

МАЛЫЙ



«Развитие малого бизнеса важно для страны в целом...»
В.А. Путин

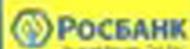
ВСЁ О МАЛОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВЕ

БИЗНЕС

ПОЛНОЕ
ПРАКТИЧЕСКОЕ
РУКОВОДСТВО

под редакцией А.В. Касьянова

Все изменения и новые правила.
Примеры, советы и рекомендации
с учетом требований государственных органов.
Регистрация, Учет, Налог, Налоговая
оптимизация



ВСЕ О МАЛОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВЕ. РЕГИСТРАЦИЯ. УЧЕТ. НАЛОГИ: ПОЛНОЕ ПРАКТИЧЕСКОЕ РУКОВОДСТВО

Под редакцией А.В.Касьянова

ВВЕДЕНИЕ

Экономическое развитие России в целом зависит в немалой степени и от развития малого бизнеса. Но, создавая малые предпринимательские структуры, вряд ли кто-либо ставит своей задачей развитие именно экономики страны. Цели создания собственного бизнеса различны и более низменны и эгоистичны в нормальном смысле этого слова - работа на себя, самостоятельность, возможность проявить себя, прилично зарабатывать, получать доходы, эквивалентные своему уму и стараниям, и прочее, прочее, прочее...

Но в то же время особенностью малого бизнеса, как и другого любого законопослушного бизнеса, является его универсальность. То есть, развиваясь и работая в собственных интересах, малый бизнес способствует развитию экономики государства в целом. Эта деятельность в равной степени полезна как для всей экономики страны, так и для каждого гражданина в отдельности и поэтому заслуженно получила соответствующее государственное признание и поддержку.

К сожалению, довольно долгое время государственное признание и поддержка выражались только на словах. Создавались программы поддержки малого бизнеса, которые или не работали, или реальную помощь получали только единицы субъектов малого предпринимательства, нормировались средства для развития малого бизнеса, которых фактически не оказывалось или они не доходили до адресата. Поэтому долгое время малый бизнес был предоставлен самому себе, оставлен наедине с рыночной экономикой.

А развивающийся малый бизнес нуждается именно в реальной практической помощи. Желание оказать хотя бы какую-то конкретную помощь и является целью написания данной книги.

Ведь многие предприниматели, прекрасно разбираясь в нюансах производственной, торговой деятельности, тем не менее слабо представляют себе процесс регистрации в качестве предпринимателя без образования юридического лица или регистрации юридического лица, чем отличается одна организационно-правовая форма от другой, что зачастую является очень важным.

На страницах данной книги достаточно подробно рассказывается о том, как осуществить государственную регистрацию, какие платежи при этом потребуются, анализируются различия в отношении регистрации юридических лиц или предпринимателей без образования юридического лица.

Данная книга будет полезна, помимо собственников, и экономическим работникам, тем, кто будет организовывать или даже уже ведет бухгалтерский и налоговый учет.

В книге приводится практический порядок ведения бухгалтерского и налогового учета, исчисления налогов, составления бухгалтерской отчетности. Комментарии иллюстрируются многочисленными примерами. Более того, в книге приводится наглядный пример ведения бухгалтерского учета от начала образования предприятия по момент составления бухгалтерской отчетности.

Неоднократно в качестве меры государственной поддержки малого бизнеса правительство обещало снизить для него налоговую нагрузку, однако на протяжении длительного периода времени практически ничего не менялось.

Наконец, 24 июля 2002 г. "воз" стронулся с места. Был принят Федеральный закон N 104-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" (далее - Закон N 104-ФЗ), которым были введены в действие дополнительные главы Налогового кодекса РФ, а именно гл. 26.2 "Упрощенная система налогообложения" и 26.3 "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности". Названные главы введены в действие с 1 января 2003 г.

Применяя специальные режимы налогообложения, установленные гл. 26.2 и 26.3 Налогового кодекса РФ, предприятие может оптимизировать свою налоговую нагрузку.

Налогообложение малого бизнеса, конечно, не исчерпывается упрощенной системой налогообложения и системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. Ни в коей мере нельзя забывать об общеустановленной системе налогообложения, которая в ряде случаев имеет свои несомненные преимущества и которая также вызывает множество вопросов.

Поэтому на страницах книги подробно рассматриваются особенности применения общеустановленной системы налогообложения в свете произошедших изменений налоговой политики государства в отношении специальных режимов налогообложения. А также поправки, которые представители налоговых органов предлагают внести в применяемые налоговые режимы,

анализируются преимущества и недостатки применяемых систем, рассматриваются вопросы, интересующие широкий круг лиц, применяющих налоговые режимы на практике.

Глава 1. ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ МАЛОГО БИЗНЕСА

1.1. Индивидуальный предприниматель без образования юридического лица (ПБОЮЛ) или юридическое лицо?

Итак, вы решили зарабатывать на жизнь путем открытия собственного дела. Следует помнить, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. И не важно, чем вы будете заниматься - что-либо производить, торговать или оказывать услуги. В любом случае вам надо определиться, что вам выгоднее, удобнее - работать как ПБОЮЛ или юридическое лицо.

И в том и другом случае имеются свои преимущества и недостатки, которые мы рассмотрим. Однако сразу необходимо сказать, что не всякая деятельность, направленная на систематическое извлечение прибыли, может считаться предпринимательской.

К примеру, если гражданин работает по трудовому договору, осуществляемая деятельность не будет являться предпринимательской, так как он действует не на свой риск, а выполняет поручения работодателя.

Правовые отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, регулирует гражданское законодательство, состоящее из Гражданского кодекса и принятых в соответствии с ним иных федеральных законов.

Нормы гражданского права, содержащиеся в других законах, должны соответствовать Гражданскому кодексу.

Споры между гражданами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, а также между указанными гражданами и юридическими лицами разрешаются арбитражными судами. За исключением споров, не связанных с осуществлением гражданами предпринимательской деятельности (п. 13 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса РФ").

1.1.1. Правовые основы ведения предпринимательской деятельности без образования юридического лица (ПБОЮЛ)

В соответствии со ст. 23 Гражданского кодекса РФ гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

В то же время не всякий гражданин вправе осуществлять предпринимательскую деятельность. Необходимым условием для занятия гражданином предпринимательской деятельностью является его дееспособность, возникающая в полном объеме с наступлением совершеннолетия, то есть по достижении восемнадцатилетнего возраста.

Однако полная дееспособность может наступить и раньше указанного возраста. Это может быть в случае вступления в брак до достижения 18 лет. В этом случае гражданин, не достигший восемнадцатилетнего возраста, приобретает дееспособность в полном объеме со времени вступления в брак (п. 2 ст. 21 Гражданского кодекса РФ).

Или же несовершеннолетний, достигший шестнадцати лет, может быть объявлен полностью дееспособным (эмансипирован), если он работает по трудовому договору, в том числе по контракту, или с согласия родителей, усыновителей или попечителя занимается предпринимательской деятельностью (ст. 27 Гражданского кодекса РФ). Речь не идет о видах деятельности, для которых предусмотрен возрастной ценз. Так, в п. 16 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 было указано, что при рассмотрении гражданского дела, одной из сторон в котором является несовершеннолетний, объявленный в соответствии со ст. 27 Гражданского кодекса РФ эмансипированным, необходимо учитывать следующее. Такой несовершеннолетний обладает в полном объеме гражданскими правами и несет обязанности (в том числе самостоятельно отвечает по обязательствам, возникшим вследствие причинения им вреда), за исключением тех прав и обязанностей, для приобретения которых федеральным законом установлен возрастной ценз. Исходя из положений ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, такое ограничение прав и свобод является допустимым.

Пример. Шестнадцатилетний Ивлев Л.Ф., объявленный в соответствии со ст. 27 Гражданского кодекса РФ эмансипированным, изъявил желание заниматься частной детективной деятельностью. Однако его желание не может быть реализовано до достижения им возраста 21 года. Это связано с тем, что в соответствии со ст. 4 Закона РФ от 11 марта 1992 г. 2487-1 "О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации" частным детективом признается гражданин Российской Федерации, получивший в установленном законом порядке лицензию на частную сыскную деятельность. А в соответствии со ст. 6 указанного Закона лицензия не выдается гражданам, не достигшим двадцати одного года.

В то же время может быть и так, что гражданин, уже давно достигший восемнадцатилетнего возраста, является недееспособным или ограниченно дееспособным, в частности вследствие психического расстройства (ст. 29 Гражданского кодекса РФ), злоупотребления спиртными напитками и наркотическими средствами (ст. 30 Гражданского кодекса РФ). Возможность занятия предпринимательской деятельностью предусмотрена и для такой категории граждан, но только с согласия попечителя.

Могут быть и другие ограничения на занятие предпринимательской деятельностью. Например, пп. 3 п. 1 ст. 11 Федерального закона от 31 июля 1995 г. N 119-ФЗ "Об основах государственной службы Российской Федерации" предусмотрено, что государственный служащий не вправе заниматься предпринимательской деятельностью лично или через доверенных лиц.

Пример. Госслужащий Фролов Ю.К. принял решение заняться предпринимательской деятельностью. Однако, в связи с тем что он не вправе лично или через официальных доверенных лиц осуществлять такую деятельность, он договорился со своим родственником, что такая деятельность будет осуществляться через него.

Законодательство не содержит ограничения для занятия предпринимательской деятельностью родственников или знакомых государственных служащих. Таким образом, несмотря на свою фактическую незаконность, де-юре такая деятельность вполне законна.

К предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, соответственно применяются правила Гражданского кодекса, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения.

Гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требования о регистрации, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем (суд может применить к таким сделкам правила Гражданского кодекса РФ об обязательствах, связанных с предпринимательской деятельностью).

В отношении ПБОЮЛ очень важным является то, что гражданин отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание (ст. 24 Гражданского кодекса РФ).

Перечень имущества граждан, на которое не может быть обращено взыскание, устанавливается гражданским процессуальным законодательством.

В первую очередь взыскание обращается на денежные средства должника в рублях и иностранной валюте. Если денежные средства отсутствуют или их недостаточно, то взыскание обращается на иное принадлежащее должнику имущество, за исключением имущества, на которое взыскание не может быть обращено.

Перечень имущества, на которое не может быть обращено взыскание, приведен в ст. 446 Гражданского процессуального кодекса РФ.

Пример. Семенов Ф.Ф., зарегистрированный как ПБОЮЛ, оказался должным по обязательствам, возникшим в ходе осуществления предпринимательской деятельности, 123 888 руб. Денежные средства у Семенова Ф.Ф. для погашения задолженности отсутствуют, однако ему принадлежит легковой автомобиль, не используемый в профессиональной деятельности. В соответствии с законодательством взыскание для погашения задолженности может быть обращено на легковой автомобиль.

1.1.2. Правовые основы создания и осуществления деятельности юридического лица

Также граждане могут создавать юридические лица самостоятельно или совместно с другими гражданами и юридическими лицами.

Но и здесь есть свои хоть и небольшие, но ограничения в отношении управления долями (пакетами акций) в уставном капитале коммерческих организаций. В частности, такие ограничения предусмотрены для граждан - государственных служащих.

Пунктом 2 ст. 17 Федерального закона от 27 июля 2004 г. N 79-ФЗ "О государственной гражданской службе Российской Федерации" в случае, если владение гражданским служащим, приносящими доход ценными бумагами, акциями (долями участия в уставных капиталах организаций) может привести к конфликту интересов, он обязан передать принадлежащие ему указанные ценные бумаги, акции (доли участия в уставных капиталах организаций) в доверительное управление в соответствии с гражданским законодательством РФ.

Юридическим лицом в соответствии со ст. 48 Гражданского кодекса РФ признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету. В связи с участием в образовании имущества юридического лица его учредители (участники) могут иметь обязательственные права в отношении этого юридического лица либо вещные права на его имущество.

Первоначальное имущество юридических лиц образуется из взносов их учредителей и участников.

Пример. Граждане РФ Иванов, Петров, Сидоров решили организовать юридическое лицо. Ими было определено, что общая сумма денежных средств, вносимая в качестве вклада в уставный капитал, составляет 90 000 руб. Доля каждого из учредителей составляет 30%.

Следовательно, Иванов, Петров, Сидоров обязаны внести каждый по 30 000 руб., которые и будут представлять первоначальное имущество вновь образованного юридического лица.

Юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации).

В данной книге рассматриваются проблемы малого предпринимательства, следовательно, рассматривать нужно проблемы создания и деятельности юридических лиц, являющихся коммерческими организациями. Коммерческие организации могут создаваться в форме хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов, государственных и муниципальных унитарных предприятий.

Наиболее распространенными формами юридических лиц являются хозяйственные общества, которые в практической деятельности представлены в подавляющем своем большинстве акционерными обществами, обществами с ограниченной ответственностью.

Остальные формы или достаточно редко встречаются (полное товарищество, товарищество на вере, общество с дополнительной ответственностью), или достаточно специфичны (производственный кооператив, государственные и муниципальные унитарные предприятия), поэтому мы их и не будем рассматривать.

Популярность одних форм юридического лица (ООО, АО) и неприятие других форм (полное товарищество, товарищество на вере, общество с дополнительной ответственностью) объясняется довольно просто.

Приведем определения указанных форм юридических лиц, содержащиеся в Гражданском кодексе РФ, условно разделив их на две категории.

Категория 1

Полным признается товарищество, участники которого (полные товарищи) в соответствии с заключенным между ними договором занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом (ст. 69 Гражданского кодекса РФ).

Товариществом на вере (коммандитным товариществом) признается товарищество, в котором наряду с участниками, осуществляющими от имени товарищества предпринимательскую деятельность и отвечающими по обязательствам товарищества своим имуществом (полными товарищами), имеется один или несколько участников-вкладчиков (коммандитистов), которые несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах сумм внесенных ими вкладов и не принимают участия в осуществлении товариществом предпринимательской деятельности (ст. 82 Гражданского кодекса РФ).

Обществом с дополнительной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров; участники такого общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех

кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами общества (ст. 95 Гражданского кодекса РФ).

К данным определениям требуется небольшой комментарий.

Частью 2 п. 3 ст. 56 Гражданского кодекса РФ предусмотрено, что, если несостоятельность (банкротство) юридического лица вызвана учредителями (участниками), собственником имущества юридического лица или другими лицами, которые имеют право давать обязательные для этого юридического лица указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, на таких лиц в случае недостаточности имущества юридического лица может быть возложена субсидиарная ответственность по его обязательствам. То есть на первый взгляд примененная в данном случае формулировка "может быть" предусматривает понятие того, что этого может и не быть.

Однако в п. 22 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 было разъяснено, что положения, предусмотренные ч. 2 п. 3 ст. 56, не применяются в отношении полного товарищества и товарищества на вере, участники которых (полные товарищи) во всех случаях солидарно несут субсидиарную ответственность своим имуществом по обязательствам товарищества.

Категория 2

Обществом с ограниченной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров; участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов (ст. 87 Гражданского кодекса РФ).

Акционерным обществом признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций; участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций (ст. 96 Гражданского кодекса РФ).

Из анализа приведенных определений становится ясна причина массового выбора одних форм и отказа от других форм. Такой причиной является наличие или отсутствие ответственности за результаты деятельности юридического лица.

Не нужно долго вспоминать, что предпринимательская деятельность - это деятельность, осуществляемая на свой риск. И может так сложиться, что, несмотря на все усилия, все старания в результате занятия такой деятельностью, у юридического лица образуется значительный убыток и задолженность по своим обязательствам. И мало кому хочется отвечать по обязательствам созданного юридического лица также и своим имуществом, которое никак не связано с предпринимательской деятельностью и представляет собой все те материальные блага, которые необходимы конкретному гражданину и которые он смог себе позволить.

Значительно проще отвечать по обязательствам общества в пределах стоимости внесенных ими вкладов (стоимости принадлежащих им акций).

Пример. Граждане РФ Мишкин В.В. и Болотов А.Д. решили заняться предпринимательской деятельностью и организовать юридические лица. При этом Мишкин В.В. со своими знакомыми создал полное товарищество, а Болотов А.Д. - общество с ограниченной ответственностью.

К сожалению, через некоторое время вышло так, что юридические лица, участниками которых являются Мишкин В.В. и Болотов А.Д., получили значительный убыток и остались должны крупные суммы своим контрагентам.

И если с участника ООО Болотова А.Д. взыскать этим кредиторам ничего не удастся, так как он отвечает по обязательствам общества в пределах стоимости внесенного им вклада и при признании общества банкротом попросту лишится ранее внесенных им в качестве вклада денег, то Мишкину В.В. по обязательствам полного товарищества, помимо потери уже внесенных в качестве вклада сумм, придется понести и дополнительные потери, отвечая и своим имуществом.

Разница налицо. Как обоснованно вопрошает известная реклама: "Зачем платить больше?" Впрочем, может быть и так, что по обязательствам общества придется ответить и участнику ООО или АО. В п. 22 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ N 6/8 указано, что при разрешении споров, связанных с ответственностью учредителей (участников) юридического лица, признанного несостоятельным (банкротом), собственника его имущества или других лиц, которые имеют право давать обязательные для этого юридического лица указания либо иным образом имеют возможность определять его действия (ч. 2 п. 3 ст. 56 Гражданского кодекса РФ), суд должен учитывать, что указанные лица могут быть привлечены к субсидиарной ответственности лишь в тех случаях, когда несостоятельность (банкротство) юридического лица вызвана их указаниями или иными действиями. К числу лиц, на которые может быть возложена субсидиарная ответственность по обязательствам признанного несостоятельным (банкротом) юридического лица, относятся, в частности, лицо, имеющее в собственности или доверительном

управлении контрольный пакет акций акционерного общества, собственник имущества унитарного предприятия, давший обязательные для него указания, и т.п.

А п. 19 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ от 9 декабря 1999 г. N 90/14 "О некоторых вопросах применения Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью" продолжает разъяснение ситуации, когда у таких лиц, на которых возложена субсидиарная ответственность по обязательствам признанного несостоятельным (банкротом) юридического лица, отсутствует достаточного имущества для покрытия долга.

В частности, в Постановлении N 90/14 указывается, что при рассмотрении дел (в том числе жалоб на действия судебных приставов-исполнителей, подаваемых в порядке ст. 90 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве") судам необходимо иметь в виду, что в силу п. 1 ст. 25 Закона обращение взыскания на долю участника в уставном капитале общества по его долгам кредиторам может производиться по решению суда лишь при недостаточности (отсутствии) у данного участника другого имущества для покрытия долгов.

Если решением суда предусмотрено взыскание с участника общества в пользу кредитора денежной суммы, а в процессе исполнения решения будет установлено отсутствие у него денежных средств и другого имущества, на которые может быть обращено взыскание в соответствии со ст. ст. 50 и 59 Федерального закона "Об исполнительном производстве", кредитор вправе на основании ст. 18 названного Закона, ст. 205 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обратиться в суд с заявлением об изменении способа исполнения решения и обращении взыскания на долю участника общества в уставном капитале общества. В этом случае суду необходимо оценить представленные заявителем доказательства об отсутствии у должника иного имущества (акт, составленный судебным приставом-исполнителем) и при подтверждении этого факта вынести определение об изменении способа исполнения решения и обращении взыскания на долю участника в уставном капитале.

Необходимо учесть еще один момент. Статья 97 Гражданского кодекса РФ говорит о том, что акционерные общества могут быть двух видов - открытые и закрытые акционерные общества. Акционерное общество, участники которого могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров, признается открытым акционерным обществом. Акционерное общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц, признается закрытым акционерным обществом.

Выбор того или иного вида акционерного общества приводит к определенным последствиям. Федеральным законом от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" предусмотрено такое понятие, как обязательный аудит, который представляет собой ежегодную обязательную аудиторскую проверку ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя. В соответствии со ст. 7 Закона N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" обязательный аудит осуществляется, если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества.

Пример. Несколько физическими лицами было организовано юридическое лицо в форме открытого акционерного общества. За текущий год обязательная аудиторская проверка не проводилась, и поэтому, когда контролирующий орган потребовал представить аудиторское заключение, такового не оказалось, что повлекло штрафные санкции.

И действительно, формально штрафные санкции могут быть применены, потому что и размер санкций, и практика их применения не свидетельствуют о серьезности законодательства в отношении санкций за уклонение от обязательного аудита.

В настоящее время за нарушения требований об обязательном аудите должностное лицо организации может быть привлечено к административной ответственности на основании п. 1 ст. 15.6 КоАП РФ. Указанный пункт ст. 15.6 КоАП РФ звучит следующим образом: "Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от одного до трех минимальных размеров оплаты труда; на должностных лиц - от трех до пяти минимальных размеров оплаты труда".

То есть максимальный штраф, который может быть взят, составит 500 руб. И это против минимальных 5000 руб., которые придется заплатить за аудиторскую проверку при очень небольшом объеме документации, не говоря уже о 30 000 - 40 000 или более рублей за проверку.

Кроме того, штраф может быть взыскан за непредставление необходимых документов, но ведь первоначально их надо запросить у предприятия, а практика показывает, что налоговые органы не очень-то интересуют аудиторские заключения, и даже напротив, они относятся к ним достаточно пренебрежительно.

Собственнику или же добросовестному работнику ни к чему пренебрежительно относиться нельзя. Древние говорили: "Кто предупрежден, тот вооружен", поэтому при планировании необходимо учитывать все нюансы, мелочей не бывает.

Также необходимо знать, что иногда предусмотрены определенные ограничения в выборе организационно-правовой формы в зависимости от вида планируемой деятельности.

К примеру, в соответствии с Федеральным законом от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (п. 3 ст. 4) аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества.

1.1.3. Сколько стоит стать ПБОЮЛ или организовать юридическое лицо

Немаловажным аспектом при выборе того, как заниматься предпринимательской деятельностью - как ПБОЮЛ или юридическое лицо, является величина организационных расходов на регистрацию ПБОЮЛ или юридического лица.

Попробуем их просчитать. В то же время нельзя не учитывать, что некоторые уплачиваемые тарифы не относятся к федеральным платежам и устанавливаются органами власти субъектов РФ, поэтому и величина организационных расходов в зависимости от конкретного субъекта РФ может быть различна. Впрочем, практика показывает, что эти различия, как правило, незначительны.

Сумма организационных расходов на создание ПБОЮЛ

При государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя это лицо в соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" обязано представить документ об уплате государственной пошлины.

В соответствии со ст. 3 указанного Закона государственная пошлина за государственную регистрацию уплачивается в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Согласно пп. 8 п. 1 ст. 333.33 Налогового кодекса РФ определено, что за государственную регистрацию граждан в качестве индивидуальных предпринимателей взимается пошлина в размере 400 руб.

Скорее всего, платить государственную пошлину предприниматель будет наличными деньгами через отделение Сбербанка России. Для налогоплательщиков - физических лиц разработаны специальные бланки извещений: форма N ПД (налог) и N ПД-4сб (налог). Они заполняются в соответствии с порядком, который изложен в совместном Письме МНС России и Сбербанка России от 10 сентября 2001 г. N N ФС-8-10/1199, 04-5198, а также в Письме МНС России от 11 апреля 2002 г. N ФС-6-10/454@.

Будьте внимательны при заполнении бланка на перечисление государственной пошлины. Особое внимание следует обратить на коды бюджетной классификации. Ведь налоговые органы вправе вынести решение об отказе в государственной регистрации, если в платежном документе указаны неверные реквизиты, в том числе КБК, номер счета или получатель. Оплата государственной пошлины за регистрацию индивидуальных предпринимателей осуществляется по тем же реквизитам, что и оплата пошлины за регистрацию юридических лиц. Код бюджетной классификации КБК нужно указывать "182 1 08 07010 01 1000 110" (Письмо ФНС России от 3 декабря 2004 г. N 10-4-03/5626@). Если налоговые органы отказали гражданину в регистрации его в качестве предпринимателя, то государственная пошлина, оплаченная заявителем, возвращается ему по его заявлению.

Заявление о внесении в Единый госреестр индивидуальных предпринимателей записи об индивидуальном предпринимателе требует наличия нотариально заверенной подписи. Стоимость нотариального заверения такой подписи составляет до 200 руб.

Конечно, еще придется купить бланки, могут возникнуть транспортные расходы, но эти суммы уже незначительны и достаточно индивидуальны, так что мы не будем учитывать их. Каких-либо дополнительных платежей при регистрации ПБОЮЛ не производится.

Итого получаем, что на регистрацию ПБОЮЛ надо потратиться в сумме 600 руб.

Сумма организационных расходов на создание юридического лица, а также обязанности, возникающие при регистрации юридического лица

При регистрации юридического лица также необходимо уплатить государственную пошлину. В пп. 1 п. 1 ст. 333.33 НК РФ определено, что за государственную регистрацию юридических лиц государственная пошлина взимается в размере 2000 руб.

Стоимость нотариального заверения подписи в заявлении о внесении данных в государственный реестр составит те же 200 руб. Понеся указанные расходы, мы сможем зарегистрировать юридическое лицо. Итого получаем, что сумма организационных расходов на регистрацию юридического лица составит 2200 руб.

Однако понадобятся еще средства. Ведь участники юридического лица должны сформировать уставный капитал. Кроме того, приступить к решению поставленных задач организация сможет лишь после того, как будет иметь достаточный размер средств для этого. То есть уставный капитал является основным источником формирования собственных средств организации и представляет собой совокупность средств, первоначально вложенных в организацию ее собственниками.

А при создании юридического лица (ООО) уставный капитал общества должен быть на момент регистрации общества оплачен его участниками не менее чем наполовину (ст. 90 Гражданского кодекса РФ). Об этом же говорит и ст. 16 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью".

Более того, документы не будут приняты на регистрацию без квитанции или другого документа, подтверждающего оплату 50 процентов уставного капитала. Такое требование установлено законодательством для защиты интересов кредиторов общества, инвесторов.

В соответствии со ст. 14 Закона N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" размер уставного капитала общества должен быть не менее стократной величины минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества.

В ст. 5 Федерального закона от 19 июня 2000 г. N 82-ФЗ "О минимальном размере оплаты труда" установлено, что для исчисления налогов, сборов, штрафов и иных платежей, осуществляемых в соответствии с законодательством Российской Федерации, с 1 января 2001 г. применяется МРОТ исходя из базовой суммы, равной 100 руб.

Таким образом, получаем, что уставный капитал ООО на момент регистрации должен составлять не менее 10 000 руб., а оплаченный - соответственно не менее 5000 руб.

В отношении акционерного общества Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" установлено, что учредители общества обязаны оплатить не менее 50 процентов акций, распределенных при его учреждении, не позднее трех месяцев с момента государственной регистрации общества (п. 1 ст. 34). До оплаты указанного количества акций общество не вправе совершать сделки, не связанные с учреждением общества (п. 3 ст. 2).

К сделкам, связанным с учреждением общества, п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 ноября 2003 г. N 19 "О некоторых вопросах применения Федерального закона "Об акционерных обществах" помимо сделок по оплате распределенных среди учредителей акций относит сделки по приобретению (аренде) помещения для размещения общества, оборудования для офиса, заключению договора банковского счета и другие, не относящиеся непосредственно к коммерческой (производственно-хозяйственной) деятельности общества. Сделки, заключенные обществом в указанный период и не связанные с учреждением данного общества, могут быть признаны недействительными.

Пример. Акционерное общество было зарегистрировано 5 июля. Однако требование об оплате 50% акций было выполнено лишь 30 июля. А 22 июля обществом был заключен договор, связанный с извлечением прибыли обществом. Однако в связи с тем что договор не относится к сделкам, связанным с учреждением общества, то до оплаты 50% акций он будет являться недействительным.

Кроме того, пп. 3 п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 ноября 2003 г. N 19 "О некоторых вопросах применения Федерального закона "Об акционерных обществах" дополнительно разъясняет, что акция, принадлежащая учредителю, не предоставляет права голоса до момента ее полной оплаты, если иное не предусмотрено уставом общества. Если уставом общества учредителям предоставлено право голоса до момента полной оплаты акций, неоплаченные акции учитываются при определении кворума общего собрания акционеров, если такого права не предоставлено, - не подлежат учету.

При этом законодательство предусматривает несколько иные требования к размеру минимального уставного капитала акционерного общества. Обратимся к ст. 26 Закона N 208-ФЗ "Об акционерных обществах".

Так, требования по размеру минимального уставного капитала закрытого акционерного общества не отличаются от требований по размеру минимального уставного капитала ООО - не менее стократной суммы МРОТ, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации общества.

А вот "расценки" в отношении открытого акционерного общества существенно иные.

Уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату регистрации общества. А это уже минимум 100 000 руб. объявленного уставного капитала или минимум 50 000 руб. оплаченного уставного капитала.

В то же время взнос в уставный капитал сам по себе не является расходами, как ошибочно думают многие. Их можно рассматривать как временно отвлеченные средства. Причем срок их неучастия в обороте невелик. Как правило, оплата уставного капитала при создании организации производится путем внесения денежных средств на накопительный счет в банке. Как только организация зарегистрирована, открыт расчетный счет, внесенные средства с накопительного счета, который закрывается, переводятся на расчетный счет, уже с которого ими можно совершать все необходимые действия. То есть они возвращаются в хозяйственный оборот и могут использоваться для предпринимательской деятельности.

