Шалина Марина Александровна. Налоговое стимулирование НИОКР : 08.00.10 Шалина, Марина Александровна Налоговое стимулирование НИОКР (На примере промышленности средств связи) : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 2005 200 с. РГБ ОД, 61:05-8/2999

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Современное состояние НИОКР в промышленности средств связи РФ и система налогообложения научных организаций отрасли 8

1.1. Методологические подходы к исследованию системы налогового стимулирования НИОКР 8

1.2. Особенности НИОКР как объекта налогообложения 12

1.3.Характеристика действующей системы налогообложения НИОКР в РФ 30

Глава 2. Методологические основы определения оптимальной налоговой нагрузки для научных организаций промышленности средств связи 52

2.1. Влияние налогообложения на хозяйственную деятельность научных организаций 52

2.2. Распределение налоговой нагрузки научной организации по видам налогов 83

Глава 3. Основные направления совершенствования системы налогообложения научных организаций 91

3.1. Концептуальный подход к исчислению и уплате налогов научными организациями промышленности средств связи в РФ 91

3.2. Порядок налогообложения научных организаций и оценка его эффективности 128

Заключение 140

Список использованной литературы 143

Приложения

**Введение к работе**

Актуальность темы настоящего диссертационного исследования обусловлена тем, что в начале XXI в. главная проблема российской экономики заключается в росте темпов расширенного воспроизводства в стране. Ее решение непосредственно связано с использованием инновационного потенциала отечественной промышленности, в структуре которой особое место занимает производство средств связи. Именно от его уровня развития, в первую очередь, зависят количественные и качественные параметры научно-технического прогресса (НТП) в стране, успех научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок (НИОКР) и их внедрение в российскую экономику.

При равной значимости НТП во всех отраслях отечественного производства, его реализация в промышленности средств связи является объективной основой информационного обеспечения экономической системы России. Именно средства связи обеспечивают создание и использование технологии передачи и защиты информации, что в условиях глобализации экономики является важнейшим фактором роста конкурентоспособности национального хозяйственного комплекса.

Необходимость качественного обслуживания информационных потоков делает проблему развития НИОКР в промышленности средств связи стратегически важной задачей, решаемой параллельно с удвоением ВВП в стране. В этой связи теоретическую и практическую значимость приобретает механизм эффективного регулирования деятельности научных организаций в промышленности средств связи и поиск наиболее результативных финансовых инструментов стимулирования НИОКР в этой отрасли. Наибольшей эластичностью при этом обладают налоговые стимулы деятельности научных организаций и система налогообложения специализированных хозяйственных операций, связанных с реализацией НИОКР.

Эффективная модель налогообложения и распределения налоговой нагрузки между участниками НИОКР в промышленности средств связи является

**4**непременным условием их успешной деятельности и дальнейшего развития. Однако до настоящего времени в современном российском налоговом законодательстве эта проблема не решена. В этой связи особую актуальность приобретает разработка концептуальных подходов к формированию особой системы налогообложения НИОКР и научных организаций, а также методическое обеспечение внедрения результатов НТП в практику их деятельности. Только в этих условиях можно добиться наиболее полной реализации потенциальных возможностей промышленности средств связи как объективной основы внедрения инновационных начал в национальное промышленное производство. Именно это позволит в конечном итоге реализовать фискальную и регулирующую функции финансов, позволяющие решить задачу формирования доходов бюджетов всех уровней и стимулирования хозяйственной деятельности в стране.

Таким образом, разработка мер налогового стимулирования НИОКР в научных организациях промышленности средств связи имеет исключительно важный макроэкономический эффект, связанный с ростом темпов развития национальной промышленности и повышения ее конкурентоспособности на мировом рынке.

Все сказанное выше обусловило актуальность темы настоящего исследования, его цель и задачи, теоретическую новизну и практическую значимость.

Целью диссертационного исследования является разработка концептуальных основ налогообложения научных организаций, адаптированных к специфике их деятельности и необходимости стимулирования ускоренного развития НИОКР как базы современного инновационного развития в стране.

Для достижения этой цели были поставлены следующие задачи.

Во-первых, обобщить теоретический подход к трактовке особенностей налогообложения и дать оценку регулирующей и фискальной функций налогов в отношении реализующих НИОКР научных организаций в Российской Федерации.

Во-вторых, проанализировать особенности налогообложения научных организаций в промышленности средств связи и разработать методологическую основу оптимизации налогообложения.

В-третьих, разработать модель, позволяющую выявить влияние важнейших факторов на эффективность хозяйственной деятельности научной организации в отрасли средств связи, выступающей в качестве налогоплательщика.

