

**PARTICULARITĂȚILE CONTABILIZĂRII INSTALAȚIILOR SPECIALE LA
UNITĂȚILE DE CERCETARE-DEZVOLTARE**

***Rodica Cușmăunsă, conf. univ. dr., ASEM,
Chișinău, Republica Moldova,
rcusmaunsa@gmail.com***

Abstract. For the purpose of improvement of accounting in the units of research and development, the author has studied the peculiarities of two types of equipment proposing a special account and way of accounting of the special utilities used as an object of study.

Cuvinte-cheie: lucrări de cercetare-dezvoltare, instalații speciale, consumuri de cercetare-dezvoltare, mijloace fixe.

Specificul activității entităților tehnico-științifice constă în utilizarea a două tipuri de echipamente. Primul tip include diferite instalații și instrumente speciale, standuri, dispozitive, stații de încercare, aparataje, mecanisme, care reprezintă obiectele cercetării (experimentării), dacă acestea sunt prevăzute de Sarcina tehnică sau contractul de efectuare a lucrărilor de cercetare-dezvoltare. Produsele și tehnica de calcul de serie, care nu reprezintă obiecte de cercetare (experimentare), nu se referă la instalațiile speciale și valoarea acestora nu se va include integral în costul lucrărilor de cercetare-dezvoltare [4, 5].

Restul echipamentelor este considerat drept al doilea tip și este achiziționat de către entitățile de cercetare-dezvoltare în calitate de investiții capitale, adică mijloace fixe, care pot fi utilizate la executarea mai multor lucrări sau chiar și în alte activități (în același timp și la producerea partidelor experimentale ale producției unităților de cercetare-dezvoltare).

Această deosebire a două tipuri de echipamente determină și diferite moduri de reflectare a acestora în contabilitate, precum și alocarea în costul lucrărilor de cercetare-dezvoltare efectuate. Din aceste considerente, este necesar de elaborat și de determinat criteriile deslușite de atribuire a unei părți a activelor, utilizate, de regulă, pentru efectuarea unei lucrări unitare, la instalații speciale. Aceasta va permite clarificarea evidenței utilizării instalațiilor speciale în entitățile de cercetare-dezvoltare.

Instalațiile speciale îndeplinesc, în procesul executării lucrărilor de cercetare-dezvoltare, funcțiile obiectelor cercetării și valoarea lor trebuie să fie inclusă, totalmente, în componența consumurilor aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare [4, 5].

De asemenea, este necesar de menționat că utilajul procurat pentru efectuarea unei anumite lucrări de cercetare-dezvoltare nu își consumă întreaga sa valoare în perioada efectuării lucrării respective. De regulă, acest utilaj nu se uzază moral și poate fi utilizat la executarea altor lucrări de cercetări științifice și de proiectare-experimentare.

Astfel, apare problema – în ce mod costul instalațiilor speciale se va include în costul lucrării de cercetare-dezvoltare: prin intermediul calculului uzurii lunare, în calitate de mijloace fixe sau sub forma decontării uzurii calculate în proporție de 100% din valoarea acestora, în calitate de obiecte de mică valoare și scurtă durată?

Știința – producerea în cazuri unitare, în mare măsură, știința aplicativă – cercetările și elaborările de proiectare-experimentare. Dar cum trebuie soluționată această problemă în cazul în care entitatea tehnico-științifică este obligată, conform Sarcinii tehnice, să procure dispozitive, aparataje, stații de încercare destul de costisitoare cu durata de funcționare utilă (conform documentației tehnice respective) mai mare de un an?

Conform SNC 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”,¹ mijloace, care îmbracă forma fizică naturală, a cărui valoare unitară depășește plafonul stabilit de legislație (6000 lei), cu o durată de funcționare utilă mai mare de un an și care sunt utilizate în activitatea întreprinderii și nu sunt destinate vânzării este necesar de reflectat, în mod obligatoriu, în categoria mijloacelor fixe [3]. După aceasta, suma amortizării lunare, calculată după una din metodele prevăzute de SNC 16, trebuie să fie inclusă în costul lucrării de cercetare-dezvoltare.

Având în vedere că instalațiile speciale îndeplinesc, în procesul executării lucrărilor de cercetare-dezvoltare, funcțiile obiectelor cercetării și valoarea lor, acestea se includ, totalmente, în consumuri aferente acestora, iar nicio metodă de calculare a uzurii mijloacelor fixe, prevăzută în acest standard, nu prevede includerea 100% din valoarea instalațiilor speciale – mijlocului fix în costul lucrării de cercetare-dezvoltare, deci instalațiile speciale nu pot fi atribuite categoriei de mijloace fixe.

