

РАЗДЕЛ VII. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

УДК 336.22

**СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
ПО НАЛОГОВОМУ УЧЕТУ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
В НАЦИОНАЛЬНЫХ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ УНИВЕРСИТЕТАХ****К.В. Разуваева, ст. преп. кафедры учета, аудита и экономического анализа**Электронный адрес: razuvaev-math@rambler.ru

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

В статье рассмотрено нормативно-правовое регулирование налогового учета в Российской Федерации с целью выявления неотрегулированных вопросов по налоговому учету инновационной деятельности. Предлагаются направления по развитию норм налогового законодательства, касающиеся вопросов налогового учета инновационной деятельности в целом, а также в национальных исследовательских университетах.

Ключевые слова: налоговый учет; инновационная деятельность; учетная политика по налоговому учету и налогообложению; научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы.

Национальные исследовательские университеты (далее – НИУ) являются активными участниками по проведению научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (далее – НИОКР). НИОКР считается одним из направлений инновационной деятельности, которая в условиях рыночной экономики является одним из важнейших факторов поддержания конкурентоспособности предприятий. Расходы и доходы по НИОКР возникают у крупных, средних и малых инновационных предприятий – это все представители бизнеса. Участниками инновационного кластера кроме бизнеса выступают также органы власти, учреждения науки и образования [6].

Сегодня налогоплательщики самостоятельны в выборе приемов постановки на-

логового учета. Организация качественного учета обусловлена необходимостью правильного формирования суммы налога на прибыль. Следует подчеркнуть, что финансирование инновационных разработок проводится как государством в виде предоставления грантов на конкурсной основе, так и частными инвесторами. Актуален налоговый учет исключительно для внебюджетных средств. Перед тем как перейти к современным проблемам налогового учета в НИУ, остановимся на особенностях нормативно-правового регулирования налогообложения, налогового учета в РФ и раскроем нормы, посвященные налоговому учету инновационной деятельности в налоговом законодательстве (табл. 1).

Уровни нормативно-правового регулирования налогообложения и налогового учета в РФ

Нормативное регулирование налогообложения	Нормативное регулирование налогового учета	Нормы, регламентирующие правила по учету доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль при осуществлении НИОКР
<i>И. Макроуровень</i> <i>Первый подуровень- федеральный (законодательный)</i>		
<p>1.1. Конституция РФ от 12 декабря 1993 г. (далее по тексту – Конституция РФ) [1], согласно ст. 57 обязанность каждого хозяйствующего субъекта, гражданина России уплачивать установленные законодательством налоги определена высшим законом страны.</p> <p>1.2. Налоговый кодекс РФ (далее по тексту – НК РФ) [2].</p> <p>1.3. Федеральные законы Российской Федерации регулируют вопросы налогообложения отдельных операций, например: Федеральный закон от 03.05.2012 № 42-ФЗ «О ратификации Протокола между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь о прекращении действия международных договоров по вопросам косвенного налогообложения» [8] либо конкретизируют результаты НИОКР, например: Федеральный закон № 127-ФЗ от 23 августа 1996 г. «О науке и государственной научно-технической политике» [9], актуальна ст. 2 «Основные понятия, применяемые в настоящем Федеральном законе», раскрывает сущность следующих понятий: фундаментальные и прикладные научные исследования, научно-техническая деятельность, экспериментальные разработки, научная или научно-техническая продукция и др.</p>	<p>Отдельного Закона о налоговом учете не принято.</p> <p>Нормы, регламентирующие налоговый учет, представлены в НК РФ в следующих статьях:</p> <p>-ст.313«Налоговый учет. Общие положения»;</p> <p>- ст. 314 «Аналитические регистры налогового учета»;</p> <p>- ст.315 «Порядок составления расчета налоговой базы»;</p> <p>- ст. 316 «Порядок налогового учета доходов от реализации»;</p> <p>- ст. 317 «Порядок налогового учета отдельных внереализационных расходов»;</p> <p>- ст. 321 «Особенности ведения налогового учета»;</p> <p>- ст. 321.2 - 333 раскрывают особенности организации налогового учета ряда операций</p>	<p>Отметим статьи в НК РФ:</p> <p>- ст. 246.1 «Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов»;</p> <p>- ст. 332.1 «Особенности ведения налогового учета расходов на НИОКР (07.06.2011);</p> <p>- ст. 262 «Расходы на научные исследования и (или) ОКР»;</p> <p>- ст. 267.2 «Расходы на формирование резервов предстоящих расходов на НИОКР»</p>
<i>Второй подуровень: постановления и приказы (на уровне правительства и министерств)</i>		
<p>2.1. Постановления Правительства РФ, например: Постановление от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» [3], законы субъектов РФ, регламентирующие налоговые ставки;</p> <p>2.2. Приказы Минфина и ФНС: устанавливают формы налоговых деклараций и порядок их заполнения</p>	<p>Вопросы организации налогового учета в постановлениях и приказах не рассматриваются</p>	<p>Вопросы организации налогового учета инновационной деятельности и правила принятия к учету доходов и расходов по данному виду деятельности в постановлениях и приказах не рассматриваются</p>

