

УДК 336.22:005.51(075.8)

Л.Г. Генер  
(L.G. Gener)  
УГЛТУ, Екатеринбург  
(USFEU, Ekaterinburg)

**НАЛОГОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ ПОДДЕРЖАНИЯ  
ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**  
(TAX TOOLS OF THE MAINTENANCE OF THE INVESTMENT  
ACTIVITY)

*В статье рассмотрены новые законодательные нормы по вопросам особого налогообложения и признания расходов на научные исследования и разработки, а также порядка их налогового учета.*

*In the article are examined new legislative standards on questions of special taxation and acknowledgement of expenditures for scientific studies and developments, and also order of their tax calculation.*

Основные направления политики РФ на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов, одобренные Правительством РФ 20.05.2010 года, определили ориентиры для всех участников налоговых отношений, в том числе для налогоплательщиков, осуществляющих свою деятельность в области научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок (НИОКР). Данный документ стал основанием для внесения целого ряда поправок и изменений в законодательство о налогах и сборах, основной целью которых является формирование благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности.

С 01.01.2012 года вступил в силу Федеральный закон от 07.06.11 №132 – ФЗ, который среди прочего внес существенные поправки в гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ в части установления новых правил определения расходов на НИОКР, их признания и учета.

В прежней редакции гл. 25 НК РФ к расходам на НИОКР относились затраты предприятия только по созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг). Кроме того, не был предусмотрен перечень расходов, относимых к расходам на НИОКР, что приводило к злоупотреблениям в использовании предоставляемой налоговой субсидии по таким расходам.

В новой редакции ст. 262 НК РФ расходами на НИОКР для целей налогообложения являются не только затраты, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), но и к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления. При этом вторую группу расходов можно учесть для целей налогообложения только

при условии, что эти технологии связаны с производством продукции (товаров, работ, услуг).

Согласно изменениям, внесенным Законом №132 – ФЗ, к расходам на НИОКР относятся только те расходы, которые непосредственно связаны с их проведением.

С 01.01.2012 года к расходам на НИОКР относятся следующие затраты:

1. Суммы амортизации по основным средствам и нематериальным активам (за исключением зданий и сооружений), начисленные за полные календарные месяцы, в течение которых указанные объекты использовались исключительно для выполнения НИОКР. При этом, если организация, осуществляющая НИОКР, использует нелинейный метод начисления амортизации и применяет к нормам амортизации повышающие (понижающие) коэффициенты, объекты амортизируемого имущества, к которым применяются такие коэффициенты, а также объекты амортизируемого имущества, используемые для выполнения НИОКР, формируют подгруппу в составе амортизационной группы и учет таких амортизационных групп и подгрупп ведется отдельно.

2. Суммы расходов на оплату труда работников за период выполнения этими работниками НИОКР. При этом перечень указанных расходов ограничен, и он должен соответствовать пп. 1, 3, 16 и 21 ст. 255 НК РФ. Из этого следует, что расходами на оплату в целях налогообложения признаются:

✓ суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам и т.п.;

✓ начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, в том числе надбавки, производимые в соответствии с законодательством РФ;

✓ суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного и добровольного страхования, заключенным в пользу работников со страховыми организациями или негосударственными пенсионными фондами;

✓ расходы на оплату труда работников (за исключением индивидуальных предпринимателей), не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда). Если работники в период выполнения НИОКР привлекались для осуществления иной деятельности налогоплательщика, не связанной с выполнением НИОКР, расходы на оплату труда включаются в состав затрат на НИОКР пропорционально времени, в течение которого эти работники привлекались к данным работам. В этой связи налогоплательщику следует в учетной политике закрепить особый порядок учета рабочего времени штатных работников, совмещающих участие в научной работе и иных видах деятельности.

