

КОНЦЕПЦИИ УЧЕТА РАСХОДОВ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ, ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ РАЗРАБОТКИ

А. Ю. Попов

Уральский государственный экономический университет

Поступила в редакцию 29 апреля 2014 г.

Аннотация: в статье приводится обзор существующих концепций бухгалтерского и налогового учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки. Проведенный анализ понятийного аппарата в соответствии с законодательством РФ и международными нормами позволил раскрыть особенности подходов капитализации расходов на исследования, разработки и списания на текущие расходы в России, США и Европе. Сформулированные принципы оценки активов при признании и использовании в деятельности явились основой для рассмотрения методик списания расходов на НИОКР по правилам финансового и налогового учета. По результатам исследования выработана авторская позиция в отношении признания результатов исследований и разработок нематериальными активами.

Ключевые слова: научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, активы, расходы, себестоимость, амортизация, срок использования, обесценение.

Abstract: the article provides an overview of existing concepts of accounting and tax accounting of expenses on scientific and research, experimental-design and technological developments. The analysis of the conceptual apparatus in accordance with the Russian legislation and international norms, allowed to reveal peculiarities of approaches capitalization of expenses on research and development, and write-off to current expenses in Russia, USA and Europe. The principles of valuation of assets in the recognition and when used in activity was the basis for the consideration of methods of writing off of expenses on R & D by the rules of the financial and tax accounting. According to a study produced author's position regarding the recognition of results of research and development intangible assets.

Key words: research and developmental development, assets, expenses, prime cost, depreciation, the term of use impairment.

В условиях высочайшей конкуренции и усложнения условий предпринимательской деятельности экономических субъектов особую роль приобретает необходимость инновационного подхода к технологическому и хозяйственному процессу. Наибольшая эффективность хозяйствования достигается путем применения современных инновационных технологий в производственной и экономической деятельности. Инновации возможны к применению только путем непрерывного осуществления исследований и научных разработок, на которые должны выделяться немалые ресурсы.

Учет расходов на инновации вызывает немало вопросов как с позиции отечественного бухгалтерского и налогового законодательства, так и с позиции международной практики учета. Различия в подходах и концепциях учета существенно влияют на показатели финансовой отчетности хозяйствующих субъектов, приоритетным требованием которой является достоверность. В целях обеспече-

ния единообразного подхода и наибольшей репрезентативности информации об исследованиях и разработках в финансовой отчетности необходимо рассмотреть существующие концепции учета и выработать единый подход к формированию отчетной информации о расходах на НИОКР.

Цель настоящей работы – теоретически рассмотреть существующие концепции учета расходов на инновации и сформулировать авторскую позицию в отношении рекомендаций по совершенствованию учета расходов на НИОКР.

Согласно закону № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», научно-исследовательская деятельность направлена на получение и применение новых знаний и включает:

– теоретические и экспериментальные разработки, направленные на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей среды (фундаментальные научные исследования);

– направленные на применение новых знаний исследования для достижения практических целей и решения конкретных задач (прикладные научные исследования);

– исследования, направленные на получение новых знаний, проводимые путем выполнения научно-исследовательских работ, в целях их последующего практического применения (поисковые научные исследования) [1].

Особо выделено понятие научно-технической деятельности, под которой понимается направленная на получение и применение новых знаний деятельность для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, а также обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы [1].

В отличие от нее экспериментальные разработки представляют собой деятельность, основанную на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или на основе практического опыта, направленную на сохранение жизни и здоровья человека, создание новых продуктов и процессов, материалов и устройств, услуг, систем или методов, а также их дальнейшее совершенствование [1].

Экономический субъект может осуществлять исследования и разработки хозяйственным способом, т.е. собственными силами, а также с привлечением сторонней организации.

Согласно ст. 769 Гражданского кодекса РФ, по договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ – разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию; заказчик обязуется принять работу и оплатить ее [2].

При выполнении НИОКР стороны должны обеспечить конфиденциальность сведений, касающихся предмета исследования, хода его исполнения и полученных результатов [2].

