

ACCOUNTING AND TAX ASPECTS OF SOFTWARE

ASPECTE CONTABILE ȘI FISCALE ALE SOFTURILOR

GORGOS Nicoleta, studentă, Specialitatea: CON

Academia de Studii Economice din Moldova

Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61, www.ase.md

e-mail autor: nikoletagorgos@gmail.com

***Abstract.** In this article are examined the problems of the accounting and tax issues of software created by residents of information technology parks. In this article would like to respond to the various questions about how to account the productions costs of software 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*

***Keywords:** information technology park, software, tax issues, accounting problems*

JEL CLASSIFICATION: 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. Fapt ce provoacă diverse întrebări privind modul de contabilizare a costurilor privind crearea, implementarea și gestionarea tehnologiilor informaționale, precum și prezentarea informațiilor aferente în situațiile financiare. Astfel, scopul prezentei lucrări constă în cercetarea componentei și clasificării costurilor de producție, modului de contabilizarea a acestora, precum și calculul costului softurilor elaborate de către rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației (IT).

CONȚINUTUL DE BAZĂ

Analiza surselor bibliografice. Drept bază teoretică și metodologică de cercetare au servit Codul fiscal al Republicii Moldova (RM) [1], Legea nr. 77 din 21.04.2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informației [2] și Hotărârea de guvern 1144 din 20.12.2017 cu privire la crearea parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT park” [3], Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor (în continuare - Indicații metodice) [5], Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) [4], Planul general de conturi contabile [6], precum și lucrările științifice ale savanților autohtoni [9]

Descrierea metodelor de cercetare utilizate. În procesul cercetării s-au aplicat metodele de analiza, sinteza, inducere și deducere, precum și metodele inerente disciplinelor economice: observare, calculare, comparație, selecție, grupare și abstractizare științifică

Rezultatele obținute. Lucrărilor de elaborare a softului se execută de către entitățile IT la comanda beneficiarului (rezident sau nerezident). Elaborarea softurilor la comanda beneficiarului necesită aplicarea *metodei de evidență a costurilor și calculare a costului pe comenzi*. Conform acestei metode fiecărei comenzi i se atribuie un număr separat, care este menționat în toate documentele aferente costurilor comenzii IT respective. Contabilitatea costurilor se ține pe fiecare comandă, iar în cadrul comenzii pe fiecare articol de costuri cu total cumulativ de la începutul executării lucrărilor. O problemă inerentă elaborării produselor software o reprezintă faptul, că procesul de elaborare poate să dureze de la câteva luni până la doi ani și mai mult. În unele cazuri termenul inițial prevăzut de contract poate fi prelungit. În acest context, este necesară determinarea și prezentarea informațiilor privind costurile acumulate la data raportării pe etape. Potrivit pct. 12 din Indicațiile metodice [5],

nomenclatorul articolelor de costuri cuprinde: costuri materiale directe și repartizabile; costuri cu personalul directe și repartizabile (retribuții de salarii); costuri indirecte de producție.

Potrivit art. 370 alin. (1) din Codul fiscal [1], rezidenții parcurilor privind tehnologia informației achită lunar impozitul unic. 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 SNC sau, după caz, ale Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), în condițiile legislației în vigoare. Din acest motiv, entitățile din domeniul dat nu sunt plătitori de impozite și de contribuții salariale la plățile salariale ce țin de activitatea IT. Astfel, ele nu constituie elemente componente ale costurilor produselor software elaborate. Entitățile IT elaborează mai multe tipuri de produse software sau prestează mai multe tipuri de servicii. În acest context, cele mai reprezentative *costuri directe* repartizabile sunt salariile fiecărui angajat implicat în mai multe contracte de elaborare a produselor/prestare a serviciilor IT în una și aceeași perioadă gestionară. Acest fapt necesită determinarea unei baze rezonabile de repartizare a salariului personalului implicat la elaborarea mai multor produse software, drept bază de repartizare în acest caz poate servi manopera determinată în funcție de gradul de implicare a fiecărui salariat în contract sau coeficientul de participare a fiecărui salariat în contractul respectiv în parte.