Пример. Двое физических лиц решили организовать ЗАО. При этом ими было решено, что каждый для осуществления предпринимательской деятельности вложит по 50 000 руб. Соответственно, уставный капитал был утвержден ими в размере 100 000 руб. На эти деньги планируется арендовать необходимое помещение, купить мебель и оборудование для открытия мини-производства.

Акции общества учредители оплатили полностью при открытии. Денежные средства находятся на открытом расчетном счете предприятия. И теперь могут использоваться для оплаты аренды, приобретения ТМЦ и прочие нужды. Никаких потерь денежных средств не имеется.

При этом часто многие заблуждаются, считая, что минимальный уставный капитал уже созданного общества должен соответствовать размеру минимально установленному законодательством уставному капиталу на текущую дату. Вовсе не обязательно.

Более того, при регистрации каких-либо изменений в учредительные документы, если на момент принятия документов общества для государственной регистрации (при его создании) размер уставного капитала соответствовал уровню, установленному действовавшими в тот период правовыми актами, то при регистрации изменений, вносимых в устав общества (регистрации устава в новой редакции), государственный орган, осуществляющий такую регистрацию, не вправе отказывать в ее проведении по мотиву несоответствия уставного капитала общества минимальному размеру, действующему на дату регистрации изменений. Отказ в регистрации изменений по этому основанию может быть обжалован (оспорен) в судебном порядке. Об этом сказано в п. 6 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ от 9 декабря 1999 г. N 90/14, п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 ноября 2003 г. N 19.

Но предпринимательская деятельность - это, как правило, занятие не на один день. При планировании будущей деятельности необходимо дальновидно учитывать и расходы, которых еще нет, но которые могут возникнуть.

Поэтому необходимо обратить также внимание, что АО обязано обеспечить ведение и хранение реестра акционеров общества в соответствии с правовыми актами Российской Федерации с момента государственной регистрации общества.

В реестре акционеров общества указываются сведения о каждом зарегистрированном лице, количестве и категориях (типах) акций, записанных на имя каждого зарегистрированного лица, иные сведения, предусмотренные правовыми актами Российской Федерации.

При небольшом числе акционеров ведение реестра - процесс достаточно простой, и никаких особых оснований для привлечения к ведению реестра владельцев именных ценных бумаг специализированного регистратора не требуется. Поэтому у большинства субъектов малого бизнеса, а ведь мы рассматриваем именно малый бизнес, дополнительных расходов не возникает. Но в случае, если число акционеров превысит 50 лиц, то уже вне зависимости от желания акционеров, а согласно букве закона держателем реестра акционеров общества должен быть регистратор.

Для должностных лиц акционерных обществ возникнет еще одна обязанность.

Выпущенные ценные бумаги, каковыми являются акции, подлежат обязательной государственной регистрации (ст. 19 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг").

Государственная регистрация выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг осуществляется федеральным органом исполнительной власти по рынку ценных бумаг или иным регистрирующим органом, определенным федеральным законом.

Распоряжением Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 1 апреля 2003 г. N 03-606/р "О государственной регистрации Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг и ее региональными отделениями выпусков эмиссионных ценных бумаг" установлен Порядок разграничения полномочий по государственной регистрации выпусков эмиссионных ценных бумаг на территории Российской Федерации между ФКЦБ России и региональными отделениями ФКЦБ

России. В соответствии с этим Порядком регистрация ценных бумаг эмитента производится в зависимости от географического расположения эмитента в строго установленных отделениях ФКЦБ или самом ФКЦБ.

Пример. Для регистрации эмиссии акций акционерному обществу, расположенному в Воронежской области, необходимо обратиться в Орловское региональное отделение ФКЦБ России.

Государственная регистрация выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг осуществляется на основании заявления эмитента. Регистрация осуществляется бесплатно, и процесс этот несложный, однако по-своему хлопотный, так как при нахождении регистрирующего органа вне места расположения организации при всей простоте процедуры процесс получается непростой.

Малейшая ошибка в заполнении документов обоснованно является поводом в отказе от регистрации. Исправить ее несложно, но для этого уже необходимо ехать в регистрирующий орган в командировку. Можно воспользоваться услугами почты, но для тех, кто регистрируется впервые и не знает особенности регистрации, это окажется длительным процессом. Ведь в этом случае придется отправить документы и дожидаться ответа с указанием допущенных ошибок, чтобы иметь возможность их исправить и подать документы заново.

Но и на этом хлопоты не заканчиваются. Ведь просто зарегистрировав юридическое лицо, все равно пока нельзя полноценно работать. Необходимо зарегистрировать и сделать печать, открыть расчетный счет. Впрочем, достаточно многим ПБОЮЛ по роду своей деятельности необходимо иметь печать и расчетный счет, так что эти расходы можно отнести к общим организационным расходам ПБОЮЛ и юридического лица.

Общие организационные расходы на создание ПБОЮЛ и юридического лица

Чтобы изготовить печать, нужно получить разрешение на изготовление печатей и штампов. Как правило, такие разрешения выдает специальный отдел при Комитете по делам печати, телерадиовещания и средств массовых коммуникаций. Для получения разрешения нужно представить 2 экземпляра эскиза печати, а также организационные документы. Как правило, требуется приложить копии свидетельства о государственной регистрации и копии свидетельства о постановке на налоговый учет. Один экземпляр эскиза печати остается в уполномоченном органе, второй с разрешительной отметкой и самим разрешением отдается посетителю. Плата за получение разрешения составляет примерно 200 руб.

Стоимость изготовления печати, конечно, зависит от величины тарифа в той организации, которая специализируется на изготовлении печати и в которую вы обратитесь. Немаловажно и то, какую печать вы хотите. Печать попроще будет и стоить подешевле.

В среднем изготовление печати стоит 300 - 500 руб. Стоимость открытия расчетного счета колеблется в зависимости от банка достаточно существенно и составляет:

- для ПБОЮЛ - от 200 до 500 руб.;
- для юридического лица - от 500 до 1000 руб.

Однако, прежде чем открыть счет, в банк необходимо представить пакет документов, среди которых и карточку с образцами подписей и оттиска печати.

Пункт 9 Указания Банка России от 21 июня 2003 г. N 1297-У "О порядке оформления карточки с образцами подписей и оттиска печати" устанавливает, что подлинность собственноручных подписей, обладающих правом первой или второй подписи, может быть удостоверена нотариально. При этом п. 10 Указания определяет, что карточка может быть оформлена без нотариального свидетельствования подлинности подписей в присутствии сотрудника кредитной организации (филиала) или подразделения расчетной сети Банка России, уполномоченного распорядительным актом кредитной организации (филиала) или подразделения расчетной сети Банка России.

Каких-либо иных способов удостоверения или свидетельствования подлинности подписей лиц, обладающих правом первой или второй подписи, а также возможности представления незаверенной карточки с образцами подписей и оттиска печати Указание не предусматривает. Об этом сказано в Письме Центрального банка РФ "Обобщение практики применения Указания Банка России от 21 июня 2003 г. N 1297-У "О порядке оформления карточки с образцами подписей и оттиска печати".

То есть банки, в порядке расширения сервиса своей работы и идя навстречу клиентам, могут производить заверение карточки прямо в банке. Но скорее всего эта процедура также окажется платной.

Итак, будем исходить из того, что карточка должна быть заверена нотариально. Стоимость такого заверения составляет 250 руб. вне зависимости от того, физическое это лицо или юридическое.

Таким образом, получим следующую сумму всех расходов.

| Наименование расходов | ПБОЮЛ | Юридического лица |
|---|-------------|-------------------|
| Государственная пошлина за регистрацию | 400 | 2000 |
| Нотариальное заверение подписи в заявлении о внесении данных в государственный реестр | 200 | 200 |
| Итог 1 | 600 | 2200 |
| Плата за получение разрешения на изготовление печатей и штампов | 200 | 200 |
| Изготовление печати | 300 - 500 | 300 - 500 |
| Нотариальное заверение карточки с образцами подписей и оттиска печати | 250 | 250 |
| Открытие расчетного счета | 200 - 500 | 500 - 1000 |
| Итог 2 | 950 - 1450 | 1250 - 1950 |
| Всего | 1550 - 2050 | 3450 - 4150 |

Правда, п. 10 Указания Банка России N 1297-У определяет, что карточка может быть оформлена без нотариального свидетельствования подлинности подписей в присутствии сотрудника кредитной организации (филиала) или подразделения расчетной сети Банка России, уполномоченного распорядительным актом кредитной организации (филиала) или подразделения расчетной сети Банка России.

1.1.4. Требования по ведению бухгалтерского учета

В соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Таким образом, если даже не учитывать требования законодательства по ведению бухгалтерского учета для реализации фискальных интересов государства, нужно помнить, что изначально бухгалтерский учет стоит на страже интересов собственника и не вести его вообще попросту глупо.

Другое дело, как вести учет, в каких объемах, какие первичные документы и регистры для этого использовать. Это уже немаловажно, ведь законодательство выдвигает разные требования по ведению бухгалтерского учета ПБОЮЛ и юридическими лицами.

Требования по ведению бухгалтерского учета ПБОЮЛ

Уже исходя из приведенного определения бухгалтерского учета, становится ясно, что требования Закона N 129-ФЗ установлены только для организаций и, следовательно, не обязаны к применению ПБОЮЛ.

Определение бухгалтерского учета трактуется по отношению только к организациям. Аналогичный подход применяется и при формулировании объектов, основных задач и целей бухгалтерского учета. Кроме того, п. 1 ст. 4 Закона N 129-ФЗ прямо указывает, что Закон распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

В отношении ПБОЮЛ в п. 2 ст. 4 Закона N 129-ФЗ установлено, что граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н, также распространяет свои нормы только на юридических лиц. То же самое можно сказать и о Положениях по бухгалтерскому учету - ПБУ.

Таким образом, ПБОЮЛ не обязан вести бухгалтерский учет в тех объемах, в которых его ведут организации. Даже ведя какие-то подсчеты для себя, предприниматель не обязан использовать способ двойной записи на счетах бухгалтерского учета, собственно как и сам План счетов бухгалтерского учета, использовать первичные документы по установленной форме. Только следует помнить, что речь идет о первичных документах бухгалтерского учета (расчеты, справки, сводные таблицы, карточки по учету основных средств, нематериальных активов и т.д.). В отношении первичных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственных операций, подлежащих отражению при ведении налогового учета, требования для всех одинаковы. Документы должны быть составлены по установленной форме.

Хотя требования по ведению налогового учета остаются и их необходимо выполнять, ведение одного налогового учета (книги доходов и расходов) несравненно легче ведения даже не очень сложного бухгалтерского учета организации, уже требующего специальных профессиональных навыков.

Требования по ведению бухгалтерского учета юридическим лицом

Юридическое же лицо бухгалтерский учет вести обязано. Об этом, как уже упоминалось, говорится в Законе N 129-ФЗ.

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из Закона N 129-ФЗ, устанавливающего единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, других федеральных законов, указов Президента Российской Федерации и постановлений Правительства Российской Федерации.

Формально Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ не входит в этот перечень. Однако фактически оно определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами по законодательству Российской Федерации независимо от их организационно-правовой формы (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), а также взаимоотношения организации с внешними потребителями бухгалтерской информации. Также важное значение в методологическом аспекте оказывают на ведение бухгалтерского учета организаций Положения по бухгалтерскому учету - ПБУ.

Ответственность за невыполнение требований по ведению бухгалтерского учета

В качестве мер ответственности за неведение бухгалтерского учета к организации могут быть применены штрафные санкции по ст. 120 "Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения" Налогового кодекса РФ.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения п. 3 ст. 120 Налогового кодекса РФ понимает отсутствие первичных документов. Или отсутствие счетов-фактур или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Налогоплательщик, допустивший грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, при условии, что эти деяния совершены в течение одного налогового периода, может быть оштрафован на 5000 руб.

Пример. На предприятии в течение одного налогового периода систематически не оформлялись кассовые операции. В связи с этим на предприятие был наложен штраф в размере 5000 руб.

Размер штрафа увеличивается до 15 000 руб., если те же деяния совершены в течение более одного налогового периода.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера, но предположим, что кассовые операции не оформлялись в 2003 - 2004 г. В связи с тем что данное налоговое правонарушение затронуло более одного налогового периода, штраф может быть применен в сумме 15 000 руб.

А если при этом они повлекли занижение налоговой базы, штраф будет взыскан в размере десяти процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.

Но в то же время не всякое несвоевременное или неправильное отражение операции в бухгалтерском учете можно считать грубым нарушением учета доходов и расходов. Так, если в

разных периодах в течение одного года несвоевременно и неправильно производилось отражение одной суммы по одной и той же хозяйственной операции, то такое нарушение нельзя считать как систематическое.

Пример. Налогоплательщик произвел преждевременное отражение в отчетности выручки от реализации услуг. И, соответственно, эта же сумма выручки не была включена налогоплательщиком в отчетность того периода, когда услуги были фактически оказаны и когда возникла обязанность учесть выручку от их реализации.

Причиной неотражения выручки является преждевременное ее отражение (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 сентября 2000 г. по делу N А56-8063/00). Данную ошибку учета нельзя считать систематической.

В практической деятельности налоговые органы нередко пытаются одновременно применять ответственность по всем трем пунктам ст. 120 Налогового кодекса РФ по итогам одной выездной налоговой проверки. Однако суды принимают иные решения.

Например, ФАС Волго-Вятского округа считает, что нельзя применять ответственность по всем трем пунктам этой статьи по итогам одной выездной налоговой проверки, и вот почему.

Критерием для разграничения ответственности, предусмотренной п. п. 1 и 2 ст. 120 Налогового кодекса РФ, является период (один налоговый период либо разные налоговые периоды), в течение которого были совершены противоправные действия. В зависимости от этого и следует решать вопрос относительно привлечения к ответственности либо по п. 1, либо по п. 2 указанной статьи.

Важно и то, что ответственность в данном случае наступает за сам факт грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения и только при отсутствии причинной связи с занижением дохода.

Если же указанные нарушения привели к занижению дохода, то налогоплательщик должен нести ответственность по п. 3 ст. 120 Кодекса, что исключает возможность привлечения его к ответственности по п. п. 1 и 2 названной статьи.

В Определении Конституционного Суда РФ от 18 января 2001 г. N 6-О сказано, что положения п. п. 1 и 3 ст. 120 Налогового кодекса РФ, определяющие недостаточно разграниченные между собой составы налоговых правонарушений, не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же противоправных действий. Что, впрочем, не исключает возможности их самостоятельного применения на основе оценки судом фактических обстоятельств конкретного дела.

Кроме того, Конституционный Суд РФ, указав на то, что содержание недостаточно разграниченных между собой составов правонарушений невозможно однозначно истолковать, что может привести к неограниченному усмотрению в процессе правоприменения, к произволу в применении санкций, закрепляющих эти составы правовых норм, обязал должностных лиц налоговых органов правильно квалифицировать выявленные правонарушения.

Следует указать, что в соответствии со ст. 71 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" определение Конституционного Суда Российской Федерации представляет собой разновидность решений, принимаемых Конституционным Судом РФ.

А ст. 6 данного Закона указывает, что решения Конституционного Суда РФ обязательны на всей территории Российской Федерации для всех представительных, исполнительных и судебных органов государственной власти, органов местного самоуправления, предприятий, учреждений, организаций, должностных лиц, граждан и их объединений.

Неисполнение же или ненадлежащее исполнение, а также воспрепятствование исполнению решения Конституционного Суда Российской Федерации влечет ответственность, установленную федеральным законом.

1.1.5. Налогообложение ПБОЮЛ и юридических лиц

В настоящее время организация и предприниматель максимально уравниены в отношении налогообложения. И физическое, и юридическое лицо в зависимости от вида осуществляемой деятельности могут быть плательщиками единого налога на вмененный доход, могут перейти на упрощенную систему налогообложения, выбрав интересующий их объект налогообложения.

Единственным отличием, которое можно привести, будет следующее условие.

Не являясь плательщиком ЕНВД и отказавшись от применения специального режима налогообложения - упрощенной системы налогообложения, юридическое лицо и предприниматель будут работать по общеустановленной системе налогообложения, которая для каждого из них различается.

Юридическое лицо в этом случае будет являться плательщиком следующих налогов - налога на добавленную стоимость (18%), налога на прибыль (24%), налога на имущество (ставка устанавливается субъектами РФ, но не может превышать 2,2%) и единого социального налога и взносов в Пенсионный фонд (26% от фонда оплаты труда), взноса по обязательному страхованию от несчастных случаев (от 0,2% до 8,5% в зависимости от класса профессионального риска от фонда оплаты труда), так как хоть один работающий, но оформлен будет.

ПБОЮЛ придется платить налог на добавленную стоимость (18%), налог на доходы физических лиц (13%) и фиксированный платеж на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии в размере 150 руб. в месяц за себя. При этом 100 руб. направляются на финансирование страховой части трудовой пенсии, 50 руб. - на финансирование накопительной части трудовой пенсии. При этом предприниматели 1966 года рождения и старше уплачивают страховые взносы в виде фиксированного платежа только на финансирование страховой части трудовой пенсии в сумме 100 руб. (Письмо Пенсионного фонда РФ от 10 января 2006 г. N КА-09-20/07). Если у предпринимателя будут наемные работники, то также придется уплатить единый социальный налог и взносы в Пенсионный фонд (26% от фонда оплаты труда), взнос по обязательному страхованию от несчастных случаев (от 0,2% до 8,5% в зависимости от класса профессионального риска от фонда оплаты труда).

Произведем несложный расчет, предположив, что никакого имущества, облагаемого налогом на имущество, юридическое лицо не имеет.

| N п/п | Наименование показателя | ПБОЮЛ | Юридическое лицо |
|-------|---|---------|------------------|
| 1 | Выручка | 531 000 | 531 000 |
| 2 | НДС | 81 000 | 81 000 |
| 3 | Себестоимость, затраты, кроме зарплаты и ЕСН, взносов в Пенсионный фонд, взнос по обязательному страхованию от несчастных случаев | 400 000 | 400 000 |
| 4 | В т.ч. заработная плата наемных работников | 1 000 | 1 000 |
| 5 | ЕСН (26%), взносы в Пенсионный фонд, взнос по обязательному страхованию от несчастных случаев (0,2%) | 262 | 262 |
| 6 | Фиксированный платеж на страховую и накопительную часть трудовой пенсии за квартал | 450 | |
| 7 | Налогооблагаемая база (п. 1 - п. 2 - п. 3 - п. 5 - п. 6) | 49 288 | 49 738 |
| 8 | Налог на прибыль (24%) | | 11 937 |
| 9 | НДФЛ | 6 407 | |
| 10 | Итого налоговых обязательств | 88 119 | 93 199 |

Получается, что работать по общеустановленной системе налогообложения выгоднее в статусе ПБОЮЛ. Но и здесь есть свои подводные камни. Речь идет о расходах, принимаемых при исчислении налогооблагаемой базы ПБОЮЛ. ПБОЮЛ вправе учесть все экономически обоснованные расходы, связанные с извлечением дохода, но с этим-то как раз не все просто.

К примеру, хорошо, если у ПБОЮЛ есть офис, в котором он осуществляет свою деятельность. Но зачем тратить на офис, если это можно сделать и в квартире. Именно такая ситуация у огромного числа ПБОЮЛ.

И если расходы юридического лица на оплату коммунальных платежей, установку телефона, абонентскую плату за телефон и ряд других расходов, бесспорно, принимаются у юридического лица налоговыми органами, то в отношении ПБОЮЛ, ведущего предпринимательскую деятельность в месте проживания, ситуация иная.

Расходы на оплату коммунальных платежей, абонентской платы за телефон, установку телефона будут считаться личными расходами ПБОЮЛ, не связанными с предпринимательской деятельностью.

Расходы на использование личного автомобиля для предпринимательской деятельности, не связанной с перевозками, будет очень трудно обосновать в налоговом органе. И если расходы на GSM еще, может, и удастся списать, обосновав их подтверждающими документами, то на сумму

расходов на запчасти уменьшить налогооблагаемую базу не удастся. Такая же ситуация и в отношении целого ряда других расходов.

1.1.6. Требования по ведению налогового учета

Вообще требования по ведению налогового учета прописаны в ст. 313 Налогового кодекса РФ и относятся к исчислению налога на прибыль. Просто в практической деятельности уже сложился подход использовать термин "налоговый учет", говоря о порядке расчета налогооблагаемой базы по всем налогам.

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

Никаких особенностей в зависимости от того ПБОЮЛ налогоплательщик или юридическое лицо не предусмотрено. Правда, ПБОЮЛ не является плательщиком налога на прибыль, но, будучи плательщиком налога на доходы физических лиц, он имеет право применить профессиональный налоговый вычет в сумме фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов (п. 1 ст. 221 Налогового кодекса РФ).

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой "Налог на прибыль организаций".

Если же ПБОЮЛ является плательщиком единого налога, применяя упрощенную систему налогообложения, то п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ аналогично указывает, что расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций. То есть требования по ведению налогового учета для ПБОЮЛ и юридического лица равнозначны.

1.1.7. Выводы. Что выгоднее - ПБОЮЛ или юридическое лицо?

1. Правовой аспект.

Итак, как мы видим, гражданское законодательство декларирует равенство подхода к регулированию предпринимательской деятельности ПБОЮЛ и юридических лиц.

В целом с этим можно согласиться. Практика показывает, что какая-то дискриминация в отношении ПБОЮЛ отсутствует.

2. Ответственность за результаты деятельности юридического лица.

При выборе оптимальной формы юридического лица ответственность за результаты деятельности общества минимальна, распространяясь только на стоимость вклада в общество. ПБОЮЛ же отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание.

3. Величина организационных расходов.

Стоимость организационных расходов ПБОЮЛ колеблется в диапазоне 1550 - 2050 руб., а юридического лица от 3450 до 5400 руб.

4. Величина отвлеченных денежных средств.

ПБОЮЛ при проведении процедуры регистрации не нужно выводить средства из оборота. При регистрации же юридического лица придется отвлечь для оплаты не менее 50% уставного капитала минимально от 5000 руб. (для ООО и закрытого акционерного общества) до 50 000 руб. (для открытого акционерного общества).

5. Ограничения и дополнительные обязательства в зависимости от вида юридического лица.

Законодательством предусмотрены определенные дополнительные ограничения на занятие определенными видами деятельности для открытых акционерных обществ, а также требования более жесткого контроля в отношении их финансовой деятельности (обязательный аудит).

6. Ведение бухгалтерского учета.

В отношении ПБОЮЛ требования по ведению бухгалтерского учета максимально упрощены. Для ведения бухгалтерского учета юридического лица требуется уже определенная специальная подготовка хотя бы в рамках базовых знаний и более систематический подход. Хотя в отношении бухгалтерского учета специальных режимов налогообложения уровень сложности ведения учета практически одинаков.

7. Налогообложение ПБОЮЛ и юридических лиц.

Работать по общеустановленной системе налогообложения выгоднее как ПБОЮЛ, однако при применении специальных режимов налогообложения разница отсутствует.

Но у ПБОЮЛ частенько возникают проблемы с принятием при исчислении налогооблагаемой базы при общеустановленной системе налогообложения целого ряда затрат.

8. Ведение налогового учета.

Требования по ведению налогового учета формально одинаковы, но на практике к ПБОЮЛ относятся в данном вопросе менее требовательно.

9. Психологический аспект.

Преимущество на стороне юридического лица. Можно подвести итог и сделать "вывод вывода". И ПБОЮЛ, и юридическое лицо имеют и свои особые преимущества, и свои особые недостатки. Нельзя провести анализ и сказать, что вот для всех выгоднее создавать ПБОЮЛ или юридическое лицо. К сожалению, выводы не могут быть универсальны.

Для кого-то создать открытое акционерное общество и отвлечь недели на две 50 000 руб. покажутся непреодолимой преградой для создания данной организационно-правовой формы, другой же не увидит в этом ничего проблематичного.

Следовательно, только сам предприниматель, зная, чего он хочет, какой деятельностью будет заниматься, как будет вести дела, какими средствами располагает, кого хочет привлечь в качестве компаньонов или работников и множество других деталей, сможет на основе представленных данных и проведенного анализа решить, какая организационно-правовая форма для него выгоднее.

1.2. Государственная регистрация ПБОЮЛ и юридического лица

Порядок государственной регистрации юридических лиц при их создании, государственной регистрации физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей регулируется Федеральным законом от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей".

Государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (далее - государственная регистрация) - акты уполномоченного федерального органа исполнительной власти, осуществляемые посредством внесения в государственные реестры сведений о создании, реорганизации и ликвидации юридических лиц, приобретении физическими лицами статуса индивидуального предпринимателя, прекращении физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, иных сведений о юридических лицах и об индивидуальных предпринимателях в соответствии с Федеральным законом N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей".

В настоящий момент регистрирующим органом является ФНС России (Федеральная налоговая служба).

К важным изменениям можно отнести реализацию принципа "одно окно". Это означает, что теперь не нужно самим обходить все фонды, становясь на учет. Федеральным законом от 23 декабря 2003 г. N 185-ФЗ "О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации в части совершенствования процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" внесены изменения в действующее законодательство.

Теперь постановка на учет во внебюджетные фонды осуществляется в пятидневный срок считая с момента представления во внебюджетный фонд налоговиками сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей и представляемых в порядке, установленном Правительством РФ.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством РФ.

Сроки государственной регистрации в зависимости от того, регистрируется ПБОЮЛ или юридическое лицо, Федеральным законом N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" не различаются, и государственная регистрация осуществляется в срок не более чем пять рабочих дней со дня представления документов в регистрирующий орган (ст. 8).

Документы можно представить в регистрирующий орган лично, а можно отправить почтовым отправлением с объявленной ценностью при его пересылке и описью вложения. Иные способы представления документов в регистрирующий орган могут быть определены Правительством РФ.

Но в данном случае можно посоветовать не пожалеть времени на проезд и, может быть, даже очередь и отнести документы лично. Дело в том, что при приемке документов их просматривают и сразу говорят причины, по которым их не могут принять (бланк неустановленной формы, неправильное заполнение, неуказание всех необходимых данных и т.д.). То есть если с документами что-то не то, вы узнаете об этом сразу и сразу, не теряя времени, можете их подправить.

Если же документы отправлены почтой, то регистрация затягивается, и не просто затягивается, а, как правило, просто приостанавливается. Хорошо, если ошибка в оформлении одна. Если же их несколько, то в первом отказе о некоторых ошибках можно и не узнать. Вам ответят, что документы не приняты к регистрации по следующему основанию, укажут одно, а об остальных просто "забудут". И для того чтобы выяснить все недочеты в оформлении, придется вести длительную и активную переписку.

Кроме того, решение об отказе в государственной регистрации должно быть принято не позднее срока, установленного для государственной регистрации, то есть не более чем пять рабочих дней со дня представления документов в регистрирующий орган.

Решение об отказе в государственной регистрации направляется лицу, указанному в заявлении о государственной регистрации, с уведомлением о вручении такого решения.

Решение принимается в положенный срок, а вот о сроке отправки его заявителю в законе ничего не говорится. Поэтому вы рискуете долго ждать, чтобы просто получить почтовый отказ в регистрации.

А помимо всего указанного документы, отправляемые почтой, должны быть нотариально заверены, что означает новые расходы и дополнительные хлопоты.

1.2.1. Регистрация ПБОЮЛ

Государственная регистрация индивидуального предпринимателя осуществляется по месту его жительства.

Пример. Гражданин Мухин А.Л. зарегистрирован в Дмитровском районе Московской области, а фактически (без регистрации) проживает в Люберецком районе. Регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя он сможет осуществить только в Люберцах.

Порядок государственной регистрации ПБОЮЛ оговорен в ст. 22.1 Федерального закона N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей".

При государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя в регистрирующий орган представляются:

а) подписанное заявителем заявление о государственной регистрации по форме, утвержденной Правительством Российской Федерации;

б) копия основного документа физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя (в случае, если физическое лицо, регистрируемое в качестве индивидуального предпринимателя, является гражданином Российской Федерации).

И сразу возникает вопрос: какой документ считать основным документом физического лица? Паспорт гражданина РФ, только ли паспорт гражданина РФ? Указом Президента РФ от 13 марта 1997 г. N 232 "Об основном документе, удостоверяющем личность гражданина РФ на территории РФ" было определено, что основным документом, удостоверяющим личность гражданина РФ на территории России, является паспорт гражданина Российской Федерации.

Обратимся к Федеральному закону от 31 мая 2002 г. N 62-ФЗ "О гражданстве Российской Федерации". В ст. 10 данного Закона указано, что документом, удостоверяющим гражданство Российской Федерации, является паспорт гражданина Российской Федерации или иной основной документ, содержащий указание на гражданство лица. Виды основных документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации, определяются федеральным законом.

Таким образом, получаем, что основным документом гражданина РФ можно, безусловно, считать паспорт гражданина РФ. Но могут ли еще какие-то документы выступать в таком статусе? В соответствии с Указом Президента РФ от 21 декабря 1996 г. N 1752 "Об основных документах, удостоверяющих личность гражданина РФ за пределами РФ" основными документами, удостоверяющими личность гражданина Российской Федерации за пределами Российской Федерации, являются дипломатический паспорт, служебный паспорт и паспорт моряка (удостоверение личности моряка).