Окончание табл.1

Нормативное регулирование налогообложения	Нормативное регулирование налогового учета	Нормы, регламентирующие правила по учету доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль
<i>Третий подуровень: методический</i>		
3.1. Методических рекомендаций, касающихся налогообложения, в настоящее время не принимается	Приняты в 2001 г. Рекомендации МНС РФ [7]: система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления налога на прибыль в соответствии с нормами главы 25 НК РФ. На сегодняшний день они практически потеряли свою актуальность в связи с множеством вносимых изменений и дополнений в НК РФ.	Рекомендованных форм налоговых регистров по учету доходов и расходов в рамках инновационной деятельности нет.
<i>II. Микроуровень: учетная политика для целей налогообложения</i>		
2.1. Учетная политика для целей налогообложения (данное понятие закреплено в ст.11 НК РФ) – это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов их признания оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика [10]	В законодательстве не сформулировано понятие «учетная политика» для целей налогового учета	В законодательстве не сформулированы направления по формированию учетной политики в целях налогового учета инновационной деятельности в целом для НИУ в частности

На основании табл. 1 можно сделать вывод об отсутствии методических рекомендаций по налоговому учету для организаций, осуществляющих инновационную деятельность.

Условно главу 25 НК РФ можно разделить на три раздела (табл. 2):

Первый раздел – нормы по налогообложению.

Второй раздел – нормы по принятию доходов и расходов к налоговому учету.

Третий раздел – нормы, закрепляющие механизмы налогового учета.

Таблица 2

Группировка статей НК РФ

1-й раздел: статьи, регламентирующие налогообложение	2-й раздел: нормы по условиям принятия доходов и расходов к налоговому учету	3-й раздел: нормы, закрепляющие механизмы налогового учета
Ст.246, 246.1 «Налогоплательщики», ст. 247 «Объект налогообложения», ст. 274 «Налоговая база», статьи: 275.1 - 278, 282 «Особенности определения налоговой базы по операциям РЕПО с ценными бумагами» - раскрывают особенности определения налоговой базы; ст. 284 «Налоговые ставки», 284.1 «Особенности применения налоговой ставки 0 процентов организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность», 284.2 «Особенности применения налоговой ставки 0 процентов к налоговой базе, определяемой по операциям с акциями (долями участия в уставном капитале) российских организаций», 285 «Налоговый период. Отчетный период», ст. 286 «Порядок исчисления налога и авансовых платежей», ст.287 «Сроки и порядок уплаты налога и авансовых платежей», ст. 288 «Особенности исчисления и уплаты обособленными подразделениями», ст. 289 «Налоговая декларация», ст. 311 «Устранение двойного налогообложения», ст. 315 «Порядок составления расчета налоговой базы»	Ст.248 «Порядок определения доходов и расходов. Классификация доходов», ст.249 «Доходы от реализации», ст. 250 «Внереализационные доходы», ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы», ст. 252 «Расходы. Группировка расходов», ст. 253 «Расходы, связанные с производством и реализацией», ст. 254 «Материальные расходы», в статьях 255-273 представлена классификация расходов и порядок их признания, в статьях 290-310 раскрыты нормы по особенностям определения доходов и расходов у разных объектов: банки, страховые организации и т.д. В статьях 318-320 размещены правила о порядке определения расходов по отдельным операциям	Ст.313 «Налоговый учет. Общие положения», ст. 314 «Аналитические регистры налогового учета», ст.315 «Порядок составления расчета налоговой базы», ст. 316 «Порядок налогового учета доходов от реализации», ст. 317 «Порядок налогового учета отдельных внереализационных расходов», ст. 321 «Особенности ведения налогового учета», в статьях 321.2-333 отражены особенности организации налогового учета ряда операций

Назовем актуальные статьи главы 25 НК РФ для бюджетных учреждений (поскольку НИУ относятся к бюджетным учреждениям):

- Статья 331.1. «Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями».

- Статья 284.1. «Особенности применения налоговой ставки 0 процентов организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность». В статье предъявляются пять требований к применению 0 процентной ставки при исчислении налога на прибыль, но для НИУ актуальны четыре требования:

1. Наличие лицензии на осуществление образовательной деятельности.