В четвертых, рассчитать оптимальный уровень налоговой нагрузки научной организации в отрасли средств связи и варианты ее эффективного распределения между хозяйствующими субъектами, участвующими в процессах осуществления НИОКР.

В-пятых, обосновать направления совершенствования налогообложения научных организаций в промышленности средств связи и методику ее адаптации к сфере НИОКР в других отраслях российской промышленности.

Предметом настоящего исследования является теория и практика налогового стимулирования НИОКР и деятельности научных организаций в отечественной промышленности.

Объектом исследования являются налоговые отношения между государством и организациями, выполняющими научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы в промышленности средств связи.

Теоретической основой настоящего исследования послужили работы ученых и практиков в области налогового регулирования, которые находятся в тесной взаимосвязи с положениями экономической теории. Проблемам фискальной и регулирующей функций налогообложения, их взаимосвязей, а также оптимизации налогового бремени посвящены работы таких исследователей, как Е.В. Балацкий, СВ. Барулин, Л.А. Дробозина, М.И. Литвин, Л.П. Окунева, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, А.Б. Паскачев, Г.Б. Поляк, СВ. Разгулин, Д.Г. Черник и других. Кроме того, были использованы практические работы в области налогообложения НИОКР В.Р. Берника, А.В. Брызгалина, А.А. Васильева, А.Н. Головкина. Анализ научной литературы показывает, что вопросы налогового регулирования хозяйствующих субъектов и, в частности, оптимизации налоговой

нагрузки разрабатывались широко и продуктивно, однако они почти не касались налогового стимулирования НИОКР.

Методологической базой исследования явились законодательные и нормативные акты Российской Федерации, материалы официальной статистики РФ, Федеральной налоговой службы РФ, Министерства образования и науки РФ, Федерального агентства по промышленности. В диссертационном исследовании использовались методы системного подхода, экономический и логический анализ, математические и статистические методы сопоставлений.

Основной научный результат диссертационного исследования заключается в обосновании и разработке системы эффективного налогообложения научных организаций, нацеленной на стимулирование развития НИОКР и деятельности научных организаций, осуществляющих их в промышленности средств связи. В ходе исследования получены следующие конкретные результаты, обладающие научной новизной.

Во-первых, обобщен теоретический подход к трактовке особенностей налогообложения НИОКР и разработан механизм налогового стимулирования НИОКР, позволяющий оптимально сочетать фискальную и регулирующую функции налогов.

Во-вторых, предложена методологическая основа для разработки программы оптимизации налогообложения научных организаций, осуществляющих НИОКР в промышленности средств связи в условиях вариабельности налогообложения, уровня налоговой нагрузки, а также для оценки эффективности рычагов налогового стимулирования.

В-третьих, определен оптимальный уровень налоговой нагрузки на научную организацию в промышленности средств связи и оценена эффективность различных вариантов ее распределения, с учетом возможностей переложения части нагрузки на иных участников научно-технической деятельности.

В-четвертых, разработан комплекс мер по совершенствованию налогообложения НИОКР, включающий в себя создание единой программы налогообложения научных организаций, не только обеспечивающей налоговое стимули-

**7**рование НИОКР в промышленности средств связи, но и пригодной к адаптации для аналогичных целей в иных отраслях.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования представлена в предложениях по реформированию налогообложения НИОКР с целью стимулирования их ускоренного развития. Самостоятельную значимость имеет разработанный в ходе исследования методологический подход к определению оптимального уровня налоговой нагрузки, который позволяет строить модели, адекватно отображающие влияние налогообложения на хозяйственную деятельность не только научных организаций, относящихся к отрасли промышленности средств связи, но и иных хозяйствующих субъектов. На основании таких моделей можно будет находить предельно допустимый и оптимальный уровни налоговой нагрузки для любой заданной категории организаций.

Основные положения и материалы диссертации могут быть полезны при чтении лекций в высших учебных заведениях по таким дисциплинам, как «Налоги и налогообложение», «Анализ и оптимизация налогооблагаемой базы», «Организация И методы налоговых проверок».

## Методологические подходы к исследованию системы налогового стимулирования НИОКР

Методологический подход к исследованию системы налогового стимулирования НИОКР подразумевает, прежде всего, установление некоторых ограничений объекта исследования.

Во-первых, в данной работе рассматриваются только специализированные учреждения, занимающиеся научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами, т.е. научно-исследовательские организации, относящиеся к промышленности средств связи.