В Законе N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" не указано, какой основной документ должен представляться, так как все перечисленные документы можно считать основными, так что формально можно пробовать регистрироваться, скажем, по паспорту моряка. Однако считаем, что на практике регистрирующий орган будет придерживаться позиции, что "на территории РФ основным документом является паспорт РФ, и будьте любезны представить именно его и ничто другое".

В любом случае необходимо, чтобы в представленном документе содержались следующие данные:

- адрес места жительства физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя;

- дата и место рождения физического лица в соответствии с законодательством Российской Федерации или международным договором Российской Федерации.

Если в представленном документе они по какой-то причине отсутствуют, то дополнительно представляются копии документов, содержащих данную информацию. Подлинник или копия документа, подтверждающего в установленном законодательством России порядке адрес места жительства физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя, копия свидетельства о рождении физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя.

И обязательно представляется документ об уплате государственной пошлины. На этом список представляемых документов для совершеннолетних граждан РФ можно закончить. А вот несовершеннолетний, регистрируемый в качестве индивидуального предпринимателя, должен еще представить нотариально удостоверенное согласие родителей, усыновителей или попечителя на осуществление предпринимательской деятельности физическим лицом, регистрируемым в качестве индивидуального предпринимателя. Либо копию свидетельства о заключении брака физическим лицом, регистрируемым в качестве индивидуального предпринимателя, либо копию решения органа опеки и попечительства или копию решения суда об объявлении физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя, полностью дееспособным.

1.2.2. Регистрация юридического лица

Государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения указанного учредителями в заявлении о государственной регистрации постоянно действующего исполнительного органа, в случае отсутствия такого исполнительного органа - по месту нахождения иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности.

Пример. Учредители юридического лица проживают в Наро-Фоминском районе Московской области, однако деятельность осуществляют в Шатурском районе. Если адресом постоянно действующего исполнительного органа указать адрес одного из учредителей, то регистрацию придется осуществлять в Наро-Фоминском районе, что неудобно для осуществления деятельности по географическому признаку.

Поэтому было решено адресом постоянно действующего исполнительного органа указать адрес арендуемого в Шатурском районе офиса, что даст возможность осуществить регистрацию юридического лица в Шатурском районе.

При образовании юридического лица необходим более высокий уровень подготовки и планирования, так как и перечень документации, обязанной к представлению, шире, чем у ПБОЮЛ. Нельзя подходить к делу формально. По возможности положения учредительных документов должны быть тщательно продуманы, а не просто переписаны с образца.

Предположим, что необходимо создать открытое акционерное общество, уставный капитал которого в соответствии с законодательством должен быть не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату регистрации общества, то есть на текущий момент 100 000 руб. Соответственно, необходимо оплатить, внести на накопительный счет в банке, как минимум, 50 000 руб. А возможна такая ситуация, что не имеется даже 5000 руб. для оплаты 50 процентов уставного капитала ООО.

Денег нет. Что делать? Выходом может быть внесение в качестве вклада в уставный капитал общества неденежных вкладов, что должно быть прописано в учредительных документах. Но разберемся последовательно. Согласно ст. 12 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" учредительными документами общества являются учредительный договор и устав общества.

В случае несоответствия положений учредительного договора и положений устава общества приоритет как для участников общества, так и для третьих лиц имеют положения устава общества (п. 5 ст. 12 Закона N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

Требования к содержанию устава общества определяются п. 2 ст. 12 Закона N 14-ФЗ. Если при рассмотрении дела будет установлено, что в уставе общества содержатся положения, противоречащие Закону N 14-ФЗ и иным федеральным законам, они не должны применяться судом при разрешении возникшего спора. Об этом говорится в п. 5 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ от 9 декабря 1999 г. N 90/14 "О некоторых вопросах применения Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью".

В учредительном договоре учредители общества обязуются создать общество и определяют порядок совместной деятельности по его созданию. Учредительным договором определяются также состав учредителей (участников) общества, размер уставного капитала общества и размер доли каждого из учредителей (участников) общества, кроме того, размер и состав вкладов,

порядок и сроки их внесения в уставный капитал общества при его учреждении, ответственность учредителей (участников) общества за нарушение обязанности по внесению вкладов, условия и порядок распределения между учредителями (участниками) общества прибыли, состав органов общества и порядок выхода участников общества из общества.

Пример. Образец учредительного договора

Учредительный договор
общества с ограниченной ответственностью "Юность"

Мы, граждане Российской Федерации,

- Засилов Геннадий Михайлович, проживающий по адресу: 378000, г. Ленинск, ул. Мира, д. 14, кв. 71, 1966 года рождения, паспорт 15 01 N 210239, выдан ОВД Ленинского района г. Ленинска 20 августа 2001 г.;

- Васильев Дмитрий Васильевич, проживающий по адресу: 378012, г. Ленинск, ул. Печатников, д. 101, кв. 55, 1976 года рождения, паспорт 15 00 N 212958, выдан ОВД Ленинского района г. Ленинска 13 июня 2001 г.;

- Яшкин Валентин Васильевич, проживающий по адресу: 378037, г. Ленинск, ул. Карла Маркса, д. 3, 1969 года рождения, паспорт 15 04 N 032572, выдан ОВД Советского района г. Ленинска 17 июня 2003 г.,

далее именуемые "Участники", на основании Гражданского кодекса Российской Федерации, Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" заключили настоящий Договор о нижеследующем:

Статья 1. Предмет Договора

Участники на основании объединения своих вкладов обязуются создать общество с ограниченной ответственностью "Юность", далее именуемое "Общество".

1.1. Участники обязуются внести вклады в соответствии с условиями настоящего Договора и Устава Общества. Затраты по созданию Общества стороны несут пропорционально долям в уставном капитале.

1.2. Участники Общества несут ответственность по обязательствам, связанным с его созданием и возникающим до государственной регистрации Общества. Общество несет ответственность по обязательствам Участников, связанным с его созданием, только в случае последующего решения об этом высшего органа руководства Общества.

1.3. Все споры и разногласия, связанные с созданием Общества, разрешаются по взаимному согласию сторон либо передаются на рассмотрение в соответствующий суд.

Статья 2. Наименование и место нахождения Общества

2.1. Полное наименование Общества: Общество с ограниченной ответственностью "Юность".
Сокращенное наименование Общества: на русском языке ООО "Юность".

2.2. Место нахождения Общества: Российская Федерация, 378012, г. Ленинск, ул. Печатников, д. 101, кв. 55.

2.3. Почтовый адрес Общества: 378012, г. Ленинск, ул. Печатников, д. 101, кв. 55.

2.4. Общество создано на неограниченный срок деятельности.

Статья 3. Цель создания и предмет деятельности

3.1. Основной целью создания Общества является извлечение прибыли его Участниками на основе удовлетворения потребностей граждан, хозяйственных обществ и любых других законных образований в товарах, работах и услугах, предлагаемых Обществом.

3.2. Предмет деятельности Общества определяется Уставом Общества.

Статья 4. Уставный капитал Общества. Доли Участников в Уставном капитале. Вклады участников в Уставный капитал

4.1. Уставный капитал Общества складывается из номинальной стоимости вкладов его Участников и составляет 120 000,00 (Сто двадцать тысяч рублей 00 копеек) руб.

4.2. Стоимость вклада Засилова Геннадия Михайловича равна номинальной стоимости его доли в Уставном капитале и составляет 39 996,00 (Тридцать девять тысяч девятьсот девяносто шесть рублей 00 копеек) руб., что соответствует 33,33% Уставного капитала.

4.3. Стоимость вклада Васильева Дмитрия Васильевича равна номинальной стоимости его доли в Уставном капитале и составляет 39 996,00 (Тридцать девять тысяч девятьсот девяносто шесть рублей 00 копеек) руб., что соответствует 33,33% Уставного капитала.

4.4. Стоимость вклада Яшкина Валентина Васильевича равна номинальной стоимости его доли в Уставном капитале и составляет 40 008,00 (Сорок тысяч восемь рублей 00 копеек) руб., что соответствует 33,34% Уставного капитала.

4.5. Уставный капитал Общества формируется Участниками денежными средствами в соответствии с п. 6 ст. 66 Гражданского кодекса РФ и неденежными ценностями, имеющими денежную оценку.

Формирование Уставного капитала Общества денежными и неденежными средствами производится в следующих размерах:

- Засиловым Геннадием Михайловичем денежными средствами в сумме 40 000 (Сорок тысяч рублей 00 копеек) руб.;

- Васильевым Дмитрием Васильевичем денежными и неденежными средствами в общей сумме 40 000 (Сорок тысяч рублей 00 копеек) руб., в т.ч.:

- денежными средствами в сумме 17 000,00 (Семнадцать тысяч рублей 00 копеек) руб.;

- неденежными средствами в общей сумме 23 000 (Двадцать три тысячи рублей 00 копеек) руб., в том числе:

1. ИсклЮчительным правом на использование базы данных в денежной оценке 12 000 (Двенадцать тысяч руб. 00 коп.).

2. Принтером, бывшим в употреблении 27 месяцев, в денежной оценке 11 000 (Одиннадцать тысяч рублей 00 копеек);

- Яшкиным Валентином Васильевичем денежными средствами в сумме 40 000 (Сорок тысяч рублей 00 копеек) руб.

Денежная оценка неденежных вкладов в Уставный капитал Общества, вносимых Участниками Общества и принимаемыми в Общество третьими лицами, утверждается решением Общего собрания Участников Общества, принимаемым всеми Участниками Общества единогласно.

А в связи с тем что доля Участника Общества в Уставном капитале Общества, оплачиваемая неденежным вкладом, составляет более двухсот минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации Общества, то денежная оценка неденежных вкладов, утвержденная решением Общего собрания Участников Общества, должна быть подтверждена оценкой независимого оценщика.

4.6. Оплата Уставного капитала производится Учредителями пропорционально их долям в Уставном капитале.

4.7. Освобождение Участников от обязанности внесения вклада в Уставный капитал Общества, в том числе путем зачета требований к Обществу, не допускается.

4.8. Участники Общества должны оплатить не менее 50% Уставного капитала на момент государственной регистрации Общества. Оставшиеся 50% Уставного капитала вносятся Участниками в течение года с момента государственной регистрации Общества.

4.9. В случае неполной оплаты уставного капитала Общества в течение года с момента его государственной регистрации Общество должно или объявить об уменьшении своего Уставного капитала до фактически оплаченного его размера и зарегистрировать его уменьшение в установленном порядке, или принять решение о ликвидации Общества.

Статья 5. Порядок распределения прибыли

5.1. Финансовые ресурсы Общества формируются за счет выручки от реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг и кредитов, а также других финансовых средств. Из выручки от реализации продукции, работ, услуг и иных поступлений возмещаются материальные и другие приравненные к ним затраты, расходы на оплату труда, вносятся налоги и страховые платежи, уплачиваются проценты за кредит. Оставшаяся часть прибыли поступает в полное распоряжение Общества и может быть распределена по решению Общего собрания между Участниками пропорционально внесенным вкладам в Уставный капитал Общества с учетом ограничений, предусмотренных ст. 29 Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью".

Статья 6. Органы управления Обществом. Общее собрание Участников Общества

6.1. Высшим органом управления Общества является Общее собрание Участников, состоящее из всех Участников или назначенных ими представителей. Представители могут быть постоянными или назначенными на определенный срок. Вопросы, относящиеся к исключительной компетенции Общего собрания Участников Общества, и порядок проведения Общего собрания изложены в разд. 11 Устава Общества.

Статья 7. Директор Общества

7.1. Главой исполнительного органа Общества является Директор, осуществляющий руководство текущей деятельностью Общества. Директором может быть выбран по обоюдному согласию один из Участников или, при согласии всех Участников, может быть оформлено лицо по найму, не являющееся Участником Общества.

Статья 8. Порядок отчуждения доли Участника в Уставном капитале Общества

8.1. Любой Участник Общества вправе выйти из Общества независимо от согласия других его Участников. Порядок отчуждения доли Участника в Уставном капитале Общества изложен в разд. 8 Устава Общества.

Статья 9. Ответственность сторон

9.1. В случае если какой-либо Участник не исполняет или ненадлежащим образом исполняет свои обязанности, определенные в настоящем Договоре, то этот Участник обязан возместить

другим Участникам убытки, нанесенные неисполнением или исполнением ненадлежащим образом своих обязательств.

9.2. Под убытками понимается прямой действительный ущерб. Возмещение недополученных доходов не производится.

Статья 10. Расторжение Договора

10.1. Договор может быть расторгнут по взаимному согласию Участников в согласованном ими порядке.

10.2. При ликвидации Общества настоящий Договор расторгается одновременно с ликвидацией.

Статья 11. Изменение Договора

11.1. Изменения и дополнения к настоящему Договору оформляются письменно, подписываются надлежащим образом и регистрируются в установленном порядке.

11.2. Если какое-либо из положений Договора является или станет недействительным, то это не отменяет других положений.

Настоящий Договор составлен на 4 страницах в 4 экземплярах, каждый из которых имеет одинаковую юридическую силу и действует с момента его подписания в течение всего времени деятельности Общества.

Реквизиты и подписи участников:

Засилов Геннадий Михайлович,

проживающий по адресу: 378000, г. Ленинск, ул. Мира, д. 14, кв. 71, 1966 года рождения, паспорт 15 01 N 210239, выдан ОВД Ленинского района г. Ленинска 20 августа 2001 г.;

Васильев Дмитрий Васильевич,

проживающий по адресу: 378012, г. Ленинск, ул. Печатников, д. 101, кв. 55, 1976 года рождения, паспорт 15 00 N 212958, выдан ОВД Ленинского района г. Ленинска 13 июня 2001 г.;

Яшкин Валентин Васильевич,

проживающий по адресу: 378037, г. Ленинск, ул. Карла Маркса, д. 3, 1969 года рождения, паспорт 15 04 N 032572 выдан ОВД Советского района г. Ленинска 17 июня 2003 г.

Таким образом, именно в учредительном договоре должны быть прописаны особенности формирования уставного капитала.

Об этом же (в отношении договора о создании общества) говорят п. 2 ст. 34 и п. 5 ст. 9 Закона N 208-ФЗ "Об акционерных обществах". Правда, п. 5 ст. 9 Закона N 208-ФЗ исключает договор о создании общества из числа учредительных документов акционерного общества. Аналогичное утверждение с дополнительными комментариями содержится в п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 ноября 2003 г. N 19 "О некоторых вопросах применения Федерального закона "Об акционерных обществах".

Но суть от этого не меняется. Необходимые условия должны быть прописаны в учредительном договоре для ООО или договоре о создании общества для АО.

Право на внесение в уставный капитал общества ценных бумаг, других вещей или имущественных прав либо иных прав, имеющих денежную оценку, представляется ст. 15 Закона N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" для ООО, п. 2 ст. 34 Закона N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" для АО. А также п. 6 ст. 66 Гражданского кодекса РФ для тех и других.

Денежная оценка неденежных вкладов в уставный капитал ООО, вносимых участниками общества и принимаемыми в общество третьими лицами, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно, а денежная оценка неденежных вкладов в уставный капитал АО производится по соглашению между учредителями.

То есть требования по формированию уставного капитала и в отношении ООО, и в отношении АО достаточно сходны. Хотя, как мы видим, есть и отличия. В ООО в такой ситуации требуется единогласное утверждение (см. также п. 7 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ от 9 декабря 1999 г. N 90/14 "О некоторых вопросах применения Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью"), в АО только соглашение между учредителями, которое не всегда может быть единогласным.

Есть и другое существенное различие при оплате уставного капитала ООО и АО неденежными средствами. Так, в отношении АО законодательство не содержит требований о привлечении независимого оценщика для денежной оценки имущества, вносимого в оплату акций при его создании. Такое требование установлено только в отношении оплаты неденежными средствами дополнительных акций.

Пример. При создании АО соглашением между учредителями было решено 50% акций оплатить неденежными средствами.

По согласованной учредителями денежной оценке стоимость вносимого в АО имущества составила 250 000 руб. Так как акции оплачиваются неденежными средствами при создании общества, то оценка независимым оценщиком не требуется.

При оплате вклада в ООО оценщик может также не понадобиться, но только в случае, если неденежный вклад не превышает двухсот минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества. В "перевод" на рубли получаем 20 000 руб.

Если учесть, что подавляющее большинство учредителей при создании ООО устанавливает минимальный размер уставного капитала, то есть 10 000 руб., то получаем, что и при создании ООО, как правило, независимый оценщик не требуется. Но если речь идет о достаточно большом размере уставного капитала и о достаточно большом неденежном вкладе, то необходимо учитывать дополнительные хлопоты и дополнительные немаленькие платежи за оценку.

Пример. Размер уставного капитала образуемого ООО был определен участниками в сумме 100 000 руб. При этом было решено 25% уставного капитала оплатить неденежными средствами. 25 000 руб. превышают установленный законодательством предел 20 000 руб., при котором независимый оценщик не требуется, следовательно, необходимо заключение независимого оценщика.

При этом такой подход очень недалководный. Оценщику за услуги придется уплатить как минимум 2000 руб., поэтому гораздо проще оценить неденежный вклад, скажем, в сумме 19 999 руб. и не нести дополнительных расходов.

Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества и советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Пример. Решением общего собрания участников общества, принятого всеми участниками общества единогласно, денежная оценка неденежного вклада составила 50 000 руб.

В связи с тем что по таким суммам законодательство требует заключение независимого оценщика, такая оценка была произведена.

Однако по заключению оценщика стоимость имущества можно оценить только в 40 000 руб. Следовательно, неденежные средства, внесенные в уставный капитал, будут стоить 40 000 руб.

Законодательство ничего не говорит о действиях в ситуации, когда величина оценки, произведенной независимым оценщиком, выше оценки, произведенной учредителями общества. На наш взгляд, в этом случае у учредителей есть два пути. Путь первый - принять сумму оценщика, путь второй, если по каким-то причинам будет более выгодным, - принять собственную, меньшую оценку.

Пример. Решением общего собрания участников общества, принятого всеми участниками общества единогласно, денежная оценка неденежного вклада составила 100 000 руб.

По заключению оценщика стоимость имущества можно оценить в 120 000 руб. Посчитав, что им выгоднее оставить стоимость неденежного вклада в размере 100 000 руб. и что законодательство не содержит ограничений на этот счет, учредители так и сделали.

При этом все прекрасно знают, что на дворе полурыночные или рыночные, в зависимости от трактовки разных источников, отношения и что оценщик, как и любой другой участник рыночных отношений, заинтересован в привлечении клиента. Поэтому спектр предлагаемых услуг может быть и расширен за счет различных уступок клиенту.

Возникает вопрос: что мешает учредителям договориться с оценщиком и получить нужное заключение? А мешают или, по крайней мере, в достаточной степени ограничивают возможность сговора положения законодательства, в соответствии с которым в случае внесения в уставный капитал общества неденежных вкладов участники общества и независимый оценщик в течение трех лет с момента государственной регистрации общества или соответствующих изменений в уставе общества солидарно несут при недостаточности имущества общества субсидиарную ответственность по его обязательствам в размере превышения стоимости неденежных вкладов.

Речь идет об ООО, так как еще раз напомним, что при создании АО привлекать независимого оценщика для денежной оценки имущества, вносимого в оплату акций, не нужно. Подтверждением оплаты 50% уставного капитала денежными средствами будет служить квитанция банка о внесении денежных средств на накопительный счет в банке.

Если оплата произведена неденежными средствами, то учредители к моменту государственной регистрации общества должны иметь документы, подтверждающие наличие у

них соответствующего имущества или имущественных прав. Звучит достаточно просто. Однако именно здесь обычно возникают сложности. Если речь идет об имуществе, не требующем какой-то специальной регистрации, то все действительно просто.

Пример. В соответствии с учредительным договором ООО часть уставного капитала оплачивается неденежными средствами, а именно компьютером, вносимым в качестве вклада в уставный капитал.

На основании учредительного договора был оформлен акт приема-передачи компьютера в уставный капитал ООО, который и был приложен в качестве документа, подтверждающего оплату 50% уставного капитала при государственной регистрации общества.

Если же в качестве вклада в уставный капитал передается, например, здание и переход права собственности требует государственной регистрации, то тут возникает сложность. Регистрация права собственности производится на конкретное лицо - физическое или юридическое, при этом юридическое лицо прилагает копии учредительных документов и документов о госрегистрации общества. Но ведь до момента государственной регистрации общества конкретное лицо как раз-то и отсутствует и никаких документов о госрегистрации не имеется. Решить данную коллизию далеко не просто.

Говоря об оплате 50% уставного капитала на момент госрегистрации общества, нельзя и забывать, как это делают немалое число учредителей, и об оставшихся 50% уставного капитала. Статья 16 Закона N 14-ФЗ и ст. 34 Закона N 208-ФЗ говорят о том, что каждый учредитель общества должен полностью внести свой вклад в уставный капитал общества. То есть оплатить акции общества, распределенные при его учреждении, в течение срока, который определен учредительным договором (договором о создании общества) и который не может превышать одного года с момента государственной регистрации общества.

А ст. 90 Гражданского кодекса РФ (в отношении ООО) также говорит о том, что при нарушении этой обязанности общество должно либо объявить об уменьшении своего уставного капитала и зарегистрировать его уменьшение в установленном порядке, либо прекратить свою деятельность путем ликвидации.

В то же время нельзя не прокомментировать, что на данный момент требование Гражданского кодекса РФ достаточно формально. Предположим, что вклад (акции) не оплачены в течение года и уменьшение уставного капитала не произведено. Ликвидация общества должна производиться в судебном порядке. А кто выступит инициатором этого процесса?

В п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 ноября 2003 г. N 19 перечислены следующие возможные инициаторы ликвидации общества - органы, осуществляющие государственную регистрацию юридических лиц, либо иные государственные органы или органы местного управления, которым федеральным законом предоставлено право на предъявление таких требований.

В принципе это могут быть также кредиторы и прочие лица. Но практически это не нужно никому, если, конечно, нет какой-то заинтересованности конкретного лица в таком контроле. Именно поэтому достаточно многие общества работают с нарушением требований законодательства в части полной оплаты уставного капитала в течение года с момента государственной регистрации общества.

Хотя, по нашему мнению, это достаточно неразумно. Да, непосредственной опасности для деятельности общества в случае нарушения данных требований законодательства, как правило, не имеется, но в то же время зачем оставлять рычаг давления на себя, если провести оплату уставного капитала (акций) очень несложно.

В отношении неоплаченных в течение года оставшихся 50% акций АО пп. 3 п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 ноября 2003 г. N 19 разъясняет следующее.

В случае неполной оплаты акций учредителями в течение года с момента государственной регистрации общества (или в срок, предусмотренный договором о создании общества, который может быть менее года) право собственности на акции, цена размещения которых соответствует неуплаченной сумме, переходит к обществу.

Общество вправе осуществлять правомочия собственника в отношении указанных акций в пределах, установленных законодательством. Акции, право собственности на которые перешло к обществу, не предоставляют права голоса, не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды. Общество обязано распорядиться этими акциями лишь способом, предусмотренным Законом N 208-ФЗ: реализовать их по цене не ниже номинальной стоимости не позднее года после приобретения; в противном случае общество обязано принять решение об уменьшении своего уставного капитала с погашением соответствующих акций. Общество не вправе передавать находящиеся в его собственности акции в залог, отчуждать их безвозмездно или по цене более низкой, чем указана в Законе (ниже номинальной стоимости). Сделки, заключенные обществом с нарушением указанных ограничений, являются ничтожными.

Если акционерное общество не реализовало в установленный срок находящиеся в его собственности акции и не приняло в разумный срок решение об уменьшении уставного капитала, оно, аналогично ООО, может быть ликвидировано в судебном порядке.

Для выяснения судопроизводства, в том числе подведомственность споров, будет полезным обратиться к п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 9 декабря 2002 г. N 11 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации". В нем говорится следующее.

Дела, предусмотренные ст. 33 Арбитражного процессуального кодекса РФ:

- о несостоятельности (банкротстве);
- по спорам о создании, реорганизации и ликвидации организаций;
- об отказе в государственной регистрации, уклонении от государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей;
- между акционером и акционерным обществом, участниками иных хозяйственных товариществ и обществ, вытекающим из деятельности хозяйственных товариществ и обществ, за исключением трудовых споров;
- о защите деловой репутации в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;
- другие дела, возникающие при осуществлении предпринимательской и иной экономической деятельности, в случаях, предусмотренных федеральным законом), подлежат рассмотрению в арбитражных судах независимо от того, являются ли участниками правоотношений, из которых возник спор или требование, юридические лица, индивидуальные предприниматели или иные организации и граждане.

В том числе подлежат рассмотрению в арбитражных судах дела о несостоятельности (банкротстве), споры о создании, реорганизации и ликвидации организаций, споры об отказе в государственной регистрации, уклонении от государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, споры между акционером и акционерным обществом, участниками иных хозяйственных товариществ и обществ, вытекающие из деятельности хозяйственных товариществ и обществ (за исключением трудовых споров), а также дела о защите деловой репутации в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности и другие дела, возникающие при осуществлении предпринимательской и иной экономической деятельности, в случаях, предусмотренных федеральным законом.

Арбитражным судам подведомственны дела по спорам о создании, реорганизации и ликвидации юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, об отказе в государственной регистрации, уклонении от государственной регистрации коммерческих организаций, а также иных организаций, деятельность которых связана с осуществлением предпринимательской и иной экономической деятельности.

Дела по спорам о создании, реорганизации и ликвидации, а также по спорам об отказе в государственной регистрации, уклонении от государственной регистрации других организаций (некоммерческих организаций, в том числе общественных объединений и организаций, политических партий, общественных фондов, религиозных объединений и др.), не имеющих в качестве основной цели своей деятельности извлечение прибыли, не подлежат рассмотрению арбитражными судами.

Но вот все решено, все распланировано, учредительные документы подготовлены, нужно приступать непосредственно к регистрации общества.

При государственной регистрации создаваемого юридического лица в регистрирующий орган представляются:

а) подписанное заявителем заявление о государственной регистрации по форме, утвержденной Правительством Российской Федерации.

В заявлении подтверждается, что представленные учредительные документы соответствуют установленным законодательством Российской Федерации требованиям к учредительным документам юридического лица данной организационно-правовой формы, а сведения, содержащиеся в этих учредительных документах, иных представленных для государственной регистрации документах, заявлении о государственной регистрации, достоверны. А также, что при создании юридического лица соблюден установленный для юридических лиц данной организационно-правовой формы порядок их учреждения, в том числе оплаты уставного капитала (уставного фонда, складочного капитала, паевых взносов) на момент государственной регистрации, и в установленных законом случаях согласованы с соответствующими государственными органами и (или) органами местного самоуправления вопросы создания юридического лица;

б) решение о создании юридического лица в виде протокола, договора или иного документа в соответствии с законодательством Российской Федерации;

в) учредительные документы юридического лица (подлинники или засвидетельствованные в нотариальном порядке копии);

г) документ об уплате государственной пошлины.

В отношении достоверности данных, представляемых при регистрации общества, можно указать, что меры контроля неуклонно повышаются.

В частности, производится сопоставление заявлений в органы внутренних дел по поводу утраты личного паспорта с паспортными данными, указанными в учредительных документах. Если оказывается, что владелец потерянного паспорта не имеет никакого отношения к зарегистрированному обществу, то данный факт для налоговых органов является показателем нечистоплотности организации со всеми вытекающими отсюда последствиями.

Показательным будет решение Постановления Президиума ВАС РФ от 21 мая 2002 г. N 9957/01, растиражированное Письмом МНС России от 23 июля 2002 г. N ШС-6-14/1057 для нижестоящих налоговых органов.

Предприятию было отказано в возмещении из бюджета крупной суммы НДС на основании того, что данные в учредительные документы внесены неизвестным лицом по утерянному паспорту. Следовательно, не имеют юридической силы и назначения на должность генерального директора, якобы подписанные от имени лица, потерявшего паспорт. А ведь лицо, претендующее на возмещение из бюджета спорной суммы и обратившееся через уполномоченного представителя за судебной защитой, обязано представить суду необходимые доказательства, включая подтверждение полномочий, содержащих достоверные сведения. Дело было направлено на новое рассмотрение в первую инстанцию арбитражного суда.

1.2.3. Ответственность за осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации, а также уклонение от постановки на учет в налоговом органе

Легко можно убедиться, что организационные расходы на регистрацию ПБОЮЛ или юридического лица невелики, однако всегда находятся желающие или сэкономить, или обойти хлопоты в виде беготни для оформления документов при регистрации.

Сразу можно сказать, что ведение такой "подпольной" деятельности может быть по вкусу только отдельным любителям трудностей, так как хлопоты по организации "подполья" намного больше и обходятся намного дороже законопослушной деятельности.

В частности, наказанию за осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации посвящена ст. 14.1 КоАП РФ. В соответствии с п. 1 указанной статьи осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или без государственной регистрации в качестве юридического лица влечет наложение административного штрафа в размере от пяти до двадцати минимальных размеров оплаты труда.