3. Материальные расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, по установленному перечню (подпункты 1 – 3 и 5 п. 1 ст. 254 НК РФ). К ним, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика:

✓ на приобретение сырья, материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и образующие их основу;

✓ на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и реализуемых товаров, а также на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание и эксплуатацию основных средств) и иные цели;

✓ на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

✓ на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии.

Для учета материальных расходов, используемых непосредственно на НИОКР, налогоплательщику потребуется разработать и закрепить в учетной политике методику отдельного учета потребляемых ресурсов.

4. Другие расходы, связанные с выполнением НИОКР, в сумме не более 75 % суммы расходов на оплату труда. Расходы, превышающие указанный критерий, включаются в состав прочих расходов в отчетном (налоговом) периоде, в котором завершены исследования или разработки (отдельные этапы работ).

5. Стоимость работ по договорам на выполнение НИОКР и технологических работ – для налогоплательщика, выступающего в качестве заказчика НИОКР.

6. Отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике». Такие отчисления учитываются в составе расходов для целей налогообложения в сумме не более 1,5 % доходов от реализации и признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором были произведены.

До вступления в силу Закона № 132 – ФЗ признание расходов на проведение НИОКР в целях налогообложения было возможно только при условии использования результатов НИОКР в производстве или при реализации товаров (выполненных работ, оказанных услуг). При этом

расходы на НИОКР включались в состав прочих расходов равномерно в течение одного года, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены исследовательские работы (отдельные этапы исследования).

Согласно новым нормам расходы на НИОКР (пп. 1 – 5) признаются в составе прочих расходов для целей налогообложения, во-первых, независимо от полученного результата (положительного или отрицательного), во-вторых, после завершения этих исследований, разработок (отдельных этапов работ) и (или) подписания сторонами акта сдачи-приемки в отчетном периоде завершения работ (этапов). Неопределенным остается вопрос признания других расходов на НИОКР (п.4) в части, превышающей 75 % суммы расходов на оплату труда, так как Закон №132 – ФЗ не содержит нормы по списанию этой части расходов в зависимости от результатов работ.

Организации, выполняющие НИОКР по перечню, установленному Правительством РФ, признают расходы на НИОКР в составе прочих расходов как и ранее в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5. Однако, согласно новым нормам, повышающий коэффициент применяется только к тем расходам на НИОКР, которые перечислены в пп. 1 – 5, а признаются такие расходы в том отчетном (налоговом) периоде, в котором завершены указанные исследования, а не осуществлены расходы на них (как было ранее).

Еще одним нововведением в отношении особо важных НИОКР является обязанность налогоплательщика, применяющего повышающий коэффициент, представить в налоговый орган по месту нахождения организации отчет о выполненных НИОКР (отдельных этапов работ). Указанный отчет представляется одновременно с налоговой декларацией по итогам налогового периода, в котором завершены НИОКР (отдельные этапы работ). Отчет должен соответствовать требованиям, установленным национальным стандартом, к структуре оформления научных и технических отчетов (ГОСТ 7.32 – 2001). В случае непредставления отчета повышающий коэффициент не применяется, и расходы на НИОКР принимаются в составе прочих расходов в размере фактических затрат.

Поскольку проверка соответствия выполненных НИОКР установленному перечню требует специальных познаний в области науки и техники, Закон №132 – ФЗ предоставил право налоговому органу назначать экспертизу отчету, которая может быть поручена государственным академиям наук, государственным научным центрам, федеральным центрам науки и высоких технологий.

Закон №132 – ФЗ ввел правила оформления исключительных прав на результаты своих разработок и исследований. В этом случае, если в результате произведенных расходов на НИОКР налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной

деятельности, данные права признаются нематериальными активами, которые списываются через амортизацию, либо по выбору налогоплательщика указанные расходы учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет.