2. Доходы организации за налоговый период от осуществления образовательной деятельности, а также от выполнения НИОКР, учитываемые при определении налоговой базы, составляют **не менее 90 процентов** ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы **либо если организация за налоговый период не имеет доходов, учитываемых при определении налоговой базы.**

3. В штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников.

4. Организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

Единственная причина, по которой НИУ не могут применять 0-процентную ставку, – это несоблюдение второго условия, поэтому налоговый учет для НИУ по-прежнему является важным направлением.

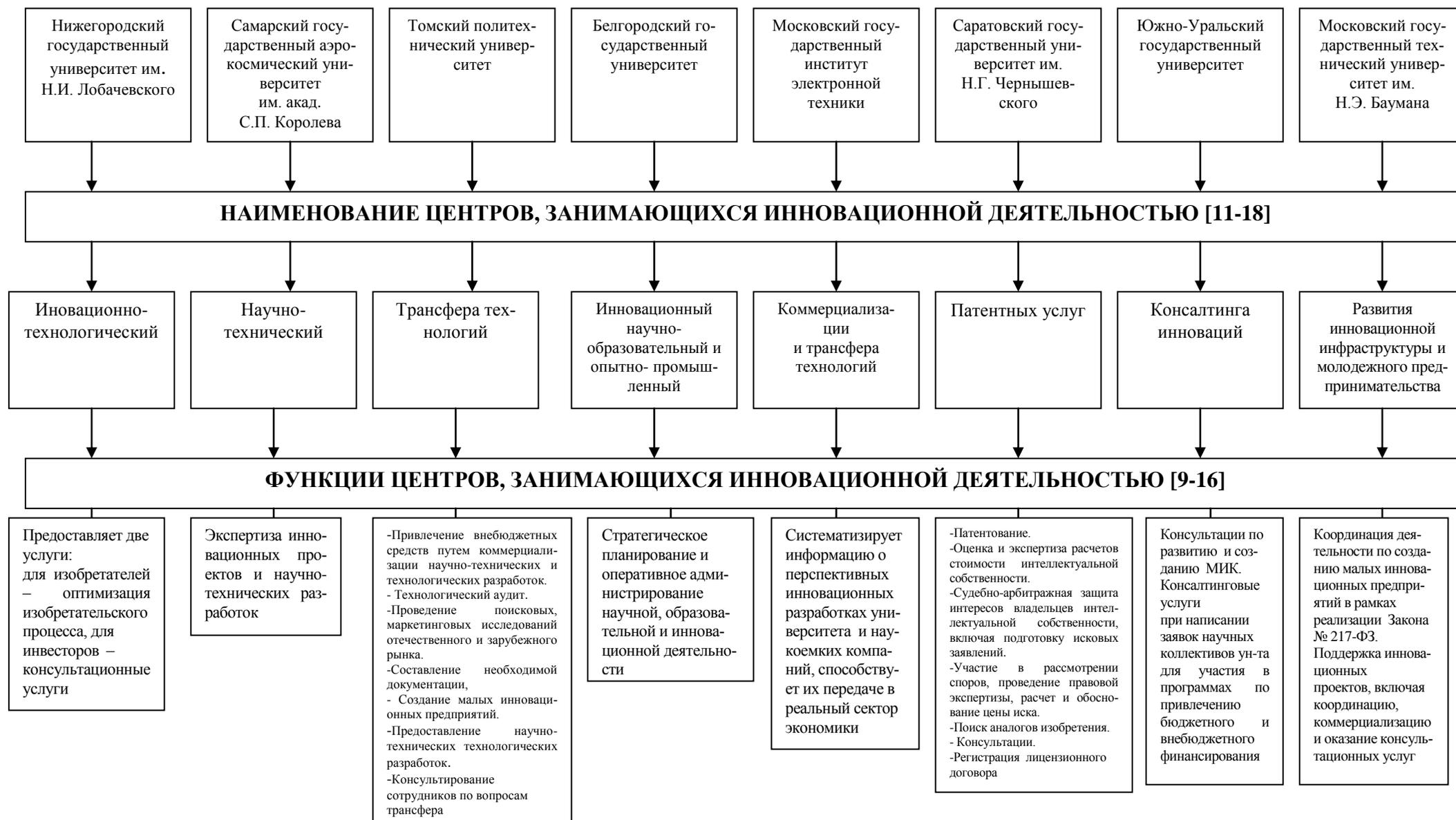
Рассмотрим направления инновационной деятельности НИУ (рисунок). Таким образом, видим многообразие направлений инновационной деятельности в НИУ, в результате которых возникают доходы и расходы, которые необходимо учитывать в соответствии с главой 25 НК РФ, а ряд операций в НК РФ даже не упоминаются, а все ограничивается НИОКР.

