

Consilier Contabilitate Explicată îți pune la dispoziție:

Sfatul Consilierului

Activități de realizare a software-ului la comandă

GRATUIT!

**Recomandări și atenționări
ale specialiștilor EXCLUSIV
pentru abonați!**

Activități de realizare a software-ului la comandă

Societatea ItSoft S.R.L. realizează un program informatic pentru gestiunea rețetelor, destinat a fi utilizat de medici și de farmacii, care, în baza contractelor încheiate, primesc dreptul de folosință a programului sub formă de licență de utilizare.

Ulterior, societatea ItSoft S.R.L. acordă 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.

Stabilim care este monografia contabilă pentru o astfel de activitate.

Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaștere, o entitate trebuie să împartă procesul de generare a activului în:

- faza de cercetare; și
- 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.

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 O.M.F.P. nr. 1.802/2014, exemple de activități de cercetare sunt:

- activitățile destinate obținerii de cunoștințe noi;
- identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoștințe;
- căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii;
- formularea, proiectarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătățite.

Perioada 1 ianuarie – 31 iulie anul N corespunde fazei de cercetare.

În această perioadă, cheltuielile lunare se înregistrează în funcție de natura acestora, conform documentelor justificative.

Cheltuielile aferente fazei de cercetare se evidențiază cu ajutorul conturilor de cheltuieli, fără a fi recunoscute în costul activului, astfel:

● Achiziție materiale în baza facturilor primite de la furnizori:

%	=	401
3021		„Furnizori”
„Materiale auxiliare”		
3028		
„Alte materiale consumabile”		

● Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal:

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

● Consumul materialelor auxiliare, în baza bonurilor de consum:

6021	=	3021
„Cheltuieli cu materialele auxiliare”		„Materiale auxiliare”

● Consum alte materiale consumabile, în baza bonurilor de consum:

6028	=	3028
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”

● Cheltuieli cu servicii primite:

628	=	401
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”

● Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal:

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

● Cheltuielile cu chirii:

612	=	401
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori”

● Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal și chiria e facturată cu TVA:

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

● Cheltuieli cu utilități:

605	=	401
„Cheltuieli privind energia și apa”		„Furnizori”

● Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal:

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

● Amortizarea lunară a mijloacelor fixe:

6811	=	281x
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările corporale”

Perioada 1 august anul N – data finalizării proiectului corespunde fazei de cercetare.

O imobilizare necorporală provenită din dezvoltare (sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscută dacă, și numai dacă, o entitate poate demonstra următoarele elemente:

- fezabilitatea tehnică necesară finalizării imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;
- intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau de a o vinde;
- capacitatea sa de a utiliza sau de a vinde imobilizarea necorporală;
- modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile.

Printre altele, entitatea poate demonstra:

- existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală sau pentru imobilizarea necorporală în sine; ori
- utilitatea imobilizării necorporale, dacă se prevede folosirea acesteia pe plan intern;
- disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură, adecvate pentru finalizarea dezvoltării imobilizării necorporale și pentru utilizarea sau vânzarea acesteia;
- capacitatea sa de a evalua fiabil costurile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.

Conform punctului 168 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, exemple de activități de dezvoltare sunt:

- proiectarea, construcția și testarea unor prototipuri și modele înainte de producție și utilizare;
- proiectarea instrumentelor, șabloanelor, tiparelor și matritelor care implică o tehnologie nouă;
- proiectarea, construcția și funcționarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producția comercială;
- proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătățite.

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

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 finele fiecărei luni, suma costurilor suportate se înregistrează în contabilitate ca imobilizări de natura cheltuielilor de dezvoltare, articol contabil:

203	=	721
„Cheltuieli de dezvoltare”		„Venituri din producția de imobilizări necorporale”

Costul unei imobilizări necorporale generate intern este suma costurilor suportate de la data la care imobilizarea necorporală a îndeplinit pentru prima dată criteriile de recunoaștere.

Acest cost este format din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea și pregătirea activului pentru a fi capabil să funcționeze în scopul stabilit de către conducerea entității.

Pot fi costuri direct atribuibile imobilizării necorporale:

- cheltuielile cu materialele și serviciile utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;
- cheltuielile cu personalul implicat în generarea imobilizării necorporale;
- taxele de înregistrare a unui drept legal; și
- amortizarea brevetelor și licențelor utilizate pentru generarea imobilizării necorporale.

Nu pot fi considerate componente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern următoarele elemente:

- 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;
- ineficiențele identificate și pierderile inițiale din exploatare suportate înainte ca imobilizarea să atingă performanța planificată; și
- costurile cu instruirea personalului pentru a utiliza activul.

