

PARTICULARITĂȚILE RECUNOAȘTERII ȘI CONTABILIZĂRII COSTURILOR DE CERCETĂRI ȘTIINȚIFICE ȘI DE DEZVOLTARE SUB ASPECTUL TRANZIȚIEI LA NOILE SNC

Rodica CUȘMĂUNSA, dr., conf. univ., ASEM

This article pose for discussion the issue research and development costs in international and national accounting norms as intangible assets and amortizing them over the periods benefited or period costs.

***Cuvinte-cheie:** research and development costs, intangible assets, general and administrative expenses.*

Schimbările politice care au avut loc în lume în ultimele decenii, procesul de globalizare a vieții politice, economice și sociale lasă amprente profunde și în viața economică a țărilor. Faptul că contabilitatea a apărut și se conduce pe baza acelorași legi și principii peste tot, oriunde s-ar folosi, adică poartă un caracter universal, contribuie la internaționalizarea contabilității prin Standardele Internaționale de Raportare Financiară (SIRF) și Directivele Uniunii Europene. Astfel, a apărut necesitatea imperioasă de a examina problemele aferente recunoașterii și contabilizării costurilor și cheltuielilor condiționate de executarea lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare sub aspecte noi.

În literatura de specialitate se întâlnește termenul „Ciclu de viață” a costurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare, care include în sine următoarele etape [10, p. 174]:

- ◆ recunoașterea costurilor în procesul efectuării lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare;
- ◆ recunoașterea rezultatului lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare;
- ◆ amortizarea costurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare.

Conținutul acestui articol va fi consacrat soluționării aspectelor problematice a primului ciclu de viață a costurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare.

O problemă importantă reprezintă conținutul lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare. De corectitudine a includerii unei sau altei lucrări în componența acestora depinde, în mare măsură, componența costurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare și mărimea costului acestor lucrări.

Astfel cercetarea științifică, conform Legii privind politica de stat în sfera de cercetare – dezvoltare și Codului cu privire la știință și inovare al Republica Moldova, cuprinde:

- *cercetarea fundamentală* (pură, de bază) – activitate orientată spre dobândirea de noi cunoștințe științifice, în special despre natură și societate, spre formularea și verificarea de noi ipoteze și teorii;
- *cercetarea aplicativă* – activitate orientată spre lărgirea cunoștințelor și spre utilizarea de cunoștințe noi în crearea de noi tehnologii, procese, produse sau îmbunătățirea lor [1, p.7, 2, p. 13].

Lucrările de proiectare – experimentare – o aplicare a performanțelor științifice și altor cunoștințe la proiectarea și planificarea modelelor, construcțiilor, mecanismelor, produselor, proceselor, tehnologiilor, sistemelor și/sau serviciilor noi sau mai perfecționate până la momentul producerii în masă sau utilizarea acestora [2, p. 79].

Modul de contabilizare a costurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare depinde de tipul acestor lucrări:

- *curente* – lucrări care reprezintă activitatea de bază a entității de cercetare-dezvoltare. În acest caz, actualmente, consumurile se contabilizează în conformitate cu cerințele SNC 2 „Stocurile de mărfuri și materiale”, SNC 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”, SNC 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole” și SNC 11 „Contractele de construcție”. Începând cu 1 ianuarie 2015, costurile respective se vor contabiliza în baza SNC „Costuri”;
- *capitale* – lucrări care nu reprezintă activitatea de bază a entității de cercetare-dezvoltare, iar rezultatele lucrărilor se preconizează de utilizat în activitatea sa de producție. În acest caz, actualmente, până la 31 decembrie 2014, costurile se contabilizează în conformitate cu SNC 9 „Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare – experimentare”.

Reieșind din conținutul principiului contabilității de angajamente, toate operațiunile economice legate de executarea lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare trebuie să fie reflectate în contabilitate în momentul efectuării acestora.

SNC 9 prevede două abordări a recunoașterii costurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare:

- abordarea recomandată de standard;
- abordarea alternativ admisibilă.

Abordarea recomandată de standard prevede recunoașterea costurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare ca:

- activ nematerial în curs de execuție, în cazul în care cercetările efectuate asigură posibilitatea obținerii unui rezultat pozitiv și prin urmare a avantajelor economice viitoare din efectuarea lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare – experimentare;
- cheltuieli anticipate, în cazul în care este dificil de determinat dacă va fi posibilă obținerea unui rezultat pozitiv și prin urmare a avantajelor economice viitoare rezultate din efectuarea lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare – experimentare.

După finisarea lucrărilor de a perfecta un raport, care confirmă obținerea unui rezultat pozitiv¹ sau negativ.

În cazul obținerii unui rezultat pozitiv, în raport este necesar de indicat posibilitatea utilizării acestora în viitor în activitatea unității economice, metoda utilizării acestuia precum și posibilitatea brevetării.

Astfel, numai la finisarea lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare costurile condiționate de executarea acestor lucrări vor fi constatate ca activ nematerial, dacă ele corespund tuturor criteriilor de constatare a activului prevăzute de § 14 din SNC 9. În caz contrar ele vor fi reflectate ca cheltuieli ale perioadei.

Abordarea alternativ admisibilă prevede recunoașterea costurilor aferente LCȘPE ca cheltuieli

¹ *Rezultat pozitiv al lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare* – corespunderea rezultatului final obținut în urma executării lucrărilor cu cerințele Sarcinii tehnice a lucrării respective

în perioada în care acestea au fost suportate în cazul în care unitatea de cercetare-dezvoltare nu este sigură că aceste consumuri vor genera avantaje economice viitoare.

