

УДК 33**О необходимости формирования единого объекта налогового учета в виде созданных нематериальных и материальных активов, необходимых для его использования (применения или воспроизводства) при производстве научно-технической продукции, как фактор стимулирования научно-инновационной деятельности****Муракаева Арина Ильнуровна**

Магистрант,

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,

125993, Российская Федерация, Москва, Ленинградский пр., 49;

e-mail: arina.murik@gmail.com

Цыбулевский Сергей Евгеньевич

Начальник Департамента корпоративного управления,

Организация «Агат»,

125047, Российская Федерация, Москва, Бутырский вал ул., 18, стр. 1;

e-mail: tsybulevsky@mail.ru

Аннотация

В настоящей статье анализируется сложившаяся практика в области управления результатами научно-технической деятельности, а также исследуются причины низкого уровня последующего трансфера полученных при выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по государственным контрактам результатов, имеющих высокий инновационный потенциал в промышленный сектор экономики. Кроме того, рассматривается текущее состояние вопроса эффективности инвестиций, осуществляемых в научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, а также занимаемого места Российской Федерации в мировом рейтинге стран, осуществляющих поддержку инновационной деятельности. Исследуется практический опыт взаимодействия государственных заказчиков в лице государственных органов власти, осуществляющих функции главного распорядителя бюджетных средств, и исполнителей государственных контрактов, как в части создания научно-технической продукции, так и выявления факторов, способствующих оказывать стимулирующее воздействие на повышение

эффективности научно-инновационной деятельности в целом. В качестве практической рекомендации обосновывается предложение по внесению изменений в действующее налоговое законодательство Российской Федерации в части формирования единого объекта налогового учета, как результата научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ в целях стимулирования дальнейших процессов развития научно-инновационной деятельности и переходу на качественно иной уровень технологического уклада отечественной высокотехнологичной промышленности.

Для цитирования в научных исследованиях

Муракаева А.И., Цыбулевский С.Е. О необходимости формирования единого объекта налогового учета в виде созданных нематериальных и материальных активов, необходимых для его использования (применения или воспроизводства) при производстве научно-технической продукции, как фактор стимулирования научно-инновационной деятельности // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2017. Том 7. № 8А. С. 247-259.

Ключевые слова

Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, высокотехнологичные отрасли промышленности, результаты научно-технической деятельности, материальные и нематериальные активы, налоговый учет.

Введение

Формирование единого объекта налогового учета, как результата научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (ЕОНУ НИОКР), представленного в виде сочетания совокупности нематериальных и материальных активов представляется попыткой урегулировать вопрос межотраслевого характера, лежащий в плоскости регулирования как гражданско-правового, так и налогового законодательства, и затрагивающий интересы субъектов хозяйственной деятельности в сфере экономических и научно-технических интересов.

Учет единого результата НИОКР, включающего охраняемые и неохраняемые результаты интеллектуальной деятельности (РИД), выраженные не только в конструкторско-технологической документации и объектах техники (технологиях), воспроизводимых на основе данной документации, но и в материальных активах, использованных при получении РИД и остающихся в распоряжении исполнителя государственного контракта, является непростой и многофакторной задачей, от конструктивного решения которой во многом зависит дальнейшее развитие высокотехнологичных отраслей отечественной промышленности.

Согласно положениям статьи 769 Гражданского кодекса Российской Федерации, по договору на выполнение НИОКР исполнитель должен представить заказчику обусловленный договором и техническим заданием результат в виде конструкторской (рабочей) документации, нового технологического решения (новой технологии), либо разработанного образца нового изделия и т.п., а заказчик соответственно принять и оплатить полученный результат научно-технической деятельности.

Таким образом, с экономической точки зрения, заказчику предоставляется результат научно-технической деятельности в виде научно-технической продукции, выраженной в форме научно-технического результата, в том числе РИД, предназначенных для реализации, а вот с бухгалтерской точки зрения данный результат представлен в виде актива, выраженного в овеществленной форме – материального актива (основного средства), либо нематериального актива.

Дуализм складывающейся ситуации заключается в том, что полученный результат с точки зрения перспектив дальнейшего научно-технического (инновационного) развития может представляться достаточно перспективным, однако расчет экономических последствий в виде образующейся налогооблагаемой базы и последующей уплаты налоговых платежей зачастую перекрывает возможные экономические выгоды от достигнутого результата.