В отечественной практике учет расходов на НИОКР регулируется одноименным ПБУ 17/02, утвержденным Приказом Минфина России № 115н от 19 ноября 2002 г. Согласно данному стандарту, в бухгалтерском учете информация о расходах по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам отражается в качестве вложений во внеоборотные активы [3].

Уже на понятийном уровне при определении объекта учета НИОКР возникает дискуссионный вопрос, является результат НИОКР активом или расходом?

Согласно п. 7.2 Концепции развития учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г., активами признаются хозяйственные средства, над которыми организация получила контроль в результате свершившихся фактов ее хозяйственной жизни и которые должны принести экономические выгоды в будущем [4].

Согласно п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденному приказом Минфина России № 33н от 6 мая 1999 г., под расходами понимается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества), а также возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [5].

Для обоснования вопроса отнесения объекта научно-исследовательской деятельности и экспериментальных разработок к активам или к расходам обратимся также к понятию результата НИОКР, предложенному Федеральным законом о науке.

Научный или научно-технический результат представляет собой продукт научной или научно-технической деятельности, содержащий новые знания или решения и зафиксированный на любом информационном носителе [1].

Если указанный результат предназначен для реализации, он признается научной (научно-технической) продукцией.

Таким образом, зафиксированный на информационном носителе результат работ удовлетворяет определению актива, так как соответствует необходимым признакам определения. В бухгалтерском учете для признания результата НИОКР в качестве актива необходимо одновременное выполнение четырех условий, прописанных п. 7 ПБУ 17/02:

– возможность определения и подтверждения суммы расхода;

– наличие документального подтверждения выполнения работ (акта приемки выполненных работ и т.п.);

– объективность получения будущих экономических выгод (дохода) от использования результа-

тов работ для производственных или управленческих нужд;

– возможность демонстрации факта использования результатов НИОКР [3].

В то же время при осуществлении научно-исследовательской, научно-технической и экспериментальной деятельности организация несет существенные расходы, при этом факт получения результата не гарантирован.

Это подтверждается нормами отечественного стандарта, согласно которому расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, признаются прочими расходами, аналогично с расходами, не удовлетворяющими четырем критериям признания актива.

В мировой практике вопросам учета результатов исследований и разработок (Research and Development) также уделяется пристальное внимание.

В Соединенных Штатах Америки указанному вопросу посвящен параграф 730 по Кодификации общепринятых правил бухгалтерского учета США (Generally Accepted Accounting Principle – GAAP), разработанных Американским институтом сертифицированных независимых бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), а также Комитетом по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board – FASB) под названием «Исследования и разработки».

Основные нормы данного стандарта установлены изначально Стандартом финансового учета № 2 «Accounting for Research and Development Costs».

Данным стандартом предусмотрено, что исследования и разработки определяются следующим образом.

Исследования представляют собой операции, направленные на открытие новых знаний с надеждой, что такие знания будут полезны в разработке нового продукта или услуги, нового процесса или техники, а также в результате использования которых произойдут значительные улучшения существующего продукта или процесса [6].

Разработкой является применение результатов исследований или иных знаний в целях создания (проектирования) нового продукта (процесса) или для значительного улучшения существующей произведенной продукции (работ, услуг), предназначенных для продажи или последующего использования [6].

Разработка включает в себя концептуальную проработку, проектирование и тестирование аль-

тернативных видов продукции, создание макетов, моделей, опытных установок. При этом к разработкам не относятся операции по регулярному или периодическому изменению существующих продуктов, производственных линий, процессов, а также другие виды текущих работ, даже если эти изменения могут представлять улучшения. Также в это понятие не входят маркетинговые исследования или тестирование рынка деятельности.

