

CLASIFICAREA ȘI EVIDENȚA CONTABILĂ A CHELTUIELILOR DIN INSTITUȚIILE DE CERCETARE ȘTIINȚIFICĂ

Ana Avornic, Academia de Studii Economice din Moldova,
Institutul de Inginerie Electronică și Nanotehnologii AȘM
anaavornic@rambler.ru

Abstract: Studiul include o analiză pe diferite proiecții a cheltuielilor din instituțiile de cercetare-dezvoltare. Se propun elemente noi de clasificare a cheltuielilor în sistemul de analiză economico-financiară a activității de cercetare ținând cont de abordarea specifică la formarea costului cercetării și a produselor științifico-tehnologice cu o diviziune clară a cheltuielilor în cadrul proiectelor. În schema evidenței contabile din sfera cercetării și inovării se prezintă gruparea cheltuielilor după articole de calculație în corelație cu principiul rolului lor funcțional în procesul de activitate științifică. Evidența cheltuielilor și calculul sinecostului real al producției științifico-tehnologice se recomandă de efectuat pe baza metodei-model, aplicată în practicile europene.

În prezent direcțiile de modernizare și armonizare a evidenței contabile sunt canalizate în albia unor concepții și platforme integrate. Ele sunt bazate pe abordările metodologice și cerințele fixate în standardele internaționale, care reprezintă documente de referință la stabilirea calității și veridicității actului contabil. Prin modernizarea și armonizarea contabilă se urmărește limitarea variațiilor dintre sistemele contabile naționale prin punerea de acord a reglementărilor contabile din UE [1,2] și a Standardelor Internaționale de Contabilitate (IAS) sau cum se numesc în prezent Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS- International Financial Reporting Standard), prin confruntarea cu dispozițiile conținute în directive. Prin formarea și dezvoltarea platformelor conceptuale se urmărește integrarea elementelor constructive de evidență într-un sistem încheșat și interlegat cu celelalte sisteme ale activităților și produselor realizate în sfera economică și socială ținând cont de specificul lor, dar și de interconectarea cu alte domenii. Un domeniu care prin definiție ar trebui să fie în avangarda dezvoltării bazelor conceptuale ale evidenței contabile și valorificării unor seturi noi de abordări instrumentale îl constituie segmentul de cercetare-dezvoltare. La baza lui se impune interlegarea formelor activităților de cercetare, care se realizează prin intermediul directivelor contabile europene. Astfel pentru rezolvarea problemelor urgente ale societăților europene doritoare să fie admise la cotație pe piețele internaționale de capital, Comisia Europeană și-a stabilit ca prioritate examinarea împreună cu statele-membre a unui sistem integrat contabil [3]. Pentru sectorul de cercetare el trebuie să includă toate tipurile de produse științifico-tehnologice și formele de organizare a cercetării axate pe proiecte de cercetare cu sistemul de evidență contabilă ancorat într-o platformă informațională flexibilă (Fig.1)

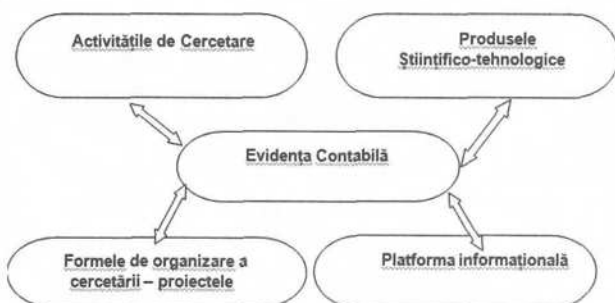


Fig. 1. Schema conceptuală a organizării evidenței contabile.

Cercetarea reprezintă un ansamblu de activități și rezultatul acestora desfășurate cu intenție, deliberat, în mod sistematic și ordonat pentru acumularea și prelucrarea de date (informații) într-un anumit domeniu al realității și pentru utilizarea concluziilor în vederea realizării unui progres în cunoașterea și practica acestui domeniu (Epuran, 1995). În instituțiile de cercetare, datorită varietății activităților și a particularităților acestora sunt atestate diferite categorii de investigații științifice și tehnologice clasificate după următoarele criterii:

A. După raportul cu realitatea: științifică; teologică, filosofică;

B. După obiectivele acesteia: fundamentală, aplicativă, dezvoltare experimental și tehnologică;

C. După domeniul în care este efectuată: pedagogică, sociologică, tehnică, clinică etc.;

D. După numărul de domenii și originea informațiilor: unidisciplinară; multidisciplinară;

Conform legii cercetării a României, de exemplu, cercetarea fundamentală se definește ca activități experimentale sau teoretice desfășurate, în principal, pentru dobândirea unor cunoștințe noi cu privire la fundamentele fenomenelor și faptelor observabile, fără a se urmări, în mod particular, aplicarea sau utilizarea practică imediată.

Cercetarea aplicativă la rândul ei cuprinde investigația originală desfășurată pentru dobândirea de cunoștințe în vederea unui obiectiv practic, specific, urmărind realizarea unei aplicații practice și soluționarea unor probleme care apar în activitatea economică, socială, educativă etc.

Dezvoltarea experimentală și tehnologică se asociază cu activitatea sistematică, plecând de la cunoștințe, rezultate din cercetare și/sau de la experiența practică, care urmărește producerea de noi materiale, produse sau dispozitive, instituirea de noi procese, sisteme și servicii sau îmbunătățirea substanțială a celor existente.

Ținând cont de creșterea componentei inovationale a cercetării în amendamentele aprobate în anul 2012 în legea cercetării au mai fost introduse trei categorii noi afiliate obiectivelor investigațiilor.

Inovarea se definește ca implementarea unui produs, bun, serviciu sau proces, nou sau substanțial îmbunătățit, sau a unei metode de marketing sau afaceri noi, în activitatea practică, organizarea locului de muncă sau a relațiilor externe.

Inovarea de produs cuprinde introducerea unui bun sau serviciu care este nou sau îmbunătățit substanțial în privința caracteristicilor și utilizărilor sale. Îmbunătățirile substanțiale pot fi ale specificațiilor tehnice, componentelor sau materialelor, programelor de calculator încorporate, ușurinței de utilizare sau a altor caracteristici funcționale.