В этой связи интересным представляется один из докладов института статистики ЮНЕСКО (UNESCO Institute for Statistics), посвященных изучению вопроса инвестиций различных стран мира в национальные НИОКР.

По подсчетам института статистики ЮНЕСКО совокупный объем инвестиций всех стран участниц по итогам 2016 года составил порядка 1,7 триллионов долларов.

В пятерку лидеров по объему инвестиций в НИОКР от доли внутреннего валового продукта (ВВП) вошли такие страны, как (рис.1):

1.		Израиль	4,3%
2.		Южная Корея	4,3%
3.		Япония	4,3%
4.		Финляндия	3,2%
5.		Швеция	3,1%
32.		Россия	1,1%

Рисунок 1 – Лидеры по объему инвестиций в НИОКР, % от ВВП

При этом в абсолютном выражении пятерка стран, направляющих наибольшие объемы

инвестиций в долларовом эквиваленте в НИОКР, выглядит следующим образом (рис.2).

1.		США	479,3 млрд. \$
2.		Китай	370,5 млрд. \$
3.		Япония	170,5 млрд. \$
4.		Германия	110,5 млрд. \$
5.		Южная Корея	73,2 млрд. \$
8.		Россия	39,86 млрд. \$

Рисунок 2 – Лидеры по объему инвестиций в НИОКР, млрд. долл. США

Анализ вклада России в мировую экономику высокотехнологичного производства по экспертным оценкам составляет порядка $\sim 0,3\%$, что явно несоразмерно с теми ресурсами, которые направляются инвесторами в сферу НИОКР и не способствует эффективному решению задачи повышения глобальной конкурентоспособности как на международном, так и внутреннем рынках [Муракаев, Хурматулин, Цыбулевский, 2017]. Косвенным свидетельством чему является индекс изобретательской активности в России, который на протяжении последних трех лет имеет тенденцию к фактическому снижению в абсолютных величинах (рис.3).

За исключением тех случаев, где в качестве инвестора в НИОКР в основном выступает государство, осуществляя размещение государственного заказа на высокотехнологичную продукцию [Напреенко и др., 2017].

И даже в этом случае вопрос вовлечения в хозяйственный оборот результата научно-технической деятельности остается до конца не решенным, поскольку получившийся актив, как правило, принадлежит его заказчику в лице определенного государственного органа и является государственной собственностью, что создает определенные сложности, связанные в первую очередь с вопросами налогообложения.

Согласно статье 38 Налогового кодекса Российской Федерации, объектом налогообложения признается имущество имеющее стоимостную оценку, а также физические и количественные характеристики, с которыми российское налоговое законодательство связывает появление у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