Примеры операций, относимых к исследованиям и разработкам с точки зрения стандартов GAAP (ОПБУ США):

- лабораторные исследования, направленные на открытие новых знаний;
- поиск применения новых результатов исследований или других знаний;
- концептуальная разработка и дизайн возможного продукта или альтернативного процесса;
- тестирование и оценка созданных альтернативных продуктов или процессов;
- существенная модификация разработки или дизайна продукта или процесса;
- проектирование, создание и испытание опытных образцов и моделей;
- создание инструментов, шаблонов, форм и штампов, включающих новую технологию;
- проектирование, производство и эксплуатация опытных установок, по которым не подтверждена коммерческая целесообразность поточного производства, и т.д. [6].

Не относятся к исследованиям и разработкам с точки зрения ОПБУ США:

- инжиниринг на ранней стадии промышленного производства;
- контроль качества продукции в процессе производства, включая испытания производимой продукции;
- устранение неисправностей в ходе технологического процесса;
- регулярные работы по совершенствованию производства и повышению качества продукции;
- адаптация производимой продукции с учетом сезонности и т.д. [6].

Беря во внимание особенности авторского перевода стандарта GAAP, можно сделать вывод об относительном сходстве понятийного аппарата в отношении исследований и разработок в американской и отечественной практике. Однако подход к учету расходов на инновации в США сформулирован отличный от отечественного: все расходы на исследования и разработки, прописанные в стандарте, относятся на счет расходов по мере их воз-

никновения и подлежат признанию в составе прибылей/убытков в том периоде, за который формируется финансовый результат.

Рассмотрим позицию международных стандартов финансовой отчетности, признанных в Российской Федерации в 2011 г., относительно трактовки и учета расходов на НИОКР. В отличие от отечественной и американской системы регулирования бухгалтерского учета в МСФО отсутствует отдельный стандарт, посвященный вопросам отражения в финансовой отчетности расходов на инновации, однако соответствующие вопросы раскрываются в МСФО 38 «Нематериальные активы».

Указанный стандарт рассматривает НИОКР как стадии самостоятельного создания нематериального актива. При этом в связи с невозможностью на первоначальном этапе оценить удовлетворение критериям признания нематериального актива (идентифицируемость и надежное определение себестоимости), стандарт предполагает подразделение процесса создания на 2 стадии:

- 1) исследований;
- 2) стадию разработок [7].

Примеры научной деятельности, относимой к стадии исследований, приведены в п. 56 МСФО 38:

- деятельность, направленная на получение новых знаний;
- поиск, оценка и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний;
- поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;
- формулирование, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам [7].

К разработкам с позиции стандарта отнесены:

- проектирование, конструирование и тестирование прототипов и моделей перед началом производства или использования;
- проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, предполагающих новую технологию;
- проектирование, строительство и эксплуатация опытной установки, масштаб которой не является экономически целесообразным для коммерческого производства;
- проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернатив новым или усовершенствованным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам [7].

В случае невозможности отделения на уровне хозяйствующего субъекта стадии исследований от стадии разработок все понесенные организацией затраты трактуются как осуществленные на стадии исследований.

Выделение в МСФО стадий самостоятельной разработки нематериального актива принципиально для отражения расходов на его создание, так как затраты на исследования не формируют себестоимость нематериального актива, поскольку он не подлежит признанию. Затраты на осуществление исследований подлежат учету в составе расходов в период их возникновения и уменьшают финансовый результат компании.

Затраты организации, осуществленные в стадии разработки, капитализируются, т.е. формируют себестоимость нематериального актива при возможности демонстрации предприятием следующих факторов:

- техническая осуществимость завершения создания нематериального актива таким образом, чтобы была возможность его использования или продажи;
- принципиальное намерение организации завершить создание нематериального актива для его использования или продажи;
- способность указанного использования или продажи нематериального актива;
- обеспечение репрезентативности создания нематериальным активом будущих экономических выгод;
- наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки, использования или продажи нематериального актива;
- возможность надежной оценки затрат, относимых к нематериальному активу в процессе его разработки [7].

Таким образом, при обеспечении вышеуказанных условий хозяйствующий субъект признает в учете и финансовой отчетности нематериальный актив.