Inovarea de proces categorizează punerea în aplicare a unei metode de producție sau de distribuție noi sau îmbunătățite considerabil, care implică schimbări semnificative.

Definirea formelor de cercetare arată strânsa legătură și faptul că, pentru asigurarea procesului economic și social, este necesară dezvoltarea tuturor formelor de cercetare. Mijloacele materiale alocate (finanțarea) pentru efectuarea fiecărui tip de cercetare nu sunt egale de la un tip la altul, deoarece trecerea se face în cascadă. Adică o simplă cercetare fundamentală stă la baza unui număr mare de lucrări de cercetare aplicativă, iar o cercetare aplicativă poate genera mai multe lucrări de cercetare tehnologică. Având în vedere acest aspect, ca și faptul că cercetarea tehnologică contribuie direct la îmbunătățirea producției materiale, acestea i se alocă cea mai mare cotă din sumele investite, iar cercetării fundamentale i se alocă cel mai puțin, de obicei. La fel și produsele activităților de cercetare sunt diferite, precum și categoriile de cheltuieli aferente. Acestea din urmă necesită și scheme diferite de evidență contabilă.

Finalitatea unei activități de cercetare și de dezvoltare tehnologică este elaborarea unui produs științifico-tehnologic, care este rezultatul unor activități sau procese de investigație, putând fi material sau imaterial, ori o combinație a acestora. Produsele sunt clasificate în patru categorii generale: hardware (componente, subansamble etc); software (programe, proceduri, informații, date etc.); - materiale procesate ("processed materials"); servicii (bancare, de asigurare, transport etc.).

Conform Codului Științei și inovării [4] și regulamentului la Acordul de parteneriat între Guvern și Academia de Științe a Moldovei [5] și regulamentului privind finanțarea activităților în sfera științei și inovării ca surse de finanțare a activităților de cercetare, inovare, transfer tehnologic și a altor activități din sfera științei și inovării pot fi:

- a) mijloacele de la bugetul de stat, stabilite anual prin legea bugetului de stat;
- b) mijloacele de la bugetele unităților administrativ-teritoriale;
- c) mijloacele proprii ale subiecților activităților din sfera științei și inovării;
- d) mijloacele organizațiilor interesate în activitatea din sfera științei și inovării;
- e) investițiile (donațiile, granturile etc.) persoanelor fizice și juridice, inclusiv străine;
- f) mijloacele speciale, obținute de organizațiile din sfera științei și inovării, în condițiile stabilite prin actele normative, de la efectuarea lucrărilor și prestarea serviciilor contra plată;
- g) defalcările în proporție de 50 la sută din volumul de mijloace financiare, obținute din vânzarea patrimoniului nefolosit, inclusiv a imobilelor;
- h) alte surse legale.

În corespundere cu alin.(5) art.125 al Codului cu privire la știință și inovare, mijloacele destinate direct cercetării se utilizează pentru:

a) organizarea concursurilor și finanțarea programelor de stat, de inovare și transfer tehnologic, proiectelor din cadrul acestora și a proiectelor independente, selectate pe bază de concurs, precum și a altor activități de valorificare a rezultatelor din sfera științei și inovării în conformitate cu direcțiile strategice;

b) finanțarea proiectelor de cercetări științifice fundamentale și a proiectelor de cercetări științifice aplicative ale organizațiilor – membri instituționali și membri de profil, care efectuează cercetări științifice pe bază de concurs în cadrul direcțiilor strategice, în scopul întreținerii și dezvoltării bazei tehnico-materiale și menținerii infrastructurii sferei științei și inovării;

Astfel activitățile de cercetare și dezvoltare tehnologică, care se derulează în institute prin finanțarea bugetară se desfășoară în cadrul proiectelor. Aceeași formă de proiecte sau granturi este caracteristică și pentru programele internaționale și europene. Cercetările și elaborările efectuate la comanda unor beneficiari se realizează în cadrul unor contracte economice de cercetare, care la fel pot fi considerate o variantă de proiecte.

Sistemul de analiză economico-financiară a activității de cercetare necesită o abordare specifică a formării costului activităților de cercetare și a produselor științifico-tehnologice și o diviziune clară a cheltuielilor în instituțiile de cercetare în cadrul proiectelor respective. Aceste cheltuieli, legate de realizarea proiectelor se clasifică:

1. Cheltuieli, nemijlocit legate de crearea produselor științifico-tehnologice
2. Cheltuieli pentru deservirea procesului de creare a produselor științifice și tehnice
3. Cheltuieli asociate de administrare, management și infrastructură
4. Cheltuieli asociate de angajarea, pregătirea și perfecționarea cadrelor
5. Cheltuieli pentru asigurarea condițiilor normale de muncă și tehnicii securității, întreținerea și exploatarea fondurilor cu destinație de ocrotire a naturii
6. Plățile, prevăzute de codul muncii, pentru timpul nelucrat (absentat)
7. Cheltuieli pentru reproducerea fondurilor fixe, a echipamentelor și a activelor nemateriale, inclusiv de proprietate intelectuală
8. Cheltuieli, legate de promovarea, diseminarea și valorificarea (comercializarea) producției științifico-tehnologice
9. Defalcări, impozite și plăți neimpozabile
10. Cheltuieli neproductive și pierderi

Cheltuielile legate direct de crearea produselor științifico-tehnologice includ cele pentru: cercetări științifice, elaborarea propunerilor și sarcinilor tehnice, modelarea proceselor; cercetări de documentare științifică și tehnologică și procurarea materialelor de suport aferente; elaborarea revizuirii analitice, alegerea domeniului de cercetare, întocmirea metodicii pentru efectuarea lucrărilor pe problema cercetată, studii privind brevetarea; elaborarea

rea sarcinii tehnice, efectuarea cercetărilor de marketing și diseminare, de promovare și analiză a pieții; proiectarea documentației de lucru, fabricarea mostrelor prototip (experimentale) sau a machetelor lor; achiziționarea sau fabricarea echipamentului special, inclusiv instalarea și depanarea acestora; pregătirea și efectuarea lucrărilor de cercetări experimentale, încercări a mostrelor prototip, generalizarea și analiza rezultatelor cercetării, elaborarea propunerilor de implementare a lor în producție sau pregătirea argumentărilor privind oportunitatea sau nu a continuării lucrărilor de mai departe la studierea problemei; elaborarea mostrei de laborator conform regulamentului tehnologic, regulamentului probei industriale, documentațiilor tehnologiilor de producere în serie a mostrelor de produse create; desfășurarea consultațiilor și expertizelor, prezentarea materialelor pentru înregistrarea cererii de brevet și a altor lucrări aferente, documentație know-how și documentație constructiv-tehnologică.