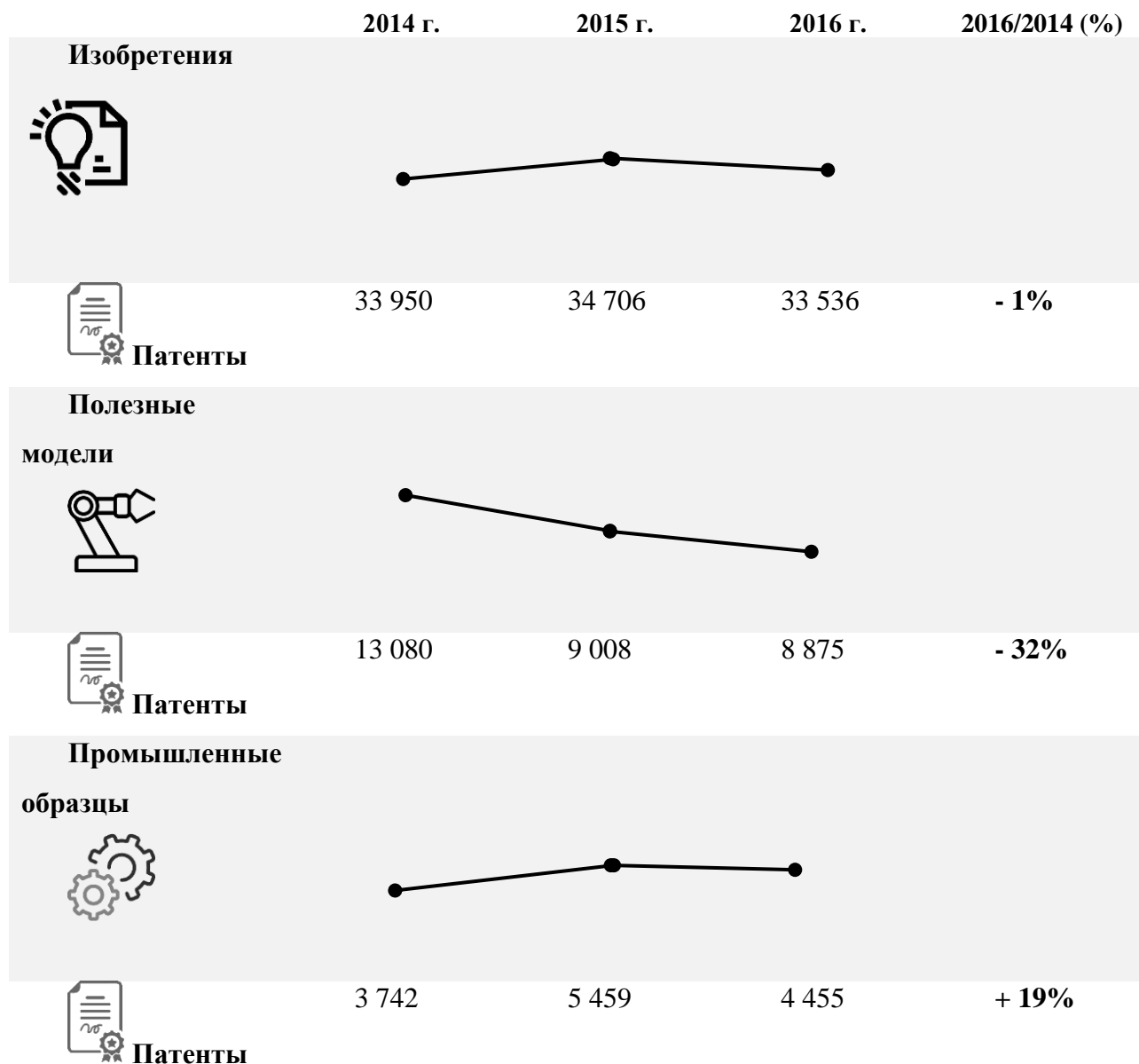


Рисунок 3 – Индекс изобретательской активности в РФ

Как показывает сложившаяся практика соответствующая статья расходов на уплату налогов на активы, являющиеся результатом научно-технической деятельности, полученные в рамках выполнения государственных контрактов в области НИОКР, у государственных заказчиков отсутствует, что не позволяет в полной мере производить учет и оформление прав на полученный результат. Полученная научно-техническая продукция передается заказчиком на ответственное хранение исполнителю государственного контракта до момента принятия соответствующего решения.

При этом исполнитель государственного контракта обеспечивает условия для хранения полученного результата и его учет на забалансовых счетах, поскольку не является его собственником [Там же].

Результатом складывающейся практики является затруднительность в вопросах дальнейшего проведения бухгалтерского, налогового и имущественного учета результатов научно-технической деятельности, а также дальнейшего вовлечения в хозяйственный оборот указанных результатов. Образующееся бутылочное горлышко (bottleneck) от стадии передачи исполнителем промежуточных результатов до стадии передачи заказчику готового результата является одной из существенных проблем на пути трансфера технологий, получаемых в высокотехнологичных отраслях промышленности в массовое промышленное производство.

Занимаемое Россией восьмое место в рейтинге стран, инвестирующих в абсолютном выражении наибольшие объемы инвестиций в долларовом эквиваленте в НИОКР и при этом делая незначительный вклад в мировую экономику высокотехнологичного производства, еще раз показывает существование проблемных вопросов, требующих безотлагательного решения.

На фоне санкционной политики, проводимой странами Западной Европы и Америки в отношении отдельных отраслей российской промышленности, а также сокращения доходной базы от экспорта углеводородов, наблюдается определенное замедление темпов и объемов поступления бюджетных инвестиций в НИОКР, что предполагает определенный пересмотр сложившейся ситуации в части проведения более взвешенной, рациональной государственной политики в данной области, включающей, в том числе, ревизию ранее полученных результатов научно-технической деятельности и формирование на их базе инновационных продуктов, составляющих, либо опережающих, по своим конкурентным характеристикам мировые аналоги [Цыбулевский, 2015].

