 „Creanțe comerciale”, subcontul 2212 „Creanțe comerciale din străinătate” – 22 991,16 lei

4) Se reflectă diferența de curs valutar favorabilă la data de 31.12.2020, conform notei de contabilitate ($2\,000\text{ euro} - 1\,200\text{ euro} = 800\text{ euro} \times (19,2605\text{ lei/euro} - 19,1593\text{ lei/euro})$):

Debit 221 „Creanțe comerciale”, subcontul 2212 „Creanțe comerciale din străinătate” – 80,96 lei

Credit 622 „Venituri financiare”, subcontul 6226 „Venituri din diferențe de curs valutar” – 80,96 lei

5) Se reflectă încasarea numerarului privind stingerea creanței rămase (40%) la data de 05.01.2020, conform extrasului bancar ($2\,000\text{ euro} \times 40\% = 800\text{ euro} \times 19,2168\text{ lei/euro}$):

Debit 243 „Conturi curente în valută străină”, subcontul 2431 „Numerar la conturi în țară” – 15 373,44 lei

Credit 221 „Creanțe comerciale”, subcontul 2212 „Creanțe comerciale din străinătate” – 15 373,44 lei

6) Se reflectă diferența de curs valutar nefavorabilă, conform notei de contabilitate ($800\text{ euro} \times (19,2605\text{ lei/euro} - 19,2168\text{ lei/euro})$):

7) **Debit 722 „Cheltuieli financiare”, subcontul 7224 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” – 34,96 lei**

Credit 221 „Creanțe comerciale”, subcontul 2212 „Creanțe comerciale din străinătate” – 34,96 lei

O problemă inerentă constatării venitului din vânzări în companiile IT este că *părțile pot negocia și achitarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare pe etape (stadii), dacă durata de executare a acestor lucrări depășește 12 luni* [9]. În astfel de cazuri, este posibilă determinarea veniturilor de către entitatea IT după una din variantele prevăzute de SNC „Venituri” [6] și conform prevederilor pct. 23-26, cheltuielile și veniturile aferente fiecărei etape de executare a contractului se determină aplicând una din următoarele variante:

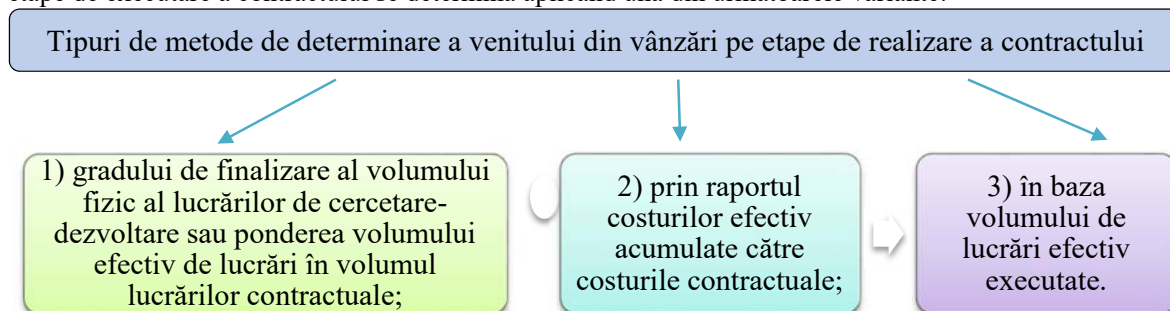


Figura 1.1. Metode de determinare a veniturilor și cheltuielilor aferente etapelor de executare a softului

Sursa: elaborat de autori în baza [6]

Mai jos se prezintă un exemplu de constatare a venitului din vânzări pe etape.

Exemplul 2. În baza datelor din exemplul 1, să presupunem că entitatea IT, conform politicilor contabile aplică a doua metodă, potrivit căreia venitul va fi determinat prin produsul ponderii costurilor efective în totalul costurilor contractuale și a venitului contractual total. Părțile au negociat achitarea lucrărilor în două etape, iar după finalizarea fiecăreia costurile efective au constituit la I etapă (27.12.2019) – 10 000 lei și la a II etapă (18.01.2021) – 15 000 lei. Creanța comercială la I etapă a fost stinsă la data de 31.12.2019.

Venitul recunoscut de către entitatea IT pentru I etapă se va determina în funcție de ponderea costurilor efective în totalul costurilor contractuale: $(10\,000\text{ lei} : 25\,000\text{ lei}) \times 100 = 40\%$.