Mai jos se prezintă un exemplu de contabilizare a costurilor legate de elaborarea softurilor la comandă în baza diferitor contracte încheiate cu beneficiari-rezidenți ai RM.

Exemplul 2. Entitatea „Z”, rezident al parcului pentru tehnologia informației „Moldova – IT Park”, elaborează două softuri „A” și „B”. Conform contractelor încheiate cu beneficiarii venitul din elaborarea softului „A” va constitui — 420 000 lei, iar a softului „B” — 95 000 lei, fără TVA. La începutul lunii decembrie 2020 costul producției în curs de execuție pentru softul „A” constituia 125 700 lei. În decembrie 2020 entitatea a înregistrat costuri în sumă totală de 56 190 lei, din care: amortizarea mijloacelor fixe — 27 900 lei; servicii comunale — 11 650 lei, chiria spațiului — 7500 lei, alte costuri — 9140 lei. Costurile cu personalul implicat în elaborarea softurilor în decembrie 2020 au constituit în total 112 300 lei, din care: salariatul X — 33 800 lei, salariatul Y — 45 600 lei, salariatul Z — 32 900 lei. Potrivit politicilor contabile ale entității contabilitatea costurilor de producție se ține prin intermediul conturilor contabilității de gestiune. La 15.12.2020 lucrările de elaborare a softului „B” au fost finalizate și predate beneficiarului. Coeficienții de participare a fiecărui salariat în elaborarea a două softuri „A” și „B” este prezentat în Tabelul 1:

Tabelul 1. Repartizarea salariilor calculate între softurile ce se elaborează conform coeficienților de participare în luna decembrie 2020

Indicatori	Salariile calculate, lei	Tipurile de softuri			
		Softul A		Softul B	
		Cota de participare	Suma, lei	Cota de participare	Suma, lei
Salariatul X	33 800	0,45	15 210	0,55	18 590
Salariatul Y	45 600	0,30	13 680	0,70	31 920
Salariatul Z	32 900	0,60	19 740	0,40	13 160
Total pe obiecte	112 300		48 630		63 670

Baza de repartizare a costurilor indirecte de producție a fost stabilită reiesind din venitul din vânzări pentru fiecare contract în parte. În baza datelor prezentate este necesar să se efectueze următoarele calcule (Tabelul 2):

Tabelul 2. Calculul repartizării costurilor indirecte de producție pe tipuri de softuri în luna decembrie 2020

Tipurile de contracte	Venitul din vânzări	Amortizarea mijloacelor fixe		Servicii comunale		Chiria spațiului		Alte costuri		Total costuri
		k	suma	k	suma	k	suma	k	suma	
Softul A	420 000	0,05417	22 753	0,22621	9 501	0,01456	6 117	0,01774	7 454	45 825
Softul B	95 000	(27 900/ 515 000)	5 147	(11 650/ 515 000)	2 149	(7 500/ 515 000)	1 383	(9140/ 515 000)	1 686	10 365
Total	515 000		27 900		11 650		7 500		9 140	56 190

În baza calculelor de mai sus în contabilitatea companiei IT se întocmesc următoarele formule contabile:

Tabelul 3. Înregistrările contabile privind costurile de producție pentru softuri