Как следует из Бюджетного послания Президента Российской Федерации Федеральному собранию от 13 июня 2013 года для наращивания объемов расходов федерального бюджета необходимо проведение политики по выявлению требуемых резервов и дальнейшее их перераспределение в интересах приоритетных проектов и направлений развития отечественной экономики.

В качестве одного из основных резервов делается акцент на использование механизмов частно-государственного партнерства, направленного на привлечение инвестиционных возможностей частного сектора в сфере обеспечения решения государственных задач.

Между тем, значительную часть высвобождаемого резерва можно получить путем грамотного и системного администрирования налоговой базы, получаемой в результате выполнения работ в области НИОКР.

Как отмечалось выше, результат научно-технической деятельности представлен в виде основных средств (материальный актив) и нематериальных активов, создаваемых на каждом

этапе НИОКР (рис.4).

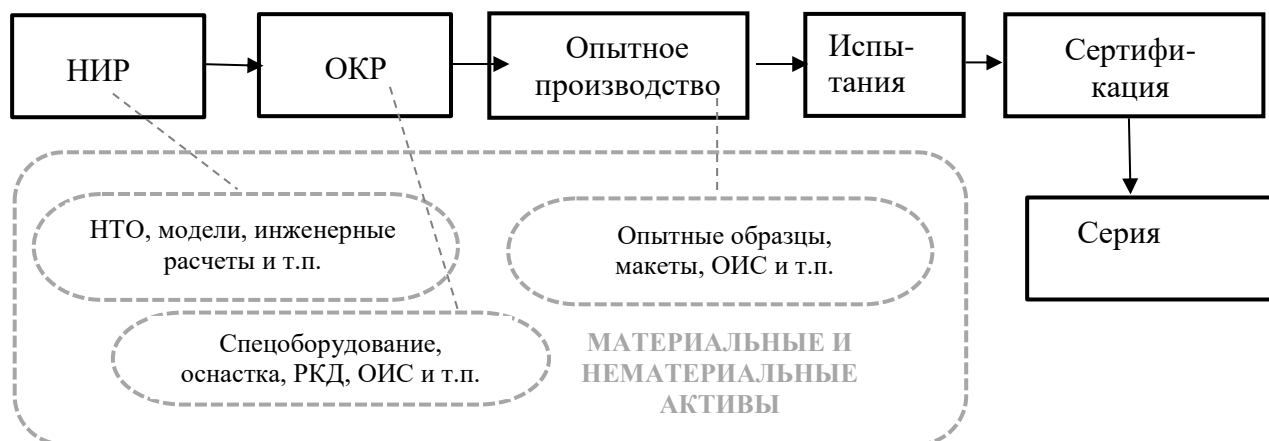


Рисунок 4 – Результаты научно-технической деятельности

Учитывая длительность цикла НИОКР в высокотехнологичных отраслях промышленности при изготовлении наукоемкой научно-технической продукции [Цыбулевский, 2016], как правило выходящего за пределы нескольких налоговых периодов, в пределах которых возникают объекты налогообложения в виде создаваемых активов (движимое имущество), возникает ситуация, требующая детального рассмотрения и принятия мер к ее решению, и эта ситуация в первую очередь связана с порядком идентификации налогоплательщика и последующей уплаты им налога на имущество (движимое имущество), возникающего на этапах выполнения НИОКР.

Формально создаваемые активы являются результатом научно-технической деятельности, создаваемым в рамках выполнения государственного контракта в области НИОКР и принадлежат заказчику. Как правило главному распорядителю бюджетных средств (ГРБС), в основном представленного в лице того или иного органа исполнительной власти.

С учетом правил ведения бухгалтерского учета с момента закрытия этапа государственного контракта, активы, появляющиеся (создаваемые) в рамках выполняемого НИОКР, должны учитываться как основные средства, либо товарно-материальные запасы на бухгалтерском учете у заказчика.

Однако, как показывает сложившаяся практика, все активы до момента закрытия государственного контракта и передачи результатов научно-технической деятельности заказчику находятся в распоряжении исполнителя, который осуществляет использование данных активов в целях достижения результата, обусловленного техническим заданием заказчика. И даже после подписания итогового акта выполненных работ и закрытия

государственного контракта сам результат научно-технической деятельности до принятия соответствующего решения заказчиком находится на ответственном хранении у исполнителя.

Таким образом, возникает ситуация неопределенности, требующая четкой регламентации и совместной координации действий заказчика и исполнителя в части идентификации возникающих активов, являющихся объектами основных средств с точки зрения бухгалтерского учета и подлежащих налогообложению.

