

УДК 670.0/5:378

НАПРАВЛЕНИЯ ПО РАЗВИТИЮ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ОБЛАСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Т.Г. Шешукова, К.В. Разуваева

Пермский государственный национальный исследовательский университет,
г. Пермь

Цель статьи - определить недостатки действующего налогового законодательства Российской Федерации, в области признания доходов и расходов для целей налогового учета налога на прибыль, при осуществлении инновационной деятельности, порядка документального обеспечения незавершенных результатов возникающих при создании инноваций, и предложить новые правила принятия выше названных операций к налоговому учету. Разработан фрагмент налоговой отчетности по налогу на прибыль, с целью формирования показателей, возникающих в ходе осуществления инновационной деятельности на основе предлагаемых правил. Реализация рекомендаций позволит принимать к налоговому учету доходы и расходы в соответствии с ключевыми этапами инновационной деятельности, что приведет к формированию детализированной информации об инновационной сфере. Также представленные предложения приведут в соответствие нормы действующего налогового законодательства осуществляемым в реальности операциям в инновационной сфере, поскольку действующие статьи Налогового кодекса РФ не учитывают множества актуальных моментов, характерных для инновационной деятельности

Ключевые слова: *инновационная деятельность, налоговый учет, налоговая отчетность доходы, расходы.*

В современных условиях развитие инновационной деятельности является одной из приоритетных государственных задач. Активными участниками инновационного процесса совместно с коммерческими предприятиями являются также Национальные исследовательские университеты, поскольку научные разработки – это источник создания инноваций, поэтому для них направления развития налогового законодательства в области инновационной деятельности также актуальны. В соответствии с поручением Президента РФ от 04.01.2009 № Пр-26 в 2009 году в рамках приоритетного национального проекта «Образование» реализовано новое мероприятие, основой которого является формирование *сети НИУ*. Первый конкурсный отбор программ развития университетов был объявлен 1 августа 2009 г. По итогам обсуждения путем тайного голосования были выбраны 12 вузов-победителей, которые вошли в состав НИУ первой очереди. Второй конкурсный отбор программ развития университетов, был объявлен 15 февраля 2010 г. в настоящее время сеть НИУ состоит из 29 Вузов, среди

которых 9 – классических университетов, 17 – вузов технического профиля, один университет – медицинского профиля и один университет экономического профиля, а также академический научно-образовательный центр нанотехнологий РАН [5].

Среди факторов, препятствующих развитию инновационной деятельности выделяют ограничения со стороны налогового законодательства. Действующее налоговое законодательство слабо ориентировано на инновационную деятельность. В 25 Главе Налогового Кодекса Российской Федерации не представлены доходы и расходы от инновационной деятельности, все правила зафиксированы для операций, связанных с НИОКР. Организация налогового учета инновационной деятельности в целом не регламентирована и как результат возникает несоответствие практически осуществляемых операций действующему налоговому законодательству. Отсутствие достоверной информации в налоговой отчетности препятствует развитию инновационной деятельности, поскольку не фиксируется информация о доходах и расходах на соответствующих этапах инновационной деятельности и в итоге, нет информации о том, на каком из этапов необходима законодательная поддержка, направленная на развитие инноваций. Эффективность инновационной деятельности частично зависит и от наличия высококачественной информации, обеспечивающей принятие обоснованных решений в данной среде. В данной статье предлагаются правила по признанию доходов и расходов от инновационной деятельности и соответствующая их классификация для целей налогового учета при формировании налога на прибыль.

Проблемы налогового учета в России исследовали Башкатов В.В.[1], Беликова Т.Н. [2], Берник В.Р. [3], Брызгалин А.В. [3], Головкин А.Н. [3], Демешева Е.В. [3], Кустов П.И. [7], Медведев М.Ю. [4], Шешукова Т.Г. [7], Шнейдман Л.З. [8] и др. Направления развития налогового учета инновационной деятельности не рассматривались.

Цель налогового учета инновационной деятельности – формирование достоверной и своевременной информации о доходах и расходах, возникших в ходе осуществления инновационной деятельности с целью формирования налога на прибыль.

Задачи налогового учета инновационной деятельности:

- сформировать сумму доходов и расходов в соответствии с этапами инновационной деятельности;
- определить сумму налога на прибыль в ходе осуществления инновационной деятельности;
- отразить доходы и расходы, возникающие в ходе инновационной деятельности в налоговых регистрах и налоговой отчетности.

Для достижения цели необходимо правила действующего налогового законодательства по признанию доходов и расходов переориентировать на особенности инновационного процесса.

Предложения по признанию доходов от инновационной деятельности представлены в табл. 1.