În cazul executării unei asemenea lucrări, pe un termen de mai puțin de un an, instalațiile speciale tot nu pot fi incluse în categoria de obiecte de mică valoare și scurtă durată. Aceasta se explică prin faptul că valoarea instalațiilor speciale, destinate pentru utilizare în calitate de obiect al cercetării și experimentării, se include în costul lucrării de cercetare-dezvoltare, totalmente, fără a lua în considerare valoarea probabilă rămasă (reieșind din sensul economic) spre deosebire de obiecte de mică valoare și scurtă durată, uzura cărora se calculează în mărime de 100 % din valoarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată diminuată cu valoarea probabilă rămasă.

¹ Autorul ține să menționeze că modificările care vor parveni în SNC și Planul de conturi prin aplicarea lor obligatorie de la 1 ianuarie 2015 conform Ordinului Ministerului de Finanțe nr. 118 din 06.08.2013 și Ordinului nr.166 din 28.11.2013 vor fi ținta următorului articol.

Lunin P.A. [6, p.92] propune pentru generalizarea informațiilor privind existența și mișcarea instalațiilor speciale de a utiliza un cont sintetic separat. Suntem de acord cu această propunere și în planul de conturi autohton pentru aceasta poate fi destinat, spre exemplu, contul sintetic **218 „Instalații speciale pentru lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”** din clasa 2 „Active curente”, grupa „Stocuri de mărfuri și materiale”.

La valoarea de cumpărare a instalațiilor speciale achiziționate de la părțile nelegate sau părților legate se va întocmi înregistrarea contabilă:

Debit contul **218 „Instalații speciale pentru lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”** – la suma fără TVA

Debit contul **534 „Datorii privind decontările cu bugetul”**, subcontul **5342 „Datorii privind taxa pe valoare adăugată”** – la suma TVA eferentă

Credit contul **521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”** sau **522 „Datorii pe termen scurt față de părțile legate”**

La costul efectiv al instalațiilor speciale, în cazul fabricării cu forțele proprii, se vor întocmi:

Debit contul **218 „Instalații speciale pentru lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”**

Credit contul **812 „Activități auxiliare”**

Concomitent, în entitățile de cercetare-dezvoltare trebuie să fie stabilit modul de perfectare a comenzilor, calculației și evidenței consumurilor de producție aferente fabricării instalațiilor speciale pentru o anumită lucrare de cercetare-dezvoltare, care asigură determinarea exactă a consumurilor necesare fabricării fiecărei unități a acestui utilaj.

La decontarea costului instalațiilor speciale, în costul lucrării de cercetare-dezvoltare, va fi reflectată înregistrarea contabilă:

- în cazul executării lucrării de cercetare-dezvoltare curente

Debit contul **811 „Activități de bază”**

Credit contul **218 „Instalații speciale pentru lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”**

- în cazul executării lucrării de cercetare-dezvoltare capitale:

– și reflectării consumurilor aferente lucrării de cercetare-dezvoltare conform metodei recomandate de SNC 9 „Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”

Debit contul **112 „Active nemateriale în curs de execuție”**

Credit contul **218 „Instalații speciale pentru lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”**

- într-o subdiviziune separată a întreprinderii

Debit contul **812 „Activități auxiliare”**

Credit contul **218 „Instalații speciale pentru lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”**

Instalațiile speciale, rămase după terminarea sau suspendarea lucrării de cercetare-dezvoltare, precum și mostrele, machetele și alte articole, procurate și fabricate pe parcursul executării unei lucrări conform contractului se transmit clientului sau, în cazul refuzului clientului, rămân în posesia entităților de cercetare-dezvoltare.

În cazul refuzului clientului de a lua la evidența sa bunurile menționate, pot fi examinate două situații, în care instalațiile și obiectele menționate se vor reflecta, în dependență de valoarea de recuperare a acestora și direcțiile de utilizare în componența mijloacelor fixe (dacă corespund criteriilor de constatare a acestora) sau a activelor curente (materiale, instalații speciale, obiecte de mică valoare și scurtă durată) ca:

- intrate cu titlul gratuit, în cazul emiterii facturii fiscale de către client;
- plusuri depistate în urma inventarierii în baza Procesului-verbal de inventariere (în cazul refuzului clientului de a emite factura fiscală).

