**Что относится к расходам на НИОКР**

К расходам на НИОКР нужно отнести все затраты, связанные с выполнением этих работ. В состав таких затрат могут входить:

–заработная плата работников, занятых НИОКР (в том числе единый социальный налог);

–суммы, уплаченные в соответствии с договором оказания услуг;

–стоимость материалов, используемых при проведении НИОКР;

–амортизация основных средств и нематериальных активов;

–общехозяйственные расходы;

–другие затраты, непосредственно связанные с выполнением этих работ.

Не относятся к расходам по НИОКР затраты на освоение природных ресурсов, совершенствование технологии или улучшение качества продукции.

# **Расходы на изобретательство**

Действующая методичка по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса для целей статьи 262 Налогового кодекса к расходам на изобретательство относит затраты, произведенные в соответствии со статьями 4, 19 и 33 Закона СССР от 31 мая 1991 г. № 2213-1 "Об изобретениях в СССР". Согласно ему, к расходам на изобретательство относятся:

выплаты, производимые автору изобретения по договору на уступку права на получение патента;

пошлины за совершение юридически значимых действий, связанных с патентом;

пени за каждый день просрочки вознаграждения в размере 0,04 процента от суммы, причитающейся к выплате автору по договору.

К расходам на НИОКР также можно отнести расходы на формирование специальных фондов. Например, Российского фонда технологического развития (далее – РФТР) "и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по перечню, утверждаемому правительством в соответствии с Федеральным законом "О науке и научно-технической политике"".

Напомним, что РФТР – это некоммерческая организация, которая учреждена Указом Президента РФ от 27 апреля 1992 г. № 426 "О неотложных мерах по сохранению научно-технического потенциала Российской Федерации". Деньги в него должны перечислять соответствующие министерства, ведомства, корпорации, ассоциации. Коммерческие организации в их число не входят. Однако они могут воспользоваться средствами фонда для финансирования своих разработок.

##### **Иные расходы на НИКР**

В данном случае необходимо обратиться к определению НИОКР, данному Гражданским кодексом. Согласно статье 769 кодекса, научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами признаются:

научные исследования;

разработка нового изделия;

разработка конструкторской документации на новое изделие;

разработка новой технологии.

Для отнесения расходов на НИОКР к расходам, учитываемым в целях обложения налогом на прибыль, необходимо четко представлять, что включают в себя названные виды деятельности. Ошибка может стоить дорого: неправильная квалификация деятельности в качестве НИОКР может повлечь за собой со стороны налоговых органов доначисление налога, начисление штрафов, пеней.

Термины "новое изделие", "конструкторская документация на новое изделие", "новая технология" общепонятны и не нуждаются в пояснении. А вот научные исследования Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике" разделяет на фундаментальные и прикладные. Согласно статье 2 закона, фундаментальные научные исследования – это экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний. А прикладными считаются научные исследования, направленные на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач.

До 1 января 2003 года затраты на НИОКР (в зависимости от того, где они применялись) вы могли относить либо на расходы от обычной деятельности, либо на прочие расходы. Теперь же их необходимо учитывать на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

После того как работы по созданию той или иной разработки завершены, вы должны проверить, чтобы выполнялись условия:

–сумма расходов по работам может быть определена и подтверждена;

–имеются документы, подтверждающие то, что работы выполнены (например, акт приемки выполненных работ);

–НИОКР дали положительный результат, использование которого в будущем принесет компании доход;

–использование результатов НИОКР можно наглядно продемонстрировать.

Если все эти условия выполнены, то осуществленные вами затраты признаются расходами по НИОКР. Их учет нужно по-прежнему вести на счете 08.

Если же хотя бы одно из перечисленных условий не выполнено, то затраты по НИОКР следует отнести к внереализационным расходам:

Дебет 91-2 Кредит 08

–затраты по НИОКР включены в состав внереализационных расходов.

Обратите внимание: если суммы затрат по НИОКР вы отнесли к внереализационным расходам, то в будущем их уже нельзя будет признать внеоборотными активами.

Для аналитического учета расходов по НИОКР к счету 08 вы можете открыть субсчета:

08-8 "Расходы на научные исследования";

08-9 "Расходы по опытно-конструкторским работам";

08-10 "Расходы по технологическим работам".

## **Списание расходов по НИОКР**

Прежде чем принять решение о проведении НИОКР, нужно определиться с возможными вариантами, а также оценить их налоговые последствия. Итак, ваша фирма решила:

стать заказчиком по договору на выполнение НИОКР;

самостоятельно провести НИОКР для собственных нужд;

произвести отчисления в фонд НИОКР;

получить средства от сторонних организаций на заключение договоров НИОКР (целевое финансирование).

Рассмотрим подробно каждый из этих вариантов.

