

Standardul național de contabilitate 9

Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Standardului Internațional de Contabilitate (S.I.C.) 9 "Consumuri de cercetare și dezvoltare", aprobat de Comitetul S.I.C. în anul 1974 și revizuit în anul 1993.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie determinarea componenței consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, stabilirea modului de constatare a acestora în calitate de activ sau cheltuieli (consumuri), de asemenea modul de contabilizare a acestor consumuri.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător și sînt înregistrate în Republica Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale, situate atît pe teritoriul Republicii Moldova, cît și peste hotarele ei.

4. Domeniul de aplicare al prezentului standard nu se extinde asupra consumurilor privind explorarea și exploatarea zăcămintelor de petrol, de gaze și de minerale în ramurile extractive, însă acesta este aplicabil pentru consumurile aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare efectuate în aceste ramuri.

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Lucrări de cercetări științifice - cercetări (acțiuni) autentice și planificate efectuate în scopul obținerii unor cunoștințe și noțiuni științifice sau tehnice noi.

Lucrări de proiectare-experimentare - aplicarea performanțelor științifice și a altor cunoștințe la proiectarea și planificarea unor modele, construcții, mecanisme, produse, procese, tehnologii, sisteme și servicii noi sau mai perfecționate pîna la momentul producerii în masă sau utilizării acestora.

Consumuri aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare - consumuri, apariția cărora este cauzată de efectuarea lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare.

Avantaj economic viitor - potențialul întreprinderii alocat direct sau indirect în aflusul mijloacelor bănești sau al echivalentelor acestora; potențialul poate fi productiv, adică să constituie o parte a activității operaționale a întreprinderii.

Risc - posibilitatea întreprinderii în procesul desfășurării activității operaționale de a suporta nu numai pierderi, ci și de a obține profit.

Amortizare - repartizarea sistematică a valorii amortizabile a activului pe toată durata de funcționare utilă a acestuia.

6. În activitatea practică este greu de delimitat lucrările de cercetări științifice de lucrările de proiectare-experimentare. Exemple de lucrări care pot fi raportate la lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare:

a) lucrări aferente obținerii cunoștințelor și a noțiunilor științifice și tehnice noi;

b) căutarea direcțiilor de aplicare a cunoștințelor științifice sau tehnice;

c) căutarea produselor sau tehnologiilor alternative posibile;

d) evaluarea produselor sau tehnologiilor alternative;

e) proiectarea și construirea mostrelor și modelelor experimentale, experimentarea acestora;

f) elaborarea posibilelor produse sau tehnologii noi sau mai perfecționate;
g) proiectarea, construirea și exploatarea instalațiilor experimentale, care după dimensiunile sale nu sînt utile din punct de vedere economic pentru producție;

h) elaborarea instrumentelor, dispozitivelor, matrițelor prin utilizarea tehnologiilor și tehnicii noi.

7. Exemple de lucrări care sînt strîns legate cu activitatea de efectuare a lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, dar care nu pot fi raportate la acestea:

a) întreținerea tehnică la etapa inițială a producției;

b) controlul calității producției în procesul de producție, inclusiv testarea ei zilnică;

c) activitatea privind lichidarea defectelor apărute în procesul de producție;

d) lucrări orientate spre îmbunătățirea, extinderea, renovarea sau o altă perfecționare a calității produselor existente;

e) aducerea caracteristicilor existente ale produselor în concordanță cu cerințele concrete sau necesitățile cumpărătorului ca o parte componentă a activității comerciale permanente a întreprinderii;

f) modificările sezoniere sau periodice ale aspectului exterior (desingn-ului) al produselor existente;

g) lucrări ordinare de proiectare și construire a instrumentelor, mecanismelor, produselor și modelelor;

h) activitatea legată de proiectarea și construirea clădirilor și construcțiilor speciale, utilajului, adică de construcția, deplasarea, permutarea sau lansarea lor, cu excepția clădirilor și utilajului care se utilizează exclusiv pentru efectuarea unor proiecte concrete aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare.

