

Согласно договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется разработать и внедрить в производство гранулированной химической продукции грануляционную добавку из некондиционных (с истекшим сроком годности) косметических средств. Договором предусмотрена поэтапная сдача работ.

Бухгалтерский учет

Учет расходов на научно-исследовательские работы для целей бухгалтерского учета регулируется Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 115н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02».

Данный стандарт распространяет свое действие на организации, которые выполняют собственными силами и/или подрядным способом научно-исследовательские (инновационные), опытно-конструкторские и технологические работы.

В связи с чем, затраты, квалифицированные в качестве НИОКР, могут быть признаны для целей бухгалтерского учета следующим образом:

Вариант 1

Разработки не дали положительного результата (или они не подлежат применению в производстве или не соответствуют критерию признания в учете в качестве актива). В этом случае затраты списываются на прочие расходы.

Проводка	Операция
Дт.08 Кт.60	Выполнен(ы) этап(ы) по НИОКР
Дт.91Кт.08	Выполненные разработки не дали положительного результата

Вариант 2

Результат разработок соответствует критериям признания НМА.

Если разработанная технология удовлетворяет критериям НМА и организация оформляет охранные документы на полученный в ходе разработок результат, то он подлежит учету на счете 04 в составе НМА.

В этом случае стоимость объекта нематериального актива включается в себестоимость товаров, работ и услуг через механизм амортизации в течение срока полезного использования.

Проводка	Операция
Дт.08 Кт.60	Выполнен(ы) этап(ы) по НИОКР
Дт.04 Кт.08	Выполненные разработки учтены в составе НМА
Дт.20 Кт.05	Начислена амортизация по созданному НМА

Вариант 3

Если результаты разработок положительные, но они не соответствуют критериям НМА, то признаются в качестве НИОКР.

В силу п. 2 и 4 ПБУ 17/02 признаками того, что в учете следует признать объект НИОКР, а не НМА (помимо прочих, присущих всем внеоборотным активам признакам), являются следующие обстоятельства. Использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано, а сами результаты завершённых разработок:

- подлежат правовой охране, но не оформлены в установленном законодательством порядке;

- не подлежат правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

Расходы по НИОКР подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации.

Списание производится линейным способом или способом списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

При этом срок списания расходов по таким работам определяется организацией самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов работ, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет.

Положение о принятых организацией сроках применения результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ необходимо закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Таким образом, если произведенные разработки удовлетворяют названным критериям и на них не оформляются охранные документы (согласно воле правообладателя или в силу закона), то результат работ вводится в эксплуатацию именно как положительные НИОКР, ограниченные по сроку использования периодом в 5 лет.

Проводка	Операция
Дт.08 Кт.60	Выполнен(ы) этап(ы) по НИОКР
Дт.04 Кт.08	Выполненные разработки учтены в составе НИОКР
Дт.20 Кт.04	Расходы по НИОКР учтены в составе расходов по обычным видам деятельности

Налоговый учет

Расходы на НИОКР по общему правилу учитываются в составе прочих расходов в отчетном (налоговом) периоде, в котором завершены исследования или разработки (отдельные этапы работ), независимо от полученного результата (п. п. 4, 5 ст. 262 НК РФ, Письмо Минфина России от 13.12.2011 N 03-03-06/1/820).

Однако, в случае если организация получила в результате НИОКР исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, указанные в п. 3 ст. 257 НК РФ расходы на НИОКР могут:

- формировать первоначальную стоимость НМА, которая признается в расходах через амортизацию;
- включаться в прочие расходы, связанные с производством и реализацией, в течение двух лет.

Выбор порядка списания НИОКР на расходы, в случае если организация получила исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

При этом затраты на НИОКР, которые ранее включались в состав прочих расходов, восстанавливать и включать в первоначальную стоимость НМА не нужно (п. 9 ст. 262 НК РФ).

Признание НМА или списание их в состав прочих расходов производится на дату госрегистрации результата интеллектуальной деятельности, если Гражданским кодексом РФ предусмотрена такая регистрация (Письма ФНС России от 01.10.2019 N СД-4-3/19955, от 20.05.2015 N ГД-4-3/8484@ (п. 1), от 29.04.2013 N ЕД-4-3/7892@ (п. 2)).

Подготовлено ООО «Аудиторская служба «Партнёры»,
аудитор Васина А.А.
30.07.2020г.