Возникают следующие проблемные аспекты:

1. Понятийный аппарат – это проблема общего характера, которая относится к инновационной деятельности в целом.

2. Учетные механизмы – зависят от характерных операций при осуществлении инновационной деятельности в НИУ.

Рассмотрим первую группу. Перечислим термины, которые либо отсутствуют в НК РФ, либо представлены без определений (табл.3).



Терминология НК РФ по инновационной деятельности

Термин	Формулировка в НК РФ	Проблема	Предложения
Инновационная деятельность	Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы	Заключается в ограничении полученных результатов, приводит к возникновению спорных ситуаций при признании доходов и расходов	Инновационную деятельность целесообразно рассматривать как процесс: освоения, внедрения, коммерциализации и использования
Метод организации производства (ст.264)	Нет определения	Затруднения вызывает то, что можно считать результатом совершенствования организации производства	Необходимо привести перечень критериев, которые можно было бы использовать для констатации факта о развитии метода производства
Метод организации управления (ст.264)	Нет определения	Затруднения вызывает то, что можно считать результатом совершенствования организации управления	Необходимо привести перечень критериев, которые можно было бы использовать для констатации факта о развитии метода управления
Капитальные расходы	Отсутствует	При отнесении расходов у налогоплательщика возникает спорная ситуация	Если совершенствование технологического процесса вызвано внедрением передовой техники и технологии, механизацией и автоматизацией производства, модернизацией и заменой морально устаревшего и физически изношенного оборудования, – это затраты капитального характера [4]
Некапитальные расходы	Отсутствует	Спорная ситуация по отнесению расходов к определенной классификации	Перечислить обстоятельства, которые приводят к совершенствованию технологического процесса
Перечень результатов от инновационной деятельности	Отсутствует	Спорная ситуация по отнесению расходов к инновационной деятельности	Привести перечень критериев для определения результатов в соответствии с этапами инновационной деятельности
Классификация документального обеспечения	Не представлена	Многообразие этапов при осуществлении инновационной деятельности приводят к разнообразным результатам, которые должны быть зафиксированы в документах для принятия	В соответствии с этапами инновационной деятельности предложить формы документации для фиксации определенных результатов получаемых в ходе инновационной деятельности
Учетная политика для целей налогового учета	Отсутствует	На практике формируют учетную политику для целей налогообложения, формирование которой предусмотрено в ст.11 НК РФ, отражают статьи НК РФ, касающиеся исключительно налогообложения, а вопросы налогового учета	Необходимо ввести в НК РФ понятие учетной политики для целей налогового учета, с основными направлениями по ее формированию в целом и инновационной деятельности в частности

Для развития налогового учета в НИУ необходимо развивать два направления:

1. Разработать формы налоговых регистров, учитывающие особенности инновационной деятельности в НИУ.

2. Составить перечень налогооблагаемых разниц, которые возникают в результате несовпадения правил учета доходов и расходов, закрепленных в НК РФ и в Приказе Минфина РФ от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкцию по его применению» [5].

Представленные выше направления по развитию налогового учета в НИУ позволят повысить прозрачность ведения налогового учета, что приведет к повышению качества его ведения и сокращению спорных вопросов со стороны ФНС.

Список литературы

1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г.
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть вторая (от 05.08.2000 № 117-ФЗ) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Постановления Правительства Российской Федерации (от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Постановление ФАС МО от 28.02.2008 № КА-А40/852-08 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Приказ Минфина РФ от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкцию по его применению» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Разуваева К.В. Развитие налогового учета доходов и расходов НИОКР // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сб. науч.ст. / Перм. гос. нац. исслед. ун-т. Пермь, 2012. С.122-130.
7. Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления налога на прибыль в соответствии с нормами Главы 25 НК РФ: Рекомендации МНС РФ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Федеральный закон от 03.05.2012 № 42-ФЗ «О ратификации Протокола между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь о прекращении действия международных договоров по вопросам косвенного налогообложения» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Федеральный закон № 127-ФЗ от 23 августа 1996 г. «О науке и государственной научно-технической политике» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Шешукова Т.Г., Орлов Д.В. Аудит учетной политики для целей налогообложения // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 12. С. 48-52.
11. URL: www.unn.ru (дата обращения: 15.01.2013).
12. URL: www.ssau.ru (дата обращения: 15.01.2013).
13. URL: www.tpu.ru (дата обращения: 15.01.2013).
14. URL: www.bsu.edu.ru (дата обращения: 15.01.2013).
15. URL: www.miet.ru (дата обращения: 15.01.2013).
16. URL: www.sgu.ru (дата обращения: 15.01.2013).
17. URL: www.susu.ac.ru (дата обращения: 15.01.2013).
18. URL: www.bmstu.ru (дата обращения: 15.01.2013).