Таблица 1

Предложения по признанию доходов от инновационной деятельности в налоговом учете

Действующие критерии признания	Статья НК РФ	Недостатки действующих норм	Содержание предлагаемых норм
1. Доход - выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства и ранее приобретенных	абз.1, п.1 ст. 249	Не предусмотрена классификация доходов от инновационной деятельности	Включить доходы от инновационной деятельности в соответствии с этапами: - создания и освоения; - внедрения; - коммерциализации; - использования.
2. Другие документы, подтверждающие полученные налогоплательщиком доходы	абз.2, п.2 ст. 248	Все формулировки со словом «другие» предполагают неопределенность, представим перечень документов, которые подтверждают полученные доходы от инновационной деятельности	Предлагается оформление документов по этапам инновационной деятельности. На этапе создания и освоения: - Карта учета результатов либо отчет о проведенных работах. - Акт выполненных работ, в котором должно быть отражено соответствие полученных в рамках ИД научных и научно-технических результатов техническому заданию и дана оценка научно-технического уровня. Этап внедрения – акт внедрения результатов инновационной деятельности. Этап коммерциализации – акт коммерциализации использования результатов инновационной деятельности. Этап использования – акт – использования результатов инновационной деятельности.

Действующие критерии признания	Статья НК РФ	Недостатки действующих норм	Содержание предлагаемых норм
3. Особенности определения доходов от реализации устанавливаются отдельными положениями гл. 25 НК РФ	абз.3, п.2 ст. 249	В данном перечне никаких особенностей в определении до-ходов, связан-ных с инно-вационной дея-тельностью не предусмотрено.	Рекомендуется признавать доходы от инновационной деятельности на основании вышеперечисленных документов, подкрепленных договором.
4. Внереализационные доходы: от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и др. виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не определяются налогоплательщиком (ст. 249 – перечень закрытый)	п. 5, ст. 250	Речь только об интеллектуальной деятельности – это особое свойство и способность человека, специфический вид и форма его жизненной активности.	Заменить на результаты инновационной деятельности, поскольку определение гораздо шире. Внереализационные доходы: от предоставления в пользование прав на результаты инновационной деятельности.
5. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы: целевые гранты и на формирование фондов инновационной деятельности – перечень закрытый	ст. 251	Актуальное правило, позволяющее развивать инновационную деятельность	
6. Доходы признаются в том отчетном налоговом периоде, в котором имели место -	п.1 ст.271	Инновационная деятельность, дорогостоящее	Закрепление кассового метода

Действующие критерии признания	Статья НК РФ	Недостатки действующих норм	Содержание предлагаемых норм
метод начисления		и высоко рискованное направление, поэтому способ начисления может привести к возникновению убытков	
7.По производствам с длительным процес-сом (более одного налогового периода), если не предусмотрена поэтапная сдача работ, налогоплатель-щик самостоятельно распределяет доход в соответствии с принципом формиро-вания расходов по указанным работам.	п. 2 ст. 271	Инновационна я деятельность длительный процесс, при осуществлении которого требуется промежуточная фиксация результатов	Целесообразно закрепить введение поэтапной сдачи работ по инновационной деятельности, с документальным фиксированием ключевых результатов в соответствии с техническим заданием

Новые правила позволяют:

1. При введении норм документального обеспечения результатов инновационной деятельности, возникающих на каждом из ее этапов, позволит минимизировать заведомо провальные лже инновации.
2. При применении кассового метода по признанию дохода, приведет к сокращению возможностей по возникновению убытков.

Аналогично проанализируем и предложим новые правила по признанию расходов, табл.2. Предлагаемые правила открывают дополнительные возможности развития инновационной деятельности и позволят сократить убытки при реализации инновационных проектов.

Таблица 2

Предложения по признанию и классификации расходов в налоговом учете от инновационной деятельности

Действующие положения	Статья НК РФ	Недостатки действующих норм (комментарии)	Содержание предлагаемых норм
1.Критерии признания: обоснованные и документально	Ст. 252	Инновационная деятельность является высоко рискованной деятель-	Включить критерии признания затрат, направленных на инновационную деятельность:

Действующие положения	Статья НК РФ	Недостатки действующих норм (комментарии)	Содержание предлагаемых норм
подтвержденные затраты		ностью с широким спектром работ и длительным сроком исполнения. Не всегда инновации являются коммерческим продуктом, зачастую нацелены на социальный эффект.	документально обоснованные и направленные на развитие инноваций.
2.Расходы на НИОКР	Ст. 262	НИОКР не единственный источник получения инноваций	Целесообразно переименовать статью «Расходы на инновации» и дополнить перечень: расходы на НИОКР, технологические трансферты, лицензирование.
3. Расходами на НИОКР признаются расходы на новую, усовершенствованную продукцию, технологии, методы организации производства и управления	п.1, ст. 262	Не отражает характер операций при осуществлении инновационной деятельности	Предлагается расходами на инновационную деятельность признавать расходы по созданию, освоению, внедрению, коммерциализации и использованию инноваций, осуществляемых на базе НИОКР, при применении технологического трансферта, лицензирования, кадрового и управленческого потенциала, импорта, в целях трансформации и коммерциализации результатов интеллектуальной деятельности, обладающих новыми свойствами.
4.Другие расходы, связанные с выполнением НИОКР в сумме не более 75 % суммы расходов	п. 4 ст.262	Не обоснована данная зависимость	Исключить данную зависимость. Возможно включение формулировки «другие расходы, направленные на развитие инновационной деятель-

Действующие положения	Статья НК РФ	Недостатки действующих норм (комментарии)	Содержание предлагаемых норм
на оплату труда			ности», поскольку в прочих расходах нет расходов, связанных с инновационной деятельностью, хотя перечень не является закрытым.
5.Внереализационные расходы (перечень открытый)	Ст. 265	К внереализационным расходам приравниваются убытки. В случае неполучения положительного результата от инновационной деятельности, у организации также образуются убытки	Включить убытки, полученные в ходе осуществления инновационной деятельности, но возможно установить лимит данных убытков, остальные списывать за счет чистой прибыли.
7.Расходы, не учитываемые в целях налогообложения	Ст. 270	Нет позиций по инновациям	Расходы, на инновационную деятельность произведенные за счет целевых поступлений
8.Порядок признания расходов при методе начисления	Ст.272	Способ начисления может привести к возникновению убытков	Целесообразно закрепить введение кассового метода, для сокращения рисков возникновения убытков
9. В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течении более чем одного отчетного периода и не предусмотрена по этапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов	абз.3, п.1, ст. 272	Для инновационной деятельности норма не актуальна	Включить расходы, связанные с инновационной деятельностью, признаются по мере выполнения работ в соответствии с договором.

Действующие положения	Статья НК РФ	Недостатки действующих норм (комментарии)	Содержание предлагаемых норм
10.Формулировка «Прочие расходы»	ст. 262	Целесообразно детализировать перечень по инновационной составляющей	Закрепить прочие расходы на: технологический аудит (это операция объективной оценки потенциала инновации как объекта коммерциализации); маркетинговые исследования; патентование; разработку стратегии по коммерциализации; разработку конструкторской документации; разработка бизнес-плана; сопровождение инновационной деятельности.

Проект налоговой отчетности с условиями новых изменений, касающихся формирования доходов и расходов по этапам инновационной деятельности представлен в (табл. 3).

Таблица 3

Проект налоговой отчетности по налогу на прибыль отражающий показатели, возникающие от осуществления инновационной деятельности

Показатель	Строка
Доходы	
1. Выручка от реализации - всего	010
В том числе (по этапам инновационного процесса, с указанием вида работ):	
Создание	010-1
Освоение	010-2
внедрение	010-3
коммерциализация	010-4
использование	010-5
Расходы	
2. Расходы на инновации (по этапам инновационного процесса, с указанием вида работ):	052
В том числе:	
Создание инноваций	052-1
Материальные расходы	052-1-1
Расходы на оплату труда	052-1-2
Амортизационные отчисления	052-1-3
Прочие расходы	052-1-4
Освоение инноваций	052-2

Показатель	Строка
Материальные расходы	052-2-1
Расходы на оплату труда	052-2-2
Амортизационные отчисления	052-2-3
Прочие расходы	052-2-4
Внедрение инноваций	052-3
Материальные расходы	052-3-1
Расходы на оплату труда	052-3-2
Амортизационные отчисления	052-3-3
Прочие расходы	052-3-4
Освоение инноваций	052-4
Материальные расходы	052-4-1
Расходы на оплату труда	052-4-2
Амортизационные отчисления	052-4-3
Прочие расходы	052-4-4
Коммерциализация инноваций	052-4
Расходы на оплату труда	052-4-1
Прочие расходы	052-4-2

Отдельного внимания заслуживает ст. 319 «Порядок оценки незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных» НК РФ, поскольку в процессе инновационной деятельности высока вероятность возникновения незаконченных работ (предложения представлены в табл. 4). Целесообразно включить новую статью с названием «Порядок определения и документального обоснования незавершенных работ при осуществлении инновационной деятельности».