De exemplu, la 1 martie anul curent, entitatea de cercetare-dezvoltare a finalizat executarea unei anumite teme de LCȘPE. Beneficiarul a refuzat să ia în evidența sa macheta unui utilaj de producție, elaborată în urma executării LCȘPE, și o instalație specială procurată numai pentru executarea acestei lucrări. În cazul dat, obiectele respective rămân în posesia unității de cercetare-dezvoltare. Admitem că clientul a emis o factură fiscală privind acordarea cu titlu gratuit numai a instalației speciale, evaluată la valoarea de piață de 5 000 lei. Conducerea entității de cercetare-dezvoltare n-a decis unde și cum va fi

utilizată instalația respectivă, deoarece studiul prezentat de către inginerul-șef, tehnologul-șef și decizia comisiei tehnice privind posibilitatea utilizării utilajului respectiv nu prevăd folosirea obiectului în cauză în timpul apropiat. În baza Procesului verbal de inventariere, a fost stabilit plusul de utilaj de producție (machetă), evaluat la valoarea de piață de 9 000 lei. Conducerea unității de cercetare-dezvoltare a decis să înlocuiască un strung utilizat la unitatea respectivă pentru producerea altui produs cu acest utilaj (machetă) în baza studiului prezentat de către specialiștii respectivi referitor la raționalitatea acestei înlocuirii și a deciziei comisiei tehnice privind posibilitatea folosirii utilajului respectiv.

În conformitate cu condițiile acestui exemplu, în contabilitatea unității de cercetare-dezvoltare vor fi întocmite următoarele formule contabile:

Varianta I: La reflectarea valorii utilajului (instalației speciale) intrat cu titlu gratuit se va reflecta formula contabilă:

Debit contul **121 „Active materiale în curs de execuție”** – 5 000 lei

Credit contul **622 „Venituri din activitatea financiară”** – 5 000 lei

Dacă peste o anumită perioadă a apărut necesitatea utilizării acestui utilaj sub forma de:

- ◆ instalație specială pentru executarea altei lucrări de cercetare-dezvoltare, atunci se va reflecta formula contabilă:

Debit contul **218 „Instalații speciale pentru lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”** – 5 000 lei

Credit contul **121 „Active materiale în curs de execuție”** – 5 000 lei

- ◆ mijloc fix, atunci se va reflecta înregistrarea contabilă:

Debit contul **123 „Mijloace fixe”**

Credit contul **121 „Active materiale în curs de execuție”**

Varianta II: Entitatea de cercetare-dezvoltare mai poate reflecta valoarea utilajului (instalației speciale) primit cu titlu gratuit și în componența instalațiilor speciale pentru o altă lucrare de cercetare-dezvoltare, întocmind înregistrarea contabilă:

Debit contul **218 „Instalații speciale pentru lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”**

Credit contul **622 „Venituri din activitatea financiară”**

Dacă, peste o perioadă anumită, a apărut posibilitatea utilizării acestui utilaj (instalație specială) pentru producerea unui anumit produs, atunci se va reflecta formula contabilă:

Debit contul **123 „Mijloace fixe”**

Credit contul **218 „Instalații speciale pentru lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”**

Reflectarea valorii utilajului de producție (machetă) constat plus în urma efectuării inventarierii:

Debit contul **123 „Mijloace fixe”** – 9 000 lei

Credit contul **621 „Venituri din activitatea de investiții”** – 9 000 lei

Astfel organizată, contabilitatea instalațiilor speciale la entitățile de cercetare-dezvoltare va permite separarea acelor două tipuri de echipamente și includerea corectă a costului instalațiilor și instrumentelor speciale, standurilor, dispozitivelor, stațiilor de încercare, aparatajelor, mecanismelor, care reprezintă obiectele cercetării, în costul lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare.

Bibliografie:

1. SNC 2 „Stocuri de mărfuri și materiale”. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88-91 din 30 decembrie 1997.
2. SNC 9 „Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 178-181 din 27 decembrie 2002.
3. SNC 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88-91 din 30 decembrie 1997.
4. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции. www.pravo.by
5. Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции. www.vcom.ru
6. ЛУНИН, П. А. *Учет затрат и калькулирование себестоимости научно-технической продукции (на примере отрасли «Наука и научное обслуживание»)*, диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – М., 2002. – 151 с. 98.