На первый взгляд, немного, но это если не учитывать наказания, "припасенные" для таких любителей Налоговым кодексом РФ. Ведь не зарегистрировавшись в качестве ПБОЮЛ или юридического лица, не осуществишь и постановку на налоговый учет.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Налоговый кодекс РФ дает понятие налогового правонарушения (ст. 106) и устанавливает основания, порядок и меры налоговой ответственности.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации. Так что очень даже возможно быть одновременно привлеченным к административной, налоговой и другой ответственности.

Пример. Михасев А.Д. осуществлял предпринимательскую деятельность без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя и без постановки на налоговый учет. Его можно привлечь к административной ответственности в соответствии с КоАП РФ и ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Перечень налоговых правонарушений и мер ответственности за их совершение содержится в гл. 16 Налогового кодекса РФ. Меры ответственности за уклонение от постановки на учет в налоговом органе оговорены в ст. 117 Налогового кодекса РФ.

Уклонением от постановки на налоговый учет Налоговый кодекс РФ называет ситуацию, когда налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность без постановки на учет в налоговом органе. Ведение такой деятельности влечет взыскание штрафа в размере десяти процентов от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее двадцати тысяч рублей.

Пример. Несколько физических лиц решило организовать ООО.

Не дожидаясь окончания госрегистрации юридического лица, учредители общества от имени общества совершили сделку, доход от которой составил 8000 руб.

Уже после совершения сделки были осуществлены госрегистрация ООО и постановка на налоговый учет. В этом случае 10% от 8000 руб. составит 800 руб. < 20 000 руб., в связи с чем штраф, наложенный на ООО за совершение налогового правонарушения, будет равен 20 000 руб., а в случае привлечения ООО к административной ответственности административный штраф составит от пяти до двадцати минимальных размеров оплаты труда.

На подготовительный этап уходит немало времени, и непросто сразу получить какой-либо доход. Означает ли это, что при отсутствии дохода лицо, не ставшее на налоговый учет, ничего не будет платить?

Под ведением деятельности следует понимать осуществление организацией или индивидуальным предпринимателем любых операций, даже если они не принесли ему доход. Следовательно, вне зависимости от того, есть доход или нет дохода, такому лицу придется уплатить как минимум 20 000 руб.

Пример. ООО "Лилипут", зарегистрированное 5 июля, заключило 1 июля договор аренды помещения под офис. На налоговый учет ООО было поставлено 5 июля, следовательно, налицо деятельность, осуществленная до момента постановки на налоговый учет.

Штраф, наложенный на предприятие, составит 20 000 руб.

В то же время уж если возникла такая ситуация, то, может быть, и не стоит спешить с оплатой. Дело в следующем. Осуществление деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней.

Пример. ООО, не пройдя процедуру государственной регистрации, осуществляло предпринимательскую деятельность и извлекало доход. Срок непостановки на налоговый учет превысил 3 месяца. За это период ООО получило доход в сумме 80 000 руб.

Размер штрафа составит:

$80\ 000\ \text{руб.} \times 20\% : 100\% = 20\ 000\ \text{руб.}$

Вроде бы получается, что чем больше срок непостановки на учет, тем больше штраф. Но это только на первый взгляд. В результате технической ошибки (которых немало имеется в Кодексе) разработчиков Кодекса возникает парадоксальная ситуация, когда за уклонение от постановки на налоговый учет в течение трех месяцев при отсутствии дохода предприятие уплатит штраф не менее 20 000 руб., а уклонение от постановки на налоговый учет более трех месяцев "обойдется" предприятию бесплатно, так как минимальная сумма штрафа при этом отсутствует.

Пример. ООО, не пройдя процедуру государственной регистрации, осуществляло предпринимательскую деятельность, но дохода за данный период не получило.

Штраф при постановке на налоговый учет в течение трех месяцев с момента начала деятельности должен составить 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 000 руб.

В связи с отсутствием доходов штраф будет равен 20 000 руб. Но, если заявление о постановке будет подано в срок, превышающий 90 дней, то штраф должен составить 20 процентов доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней. В связи с отсутствием дохода штраф будет равен 0.

Это мы рассмотрели административную и налоговую ответственности. Но есть еще один вид ответственности, без преувеличения его можно назвать самым убедительным. Это уголовная ответственность.

Обратимся к Уголовному кодексу РФ, а именно к ст. 171 "Незаконное предпринимательство". Данные меры ответственности очень серьезны, чтобы можно было их привести полностью. Осуществление предпринимательской деятельности без регистрации или с нарушением правил регистрации, а равно представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, документов, содержащих заведомо ложные сведения, наказывается штрафом в размере до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до двух лет, либо обязательными

работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев.

То же деяние, совершенное организованной группой, сопряженное с извлечением дохода в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от ста тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет со штрафом в размере до восьмидесяти тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев либо без такового.

При этом для целей указанной статьи УК РФ доходом в крупном размере признается доход, сумма которого превышает двести минимальных размеров оплаты труда, доходом в особо крупном размере - доход, сумма которого превышает пятьсот минимальных размеров оплаты труда.

1.3. Постановка на налоговый учет, открытие счетов, лицензирование, сертификация и экспертиза

1.3.1. Постановка на налоговый учет

В соответствии со ст. 83 Налогового кодекса РФ в целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации.

В настоящее время постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Таким образом, организации и ПБОЮЛ заявление о постановке на налоговый учет не подают.

То есть эти процедуры были искусственно разъединены и предприятие или ПБОЮЛ, законопослушно пройдя процедуру госрегистрации и по каким-то причинам своевременно не подав заявление о постановке на налоговый учет, могло быть привлечено к ответственности на основании ст. 116 Налогового кодекса РФ. Она предусматривает штраф за нарушение налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения в сумме 5000 руб., а за нарушение налогоплательщиком установленного срока более чем на 90 дней - штраф в размере 10 000 руб.

Статья 116 Налогового кодекса РФ является действующей и в настоящий момент, хотя можно смело говорить о ее фактической неприменимости, в связи с изменением порядка постановки на налоговый учет. Можно только порадоваться тому, что разум наконец-то возобладал и искусственные алогичные процедуры, и меры наказания за их совершение уходят в прошлое.

1.3.2. Открытие расчетного счета

Открыть счет в банке абсолютно несложно, хотя и здесь есть свои особенности, с которыми стоит ознакомиться. На основании п. 1 ст. 86 Налогового кодекса РФ банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Пример. ООО "Салют" прошло процедуру госрегистрации, однако еще не получило свидетельство о постановке на учет в налоговом органе. Несмотря на это, представителем организации была предпринята попытка открытия расчетного счета в банке, которая закончилась неудачей. Основанием отказа послужило отсутствие свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Открыв расчетный счет без свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, банк подвергнется штрафу в размере 10 000 руб. (ст. 132 Налогового кодекса РФ).

Для открытия расчетного счета необходимо представить, как минимум, следующий пакет документов:

- заявление на открытие счета, подписанное ПБОЮЛ или должностными лицами организации, имеющими право подписи;
- документы о государственной регистрации ПБОЮЛ или юридического лица;
- свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;
- нотариально заверенная карточка с образцами подписи и оттиском печати;

- приказ о назначении директора предприятия для юридических лиц и главного бухгалтера, если данное должностное лицо будет иметь право подписи платежных документов.

Банк в зависимости от осуществляемой политики может потребовать представить дополнительные документы. А вот справку, подтверждающую регистрацию в качестве страхователя в исполнительных органах Фонда социального страхования, должны требовать все банки. Письмом МНС России от 29 января 2001 г. N MM-6-12/80@ указывалось, что законодательством Российской Федерации не предусмотрено представление организациями и индивидуальными предпринимателями в банки документа, подтверждающего их регистрацию в государственных внебюджетных фондах, при открытии ими расчетных и иных счетов. Но это Письмо было отменено Письмом МНС России от 18 июля 2002 г. N MM-6-09/1017@ "Об отмене Письма МНС России от 29 января 2001 г. N MM-6-12/80@ "О предоставлении организациями и индивидуальными предпринимателями документа, подтверждающего их регистрацию в государственных социальных внебюджетных фондах".

Письмо ФСС РФ от 25 сентября 2002 г. N 02-18/06-6821 "О форме сообщения банков исполнительным органам Фонда об открытии или закрытии расчетных (текущих) и иных счетов страхователями" дает дополнительные комментарии ситуации и оговаривает, что сообщение в банк представляется на бланке установленной формы. По заполнении первая часть бланка направляется в исполнительный орган Фонда по месту регистрации организации - клиента банка, где подшивается в учетное дело страхователя. Вторая часть бланка остается в банке для контроля.

Когда же все необходимые документы будут представлены в банк и счет будет открыт, банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета.

Налоговый кодекс РФ предусматривает за несоблюдение данного требования штрафные санкции для банка (ст. 132 Налогового кодекса РФ).

Обязанность сообщить в налоговый орган об открытии (впрочем, и закрытии тоже) расчетного счета предусмотрена и для самих налогоплательщиков (п. 2 ст. 23 Налогового кодекса РФ). За нарушение указанного срока ст. 118 Налогового кодекса РФ предусмотрена ответственность в виде взыскания штрафа в сумме 5000 руб.

Пример. ООО открыло расчетный счет 20 апреля 2006 г., но информация об открытии счета была подана в налоговый орган с опозданием, лишь 12 мая 2006 г.

Нарушив 10-дневный срок подачи извещения об открытии счета в банке, предприятие тем самым "заработало" штрафные санкции в размере 5000 руб.

Сообщение об открытии/закрытии расчетного счета подается на бланке установленной формы. Но важно твердо знать, что мера ответственности предусмотрена лишь за нарушение срока, установленного Налоговым кодексом РФ, а не за нарушение формы такого сообщения.

Пример. Предприятие произвело открытие расчетного счета, о чем в положенный срок известило налоговый орган, представив, однако, не специально установленный для этого бланк, а информационное письмо.

Несмотря на это обстоятельство, организация формально выполнила требование о постановке на налоговый учет и не может быть привлечена к ответственности за подачу заявления в форме, которая отличается от установленной.

Обратимся к арбитражной практике. При рассмотрении аналогичного дела судом было установлено, что налогоплательщиком была представлена информация об открытии расчетного счета налоговому органу в день его открытия. Однако сведения о расчетном счете были указаны в заявлениях на выдачу патента и о переводе на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, а не в специально предусмотренном бланке. Таким образом, срок представления указанной информации не был нарушен налогоплательщиком. Суд, принимая решение в пользу налогоплательщика, указал, что при таких обстоятельствах несоблюдение формы сообщения об открытии счета не может являться основанием для привлечения к ответственности в соответствии со ст. 118 Налогового кодекса РФ (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 1 августа 2000 г. N A05-1985/00-119/4).

Хотя имеется и решение суда с абсолютно противоположным выводом. Правда, и ситуация сложилась несколько иная. Речь идет, в частности, о Постановлении ФАС Московского округа от 4 декабря 2003 г. по делу N КА-А40/9831-03.

Индивидуальный предприниматель исполнил требование законодательства об извещении налогового органа об открытии расчетного счета в банке путем указания на титульном листе книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих

упрощенную систему налогообложения, полученной предпринимателем в налоговом органе и заверенной сотрудником отдела декларирования налоговой инспекции, номера открытого расчетного счета.

Суд посчитал, что доказательств письменного сообщения предпринимателем налоговому органу об открытии им счета в банке нет. Запись, произведенная предпринимателем на титульном листе книги учета доходов и расходов не может свидетельствовать об исполнении им установленной законом обязанности извещения налогового органа об открытии счета в банке.

Ведение книги учета доходов и расходов - это самостоятельная обязанность налогоплательщика, установленная п. 1 ст. 346.24 Налогового кодекса РФ. Записи в данной книге производятся налогоплательщиком, книга находится также у налогоплательщика.

Штамп налоговой инспекции на титульном листе книги учета доходов и расходов, а также подпись сотрудника налогового органа свидетельствуют о выдаче предпринимателю данной книги для осуществления им установленной законом - ст. 346.24 Налогового кодекса РФ - обязанности налогоплательщика.

Правовых оснований считать произведенную в данной книге запись о расчетном счете исполнением обязанности налогоплательщика, установленной п. 2 ст. 23 Налогового кодекса РФ, у суда не имелось.

Исходя из конкретных обстоятельств данного дела, учитывая, что ответчик, обратившись в налоговую инспекцию за получением книги учета доходов и расходов и указав на титульном листе книги номер расчетного счета в банке, добросовестно заблуждался относительно надлежащего исполнения им обязанности по письменному сообщению налоговому органу сведений об открытии счета в банке, полагал, что данным действием установленная Законом обязанность им исполнена, суд уменьшил размер штрафа, подлежащий взысканию с предпринимателя с 5000 до 100 руб.

Исходя из анализа материалов данного дела, становится ясным, что извещение об открытии расчетного счета, пусть и поданное не по установленной форме, должно остаться у налогового органа. И в этом случае суд может посчитать обязанность об извещении об открытии расчетного счета исполненной.

1.3.3. Лицензирование отдельных видов деятельности

Государственная регистрация лица, постановка на налоговый учет, открытие счета - вот основные процедуры, пройдя которые предприятие может осуществлять предпринимательскую деятельность. Да, верно. Может. Но не всегда.

В ряде случаев ПБОЮЛ или юридическое лицо не смогут осуществлять свою деятельность без дополнительного специального разрешения.

Речь идет о лицензии. Статьей 49 Гражданского кодекса РФ установлено, что на осуществление отдельных видов деятельности, перечень которых определяется законом, требуется специальное разрешение (лицензия). Право юридического лица осуществлять деятельность, на занятие которой необходимо получение лицензии, возникает с момента получения такой лицензии или в указанный в ней срок и прекращается по истечении срока ее действия, если иное не установлено законом.

То же относится и к индивидуальным предпринимателям, поскольку п. 3 ст. 23 Гражданского кодекса РФ оговорено, что к предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, применяются правила Гражданского кодекса РФ, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения.

Таким образом, и ПБОЮЛ и юридическим лицам для занятия определенными видами деятельности необходимо наличие специального разрешения (лицензии).

Положения о лицензировании конкретных видов деятельности, порядок лицензирования, необходимые условия определяет Правительство РФ.

В настоящее время правила лицензирования определяет Федеральный закон от 8 августа 2001 г. N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности". В соответствии со ст. 2 этого Закона лицензия - специальное разрешение на осуществление конкретного вида деятельности при обязательном соблюдении лицензионных требований и условий, выданное лицензирующим органом юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю, а лицензируемый вид деятельности - вид деятельности, на осуществление которого на территории Российской Федерации требуется получение лицензии.

Перечень видов деятельности, на осуществление которых требуются лицензии, строго определен ст. 17 Закона N 128-ФЗ. Обратите внимание: в течение ближайших двух лет перечень видов деятельности, которые можно осуществлять только при наличии лицензии, будет сокращен. Благодаря изменениям, которые внесены в Закон N 128-ФЗ Федеральным законом от 2 июля 2005 г. N 80-ФЗ с 1 января 2007 г. лицензии не нужны больше, в частности, туроператорам и турагентам. Вид деятельности, на осуществление которого выдана лицензия, имеет право

выполнять только лицо, получившее лицензию, и никакое другое. Передача лицензии одним лицом (юридическим или физическим) другому не допускается.

Для получения лицензии предприятие должно предоставить необходимый набор документов в соответствующий государственный орган. Чтобы документы не потерялись, они должны сдаваться по описи, на которой проставляется отметка лицензирующего органа о приеме документов.

В представляемый набор должны входить следующие документы:

- заявление о предоставлении лицензии с указанием наименования и организационно-правовой формы юридического лица, места его нахождения - для юридических лиц; фамилии, имени, отчества, места жительства, данных документа, удостоверяющего личность - для индивидуального предпринимателя;

- лицензируемый вид деятельности, который юридическое лицо или индивидуальный предприниматель намерены осуществлять;

- копии учредительных документов и копия свидетельства о государственной регистрации соискателя лицензии в качестве юридического лица (с предъявлением оригиналов в случае, если копии не заверены нотариусом) - для юридических лиц;

- копия свидетельства о государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя (с предъявлением оригинала в случае, если копия не заверена нотариусом) - для индивидуального предпринимателя;

- копия свидетельства о постановке соискателя лицензии на учет в налоговом органе (с предъявлением оригинала в случае, если копия не заверена нотариусом);

- документ, подтверждающий уплату лицензионного сбора за рассмотрение лицензирующим органом заявления о предоставлении лицензии;

- сведения о квалификации работников соискателя лицензии.

Кроме того, Закон N 128-ФЗ дает право помимо указанных документов в положениях о лицензировании конкретных видов деятельности предусматривать условие о представлении иных документов, наличие которых при осуществлении конкретного вида деятельности установлено соответствующими федеральными законами, а также иными нормативными правовыми актами, принятие которых предусмотрено соответствующими федеральными законами.

В то же время не допускается требовать от соискателя лицензии представления документов, не предусмотренных Законом N 128-ФЗ и иными федеральными законами.

За рассмотрение заявления о выдаче лицензии, а также за выдачу самой лицензии взимается лицензионный сбор. Сбор за рассмотрение заявления о выдаче лицензии определен Законом N 128-ФЗ в размере 300 руб., а сбор за представление самой лицензии - в размере 1000 руб. Срок действия лицензии не может быть менее чем пять лет. Срок действия лицензии по его окончании может быть продлен по заявлению лицензиата.

За осуществление деятельности, для ведения которой требуется специальное разрешение, без наличия такового лицо, допустившее данное нарушение, может быть привлечено к административной и уголовной ответственности.

Административная ответственность за осуществление лицензируемой деятельности без наличия лицензии предусмотрена различными статьями Кодекса РФ об административных правонарушениях. Так, например, в соответствии со ст. 6.2 КоАП РФ занятие частной медицинской практикой или частной фармацевтической деятельностью лицом, не имеющим лицензию на данный вид деятельности, влечет наложение административного штрафа в размере от двадцати до двадцати пяти МРОТ. Ответственность за проектирование, строительство, изготовление, приобретение, установку или эксплуатацию радиоэлектронных средств и (или) высокочастотных устройств без специального разрешения (лицензии), если такое разрешение (такая лицензия) обязательно (обязательна), предусмотрена ст. 13.3 КоАП РФ.

А ст. 14.1 КоАП РФ предусмотрена ответственность за осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации или без специального разрешения (лицензии). Наказание за такое правонарушение предусмотрено для граждан в размере от двадцати до двадцати пяти минимальных размеров оплаты труда с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой; для должностных лиц - от сорока до пятидесяти минимальных размеров оплаты труда с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой; для юридических лиц - от четырехсот до пятисот минимальных размеров оплаты труда с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой.

Нарушение условий, предусмотренных специальным разрешением (лицензией), также наказуемо.

Осуществление предпринимательской деятельности с нарушением условий, предусмотренных специальным разрешением (лицензией), влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от пятнадцати до двадцати МРОТ. А на должностных лиц - от

тридцати до сорока МРОТ и на юридических лиц - от трехсот до четырехсот МРОТ (п. 3 ст. 14.1 КоАП РФ).

Также административные наказания за нарушение условий лицензирования предусмотрены различными статьями КоАП РФ.

А уголовная ответственность за осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения (лицензии) в случаях, когда такое разрешение (лицензия) обязательно, или с нарушением лицензионных требований и условий, если это деяние причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере, предусмотрена уже упоминавшейся на страницах данной книги ст. 171 Уголовного кодекса РФ.

1.3.4. Сертификация товаров, работ, услуг

Но помимо лицензирования необходимо выполнить требования законодательства о сертификации продукции, услуг. До недавнего времени правовые основы обязательной и добровольной сертификации продукции, услуг и иных объектов регулировались Законом РФ от 10 июня 1993 г. N 5151-1 "О сертификации продукции и услуг". В настоящий момент указанный Закон считается утратившим силу, так как ему на смену был введен Федеральный закон от 27 декабря 2002 г. N 184-ФЗ "О техническом регулировании".

Основные понятия, используемые в законе, приведены в ст. 2 Закона N 184-ФЗ.

Заявитель - физическое или юридическое лицо, осуществляющее обязательное подтверждение соответствия.

Под декларированием соответствия понимается форма подтверждения соответствия продукции требованиям технических регламентов. Декларация о соответствии - документ, удостоверяющий соответствие выпускаемой в обращение продукции требованиям технических регламентов.

Сертификация - форма осуществляемого органом по сертификации подтверждения соответствия объектов требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров. Сертификат соответствия - документ, удостоверяющий соответствие объекта требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров.

Подтверждение соответствия на территории Российской Федерации может носить добровольный или обязательный характер.

Добровольное подтверждение соответствия осуществляется в форме добровольной сертификации.

А обязательное подтверждение соответствия осуществляется в формах:

- принятия декларации о соответствии (далее - декларирование соответствия);
- обязательной сертификации.

Обязательное подтверждение соответствия проводится только в случаях, установленных соответствующим техническим регламентом, и исключительно на соответствие требованиям технического регламента (ст. 23 Закона N 184-ФЗ).

Объектом обязательного подтверждения соответствия может быть только продукция, выпускаемая в обращение на территории Российской Федерации.

Закон придает равную юридическую силу декларации о соответствии и сертификату соответствия независимо от схем обязательного подтверждения.

Работы по обязательному подтверждению соответствия подлежат оплате заявителем.

Пункт 2 ст. 28 Закона N 184-ФЗ к обязанностям заявителя относит обеспечение соответствия продукции требованиям технических регламентов; выпускать в обращение продукцию, подлежащую обязательному подтверждению соответствия, только после осуществления такого подтверждения соответствия и прочее.

Для того чтобы определить, подлежит ли конкретная продукция сертификации, можно обратиться к Постановлению Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. N 1013, которым утвержден Перечень товаров, подлежащих обязательной сертификации.

Например, к числу сертифицируемых товаров относятся товары для детей, продовольственные товары, косметические товары и т.п. Также до недавнего времени в Постановлении N 1013 приводился и Перечень работ и услуг, подлежащих обязательной сертификации. Но Постановлением Правительства от 10 февраля 2004 г. N 72 указанный Перечень работ и услуг, подлежащих обязательной сертификации, признан утратившим силу.

К числу сертифицируемых услуг в соответствии с Постановлением N 1013 относились транспортные услуги, жилищно-коммунальные услуги, услуги торговли и общественного питания.

Закон не запрещает при наличии нескольких аккредитованных органов по сертификации обращаться в любой из них. Это важно по той причине, что услуги по сертификации являются платной и достаточно хлопотной процедурой. Выбор аккредитованного органа сертификации по

желанию заявителя может способствовать более быстрому и дешевому проведению сертификации, что немаловажно.

Например, некоторые органы сертификации на местах запрашивают для рассмотрения документы общим числом до 28 позиций, в число которых входят такие документы, как заявка на проведение сертификации услуги (работы) в системе сертификации ГОСТ Р, приложение к заявке на сертификацию услуг, анкета-вопросник (приложение к заявке на проведение сертификации услуг торговли), устав, свидетельство о госрегистрации предприятия (предпринимателя), заключение ЦГСЭН, журнал регистрации проверок, инструкция по охране труда, график проведения инструктажа, а также другие документы, не предусмотренные законодательством.

Если добавить, что стоимость самой услуги в зависимости от сложности работ может достигать 3500 руб., то становится ясно, что очередное благое начинание государственных органов превращается в тяжелое, а зачастую непосильное бремя для предпринимателей. Поскольку на этапе становления бизнеса, да и в ходе его функционирования сумма расходов за сертификацию, пусть даже в меньшем размере, как и сама процедура прохождения сертификации, по карману и по силам далеко не каждому ПБОЮЛ или малому предприятию.

Но, несмотря на сложности, которые таит в себе сертификация, пройти ее все-таки необходимо. Ведь речь идет о жизни и здоровье наших сограждан, а, кроме того, ст. 19.19 КоАП РФ устанавливает административную ответственность за нарушение правил обязательной сертификации.

Так, реализация сертифицированной продукции, не отвечающей требованиям нормативных документов, на соответствие которым она сертифицирована, либо реализация сертифицированной продукции без сертификата соответствия (декларации о соответствии), или без знака соответствия, или без указания в сопроводительной технической документации сведений о сертификации или о нормативных документах, которым должна соответствовать указанная продукция, либо недоведение этих сведений до потребителя (покупателя, заказчика), а равно представление недостоверных результатов испытаний продукции либо необоснованная выдача сертификата соответствия (декларации о соответствии) на продукцию, подлежащую обязательной сертификации, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 10 до 20 МРОТ с конфискацией предметов административного правонарушения; на юридических лиц - от 200 до 300 МРОТ с конфискацией предметов административного правонарушения.

В то же время за отсутствие обязательной сертификации лицо может быть привлечено к ответственности и по другим статьям Кодекса РФ об административных правонарушениях. В частности, в соответствии с п. 5 ст. 20.4 КоАП РФ продажа продукции или оказание услуг, подлежащих обязательной сертификации в области пожарной безопасности, без сертификата соответствия - влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от десяти до двадцати МРОТ. А на юридических лиц - от ста до двухсот МРОТ.

1.3.5. Санитарно-эпидемиологическая экспертиза продукции

Не менее важной процедурой, чем сертификация, является гигиеническая оценка продукции. Она проводится в целях обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения, предотвращения поступления на потребительский рынок страны опасной для человека продукции.

Порядок проведения санитарно-эпидемиологической экспертизы продукции, перечень продукции, подлежащей санитарно-эпидемиологической экспертизе, устанавливает Приказ Минздрава России от 15 августа 2001 г. N 325 "О санитарно-эпидемиологической экспертизе продукции". Выдачу санитарно-эпидемиологического заключения на продукцию осуществляют: Департамент государственного санитарно-эпидемиологического надзора Министерства здравоохранения Российской Федерации, Федеральный центр государственного санитарно-эпидемиологического надзора Министерства здравоохранения Российской Федерации, центры государственного санитарно-эпидемиологического надзора в субъектах Российской Федерации, центры государственного санитарно-эпидемиологического надзора в регионах на транспорте, а также подчиненные им центры государственного санитарно-эпидемиологического надзора по согласованию с главными государственными санитарными врачами по субъектам Российской Федерации, регионам на транспорте; центры государственного санитарно-эпидемиологического надзора Федерального управления медико-биологических и экстремальных проблем при Министерстве здравоохранения Российской Федерации; центры Госсанэпиднадзора, иные учреждения санитарно-гигиенического и эпидемиологического профиля, структурные подразделения, уполномоченные осуществлять государственный санитарно-эпидемиологический надзор.

Санитарно-эпидемиологические заключения, выданные органами и учреждениями государственной санитарно-эпидемиологической службы, действуют на всей территории Российской Федерации.

Экспертиза продукции проводится органами и учреждениями государственной санитарно-эпидемиологической службы Российской Федерации, организациями, аккредитованными в установленном порядке, экспертами и включает в себя:

- проведение экспертизы документации;
- лабораторные и инструментальные исследования и испытания;

(при экспертизе продукции с обследованием условий производства осуществляется обследование условий производства).

Результаты экспертизы продукции могут служить основанием для выдачи санитарно-эпидемиологического заключения установленного образца о соответствии (несоответствии) продукции и/или нормативно-технической документации на продукцию государственным санитарно-эпидемиологическим правилам и нормативам (далее - заключение), которое вносится в соответствующий Реестр санитарно-эпидемиологических заключений.

Экспертизе подлежит продукция:

- производимая в Российской Федерации - при постановке продукции на производство; при изменении состава, комплектации, конструкции, технологического процесса производства, нормативной или технической документации на продукцию; опытная партия продукции;

- ввозимая на территорию Российской Федерации;
- при истечении срока действия ранее выданного заключения.

Для проведения экспертизы продукции заявитель представляет следующие документы:

Для отечественной продукции:

- нормативную и (или) техническую документацию на продукцию (технические условия, технологические инструкции, состав продукции др.);

- протоколы испытаний продукции (при их наличии);
- другие документы, подтверждающие безопасность продукции;
- образцы продукции, необходимые для санитарно-эпидемиологической экспертизы.

Для импортной продукции:

- документ организации-изготовителя, подтверждающий безопасность продукции;

- сертификат безопасности страны-изготовителя, выданный уполномоченными на то органами;

- протоколы испытаний продукции (при их наличии);

- образцы продукции в количестве, необходимом для санитарно-эпидемиологической экспертизы;

- техническое описание продукции с указанием условий применения (использования), другие нормативные и технические документы о составе и условиях применения;

- для пищевых продуктов, парфюмерно-косметических средств, средств гигиены полости рта, товаров бытовой химии - образцы или макеты этикеток;

- контракт (договор) или сведения о контракте (договоре) на поставку продукции.

Документы страны-производителя (поставщика) следует представлять в органы и учреждения государственной санитарно-эпидемиологической службы с переводом на русский язык, заверенным в установленном порядке.

Срок проведения экспертизы продукции определяется в зависимости от вида и объема исследований конкретного вида продукции, но не может превышать двух месяцев.

И вновь говоря об обязанностях, нельзя не сказать об ответственности за их неисполнение. Административным правонарушениям, посягающим на здоровье, санитарно-эпидемиологическое благополучие населения и общественную нравственность, посвящена гл. 6 КоАП РФ.