Согласно положениям пункта 3 статьи 50 Гражданского кодекса Российской Федерации юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться, в том числе, в организационно-правовой форме государственного учреждения.

Как указывалось, выше ГРБС, в основном представленный в лице того или иного органа исполнительной власти, является государственным бюджетным учреждением, выполняющим (осуществляющим) реализацию предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответствующего органа государственной власти в сферах науки, обороны и безопасности и т. д. Одна из особенностей деятельности ГРБС состоит в том, что финансирование его деятельности осуществляется в соответствии со сметой расходов (бюджетом), утвержденной ее собственником – Правительством Российской Федерации, либо правительством субъекта Российской Федерации и соответствующие расходы на уплату налогов на активы, появляющиеся в результате выполнения НИОКР, не закладываются в соответствующем бюджете.

Оговоренный ранее дуализм складывающейся ситуации в случае ее формального разрешения усугубится, в том числе, и тем обстоятельством, что со временем принятия полученных результатов в виде научно-технической продукции и созданных в процессе выполнения НИОКР активов на баланс ГРБС, заказчики столкнутся с проблемой отсутствия финансовых возможностей постоянно поддерживать должный уровень все возрастающих налоговых платежей в связи с продолжающимися работами в области НИОКР [Муракаев, Кузнецова, Цыбулевский, 2017].

Разрешение поставленного вопроса потребует проработки концептуального подхода к определению целей, достигаемых ГРБС как органами государственной власти не в виде источника извлечения коммерческой прибыли, а для решения задач в первую очередь в области обороны и безопасности, социально-экономического развития и т.п., и последующего определения налогового режима на активы, создаваемые (получаемые) в процессе выполнения государственных контрактов в области НИОКР.

Таким образом, по нашему мнению, создается патовая ситуация, при которой заказчик государственного контракта в области НИОКР должен сформировать результаты научно-

технической деятельности в виде материальных или нематериальных активов и осуществить их дальнейшую постановку на балансовый учет в виде основных средств, либо нематериальных активов, но в виду отсутствия соответствующего источника покрытия налоговых платежей вынужден передавать данные активы на ответственное хранение исполнителю, который в свою очередь, не являясь их собственником, не в состоянии осуществить соответствующий бухгалтерский учет.

Существующие бюджетные отношения в части администрирования налоговых поступлений от налога на имущество организаций показывают, что стоимость создаваемых в рамках проведения работ в области НИОКР, финансируемых за счет средств федерального бюджета Российской Федерации, основных средств организаций-исполнителей государственных контрактов, формирует налогооблагаемую базу для исчисления налога на имущество, уплачиваемого в региональные бюджеты субъектов Российской Федерации, что по сути является завуалированной формой поддержки соответствующих региональных бюджетов, на территории которых находится исполнитель НИОКР, за счет формирования из стоимости созданных (полученных) объектов налоговой базы для исчисления налога на имущество, при том, что данное имущество, даже если и числится в качестве основных средств на балансе исполнителя, то, как правило, не участвует в формировании его выручки, а также коммерческих показателей у заказчиков соответствующих работ.

Заключение

Возможным вариантом решения поставленного вопроса является законодательное формирование института единого объекта налогового учета (ЕНОУ НИОКР), включающего в себя весь спектр активов, создаваемых как по итогам закрытия государственных контрактов на НИОКР, так и в процессе их выполнения, не подлежащих налогообложению налогом на имущество до момента фактического вовлечения созданных нематериальных, в том числе в их составе материальных активов, созданных, приобретенных, полученных при их разработке в хозяйственный оборот в целях извлечения прибыли, что в свою очередь расширило бы интерес потенциальных инвесторов на участие в инновационных проектах в сфере высоких технологий через использование механизма натурной визуализации перспективного объекта инвестирования.

Формирование единого объекта налогового учета, как результата научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, представленного в виде сочетания совокупности нематериальных и материальных активов, представляется попыткой урегулировать вопрос межотраслевого характера, лежащий в плоскости регулирования как

гражданско-правового, так и налогового законодательства, затрагивающий интересы субъектов хозяйственной деятельности в сфере экономических и научно-технических интересов.

Одним из стимулирующих факторов развития научно-инновационной деятельности высокотехнологичных отраслей промышленности является комплексная оценка потенциальных возможностей по изысканию резервов, в том числе путем эффективного налогового администрирования для роста научного потенциала, способного обеспечить переход к экономике знаний.