Cheltuielile de suport a procesului de creare a produselor științifico-tehnologice cuprind: asigurare lucrărilor de cercetare cu materiale și consumabile, instrumente, dispozitive și alte mijloace; menținerea fondurilor fixe de instrumentar și echipamente în funcțiune (cheltuieli pentru controlul tehnic și întreținere, pentru verificările garniturilor, pentru efectuarea reparațiilor curente, medii și reparații capitale); asigurarea condițiilor de lucru și securitate; perfecționarea organizării activității științifice, inclusiv plățile drepturilor de autor pentru implementarea propunerii de invenție și raționalizare.

Cheltuielile asociate de administrare, management și infrastructură acoperă: întreținerea aparatului administrativ și auxiliar; deservirea infrastructurii de management (legătură internet etc); plata serviciilor de consultare.

Cheltuielile aferente pregătirii și perfecționării cadrelor se asociază cu: plata salariului mediu în timpul învățării angajaților, care cu succes fac studiile serale și frecvență redusă; plata pentru studiile lucrătorilor la cursuri și seminare; bursele doctoranzilor și postdoctoranzilor.

Cheltuielile pentru asigurarea condițiilor de muncă și tehnicii securității acoperă: organizarea și întreținerea echipamentelor de protecție; procurarea îmbrăcăminte specială și echipament de protecție; plăți pentru înhumarea și nimicirea deșeurilor ecologic periculoase.

Cheltuielile prevăzute de codul muncii, pentru timpul nelucrat includ: plata concediilor; compensări pentru concediul nefolosit; plata timpului, legat de trecerea controlului medical, îndeplinirii obligațiilor de stat.

Cheltuielile pentru reproducerea fondurilor fixe de producție și activelor nemateriale includ: plățile de amortizare a fondurilor fixe; uzura pentru activele nemateriale.

Cheltuielile, legate de promovarea, diseminarea și valorificarea (comercializarea) producției științifico-tehnologice cuprind: plăți pentru publicitate și materiale de diseminare; plăți pentru elaborarea și fabricarea de schițe și alte activități promoționale, plăți pentru activitățile și materialele expoziționale.

Defalcările, impozitele și plățile neimpozabile includ: contribuțiile obligatorii la toate formele de remunerare; contribuțiile pentru asigurări obligatorii de

asistență medicală și socială; compensații pentru uzură (amortizarea) mijloacelor de transport, echipamentelor, instrumentelor și dispozitivelor utilizate în procesul de crearea a produselor științifico-tehnologice; plăți pentru expertiza și evaluarea rezultatelor.

Cheltuielile neproductive și pierderile includ: pierderile, legate de rezilierea proiectelor sau a contractului economic; plățile lucrătorilor eliberați în legătură cu reorganizarea subdiviziunilor de cercetare și reducerea numărului de lucrători și state; plățile neajunsului bunurilor materiale în depozite în lipsa persoanelor vinovate.

Cheltuielile pentru activități de cercetare și dezvoltare tehnologică sunt acceptate în evidența contabilă când se îndeplinesc următoarele condiții:

Suma cheltuielilor poate fi determinată și confirmată

Există certificarea documentară a lucrărilor efectuate (actele de recepție a lucrărilor, etc)

Utilizarea rezultatelor activităților pentru necesități de cercetare, dezvoltare tehnologică și (sau) manageriale va duce la obținerea de venituri noi

Utilizarea rezultatelor activităților poate fi demonstrată sub formă de echipamente, modele experimentale, prototipuri, seturi de documentație tehnică

În cazul când nu se îndeplinește nici o condiție din cele menționate cheltuielile apărute pe perioada dată se consideră altele. Din aceiași categorie fac parte cheltuielile legate de unele activități de cercetare, care n-au realizat obiectivele preconizate.

Componența cheltuielilor legate de activitățile de cercetare și realizarea produselor științifico-tehnologice, determină o nouă abordare la clasificarea lor și caracterizarea privind cerințele sistemului de management al cheltuielilor, în condițiile specifice de activitate ale organizațiilor științifice.

În scopul controlului în mod eficient a cheltuielilor în organizațiile din sfera științei și inovării planificarea și evidența cheltuielilor trebui să fie organizată astfel, încât să fie posibilă gruparea lor după direcții. Ca variante de structură a grupării cheltuielilor putem evidenția:

După teme, executate conform proiectelor și contractelor economice;

După tipul producției de cercetare (fundamentale, de cercetare aplicativă, lucrări de cercetare științifică, lucrări de proiectări experimentale, altor lucrări tehnică-științifice și servicii);

După locul apariției cheltuielilor, adică în institute, universități, secții, laboratoare și alte structuri ale subdiviziunii;

După sursele de finanțare;

După cheltuielile elementelor economice;

După articolele de calcul a cheltuielilor.

În baza prevederilor Codului cu privire la știință și inovare nr.259-XV din 15 iulie 2004 și Acordului de parteneriat între Guvern și Academia de Științe a Moldovei pentru anii 2009-2012, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 27 din 22 ianuarie 2009 cu modificările ulterioare [4], volumul cheltuielilor de bază pentru finanțarea sferei științei și inovării din bugetul de stat a RM în anul 2012 după tipul proiectelor și activităților a fost repartizat conform datelor prezentate în Tabelul 1

Tabelul 1.