В соответствии со ст. 6.3 КоАП РФ нарушение законодательства в области обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения, выразившееся в нарушении действующих санитарных правил и гигиенических нормативов, невыполнении санитарно-гигиенических и противоэпидемических мероприятий, влечет предупреждение или наложение административного штрафа на граждан в размере от одного до пяти МРОТ. На должностных лиц - от пяти до десяти МРОТ; на юридических лиц - от ста до двухсот МРОТ.

А нарушение санитарно-эпидемиологических требований к организации питания населения в специально оборудованных местах (столовых, ресторанах, кафе, барах и других местах), в том числе при приготовлении пищи и напитков, их хранении и реализации населению, влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от десяти до пятнадцати МРОТ. А на должностных лиц - от двадцати до тридцати МРОТ и на юридических лиц - от двухсот до трехсот МРОТ.

А нарушение санитарно-эпидемиологических правил, повлекшее по неосторожности массовое заболевание или отравление людей, приводит в действие уже нормы Уголовного кодекса РФ. В соответствии со ст. 236 Уголовного кодекса РФ наказывается штрафом в размере до 80 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев, либо лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет, либо обязательными работами на срок до ста восьмидесяти

часов, либо исправительными работами на срок до одного года, либо ограничением свободы на срок до трех лет.

То же деяние, повлекшее по неосторожности смерть человека, наказывается обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо исправительными работами на срок от шести месяцев до двух лет, либо ограничением свободы на срок до пяти лет, либо лишением свободы на тот же срок.

Предусмотрена Уголовным кодексом РФ ответственность и за производство, хранение, перевозку либо сбыт товаров и продукции, выполнение работ или оказание услуг, не отвечающих требованиям безопасности (ст. 238 УК РФ).

Так, производство, хранение или перевозка в целях сбыта либо сбыт товаров и продукции, выполнение работ или оказание услуг, не отвечающих требованиям безопасности жизни или здоровья потребителей, а равно неправомерные выдача или использование официального документа, удостоверяющего соответствие указанных товаров, работ или услуг требованиям безопасности, - наказываются штрафом в размере до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до двух лет, либо ограничением свободы на срок до двух лет, либо лишением свободы на срок до двух лет.

Те же деяния, если они:

а) совершены группой лиц по предварительному сговору или организованной группой;

б) совершены в отношении товаров, работ или услуг, предназначенных для детей в возрасте до шести лет;

в) повлекли по неосторожности причинение тяжкого вреда здоровью либо смерть человека - наказываются штрафом в размере от ста тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо ограничением свободы на срок до трех лет, либо лишением свободы на срок до шести лет со штрафом в размере до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до трех лет либо без такового.

1.4. Кто относится к малому бизнесу

1.4.1. Выгодно ли быть малым бизнесом?

Хоть и не хочется, но сразу придется разочаровать. Относится ПБОЮЛ или юридическое лицо к субъектам малого предпринимательства или нет, в настоящий момент не имеет никакой практической значимости.

До введения гл. 25 Налогового кодекса РФ "Налог на прибыль организаций" и специальных режимов налогообложения отнесение к малому предпринимательству давало возможность применять льготы по налогу на прибыль или уплачивать единый налог при применении упрощенной системы налогообложения.

Сейчас же льготы по налогу на прибыль отменены, а специальные режимы налогообложения могут применять все предприятия и ПБОЮЛ, отвечающие определенным критериям, вне зависимости от того, относятся ли они к малому бизнесу или нет.

Конечно, реформы в области налогообложения можно и нужно оценить очень высоко. И далее на страницах этой книги об этом будет говориться подробнее. Можно спорить, имеет ли экономический смысл такая уравниловка, нужно ли как-то особо выделять и поддерживать малый бизнес, но факт остается фактом.

Отнесение вновь созданных предприятия или ПБОЮЛ к субъектам малого предпринимательства носит только теоретический характер, не предоставляя никаких дополнительных прав или льгот.

1.4.2. Критерии отнесения к субъектам малого предпринимательства в отечественном законодательстве

Основным и, пожалуй, на данный момент единственным действующим документом, выделяющим малое предпринимательство из общей массы юридических лиц и ПБОЮЛ, является Федеральный закон от 14 июня 1995 г. N 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" (далее - Закон N 88-ФЗ).

В соответствии с пп. 1 ст. 3 Закона N 88-ФЗ субъектами малого предпринимательства являются коммерческие организации, соответствующие определенным критериям, а также физические лица, которые занимаются предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Критерии, в соответствии с которыми организации могут рассматриваться в качестве субъектов малого предпринимательства, также определены Законом N 88-ФЗ и подразделяются:

1) по цели деятельности

Малыми предприятиями могут признаваться только коммерческие организации, основной целью деятельности которых является извлечение прибыли.

Обратимся к ст. ст. 116 - 121 Гражданского кодекса РФ, описывающим некоммерческие организации. К некоммерческим организациям относятся потребительские кооперативы, общественные и религиозные организации (объединения), фонды, учреждения, объединения юридических лиц (ассоциации и союзы). Следовательно, все указанные организационно-правовые формы не могут относиться к малому предпринимательству.

Пример. Ассоциация юридических лиц и ПБОЮЛ "Право", целью которой является правовая защита предпринимателей, являясь некоммерческой организацией, периодически проводит платные семинары, доход от которых используется на цели ассоциации.

Несмотря на осуществление платной деятельности, данная некоммерческая организация не является субъектом малого предпринимательства, поскольку извлечение прибыли не является основной целью ее деятельности.

2) по составу учредителей

Малыми предприятиями могут являться только коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25 процентов, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25 процентов.

В Постановлении ФАС Московского округа от 28 января 2004 г. по делу N КА-А40/11479-03 решение налогового органа о том, что малое предприятие ООО "Фруктовые реки" не являлось субъектом малого бизнеса и не могло применять льготы по налогу на прибыль, было признано необоснованным.

Данный вывод был сделан на основании изучения следующих материалов дела. Участие в уставном капитале ООО "Фруктовые реки" распределялось следующим образом: 25 процентов доли в уставном капитале Общества принадлежало ЗАО "ТК Вимм-Билль-Данн", не являвшемуся субъектом малого предпринимательства, а 75 процентов доли принадлежало малому предприятию ООО "Нектарин". То, что ООО "Нектарин" являлось малым предприятием, подтверждалось целым пакетом документов, представляемых ООО "Нектарин" в налоговый орган, и не опровергалось налоговым органом.

В то же время участие в уставном капитале ООО "Нектарин" на тот момент принимало ЗАО "ТК Вимм-Билль-Данн", не являющееся субъектом малого бизнеса.

Налоговый орган, во-первых, приводил ссылку на ст. 20 Налогового кодекса РФ относительно взаимозависимости лиц, а во-вторых, пытался определить доли участия одного предприятия в другом методом "косвенного" участия, делая обобщающий вывод, что в такой ситуации ООО "Фруктовые реки" не может являться малым предприятием.

Суд не принял во внимание доводы налогового органа, указав, что ссылка в жалобе на ст. 20 Налогового кодекса РФ касается взаимозависимости лиц для целей налогообложения, а не определения статуса малого предприятия, а также Законом о государственной поддержке малого предпринимательства не предусмотрено определения доли участия одного предприятия в другом методом "косвенного" участия.

Кроме того, доля иностранных юридических лиц в уставном капитале предприятия также не должна превышать 25 процентов. При участии в уставном капитале иностранных физических лиц организация может являться субъектом малого предпринимательства независимо от доли иностранного капитала.

Следует обратить внимание, что согласно данному критерию - как, впрочем, и в соответствии с другими из ряда рассматриваемых, - не предусмотрено никаких ограничений в аспекте организационно-правовой формы предприятия.

Пример. У ООО "Кодекс" имеются два учредителя - физических лица, имеющих равные доли (по 50%). То есть по данному критерию нет оснований отказать ООО "Кодекс" в статусе малого предприятия.

А вот если какой-либо из учредителей продаст свою долю юридическому лицу, не являющемуся субъектом малого предпринимательства, то в этом случае доля участия юридического лица, не являющегося субъектом малого предпринимательства, в уставном капитале превысит 25 процентов и ООО "Кодекс" не сможет считаться малым предприятием.

До настоящего момента остались неурегулированными некоторые вопросы по отнесению юридического лица к субъекту малого предпринимательства.

И раз решение по ним не было найдено в период практического использования статуса малого предпринимательства, то теперь, когда он не оказывает никакого влияния, эти вопросы долго не будут решены.

Так нередко бывает достаточно сложно определить, выполняется или нет требование законодательства относительно состава учредителей. Например, такая ситуация часто наблюдается в открытых акционерных обществах, акционерами которых может быть значительное число юридических лиц и состав учредителей которых может часто меняться.

Если уровень 25 процентов превышен не одним, а многими участниками АО, то определение статуса каждого из них представляется весьма затруднительным.

Следующий вопрос пока решается определенной неразвитостью рынка ценных бумаг, на котором обращаются акции только крупных организаций.

Если же в спекулятивной игре будут участвовать акции и относительно небольших компаний, то при достаточном интересе со стороны участников рынка будет происходить достаточно частая смена владельцев акций, что приведет к постоянной необходимости определения статуса каждого из них, и соответственно постоянной потере и приобретению статуса субъекта малого предпринимательства в зависимости от статуса нового владельца пакета акций.

3) по средней численности работников за отчетный период

Малыми предприятиями могут считаться только коммерческие организации, в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней:

- в промышленности - 100 человек;
- в строительстве - 100 человек;
- на транспорте - 100 человек;
- в сельском хозяйстве - 60 человек;
- в научно-технической сфере - 60 человек;
- в оптовой торговле - 50 человек;
- в розничной торговле и бытовом обслуживании населения - 30 человек;
- в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности - 50 человек.

Пример. Среднесписочная численность работников сельскохозяйственного предприятия за отчетный период составила 58 человек.

Данное предприятие имеет право на получение статуса малого предприятия, поскольку численность его работников не превышает предельное количество в 60 человек.

Для отнесения предприятия к той или иной отрасли необходимо руководствоваться ОК 029-2001 Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (далее ОКВЭД).

Пример. Органом статистики предприятию присвоены ОКВЭДы 45.11.1, 45.21.1, 45.21.3.

Обратившись к Классификатору, сможем узнать, что коды 45.11.1 (Разборка и снос зданий, расчистка строительных участков), 45.21.1 (Производство общестроительных работ по возведению зданий), 45.21.3 (Производство общестроительных работ по прокладке) относятся к разделу F "Строительство".

Следовательно, вид деятельности данного предприятия - строительство, предельное число работников для получения статуса субъекта малого предпринимательства 100 человек.

Но не редкость ситуация, когда организация осуществляет несколько видов деятельности.

Пример. ОАО "Нептун" занимается розничной торговлей морепродуктами, численность работников 25 человек, оптовой торговлей морепродуктами, численность работников 55 человек.

Как же определить, может ли в этом случае организация относиться к малому бизнесу?

Многопрофильные малые предприятия, то есть осуществляющие несколько видов деятельности, относятся к субъектам малого предпринимательства по критериям того вида деятельности, доля которого является наибольшей в годовом объеме оборота или годовом объеме прибыли. Предоставляемая законодательством альтернатива - годовой объем оборота или годовой объем прибыли - означает, что предприятие самостоятельно определяет, каким из этих показателей оно будет руководствоваться.

Выбранный вариант необходимо закрепить в приказе по учетной политике предприятия, и он должен оставаться неизменным в течение отчетного года.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера и предположим, что учетной политикой предприятия предусмотрено, что в целях определения, является ли данное предприятие малым, используется показатель наибольшей доли в годовом объеме прибыли.

При этом наибольшая доля в годовом обороте приходится на оптовую торговлю. Наибольшую же долю в годовом объеме прибыли приносит розничная торговля, количество работающих в которой не превышает установленный предел. Таким образом, ОАО "Нептун" может считаться малым предприятием.

Но чтобы твердо сказать, что предприятие имело такое-то среднее число работающих и соответственно может или не может считаться малым, необходимо определить среднесписочную численность работающих.

При расчете среднесписочной численности нередко забывают, что в ее состав включаются и работающие по договорам гражданско-правового характера и по совместительству с учетом реально отработанного времени, а также работники представительств, филиалов и других обособленных подразделений указанного юридического лица.

Пример. Среднесписочная численность штатных работников промышленного предприятия "Селена" в отчетном периоде составила 98 человек.

Предприятие в отчетном периоде не имело работников-совместителей и не заключало договоры гражданско-правового характера. Представительств, филиалов и других обособленных подразделений "Селена" не имеет.

Таким образом, предприятие "Селена" может считаться субъектом малого предпринимательства, так как промышленные предприятия могут считаться малыми при численности работников до 100 человек.

Но предположим, что среднесписочная численность штатных работников не изменилась, однако при этом предприятие заключило договоры гражданско-правового характера на выполнение строительных работ с работниками, среднесписочная численность которых составила 12 человек.

В этом случае общая среднесписочная численность предприятия с учетом работающих по договорам гражданско-правового характера превысит предел, установленный для промышленных организаций, и предприятие потеряет статус малого предприятия.

Если все определенные Законом N 88-ФЗ и перечисленные выше критерии соблюдены, то предприятие или предприниматель могут быть зарегистрированы в качестве субъекта малого предпринимательства.

Возникает вопрос - может ли организация продолжать считаться субъектом малого предпринимательства при превышении оговоренных законодательством критериев? Законом N 88-ФЗ этот момент не оговорен напрямую. В то же время из анализа норм Закона N 88-ФЗ можно заключить, что под субъектами малого предпринимательства понимаются коммерческие организации, отвечающие определенным критериям. Таким образом, по нашему мнению, если предприятие или индивидуальный предприниматель не удовлетворяет установленным критериям, то предприятие не сможет считаться субъектом малого предпринимательства.

Закон N 88-ФЗ "наказывает" предприятие в случае, если предельный показатель численности работников будет превышен, путем лишения его предусмотренных законодательством льгот на период, в течение которого допущено указанное превышение, и, кроме того, на последующие три месяца.

Но такая норма не имеет своей практической значимости и не может реально повлечь какого-нибудь ухудшения финансового состояния предприятия. Ведь властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в ходе налогового контроля, регулирует законодательство о налогах и сборах. А в связи с этим положения иных нормативных правовых актов, не относящихся к законодательству о налогах и сборах, применяются в части, не противоречащей налоговому законодательству, и не могут дополнять и уточнять его содержание. Закон N 88-ФЗ не относится к законодательству о налогах и сборах, а лишь определяет общие положения в области государственной поддержки и развития малого предпринимательства в Российской Федерации, а также формы и методы государственного стимулирования и регулирования деятельности субъектов малого предпринимательства. В связи с этим данная норма носит лишь декларативный характер.

И это без учета того, что льгот для вновь созданного малого бизнеса на данный момент законодательством не предусмотрено. То есть в данном случае говорится о лишении того, чего и так нет.

1.4.3. Критерии определения малого и среднего бизнеса за рубежом

Несмотря на длительную историю развития рыночной экономики, в мировой практике нет унифицированного определения малого бизнеса. Более того, в большинстве развитых стран, как правило, не существует общего определения того, какие предприятия являются малыми. В то же время применяется более детальное деление предприятий по их размерам (микро-, малые, средние), при этом, как и в российском законодательстве, наиболее распространенным критерием является численность работников, наряду с которыми применяются и показатели, не контролируемые отечественным законодательством - оценка чистых активов, финансовая независимость собственников предприятия и т.д.

К примеру, в бельгийском законодательстве существует несколько определений малого и среднего бизнеса, различающихся, прежде всего, в зависимости от территории. Общим остается ограничение на число работающих (не более 50 человек). В Великобритании также отсутствует единое определение сектора малого и среднего бизнеса. Чаще всего, с точки зрения количества работников, к малым и средним относят предприятия с числом работающих не более 250 человек. Нет единого официального общепринятого определения малому и среднему бизнесу и в Ирландии. Обычно под малыми и средними подразумеваются предприятия с числом работающих не более 500 человек.

В Италии принята следующая классификация предприятий в зависимости от численности работающих.

| | Микро-предприятие | Малое предприятие | Среднее предприятие (малое) | Среднее предприятие (большое) |
|------------------|---------------------|---------------------|-----------------------------|-------------------------------|
| число работающих | не более 19 человек | от 20 до 99 человек | от 100 до 199 человек | от 200 до 499 человек |

Структура хозяйствующих субъектов в европейском сообществе (далее по тексту ЕС) представлена на рис. 1.1.

Структура хозяйствующих субъектов в ЕС

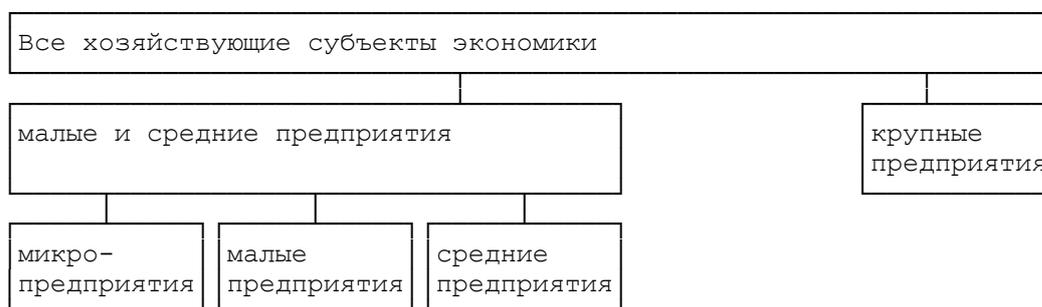


Рис. 1.1

В то же время существуют крупномасштабные исследования западных экономистов по выработке обобщенного определения для малых фирм. В частности, Р. Бруксбэнк [Brooksbank R. Defining the small business: a new classification of company size / Entrepreneurship & Regional Development, Taylor&Francis Ltd. - 1991, N 3, p. 17 - 31] предлагает для выработки обобщенного определения малого бизнеса установить, что есть размер предприятия, как следует измерять размер и где проходит линия раздела. Это связано с тем, что в разное время разными авторами предлагались такие варианты раскрытия понятия размера предприятия, как, например, "масштабность операций" ("the scale of operations") или "пределы организации (организационной структуры) и ее ответственности (задач)" ("the scope of an organization and its responsibilities") [65].

Различные исследователи предлагали для определения понятия малого бизнеса использовать количественные, качественные или комбинированные показатели. Именно количественные показатели положены в основу определения малого бизнеса, принятого ЕС.

Однако и в различных выпусках Европейского обозрения малых и средних предприятий (The European Observatory for SMEs) использовались не одинаковые категории малых и средних предприятий [OECD SME Outlook, Paris, 2000]. Так, в Европейском обозрении N 1 малых и средних предприятий выделялись группы.

Таблица

Критерии отнесения предприятий к малым и средним в ЕС согласно Обозрению N 1

| | Для микро-предприятий | Для малых предприятий | Для средних предприятий | Для крупных предприятий |
|------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-------------------------|
| Число работающих | не более 9 человек | от 10 до 49 человек | от 50 до 249 человек | 500 человек и более |

В последующих выпусках Европейского обозрения малых и средних предприятий использовались другие группировки. В частности, Европейское обозрение N 6 малых и средних предприятий использовало следующую численность работников (см. таблицу на стр. 81).

Таблица

Критерии отнесения предприятий к малым и средним в ЕС согласно Обозрению N 6

| | Для микро-предприятий | Для малых предприятий | Для средних предприятий | Для крупных предприятий |
|------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-------------------------|
| Число работающих | не более 9 человек | от 10 до 49 человек | от 50 до 249 человек | 250 человек и более |

Дополнительными критериями отнесения предприятий к малым и средним по классификации ЕС являются показатели товарооборота и величина общего баланса.

А вот Х. Велу [Velu H.A.F. The Development Process of The Personally Managed Enterprise. - European Foundation for Management Development's, 10th Seminar on Small Business, 1980, p. 1 - 21], наряду с рядом других экономистов, в своих исследованиях использует исключительно качественные параметры. Он исследует процессы развития организаций, для чего идентифицирует ряд характеристик, присущих предприятиям разного размера - от малых до крупных (см. таблицу на стр. 82).

Таблица

Качественные параметры определения размера фирмы по Х.Велу

| | Малый бизнес | Малый и средний бизнес | Средний и крупный бизнес | Крупный бизнес |
|------------|---|--|--|--|
| Цели | Определяются рынком, интуитивно, с импровизациями | Корректируются рынком и специальной стратегией, интуитивно | Корректируются рынком и стратегией, изобретательно | Доминирование на рынке, систематически и стратегически |
| Менеджмент | Личный, авторитарный, прямой | Личный, консультации с ключевыми партнерами, специалистами | Личный, небольшая команда специалистов, использование внешних экспертов | Командный, большая команда специалистов, функциональная оргструктура, консультационная структура |
| Продукт | Нет планирования, нет маркетинговых исследований | Краткосрочное планирование без маркетинговых исследований | Краткосрочное и нерегулярное долгосрочное планирование, несистематические маркетинговые исследования | Долгосрочное планирование, регулярные маркетинговые исследования |

| | | | | |
|----------|---|---|---|--|
| Персонал | Личные отношения "босс - сотрудник" по принципу "большая семья", высокая степень мотивации и вовлеченности, слабое влияние профсоюзов | Личные отношения "наиматель - коллектив сотрудников", некоторая степень вовлеченности, небольшое влияние профсоюзов | Отношения сотрудничества, организационная "среда", некоторая степень мотивации, усиление влияния профсоюзов, совет трудового коллектива | Строгая иерархия отношений, сотрудничество в коллективах, отсутствие вовлеченности (только у топ-менеджеров), трудно повысить мотивацию, сильные профсоюзы |
| Финансы | Семья, банк | Семья, банк | Семья, банк, акции | Банк, акции |

На основе проведенного исследования Велу делает вывод о том, что британские средние по размеру компании - это предприятия с численностью занятых от 25 до 500 человек.

Характерным примером комбинированного подхода является определение малой фирмы, предложенное в 1971 г. в докладе Болтонского комитета (Великобритания), явившемся, по сути, первым примером серьезного рассмотрения проблемы развития малого бизнеса. В нем приведены результаты сравнительного анализа некоторых аспектов развития малых фирм в разных странах, что было первой попыткой осмысления проблемы малых и средних предприятий в международном контексте [Bolton Committee Report (1971)].

Пытаясь устранить недостатки количественного подхода, Болтонский комитет предложил так называемые "экономическое" и "статистическое" определения малой фирмы. Согласно экономическому определению, к малым относятся фирмы, удовлетворяющие следующим трем условиям:

- фирма владеет относительно небольшой долей рынка в рыночном пространстве ее сферы деятельности;
- управление фирмой осуществляется ее владельцем (или соучредителями) лично, а не посредством формализованной управленческой структуры;
- фирма является независимой (не представляет собой часть крупного предприятия).

В качестве "статистических" критериев Болтонским комитетом были предложены следующие значения (см. таблицу на с. 83).

Таблица

Статистическое определение малой фирмы по методологии Болтонского комитета

| Отрасли | Определение |
|---|--|
| Промышленность | Число занятых не более 200 |
| Строительство, добыча полезных ископаемых | Число занятых не более 25 |
| Розничная торговля, услуги | Оборот не более 50 000 ф. ст. |
| Продажа автомобилей | Оборот не более 100 000 ф. ст. |
| Оптовая торговля | Оборот не более 200 000 ф. ст. |
| Транспорт | В собственности фирмы не более 5 транспортных средств |
| Общественное питание | Все самостоятельные предприятия, исключая чьи-либо отделения и предприятия, управляемые пивоваренными заводами |

Длительные дебаты специалистов западных стран по проблеме определения малого и среднего бизнеса пока не закончены, а исследования в этом направлении в России находятся только на начальном этапе (например, наше законодательство пока никак не определяет понятие среднего бизнеса). А ведь отнесение предприятия к малому, среднему или крупному важно и для самого предприятия, и для государства. За разделением малого и крупного бизнеса лежат не только количественные признаки, но и качественные экономические различия, которые

выражаются в особенностях внешних условий развития предприятий разных размеров, источниках финансовых и материальных ресурсов и возможностях доступа к ним, специфике менеджмента, политике в отношении трудовых ресурсов и др.

1.5. Регистрация в статусе субъекта малого предпринимательства

Не следует путать государственную регистрацию лица и регистрацию в статусе субъекта малого предпринимательства.

Для регистрации в качестве субъекта малого предпринимательства в соответствии со ст. 4 Закона N 88-ФЗ должно быть подано заявление установленного образца. И с этого момента коммерческая организация или физическое лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, проходит процедуру регистрации и получает соответствующий статус в органах исполнительной власти, уполномоченных действующим законодательством.

На всей территории Российской Федерации действует единый порядок государственной регистрации субъектов малого предпринимательства. Это предусмотрено Законом N 88-ФЗ. Субъекты Российской Федерации и органы местного самоуправления не вправе вводить на своей территории дополнительные условия регистрации субъектов малого предпринимательства по сравнению с условиями, установленными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Ранее нередко было так, что по тем или иным причинам уполномоченные органы отказывали в регистрации или затягивали ее. Уклонение от государственной регистрации субъектов малого предпринимательства или необоснованный отказ в ее осуществлении могут быть обжалованы в суд в установленном порядке.

В ряде случаев уполномоченные органы на местах, формально не отказывая в регистрации, настаивали, что особого порядка регистрации для получения статуса субъекта малого предпринимательства не требуется, мотивируя это тем, что, по их мнению, предприятие, если оно соответствует всем установленным Законом критериям, может считаться малым без каких-либо дополнительных организационных процедур.

Считаем такой подход неверным, так как в Законе ясно прописано, что получение статуса субъекта малого предпринимательства происходит после процедуры регистрации.

Пример. ООО "Македония" соответствует всем необходимым условиям для получения статуса субъекта малого предпринимательства. Посчитав это достаточным, руководство предприятия не стало подавать заявление с просьбой о регистрации в качестве малого предприятия.

В 2003 г. орган местного самоуправления объявил о проведении конкурса среди малых предприятий данного субъекта Российской Федерации для заключения с победителем конкурса долгосрочного договора по оказанию услуг социальным учреждениям, расположенным на территории этого субъекта Федерации.

ООО "Македонии" было отказано в участии в конкурсе по причине отсутствия статуса субъекта малого предпринимательства.

Хотя мнение Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ, высказанное в Определении от 14 декабря 2000 г., иное.

В первоначальных инстанциях суд, толкуя ст. 4 Федерального закона от 14 июня 1995 г. N 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации", полагал, что обязательным условием получения статуса субъекта малого предпринимательства является обязательная регистрация в качестве такового.

Но данный вывод был указан как ошибочный. В соответствии с указанным Определением от 14 декабря 2000 г. под субъектами малого предпринимательства понимаются физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, и юридические лица, являющиеся коммерческими организациями и удовлетворяющие критериям, определенным Законом N 88-ФЗ, а именно по численности работников, по доле участия в уставном капитале определенных лиц.

В то же время описанный порядок, что и указывается по тексту, применялся ранее. Формально он действует и на данный момент. Положения Закона N 88-ФЗ являются действующими, сам Закон N 88-ФЗ тоже никто не отменял. Проблема в другом. В механизме практической реализации его норм.

Если до 1 июля 2002 г. - 1 января 2003 г. худо-бедно еще можно было найти орган, принимавший заявления о регистрации в качестве субъекта малого предпринимательства, то теперь это практически нереально.

В связи с наличием в законодательстве льгот для малого бизнеса такие заявления принимали налоговые органы, могли принять и органы местного самоуправления, осуществлявшие госрегистрацию лица. Теперь же это вообще не надо ни тем, ни другим. Органы местного самоуправления больше не производят регистрацию юридических лиц и ПБОЮЛ, а налоговым органам в свете налогового законодательства также абсолютно все равно, является ли вы субъектом малого предпринимательства или нет.

Хотя и не часто, но возникают такие ситуации, когда отнесение субъекта к малому бизнесу дает ему определенные права. Речь идет о праве на продолжение использования льгот и благоприятных экономических условий в течение определенного времени после их отмены. Подробнее это будет рассмотрено далее на страницах данной книги.

Таким образом, можно еще раз подчеркнуть, что практический механизм поддержки малого бизнеса практически сведен на нет.

1.6. Унификация понятий малого и среднего бизнеса

Любая используемая терминология для успешной оценки ситуации, качественной и результативной работы должна отражать реальные факты, чего, к сожалению, не наблюдается в российском законодательстве.

В российской терминологии нет понятия о микро- и средних предприятиях. Предприниматели и предприятия, относящиеся к этой группе, объединены в одну категорию - малое предпринимательство. Практически полностью отсутствуют данные об индивидуальных предпринимателях, число которых составляет более 2/3 от общей численности субъектов малого предпринимательства, которые в сегодняшних российских условиях по характеру и масштабам своей деятельности в целом практически не отличаются от собственно малых предприятий - юридических лиц.

Это, во-первых, серьезно затрудняет международные сопоставления России. Во-вторых, отсутствует более гибкая государственная налоговая политика по отношению к средним, малым и микропредприятиям. В-третьих, это создает значительный дефицит информации и аналитических подходов.