В первом случае указанные расходы признаются для целей бухгалтерского учета и исчисления налога на прибыль по завершении исследований, разработок или отдельных этапов этих работ после подписания сторонами акта сдачи-приемки (п. 2 ст. 262 НК РФ). При этом в бухучете такие расходы нельзя сразу отнести на счета производственных затрат. По своей природе такие затраты являются отложенными. Ведь использовать результаты НИОКР фирма будет не сразу, а потом, в течение определенного времени. Поэтому после подписания акта сдачи-приемки их нужно отнести на счет 97 "Расходы будущих периодов". Срок, в течение которого расходы на НИОКР придется списывать на затраты, организация вправе определить самостоятельно. Можно, например, установить его таким же, какой предусмотрен в целях налогового учета.

Ведь в налоговом учете списать на расходы всю сумму НИОКР тоже сразу не удастся. Налоговый кодекс рассматривает эти затраты как расходы будущих периодов. Их придется равномерно включать в состав прочих косвенных расходов в течение трех лет. При этом научные исследования и разработки должны использоваться в производстве или реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг. Да не когда-нибудь в обозримом будущем, а с 1-го числа месяца, следующего за месяцем завершения исследований.

Но далеко не все разработки удается сразу же внедрять в производство. Иногда для этого требуются месяцы и даже годы. На наш взгляд, такие расходы можно начинать списывать именно в том месяце, в котором они используются в производстве. Не стоит в этом случае читать статью 262 НК РФ буквально. Ведь по общему принципу, заложенному в пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса, расходы признаются тогда, когда они способны приносить доходы.

По общему правилу НИОКР облагаются НДС по ставке 20 процентов. То есть фирма-заказчик свой входной НДС впоследствии спокойно предъявит к возмещению. Однако прежде чем заключать договор, стоит все-таки поинтересоваться у будущего исполнителя, не относится ли их организация к учреждениям науки и образования. Ведь в этом случае выполненные ими работы или оказанные услуги НДС не облагаются (п. 3 ст. 149 НК РФ). А в методичке по применению 21-й главы Налогового кодекса налоговики популярно разъяснили, что к учреждению науки они отнесут любую коммерческую фирму, если органом ее управления является ученый совет.

Кроме того, научная или техническая деятельность должна составлять не менее 70 процентов от общего объема выполняемых работ. Под учреждением образования в целях освобождения от НДС понимается любая организация, которая действует на основании лицензии в соответствии с Законом Российской Федерации от 10 июля 1992 г. № 3266-1 "Об образовании".

Если расходы на НИОКР по своему характеру не могут быть отнесены к расходам, учитываемым в целях обложения налогом на прибыль, то на стоимость указанных работ НДС начисляется. Если такие расходы учитываются при исчислении налога на прибыль, то НДС не начисляется. Это следует из статей 146 и 159 НК РФ.

При этом порядок включения расходов на НИОКР в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, такой же, как и в предыдущем случае.

Ежемесячно суммы, отраженные на субсчетах 08-8, 08-9 и 08-10, необходимо списывать на расходы по обычной деятельности. Делать это надо с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором фактически было начато применение результатов НИОКР.

Срок списания расходов фирма определяет самостоятельно. Так, за основу можно взять период, в течение которого предполагается использовать результаты НИОКР. Однако он не должен превышать пяти лет (а также не может быть больше срока деятельности вашей компании).

Существует два способа списания расходов по НИОКР: линейный и пропорционально объему продукции (работ, услуг). Вы можете использовать любой из них.

Выбранный способ (а также срок списания) необходимо указать в учетной политике вашей организации. Применять его вы должны на протяжении всего срока использования результатов НИОКР.

### Линейный способ

Линейный способ предполагает равномерное списание расходов по НИОКР.

Ежемесячная сумма списания рассчитывается так:

Ежемесячная сумма списания = Расходы на НИОКР, учтенные на счете 08 : Выбранный срок списания : 12 месяцев

Способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг)

Как списать расходы этим способом, покажет пример.

**Пример 5**

В учете фирмы на счете 08 числятся расходы на создание нового вида поливальной установки. Сумма расходов – 620 000 руб.

Экономический отдел фирмы на основании данных технической документации рассчитал, что установка должна быть полностью самортизирована (и непригодна для дальнейшего применения), когда с ее помощью будет выпущено 2400 единиц.

В первый год эксплуатации установки фактический выпуск продукции составил 1800 единиц. Ежемесячно бухгалтер фирмы будет делать проводку (предполагаем, что в течение года продукция производилась равномерно):

**Дебет 20 Кредит 08**

– 38 750 руб. (1800 шт. : 2400 шт.х 620 000 руб. : 12 мес.) – списаны расходы по НИОКР.