Следует обратить особое внимание на состав затрат, относимых к научно-исследовательским и опытно-конструкторским разработкам с позиции американских, европейских и отечественных стандартов. На основании рассмотренных положений сформирована табл. 1.

С позиции международных стандартов финансовой отчетности перечень расходов является более узким, однако логичным обоснованием данного факта будет отнесение данных затрат в себестои-

Таблица 1

Состав расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

Российская Федерация (ПБУ 17/02)	Соединенные Штаты Америки (U.S. GAAP Codification Topic 730)	Международные стандарты финансовой отчетности (IAS) 38
<p>Стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ.</p> <p>Затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору.</p> <p>Отчисления на социальные нужды.</p> <p>Стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований.</p> <p>Амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ.</p> <p>Затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества.</p> <p>Общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ.</p> <p>Прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний [3]</p>	<p>Стоимость материалов, инвентаря и оборудования, приобретенного для осуществления НИОКР, у которых нет альтернативного варианта использования в будущем.</p> <p>Затраты на персонал, т.е. заработная плата и другие связанные с этим расходы в отношении персонала, занятого исследованиями в области разработок.</p> <p>Стоимость нематериальных активов, приобретенных у других субъектов, в случае невозможности альтернативного варианта использования НМА.</p> <p>Стоимость услуг, выполняемых сторонними организациями в связи с исследованиями и разработками.</p> <p>Разумно распределенные косвенные расходы, относящиеся к НИОКР</p>	<p>Затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива.</p> <p>Затраты на вознаграждения работникам, возникающие в связи с созданием нематериального актива.</p> <p>Выплаты, необходимые для регистрации юридического права.</p> <p>Амортизация патентов и лицензий, используемых для создания нематериального актива [7]</p>

мость актива. Для безрезультатных НИОКР в РФ, всех расходов на НИОКР в США и расходов на исследования по МСФО состав расходов не принципиален, поскольку вся сумма относится на текущие расходы и не капитализируется.

Порядок списания (амортизации) капитализированной суммы расходов на НИОКР по российским правилам и международным стандартам также имеет ряд отличий.

В соответствии с ПБУ 17/02 начиная с месяца, следующего за месяцем запуска результата НИОКР в процесс деятельности хозяйствующего субъекта, организация начинает списание капитализированных расходов на расходы по обычным видам деятельности.

По каждому инвентарному объекту НИОКР сумма списания может быть определена следующими способами:

– линейный способ, предполагающий равномерное отнесение капитализированной суммы расходов на текущие затраты в течение ожидаемого срока использования, под которым понимается период получения экономических выгод организацией от использования результата. Нормативным документом установлены ограничения указанного

периода: не более 5 лет и не более срока деятельности организации;

– способ списания расходов пропорционально объему продукции, при котором сумма ежемесячного списания расходов на НИОКР определяется по формуле

$$\sum CR_{НИОКР} = KПОП_{он} \times ОСР_{НИОКР} / ПОП_{есн},$$

где $\sum CR_{НИОКР}$ – сумма расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, подлежащая списанию в отчетном периоде; $KПОП_{он}$ – количественный показатель объема продукции (работ, услуг), произведенной за отчетный период; $ОСР_{НИОКР}$ – общая сумма расходов по конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе; $ПОП_{есн}$ – весь предполагаемый объем продукции (работ, услуг) за весь срок применения результатов конкретной работы [3].

Вызывает критику формулировка п. 14 ПБУ 17/02, согласно которому в течение отчетного года списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам на расходы по обычным видам деятельности осуществляется равномерно в размере 1/12 годовой

суммы независимо от применяемого способа списания расходов [3].

При способе списания расходов пропорционально объему продукции произведенный объем продукции определяется ежемесячно, а произведенный за год объем становится известен только по окончании года, в то время как производить списание расходов необходимо ежемесячно в целях формирования себестоимости производимой продукции (работ, услуг), а также финансового результата. Поэтому с чисто практической точки зрения невозможно производить ежемесячное списание расходов на НИОКР в размере 1/12 суммы от годовой суммы списания.