Важность наличия более гибкого унифицированного понятия малого бизнеса связана и с тем, что в Европейском союзе на общеевропейском уровне реализуется много программ поддержки малого и среднего бизнеса, дополняющих мероприятия на национальном уровне. В силу того, что до сих пор между европейскими странами есть различия в определении сектора малого и среднего бизнеса, общеевропейские программы фактически адресованы лишь части малых и средних предприятий в каждой отдельной стране. Это создает неравные конкурентные условия между предприятиями, попавшими либо нет (в силу различия общеевропейского и национального определений малых и средних предприятий) в "зону влияния" общеевропейских программ поддержки малого и среднего бизнеса.

Следовательно, актуальной является задача унификации определений малого и среднего бизнеса, действующего в нашей стране, с определениями в разных европейских странах и на уровне Европейского союза. А для этого необходимо экономическое и законодательное уточнение критериев отнесения предприятий к категории среднего, малого и микробизнеса.

Поскольку категория средних предприятий в российском законодательстве не определена, то данные об этой группе предприятий могут быть получены только посредством специальной обработки баз данных по индивидуальным предприятиям, которые ведутся на уровне субъектов РФ. В качестве примера такие расчеты были выполнены Ресурсным центром малого предпринимательства [95; 96; 97].

На основе проведенного анализа Ресурсный центр малого предпринимательства предложил следующие размерные группы предприятий:

- 1 - 5 человек;
- 6 - 9 человек;
- 10 - 49 человек;
- 49 - 100 человек;
- 100 - 200 человек;
- 250 - 500 человек.

С таким подходом можно согласиться, используя данный размерный ряд для анализа развития отечественного малого, среднего и микробизнеса, сопоставления полученных данных с аналитическими оценками по другим странам, ведь чем детальнее анализируемые данные, тем точнее сами расчеты и полученные выводы.

Но использование данной классификации в официальной градации отечественной экономики приведет к искусственным сложностям, так как в данном случае чрезмерно подробная классификация вызовет трудности в отнесении экономического субъекта к той или иной группе размерного ряда, приведет к дополнительным затратам как государства, так и самих

хозяйствующих субъектов. Использование такого малого диапазона данных, как 1 - 5, 6 - 9 человек, приведет к тому, что огромное число малых предприятий и индивидуальных предпринимателей при незначительном уменьшении или увеличении численности работающих постоянно будет переходить из одной группы в другую, что не будет иметь особой практической значимости, но приведет к увеличению объема учетной, организационной работ.

Проводимые аналитические исследования и статистика показывают, что среди всей совокупности российских малых предприятий на практике выделяются предприятия, ориентировочный размер которых по числу занятых оценивается в 10 человек работающих. Эти предприятия, число которых не меньше 80% от общего количества малых предприятий, представляют прежде всего непроизводственные сферы деятельности: торговлю, бытовое обслуживание, посреднические услуги, материально-техническое снабжение и сбыт и т.п. Данная группа предприятий представляет собой микропредприятия.

Более удобную и экономически обоснованную классификацию предложило Министерство по антимонопольной политике и поддержке предпринимательства, которую одобрило Правительство РФ. В соответствии с предложенной градацией микропредприятием будет считаться организация, в которой работают не более 10 человек, а годовой оборот не превышает 15 000 000 руб. На малом предприятии не могут трудиться более 100 человек (оборот пока не определен). Средним предприятием признают фирму, где не более 250 сотрудников и 500 000 000 руб. оборота. Соответственно все остальные предприятия - крупные.

В то же время возникает вопрос, почему к числу малых предприятий не отнесены предприятия с численностью не до 100, а до 50 человек. То есть, во-первых, не принимается во внимание зарубежный опыт, в частности рекомендации Европейских экономических обозрений, что вновь будет создавать искусственные различия в оценке подходов к малому и среднему бизнесу в стране и за рубежом. Во-вторых, отнести предприятия с числом работающих до 50 к малым, а свыше - к средним было бы более целесообразно.

В группе предприятий с числом работающих от 10 до 50 человек, как и в группе предприятий с числом работающих до 10 человек, также преобладают производственные предприятия, хотя и в меньшей степени. Эти предприятия прежде всего формируют систему хозяйственных связей на местном, региональном уровнях, заполняя свободные ниши в сферах производства и распределения, образуя посреднические звенья оптовой торговли. Такую группу предприятий целесообразно считать малыми. Такой подход обусловлен тем, что при числе работающих свыше 50 человек для нормального функционирования и процветания бизнеса необходимо создание более сильной организационно-управленческой структуры, чем на предприятиях с меньшим числом работников, что представляет собой качественное различие.

Предприятия с числом занятых более 50 человек составляют порядка 7% от общего числа российских малых предприятий. Прежде всего эти предприятия выполняют функцию развития производства на местном и региональном уровнях, технологической поддержки более крупных предприятий за счет формирования системы кооперационных связей. Предприятия с численностью работников от 50 до 500 человек, на наш взгляд, следует относить к средним предприятиям, а те субъекты экономики, на которых работают свыше 500 человек, будут уже крупными предприятиями.

Верхняя граница для средних и крупных по числу занятых в 500 человек обусловлена следующим обстоятельством. Результаты исследований, экономическая практика доказывают, что на предприятиях, где количество работающих превышает число 500, существенно более сильный менеджмент и организационно-управленческая структура во всех сферах предпринимательской деятельности: в производстве, продажах, маркетинге, исследованиях и разработках, в вопросах кадровой политики. Там, где количество работающих меньше 500 человек, менеджмент во всех сферах значительно слабее. Таким образом, пороговое значение в 500 человек занятых отражает качественное отличие сектора средних от сектора крупных предприятий.

Таким образом, на основе большого числа аналитических материалов, а также зарубежного опыта, предлагаем следующие критерии отнесения предприятий к микро-, малым, средним или крупным.

Таблица

Предлагаемый подход к определению микро-, малых, средних и крупных предприятий

| | Для микро-предприятий | Для малых предприятий | Для средних предприятий | Для крупных предприятий |
|------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-------------------------|
| Число работающих | не более 9 человек | от 10 до 49 человек | от 50 до 499 человек | 500 человек и более |

В то же время для отнесения экономического субъекта к тому или иному виду предприятия нельзя довольствоваться только критерием по числу работающих. Такой подход может создать опасные перекосы для системы налогообложения, статистики и анализа, в тех ситуациях, когда предприятия с относительно небольшим числом работающих будут иметь в собственности активы на сотни миллионов рублей. Например, инвестиционные управляющие компании. Или величина оборота исчисляется сотнями миллионов рублей. Становится понятно, что необходимо введение неких дополнительных параметров, позволяющих более обоснованно относить предприятие к микро-, малым, средним или крупным.

Таковыми параметрами, на наш взгляд, должны стать величина активов предприятия и величина оборота предприятия. Фактические значения указанных критериев должны быть установлены с учетом результатов специального обследования на базе имеющейся информации налоговых органов, Госкомстата России.

Глава 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА МАЛОМ ПРЕДПРИЯТИИ

2.1. Организация бухгалтерской службы и учета

Преодолев описанные выше организационные этапы, следует задуматься и об организации бухгалтерского учета на предприятии, ведь от уровня бухгалтерского учета на предприятии зависит очень многое. Плохо поставленный учет будет способствовать всецелию на предприятии бесхозяйственности, растратам, непроизводительным потерям, что плохо не только само по себе, но и возникающими последствиями - санкциями со стороны различных контролирующих органов.

Субъектам малого предпринимательства с простым технологическим процессом производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и имеющим незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более ста в месяц) рекомендуется применение упрощенной формы бухгалтерского учета.

Данная рекомендация и особенности организации учета по упрощенной форме приведены в Приказе Минфина России от 21 декабря 1998 г. N 64н "О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства" (далее - Типовые рекомендации по организации бухучета).

Типовые рекомендации предназначены для всех субъектов малого предпринимательства, являющихся юридическими лицами согласно законодательству Российской Федерации, независимо от предмета и целей деятельности, организационно-правовых форм и форм собственности (за исключением кредитных организаций).

Организуя работу малого предприятия, его руководитель в зависимости от объема учетной работы может:

- а) создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации (централизованной бухгалтерии) или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

Такие варианты решения проблемы ведения учета предлагаются сразу тремя нормативными документами:

- п. 2 ст. 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон о бухгалтерском учете);
- п. 7 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н (далее - Положение по ведению учета и отчетности);
- п. 3 Типовых рекомендаций по организации бухучета.

Пример. Выписка из Приказа об учетной политике предприятия:

1. Организационно-технический раздел.

1.1. Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется на договорных началах бухгалтером-специалистом на основании пп. "в" п. 2 ст. 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

2.2. Ответственность за несоблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций

Следует знать, что вне зависимости от того, создается или нет бухгалтерия как структурное подразделение, вводится или нет должность бухгалтера, привлекаются ли для этих целей специалисты со стороны или учет ведется лично руководителем, ответственность за организацию

бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель предприятия (п. 1 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете).

Многих и руководителей и главных бухгалтеров интересует, а распространяется ли указанная ответственность и на главного бухгалтера.

Стоит подчеркнуть, что ответственность за соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет только руководитель.

Что же касается главного бухгалтера, то он подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности (п. 2 ст. 7 Закона о бухгалтерском учете).

И все же главный бухгалтер может нести ответственность за соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций наравне с директором предприятия. Это происходит в том случае, если главный бухгалтер выполняет требование директора по отражению хозяйственных операций, носящее противозаконный характер.

Пример. ООО "Парус" произвело реализацию партии продукции, за которую рассчитались наличными денежными средствами. Директор предприятия приказал главному бухгалтеру не отражать в учете факт совершения реализации и оприходования денежных средств.

Данное требование противозаконно, и, выполнив его, главный бухгалтер будет нести ответственность (вплоть до уголовной) наравне с руководителем.

Конечно, отказ от выполнения требований директора может послужить основанием для увольнения главного бухгалтера. Но тут уж надо выбирать - или работа и возможное наказание, или увольнение и спокойный сон и отсутствие проблем с законом.

Впрочем, законодательство представляет главному бухгалтеру возможность поступить гибче. Обратимся к пп. 4 п. 7 Закона о бухгалтерском учете. В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

2.3. Ответственность за соблюдение методологии учета и порядка оформления операций

Приступая к организации бухгалтерского учета по упрощенной форме, руководитель малого предприятия и его главный бухгалтер должны помнить следующее. Независимо от того, по упрощенной форме или нет будет вестись учет, методологические основы и правила его ведения едины, они определены Законом о бухгалтерском учете, положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, а также Типовыми рекомендациями по организации бухучета.

Статьей 120 Налогового кодекса РФ установлена ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов, других объектов налогообложения.

Напомним, что данное налоговое правонарушение, совершенное в течение одного налогового периода, влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб. (п. 1 ст. 120 Налогового кодекса РФ), в течение более чем одного налогового периода - в размере 15 000 руб. (п. 2 ст. 120 Налогового кодекса РФ).

Следует обратить внимание на то, что штраф за данное налоговое правонарушение может быть наложен и когда налоговая база не была занижена. В случае же ее занижения сумма штрафа составит 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб. (п. 3 ст. 120 Налогового кодекса РФ).

Пример. Малым предприятием "Обелиск", ведущим бухгалтерский учет по упрощенной форме, был разработан собственный план счетов бухгалтерского учета, не соответствующий Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденного Приказом Минфина России от 30 октября 2000 г. N 94н.

Это обстоятельство должно быть оценено как несоблюдение методологических основ бухгалтерского учета, и на МП "Обелиск" может быть наложен штраф в размере 10% от суммы неуплаченного налога или штраф в размере от 5000 до 15 000 руб. В зависимости от того, как будет квалифицировано данное налоговое правонарушение и какие последствия оно повлекло.

Отсутствие оформленных по установленной форме первичных документов является грубым нарушением правил учета доходов и расходов, так что в соответствии со ст. 120 НК РФ это может стать основанием для применения к предприятию штрафных санкций.

Пример. На малом предприятии сочли неудобными утвержденные формы приходного и расходного кассовых ордеров для ведения кассовых операций. И разработали собственные, которые и начали использовать в работе.

При этом руководство малого предприятия упустило из виду, что унифицированные формы первичных документов, которыми оформляются кассовые операции, утверждены Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации".

Согласно указанному Постановлению прием наличных денежных средств оформляется приходным кассовым ордером (форма КО-1), а выдача наличных денежных средств - расходным кассовым ордером (форма КО-2). Предприятие должно использовать в работе именно эти формы.

В то же время штраф за грубое нарушение правил учета доходов и расходов применяется при отсутствии первичных документов, или отсутствии счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета.

Конечно, если предприятие является плательщиком НДС, то обязано правильно заполнять книгу покупок и книгу продаж. Но если по каким-то причинам эти регистры отсутствуют или содержат ошибки, означает ли это, что предприятие может быть привлечено к ответственности на основании ст. 120 Налогового кодекса РФ?

По мнению ФАС Северо-Кавказского округа (Постановление от 2 июля 2003 г. по делу N Ф08-2313/2003-860А), вовсе нет. Признавая недействительным решение налоговой инспекции о взыскании 5000 руб. штрафа, суд указал, что книга продаж не относится к регистрам бухгалтерского учета, поэтому оснований для привлечения налогоплательщика к ответственности за правонарушение, предусмотренное п. 1 ст. 120 Кодекса, не имеется. Учитывая итоги рассмотрения данного дела, нужно также осознавать, что при рассмотрении дела в другом суде выводы суда могут быть абсолютно противоположными.

2.4. Учетная политика

Очень важным вопросом организации и ведения бухгалтерского учета на предприятии является принятие учетной политики.

Наличие на предприятии учетной политики - это одновременно и право, и обязанность предприятия. И Законом о бухгалтерском учете, и Положением по ведению учета и отчетности предусмотрено, что организация самостоятельно формирует учетную политику, исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности. При этом необходимо руководствоваться законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами Минфина России и органов, которым федеральным законодательством предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

Учетная политика является важным условием правильного ведения бухгалтерского учета, соблюдения его методологии, выведения финансовых результатов деятельности, а также элементом одновременно налоговой политики предприятия и налогового контроля со стороны налоговых органов.

Это связано с тем, что финансовые результаты, получаемые по данным бухгалтерского учета, достаточно субъективны и лишь приблизительно отражают реальное состояние предприятия на определенную дату. Такое положение складывается в силу принятия той или иной методики ведения бухгалтерского учета.

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Таким образом, учетную политику можно понимать как внутренний закон предприятия, устанавливающий особенности ведения бухгалтерского учета, соответствующие специфике и характеру его деятельности.

Конкретные требования по формированию (выбору и обоснованию) и раскрытию (приданию гласности) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений), установлены в Положении по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98. Оно утверждено Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. N 60н (далее - ПБУ 1/98). Указанные в ПБУ 1/98 требования распространяются в части формирования учетной политики - на организации, независимо от организационно-правовых форм; в части раскрытия учетной политики - на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, на основании учредительных документов либо по собственной инициативе.

ПБУ 1/98 - это Положение по бухгалтерскому учету, формально его требования не распространяются на налоговый учет, то есть учет, осуществляемый в целях налогообложения. Однако налоговый учет также требует конкретизации способов ведения налогового учета, поэтому, по нашему мнению, есть два выхода - или делать две учетные политики (для бухгалтерского и налогового учета), что нерационально, или учесть в единой учетной политике цели бухгалтерского и налогового учета.

Поэтому на страницах данной книги, говоря об особенностях формирования учетной политики, подразумеваются и цели бухгалтерского и цели налогового учета. При этом в учетной политике предприятия должны быть оговорены те положения по ведению бухгалтерского и налогового учета, по которым законодательство предусматривает многовариантность отражения. То есть предприятием выбирается один способ из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому и налоговому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского и налогового учета, то, формируя учетную политику, организации разрабатывают соответствующий способ самостоятельно, исходя из положений по бухгалтерскому и налоговому учету.

К способам ведения учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

При формировании учетной политики нет необходимости расписывать в ней те положения по ведению бухгалтерского или налогового учета, по которым законодательством установлен лишь один вариант отражения хозяйственной операции в учете и не допускается иное. Однако на практике ответственные работники обычно стремятся как можно более обстоятельно и полно описать учетную политику предприятия и поэтому включают в нее общие положения, одинаковые для всех предприятий. Это не запрещено нормативными документами, регулирующими формирование учетной политики, однако стоит заметить, что при выборе метода отражения тех или иных фактов хозяйственной деятельности следует руководствоваться требованиями законодательства в отношении соответствующих операций. Это, впрочем, касается и операций, по отражению которых предприятию дано право выбора из нескольких вариантов. Если же некоторые положения учетной политики не будут соответствовать требованиям законодательства, то они будут являться недействительными.

Пример. Учетной политикой предприятия оговорено, что учет движения денежных средств на предприятии оформляется в ведомостях, специально разработанных для этих целей.

Но согласно законодательству такой учет осуществляется в общеустановленном порядке, для чего на предприятии должна вестись кассовая книга, и поэтому данные положения приказа об учетной политике предприятия будут являться недействительными.

Принятая малым предприятием учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета.

Для создания учетной политики предприятия должен выполняться ряд условий. При формировании учетной политики предполагается, что:

- активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);

- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

- принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

- факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности).

Пункт 4 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете определяет, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Указанная статья Закона о бухгалтерском учете и п. 16 ПБУ 1/98 устанавливают, что изменение учетной политики должно быть обоснованным и может производиться в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности.

При этом применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации, а существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

А ст. 313 Налогового кодекса РФ напрямую при этом указывает, что в случае, если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику в соответствии с настоящим пунктом до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

При этом на основании требований Типовых рекомендаций по организации бухучета в обязательном порядке должны быть утверждены:

- рабочий план счетов, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации, а также методы оценки видов имущества и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;

- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

В соответствии с общепринятой классификацией учетная политика предприятия подразделяется на организационно-технический и методический разделы.

Вышеперечисленные вопросы относятся к организационно-техническому разделу учетной политики, а к методическому разделу относят:

- методы оценки активов и обязательств;

- другие решения, необходимые для организации учета.

2.4.1. Рабочий план счетов

В настоящее время все организации обязаны руководствоваться при ведении бухгалтерского учета Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее - План счетов) и Инструкцией по его применению (далее - Инструкция по применению Плана счетов), утвержденными Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н.

На основе Плана счетов и Инструкции по применению Плана счетов организация утверждает рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета), необходимых для ведения бухгалтерского учета. Аналогичное требование установлено и ст. 6 Закона о бухгалтерском учете.

Пример. Выписка из Приказа об учетной политике предприятия:

1. Организационно-технический раздел.

1.3. На предприятии применяется рабочий план счетов, согласно примерному Плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению, утвержденным Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н.

Для учета специфических операций организация может по согласованию с Минфином России вводить в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. Субсчета, предусмотренные в рабочем плане счетов, используются организацией исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности.

Организация может уточнять содержание субсчетов, приведенных в Плане счетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Другими словами, рабочий план счетов разрабатывается организацией на основе специфики ее деятельности, которая должна быть в нем отражена, и он должен быть удобен для анализа деятельности предприятия.

Пример. Планом счетов для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации, предназначен счет 23 "Вспомогательные производства".

Однако ООО "Ракета" осуществляет только один вид деятельности - розничную торговлю. Специфика деятельности предприятия не требует открытия к счету 44 "Расходы на продажу" вспомогательных счетов. В силу этого рабочий план счетов ООО "Ракета" не содержит счета 23 "Вспомогательные производства", что является вполне законным и правильным.

Следует заметить, что для предприятий будет дальновиднее оставлять в своем рабочем плане счетов те счета учета, которые в перспективе могут быть использованы, и исключать лишь явно не типичные для них счета. Наличие таких счетов ни к чему не обязывает, так как они не будут использоваться в работе, но в случае появления в них необходимости не придется вносить изменения в действующие приложения к приказу об учетной политике.

Типовые рекомендации по организации бухучета советуют использовать рабочий план счетов, который позволит вести учет средств и их источников в регистрах бухгалтерского учета по основным счетам и тем самым обеспечивать контроль над наличием и сохранностью имущества, выполнением обязательств и достоверностью данных бухгалтерского учета.

В качестве примера приведем следующий упрощенный план счетов для малых предприятий (предусмотренный Типовыми рекомендациями по организации бухучета).

| Раздел | Наименование счета | Номер счета |
|---|---|-------------|
| 1 | 2 | 3 |
| Основные средства и иные внеоборотные активы | Основные средства | 01 |
| | Амортизация основных средств | 02 |
| | Вложения во внеоборотные активы | 08 |
| Производственные запасы | Материалы | 10 |
| | Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям | 19 |
| Затраты на производство | Основное производство | 20 |
| Готовая продукция, товары, реализация | Товары | 41 |
| | Продажи | 90 |
| Денежные средства | Касса | 50 |
| | Расчетные счета | 51 |
| | Валютные счета | 52 |
| | Специальные счета в банках | 55 |
| | Финансовые вложения | 58 |
| Расчеты | Расчеты с поставщиками и подрядчиками | 60 |
| | Расчеты по налогам и сборам | 68 |
| | Расчеты по социальному страхованию и обеспечению | 69 |
| | Расчеты с персоналом по оплате труда | 70 |
| | Расчеты с разными дебиторами и кредиторами | 76 |
| Финансовые результаты и использование прибыли | Прибыли и убытки | 99 |
| Капитал и резервы | Уставный капитал | 80 |
| | Добавочный капитал | 83 |

| | | |
|------------------------------------|---|----|
| | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 84 |
| Кредиты банков и финансирование | Расчеты по краткосрочным кредитам и займам | 66 |

Приведенный план счетов является рекомендательным, и предприятие в силу специфических особенностей своей деятельности может корректировать его.

Пример. На малом предприятии с учетом специфики деятельности и нахождения на учете предприятия большого числа нематериальных активов и расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы имеется потребность в открытии отдельного бухгалтерского счета для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов. Однако типовым Планом счетов для малых предприятий такой счет не предусмотрен. Поэтому руководством предприятия было решено ввести в рабочий план счетов счет 04 "Нематериальные активы" для учета информации о наличии и движении нематериальных активов организации, а также о расходах организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Данное решение нашло отражение в приказе об учетной политике предприятия.

2.4.2. Формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета

Начальным этапом бухгалтерского учета является сплошное документирование всех хозяйственных операций путем составления определенных носителей первичной учетной информации.

Малые предприятия могут применять для документирования хозяйственных операций формы, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, ведомственные формы. А также самостоятельно разработанные формы, содержащие соответствующие обязательные реквизиты, предусмотренные Законом о бухгалтерском учете и обеспечивающие достоверность отражения в учете совершенных хозяйственных операций.

Требования по оформлению первичных учетных документов содержатся в ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и п. 13 Положения по ведению учета и отчетности.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц.

Пример. Выписка из Приказа об учетной политике предприятия N 1 от 05.01.2004:

1. Организационно-технический раздел.

1.4. Применяемые формы первичных учетных документов:

Использовать в учете унифицированные формы первичных учетных документов. Используемые и разработанные предприятием формы первичных учетных документов с краткими указаниями по их заполнению приведены в Приложении N 2.

Выписка из Приложения N 2 к Приказу N 1 от 05.01.2004.

Применяемые формы первичных учетных документов на 2004 год

| Наименование документа | Унифицированная форма | Кем утверждена | Форма по ОКУД |
|----------------------------|-----------------------|----------------|---------------|
| По учету операций по кассе | | | |

| | | | |
|-------------------------------------|---------------------|--|-------------------|
| По учету кассовых операций | N КО-1 по N КО-5 | Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88 в последующих редакциях | 0310001 - 0310005 |
| Бланки строгой отчетности | | Письмо Минфина России от 20.04.1995 N 16-00-30-35 | |
| По учету результатов инвентаризации | | | |
| По учету результатов инвентаризации | N ИНВ-1 по N ИНВ-25 | Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88 в последующих редакциях | 0317001 - 0317021 |
| ... | ... | ... | ... |

Директор

Михалев А.П.

В зависимости от характера операции, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Таким образом, законодательство дает право предприятиям вводить дополнительные реквизиты в уже утвержденные формы первичных документов, если такая корректировка отвечает интересам организации и не противоречит требованиям законодательства.

Предприятиям дано также право в силу специфики своей деятельности самостоятельно разрабатывать формы первичных учетных документов. Однако они должны содержать все обязательные реквизиты, установленные законодательством.

В то же время в ходе редактирования имеющихся документов, исходя из интересов предприятия, бухгалтер или другой ответственный работник должен помнить, что законодательство, предоставляя право вводить дополнительные реквизиты, не допускает удаления "лишних" реквизитов. Об этом необходимо помнить, поскольку немало споров с налоговыми органами возникает по вопросу о том, соответствует или нет представленный документ требованиям законодательства и, соответственно, можно ли его принять к учету.

Например, как указал Президиум ВАС РФ в своем Постановлении от 2 июня 1998 г. N 842/98, наличие отдельных дефектов в оформлении документов само по себе не является основанием для исключения соответствующих затрат из себестоимости.

Аналогичное определение было вынесено Президиумом ВАС РФ и в Постановлении от 24 ноября 1998 г. N 512/98.

Однако наличие дефектов оформления значительно повышает вероятность непринятия налоговыми органами таких документов. Речь идет о "входных" документах, но и наличие таких дефектов в собственных документах организации существенно повышает вероятность возникновения конфронтации с налоговой службой. Это следует учитывать при определении учетной политики предприятия и формировании первичных документов.

Запрещение применять устаревшие бланки и имеющие произвольную форму содержится и в Положении о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденном Приказом Минфина СССР от 29 июля 1983 г. N 105 (далее - Положение о документообороте).

Пример. ООО "Максимум" занимается розничной торговлей продовольственных товаров. Характер осуществляемых им операций и технология обработки учетной информации не требует включения в первичные документы дополнительных реквизитов. Поэтому в приложении к приказу об учетной политике ООО "Максимум" указано, что применяемые им формы первичных документов по учету кассовых операций включают в себя приходный кассовый ордер (форма N КО-1) и расходный кассовый ордер (форма N КО-2), утвержденные Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88. Применяя указанные формы, ООО "Максимум" не будет иметь проблем с налоговыми органами, связанных с использованием нестандартных форм первичных учетных документов для оформления хозяйственных операций.

Прием и выдача денежных средств, оформление приходных и расходных документов, ведение кассовой книги, составление отчета о кассовых операциях на малом предприятии осуществляется в общеустановленном порядке.

Ведение кассовых операций регламентируется Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным Решением Совета Директоров ЦБ РФ от 22 сентября 1993

г. N 40. Совершение и оформление операций по расчетному счету также производится в порядке, установленном соответствующими нормативными актами Банка России.

Регистры бухгалтерского учета

В требованиях по содержанию учетной политики, изложенных в п. 4 Типовых рекомендаций по организации бухучета, отсутствует требование определить, какие регистры бухгалтерского учета будут использоваться на предприятии, а какие нет, последовательность их составления.

В то же время в п. 6 Типовых рекомендаций малому предприятию предписывается вести бухгалтерский учет с применением следующих систем регистров:

- единой журнально-ордерной формы счетоводства для предприятий, утвержденной Письмом Минфина СССР от 8 марта 1960 г. N 63;
- журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций, утвержденной Письмом Минфина СССР от 6 июня 1960 г. N 176;
- упрощенной формы бухгалтерского учета согласно Типовым рекомендациям.

При этом малому предприятию дается право выбора формы бухгалтерского учета, исходя из потребностей и масштаба своего производства и управления, численности работников.

Например, малым предприятиям, занятым в материальной сфере производства, рекомендуется использовать регистры, предусмотренные в журнально-ордерной форме счетоводства. Малые предприятия, занятые торговлей и иной посреднической деятельностью, могут использовать регистры из упрощенной формы бухгалтерского учета, при необходимости применяя отдельные регистры для учета определенных ценностей, преобладающих в их деятельности (товарно-материальных запасов, финансовых активов и т.п.), а также из единой журнально-ордерной формы счетоводства.

При этом малое предприятие может самостоятельно приспосабливать применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей работы.

Но с обязательным соблюдением следующих требований:

- единство методологической основы бухгалтерского учета, предполагающей ведение бухгалтерского учета на основе принципов начисления и двойной записи;
- взаимосвязь данных аналитического и синтетического учета;
- сплошное отражение всех хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета на основании первичных учетных документов;
- накапливание и систематизация данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для управления и контроля за хозяйственной деятельностью малого предприятия, а также для составления бухгалтерской отчетности.

Помимо прочих условий предприятию необходимо определить, какие регистры бухгалтерского учета будут использоваться на предприятии, а какие нет, последовательность их составления.

Пример. Счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты" предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты), в частности, расчетов по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по общеуправленческой деятельности, по оплате труда работникам подразделений и т.п.

Регистром бухгалтерского учета по кредиту этого счета является журнал-ордер N 9.

Однако ООО "Ритм" не имеет обособленных подразделений, в связи с чем у него нет необходимости в наличии в рабочем Плане счетов этого счета и соответствующего регистра бухгалтерского учета, что и оговорено в Приложении к Приказу об учетной политике предприятия.

Важно также указать применяемую форму бухгалтерского учета: журнально-ордерная, мемориально-ордерная, автоматизированная.

Пример. Выписка из Приказа об учетной политике предприятия:

1. Организационно-технический раздел.