Volumul cheltuielilor de bază pentru finanțarea sferei științei și inovării în anul 2012, mii lei

| Tipurile de cercetare | Plan precizat 2011 | Plan precizat 2012 | % comparativ cu anul 2011 | Executat 2012 |
|--|--------------------|--------------------|---------------------------|---------------|
| Cercetări științifice fundamentale (7.01) | 74668,0 | 77198,4 | 103,4 | 77148,0 |
| Proiecte instituționale | 69554,6 | 73793,5 | 106,1 | 73753,3 |
| Programe de stat | 610,0 | 610,0 | 100,0 | 609,0 |
| Proiecte independente | 1405,0 | 875,0 | 62,3 | 867,9 |
| Proiecte internaționale | 3098,4 | 1919,9 | 87,2 | 1917,8 |
| Cercetări științifice aplicative (7.02) | 164915,4 | 171402,4 | 100,6 | 171138,3 |
| Proiecte instituționale | 138103,8 | 147741,6 | 106,6 | 147659,8 |
| Programe de stat | 5210,0 | 4891,8 | 60,1 | 4868,0 |
| Proiecte independente | 2155,0 | 2125,0 | 50,6 | 2121,7 |
| Proiecte internaționale | 3621,6 | 2500,0 | 85,1 | 2476,1 |
| Proiecte de transfer tehnologic | 11000,0 | 10000,0 | 79,3 | 9972,5 |
| Proiecte pentru procurarea utilajului științific | 3705,0 | 3144,0 | 105,9 | 3143,9 |
| Cota de membru (ICSU și ALLEA) | | 15,2 | | 15,2 |
| Fondul de rezervă | 1120,0 | 984,8 | 113,2 | 881,1 |
| Pregătirea cadrelor (7.03) | 13197,1 | 15161,9 | 97,5 | 14577,2 |
| Instituții și acțiuni pentru știință și inovare neatribuite la alte grupuri (7.04) | 20751,8 | 31729,6 | 103,7 | 31556,6 |
| Cota de membru PC-7 | | 9000,0 | | 8996,5 |
| Organele administrative (7.10) | 5910,3 | 6783,5 | 95,9 | 6594,0 |
| Total cheltuieli de bază | 279442,6 | 302475,8 | 97,5 | 301014,2 |
| Investiții capitale | 3000,0 | 3330,0 | 10,7 | 3187,9 |
| Total știința și inovare | 282442,6 | 305605,8 | 92,1 | 304202,1 |

Proiecția tematică a cheltuielilor cercetării pentru anul 2012 este ilustrată în Tabelul 2 și Fig. 2.

Tabelul 2. Direcțiile strategice și alocațiile (mii lei)

| Denumirea direcției strategice | | Volumul alocațiilor |
|--|-------|---------------------|
| Cercetări fundamentale în domeniul biotehnologiilor agricole, fertilității solului și securității alimentare | 16/04 | 11966,4 |
| Cercetări fundamentale în domeniul nanotehnologiilor, ingineriei industriale, produselor și materialelor noi | 16/05 | 8033,7 |
| Cercetări fundamentale în domeniul eficientizării complexului energetic și asigurării securității energetice, inclusiv prin folosirea resurselor renovabile | 16.06 | 927,5 |
| Cercetări fundamentale în domeniul edificării statului de drept și punerea în valoare a patrimoniului cultural și istoric al Moldovei în contextul integrării europene | 16.07 | 26661,8 |
| Cercetări fundamentale în domeniul valorificării resurselor umane, naturale și informaționale pentru dezvoltarea durabilă a țării | 16.08 | 21717,6 |

| | | |
|--|--------------|-----------------|
| Cercetări științifice fundamentale în domeniul biomedicinii, farmaceuticii, menținerea și fortificarea sănătății | 16.09 | 7891,4 |
| Cercetări aplicate în domeniul biotehnologiei agricole, fertilitatea solului și securitatea alimentară | 16.14 | 53755,3 |
| Cercetări aplicate în domeniul nanotehnologiei, inginerie industrială, produse și materiale noi | 16.15 | 23787,1 |
| Cercetări aplicate în domeniul eficientizării complexului energetic și asigurării securității energetice, inclusiv folosirea resurselor renovabile | 16.16 | 5173,8 |
| Cercetări aplicate în domeniul edificării statului de drept și punerea în valoare a patrimoniului cultural și istoric al Moldovei în contextul integrării europene | 16.17 | 4691,9 |
| Cercetări aplicate în domeniul valorificării resurselor umane, naturale și informaționale pentru dezvoltarea durabilă a țării | 16.18 | 46930,1 |
| Cercetări aplicate în domeniul biomedicinii, farmaceuticii, menținerea și fortificarea sănătății | 16.19 | 32920,2 |
| TOTAL | 16.00 | 244456,8 |

Analiza distribuirii cheltuielilor de bază după tipul producției de cercetare (fundamentale, de cercetare aplicativă, transfer tehnologic etc), arată că cele mai mari alocații – 221,5 mil. lei (72,5 %) au fost repartizate pentru realizarea proiectelor din cadrul programelor fundamentale și aplicate, din care pentru cercetări științifice aplicative

au fost alocate 147.7 mil. lei și pentru cercetări științifice fundamentale – 73.8 mil. lei. Pentru realizarea programelor de stat s-au direcționat – 5,5 mil. lei, pentru proiecte de transfer tehnologic – 10,0 mil. lei, proiecte internaționale – 4.4 mil. lei și proiecte pentru tinerii cercetători, selectate pe bază de concurs – 3,0 mil. lei.