Lucrări de cercetări științifice și de proiectare-experimentare efectuate în baza contractului pentru alte întreprinderi

8. Întreprinderea poate efectua lucrări de cercetări științifice și de proiectare-experimentare pentru alte întreprinderi în baza contractului. Totodată, dacă potrivit condițiilor contractului toate riscurile și avantajele economice viitoare legate de efectuarea lucrărilor menționate se transferă sau vor fi transferate altei întreprinderi, atunci întreprinderea care execută aceste lucrări trebuie să contabilizeze consumurile în conformitate cu cerințele S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale", S.N.C. 3 "Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii", S.N.C. 6 "Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole" și S.N.C. 11 "Contractele de construcție". Întreprinderea care suportă riscurile și avantajele economice viitoare rezultate din efectuarea lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, la rîndul său, ține evidența acestor consumuri în conformitate cu prezentul standard.

9. Dacă, conform condițiilor contractului încheiat cu altă întreprindere, pentru care se efectuează lucrări de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, riscurile și avantajele economice viitoare nu se transferă sau nu vor fi transferate acesteia, atunci întreprinderea care execută lucrările specificate ține evidența consumurilor în conformitate cu prezentul standard.

Există anumite criterii care indică că riscurile și avantajele economice viitoare legate de efectuarea lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, nu se transferă altei întreprinderi, dacă, conform condițiilor contractului:

a) întreprinderea care execută lucrări de cercetări științifice și de proiectare-

experimentare este obligată să recupereze mijloacele bănești sau alte mijloace achitate de către altă întreprindere, indiferent de rezultatele lucrărilor specificate;

b) nu prevede ca întreprinderea care execută lucrări de cercetări științifice și de proiectare-experimentare trebuie să recupereze mijloacele bănești sau alte mijloace achitate de către altă întreprindere, dar această recuperare poate fi solicitată la cererea altei întreprinderi sau dacă condițiile apărute atestă posibilitatea acestei recuperări.

Componenta consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare

10. În componența consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare se includ următoarele articole:

a) retribuțiile salariaților care execută lucrări de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, toate tipurile de premii conform sistemelor existente la întreprindere, diferite plăți suplimentare;

b) contribuțiile pentru asigurările sociale și medicale, fondul de pensii, fondul de stat pentru plasarea în câmpul muncii din suma cheltuielilor privind retribuirea muncii;

c) valoarea materialelor și materiilor prime utilizate la efectuarea lucrărilor de cercetări științifice și lucrărilor de proiectare-experimentare;

d) alte consumuri directe;

e) cota consumurilor indirecte de producție aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare efectuate care se repartizează în conformitate cu S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale".

11. Modul de includere a cheltuielilor privind împrumuturile în componența consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare se determină în conformitate cu abordarea alternativă admisibilă examinată în S.N.C. 23 "Cheltuieli privind împrumuturile".

Constatarea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare

12. Corelația dintre consumurile și avantajele economice viitoare pe care întreprinderea le poate obține din efectuarea lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, determină modul de repartizare a consumurilor menționate pe diferite perioade de gestiune. Dacă există probabilitatea că aceste consumuri vor genera ulterior avantaje economice viitoare și pot fi evaluate cu un grad înalt de certitudine, atunci ele se constată în calitate de activ.

Abordarea recomandată de prezentul standard

13. Promovarea proiectelor lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare la etapa următoare permite întreprinderii să demonstreze în anumite cazuri posibilitatea obținerii avantajelor economice viitoare din lucrările menționate.

Avantajele economice viitoare care pot fi obținute din lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare cuprind:

a) veniturile din vânzarea produselor rezultate din lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare;

b) micșorarea (economia) consumurilor în procesul de producție. De exemplu, utilizarea proprietății intelectuale în procesul de producție poate să diminueze consumurile de producție viitoare, dar să nu majoreze veniturile viitoare;

c) alte avantaje rezultate din utilizarea de către întreprindere a produselor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare.

