

ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII OPERAȚIUNILOR PRIVIND EXECUTAREA LUCRĂRILOR DE CERCETARE-DEZVOLTARE ÎN BAZĂ DE CONTRACT ÎN CONTEXTUL NOILOR SNC

*Conf. univ. dr. Rodica CUȘMĂUNSA, ASEM
Conf. univ. dr. Ecaterina CECHINA, ASEM*

The content of this article is dedicated to the solution of problematic aspects of the way of stating the research and development cost of works carried out under a contract for other organizations.

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

JEL: M-41

Unitatea de cercetare-dezvoltare poate efectua lucrările de cercetare-dezvoltare, atât pentru necesități proprii, cât și pentru alte întreprinderi în baza contractului de efectuare a lucrărilor de cercetare-dezvoltare. În scopurile contabilității și fiscalității, acest tip de contracte economice este analogic contractului de antrepriză, deosebirea constă în faptul că, în urma lucrărilor efectuate pe bază de contract, deseori, nu se obțin active materiale, ci imobilizări necorporale.

Conform SNC „**Imobilizări necorporale și corporale**”:

- ◆ *în contabilitatea organizației-executant*, se reflectă costurile în conformitate cu cerințele Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, SNC „Stocurile”, SNC „Cheltuieli”, SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” și SNC „Contracte de construcții” și realizarea lucrărilor;
- ◆ *în contabilitatea organizației-client*, în funcție de rezultatul lucrărilor de cercetare-dezvoltare, se reflectă active materiale (de exemplu, mijloc fix) sau imobilizări necorporale (de exemplu, tehnologie de fabricare a unui produs).

În acest context, apare necesitatea reflectării corecte a drepturilor patrimoniale ale părților contractuale asupra rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare în contabilitate și în situațiile financiare. În urma executării lucrărilor de cercetare-dezvoltare în bază de contract, atât organizația-executant, cât și organizația-client au dreptul de utilizare a rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare. Astfel, organizația-client deține toate drepturile privind utilizarea rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare (dacă altceva nu este prevăzut în contract), iar drepturile organizației-executant sunt limitate prin utilizarea inovațiilor create în cadrul lucrării respective pentru necesități proprii, adică în activitatea sa comercială.

În cazul în care, în contract, este stipulat că dreptul de autor asupra elaborărilor specificate va aparține organizației-executant, aceasta are dreptul de utilizare a rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare și prevede utilizarea rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare respective în activitatea sa, în contabilitatea organizației-executant este necesar să se reflecte:

- costurile aferente executării contractului;
- realizarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare;
- trecerea la intrări a dreptului de utilizare a rezultatelor de cercetare-dezvoltare realizate clientului ca imobilizare necorporală.

Organizația-executant, în acest caz, suportă atât costuri aferente lucrărilor executate în baza de contract, cât și costuri aferente creării imobilizării necorporale pentru necesitățile proprii. Astfel, în politicile contabile ale organizației-executant, este necesar să se specifice metoda repartizării costurilor temei între costurile aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare, efectuate în bază de contract, și costurile privind crearea imobilizării necorporale pentru necesitățile proprii de producție. La suma costurilor aferente creării imobilizării necorporale sub forma dreptului de utilizare a rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare, trebuie micșorat devizul de costuri al lucrărilor de cercetare-dezvoltare.

Practica unităților de cercetare-dezvoltare studiată denotă faptul că contabilii acestor organizații nu reflectă ca imobilizare necorporală dreptul de utilizare a rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare, realizate clientului, cu toate că, deseori, rezultatele acestor lucrări sunt utilizate sau în procesul de producție propriu, sau pentru executarea altor lucrări de cercetare-dezvoltare.

În opinia noastră, în vederea soluționării problemei privind separarea costurilor aferente temei, între costurile aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare, efectuate în baza de contract, și costurile aferente creării imobilizării necorporale pentru necesități proprii de producție, propunem:

- toate costurile aferente primelor etape ale lucrărilor de cercetare-dezvoltare, ce țin de culegerea și cercetarea literaturii tehnico-științifice, documentației tehnico-normative, standardelor, informației de exploatare a analogilor, de elaborarea și confecționarea machetei experimentale (elaborarea documentației de execuție pentru confecționarea machetei, confecționarea machetei, testarea organelor de lucru ale machetei, determinarea parametrilor constructivi ai mostrei experimentale etc.), să se atribuie costurilor aferente creării imobilizării necorporale pentru necesități proprii de producție și, prin urmare, să fie acumulate în Contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”;
- toate costurile aferente următoarelor etape ale lucrărilor de cercetare-dezvoltare, ce țin de elaborarea și confecționarea mostrei experimentale (elaborarea documentației de construcție a mostrei, confecționarea mostrei experimentale, încercările mostrei experimentale, verificarea indicilor constructivi și de exploatare a mostrei experimentale etc.), precum și a produsului final al lucrării să se atribuie costurilor, care vor forma costul lucrărilor de cercetare-dezvoltare efectuate în bază de contract, se vor reflecta în conformitate cu cerințele Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, SNC „Stocurile”, SNC „Cheltuieli”, SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” și SNC „Contracte de construcții”.