Применение предлагаемого подхода и определяющего его реализацию механизма, по нашему мнению, не должно повлечь за собой дополнительных расходов за счет средств федерального бюджета.

Библиография

1. Беляева Е.В. Стимулирование инновационной деятельности в современных условиях // Управление и экономика в XXI веке. 2015. №2. С.71-74.
2. Куропятник С.В. Оценка эффективности налогового стимулирования инновационной экономики в России // Бизнес в законе. 2013. №1. С.192-193.
3. Муракаев И.М., Кузнецова Е.А., Цыбулевский С.Е. Моделирование и визуализация организационно-экономических процессов предприятий ракетно-космической промышленности // Инновации и инвестиции. 2017. № 6. С. 155-160.
4. Муракаев И.М., Цыбулевский С.Е. Перспективы развития высокотехнологичных отраслей отечественной промышленности с учетом технологического уклада российской экономики на примере ракетно-космической промышленности // Микроэкономика. 2017. № 2. С. 29-32.
5. Муракаев И.М., Хурматулин В.В., Цыбулевский С.Е. Перспективы коммерциализации результатов научно-технической деятельности, полученных при исполнении государственных контрактов в области использования данных дистанционного зондирования Земли // Инновации и инвестиции. 2017. № 5. С. 32-38.
6. Напреенко В.Г., Муракаев И.М., Цыбулевский С.Е., Костенев Д.Л. Оценка эффективности НИОКР в высокотехнологичных отраслях производства. М.: МАКС Пресс, 2017. 114 с.
7. Напреенко В.Г., Муракаев И.М., Цыбулевский С.Е., Костенев Д.Л. Оценка инвестиционных проектов в высокотехнологичных отраслях производства. М.: МАКС Пресс, 2017. 123 с.
8. Сакаро Г.А. Стимулирование инновационной деятельности в России // Проблемы экономики и менеджмента. 2016. №5 (57). С.92-97.

9. Цыбулевский С.Е. Использование фактора формирования нового корпоративного облика ракетно-космической промышленности при вариативности поиска источников внутренних инвестиций предприятий космической отрасли // Вестник Московского авиационного института. 2015. Том 22. С. 29-32.
10. Цыбулевский С.Е. Обеспечение устойчивого инновационного развития ракетно-космической промышленности через формирование ее нового корпоративного облика // Вестник ЦНИИ Центр. 2016. № 3. С. 104-115.

The formation of a single entity for tax accounting in the form of intangible and tangible assets necessary to create and use scientific-technical products, as a stimulus to research and innovation activities

Arina I. Murakaeva

Master's Degree Student,

Financial University under the Government of the Russian Federation,
125993, 49, Leningradskii ave., Moscow, Russian Federation;

e-mail: arina.murik@gmail.com

Sergei E. Tsybulevskii

Head of Corporate Management Department,

“Agath” Organization,

125047, 1, 18, Butirskii Val str., Moscow, Russian Federation;

e-mail: tsybulevsky@mail.ru

Abstract

This article analyses the current practice in the management of scientific and technical activities, and examines the reasons for the low level transfer of the results obtained during the implementation of research and development work under government contracts with high commercial potential in the industrial sector of the economy. In addition, it examines the current state of efficiency investments made in research and development work, and takes the place of the Russian Federation in the world rating of the countries engaged in support of innovation. The authors investigate the practical experience of interaction between state customers in the face of public authorities, carrying out functions of the main administrator of budget funds and executors of state contracts in terms of creating scientific and technical products and identifying factors

contributing to have a catalytic effect on improving the efficiency of research and innovation activities in general. As a practical recommendation the authors substantiated proposal to amend the existing tax legislation of the Russian Federation to form a single object of tax accounting, as a result of research and development work in order to stimulate further processes of development of scientific-innovative activity and the transition to a qualitatively new level of technological structure of the domestic high-tech industry.

For citation

Murakaeva A.I., Tsybulevskii S.E. (2017) O neobkhodimosti formirovaniya edinogo ob"ekta nalogovogo ucheta v vide sozdannykh nematerial'nykh i material'nykh aktivov, neobkhodimykh dlya ego ispol'zovaniya (primeneniya ili vosproizvodstva) pri proizvodstve nauchno-tekhnicheskoi produktsii, kak faktor stimulirovaniya nauchno-innovatsionnoi deyatel'nosti [The formation of a single entity for tax accounting in the form of intangible and tangible assets necessary to create and use scientific-technical products, as a stimulus to research and innovation activities]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 7(8A), pp. 247-259.