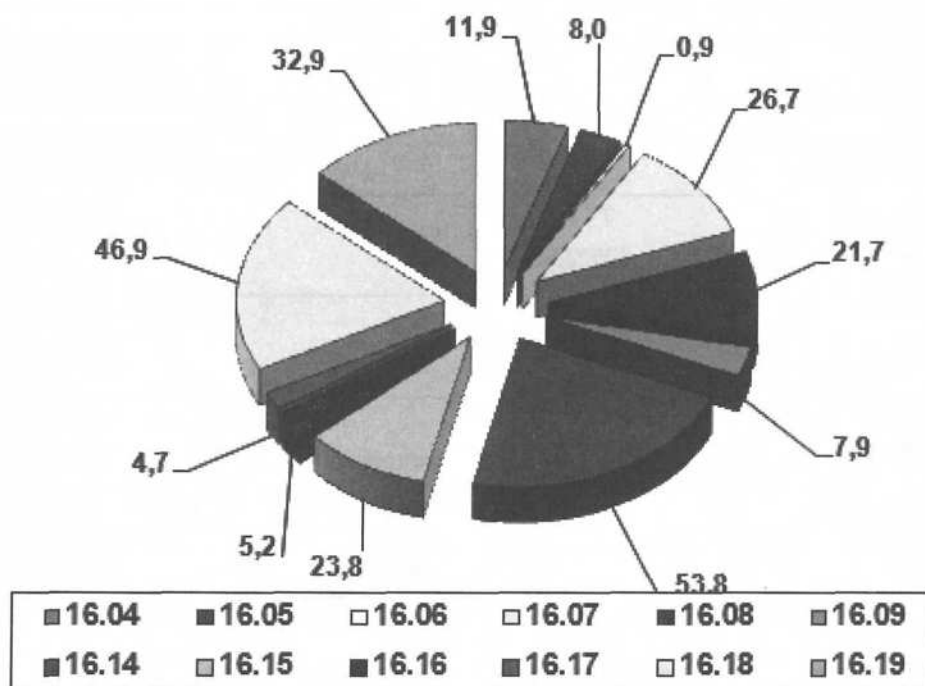


Fig.2. Distribuția cheltuielilor de bază pentru finanțarea cercetărilor științifice în anul 2012, conform direcțiilor strategice, mil. lei

Celtuielile din sfera științei și inovării din R.Moldova pe segmentul inovațional și de transfer tehnologic pentru anul 2012 sunt prezentate în Tabelul 3.

Tabelul 3 Distribuția alocațiilor pentru finanțarea proiectelor de transfer tehnologic și structurilor inovaționale, mii lei

| Programul, direcția strategică | Plan precizat | Executat |
|---|---------------|----------|
| Cercetări științifice aplicate în domeniul biotehnologiei agricole, fertilitatea solului și securitatea alimentară | 3621,1 | 3603,5 |
| Cercetări științifice aplicate în domeniul nanotehnologiei, inginerie industrială, produse și materiale noi | 3115,7 | 3113,4 |
| Cercetări științifice aplicate în domeniul eficientizării complexului energetic și asigurării securității energetice, inclusiv prin folosirea resurselor renovabile | 880,0 | 880,0 |
| Cercetări științifice aplicate în domeniul valorificării resurselor umane, naturale și informaționale pentru dezvoltarea durabilă a economiei țării | 1449,0 | 1448,9 |
| Cercetări științifice aplicate în domeniul biomedicinii, farmaceuticii, menținerea și fortificarea sănătății | 934,2 | 926,7 |
| TOTAL | 10000,0 | 9972,5 |

Cheltuielile aferente proiectelor și evidența lor contabilă sub aspect de conținut economic se clasifică după următoarele categorii: 1) cheltuielile de management; 2) cheltuielile de cercetare și dezvoltare tehnologică; 3) cheltuielile activităților demonstraționale; 4) alte cheltuieli, iar

după formă au divizarea în cheltuieli directe și indirecte. Una din proiecțiile structurii cheltuielilor de bază, sub aspectul conținutului economic, efectuate în sfera științei și inovării din R.Moldova în anii 2010-2011 este redată în Figura 3.

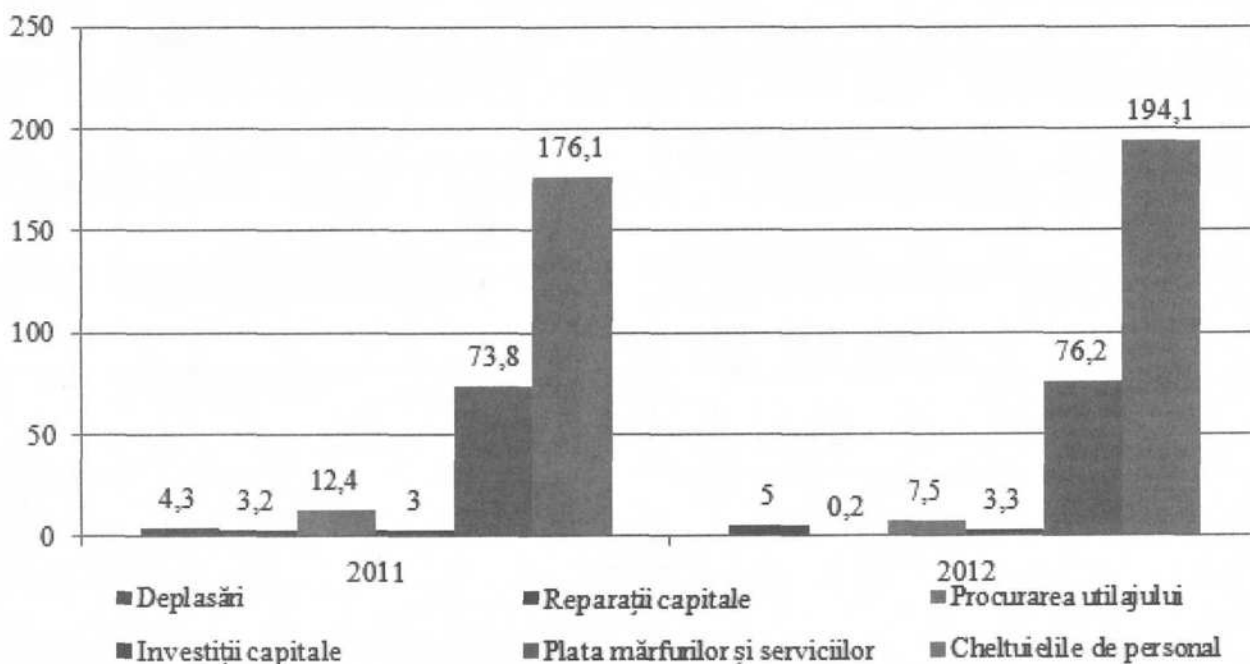


Fig. 3. Structura cheltuielilor din sfera cercetării și inovării sub aspectul conținutului economic (mil lei)

În scopul asigurării cercetărilor științifice cu mărfuri și materiale consumabile și servicii în anul 2012 au fost prevăzute alocațiile în volum de 77,0 mil. lei, ce e cu 3,2 mil. lei mai mult față de anul 2011, care au fost executate la nivel de 99,0 mil. lei. Nivelul executării cheltuielilor de bază în anul 2012, sub aspectul economic, a constituit: cheltuielile de personal – 99,9 la sută, reparația capitală – 100 la sută, cheltuielile pentru lucrări de cercetări științifice, procurarea materialelor, reactivelor și alte cheltuieli

destinate cercetărilor științifice - 99,0 la sută.