În baza datelor prezentate, se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

1) Se reflectă venitul din vânzarea softului informațional beneficiarului nerezident, conform invoice-ului și procesului verbal de primire-predare, la data de 27.12.2019 ($2\,000\text{ euro} \times 40\% \times 19,1593\text{ lei/euro}$):

Debit 221 „Creanțe comerciale”, subcontul 2212 „Creanțe comerciale din străinătate” – 15 327,44 lei

Credit 611 „Venituri din vânzări”, subcontul 6111 „Venituri din vânzarea produselor” – 15 327,44 lei

2) Se reflectă costul efectiv al softului elaborat și transmis beneficiarului, conform notei de contabilitate:

Debit 711 „Costul vânzărilor”, subcontul 7111 „Valoarea contabilă a produselor vândute” – 10 000 lei

Credit 811 „Activități de bază” – 10 000 lei

3) Se reflectă încasarea numerarului privind stingerea creanței beneficiarului, conform extrasului bancar

$(2\,000\text{ euro} \times 40\% = 800\text{ euro} \times 19,2605\text{ lei/euro})$: **Debit 243 „Conturi curente în valută străină”, subcontul 2431 „Numerar la conturi în țară” – 15 408,40 lei**

Credit 221 „Creanțe comerciale”, subcontul 2212 „Creanțe comerciale din străinătate” – 15 408,40 lei

4) Se reflectă diferența de curs valutar favorabilă la data de 31.12.2020, conform notei de contabilitate $(800\text{ euro} \times (19,2605\text{ lei/euro} - 19,1593\text{ lei/euro}))$: **Debit 221 „Creanțe comerciale”, subcontul 2212 „Creanțe comerciale din străinătate” – 80,96 lei**

Credit 622 „Venituri financiare”, subcontul 6226 „Venituri din diferențe de curs valutar” – 80,96 lei

În mod similar se vor contabiliza și operațiunile aferente celei de-a II etapă de executare a lucrărilor.

Nu în ultimul rând, în scopul obținerii veniturilor suplimentare, entitatea IT se confruntă cu o altă problemă la transmiterea dreptului de utilizare a produsului soft în urma vânzării. Astfel, conform legislației în vigoare, *entitatea poate să transmită în utilizare atât dreptul neexclusiv de utilizare a softului, cât și cel exclusiv (cesiunea dreptului de utilizare aferent acestui soft)*.

După cum se observă, cererea softurilor informaționale pe piața de desfacere a Republicii Moldova este foarte ridicată și reprezintă o opțiune pentru companiile care doresc să-și automatizeze procesele existente și să dezvolte unele noi. Astfel, remarcăm că crearea primului parc IT reprezintă un pas foarte important pentru Republica Moldova.

CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI.

În urma studiului efectuat s-a constatat că softurile create de rezidenții parcurilor IT necesită o contabilizare riguroasă a veniturilor pe care acestea le înregistrează și au mai multe aspecte fiscale importante, cum ar fi instituirea impozitului unic, contabilitatea salariilor personalului IT etc. În același timp, un aspect negativ acestui regim fiscal este că au de suferit angajații companiilor respective, care vor beneficia de prestații de asigurări sociale într-o mărime mult mai mică, deoarece nu se efectuează careva rețineri. Totodată, economiile pe care le face compania pe seama dată pot fi utilizate atât pentru dezvoltarea afacerii, cât și pentru majorarea salariilor propriilor angajați [10,p. 5].

Cu referire la contabilizarea veniturilor în cadrul companiilor IT am constatat unele probleme ce țin de momentul recunoașterii acestora în funcție de tipul produsului software elaborat și am găsit unele soluții. Considerăm că implementarea sistemului IT în Republica Moldova în perspectivă va aduce beneficii dezvoltării economiei naționale, prin creșterea puterii de elaborare și comercializare de către rezidenții parcurilor IT a produselor informaționale, ceea ce, în timp va stimula creșterea economică.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE:

9. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997, cu modificările ulterioare. [online] [accesat 18.04.2020]. Disponibil: http://www.fisc.md/CodFiscal/CodulfiscalInterm_ro.aspx
10. Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia informației nr. 77 din 21.04.2016. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 157-162/318 din 10.06.2016, art. nr. 21.
11. IFRS 15 “Venituri din contractele cu clienții”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 197-205 art. 1339 din 31.07.2015.
12. IAS 38 „Imobilizări necorporale”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 237-240 art. 692 din 31.12.2008.
13. SNC “ Imobilizări necorporale și corporale”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 177-181/1224 din 16.08.2013.
14. SNC “ Venituri”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 177-181/1224 din 16.08.2013.
15. Planul general de conturi contabile aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 100 din 28.06.2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 230-237 din 19.07.2019, art. nr. 1275.
16. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la crearea parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT park”: nr. 1144 din 20.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 451-463 art. 1272 din 29.12.2017.
17. Bucur V., Țugulschi I. *Contabilitatea costurilor de producție și calcularea costului softurilor elaborate de către rezidenții parcurilor IT*. *Monitorul Fiscal FISC.md*, nr. 3 (58), 2020; 14 p.
18. Jizdan A. *Considerații privind impozitarea rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației: avantaje și dezavantaje*. *Monitorul Fiscal FISC.md*, nr. 2, 2018; 5p

**Coordonator științific: ȚUGULSCHI IULIANA, conf. univ. dr.,
Academia de Studii Economice a Moldovei,
Republica Moldova, Chișinău, str. Mitropolit Gavriil Bănulescu-Bodoni 61
e-mail: iuliana3989@gmail.com**