După părerea noastră, principala condiție de separare a costurilor menționate este generată de posibilitatea folosirii dreptului de utilizare a rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare pentru necesitățile proprii de producție și, prin urmare, obținerea beneficiilor economice viitoare.

Exemplu: Unitatea de cercetare-dezvoltare încheie contract de executare a lucrării de cercetare-dezvoltare prețul căreia, conform contractului, constituie 140 000 lei, TVA 20%. Încă de la începutul executării lucrării, organizația-executant a estimat posibilitățile de utilizare a rezultatelor acesteia în activitatea sa. Costul efectiv total al acestei lucrări este de 120 000 lei, din care 25 000 lei constituie suma costurilor aferente creării imobilizării necorporale pentru necesitățile proprii de producție, iar restul 95 000 lei – costuri aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare efectuate în bază de contract.

Astfel, în baza exemplului în contabilitatea unității de cercetare-dezvoltare este necesară întocmirea următoarelor formule contabile:

- la suma costurilor aferente creării imobilizării necorporale pentru necesitățile proprii de producție:

Debit contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”, subcontul 1 „Executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare în bază de contract pentru necesități proprii de activitate” – 25 000 lei

Credit contul 211 „Materiale”, 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”, 541 „Datorii preliminate”, 521 „Datorii comerciale”, 544 „Alte datorii curente”, 812 „Activități auxiliare”, 821 „Costuri indirecte de producție” – 25 000 lei

➤ la suma costurilor aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare efectuate în bază de contract:

Debit contul 811 „Activități de bază” – 95 000 lei

Credit contul 211 „Materiale”, 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”, 541 „Datorii preliminate”, 521 „Datorii comerciale”, 544 „Alte datorii curente”, 812 „Activități auxiliare”, 821 „Costuri indirecte de producție” – 95 000 lei

➤ la valoarea de vânzare a lucrărilor de cercetare-dezvoltare executate în bază de contract:

Debit contul 221 „Creanțe comerciale” – 168 000 lei

Credit contul 534 „Datorii față de buget” – 28 000 lei

Credit contul 611 „Venituri din vânzări”, subcontul 4 „Venituri din executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare” – 140 000 lei

➤ la costul efectiv al lucrărilor de cercetare-dezvoltare executate în baza de contract:

Debit contul 711 „Costul vânzărilor”, subcontul 7114 „Costul lucrărilor de cercetare-dezvoltare” – 95 000 lei

Credit contul 811 „Activități de bază” – 95 000 lei

În continuare, urmărim cum va fi reflectată trecerea la intrări a rezultatului lucrărilor de cercetare-dezvoltare, executate în baza contractului cu clientul pentru necesitățile proprii de activitate. Există două variante:

1. Rezultatul poate fi înregistrat ca obiect al proprietății industriale (brevet de invenție, al soiurilor de plante, raselor de animale, modelelor de utilitate etc.) de către AGEPI;
2. Rezultatul pozitiv (rezultatul final corespunde Sarcinii tehnice), dar nu este posibilă obținerea titlului de protecție sau întreprinderea nu preconizează obținerea lui.

Mai departe, examinăm fiecare variantă în parte.

Varianta I. Unitatea de cercetare-dezvoltare a achitat pentru depunerea cererii de brevet de invenție suma de 1 300 lei, pentru examinarea de fond a cererii de brevet de invenție – 5 250 lei, pentru eliberarea brevetului de invenție – 1 350 lei. În acest caz, în conformitate cu cerințele SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, se vor întocmi următoarele formule contabile:

✓ la suma totală aferentă cheltuielilor de înregistrare a invenției 7 900 lei (1 300 lei + 5 250 lei + 1 350 lei)

Debit contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”, subcontul 1 „Executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare în bază de contract pentru necesități proprii de activitate” – 7 900 lei

Credit contul 227 „Creanțe ale personalului” sau 242 „Conturi curente în valuta națională” – 7 900 lei

✓ la costul de intrare a brevetului de invenție, conform procesului-verbal de primire spre utilizare a imobilizării necorporale în sumă de 32 900 lei (25 000 lei + 7 900 lei)

Debit contul 112 „Imobilizări necorporale”, subcontul 2 „Brevete și mărci” – 32 900 lei