Если хозяйствующий субъект прекращает использовать результат НИОКР в производственной деятельности, в том числе для нужд управления, а также в случаях очевидной неэффективности использования результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в производстве, т.е. когда результат не приносит экономические выгоды организации, вся не списанная на расходы по обычным видам деятельности сумма капитализированных расходов на НИОКР подлежит единовременному отнесению на прочие расходы периода на момент принятия решения о прекращении использования результатов конкретной разработки.

В соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» при последующей оценке капитализированных расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, признанных нематериальными активами, могут применяться две модели:

– модель учета по себестоимости, предполагающей отражение в отчетности актива по себестоимости создания, сформированной как сумма фактических затрат, связанных с созданием за минусом начисленной амортизации и признанных убытков от обесценения;

– модель учета по переоцененной стоимости, согласно которой актив отражается в отчете о финансовом положении по справедливой стоимости на момент переоценки за вычетом накопленной переоцененной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения [7].

Для нематериальных активов в целом и созданных организацией самостоятельно путем осуществления разработок в частности переоценка может производиться только при наличии активного рынка указанных результатов разработок. На практике данная норма может применяться с существенной

оговоркой, так как результат разработок представляет собой совокупность новых знаний, не имеющих аналогов.

Модель переоценки позволяет отразить в отчете о финансовом положении стоимость объекта по справедливой стоимости и таким образом капитализировать затраты, которые были осуществлены в стадии исследований и отнесены на текущие затраты, т.е. не включены в первоначальную стоимость.

Применение обеих моделей учета капитализированных расходов на разработки, признанных нематериальными активами, подразумевает оценку конечности или неопределенности срока полезного использования нематериального актива.

Определенный срок полезного использования подразумевает его ограничение либо периодом времени, либо количеством единиц продукции, возможных к производству при помощи данного актива.

Срок полезной службы объекта может определяться с учетом ряда факторов, к числу которых в отношении объекта НИОКР могут относиться:

- предполагаемый период использования результата разработок;
- утрата актуальности результата;
- жизненный цикл сходных по характеристикам активов;
- отраслевые особенности организации, использующей результат;
- конкурентная среда;
- необходимые для поддержания актива в актуальном состоянии затраты;
- контролируемость актива организацией и иные факторы [7].

Если анализ имеющейся информации указывает на отсутствие ограничений периода получения будущих экономических выгод, то признанный актив считается активом с неопределенным сроком использования.

В случае если полезный срок службы актива определен, этот результат разработок подлежит амортизации, а по нематериальным активам с неопределенным сроком использования амортизация не начисляется.

Амортизация нематериального актива с конечным сроком использования может рассчитываться различными методами, к числу которых МСФО 38 относит прямолинейный метод, метод уменьшающегося остатка и метод единиц продукции.

Применяемый метод амортизации определяется хозяйствующим субъектом на основе ожида-

емого потока поступлений, сосредоточенных в активе. Если указанный ожидаемый поток поступлений определить затруднительно, то применяется прямолинейный метод.

При определении способа амортизации следует придерживаться принципа последовательности, кроме случаев существенного изменения будущего потока поступлений.

В целях начисления амортизации нематериального актива определяется его амортизируемая стоимость путем вычитания из сформированной при признании себестоимости остаточной стоимости объекта. По общему правилу остаточная стоимость НМА с определенным полезным сроком службы признается равной нулю, кроме случаев, например, обязанности сторонних субъектов выкупить указанный актив по окончании срока использования. Показатель остаточной (ликвидационной) стоимости подлежит ежегодному анализу, так как от его размера непосредственно зависит сумма начисляемой амортизации, признаваемой в составе расходов. В случае получения новой информации о существенном изменении возмещаемой стоимости хозяйствующий субъект пересматривает ее, что расценивается в качестве изменений оценочных значений в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [8].