Во-вторых, необходимо учесть, что собственно НИР и ОКР - лишь часть деятельности научных организаций, большинство которых осуществляют и целый ряд дополнительных видов деятельности, как непосредственно связанных с НИОКР (внедрение разработанного оборудования, оказание консультационных и экспертных услуг и т.п.), так и не связанных. В настоящем исследовании рассматривается деятельность научных организаций, связанная с НИОКР, при этом последним уделяется основное внимание.

В-третьих, специфика отрасли не позволяет оперировать натуральными измерителями, поскольку ни для научно-исследовательских, ни для опытно-конструкторских работ их не существует. Поэтому в данном исследовании применяются только экономические показатели без их натурального выражения.

Настоящее исследование посвящено стимулированию развития НИОКР. Развитие НИОКР как отрасли или (и) вида деятельности, можно охарактеризовать следующими факторами. Первый характеризует общее увеличение объема НИОКР, в том числе за счет увеличения количества организаций, выполняющих НИОКР и объемов НИОКР, выполняемых каждой организацией, а также большей масштабности отдельно взятых НИР и ОКР.

Второй определяет повышение уровня производимых НИОКР, в том числе за счет уровня «научного наполнения» работ (т.е. доли новых знаний и решений в каждой разработке), расширение практической применимости результатов, их пригодности к дальнейшей модификации и доработке, сокращение уровня затратности и рост уровня рентабельности.

Третий связан с упрочением финансового положения научных организаций, повышением прибыльности их деятельности, и, как следствие, повышением благосостояния их сотрудников, что выражается в увеличении заработной платы и различных выплат социального характера.

Очевидно, что все три фактора взаимосвязаны, и без любого из них остальные не могут быть осуществлены в полной мере.

Если брать количественные показатели, которые характеризуют успешное развитие либо упадок, то двумя главными будут объем выполняемых работ и размер прибыли. При этом необходимо сделать некоторые уточнения.

## Влияние налогообложения на хозяйственную деятельность научных организаций

В первой главе данной диссертации были проанализированы основные принципы налогообложения НИОКР на примере отдельно взятой научной организации отрасли промышленности средств связи, в качестве которой был выбран НИИ «ABC». В ходе анализа была определена налоговая нагрузка, приходящаяся на данный НИИ, которая оказалась равной 69,4%. Один из вопросов, на который необходимо ответить в ходе исследования, заключается в следующем: является ли данный уровень налоговой нагрузки приемлемым для научных организаций, или же он слишком тяжел.

В первом случае целью дальнейшего исследования будет разработка такой схемы налогообложения научных организаций, которая при сохранении существующего уровня нагрузки будет более удобной для организаций. Во втором случае - нахождение оптимального уровня нагрузки и построение схемы налогообложения на его основе.

Критерием оптимальности налоговой нагрузки выступает сочетание как можно более полного выполнения двух условий: наибольшего размера поступлений в бюджет и достаточности средств, которые остаются в распоряжении научной организации и могут быть направлены на расширение научно-технического производства. При этом следует различать предельно допустимую (максимальную) налоговую нагрузку и оптимальную нагрузку, которая, как можно предположить, должна быть несколько ниже предельно допустимой. Подобным образом термины «максимальная» и «оптимальная» налоговая нагрузка использует М.И. Литвин своей статье «Налоговая нагрузка и экономиче 53 ские интересы предприятий». Определения предельно допустимой и оптимальной налоговых нагрузок будут предложены ниже.

Поступления в бюджет выделены в качестве первого из условий оптимальности, поскольку научные организации, как и любые другие предприятия, встроены в единую экономическую систему страны, и не могут рассматриваться изолировано. С одной стороны, большинство из них, особенно в указанной отрасли, выполняют государственный заказ и потребляют бюджетные средства. С другой, они являются и крупными налогоплательщиками. Таким образом, денежные средства, полученные государством от научных организаций в виде налогов и сборов, возвращаются к тем же научным организациям в виде оплаты заказанных государством НИОКР, являющихся важнейшим элементом экономики, без которого она не может успешно развиваться.

Разумная бюджетная политика (и экономическая политика в целом) должна строиться на принципах полной отдачи всех включенных в сферу ее действия налогоплательщиков, согласно которому ни один налогоплательщик не должен уплачивать налогов меньше, чем может уплатить без ущерба для себя. Только таким способом достигается всеобщность и равенство налогообложения, заявленные в статье 3 Налогового кодекса «Основные начала законодательства о налогах и сборах». Этому же должны служить и налоговые льготы, которые могут преследовать одну из двух целей. Во-первых, снижение налоговой нагрузки позволяет налогоплательщику высвободить дополнительные средства, за счет которых может осуществляться расширение производства, а следовательно, и налогооблагаемой базы, и поступлений в бюджет. Во-вторых, посредством налоговых льгот осуществляется принцип налогообложения, установленный статьей 3 первой части Налогового кодекса:

«При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога» .