В прежней редакции гл. 25 НК РФ (п. 3 ст. 257) установлены перечень нематериальных активов (он является открытым) и правила определения первоначальной стоимости амортизируемых нематериальных активов. В новом п.9 ст.262 НК РФ законодатель не уточняет порядок формирования первоначальной стоимости нематериального актива, образованного по результатам НИОКР, ограничивая при этом перечень расходов, относящихся к НИОКР. Поэтому в дальнейшем правила использования первого способа списания расходов на НИОКР требуют дополнительных официальных разъяснений.

Возникают вопросы и по применению второго способа списания расходов на НИОКР, так как не указан начальный срок списания расходов и не уточнен порядок их списания.

Указанные неопределенности норм налогового законодательства (до их устранения или официального разъяснения) налогоплательщику наряду с выбором способа списания расходов на НИОКР следует учесть в своей учетной политике.

Закон №132 – ФЗ ввел в гл. 25 НК РФ новую ст. 267.2, которая регулирует порядок формирования резервов предстоящих расходов, дающих налогоплательщику возможность равномерного учета расходов на НИОКР.

Решение о создании резервов (в отношении каждой разработанной и утвержденной программы проведения НИОКР), а также сроки, на которые они создаются (не более двух лет), налогоплательщик принимает самостоятельно и закрепляет в учетной политике.

Размер создаваемого резерва не может превышать расходы (смету), которые предусмотрены на реализацию программы проведения НИОКР. В смету можно включать только те затраты, которые признаются расходами на НИОКР (пп. 1 – 5).

В резерв включаются отчисления, не превышающие 3 % доходов от реализации отчетного (налогового) периода, уменьшенные на сумму расходов в виде отчислений на формирование фондов поддержки (п. 6). Сумма отчислений в резерв включается в состав прочих расходов по состоянию на последнее число отчетного (налогового) периода.

Если сумма созданного резерва оказалась меньше суммы фактических расходов на проведение НИОКР, то полученная разница учитывается как расходы на НИОКР в соответствии с установленными нормами. Сумма резерва, не полностью использованная налогоплательщиком в течение срока создания резерва, подлежит восстановлению в составе

внереализационных доходов отчетного (налогового) периода, в котором были произведены соответствующие отчисления в резерв.

Закон №132 – ФЗ ввел в гл. 25 НК РФ еще одну новую статью 332.1, в которой определен порядок формирования и ведения налогового учета расходов на НИОКР.

В аналитическом учете налогоплательщик формирует сумму расходов на НИОКР с учетом группировки по видам работ (договорам) всех осуществленных расходов, включая стоимость расходных материалов, энергии; амортизацию основных средств и нематериальных активов; расходы на оплату труда работников и другие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР собственными силами, а также с учетом затрат на оплату работ по договорам на выполнение НИОКР и технологических работ.

Данные регистров налогового учета должны содержать информацию:

1) о суммах расходов на НИОКР с учетом группировки по видам работ (договорам);

2) о суммах расходов по статьям затрат по каждому виду НИОКР, выполняемых собственными силами;

3) о суммах расходов на НИОКР, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде в форме отчислений на формирование фондов поддержки;

4) о суммах расходов на НИОКР, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде за счет резерва предстоящих расходов (для налогоплательщиков, формирующих резерв);

5) о суммах расходов на НИОКР, давших положительный результат и не давших положительного результата, включенных в состав прочих расходов отчетного (налогового) периода;

6) о суммах расходов на НИОКР, давших положительный результат и не давших положительного результата, включенных в состав прочих расходов отчетного (налогового) периода с применением коэффициента 1,5.

Если налогоплательщик создал резерв предстоящих расходов на проведение НИОКР, расходы, осуществленные при реализации программ выполнения НИОКР, уменьшающие сумму указанного резерва, отражаются в регистрах налогового учета в установленном порядке.

В данной статье рассмотрены законодательные изменения в области налогообложения расходов на НИОКР. Новые налоговые нормы гл. 25 НК РФ, вступившие в силу с 01.01.2012 года, позволили устранить целый ряд недостатков и неоднозначных толкований, имевших место по вопросам определения расходов на НИОКР, их признания и учета для целей налогообложения.