Toate cheltuielile trebuie să fie eligibile prin: realizarea lor pe durata proiectului și doar pentru obiectivele lui; concordanța lor cu principiile acceptate de contabilitate și management; contabilizarea lor în sistemul contabil al beneficiarului. În conformitate cu standardele de cheltuieli a cercetării și dezvoltării tehnologice europene cheltuielile directe se definesc ca acele costuri, care: sunt direct legate cu proiectul, pot fi identificate și justificate în

baza principiilor și regulilor contabile ale beneficiarului; sunt reflectate ca costuri indirecte ale bilanțului anual al organizației. Devizele cu costurile directe ale proiectelor de cercetare acoperă cheltuielile de personal, cheltuieli de capital (procurare echipamente, software/upgrading ,etc), cheltuieli de materiale, obiecte de inventar (materiale consumabile inclusiv reactivi, componente, costuri pentru acces la infrastructura de cercetare a tertilor), subcontracte și deplasări, cheltuieli de valorificare a rezultatelor cercetării (cheltuieli de editare – publicare, acțiuni în vederea realizării temei de cercetare sau valorificării rezultatelor), cheltuieli de informare – documentare ,alte costuri eligibile. Cheltuielile de personal se configurează în acord cu legislația în vigoare la datele la care se fac plățile din salariile brute ale angajaților permanenți sau temporari din proiect, precum și din taxele și plățile de asigurare socială

Un capitol aparte în evidența contabilă din sfera cercetării și inovării în constituie gruparea cheltuielilor după articole de calculație. Gruparea cheltuielilor după articole se face pe principiul rolului lor funcțional în procesul de activitate științifică. În funcție de modul de includere în sinecostul producției științifico-tehnologice cheltuielile sunt împărțite după cum s-a menționat în directe și indirecte. Prin directe se subînțeleg cheltuielile cauzate de consumul de resurse în procesul de crearea de producției științifico-tehnologice specificată concret, sau mai multe denumiri, dar care au o relație proporțională cu volumul de lucru la crearea fiecăruia dintre articole și capacitatea de distribuire după principiul de comunicare directă. La cheltuielile indirecte se referă cele asociate cu organizarea, întreținerea și administrarea procesului de activități științifică, care nu are raport proporțional direct cu anumite tipuri de producție științifico-tehnologice și sunt incluse în sinecosturile lor, prin intermediul metodelor speciale, care trebuie să fie prevăzute în recomandări speciale.

Pentru planificarea, calcularea și evidența sinecostului producției științifico-tehnologice, ar fi adecvate confoarm practicilor europene [6] următoarele grupări ale cheltuielilor după articole de calculație: materiale, semi-finite achiziționate și produse componente; resurse de combustibili și energie în scopuri științifice și (experimentale)»,care se referă la cheltuielile de achiziție, și de asemenea, pentru fabricarea instrumentelor speciale, dispozitivelor, aparatelor,standuri, mecanismelor, echipamente și alte instalații speciale, necesare pentru a efectua o anumită temă, inclusiv costul său de proiectare, transport și instalare experimentale; echipamente speciale pentru lucrări științifice (experimentale); salariile personalului științific și inovational; contribuții la buget, buget special și fonduri extrabugetare deschise la plata forței de muncă a personalului științific și de producție;deplasări de cercetare și activități de transfer tehnologic și inovare;lucrări și servicii ale altor organizații; alte cheltuieli directe; cheltuieli de regie. În contextual acestora merită să fie analizat aparte articolul «Echipament special pentru lucrări științifice. Rămase după finalizarea sau încetarea temei lucrărilor de cercetare și de proiectarea a prototipurilor, efectuate în cadrul proiectelor de cercetare sau a contractelor economice, echipamentele speciale, și de asemenea prototipurile, modele și alte produse cumpărate sau fabricate în timpul

lucrărilor pe această temă, prevăzută de proiect sau contract trebuie să fie prezentate beneficiarului, în cazul în care este prevăzut în proiect sau contract. În cazul în care echipamentele specificate și produsele care nu se remit beneficiarului, atunci la încheierea temei, ele se supun inventarierii și se evaluează după prețul lor de utilizare posibilă. Actul de inventariere trebuie să fie aprobat de către conducătorul organizației științifică sau altă persoană autorizată de el. În urma adoptării actului de inventariere echipamentele speciale și produsele se predau prin factură la depozit sau un pentru păstrare persoanei responsabile de bunuri materiale înainte de utilizarea lor în scopuri noi sau realizare. În același timp, aceste echipamente și produse vor fi introduse în componența fondurilor fixe primite ca despăgubire.

Conducătorul științific a lucrărilor privind crearea producției științifico-tehnologice trebuie să justifice necesitatea de achiziție sau de producție în afară a aparatelor speciale, dispozitivelor, standurilor instrumentelor, echipamentelor și alte echipamente speciale, cu indicarea organizației, la care ele pot fi cumpărate sau fabricate în baza de concurență (de concurs).În cazul fabricării echipamentului special cu forțele instituției științifice calculul și evidența cheltuielilor trebuie să fie efectuate după fiecare denumire de echipament. Cheltuielile pentru fabricarea dispozitivelor și altor echipamente speciale, necesare pentru producerea pieselor și ansamblurilor ale prototipurilor poate fi calculată prin grupări mărite.

În articolul, «Salariile personalului științific și tehnic» se includ cheltuielile de retribuire a muncii cercetătorilor, inginerilor, tehnicienilor, laboranților, lucrătorilor și altor angajați auxiliari direct implicați în executarea lucrărilor legate de crearea producției tehnico-științifice privind tema anumită. În același articol se reflectă de asemenea plățile angajaților din state, prevăzute de legislația muncii, pentru orele nelucrate (absentate): plata concediilor ordinare anuale și concediilor suplimentare, compensare pentru concediile nefolosite, plată orelor de preferență adolescenților, plată întreruperilor pentru mame care alăptează, plata timpului asociat cu îndeplinirea sarcinilor publice, concediu plătit de învățământ și alte plăți. În articolul, «Contribuții la buget și fonduri speciale de bugetul și extra-bugetare, din mijloacele pentru plata muncii personalul de cercetare și de producție» se includ contribuții la fondul de asigurări sociale, fondul de asigurări medicale, alte defalcări în temeiul legislației în vigoare din mijloacele pentru plata forței de muncă.