Evaluarea avantajului și a micșorării consumurilor se efectuează de către întreprindere de sine stătător în baza rezultatelor analizelor și calculelor corespunzătoare.

14. Consumurile aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare se constată ca activ, dacă ele corespund tuturor criteriilor următoare:

a) suma consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare poate fi determinată cu în grad înalt de veridicitate;

b) se poate demonstra posibilitatea tehnică de realizare a produselor sau a proceselor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare;

c) întreprinderea are intenția de a produce, vinde sau utiliza produsele sau procesele lucrărilor menționate;

d) existența pieței de desfacere pentru produsele sau procesele lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare; în cazul când se planifică utilizarea acestora în cadrul întreprinderii, dar nu pentru vânzare - să demonstreze utilitatea lor;

e) există resursele corespunzătoare sau acestea sînt accesibile pentru finisarea proiectelor sau produselor; se utilizează produsele sau procesele lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare și acestea se livrează pe piață.

Exemplu. Întreprinderea "A" care desfășoară activitate stomatologică are nevoie de un nou tip de material pentru protezarea dinților. Ea a încheiat contract cu întreprinderea "B" care execută lucrări de cercetări științifice și de proiectare-experimentare în acest domeniu și este disponibilă de a produce acest material contra plată (criteriile a) și b) de constatare). Pentru întreprinderea "A" acest contract este convenabil, deoarece poate atrage mai mulți clienți, și, prin urmare, va avea posibilitatea (conform unor calcule aproximative) să-și majoreze veniturile, luînd în considerație cheltuielile generale și administrative și cele de producție corespunzătoare (criteriile c) și d) de constatare). La finisarea acestui proiect întreprinderea "B" a prezentat lucrul efectuat, care îi convine întreprinderii "A" după toți parametrii. Factura clientului prezentată a fost achitată pe seama mijloacelor existente la întreprinderea "A" (criteriul e) de constatare). Astfel, întreprinderea "A" constată acest proiect în calitate de activ, deoarece se respectă toate criteriile de constatare.

15. Criteriile de constatare a activului presupun aprecierea incertitudinilor care inevitabil însoțesc lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare. Din aceste considerente la determinarea sumei consumurilor aferente acestor lucrări constatate ca activ este necesar a ține cont de principiul prudenței, care, la rîndul său, nu va permite subevaluarea activului.

16. Uneori, pe măsura efectuării lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, care au fost anterior constatate ca activ, apar condiții, conform cărora întreprinderea nu este sigură că va obține avantaje economice viitoare. În astfel de cazuri, consumurile ulterioare pentru efectuarea lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, se constată ca cheltuieli în acea perioadă de gestiune, în care acestea au fost suportate de către întreprindere. Suma consumurilor menționate constatate anterior ca activ trebuie să fie amortizată în conformitate cu paragrafele 20-24 din prezentul standard.

Exemplu. Întreprinderea "A" a consumat anumite mijloace la crearea unui tip

nou de clei pentru linoleum. Acest proiect corespunde tuturor criteriilor de constatare a activului. Totodată, se presupunea că cleiul va poseda astfel de parametri cum sînt: calitatea absolut nouă; economic la utilizare; cost scăzut. Astfel, consumurile aferente proiectului specificat au fost capitalizate și reflectate în componența activelor. Însă la sfîrșitul perioadei de gestiune s-a constatat că pe piață a apărut de peste hotare un nou tip de material de finisare - covrolin, fiind mai solicitat decît linoleumul. Cleiul, la rîndul său, era destinat numai pentru linoleum.

În acest caz, întreprinderea nu este sigură că va obține avantaje economice viitoare din consumurile aferente creării cleiului, de aceea suma consumurilor perioadei de gestiune (mijloacele consumate pentru creare) trebuie să fie constatată ca cheltuieli în acea perioadă de gestiune, în care acestea au fost suportate, iar suma consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare constatate anterior ca activ trebuie să fie amortizate în perioadele de gestiune viitoare.