Кроме ежегодного анализа величины возмещаемой стоимости, организация также должна проводить анализ срока и способа амортизации. В случае существенного изменения предыдущих расчетных оценок срок и способ амортизации подлежат соответствующей корректировке, что трактуется как изменения в бухгалтерских оценках.

Датой начала начисления амортизации результата НИОКР по международным нормам признается момент его доступности для использования. Амортизационные отчисления прекращают производиться на дату наиболее раннего из событий:

- прекращение признания результата НИОКР в качестве актива;
- признание указанного актива предназначенным для продажи.

По объектам капитализированных расходов на научные разработки с неопределенным сроком использования амортизация начислению не подлежит, соответственно хозяйствующий субъект производит ежегодное тестирование указанных нематериальных активов на обесценение. Признаки обесценения прописаны п. 12 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», к числу которых относят-

ся внешние и внутренние признаки, в частности превышение балансовой стоимости актива над рыночной, повышение рыночных процентных ставок, влияющих на ставку дисконтирования в целях расчета ценности использования актива и т.д. [9].

При наличии признаков обесценения хозяйствующий субъект немедленно признает убыток в отчете о финансовых результатах.

Прекращение признания нематериального актива в отчетности имеет место при выбытии, а также при установлении факта неполучения будущих экономических выгод от использования актива. Результаты прекращения признания объекта НИОКР формируются как разница чистых поступлений от выбытия и балансовой стоимости списываемого объекта, они учитываются в составе прибылей и убытков и не могут признаваться как выручка.

Таким образом, концепция учета результатов научных разработок в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности имеет ряд принципиальных отличий от концепции, прописанной отечественными стандартами. При наличии тренда ориентации отчетности предприятий крупного бизнеса на международный рынок и зарубежных инвесторов, которые применяют международную концепцию учета результатов разработок, в отчетности малых экономических субъектов четко определен тренд ориентации отчетных форм на нормы налогового законодательства в целях оптимизации учетных процедур. Налоговое законодательство Российской Федерации, в частности глава 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций», также определяет отличный от вышерассмотренных концепций подход к учету расходов на НИОКР.

В целях налогообложения прибыли расходами на научные исследования и опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления [10].

Общий подход к налоговому учету расходов предполагает признание расходов налогоплательщика на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки в составе прочих расходов, уменьшающих налоговую базу, независимо от результата после завершения этих исследований или разработок и подписания сторонами акта сдачи-приемки.

Также хозяйствующий субъект вправе включать расходы на НИОКР в состав прочих расходов в том отчетном периоде, в котором завершены такие исследования или разработки.

Как и ряд расходов, признаваемых в составе налогового вычета при определении налоговой базы по налогу на прибыль, некоторые составляющие расходов на НИОКР подлежат нормированию. Состав уменьшающих налоговую базу расходов и нормативы их признания в налоговом учете представлены в табл. 2.

Хозяйствующие субъекты, осуществляющие научно-исследовательские расходы по перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ № 988 от 24 декабря 2008 г., вправе учесть при формировании налоговой базы фактические расходы, проиндексированные на коэффициент 1,5. К числу приоритетных НИОКР, по которым применяется специальный коэффициент, в частности относятся НИОКР в индустрии наносистем, информационно-телекоммуникационных систем, науке о жизни, рациональном природопользовании, в транспортных и космических системах, а также в отношении энергоэффективности, энергосбережения и ядерной энергетики [11]. Для применения специального коэффициента необходимо ежегодное предоставление в налоговый орган соответствующего научного отчета.

В случае если по результатам НИОКР организация получает исключительные права на результат, признанные в налоговом учете расходы на НИОКР формируют первоначальную стоимость нематериального актива, подлежащего амортизации по нормам главы 25 НК РФ либо включению в состав

прочих расходов на равномерной основе в течение двух лет [10].