În articolul «Delegații de cercetare și de producție» sunt reflectate cheltuielile în limita normelor stabilite de lege pentru toate tipurile de delegații ale personalului de cercetare și tehnic , legate de executarea temei la crearea producției științifico-tehnologice. Costurile reflectate în prezentul articol se aplică la sinecostul producției științifico-tehnologice direct.

În articolul, «Lucrări și servicii ale organizațiilor din afară» se includ cheltuielile pentru executarea de organizații din afarainstituțiilor de cercetare a lucrărilor și serviciilor, nemijlocit legate de crearea producției științifico-tehnologice specifice pentru tema dată, inclusiv fabricarea de prototipuri și modele, prin evaluarea și avizarea

rezultatelor lucrărilor de cercetări Științifice și proiectări experimentale după etapele de execuție.

La articolul «Alte cheltuieli directe» se referă cheltuielile asociate cu executarea temei pentru crearea producției științifico-tehnologice: cheltuieli de achiziție și pregătirea materialelor informații speciale științifice, tehnice și de brevete etc.

Cheltuielile indirecte conform practicilor europene se stabilesc ca procentaj din una din următoarele sume: a) cheltuielile directe; b) cheltuielile directe, fără includerea cheltuielilor de achiziționare a fondurilor fixe sau de capital; c) cheltuielile cu personalul. Procentajele în baza cărora se stabilesc cheltuielile indirecte și alegerea bazei de aplicare a acestora se stabilesc de către contractor și se prevăd în contractul de finanțare.

Evidența cheltuielilor și calculul sinecostului real al producției științifico-tehnologice, se recomandă de efectuat pe baza metodei-model, aplicată în practicile europene. Fiecărei teme/proiect i se atribuie un număr (cod) pentru întreaga perioadă de execuție a acesteia. În comandă se specifică denumirea temei, baza pentru punerea în aplicare, volumul de lucru în termeni de valoare, sursa de finanțare și perioada începerii și finalizării lucrărilor. Comanda dă dreptul unităților de cercetare punerea în aplicare a producției și consumarea resurselor referitoare la temă/proiect, iar contabilității pentru primirea la evidență a documentelor primare despre cheltuielile efectuate. Toată documentația primară, care confirmă cheltuielile directe, se întocmește cu indicarea obligatorie a numărului (cod) pentru temă/proiect. Atribuirea cheltuielilor la temă/proiect, care face obiectul comenzii, se efectuează în strictă conformitate cu numărul (codul) atribuit. După terminarea lucrărilor pe această temă/proiect și încheierea în ordinea stabilită a comenzii atribuirea față de ea a orice cheltuieli nu se admite. Controlul privind cheltuielile și prezentare documentelor primare se efectuează în conformitate cu specificațiile și documentația tehnică.

Cheltuielile directe raportate la temă în baza documentației după criteriul direct. În cazul în care atribuirea unor cheltuieli directe pentru o anumită temă este dificilă, aceste cheltuieli pot fi distribuite pe teme în proporțional de criteriul adoptat în de organizația științifică.

Cheltuielile de regie se distribuie lunar între temele proporțional salariilor personalului științific și tehnic, sau proporțional cheltuielilor directe, minus costul lucrărilor efectuate de către organizațiile din afara.

Evidența cheltuielilor pentru crearea și punerea în aplicare a producției științifico-tehnologice se realizează într-un sistem de conturi contabile, prevăzute de Planurile conturilor, care sunt în vigoare în R.Moldova. În organizațiile științifice care au ales sistemul de conturi contabile prevăzute de Planul de conturi, estimările devizului de cheltuieli a agențiilor (organizațiilor), care sunt la buget, evidența cheltuielilor pentru producția științifico-tehnologică se realizează:

- pe proiecte finanțate de către un organism de conducere superior din contul mijloacelor bugetare - subcontul -200 «Cheltuieli de buget»;

- pe teme sau proiecte finanțate de către alte ministere, organelor centrale de conducere, organizații – benefici-

ari de stat din contul mijloacelor bugetare - subcontul 21 «Cheltuieli extrabugetare;

- pe teme, care se execută pe baza de contracte economice cu beneficiari - subcontul -082 «Cheltuieli de cercetare pentru lucrări prin contracte».

După acceptarea de către beneficiari a lucrărilor pe proiecte, finanțate din buget, precum și la sfârșitul anului fiscal, după acceptarea etapelor anuale lucrărilor enumerate, se efectuează decontarea cheltuielilor pentru munca prestată, din subcontul 200 în debitul subcontului 230 «Finanțarea din buget» sau 140 «Calculul pentru finanțarea din buget» și din subcontul 211 în debitul subcontului 237 «Alte surse».

Pe teme, care se execută pe baza de contracte economice, toate cheltuielile reflectate în subcontul 082, se socot ca producție în curs. Decontarea cheltuielilor din subcontul 082 în debitul subcontului-280 «Vânzările de mărfuri (lucrări, servicii)», se efectuează după finalizarea completă, acceptarea și plata de către beneficiar a lucrărilor pe această temă. Sumele primite de la beneficiar pentru plata temei complet terminată și adoptată se reflectă în debitul subcontului -111 «Conturi curente pentru fonduri extrabugetare», și creditului subcontului 154 «Plăți către cumpărători și beneficiari». În același timp, la suma primită din fondurile beneficiarului se debitează subcontul 154 și se creditează subcontul 280, iar la diferența dintre prețul contractului și sinecostului producției științifico-tehnologice se debitează subcontul 280 și se creditează subcontul 410 «Profituri și pierderi».

În instituțiile de cercetare care au ales sistemul de conturi contabile prevăzute de Planul de conturi a evidenței contabile a activității economico-financiară a întreprinderilor, evidența cheltuielilor pentru crearea produselor științifico-tehnologice și efectuează pe contul 20 «Producția de bază». Toate cheltuielile, reflectate în acest cont pe temă, se socot ca lucrări în curs până la terminarea lucrărilor pe această temă. Cheltuielile pe tema terminată și plătită de beneficiar se decontează din contul 20 în contul 46 «Realizarea producției» (Debit c-t.46 la credit c-t 20).