În astfel de situații, la fel și în cazurile cînd este greu de determinat dacă întreprinderea va obține avantaje economice viitoare din efectuarea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare constatate anterior ca activ, se permite în prealabil de a constata consumurile menționate ca cheltuieli anticipate. Și numai la finisarea lucrărilor acestea pot fi constatate ca activ, dacă ele corespund tuturor criteriilor de constatare a activului prevăzute de paragraful 14 din prezentul standard.

17. Consumurile aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, care nu corespund criteriilor de constatare a activului trebuie constatate ca cheltuieli în perioada de gestiune în care ele au fost suportate de către întreprindere. Contabilizarea acestor consumuri se efectuează în conformitate cu cerințele S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale", S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii" și S.N.C. 6 "Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole".

18. Consumurile aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, care corespund tuturor criteriilor de constatare a activului, prevăzute de paragraful 14 din prezentul standard, trebuie constatate ca activ nematerial.

Abordarea alternativă admisibilă

19. Consumurile aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare se constată ca cheltuieli în perioada în care acestea au fost suportate, în cazul în care întreprinderea nu este sigură că aceste consumuri vor genera avantaje economice viitoare. Astfel de consumuri nu trebuie să se constate ca activ în perioada viitoare, cu excepția cazurilor prevăzute de paragraful 16 din prezentul standard. Contabilizarea lor se efectuează în corespundere cu cerințele S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale", S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii" și S.N.C. 6 "Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole".

Exemplu. Întreprinderea "A" se ocupă cu crearea unui nou soi de cultură. Pentru cercetările respective din an în an se utilizează mijloace pentru salarizarea lucrătorilor încadrați în cercetări, semințe, materiale pentru efectuarea experimentelor și alte consumuri necesare. Însă, întreprinderea "A" nu poate să determine, cînd aceste cercetări vor genera rezultatul dorit și respectiv avantaje economice viitoare (peste

1 an sau peste 10 ani), de aceea întreprinderea "A" trebuie să constate toate cheltuielile (consumurile) aferente acestor cercetări ca cheltuieli în perioada de

gestiune în care acestea au fost suportate.

Amortizarea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice
și de proiectare-experimentare

20. Suma consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare constatată ca activ trebuie să se amortizeze și să se constate ca consumuri și cheltuieli pe o bază sistematică, în conformitate cu schema de obținere a avantajelor economice viitoare.

21. La determinarea sumei amortizării consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare constatate ca activ în baza schemei de obținere a avantajelor economice viitoare, este necesar de a lua în considerare:

a) veniturile (încasările) sau alte avantaje economice viitoare rezultate din vânzarea sau utilizarea produselor sau proceselor;

b) perioada de timp, în decursul căreia se prevede de a vinde sau a utiliza produsele sau procesele.

22. Uzura fizică și morală a produselor rezultate din lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare creează incertitudini care limitează cantitatea produselor și perioada de timp, în decursul căreia consumurile constatate ca activ trebuie să se amortizeze. Mai mult ca atât, de obicei, este greu de a determina avantajele economice viitoare ale produselor sau proceselor noi în limitele unei perioade scurte de timp. Din aceste motive consumurile aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, de obicei, se amortizează în decursul unei perioade scurte de timp.

23. Calcularea amortizării consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare constatate anterior ca activ se începe din luna următoare lunii constatării lor și se efectuează în conformitate cu una din metodele specificate în S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale": liniară (uniformă); soldului degresiv; în raport cu cantitatea de unități de produse fabricate (volumul de servicii).