1.6. Выбор формы бухгалтерского учета и технологии обработки учетной информации: применять единую журнально-ордерную форму счетоводства применительно к автоматизированной обработке данных в компьютерных бухгалтерских системах.

Перечень журналов-ордеров приведен в Приложении N 5.

Выписка из Приложения N 5 к Приказу N 1 от 5 января 2004 г.

| Регистр | | | | Учетный период, на который открывается регистр |
|---------|----------------|-----------|---|--|
| N п/п | Номер | | Наименование и назначение | |
| | журнала-ордера | ведомости | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | 1 | - | По кредиту счета 50 | Месяц |
| 2 | - | 1 | Ведомость к счету 50 (помещена на обороте журнала-ордера N 1) | Месяц |
| 3 | 2 | - | По кредиту счета 51, 52 | Месяц |
| 4 | - | 2 | Ведомость к счету 51, 52 (помещена на обороте журнала-ордера N 2) | Месяц |
| 5 | ... | ... | ... | ... |

Директор

Михалев А.П.

2.4.3. Порядок проведения инвентаризации, а также методы оценки видов имущества и обязательств

Статьей 12 Закона о бухгалтерском учете определено, что порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Поэтому в приказе об учетной политике предприятия должен быть оговорен этот момент. Руководитель, учитывая специфику деятельности своего предприятия и особенности производственного процесса, определяет, с какой частотой и в какие сроки целесообразно производить инвентаризации, а также порядок их проведения.

Пример. 1.8. Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств:

Инвентаризация имущества и обязательств проводится в соответствии с Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49. Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, определены в Приложении N 7.

При этом необходимо помнить, что проведение инвентаризации обязательно (п. 2 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете):

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Пример. В силу большого оборота наличной денежной массы и сравнительно небольшого количества дебиторов и кредиторов предприятие установило и зафиксировало в Приложении к Приказу об учетной политике следующее.

Выписка из Приложения N 7 к Приказу об учетной политике предприятия N 1 от 03.01.2006.

Положение о проведении инвентаризации имущества и обязательств на 2006 год

| N п/п | Наименование счета | Счет | Количество, сроки и порядок проведения инвентаризации |
|-------|--------------------|------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 - 6 | ... | ... | ... |

| | | | |
|---|---|--|---|
| 7 | Касса, денежные документы и другие ценности | 50 | Ежемесячно; акты по формам N ИНВ, внезапные проверки, установленные руководителем |
| 8 | Кредиторская и дебиторская задолженность | 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 | Один раз в год; ведомости, акты, описи |

Директор

Михалев А.П.

2.4.4. Правила документооборота и технология обработки учетной информации

Порядок документооборота на предприятии регулируется упомянутым ранее Положением о документообороте.

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке. Проверка осуществляется как по форме (полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов), так и по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

Движение первичных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других предприятий, учреждений, принятие к учету, обработка, передача в архив) регламентируется графиком (п. 5.1 Положения о документообороте).

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждается приказом руководителя предприятия. Главный бухгалтер обязан контролировать соблюдение установленного графика.

Положение о документах и документообороте определяет требования к созданию, особенности создания и функционирования графика документооборота. К требованиям, предъявляемым Положением о документах и документообороте, относятся требования рациональности, т.е. график документооборота должен предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении; график документооборота должен способствовать улучшению всей учетной работы на предприятии, в учреждении, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня механизации и автоматизации учетных работ.

График документооборота должен предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении. Этот график должен способствовать улучшению всей учетной работы на предприятии, в учреждении, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня механизации и автоматизации учетных работ.

График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением предприятия, учреждения, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

При этом требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и представления в бухгалтерию или на вычислительные установки необходимых документов и сведений являются обязательными для всех подразделений и служб предприятия.

Поэтому работники предприятия, учреждения (начальники цехов, мастера, табельщики, работники планово-экономического, финансового отделов, отделов труда и заработной платы, снабжения, кладовщики, подотчетные лица, работники бухгалтерии и другие) создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В выписке перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения предприятия, учреждения, в которые представляются указанные документы.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Пример. Выписка из Приказа об учетной политике предприятия:

1. Организационно-технический раздел.

1.5. Разработка порядка организации документооборота и движения внутренней отчетности:

Документооборот в организации и движение внутренней отчетности регламентируется графиком, составляемым в виде схемы или перечня работ всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения (Приложение N 4).

Выписка из Приложения N 4 к Приказу об учетной политике предприятия N 1 от 03.01.2004.

График документооборота и движение внутренней отчетности предприятия на 2004 год

| N п/п | Наименование документа | Срок составления | Срок представления | Исполнитель | Пользователь |
|-------|---|------------------|---|--|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Счета-фактуры и накладные на поступление ТМЦ | | В течение 2-х дней с момента принятия ТМЦ МОЛ по количеству и качеству. Принятие по количеству и качеству осуществляется в день поступления ТМЦ | МОЛ по отделу | Отдел бухгалтерского учета для своевременного оприходования |
| 2 | Счета-фактуры и накладные на затраты и услуги | | В течение 2-х дней с момента оказания работ, услуг и поступления документов | Начальник коммерческого отдела, бухгалтер, ответственные работники | Отдел бухгалтерского учета для своевременного включения в себестоимость |
| 3 | Сведения по проведению взаимозачетов | В течение месяца | В течение 3-х дней с момента проведения взаимозачета | Бухгалтер, коммерческий отдел | Бухгалтер |
| 4 | ... | ... | ... | ... | ... |

Директор

Михалев А.П.

2.4.5. Методический раздел учетной политики

В методическом разделе учетной политики должны быть оговорены конкретные способы ведения бухгалтерского учета, принятые при формировании учетной политики организации и подлежащие раскрытию в бухгалтерской отчетности.

К таким способам, в частности, относятся способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие способы, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Отражение в учетной политике особенностей налогового учета

Налоговый учет

На особом месте стоит налоговый учет.

Глава 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса РФ устанавливает порядок исчисления налога на прибыль.

Для того чтобы правильно исчислить налогооблагаемую базу по налогу, налогоплательщик должен вести учет, который бы позволял формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечивать информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

То есть организации должны параллельно с бухгалтерским вести и налоговый учет. Можно сомневаться в целесообразности такого разделения, но тем не менее необходимо следовать установленному порядку.

Обязанность по ведению налогового учета установлена в гл. 25 Налогового кодекса РФ. Но необходимость ведения такого учета сама по себе вытекает из обязанностей налогоплательщика исчислять и уплачивать по итогам каждого отчетного (налогового) периода налог на прибыль.

Ведь не учитывая требования по ведению налогового учета, налогоплательщик будет платить в бюджет завышенную или заниженную сумму налогов.

Пример. Предприятие по данным бухгалтерского учета определило финансовый результат за отчетный период в сумме 127 100 руб. прибыли.

Совершенно не обязательно, что такой же величины будет налогооблагаемая база. Применение в бухгалтерском учете методологии или норм, отличающихся от методологии или норм, применяемых в налоговом учете, обоснованно приведет к получению различных показателей в бухгалтерском и налоговом учетах.

Такие расхождения могут возникать при формировании первоначальной стоимости внеоборотных активов, начислении амортизации основных средств по нормам, отличным от норм, подлежащих применению для расчета налога на прибыль, учете процентов банка и других случаях.

То есть для того чтобы правильно исчислить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и сам налог на прибыль, предприятию просто необходимо вести налоговый учет.

Отсюда можно сделать вывод, что налоговый учет - это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом.

Если информация, содержащаяся в регистрах бухгалтерского учета, не позволяет в полной мере учесть требования законодательства по исчислению налога на прибыль, не содержит достаточной для этого информации, то налогоплательщик должен самостоятельно организовать учет, необходимый для полного и правильного исчисления налогооблагаемой базы.

Пример. Предприятие уплачивает проценты по долговым обязательствам, возникшим для приобретения товарно-материальных ценностей.

В бухгалтерском учете данные расходы представляют собой фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов, а в налоговом учете являются внереализационными расходами. Следовательно, в данной ситуации методология бухгалтерского учета не позволяет учесть требования налогового законодательства и налогоплательщику необходимо вести налоговый учет таких расходов.

Организация такого учета может идти по двум направлениям:

- Налогоплательщик самостоятельно дополняет применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета.

Пример. Затраты предприятия в отчетном периоде составили 180 500 руб. Но не все осуществленные затраты связаны с производственной деятельностью предприятия и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Общая сумма непроизводственных расходов составила 32 000 руб.

Для учета требований налогового законодательства в целях исчисления налога на прибыль бухгалтер к счету 44 "Издержки обращения" завел два субсчета:

Субсчет 1 "Расходы, принимаемые при исчислении налога на прибыль"

Субсчет 1 "Расходы, не принимаемые при исчислении налога на прибыль"

Исходя из принятой технологии ведения налогового учета, бухгалтер будет иметь следующие отчетные данные.

| Наименование счета (субсчета) | Сумма, руб. | Суммы налогового учета, руб. |
|--|-------------|------------------------------|
| Счет 44 "Издержки обращения" | 180 500 | |
| Счет 44 "Издержки обращения" субсчет 1 "Расходы, принимаемые при исчислении налога на прибыль" | 148 500 | 148 500 |

| | | |
|---|--------|--|
| Счет 44 "Издержки обращения" субсчет 2 "Расходы, не принимаемые при исчислении налога на прибыль" | 32 000 | |
|---|--------|--|

- Ведутся самостоятельные регистры налогового учета.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера, но предположим, что для учета производственных и непроизводственных расходов на предприятии был заведен регистр налогового учета.

Журнал налогового учета расходов, принимаемых для целей
налогообложения за I квартал 2004 года

| Дата | Документ | Содержание операции | Ед. изм. | Сумма, руб. | | |
|----------------------------|--|---|----------|--------------------------------|----------------------------|--|
| | | | | По данным бухгалтерского учета | По данным налогового учета | Не принимаемая в целях налогообложения |
| 01.01.2004 - 31.04.2004 | Договор, счета- фактуры, акты выполнен- ных работ | Производ- ственные и непроиз- водственные расходы | руб. | 180 500 | 148 500 | 32 000 |

Следует твердо знать, что налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета. Это важно в связи с тем, что ведение параллельного и по сути отдельного налогового учета, как этого требуют некоторые налоговые органы на местах, является достаточно хлопотной, дорогой и посильной задачей далеко не для всех предприятий. Поэтому руководство налогоплательщика должно идти по пути максимального упрощения ведения налогового учета.

Пример. В отчетном периоде предприятие выплачивало суточные сверхустановленных норм. Соответственно не принимаемые при исчислении налога на прибыль расходы были отражены на отдельном субсчете счета издержек обращения и не учитывались при расчете налога на прибыль.

Налоговый инспектор, ведущий данное предприятие, потребовал зафиксировать данные расхождения между показателями бухгалтерского и налогового учета в форме специальных регистров, рекомендуемых МНС России.

Данное требование является необоснованным, так как бухгалтер на основе первичных документов, бухгалтерской справки и методологии ведения по таким суммам раздельного учета сможет доказать выполнение требований гл. 25 Налогового кодекса и правильность исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Но при этом надо помнить, что формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Учетная политика для налогообложения

Требования по закреплению в принятой организацией учетной политике для целей налогообложения предлагаемых законодательством методов содержатся во множестве статей Налогового кодекса РФ (п. 3 ст. 248, п. 5 ст. 252, п. 8 ст. 254 и других).

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Как уже говорилось, это может быть или отдельный приказ об учетной политике для целей налогообложения, или соответствующий раздел в общем приказе об учетной политике по предприятию.

Пример. Выписка из приказа об учетной политике предприятия:

Налоговый учет организуется путем самостоятельного дополнения применяемых регистров бухгалтерского учета соответствующими реквизитами и показателями, формируя тем самым регистры налогового учета.

Среди методов учета доходов и расходов, предлагаемых законодательством и оговоренных в учетной политике, на первом месте должен стоять выбор метода признания доходов - кассовый метод или метод начисления. Еще в 1993 г. Постановлением ВАС РФ от 22 октября 1993 г. N 28 было определено, что при привлечении к ответственности за сокрытие или занижение дохода (прибыли) должен учитываться метод определения выручки, установленный на предприятии приказом об учетной политике.

Позже данное заключение было подтверждено Информационным письмом (п. 3) Президиума ВАС РФ от 14 ноября 1997 г. N 22 "Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на прибыль", в котором также констатировалось: "Для целей налогообложения выручка от реализации продукции (работ, услуг) учитывается в зависимости от учетной политики, принятой организацией, и в этом же периоде учитываются затраты, связанные с производством и реализацией этой продукции".

В основу метода начисления также положен принцип временной определенности факторов хозяйственной деятельности, в соответствии с которым факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

В целях исчисления налога на прибыль доходы по методу начисления признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (ст. 271 Налогового кодекса РФ).

Расходы, которые принимаются для целей налогообложения, в таком случае признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Пример. Расходы предприятия в отчетном периоде составили 1 712 000 руб., однако в связи с нехваткой денежных средств оплачены были лишь расходы в сумме 109 000 руб.

Однако в связи с тем, что предприятие определяет доходы по методу начисления, то есть вне зависимости от факта оплаты, то и расходы (и оплаченные, и неоплаченные) будут в полном объеме учитываться при исчислении налога на прибыль.

Если же предприятие признает датой получения дохода день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом, то это означает, что оно применяет кассовый метод признания доходов и расходов.

Пример. В I квартале 2006 г. предприятие имело следующие показатели хозяйственной деятельности: отгрузка продукции составила 1 765 390 руб., однако покупатели предприятия оплатили лишь 1 100 000 руб. Таким образом, доход предприятия за II квартал 2006 г. составит 1 100 000 руб., которые будут уменьшаться на сумму оплаченных же расходов, связанных с производственным процессом предприятия.

Выбор метода определения доходов и расходов производится налогоплательщиком самостоятельно, однако законодательство (ст. 273 Налогового кодекса РФ) все-таки устанавливает определенное ограничение для получения права на применение кассового метода. Таким ограничением является непревышение среднего размера выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость за предыдущие четыре квартала одного миллиона рублей за каждый квартал.

Пример. ООО "Мушкетер" по итогам работы за 4 предыдущих квартала получило следующую выручку.

| Квартал | Объем выручки, руб. |
|-------------|---------------------|
| 1-й квартал | 803 000 |
| 2-й квартал | 405 000 |
| 3-й квартал | 810 000 |
| 4-й квартал | 1 870 000 |
| Итого | 3 888 000 |

Выручка в среднем за каждый квартал составит 972 000 руб. ($3\,888\,000 \text{ руб.} : 4$) < 1 000 000 руб., что указывает на право предприятия на работу по кассовому методу, что и было оговорено в приказе об учетной политике предприятия.

В отношении исчисления НДС момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) определен ст. 167 гл. 21 Налогового кодекса. Данная статья Налогового кодекса предусматривает теперь только один метод определения НДС - по отгрузке.

То есть в учетной политике метод определения выручки для целей НДС можно не указывать.

Пример. Выписка из Приказа об учетной политике предприятия:

В целях исчисления налога на прибыль

Выручка от реализации продукции (работ, услуг) для целей исчисления налога на прибыль, основываясь на положениях ст. 271 Налогового кодекса РФ, определяется по методу начисления, то есть доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

2.5. Ведение бухгалтерского учета

Показатели финансово-хозяйственных операций организаций отражаются на счетах бухгалтерского учета. Для понимания терминов и характеристик счетов, приводимых на страницах данной книги, будет полезным совершить небольшой экскурс в теорию бухгалтерского учета.

Все бухгалтерские счета подразделяются на:

- активные счета;
- пассивные счета;
- активно-пассивные счета.

Остатки по счетам бухгалтерского учета, обозначаемые бухгалтерским термином сальдо, и обороты по счетам содержат информацию, являющуюся основанием для составления расчетов, деклараций, справок, проведения анализа на определенную дату составления бухгалтерской отчетности.

2.5.1. Активные счета

Бухгалтерские счета, на которых отражаются различные виды (наличие, состав и движение) активов (основные средства, нематериальные активы, вложения во внеоборотные активы, товарно-материальные ценности, денежные средства, дебиторская задолженность и прочие активы), являются активными счетами.

В активных счетах поступление активов отражается по дебету, а выбытие (уменьшение) этих активов - по кредиту счета. Активные счета могут иметь только дебетовое сальдо.

Пример. Денежные средства могут или быть (то есть превышать ноль), или не быть (быть равными нулю). Невозможно иметь минус 1 руб.

Можно получить заем и остаться должным за полученные средства, но и в этом случае, несмотря на наличие задолженности, сами по себе денежные средства будут равны сумме полученного займа и ни в коем случае не будут присутствовать в кассе с минусом.

К активным счетам, в частности, относятся счет 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 41 "Товары", 50 "Касса", 51 "Расчетные счета" и прочие.

2.5.2. Пассивные счета

Счета, на которых отражаются показатели, отражающие источники формирования имущества (капитал), (наличие, состав и движение), а также обязательства организации (уставный капитал, добавочный капитал, кредиторская задолженность и прочие), являются пассивными.

В пассивных счетах увеличение источника средств (или задолженности) отражается по кредиту, а их уменьшение - по дебету счета.

Пассивные счета могут иметь только кредитовое сальдо.

К пассивным счетам относятся счет 80 "Уставный капитал", 82 "Резервный капитал", 83 "Добавочный капитал" и прочие.

2.5.3. Активно-пассивные счета

Но существует и третья группа счетов, которые обладают характеристиками как активных, так и пассивных счетов. То есть на них могут учитываться как активы предприятия, так и источники их формирования. Такие счета являются активно-пассивными.

Пример. Предприятие отгрузило продукцию потребителю, который не успел рассчитаться за нее. Возникла дебиторская задолженность, которая отражается в активе баланса предприятия.

Для учета активов предприятия используются активные счета.

Но при расчете за продукцию потребитель переплатил, перечислив большую сумму, чем имелась задолженность.

Возникла кредиторская задолженность, которая отражается в пассиве баланса предприятия и для отражения которой следует применить пассивный счет.

Можно, конечно, открыть отдельно активный и отдельно пассивный счета для учета таких сумм, но гораздо проще использовать один счет, который бы мог в зависимости от ситуации выступать как активный или пассивный, то есть быть активно-пассивным.

Такие счета могут иметь сальдо и по дебету счета, и по кредиту счета (развернутое сальдо).

Пример. На счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" у предприятия учитываются расчеты с двумя контрагентами. При этом одному партнеру уплатили аванс в сумме 123 999 руб., а второму должны 43 421 руб.

Соответственно, в активе баланса будет отражена дебиторская задолженность в сумме 123 999 руб. и в пассиве баланса кредиторская задолженность в сумме 43 421 руб.

В бухгалтерском балансе остатки по счету показываются развернутые, то есть и по кредиту и по дебету. Нельзя отражать свернутые суммы. Бухгалтерская отчетность в этом случае будет недостоверной.

Скажем, по итогам приведенного примера свернутое сальдо будет дебетовым и равно 80 578 руб. Показав его в балансе, а точнее, не показав, что предприятие по таким расчетам должно 43 421 руб. и предприятию должны 123 999 руб., бухгалтер покажет недостоверные итоги.

Но есть активно-пассивные счета, которые могут иметь только одностороннее сальдо.

К примеру, счет 99 "Прибыли и убытки". Сальдо может быть дебетовым (убыток) или кредитовым (прибыль). Одновременно и убыток и прибыль предприятие иметь не может.

2.5.4. Учет уставного капитала и расчетов с учредителями

Типовыми рекомендациями для учета уставного капитала малыми предприятиями, ведущими бухгалтерский учет по упрощенной форме, предусмотрен счет 80 "Уставный капитал".

Для ведения аналитического учета к этому счету могут быть открыты субсчета "Объявленный уставный капитал" и "Оплаченный уставный капитал".

При этом субсчет "Объявленный уставный капитал" открывается после государственной регистрации организации в сумме взносов ее учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами.

Субсчет "Оплаченный уставный капитал" используется только после фактического поступления денежных средств или иного имущества в счет вклада в уставный капитал.

Основанием для ведения аналитического учета могут выступать учредительные документы, акты или соглашения об оценке имущества, акты приема-передачи имущества, приходные кассовые ордера, платежные поручения и прочие документы.

Счет 80 - пассивный, общее кредитовое сальдо счета 80, без учета субсчетов, показывает сумму объявленного (зарегистрированного) уставного капитала. Оборот по дебету - уменьшение, а оборот по кредиту - увеличение уставного капитала.

Имущество, внесенное в счет вклада в уставный капитал, приходится по дебету счетов учета имущества.

Однако встает вопрос - как отразить поступившие от учредителей в счет вклада в уставный капитал нематериальные активы? Типовые рекомендации не предусматривают для малых предприятий такие счета, как 75 "Расчеты с учредителями", 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов" и другие.

Рекомендуется следующее. Нематериальные активы, поступающие в организацию, обособленно учитываются на счете 01 "Основные средства". Амортизация нематериальных активов учитывается обособленно на счете 02 "Амортизация основных средств".

Учет дебиторской и кредиторской задолженности, осуществляемый согласно Плану счетов на счете 75 "Расчеты с учредителями", рекомендуется вести на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". На данном счете расчеты приводятся в развернутом виде: по дебету - возникновение дебиторской задолженности и погашение кредиторской, по кредиту - возникновение кредиторской задолженности и погашение дебиторской.

Пример. Между тремя физическими лицами в январе 2006 г. заключен учредительный договор о создании ООО "Юность". Уставный капитал создаваемого малого предприятия составляет 120 000 руб.

Доли учредителей в уставном капитале предприятия распределяются следующим образом (стоимости вкладов Засилова Г.М. и Васильева Д.В. составляют по 39 996 руб. каждого, а Яшкина В.В. - 40 008 руб., но для упрощения примера и его наглядности их доли принимаются по 40 000 руб. каждого).

| Учредитель | Размер доли в уставном капитале предприятия, % | Доля учредителя в суммовом выражении, руб. |
|---------------|--|--|
| Засилов Г.М. | 33,33 | 40 000 |
| Васильев Д.В. | 33,33 | 40 000 |
| Яшкин В.В. | 33,34 | 40 000 |
| Итого | 100 | 120 000 |

Засилов Г.М. и Яшкин В.В. в качестве вклада в уставный капитал вносят наличные денежные средства. Причем Яшкин В.В. оплачивает свою долю с отсрочкой платежа.

В качестве вклада в уставный капитал Васильев Д.В. вносит исключительное право на использование базы данных и принтер со следующими характеристиками.

| Наименование объекта | Денежная оценка учредителей, руб. | Срок полезного использования, мес. | Срок нахождения в эксплуатации, мес. |
|---|-----------------------------------|------------------------------------|--------------------------------------|
| Исключительное право на использование базы данных | 12 000 | 60 | - |
| Принтер | 11 000 | | 27 |

Оставшуюся сумму Васильев Д.В. вносит в уставный капитал денежными средствами.

Для упрощения примера предположим, что никаких дополнительных расходов, связанных с приобретением основного средства и нематериального актива, предприятие не имеет, также предположим, что денежная оценка неденежных вкладов независимым оценщиком не требуется.

В учете организации после государственной регистрации предприятия в январе 2006 г. сделаны следующие записи:

Дебет 76 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"/по конкретным учредителям Кредит 80 субсчет "Объявленный уставный капитал"

- 120 000 руб. - отражено образование уставного капитала ООО на сумму, заявленную в учредительных документах;

Дебет 08 Кредит 76 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"/Васильев Д.В.

- 12 000 руб. - внесено в качестве вклада в уставный капитал Васильевым Д.В. исключительное право на использование базы данных;

Дебет 01 субсчет "Нематериальные активы" Кредит 08

- 12 000 руб. - принят к учету нематериальный актив на основании документов, подтверждающих право на его использование;

Дебет 08 Кредит 76 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"/Васильев Д.В.

- 11 000 руб. - внесен в качестве вклада в уставный капитал Васильевым Д.В. принтер, оцененный учредителями в сумме 11 000 руб.;

Дебет 01 субсчет "Основные средства" Кредит 08

- 11 000 руб. - принят к учету принтер;

Дебет 50 Кредит 76 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"/Засилов Г.М.

- 40 000 руб. - оплачена доля в уставном капитале Засиловым Г.М.;

Дебет 50 Кредит 76 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"/Васильев Д.В.

- 17 000 руб. (40 000 руб. - (12 000 руб. + 11 000 руб.)) - оплачена денежными средствами подлежащая оплате доля в уставном капитале Васильевым Д.В. после внесения в уставный капитал исключительного права на использование базы данных и принтера;

Дебет 80 субсчет "Объявленный уставный капитал" Кредит 80 субсчет "Оплаченный уставный капитал"

- 80 000 руб. - отражен оплаченный уставный капитал после фактического поступления денежных средств и иного имущества в счет вклада в уставный капитал.

На счетах по учету денежных средств и имущества в корреспонденции со счетом 76 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" отражены имущество и денежные средства на общую сумму 80 000 руб.

Дебетовое сальдо счета 76 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" составляет 40 000 руб. и показывает задолженность по вкладам в уставный капитал. В нашем примере это неоплаченная доля Яшкина В.В., задолженность по которой будет погашена позднее.

Для сопоставления методологии отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете малого предприятия, применяющего упрощенную форму бухгалтерского учета, и предприятия, работающего по общеустановленной системе бухгалтерского учета, рассмотрим порядок отражения тех же хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета предприятия, работающего по общеустановленной системе бухгалтерского учета.

Операции по отражению уставного капитала и учета расчетов с учредителями в этом случае будут выглядеть следующим образом:

Дебет 75/по конкретным учредителям Кредит 80 субсчет "Объявленный уставный капитал"
- 120 000 руб. - отражено образование уставного капитала ООО на сумму, заявленную в учредительных документах;

Дебет 08 Кредит 75/Васильев Д.В.

- 12 000 руб. - внесено в качестве вклада в уставный капитал Васильевым Д.В. исключительное право на использование базы данных;

Дебет 04 Кредит 08

- 12 000 руб. - принят к учету нематериальный актив на основании документов, подтверждающих право на его использование;

Дебет 08 Кредит 75/Васильев Д.В.

- 11 000 руб. - внесен в качестве вклада в уставный капитал Васильевым Д.В. принтер, оцененный учредителями в сумме 11 000 руб.;

Дебет 01 Кредит 08

- 11 000 руб. - принят к учету принтер;

Дебет 50 Кредит 75/Засилов Г.М.

- 40 000 руб. - оплачена доля в уставном капитале Засиловым Г.М.;

Дебет 80 субсчет "Объявленный уставный капитал" Кредит 80 субсчет "Оплаченный уставный капитал"

- 80 000 руб. - отражен оплаченный уставный капитал после фактического поступления денежных средств и иного имущества в счет вклада в уставный капитал.

Для оприходования денежных средств, поступивших в кассу, были выписаны приходные кассовые ордера.

Приведем образец заполнения приходного кассового ордера.

| | | |
|---------------------------|---------------|----------------|
| ООО "Юность" | форма по ОКУД | Код 0310001 |
| ----- | по ОКПО | |
| организация | | |
| ----- | | |
| структурное подразделение | | |

| Номер документа | Дата составления |
|-----------------|------------------|
| 1 | 23.01.2006 |

ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

| Дебет | Кредит | | | | Сумма, руб. коп. | Код целевого назначения |
|-------|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------|--|------------------|-------------------------|
| | код структурного подразделения | корреспондирский счет, субсчет | код аналитического учета | | | |
| 50 | | 76 | | | | |

Принято от ----- Засилова Геннадия Михайловича

Основание: ----- Оплата доли в уставном капитале согласно Учредительному договору ООО "Юность"

Сорок тысяч рублей

Сумма -----

----- прописью

----- руб. ----- коп.

НДС - 0 руб. 00 коп.

В том числе -----

Приложение -----

| | | |
|-------------------|-----------|---------------------|
| Главный бухгалтер | Димитрова | Димитрова Н.Л. |
| | подпись | расшифровка подписи |
| Получил кассир | Маркина | Маркина И.В. |
| | подпись | расшифровка подписи |

ООО "Юность"

организация

КВИТАНЦИЯ

к приходному кассовому ордеру N 1

23 января 2006

от "-----" ----- г.

Засилова Геннадия

Принято от -----

Михайловича

Оплата доли в уставном

Основание: -----

капитале согласно Учредительному

договору ООО "Юность"

40 000 00

Сумма ----- руб. ----- коп.

цифрами

Сорок тысяч рублей

прописью

00

----- руб. ----- коп.

НДС - 0 руб. 00 коп.

В том числе -----

и 23 января 2006

я "-----" ----- г.

М.П. (штампа)

Димитрова

Главный бухгалтер -----

подпись

о

т

р

е

з

а

Димитрова Н.Л.

расшифровка подписи

Маркина

Кассир -----

подпись

Маркина И.В.

расшифровка подписи

2.5.5. Учет затрат

Для малых предприятий Типовыми рекомендациями по организации бухучета предусмотрено, что затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), учитываются на счете 20 "Основное производство".

Этот счет является активным. Остаток по счету 20 "Основное производство" на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) ведется малым предприятием в разрезе видов затрат (оплата труда, материалы, амортизация и др.) по объектам учета, по видам продукции (работ, услуг), местам производства продукции (работ, услуг), лицам, ответственным за производство, и т.п.