Valoarea cheltuielilor ocazionate de realizarea programului informatic aferente lunii august anul N se evidențiază în contabilitate astfel:

- Achiziție materiale în baza facturilor primite de la furnizori:

%	=	401
3021		„Furnizori”
„Materiale auxiliare”		
3028		
„Alte materiale consumabile”		

- Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal:

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

Sfatul Consilierului

- Consumul materialelor auxiliare, în baza bonurilor de consum:

6021	=	3021
„Cheltuieli cu materialele auxiliare”		„Materiale auxiliare”

- Consum alte materiale consumabile, în baza bonurilor de consum:

6028	=	3028
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”

- Cheltuieli cu servicii primite:

628	=	401
„Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”		„Furnizori”

- Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal:

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

- Cheltuielile cu chirii:

612	=	401
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori”

- Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal și chiria e facturată cu TVA:

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

- Cheltuieli cu utilități:

605	=	401
„Cheltuieli privind energia și apa”		„Furnizori”

- Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal:

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

- Amortizarea lunară a mijloacelor fixe:

6811	=	281x
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările corporale”

- La 31 august anul N se evidențiază valoarea lucrărilor aferente etapei de dezvoltare a programului informatic:

203	=	721
„Cheltuieli de dezvoltare”		„Venituri din producția de imobilizări necorporale”

În mod similar se procedează în fiecare lună, până la momentul finalizării creării programului informatic.

- La momentul finalizării creării programului informatic se efectuează înregistrarea contabilă:

208	=	203
„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 lei / (3 ani x 12 luni) = 597 lei (rotunjit)

6811	=	281x
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” / analitic program informatic		„Amortizarea altor mobilizări necorporale” / analitic program informatic

Din punct de vedere fiscal, pentru stabilirea perioadei de amortizare sunt aplicabile prevederile art. 28 alin. (9) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit cărora cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară sau degresivă pe o perioadă de 3 ani.

Notă:

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”

Din punct de vedere contabil, prezentarea unui program informatic ca activ imobilizat sau ca activ circulant depinde de scopul cărui 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:

Evidențierea cheltuielilor generate de realizarea programului informatic se efectuează în conturi din clasa 6, așa cum am arătat anterior.

- Evidențierea producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei:

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

- 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”

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

345	=	711
„Produse finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

Societatea ItSoft S.R.L. acordă clienților dreptul de utilizare a programului informatic, sub formă de licență.

Odată cu transferul licenței, potrivit contractului încheiat între părți, societatea furnizoare facturează și încasează anticipat o sumă 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.

- Înregistrarea acordării dreptului de utilizare a programului informatic către client:

4111	=	706
„Clienți”		„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”

- Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal:

4111	=	4427
„Clienți”		„TVA colectată”

Având în vedere că, odată cu acordarea licenței, părțile au stabilit contractual și efectuarea unei plăți anticipate pentru prestarea ulterioară pe o perioadă de 3 ani, de către furnizor, a unor servicii

reprezentând asistență tehnică acordată cumpărătorului, suma corespunzătoare acestor servicii este evidențiată ca venit în avans (contul 472 „Venituri înregistrate în avans”) și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care se prestează serviciile, dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii (a se vedea în acest sens prevederile punctului 447 din O.M.F.P. nr. 1.802/ 2014):

4111 „Clienți”	=	472 „Venituri înregistrate în avans”
-------------------	---	--

- Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal:

4111 „Clienți”	=	4427 „TVA colectată”
-------------------	---	-------------------------

Potrivit reglementărilor contabile, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

- Astfel, în exemplul prezentat, pe măsura prestării serviciilor prevăzute în contract, furnizorul evidențiază veniturile aferente perioadei respective (dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii, respectiv 3 ani), pe baza documentelor justificative care certifică executarea acestora:

472 „Venituri înregistrate în avans”	=	704 „Venituri din servicii prestate”
--	---	--

În situația în care, pe perioada derulării contractului, furnizorul efectuează servicii suplimentare celor ce au fost convenite inițial (facturate și încasate anticipat), acesta va factura în mod distinct sumele corespunzătoare, la momentul prestării serviciilor respective, recunoscând în contabilitate veniturile aferente ca venituri ale perioadei:

4111 „Clienți”	=	704 „Venituri din servicii prestate”
-------------------	---	--

- Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal:

4111 „Clienți”	=	4427 „TVA colectată”
-------------------	---	-------------------------