Credit contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”, subcontul 1 „Executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare în baza de contract pentru necesități proprii de activitate” – 32 900 lei

Varianta a II-a. Unitatea de cercetare-dezvoltare nu preconizează obținerea titlului de protecție a obiectului proprietății industriale. În acest caz, se va întocmi următoarea formulă contabilă în sumă de 25 000 lei, conform procesului-verbal de primire spre utilizare a imobilizării necorporale:

Debit contul 112 „Imobilizări necorporale”, subcontul 3 „Know-how-uri și francize” – 25 000 lei

Credit contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”, subcontul „Executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare în baza de contract pentru necesități proprii de activitate” – 25 000 lei

În cazul în care organizația-executant nu prevede utilizarea în activitatea sa a rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare executate în bază de contract, atunci nu apare necesitatea separării costurilor aferente temei între costurile aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare, efectuate în bază de contract, și costurile aferente creării imobilizării necorporale pentru necesitățile proprii de producție. Prin urmare, toată suma a costurilor aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare executate va constitui costul lucrărilor de cercetare-dezvoltare realizate beneficiarului. Conform datelor din exemplul precedent, în acest caz, se vor întocmi următoarele formule contabile:

➤ la suma costurilor aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare efectuate în baza de contract:

Debit contul 811 „Activități de bază” – 120 000 lei

Credit contul 211 „Materiale”, 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”, 541 „Datorii preliminate”, 521 „Datorii comerciale”, 544 „Alte datorii curente”, 812 „Activități auxiliare”, 821 „Costuri indirecte de producție” – 120 000 lei

➤ la valoarea de vânzare a lucrărilor de cercetare-dezvoltare executate în baza de contract:

Debit contul 221 „Creanțe comerciale” – 168 000 lei

Credit contul 534 „Datorii față de buget” – 28 000 lei

Credit contul 611 „Venituri din vânzări”, subcontul 4 „Venituri din executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare” – 140 000 lei

➤ la costul efectiv al lucrărilor de cercetare-dezvoltare executate în bază de contract:

Debit contul 711 „Costul vânzărilor”, subcontul 7114 „Costul lucrărilor de cercetare-dezvoltare” – 120 000 lei

Credit contul 811 „Activități de bază” – 120 000 lei

Uneori, în cadrul executării lucrărilor de cercetare-dezvoltare privind elaborarea unei tehnologii a unui produs, apare necesitatea elaborării și fabricării unui utilaj nou necesar pentru producerea acestui produs. În acest caz, în opinia noastră, este necesar să se recunoască costurile efectuate în funcție de destinația acestora în costuri aferente creării tehnologiei noi și costuri aferente elaborării și fabricării mostrei experimentale a utilajului nou în două obiecte de evidență, cu toate că ambele tipuri de lucrări se execută în cadrul unei lucrări complexe de cercetare-dezvoltare.

O condiție necesară pentru organizarea eficientă a evidenței analitice a costurilor aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare constă în clasificarea tipurilor de lucrări de cercetare-dezvoltare și etapelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare. Luând în considerare specificul ramurii de cercetare-dezvoltare și sintetizând cele expuse, considerăm oportun pentru organizația de cercetare-dezvoltare să se țină evidența analitică a costurilor în felul următor: pe teme executate în baza Sarcinii tehnice sau contractului cu clientul pentru necesitățile proprii de activitate; în cadrul tipului temei – pe tipuri de lucrări de cercetare-dezvoltare (lucrări tehnologice, cercetări științifice fundamentale și aplicative, lucrări de proiectare-experimentare); în cadrul tipului de lucrare – pe etape ale lucrării; în cadrul etapelor – pe locuri de apariție a costurilor (centre de responsabilitate). Această evidență analitică poate fi detaliată în funcție de necesitățile informaționale ale managerilor întreprinderii și după sursele de finanțare a lucrărilor de cercetare-dezvoltare.

Evidența analitică a costurilor aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare este necesar să se țină în cadrul secției executoare, în scopul calculării exacte a costului efectiv al lucrărilor, efectuării controlului asupra acestor costuri la locurile de apariție a lor, precum și pentru formarea condițiilor de organizare a gestiunii în baza centrelor de responsabilitate.

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 „Imobilizări necorporale și corporale”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
4. МАЛЯВКИНА, Л. И. *Бухгалтерский учет затрат организации на НИОКР*. În: «Бухгалтерский учет», 2003, № 15. – с. 12 – 20.
5. МАХРОВА, Л. А. *Научные исследования и опытно-конструкторские разработки*. www.uckpa.ru
6. ПЯТОВ, М. Л. *Учет операций по договору на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ*. În: «Бухгалтерский учет», 2000, № 19. – с. 66 – 69.