Таблица 4

Содержание предлагаемой статьи «Порядок определения и документального обоснования незавершенных работ при осуществлении инновационной деятельности»

Критерии	Действующая ст. 319 «Порядок оценки остатков НЗП, остатков готовой продукции, товаров отгруженных» НК РФ	Предлагаемое содержание статьи «Порядок определения и документального обоснования незавершенных работ при осуществлении инновационной деятельности»
1. Определе-ние НЗП	Продукция (работы, услуги) частичной готовности, не прошедшие всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом.	Незаконченный результат (определенный в догово-ре) при реализации инно-вационной деятельности на этапе создания инноваций.
2. Состав	- законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги;	Результаты инновацион-ных работ не обладающие

	-остатки невыполненных заказов производства и остатки полуфабрикатов собственного производства; -материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, при условии, что они подвергались переработке.	новыми, отмеченными в договоре характеристиками.
3.Документальное обоснование оценки остатков НЗП	Оценка остатков на конец текущего месяца производится на основании первичных учетных документов о движении и остатках сырья и материалов, готовой продукции по цехам и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.	Оценка остатков на конец текущего месяца производится на основании первичных документов о движении материалов и забракованных результатов (на основании актов) инновационной деятельности.

Определены недостатки действующего налогового законодательства Российской Федерации, в области признания доходов и расходов для целей налогового учета налога на прибыль, при осуществлении инновационной деятельности. Предложенный перечень уточнений в налоговое законодательство, в табл.1,2,4 позволит сформировать достоверный перечень показателей, возникающих в ходе осуществления инновационной деятельности

Список литературы

1. Башкатов В.В. Современное соотношение бухгалтерского и налогового учета в России // Современная экономика: проблемы, перспективы, информационное обеспечение: материалы междунар. науч. конф, Краснодар /КубГАУ – Краснодар, 2013. – с.197.
2. Беликова Т.Н. Все о налоговом учете / Т.Н. Беликова. СПб.: Питер, 2008. – 272 с.
3. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Демешева Е.В. Налоговый учет и налоговая политика предприятия / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин, Е.В. Демешева. Изд. 2-е, перераб. и доп. М.:Аналитика-Пресс, 1998. – 120 с.
4. Медведев М.Ю. Методика налогового учета: пособие для бухгалтера и налогового инспектора / М.Ю. Медведев. М.: Дело и Сервис, 2002. – 176 с.
5. Миролюбова Т.В., Соломатова Л.О. Формирование методики интегральной оценки инновационного развития национального исследовательского университета в системе региональной инновационной политике. // Вестник Пермского университета Серия «Экономика», № 4(15), 2012. с.46-53.

6. Разуваева К.В. Направления по организации налогового учета инновационной деятельности в национальных исследовательских университетах// Международный бухгалтерский учет № 17 (263) 2013 с. 17-25.
7. Шешукова Т.Г. Налоговый учет в кредитных организациях (на примере налога на прибыль): монография /Т.Г. Шешукова, П.И. Кустов; Перм. ун-т. Пермь, 2007. 223 с.
8. Шнейдман Л.З. Бухгалтерский учет и налогообложение / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет, 1995, № 5, с.10-14.

THE DIRECTIONS ON DEVELOPMENT OF THE LAW IN THE FIELD OF TAX ACCOUNTING OF INCOME TAX AT IMPLEMENTATION OF INNOVATIVE ACTIVITY

T.G. Sheshukova, K.V. Razuvaeva

Perm State National Research University, Perm

The purpose of the article - to identify shortcomings of existing tax legislation of the Russian Federation, in the recognition of income and expenses for tax purposes of income tax, in the implementation of innovation, evaluation procedures pending the results arising from the creation of innovation, and to propose new rules for the adoption of the above mentioned operations for tax accounting . Designed fragment tax returns for income tax, with a view to the formation of indicators arising from the implementation of innovation on the basis of the proposed regulations. Implementation of recommendations will allow to accept to tax accounting the income and expenses according to key stages of innovative activity that will lead to formation of the detailed information on the innovative sphere. Also presented offers will bring into accord standards of the existing tax law to the operations which are carried out in reality in the innovative sphere as the existing articles of the Tax code of the Russian Federation don't consider a set of the actual moments, characteristic for innovative activity.

Keywords: *innovation activity, tax accounting, tax reporting income, expenses*

Об авторах:

ШЕШУКОВА Татьяна Георгиевна д.э.н., профессор, зав. кафедрой учета, аудита и экономического анализа Пермского государственного национального исследовательского университета, e-mail: sheshukova@psu.ru

РАЗУВАЕВА Ксения Викторовна, старший преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа, Пермский государственный национальный исследовательский университет, e-mail: makora@yandex.ru