Intrările mijloacelor pe temele finanțate de la buget se reflectă în contul 96 «Finanțări speciale și primiri»(Debit c-t.51 «Cont curent», pentru credit c-t.96). După acceptarea de către beneficiar a lucrărilor pe teme, precum și la terminarea anului fiscal se debitează contul 96 și se creditează contul 46.

Pentru lucrări, finanțate din surse extrabugetare, se debitează contul 96 și creditează contul 46, în conformitate în condițiile contractuale.

Încasările mijloacelor pe teme, efectuate pe baza contracte economice, se reflectă în contul 64 «Calculul pe avansuri primite»(Debit c-t.51 credit cont 64). După finalizarea completă a acceptării și plății de către beneficiar a temei se debitează contul 64 și se creditează contul 46.

Rezultatul financiar pe temă - diferența dintre prețul proiectului/contractului și sinecostul - se reflectă în contul de debit 46 și contul de credit 80 «Profituri și pierderi» și 68 «Plățile la buget.»

Prezența și circulația resurselor materiale sunt reflectate în: în organizațiile științifice care au ales sistemul de

conturi contabile prevăzute de Planul conturilor de execu-
tarea devizului de cheltuieli de către, instituțiile care sunt la
buget, evidența și mișcarea resurselor materiale în procesul de
crearea a producției științifico-tehnologice se efectuează în
conturile:

04 «Echipamente, materiale de construcții pentru construcții
capitale și materiale pentru cercetare științifică» (subcont-043
«Materiale durabile pentru cercetare și teste de laborator» și
044 «Echipament special pentru lucrări de cercetare științifică
prin contracte»);

06 «Materialele și produsele alimentare», cu utilizarea
subconturilor;

060 «Materiale pentru scopuri educaționale, științifice și
de altă natură»;

063 «Materiale de uz casnic și birotică»;

064, «Combustibil, materiale carburanți și lubrifi-
anți»;

066 «Ambalaj»;

067 «Alte materiale»;

069 «Piese de schimb».

În subcontul 043 se evidențiază materialele, primite
de la depozit în secții și laboratoare pentru producerea
lucrărilor științifice, care se utilizează în mod repetat sau
pentru perioade lungi de timp, precum și materialele, care
sunt obiecte de cercetare științifică. Nomenclatura materialelor,
evidențiate în subcontul -043, se determină de către
conducătorul instituției științifice.

În debitul subcontului 043 se înscriu materialele primite
de la depozit. În același timp, se creditează subconturile
06 în cauză.

În subcontul 043 în contabilitate se duce evidența
analitică după denumirea materialelor, cantitate, cost și
gestionari.

La subcontul -044 se duce evidența echipamentului
special achiziționate pentru realizarea lucrărilor contractuale
pe teme relevante până la transferarea lui în producție.
La trimiterea echipamentului special în subdiviziunile științifice
pentru efectuarea lucrărilor pe teme contractuale se debitează
subcontul 082 și creditează subcontul 044 simultan reflectate
în afara bilanțului contului 02 «Stocurile luate la păstrarea
în siguranță»

Rămasă după expirarea sau rezilierea lucrărilor prin
contract (temă), echipamente speciale, achiziționate pentru
executarea contractului privind crearea producției științifico-
tehnologice și, în conformitate cu condițiile contractului sau
se transferă beneficiarului, sau rămâne în organizația științifică.

În cazul în care, după finalizarea lucrărilor pe temă
(contract) echipamente speciale în conformitate cu contractul
rămân în organizație, se efectuează evaluarea lor, cu luarea
în considerare a posibilei utilizări și predarea lui la depozit
până la utilizarea lui în destinație, sau realizare.

În timpul acestui proces înregistrarea echipamentului rămas
se efectuează în funcție de valoarea lui pe subconturile
evidenței contabile.

Înregistrarea în calitate de active fixe se reflectă după
debitul subcontului 013 «Mașini și echipamente», 016 «Instrumente,
inventar industrial și de gospodărie» și creditul subcontului
250 «Fonduri în active fixe» și 020 «Amortizarea activelor
fixe».

Înregistrarea în calitate de obiecte de valoare mică și
obiecte care se uzează rapid se reflectă în contul de debit
07 «Obiecte de valoare mică și de uzare rapidă» și credit în
subcontul 260 «Fonduri în obiecte cu valoare scăzută și de
uzare rapidă».

Înregistrarea în calitate de materiale se reflectă după
debitul subconturilor 060 «Materiale pentru scopuri educaționale,
științifice și de altă natură», și 063 «Materiale de uz casnic
și birotică», și de credit a subcontului 230 sau 140 (la
organizatorii inferiori a alocațiilor bugetare).

În același timp, costul de echipamente speciale deduse
din în afara bilanțului 02 «Valori în mărfuri și materiale,
luate la custodie»;

în organizațiile științifice care au ales sistemul de
conturi contabile prevăzute de Planul de conturi a evidenței
contabile a activității economico-financiară a întreprinderilor,
- pe contul 10 în subcontul 10.1 «Materii prime», 10.2
«Semi-fabricate cumpărate și produse de completare, construcții
și detalii», 10.3 «Combustibil», 10.4 «Containere și materiale
de ambalare», 10.5 «Piese de schimb», 10.6 «Alte materiale»,
10.7 «Materiale trimise pentru prelucrare în altă parte».

Lista de subconturi în instituțiile de cercetare pot fi
specificate și completate ulterior.

Bibliografie

1. Communication de la Commission COM 95 (508) L'harmonisation comptable: une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale.
2. 78/660/EEC Fourth Directive on the annual accounts of certain types of companies and 83/349/EEC Seventh Directive on consolidated accounts
3. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Smart Regulation in the European Union, COM(2010) 543 final. http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/index_en.htm 25 OJ 2010/C 45 E/10.
4. Codul pentru știință și Inovare/Monitorul oficial
5. Acordul de parteneriat între Guvern și AȘM/ <http://www.asm.md>
6. Decizia Comisiei Europene nr. 3472/2007 pentru aprobarea POS-CCE