

§ 7 НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Паламарчук Е.А.

РАСХОДЫ НА ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ РАБОТ (НИОКР)

Аннотация: При формировании налоговой базы по налогу на прибыль организации, осуществляющие научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР), должны учитывать расходы от указанной деятельности в особом порядке. Данная тема вызывает вопросы и разногласия не только у организаций, но и у наших чиновников. В этой статье мы раскроем основные пункты по включению расходов на НИОКР при определении налоговой базы.

Ключевые слова: Налоги и налогообложение, налог на прибыль, научные исследования, опытно-конструкторские разработки, расходы, НИОКР, налоговая база, налогоплательщик, особые экономические зоны, перечень №988

Определение понятия расходов на НИОКР

Красходам на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (НИОКР) согласно пункту 1 статьи 262 Налогового кодекса РФ¹ (далее – НК РФ) относятся:

1. Расходы на создание новой продукции;
2. Расходы на усовершенствование производимой продукции;

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05 августа 2000 N 117-ФЗ: Принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 19 июля 2000г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 26 июля 2000г.: введ. Федер. законом Рос. Федерации от 05 августа 2000 N 117-ФЗ (ред. от 21.04.2011).

Расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»².

Порядок учета расходов на НИОКР распространяется только на организа-

² Федеральный закон от 23 августа 1996 года №127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»: Принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 19 июля 2000г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации: в ред. Федеральных законов от 19.07.1998 N 111-ФЗ, от 17.12.1998 N 189-ФЗ, от 03.01.2000 N 41-ФЗ.

ции, которые осуществляют научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы:

1. Самостоятельно;
2. Совместно с другими организациями (в размере, соответствующем его доле расходов);
3. На основании договоров, по которым организация-налогоплательщик выступает в качестве заказчика таких исследований или разработок.

Расходы на НИОКР для целей налогообложения признаются *в первых двух случаях* – после завершения исследований и разработок либо после завершения отдельных этапов работ, *в третьем случае* – после подписания сторонами акта сдачи-приемки.

Итак, расходы на НИОКР в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 253 НК РФ относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, согласно пункту 2 статьи 262 НК РФ они учитываются для целей налогообложения при соблюдении следующих условий:

1. Если исследования и разработки дали положительный результат – только в случае использования результатов в производстве и (или) товаров (выполнении работ, оказании услуг);
2. Не дали положительного результата.

Из приведенного выше следует, что использование результатов НИОКР в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) при положительном результате является обязательным для учета расходов на исследования при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Порядок принятия расходов на НИОКР в налоговом учете

1. Если исследования и разработки дали положительный результат, при этом используются в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), а также не дали положительного результата, расходы на НИОКР **равномерно** включаются организацией-налогоплательщиком в состав прочих расходов **в течение одного года с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований)** в размере фактически осуществленных расходов.

Между Минфином России и ФНС России давно существуют разногласия по вопросу, как учитывать расходы на НИОКР, давшим положительный результат, если использование исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) началось не сразу после завершения работ.

Специалисты финансового ведомства³ считают, что расходы на НИОКР могут быть учтены при расчете налога на прибыль равномерно в течение одного года начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором работы завершены, вне зависимости от результата. Причем они рекомендовали сотрудникам налоговых органов использовать данную точку зрения в своей работе.

³ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 24 декабря 2009г. №03-03-05/251.

Однако налоговые органы не выполнили указание Минфина России и сообщили⁴, что выводы финансового ведомства противоречат абз. 2 п. 2 ст. 262 НК РФ. В статье прямо предусмотрено условие, при соблюдении которого организации могут списать на затраты исследования и разработки, давшие положительные результаты. Для этого организации должны начать использовать исследования и разработки в своей деятельности, ибо велик риск того, что указанные работы вообще не будут использоваться организацией, при этом расходы будут уже списаны в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

Недавно Минфин России⁵ изложил последнюю версию своей позиции, в которой сообщается, что предъявление требования о соблюдении условия использования исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) ставит налогоплательщиков, расходы которых на НИОКР привели к положительному результату, в худшие условия, чем налогоплательщиков, соответствующие расходы которых не дали положительного результата.

Но в случае если налогоплательщик руководствовался дословным прочтением нормы абз. 2 п. 2 ст. 262 НК РФ и не учитывал соответствующие расходы до начала использования исследований и

разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), то принимая во внимание положения ст. 54 НК РФ, налогоплательщик вправе выбрать один из следующих способов учета расходов на НИОКР:

– учесть соответствующие расходы в течение одного года с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований), внося необходимые уточнения за истекшие отчетные (налоговые) периоды;

– учесть соответствующие расходы в течение одного года с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором исследования и разработки стали использоваться в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг).

По нашему мнению, организациям, получившим положительный результат от НИОКР, лучше руководствоваться статьями Налогового кодекса РФ, так как различные письма финансовых ведомств носят разъяснительный характер, а не законодательный, в отличие от кодекса.

2. Расходы на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата), произведенные организациями, зарегистрированными и работающими на территориях особых экономических зон, созданных в соответствии с законодательством Российской Федерации, **признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.**

3. Расходы на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата)

⁴ Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 1 февраля 2010г. №3-2-06/10.

⁵ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 6 апреля 2011г. №03-03-06/1/236.

по перечню, установленному Постановлением Правительства РФ⁶, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, и включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5.