Nr.	Documentul justificativ	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
				Dt	Ct
1.	Nota contabilă	Reflectarea producției în curs de execuție la începutul lunii aferente softului "A"	125 700	811/A	215
2.	Fișa de pontaj, Borderou de calcul al salariului	Înregistrarea salariilor calculate pentru elaborarea softurilor (Tabelul 1) -A -B	48 630 63670	811/A 811/B	531/X,Y, Z 531/X,Y, Z
3.	Calculul amortizării mijloacelor fixe, factura fiscală	Reflectarea costurilor indirecte de producție de producție: -amortizarea mijloacelor fixe -servicii comunale -chiria spațiului - alte costuri	27 900 11 650 7 500 9 140	821 821 821 821	124 521 544 211,213, 214
4.	Calculul repartizării costurilor indirecte	Repartizarea costurilor indirecte de producție (Tabelul 2) fiind atribuite la: -softul A -softul B	45 825 10 365	811/A 811/B	821 821
5.	Nota contabilă	Reflectarea costurilor softului A în curs de execuție (125 700 lei + 48 630 lei +45 825 lei)	220 155	215	811/A
6.	Proces-verbal de primire-predare, factura fiscală	Înregistrarea venitului din vânzarea softului B elaborat și transmis beneficiarului : -la suma fără TVA - la suma TVA	95 000 19 000	221 221	611 5344
7.	Notă contabilă	Decontarea costului efectiv a softului B transmis beneficiarului (63 670 lei +10 365 lei)	74 035	711	811/B
8.	Ordin de plată	Încasarea numerarului privind stingerea creanțelor beneficiarului	114 000	242	221

Marea majoritate a produselor software elaborate de către rezidenții parcurilor IT se efectuează în baza contractelor încheiate cu beneficiari nerezidenți. Regimul fiscal privind TVA, în cazul serviciilor prestate de către un rezident al RM unui nerezident, se stabilește în funcție de locul prestării serviciilor, determinat conform regulilor stabilite la art.111 din Codul fiscal [1]. Pentru atribuirea serviciilor IT contractate de părți la cele nominalizate la art. 111 alin. (1) – (3) din Codul fiscal [1], urmează a se conduce de Clasificatorul activităților din economia Moldovei (CAEM-2), aprobat prin Ordinul nr.28 din 07 mai 2019 a Biroului Național de Statistică al Republicii Moldova [7], pus în aplicare de la 7 mai 2019. Astfel, în cazul serviciilor IT prestate de către un rezident al RM unui nerezident pentru care locul prestării nu este RM, în conformitate cu art. 93 pct. 11) din Codul fiscal [1], acestea reprezintă export și, potrivit art. 104 lit. a) din Codul fiscal [1], se scutesc de TVA cu drept de deducere. 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. Modul de contabilizare a costurilor legate de elaborarea unui soft la comanda beneficiarului nerezident cu aplicarea avansului se prezintă în exemplul de mai jos.

CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

În urma studiului efectuat s-a constatat că softurile create de rezidenții parcurilor IT necesită o contabilizare riguroasă a costurilor de producție, 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. Cu referire la contabilizarea costurilor de producție și calcularea costului softurilor elaborate de către rezidenții parcurilor IT, s-a constatat unele probleme ce țin de momentul recunoașterii acestora în funcție de tipul produsului software elaborat și s-a 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:

1. Codul fiscal nr. 1163 – XIII din 24.04.1997 Disponibil : <http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtro.htm>
2. Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia informației nr. 77 din 21.04.2016 Disponibil : [LP77/2016 \(legis.md\)](http://legis.md/LP77/2016)
3. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la crearea parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT park”: nr. 1144 din 20.12.2017. Disponibil : [HG1144/2017 \(legis.md\)](http://legis.md/HG1144/2017)
4. Modificările Standardelor Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.48 din 12.03.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova.nr.101-107 din 22.03.2019. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=43855&lang=ro
5. Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117793&lang=ro
6. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013 modificat prin Ordinul MF nr.100 din 28.06.19 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.230-237 din 19.07.2019. Disponibil : <https://www.mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/Planul%20general%20de%20conturi%20contabile.pdf>
7. Ordinul nr.28 din 07 mai 2019 a Biroului Național de Statistică al Republicii Moldova Disponibil : <https://statistica.gov.md/pageview.php?l=ro&idc=385>
8. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la cuantumul salariului mediu lunar pe economie, pentru anul 2021 nr. 923 din 22.12.2020 Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=124659&lang=ro
9. 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) pag. 57-75, 2020.

Coordonator științific: POPOVICI Angela, dr., conf. univ.
Academia de Studii Economice din Moldova
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61, www.ase.md
e-mail: popovici.angela.alexandru@ase.md