Во второй год выпуск составил 600 единиц. Ежемесячно бухгалтер будет делать запись:

**Дебет 20 Кредит 08**

– 12 917 руб. (600 шт. : 2400 шт.х 620 000 руб. : 12 мес.) – списаны расходы по НИОКР.

Списание расходов по неиспользуемым изобретениям

Если ваша фирма прекратила использование результатов НИОКР, то сумму затрат, которую вы еще не успели отнести на расходы по обычной деятельности, следует списать на счет 91 "Прочие доходы и расходы":

Дебет 91-2 Кредит 08

–250 000 руб. – списаны расходы по изобретениям, применение которых завершено.

Обратите внимание: порядок списания расходов по НИОКР в бухучете и налогообложении различен. Чтобы не вести отдельный налоговый учет, необходимо:

–списывать расходы линейным способом;

–установить срок списания – три года;

* начать использовать изобретение в том же месяце, когда закончились работы.

Если организация отчисляет средства на формирование РФТР и других внебюджетных фондов НИОКР , то для целей налогообложения прибыли их можно признать лишь в пределах 0,5 процента валовой выручки (п. 3 ст. 262 НК РФ). В налоговом учете такие отчисления включаются в состав прочих расходов (ст. 318 НК РФ). Нужно иметь в виду, что такие расходы являются косвенными. Поэтому в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода. Датой осуществления расходов на отчисление в фонд НИОКР является дата расчетов в соответствии с условиями заключенного договора. Указанная позиция основана на буквальном толковании норм Налогового кодекса.

Однако необходимо отметить, что МНС в своих Методических рекомендациях по применению главы 25 не различает разновидности расходов на НИОКР и рассматривает любые указанные расходы в качестве расходов будущих периодов. Поэтому при проверках налоговики наверняка будут возражать против единовременного признания расходов по формированию фондов НИОКР. Сразу оговоримся, что такая позиция МНС не основана на законе, противоречит положениям НК РФ и дезориентирует налогоплательщиков. Так что ссориться с налоговиками или нет – фирме придется решать самостоятельно.

Иногда организации удается договориться о целевом финансировании научных разработок, которые по договору будут выполнять другие организации. Чаще всего результаты работ остаются в собственности организации-заказчика (в противном случае это просто агентский договор, а не договор на выполнение НИОКР). При этом чаще всего возникает вопрос: нужно ли рассматривать поступающие средства в качестве целевого финансирования по статье 251 Налогового кодекса? Ведь от этого зависит, придется ли облагать полученные денежные средства налогом на прибыль или нет. По нашему мнению, все зависит от того, какой из предыдущих вариантов выберет организация.

Что касается НДС, то необходимо учитывать источник финансирования НИОКР. НДС не облагается выполнение НИОКР за счет средств бюджетов, РФТР, Российского фонда фундаментальных исследований и внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций.

Согласно пункту 6.14 Методических рекомендаций по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость", основанием для освобождения таких работ от НДС являются:

договор на выполнение работ с указанием источника финансирования;

письменное уведомление заказчика, которому выделены средства непосредственно из федерального бюджета, в адрес исполнителей и соисполнителей о выделенных ему целевых бюджетных средствах для оплаты вышеуказанных работ;

справка финансового органа об открытии финансирования этих работ за счет соответствующих бюджетов.

При выполнении НИОКР за счет средств Российского фонда фундаментальных исследований, РФТР и внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций основанием для освобождения этих работ от НДС является договор на выполнение работ с указанием источника финансирования. Под такими внебюджетными фондами понимаются внебюджетные фонды, которые специально созданы для финансирования научных исследований и экспериментальных разработок\* и зарегистрированы Министерством науки и технологий.

Таким образом, НИОКР, выполненные за счет указанных источников, НДС не облагаются.

Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, которые не дали положительного результата, в налоговом учете включаются в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет и не больше 70 процентов фактически осуществленных расходов.

А вот в бухгалтерском учете ничто не мешает списать всю сумму таких расходов на счет 91 "Прочие расходы" (вместе с НДС!).

#### **Раскрытие информации**

Информацию о расходах по НИОКР необходимо отразить в бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке укажите:

–сумму затрат на НИОКР, отнесенную на расходы по обычной деятельности и на внереализационные расходы;

–сумму расходов, которые еще не списаны;

–сумму расходов по незаконченным НИОКР.

Если информация о расходах на НИОКР является существенной, то ее нужно отразить по отдельной статье баланса (раздел "Внеоборотные активы").

Напомним, показатель считается существенным, если его удельный вес в общей сумме соответствующих данных составляет 5 процентов и более. Показатель также относится к существенным, если без его знания нельзя принять верное экономическое (управленческое, инвестиционное и т. д.) решение.