24. În cazul utilizării activelor create în urma efectuării lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare pentru crearea altor active, amortizarea calculată se include în costul altui activ și în valoarea de intrare a acestuia. De exemplu, consumurile aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare constatate ca activ se includ în costul stocurilor de mărfuri și materiale, în cazul dacă acestea participă la producerea lor. Astfel, consumurile aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, care au fost incluse în valoarea de intrare a altor active, se constată ca consumuri sau cheltuieli concomitent cu alte componente ale costului acestor active.

Diminuarea mărimii consumurilor aferente lucrărilor de
cercetări științifice și de proiectare-experimentare

25. La sfârșitul fiecărei perioade de gestiune se revizuieste soldul neamortizat al consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare constat ca activ. În unele cazuri, soldul specificat poate depăși avantajele economice viitoare corespunzătoare, în alte cazuri - poate să nu corespundă criteriilor de constatare a acestuia ca activ. De aceea mărirea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare constatată anterior ca activ trebuie să se micșoreze pînă cînd soldul neamortizat nu va fi acoperit pe seama avantajelor economice viitoare, adică pînă la momentul cînd mărirea acestor cheltuieli nu va corespunde criteriilor de constatare a activului, în conformitate cu paragraful

14 din prezentul standard.

26. În cazul cînd consumurile aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare nu corespund oricărui dintre criteriile de constatare a activului, soldul neamortizat al acestor consumuri trebuie să se caseze. Suma casării totale sau parțiale a consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare trebuie să se constate ca cheltuieli în perioada de casare a soldului neamortizat a acestor consumuri.

27. Dacă condițiile, ce au condus la casarea totală sau parțială a consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare s-au modificat și există dovezi că ele se vor păstra într-un viitor previzibil, atunci suma consumurilor menționate casată în conformitate cu paragraful 26 din prezentul standard se restabilește. Suma consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare se restabilește numai din suma consumurilor analogice, care vor fi recunoscute ca cheltuieli ale perioadei de gestiune. În caz contrar, aceste sume integral se casează și se constată ca cheltuieli ale perioadei de gestiune curente. Suma restabilirii trebuie să fie micșorată cu mărimea amortizării, care urma să fie calculată în cazul în care n-ar fi fost casarea totală sau parțială. Această sumă a restabilirii trebuie să se constate ca micșorare a mărimii consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, constatate ca cheltuieli în perioada de gestiune.

Publicitatea informației

28. Întreprinderile prezintă în rapoartele financiare:

a) politica de contabilitate referitor la consumurile aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare aprobată de întreprindere;

b) suma consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare care a fost constată ca activ sau cheltuieli în perioada de gestiune;

c) metodele utilizate de calculare a amortizării consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare constatate ca activ;

d) durata de funcționare utilă sau normele de amortizare utilizate pentru consumurile aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare constatate ca activ;

e) soldul neamortizat al consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare, recunoscute anterior ca activ, la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune, cu prezentarea consumurilor:

(i) constatate ca activ în corespundere cu paragraful 14 din prezentul standard;

(ii) casate în conformitate cu paragraful 26 din prezentul standard și recunoscute ca cheltuieli în perioada cînd a avut loc casarea;

(iii) restabilite în conformitate cu paragraful 27 din prezentul standard.

29. Întreprinderea poate include de asemenea în rapoartele financiare descrierea activității sale privind lucrările de cercetări științifice și de proiectare-experimentare.

Dispoziții tranzitorii

30. În cazul în care aplicarea prezentului standard va conduce la modificarea politicii de contabilitate, se încurajează corectarea de către întreprinderi a rapoartelor financiare ale acestora în conformitate cu S.N.C. 8 "Profitul sau pierderea netă, erorile esențiale și modificările politicii de contabilitate". În caz contrar, întreprinderile trebuie să constate ca activ numai acele consumuri aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-

experimentare, care au fost suportate după data intrării în vigoare a prezentului standard și care corespund criteriilor de constatare a activului prevăzute în paragraful 14 din prezentul standard.

Data intrării standardului în vigoare

31. Prezentul standard intră în vigoare de la data de 1 ianuarie 2003.