Перечень содержит 32 пункта и в общей сложности более 290 подпунктов. Как указало финансовое ведомство⁷ по вопросу подтверждения соответствия выполняемых НИОКР Перечню подтверждается налогоплательщиком.

4. Расходы на НИОКР, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», признаются для целей налогообложения в пределах 1,5 процента доходов (валовой выручки) организации.

Осуществление организациями расходов на НИОКР в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, явля-

ется правомерным методом оптимизации налога на прибыль. Таким образом, законодательные органы позаботились о привлечении денежных средств в развитие научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Обратите внимание! Если работы выполняются организацией в качестве исполнителя (подрядчика, субподрядчика), то расходы на НИОКР рассматриваются как расходы на осуществление деятельности, направленной на получение доходов (п. 4 ст. 262 НК РФ).

А если в результате выполнения НИОКР организация получила исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, указанные в пункте 3 статьи 257 НК РФ, данные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации.

Порядок принятия расходов на НИОКР в налоговом и бухгалтерском учетах

Как мы уже выяснили, порядок налогового учета расходов на НИОКР регулируется статьей 262 НК РФ, а в бухгалтерском учете – ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»⁸. Между ними существуют весомые отличия (Таблица №1):

⁶ Постановление Правительства РФ от 24.12.2008 г. №988

⁷ Письмо Министерства финансов Российской Федерации 29 июля 2010г. №03-03-06/1/495.

⁸ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002г. №115н (ред. от 18 сентября 2006г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 11 декабря 2002 №4022).

Порядок списания	Налоговый учет	Бухгалтерский учет
Период списания	1 год	До 5 лет (организация определяет самостоятельно)
Начало списания	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены НИ-ОКР	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации (п.10 ПБУ 17/02)
Способы списания	Линейный	Линейный или пропорционально объему продукции (п.11 ПБУ 17/02)

Избежать возникновения временных разниц можно, если бухгалтерский и налоговому учеты максимально сблизить, например, списывать расходы линейным способом, установить срок списания – один год и начать использовать разработку в месяце окончания работ (подписания акта приемки-передачи).

Планируемые изменения в части формирования расходов на НИОКР

Государственная дума РФ в третьем чтении приняла правительственные поправки в статью 95 части I НК РФ и в статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть II НК РФ и отдельные законодательные акты РФ»⁹,

которые касаются формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности. Таким образом, в ближайшее время планируется следующее:

– уточнить порядок учета расходов на НИОКР при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Определить перечень статей расходов (заработная плата персонала, амортизационные начисления, материальные и прочие расходы), относимых к расходам на НИОКР для целей налогообложения прибыли организаций;

вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (ред., подготовленная ГД ФС РФ к III чтению 11.05.2011).

⁹ Проект Федерального закона N 448864-5 «О внесении изменений в статью 95 части первой, часть

– предоставить право формировать в налоговом учете резерв предстоящих расходов на НИОКР. Таким образом, налогоплательщик на основании разработанных и утвержденных им программ самостоятельно принимает решение о создании резерва, отражает соответствующее решение в учетной политике для целей налогообложения. Расходы налогоплательщика, осуществляемые им при реализации указанных программ, производятся за счет такого резерва;

– предоставить льготы по налогу на имущество организаций сроком на три года в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным правительством РФ, или – в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности;

– налогоплательщик вправе включать расходы на НИОКР в состав прочих расходов в том отчетном периоде, в котором завершены такие исследования, разработки или отдельные этапы работ.

ганизациях: аналит. обзор, январь 2009, №1;

5. ГД приняла закон о благоприятных налоговых условиях для инновационной деятельности: статья май 2011. РБК /www.rbk.ru/;
6. Как рассчитать расходы на НИОКР: статья №552 апрель 2010. Российская бизнес-газета /www.rg.ru/;
7. Как учитывать расходы на НИОКР: статья. Аудиторская фирма «Татинформ» /www.tatinform.ru/;
8. Расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата: статья апрель 2008. Интернет-ресурс для бухгалтеров ВУН.RU /www.buh.ru/;
9. Расходы на НИОКР признаются по завершению исследований: статья январь 2010. Отдел новостей ИА «Клерк.Ру» /www.klerk.ru/;
10. Расходы на НИОКР учитываются в строго отведенное время: статья январь 2008. Российский налоговый портал /www.taxpravo.ru/;
11. Учитывать расходы на НИОКР станет проще: статья май 2011. Российский налоговый курьер /www.rnk.ru/;

Библиография:

1. Базарова А.С. Расходы на НИОКР, по перечню, установленному Правительством РФ: статья май 2011. Правовая система Референт /www.referent.ru/;
2. Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2009. М.: Ай Си Групп, 2010. С. 115-120;
3. Попова Е.Ю. Как отразить в бухучете расходы на НИОКР // Бухгалтерская справочная система /www.lgl.ru/;
4. Федина Г.М. Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих ор-

References (transliteration):

1. Bazarova A.S. Rashody na NIOKR, po perechnju, ustanovlennomu Pravitel'stvom RF: stat'ja maj 2011. Pravovaja sistema Referent /www.referent.ru/;
2. Krutjakova T.L. Godovoj otchet 2009. M.: Aj Si Grupp, 2010. S. 115-120;
3. Popova E.Ju. Kak otrazit' v buhuchete rashody na NIOKR // Buhgalterskaja spravoch'naja sistema /www.lgl.ru/;

4. Fedina G.M. Buhgalterskij uchet v bjudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah: analit. obzor, janvar' 2009, №1