Помимо данных подходов, предусмотрен также порядок резервирования расходов на НИОКР в целях налогообложения. Указанное право используют организации-налогоплательщики, разрабатывающие и утверждающие программы выполнения НИОКР на определенный срок, не превышающий два года. Методика формирования резерва и срок создания подлежит утверждению в учетной налоговой политике. Создаваемый резерв не должен превышать сметных расходов на проведение исследований и разработок по вышеуказанному перечню фактических расходов, относимых на уменьшение налоговой базы. Предельный размер отчислений в резерв определяется с помощью формулы

$$N = I \times 0,03 - S,$$

где N – предельный размер отчислений в резервы; I – доходы от реализации отчетного (налогового) периода; S – отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности [10].

Суммы отчислений в резерв включаются в состав прочих расходов на регулярной основе на последнее число каждого месяца.

Фактически осуществленные расходы на НИОКР списываются за счет сформированного резерва. По факту завершения работ производится инвентаризация созданного резерва, по результатам которой в случае превышения фактических расходов над величиной созданного резерва разница единовре-

Т а б л и ц а 2

Состав и нормативы признания расходов на НИОКР в налоговом учете

Составляющие расходов на НИОКР	Норматив признания в целях налогообложения
Амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых исключительно для выполнения НИОКР	Не предусмотрен
Расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых выполнением научных исследований и опытно-конструкторских разработок	Перечень расходов ограничен четырьмя пунктами ст. 255
Стоимость сырья, материалов, инструментов, приспособления, инвентаря, топлива, энергии, воды и некоторых других материальных расходов, используемых при выполнении НИОКР	Не предусмотрен
Другие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР	75 % от расходов на оплату труда работников, занятых НИОКР
Стоимость работ, выполняемых сторонними организациями по договорам подряда на выполнение НИОКР	Не предусмотрен
Отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности	1,5 % доходов от реализации

менно включается в состав прочих расходов. А в случае излишнего создания резерва, когда фактические расходы оказались меньше зарезервированной величины, разница между ними одновременно включается в состав внереализационных доходов и облагается налогом на прибыль.

Таким образом, рассмотренные концепции признания и учета расходов на НИОКР позволили сформулировать следующий подход: расходы на инновации подлежат капитализации в случае получения положительного результата исследований и разработок, который может быть признан нематериальным активом при выполнении ряда условий, прописанных соответствующими стандартами. По нашему мнению, научный результат, признаваемый идентифицируемым активом, может быть получен не только в стадии разработок, как предусмотрено МСФО 38 «Нематериальные активы», но и в стадии исследований, поэтому затраты на исследования также подлежат капитализации и включению в фактическую (первоначальную) стоимость нематериального актива. Закрепление данного подхода в федеральных стандартах отечественного бухгалтерского учета позволит гарантировать наибольшую достоверность отчетной информации о капитализации затрат на инновации, которые обеспечат будущий денежный поток и положительным образом повлияют на финансовое состояние экономического субъекта.

ЛИТЕРАТУРА

1. О науке и государственной научно-технической политике : федер. закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая : федер. закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Уральский государственный экономический университет

Попов А. Ю., кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита

E-mail: prepodpopov@yandex.ru

Тел.: 8-922-203-46-10

3. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (ПБУ 17/02) : приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 9/99) : приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Codification topic 730 «Research and Development». – Режим доступа: <http://cpaclass.com/gaap-accounting-standards/codification-700/asc-codification-topic-730.htm>

7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» : приложение № 26 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 2011 г. № 160н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» : приложение № 4 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 2011 г. № 160н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» : приложение № 24 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 2011 г. № 160н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

11. Об утверждении перечня научных исследований и опытно-конструкторских разработок, расходы налогоплательщика на которые в соответствии с пунктом 7 статьи 262 части второй Налогового кодекса Российской Федерации включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5 : постановление Правительства РФ от 24 декабря 2008 г. № 988. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ural State Economic University

Popov A. Yu., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Accounting and Audite Department

E-mail: prepodpopov@yandex.ru

Tel.: 8-922-203-46-10