Keywords

Research and development work, high-tech industries, scientific and technical activities, tangible and intangible assets, tax accounting.

References

1. Belyaeva E.V. (2015) Stimulirovanie innovatsionnoi deyatel'nosti v sovremennykh usloviyakh [Stimulation of innovative activity in modern conditions]. *Upravlenie i ekonomika v XXI veke* [Management and economy in the XXI century], 2, pp. 71-74.
2. Kuropyatnik S.V. (2013) Otsenka effektivnosti nalogovogo stimulirovaniya innovatsionnoi ekonomiki v Rossii [Evaluation of the effectiveness of tax incentives for innovation in Russia]. *Biznes v zakone* [Business in law], 1, pp. 192-193.
3. Murakaev I.M., Kuznetsova E.A., Tsybulevskii S.E. (2017) Modelirovanie i vizualizatsiya organizatsionno-ekonomicheskikh protsessov predpriyatii raketno-kosmicheskoi promyshlennosti [Modeling and visualization of organizational and economic processes of enterprises of the rocket and space industry]. *Innovatsii i investitsii* [Innovations and investments], 6, pp. 155-160.
4. Murakaev I.M., Tsybulevskii S.E. (2017) Perspektivy razvitiya vysokotekhnologichnykh otraslei otechestvennoi promyshlennosti s uchetom tekhnologicheskogo uklada rossiiskoi ekonomiki na primere raketno-kosmicheskoi promyshlennosti [Prospects for the development of high-tech

-
- industries of domestic industry, taking into account the technological structure of the Russian economy on the example of the rocket and space industry]. *Mikroekonomika* [Microeconomics], 2, pp. 29-32.
5. Murakaev I.M., Khurmatulin V.V., Tsybulevskii S.E. (2017) Perspektivy kommersializatsii rezul'tatov nauchno-tekhnicheskoi deyatel'nosti, poluchennykh pri ispolnenii gosudarstvennykh kontraktov v oblasti ispol'zovaniya dannykh distantsionnogo zondirovaniya Zemli [Perspectives of commercialization of the results of scientific and technical activities obtained in the execution of state contracts in the field of using remote sensing data]. *Innovatsii i investitsii* [Innovations and investments], 5, pp. 32-38.
 6. Napreenko V.G., Murakaev I.M., Tsybulevskii S.E., Kostenev D.L. (2017) *Otsenka effektivnosti NIOKR v vysokotekhnologichnykh otraslyakh proizvodstva* [Evaluation of the effectiveness of R&D in high-tech industries]. Moscow: MAKS Press Publ.
 7. Napreenko V.G., Murakaev I.M., Tsybulevskii S.E., Kostenev D.L. (2017) *Otsenka investitsionnykh projektov v vysokotekhnologichnykh otraslyakh proizvodstva* [Evaluation of investment projects in high-tech industries]. Moscow: MAKS Press Publ.
 8. Sakaro G.A. (2016) Stimulirovanie innovatsionnoi deyatel'nosti v Rossii [Stimulation of innovation in Russia]. *Problemy ekonomiki i menedzhmenta* [Problems of Economics and Management], 5 (57), pp. 92-97.
 9. Tsybulevskii S.E. (2015) Ispol'zovanie faktora formirovaniya novogo korporativnogo oblika raketno-kosmicheskoi promyshlennosti pri variativnosti poiska istochnikov vnutrennikh investitsii predpriyatii kosmicheskoi otrasli [Use of the factor of formation of a new corporate image of the rocket and space industry with the variability of the search for sources of domestic investment of space industry enterprises]. *Vestnik Moskovskogo aviatsionnogo instituta* [Bulletin of the Moscow Aviation Institute], 22, pp. 29-32.
 10. Tsybulevskii S.E. (2016) Obespechenie ustoichivogo innovatsionnogo razvitiya raketno-kosmicheskoi promyshlennosti cherez formirovanie ee novogo korporativnogo oblika [Ensuring the sustainable innovative development of the rocket and space industry through the formation of its new corporate image]. *Vestnik TsNII Tsentra* [Herald of Center Institute], 3, pp. 104-115.
-