Începînd cu 1 ianuarie 2015 entitățile de cercetare-dezvoltare pentru contabilizarea costurilor condiționate de efectuarea lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare capitale vor trebui să țină cont de prevederile **Standardului Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale”**, elaborat în baza Directivelor UE, IAS 38 „Imobilizări necorporale” și IAS 16 „Imobilizări corporale”.

Conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale” obiectul se recunoaște ca imobilizare numai în cazul respectării simultane a următoarelor condiții:

- 1) obiectul este identificabil și controlabil de entitate;
- 2) proprietățile și particularitățile lui corespund definiției imobilizărilor necorporale sau corporale;
- 3) este probabil că entitatea va obține beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului; și
- 4) costul de intrare a obiectului poate fi evaluat în mod credibil.

În prezentul standard noțiunea de *imobilizare necorporală* utilizată semnifică *imobilizări nemonetare care nu îmbracă o formă materială, identificabile și controlabile de entitate*.

În contextul acestui standard nu se mai regăsesc acele două abordări a recunoașterii costurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de dezvoltare prevăzute de SNC 9.

Conform art. 4 al Legii contabilității nr. 113-XVI în cazul în care prevederile S.N.C. și ale altor acte normative elaborate și adoptate nu stabilesc unele reglementări prevăzute în SIRF, entitatea este încurajată să aplice prevederile SIRF pînă la acceptarea lor de Guvernul Republicii Moldova.

IAS 38 „Imobilizări necorporale” se aplică, printre altele, și costurilor aferente activităților de cercetare și dezvoltare.

Art. 52 al IAS 38 prevede, că pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaștere, o entitate împarte procesul de generare a activului în:

- a) o fază de cercetare; și
- b) o fază de dezvoltare.

Deși termenii „cercetare” și „dezvoltare” sunt definiți, termenii „fază de cercetare” și „fază de dezvoltare” au o semnificație mai vastă în sensul prezentului standard.

Potrivit art. 53 al IAS 38, dacă o entitate nu poate face distincție 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.

Art. 54 al IAS 38 prevede că „nici o imobilizare necorporală provenită din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută. Costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate”.

Aceasta autorii standardului o explică prin faptul, că 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. Astfel, aceste costuri sunt recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.

Art. 57 al IAS 38 „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 toate elementele de mai jos:

- a) fezabilitatea tehnică necesară finalizării imobilizării necorporale astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;
- b) intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;
- c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;
- d) 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 sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;
- e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru finalizarea dezvoltării imobilizării necorporale și pentru utilizarea sau vânzarea acesteia;
- f) capacitatea sa de a evalua fiabil costurile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.

În faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate, în anumite cazuri, să identifice o immobilizare necorporală și să demonstreze că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Acest lucru este posibil deoarece faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.

Luând în considerare caracteristica celor două tipuri de lucrări de cercetări științifice – fundamentale și aplicative, după părerea noastră bazându-se pe principiul prudenței, care nu permite supraevaluarea activului și subevaluarea cheltuielilor, va fi rațional, de înregistrat costurile aferente:

- lucrărilor de cercetări științifice fundamentale ca cheltuieli ale perioadei, fără posibilitatea capitalizării acestora, datorită esenței sale și incertitudinii, care inevitabil însoțesc astfel de lucrări;

Practică separării modului de constatare a consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice fundamentale și a celor aplicative este răspândită în Franța.

- aferente lucrărilor de cercetări științifice aplicative și de dezvoltare ca immobilizări necorporale în curs de execuție în cazul corespunderii tuturor criteriilor de capitalizare conform art 57 al IAS 38;
- aferente lucrărilor de cercetări științifice aplicative și de dezvoltare ca cheltuieli ale perioadei în cazul necorespunderii tuturor criteriilor de capitalizare conform art 57 al IAS 38.

Potrivit art. 5 al IAS 38 activitățile de cercetare și dezvoltare sunt direcționate către dezvoltarea cunoștințelor. Prin urmare, chiar dacă aceste activități pot avea ca rezultat o immobilizare cu formă fizică (de exemplu, un prototip), elementul fizic al activului este secundar componente sale necorporale, adică pachetul de cunoștințe încorporat în aceasta.

Bibliografie:

1. Legea privind politica de stat în sfera cercetare-dezvoltare. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 124-125 din 11 noiembrie 1999.
2. Codul cu privire la știință și inovare al Republicii Moldova nr. 259-XV din 15 iulie 2004. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 125-129 din 30 iulie 2004.
3. SNC 9 „Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 178-181 din 27 decembrie 2002.
4. SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, Nr. 233-237, art. Nr : 1533.
5. Standarde internaționale de contabilitate. București, Editura „Economică”. – 2008.
6. Cușmăunsă, R. Modul de constatare a cheltuielilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare – experimentare. În: Simpozionul internațional al tinerilor cercetători, ASEM, 21-22 aprilie 2005, – p. 346-349.
7. Cușmăunsă, R. Modul de recunoaștere și evidența analitică a consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare. În: „Drept, economie și informatică”, 2007, nr. 1, – p. 61 – 64.
8. Малявкина, Л. И. Бухгалтерский учет затрат организации на НИОКР. În: «Бухгалтерский учет », 2003, № 15. – с. 12 – 20.
9. Махроva, Л. А. Научные исследования и опытно-конструкторские разработки. www.uckpa.ru
10. Пятov, М. Л. «Учет операций по договору на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ». În: «Бухгалтерский учет », 2000, № 19. – с. 66 – 69.