1 Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. - М.,2004. - с.4. Важным обстоятельством, оправдывающим приоритет интересов бюджета над интересами научных организация, является и то, что существуют другие налогоплательщики, кроме научных организаций, и другие расходные статьи бюджета, кроме НИОКР. При всей важности науки для экономического развития государства, нет никаких оснований делать для нее исключение и взимать с организаций, связанных с НИОКР, меньше налогов, чем они могут уплатить без ущерба для себя.

## Концептуальный подход к исчислению и уплате налогов научными организациями промышленности средств связи в РФ

Во второй главе настоящей диссертации была разработана общая схема налогообложения научных организаций. Для того, чтобы эта схема могла применяться на практике, необходимо наполнить ее конкретным содержанием и описать порядок исчисления каждого включенного в нее налога.

Предлагаемый в данном параграфе «Порядок налогообложения научных организаций» (далее - «Порядок») базируется на схеме налогообложения научных организаций, разработанной во второй главе, а именно Варианте 2. Сохранены использованные в этом варианте ставки всех налогов, которые были подобраны так, чтобы совокупная сумма налоговой нагрузки (в период использования фиксированных ставок) максимально приблизилась к величине нагрузки, признанной оптимальной, т.е. 62%. Впрочем, возможны некоторые колебания уровня нагрузки вокруг этой величины, поскольку по сравнению с предварительным расчетом уточнены налогооблагаемые базы.

«Порядок» разработан для применения исключительно научными организациями, в том числе в случаях, когда они выступают в качестве заказчиков НИОКР.

Здесь необходимо отметить следующее. Использование для какой-либо отдельно взятой отрасли либо типа предприятий собственной системы налогообложения, никак не связанной с общей действующей системой налогообложения, разумеется, неправомерно, и противоречит «Основным началам законодательства о налогах и сборах», установленным Налоговым кодексом. Однако вполне правомерно и даже необходимо учитывать в налоговом законодательстве отраслевую специфику хозяйственной деятельности различных организаций, с тем, чтобы и фискальная, и регулирующая функции налогообложения проявлялись с максимальной эффективностью. Этот учет отраслевой специфики может выражаться в предоставлении налоговых льгот, в особом порядке учета и налогообложения отдельных хозяйственных операций, характерных для данных организаций; все это, в большей или меньшей степени присутствует в действующем Налоговом кодексе и не противоречит «Основным началам...». Не противоречит «Основным началам...» и отраслевая дифференциация ставок налогов, поскольку она является разновидностью льготирования. Такая дифференциация напрямую не предусмотрена в кодексе, однако встречается в неявном виде, например, в отношении ставок налога на добавленную стоимость, когда предприятия, в зависимости от основного вида своей деятельности, и, следовательно, принадлежности к определенной отрасли, преимущественно уплачивают налог по большей либо меньшей ставке (18%, 10%, 0%), либо не уплачивают его.

Разработку в настоящем исследовании особого порядка налогообложения научных организаций не следует рассматривать, как попытку ввести для них изолированную от действующего законодательства систему налогообложения. Все включенные в данный «Порядок» налоги, за исключением налога на прибыль, базируются на соответствующих положения Налогового кодекса; предлагаемые изменения касаются только хозяйственных операций, характерных для научных организаций, реже других предприятий, непосредственно связанных с научно-технической деятельностью.

Что касается налога на прибыль, то предлагается коренным образом изменить порядок исчисления данного налога, а именно отказаться от изолированного налогового учета и вернуться к исчислению налогооблагаемой прибыли на основании данных бухгалтерского учета. О многочисленных недостатках действующего в настоящее время порядка исчисления налога на прибыль говорилось в первой главе данного исследования: это, прежде всего, значительное расхождение между суммой налогооблагаемой и фактически полученной прибылью и сложность ведения учета. Первое может привести к завышению ре 93 альной налоговой нагрузки по сравнению с формально предлагаемой, либо к ее занижению и, следовательно, неисполнению доходной части бюджета. Что же касается второго пункта, то в литературе, посвященной вопросам совершенствования налогообложения, неоднократно отмечалось, что упрощение порядка исчисления налогов является важным элементом этого совершенствования. На основании вышеизложенного можно утверждать, что не только для научных организаций, но и для всех хозяйствующих субъектов, уплачивающих налог на прибыль, предпочтительнее отказаться от параллельного ведения бухгалтерского и налогового учетов. В остальном же изменения, которые предлагается внести в налог на прибыль, как и в остальные налоги, касаются только специфики деятельности научных организаций.