При наличии условно-постоянных расходов малое предприятие общехозяйственные (накладные) расходы списывает ежемесячно полностью на затраты реализованной продукции (работ, услуг).

Пример. После государственной регистрации и регистрации в качестве субъекта малого предпринимательства ООО "Юность" его руководством было принято решение о начале торговой деятельности.

В учетной политике предприятия было закреплено, что выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется по кассовому методу, согласно требованиям ст. 273 Налогового кодекса РФ, то есть по моменту поступления денежных средств на расчетный счет, в кассу предприятия, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Расходы на изготовление печати составили 1000 руб. Был открыт расчетный счет, стоимость открытия которого составила 1000 руб. В 100 руб. обошлось заверение нотариусом карточки с образцами подписи и оттиска печати.

В марте 2004 г., имея достаточную сумму денежных средств, предприятие провело рекламную акцию через средства массовой информации, которая обошлась в 15 000 руб.

Общая сумма расходов составила 17 100 руб.

В учете организации были сделаны следующие проводки:

Дебет 20 Кредит 60

- 1000 руб. - отражены расходы по открытию расчетного счета;

Дебет 60 Кредит 51

- 1000 руб. - удержано банком за открытие расчетного счета;

Дебет 10 Кредит 71

- 1000 руб. - отражены расходы по приобретению печати;

Дебет 20 Кредит 71

- 100 руб. - отражены расходы на нотариальное заверение;

Дебет 20 Кредит 60

- 15 000 руб. - отражены расходы на рекламу;

Дебет 60 Кредит 51

- 15 000 руб. - оплачена рекламная акция.

Напомним, что ООО "Юность" является торговым предприятием. У торгового предприятия, не применяющего упрощенную форму бухгалтерского учета, данные расходы были бы отражены следующим образом:

Дебет 44 Кредит 60

- 1000 руб. - отражены расходы по открытию расчетного счета;

Дебет 60 Кредит 51

- 1000 руб. - удержано банком за открытие расчетного счета;

Дебет 10 Кредит 71

- 1000 руб. - отражены расходы по приобретению печати;

Дебет 44 Кредит 71

- 100 руб. - отражены расходы на нотариуса;

Дебет 44 Кредит 60

- 15 000 руб. - отражены расходы на рекламу;

Дебет 60 Кредит 51

- 15 000 руб. - оплачена рекламная акция.

2.5.6. Учет денежных средств

Для учета наличных и безналичных денежных средств Планом счетов и рабочим планом счетов бухгалтерского учета, предлагаемым Типовыми рекомендациями по организации бухучета, используются счета 50 "Касса" и 51 "Расчетный счет".

Как уже указывалось, эти счета активные и могут иметь только дебетовое сальдо, показывающее остаток денежных средств в кассе и на расчетном счете.

Пример. Поступившие денежные средства в счет оплаты вклада в уставный капитал были распределены следующим образом:

Внесено при открытии расчетного счета в банк 43 400 руб. Денежные средства внесены в банк в такой величине, чтобы с учетом размера денежных средств, выданных под отчет, остаток денежных средств в кассе составил 10 000 руб. и не превышал лимит остатка денежной наличности в кассе, установленный банком.

Лимит остатка денежной наличности в кассе, установленный банком, составляет 10 000 руб. И оставлено в кассе 10 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета данная операция была отражена следующим образом:

Дебет 51 Кредит 50

- 43 400 руб. - внесены на расчетный счет денежные средства из кассы предприятия.

Расхождений между упрощенной и общепринятой формой бухгалтерского учета в данном случае нет.

На предприятии был выписан расходный кассовый ордер за номером 1.

| | | |
|---------------------------|---------|---------------|
| | Код | |
| ООО "Юность" | 0310002 | Форма по ОКУД |
| ----- по ОКПО | | |
| организация | | |
| ----- | | |
| структурное подразделение | | |

| | | |
|--------------------------|-----------------|------------------|
| РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР | Номер документа | Дата составления |
| | 1 | 23.01.2006 |

| Дебет | | | | Кредит | Сумма, руб. коп. | Код целевого назначения | |
|-------|--------------------------------|---------------------------------|--------------------------|--------|------------------|-------------------------|--|
| | код структурного подразделения | корреспондирующий счет, субсчет | код аналитического учета | | | | |
| | | 51 | | 50 | 43 400,00 | | |

Выдать -----
 Васильеву Дмитрию Васильевичу

 фамилия, имя, отчество
 Сдача денежных средств в банк
 Основание: -----
 Сорок три тысячи четыреста рублей 00 копеек
 Сумма -----

 прописью
 ----- руб. ----- коп.
 Приложение -----

Руководитель организации -----
 Директор Васильев Васильев Д.В.

 должность подпись расшифровка подписи

Главный бухгалтер -----
 Димитрова Димитрова Н.Л.

 подпись расшифровка подписи

Получил -----
 Сорок три тысячи четыреста рублей

 сумма прописью
 ----- руб. ----- коп.

23 Января 2006 г.
 "___" ----- г. Васильев

 Подпись -----

По -----
 наименование, номер, дата и место выдачи документа,

 удостоверяющего личность получателя

Выдал кассир -----
 Маркина Маркина И.В.

2.5.7. Учет расчетов с подотчетными лицами

В соответствии с Планом счетов для обобщения информации о состоянии расчетов с подотчетными лицами используется счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Счет 71 - это счет активно-пассивный и может иметь одновременно и дебетовое и кредитовое сальдо. Например, работник предприятия Мошкин П.П. имеет задолженность перед предприятием по подотчетным суммам в размере 1000 руб., которые будут отражены как дебетовое сальдо счета 71, а Басов Г.Г., наоборот, переотчитался и предприятие ему должно 1000 руб., которые отражаются как кредитовое сальдо счета 71.

Типовыми рекомендациями счет 71 не предусмотрен.

Поэтому для учета расчетов с подотчетными лицами малые предприятия могут использовать счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Этот счет также активно-пассивный и может иметь одновременно и дебетовое и кредитовое сальдо. При отражении его данных в балансе сальдо аналогично счету 71 показывается развернутым.

Пример. На хозяйственно-операционные расходы работнику выдано под отчет 3600 руб. Данная операция была отражена в учете следующим образом:

Дебет 76 субсчет "Расчеты с подотчетными лицами" Кредит 50

- 3600 руб. - выданы под отчет наличные денежные средства из кассы предприятия.

При работе по общеустановленной системе учета выдача денег под отчет была бы отражена следующим образом:

Дебет 71 Кредит 50

- 3600 руб. - выданы под отчет наличные денежные средства из кассы предприятия.

Общая сумма по авансовому отчету, то есть кредитовый оборот счета 76 субсчет "Расчеты с подотчетными лицами" или для общеустановленной системы счет 71, показывающий, на какую сумму отчитался работник, составит 3300 руб.:

ООО "Юность" Форма по ОКУД 0302001
 ----- по ОКПО 01
 наименование организации

УТВЕРЖДАЮ
 Три тысячи триста
 Отчет в сумме -----
 00

Авансовый отчет

| Номер | Дата |
|-------|------------|
| 1 | 30.01.2006 |

 _____ руб. ----- коп.
 Директор
 Руководитель -----
 должность
 Васильев Васильев Д.В.

 подпись расшифровка подписи
 30 января 06
 "___" ----- 20--г.

Структурное подразделение ----- Бухгалтерия
 Маркина Ирина Викторовна
 Подотчетное лицо ----- Табельный номер
 фамилия, инициалы

 Бухгалтер Административно-хозяйственные расходы
 Профессия (должность) ----- Назначение аванса -----

| Наименование показателя | Сумма, руб. коп. | Бухгалтерская запись | |
|-------------------------|---------------------|----------------------|--------|
| | | дебет | кредит |
| остаток | | | |

| Предыдущий аванс | перерасход | | счет, суб-счет | сумма, руб. коп. | счет, суб-счет | сумма, руб. коп. |
|---------------------------|------------|---------|----------------|------------------|----------------|------------------|
| Получен аванс 1. из кассы | | 3600,00 | 10 | 3200,00 | | |
| 1а. в валюте (справочно) | | | 20 | 100,00 | | |
| 2. | | | | | | |
| | | | | | | |
| Итого получено | | 3600,00 | | | | |
| Израсходовано | | 3300,00 | | | | |
| Остаток | | 300,00 | | | | |
| Перерасход | | | | | | |

Приложение ----- документов на ----- листах
Три тысячи триста
Отчет проверен. К утверждению в сумме -----
сумма прописью
00 3300 00
руб. ----- коп. (----- руб. ---- коп.)

Главный бухгалтер ----- Димитрова
----- Димитрова Н.Л.
подпись -----
расшифровка подписи
Маркина -----
Маркина И.В.
Бухгалтер -----
подпись -----
расшифровка подписи

Остаток внесен ----- в сумме 300 руб. 00 коп. по кассовому

Перерасход выдан _____
 4 30 января 06
 ордеру N --- от "---" ----- 20--г.

Маркина Маркина И.В. 30 января 06
 Бухгалтер (кассир) ----- "----" ----- 20--г.
 подпись расшифровка подписи

 линия отреза

Маркиной И.В.
 Расписка. Принят к проверке от ----- авансовый
 1 30 января 06
 отчет N --- от "---" ----- 20--г.
 Три тысячи
 триста 00
 на сумму ----- руб. --- коп., количество документов
 прописью
 6 6
 ----- на ----- листах

Димитрова Димитрова Н.Л. 30 января 06
 Бухгалтер ----- "----" ----- 20--г.
 подпись расшифровка подписи

Оборотная сторона формы N АО-1

| Номер по порядку | Документ, подтверждающий производственные расходы | | Наименование документа (расхода) | Сумма расхода | | | | Дебет счета, субсчета |
|------------------|---|-------|---|---------------|----------|------------------|----------|-----------------------|
| | | | | по отчету | | принятая к учету | | |
| | дата | номер | | в руб. коп. | в валюте | в руб. коп. | в валюте | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1 | 23.01.2006 | N 109 | Накладная и счет-фактура N 109/ Изготовление печати | 1000,00 | - | 1000,00 | - | 10 |

| | | | | | | | | |
|-------|------------|-------|--|---------|---|---------|---|----|
| 2 | 23.01.2006 | N 221 | Справка нотариуса/ Нотариальное заверение карточки с образцами подписи и оттиском печати | 100,00 | - | 100,00 | - | 20 |
| 3 | 23.01.2006 | - | Товарный чек/ Приобретение расходных материалов | 2200,00 | - | 2200,00 | - | 10 |
| Итого | | | | 3300,00 | | | | |

Следовательно, за работником останется задолженность в размере 300 руб. (3600 - 3300), которую по окончании месяца он и вернул в кассу:

Дебет 50 Кредит 76 субсчет "Расчеты с подотчетными лицами"

- 300 руб. - возвращены неиспользованные подотчетные суммы в кассу предприятия.

2.5.8. Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям

НДС по приобретенным ценностям учитывается на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" согласно порядку, установленному для учета материалов. При этом отдельно ведется учет движения НДС по материалам и основным средствам (нематериальным активам).

Счет является активным, и кредитовое сальдо будет свидетельствовать об ошибке в бухгалтерских записях.

К счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" могут быть открыты следующие субсчета:

- 19/субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам";

- 19/субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам";

- 19/субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам" и др.

Иногда возникает необходимость выделения суммы НДС, входящей в общую стоимость товаров (работ, услуг), расчетным путем. При этом при определении суммы налога расчетным методом общую сумму следует делить на сумму (100% + ставка НДС) и умножать на соответствующий размер налоговой ставки.

Пример. С поставщиком произведен частичный расчет. Сумма платежа составила 5000 руб. Чтобы рассчитать оплаченную сумму НДС, числящуюся на счете 19 и подлежащую отнесению на вычет при расчетах с бюджетом, нужно произвести несложный расчет:

5000 руб. x 18 : 118 = 762,71 руб.

Дебет 68 субсчет "Расчет с бюджетом по НДС" Кредит 19

- 762,71 руб. - отнесен на вычет при расчетах с бюджетом "входной" НДС.

Однако для того, чтобы суммы НДС, предъявленные поставщиками, были отнесены на вычет при расчетах с бюджетом, необходимо, чтобы был выполнен ряд условий, а именно:

- товары, работы, услуги были приобретены для деятельности, облагаемой НДС;

- товары должны быть оприходованы, работы выполнены, а услуги оказаны предприятию;

- по приобретенным товарам, работам, услугам присутствует счет-фактура поставщика, оформленный в установленном порядке.

Важно отметить, что для отнесения сумм НДС к зачету все эти условия должны выполняться одновременно.

Пример. Предприятие приобрело товарно-материальные ценности. Стоимость покупки составила 62 000 руб., включая НДС. Продукция приобретена для использования в производстве. Однако поставщик не предоставил счет-фактуру. Поэтому, несмотря на выполнение других условий, необходимых для отнесения НДС к вычету, эта сумма не может быть отнесена на расчеты с бюджетом.

Для отнесения к зачету сумм НДС по приобретенным основным средствам необходимо выполнение еще одного условия. Данный объект основных средств должен быть введен в эксплуатацию.

Пример. ООО "Титан" в мае 2006 г. приобрело ксерокс стоимостью 12 036 руб., в т.ч. НДС 1836 руб., и станок стоимостью 145 140 руб., в т.ч. НДС 22 140 руб. Все условия для отнесения НДС на вычет при расчетах с бюджетом были соблюдены в мае 2006 г. Вот только ввод в эксплуатацию станка был произведен лишь в июне 2006 г.

В бухгалтерском учете эти операции отражены таким образом.

В мае 2006 г.:

Дебет 08 Кредит 60

- 10 200 руб. - отражены расходы по приобретению ксерокса;

Дебет 19 Кредит 60

- 1836 руб. - учтен НДС по приобретенному ксероксу;

Дебет 60 Кредит 51
- 12 036 руб. - оплачена приобретенная техника;
Дебет 08 Кредит 60
- 123 000 руб. - отражены расходы по приобретению станка;
Дебет 19 Кредит 60
- 22 140 руб. - учтен НДС по приобретенному станку;
Дебет 01 Кредит 08
- 10 200 руб. - введен в эксплуатацию ксерокс;
Дебет 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" Кредит 19
- 1836 руб. - отнесен на вычет при расчетах с бюджетом НДС по приобретенному и введенному в эксплуатацию ксероксу.

В июне 2006 г.:

Дебет 01 Кредит 08
- 123 000 руб. - введен в эксплуатацию станок;
Дебет 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" Кредит 19
- 22 140 руб. - отнесен на вычет при расчетах с бюджетом НДС по приобретенному и введенному в эксплуатацию станку.

Прочие примеры отражения "входного" НДС приводятся далее, в разделах, посвященных учету затрат и имущества предприятия.

2.5.9. Учет основных средств и нематериальных активов

Как уже упоминалось ранее, учет по упрощенной форме должен вестись в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными Законом о бухгалтерском учете, положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету.

Планом счетов предусмотрено, что для обобщения информации о затратах организации на объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и нематериальных активов, предназначен счет 08 "Вложения во внеоборотные активы", являющийся счетом активным.

А для обобщения информации непосредственно о наличии и движении основных средств, нематериальных активов, материалов при работе по общеустановленной системе учета применяются следующие одноименные счета бухгалтерского учета:

Счет 01 "Основные средства";
Счет 04 "Нематериальные активы";
Счет 10 "Материалы".

Эти счета являются активными. Увеличение активов предприятия отражается по дебету счета, уменьшение (выбытие) - по кредиту счета.

Что относится к основным средствам?

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах регулируются Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н (далее - ПБУ 6/01). С 1 января 2006 г. вступили в силу изменения, внесенные в ПБУ 6/01 Приказом Минфина России от 12 декабря 2005 г. N 147н.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации либо предназначен для сдачи за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Обратите внимание: с 2006 г. к основным средствам относится не только имущество, которое используется в производственной или управленческой деятельности, но и то, что передается во временное пользование. Другими словами доходные вложения в материальные ценности признаны основными средствами. Хотя учитывать их по-прежнему нужно на счете 03 (п. 5 ПБУ 6/01).

В составе основных средств не могут учитываться машины, оборудование и иные аналогичные предметы, числящиеся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары - на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность; предметы, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути; капитальные и финансовые вложения.

Основные средства, которые отвечают всем условиям, но стоимость которых не превышает 20 000 руб. или иного лимита, установленного в приказе об учетной политике, можно учесть в составе материально-производственных запасов.

Что относится к нематериальным активам?

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах регулируются Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000, утвержденным Приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. N 91н (далее - ПБУ 14/2000). ПБУ 14/2000 действует с 1 января 2001 г.

Перечень объектов, которые могут быть отнесены к нематериальным активам, приведен в п. 4 ПБУ 14/2000. Это объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности), а именно:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ и базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Кроме того, следует учитывать, что в соответствии с п. 3 ст. 257 гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса РФ к нематериальным активам относится владение "ноу-хау", секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации).

В то же время не могут быть признаны нематериальными активами интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Данный перечень является закрытым и расширенному толкованию не подлежит. Кроме того, для отнесения объекта к нематериальным активам в соответствии с требованиями п. 3 ПБУ 14/2000 необходимо одновременное выполнение ряда условий.

Нематериальными активами могут быть признаны объекты, способные приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, используемые в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12-ти месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Эти объекты не должны иметь материально-вещественной (физической) структуры, однако их неотъемлемым свойством должно являться то, что они могут быть идентифицированы среди другого имущества.

При этом также необходимо, чтобы они не были предназначены для последующей перепродажи, а владеющая ими организация имела надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самих активов и ее исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Кроме того, ПБУ 14/2000 не применяется в отношении:

- не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- материальных объектов (материальных носителей), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных.

По основным средствам, нематериальным активам и материально-производственным запасам Положениями по бухгалтерскому учету предусмотрено, что первоначальной стоимостью объектов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение (по основным средствам - также затрат на сооружение и изготовление), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Так, например, по основным средствам фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление являются (п. 8 ПБУ 6/01):

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также деньги, истраченные на доставку и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины и сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Приведенный перечень - открытый. А значит, в него можно включить любые затраты, которые непосредственно связаны с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, которые осуществлены до момента ввода объекта в эксплуатацию.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Пример. ООО "Верона" приобрело автомашину стоимостью 150 000 руб. без учета НДС. НДС по приобретенной машине составляет 27 000 руб. Была достигнута договоренность, что приемка машины будет осуществляться в гараже у покупателя. Перегон будет осуществляться продавцом за отдельную плату. Документы на доставку автомашины будут выписаны на третье лицо, не являющееся плательщиком НДС.

ООО "Верона" заплатило дополнительно 400 руб. за перегон машины до расположения предприятия.

В учете малого предприятия приобретение автомашины было отражено следующим образом:

Дебет 08 Кредит 60

- 150 000 руб. - приобретена автомашина;

Дебет 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам" Кредит 60

- 27 000 руб. - учтен НДС по приобретенной автомашине;

Дебет 08 Кредит 60

- 400 руб. - отражены в учете расходы на перегон автомашины;

Дебет 60 Кредит 50

- 400 руб. - произведена оплата за перегон машины;

Дебет 01 субсчет "Основные средства" Кредит 08

- 150 400 руб. (150 000 + 400) - введена в эксплуатацию приобретенная автомашина;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам"

- 27 000 руб. - отнесен на вычет при расчетах с бюджетом НДС, оплаченный при приобретении машины;

Дебет 60 Кредит 51

- 187 000 руб. - произведена оплата поставщику за автомашину.

Но, формируя первоначальную стоимость основных средств, нематериальных активов, необходимо быть внимательным и не упустить требования налогового учета, которые зачастую могут быть отличны от требований формирования первоначальной стоимости таких активов в бухгалтерском учете.

Пример. Предприятие приобрело компьютер стоимостью 16 000 руб. без учета НДС. При этом за доставку компьютера шоферу предприятия было начислено 500 руб. и с начисленных сумм - ЕСН и взнос по обязательному страхованию от несчастных случаев общим размером 26% от начисленной оплаты в сумме 130 руб.

В бухгалтерском учете эти расходы формируют первоначальную стоимость актива. В налоговом учете дело обстоит по-другому. Там первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

В соответствии же с п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ невозмещаемые налоги, к которым относятся ЕСН и страховые взносы от несчастных случаев на производстве, учитываются в составе прочих расходов.

В бухгалтерском учете предприятия сделаны следующие записи:

Дебет 08 Кредит 60

- 16 000 руб. - отражена стоимость компьютера;

Дебет 08 Кредит 70

- 500 руб. - начислена заработная плата водителю, осуществившему доставку компьютера;

Дебет 08 Кредит 69

- 130 руб. (500 руб. x 26%) - начислен ЕСН с заработной платы водителя, осуществившего доставку компьютера;

Дебет 08 Кредит 69

- 1 руб. (500 руб. x 0,2%) - начислен страховой взнос от несчастных случаев на производстве с заработной платы водителя, осуществившего доставку компьютера.

Отражение возникновения актива в налоговом учете будет иметь следующий вид.

Регистр налогового учета "Формирование стоимости объекта учета" за ... 2006 года

| Дата | Документ | Содержание операции | Ед. изм. | Кол-во | Сумма | |
|------|--|--|----------|--------|--------------------------------|----------------------------|
| | | | | | по данным бухгалтерского учета | по данным налогового учета |
| Дата | | Расходы, связанные с приобретением объекта, всего, в том числе: | Руб. | | 16 679 | 16 500 |
| Дата | Накладная, счет-фактура, договор | Приобретение компьютера | Руб. | 1 | 16 000 | 16 000 |
| Дата | Ведомость начисления заработной платы и налогов и сборов на суммы заработной платы | Заработная плата водителя, осуществившего доставку компьютера | Руб. | | 500 | 500 |
| Дата | Ведомость начисления заработной платы и налогов и сборов на суммы заработной платы | Начислен ЕСН с заработной платы водителя, осуществившего доставку компьютера | Руб. | | 130 | - |

| | | | | | | |
|------|--|--|------|--|---|---|
| Дата | Ведомость начисления заработной платы и налогов и сборов на суммы заработной платы | Начислен страховой взнос от несчастных случаев на производстве с заработной платы водителя, осуществившего доставку компьютера | Руб. | | 1 | - |
|------|--|--|------|--|---|---|

Регистр налогового учета "Прочие расходы" за ... 2006 года

| Дата | Документ | Содержание операции | Ед. изм. | Кол-во | Сумма | |
|------|--|--|----------|--------|--------------------------------|----------------------------|
| | | | | | по данным бухгалтерского учета | по данным налогового учета |
| Дата | Ведомость начисления заработной платы и налогов и сборов на суммы заработной платы | Начислен ЕСН с заработной платы водителя, осуществившего доставку компьютера | Руб. | | - | 130 |
| Дата | Ведомость начисления заработной платы и налогов и сборов на суммы заработной платы | Начислен страховой взнос от несчастных случаев на производстве с заработной платы водителя, осуществившего доставку компьютера | Руб. | | - | 1 |
| | | Итого | | | - | 131 |

Порядок учета фактических затрат по нематериальным активам и материально-производственным запасам хотя и имеет свои особенности, но в целом аналогичен порядку учета фактических затрат на приобретение основных средств.

Пример. Для осуществления торговой деятельности малое предприятие ООО "Юность" в январе 2004 г. приобрело компьютер стоимостью 15 000 руб. (в том числе НДС - 2288,14 руб.), исключительное право на использование компьютерной базы данных стоимостью 5900 руб. (в том числе НДС - 900 руб.). Срок полезного использования приобретенной базы данных - 3 года.

При этом компьютер и исключительное право были оплачены по безналичному расчету (компьютер оплачен в полном размере, а исключительное право оплачено в сумме 3000 руб.).

Приобретенный нематериальный актив предполагается использовать в ходе торгово-производственной деятельности.

Для упрощения примера предположим, что никаких дополнительных расходов, связанных с приобретением объектов, предприятие не имеет.

В бухгалтерском учете ООО "Юность" сделаны следующие записи:

Дебет 08 Кредит 60

- 12 711,86 руб. (15 000 - 2288,14) - приобретен компьютер;

Дебет 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам" Кредит 60
- 2288,14 руб. - учтен НДС по приобретенному компьютеру на основании предоставленного поставщиком счета-фактуры;
Дебет 01 субсчет "Основные средства" Кредит 08
- 12 711,86 руб. - компьютер введен в эксплуатацию;
Дебет 08 Кредит 60
- 5000 руб. - приобретено исключительное право на использование компьютерной базы данных;
Дебет 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам" Кредит 60
- 900 руб. - учтен НДС по приобретенному исключительному праву на использование компьютерной базы данных на основании предоставленного поставщиком счета-фактуры;
Дебет 04 Кредит 08
- 5000 руб. - принят к учету нематериальный актив на основании документов, подтверждающих право на его использование;
Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам"
- 2288,14 руб. - отнесен на вычет при расчетах с бюджетом оплаченный НДС по приобретенному компьютеру;
Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам"
- 457,63 руб. (3000 руб. x (18% : 118%)) - отнесен на вычет при расчетах с бюджетом оплаченный НДС по приобретенному нематериальному активу;
Дебет 60 Кредит 51
- 15 000 руб. - оплачено поставщику за компьютер;
Дебет 60 Кредит 51
- 3000 руб. - произведена оплата поставщику за приобретенное исключительное право.

Оформление поступления и учета объектов основных средств

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей сроки полезного использования существенно различаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

При постановке основных средств на учет на них открываются унифицированные формы первичных документов по учету основных средств.

Формы первичных документов по учету основных средств утверждены Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств" (далее - Постановление Госкомстата N 7).

Пример. В Приказе об учетной политике ООО "ТоргСервис" установлена следующая классификация объектов основных средств.

1. Группа автотранспортных средств.
2. Группа печатных устройств и копировально-множительной техники.
3. Группа средств связи и т.д.

Кроме того, в названном приложении указано, что составление единого акта по форме N ОС-16 "Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий и сооружений)" на группу объектов основных средств производится, если активы поступили в одном календарном месяце.

В феврале - марте 2006 г. на предприятие поступил ряд объектов основных средств. В соответствии с принятыми на предприятии правилами документооборота и технологии обработки учетной информации были составлены следующие документы.

| N п/п | Наименование актива | Дата поступления | Номер формы по учету основного средства, ее реквизиты |
|-------|---------------------|--------------------|---|
| 1 | Мобильный телефон | 22 февраля 2006 г. | Форма N ОС-1б от 28 февраля 2006 г. N 2 |
| 2 | Компьютер | 27 февраля 2006 г. | Форма N ОС-1 от 27 февраля 2006 г. N 22 |
| 3 | Мобильный телефон | 27 февраля 2006 г. | Форма N ОС-1б от 28 февраля 2006 г. N 2 |
| 4 | Компьютер | 6 марта 2006 г. | Форма N ОС-1б от 31 марта 2006 г. N 3 |
| 5 | Компьютер | 10 марта 2006 г. | Форма N ОС-1б от 31 марта 2006 г. N 3 |

Помимо документа, оформляющего передачу объектов основных средств в организации или между организациями, для учета наличия объекта основных средств также оформляются формы:

- N ОС-б "Инвентарная карточка учета объекта основных средств";
- N ОС-ба "Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств";
- N ОС-бб "Инвентарная книга учета объектов основных средств".

Как видно из названия форм, форма N ОС-б открывается на каждый объект, а форма N ОС-ба - на группу объектов. Инвентарная же книга может открываться в организации, имеющей небольшое количество объектов основных средств.

Пример. На учете ООО "Тракс" числится всего лишь пять объектов основных средств. Приказом руководителя предприятия установлено, что для учета объектов основных средств организации следует использовать Инвентарную книгу учета объектов основных средств.

Инвентарная карточка (инвентарная книга) открывается в бухгалтерии в одном экземпляре на основании форм N N ОС-1, ОС-1а и ОС-1б, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, перемещение и списание объектов основных средств. В инвентарной карточке (инвентарной книге) должны быть отражены все данные, необходимые для осуществления бухгалтерского учета данного актива, а именно: наименование, инвентарный номер, реквизиты документа, по которому поступил объект, первоначальная стоимость, срок полезного использования, сумма начисленной амортизации (износа), остаточная стоимость, переоценка, внутреннее перемещение, выбытие (списание) объекта (пример Инвентарной карточки см. на стр. 146).

Правильное заполнение реквизитов форм утвержденных первичных документов позволит организации осуществлять качественный аналитический и синтетический учет объектов основных средств.

Оформление поступления и учета нематериальных активов

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов также является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо в использовании для управленческих нужд организации.

При постановке нематериальных активов на учет на каждый объект открывается Карточка учета нематериальных активов (форма N НМА-1).

Указанная форма утверждена Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве" (далее - Постановление N 71а).

Постановлением N 71а не утверждены унифицированные формы первичной учетной документации по осуществлению операций с нематериальными активами (за исключением формы N НМА-1).

Поэтому такие формы должны быть разработаны организацией самостоятельно. При этом следует учитывать требования п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон о бухгалтерском учете), п. 13 Положения по ведению

бухгалтерского учета и других нормативных документов, в которых приведены обязательные реквизиты, которые должны содержаться в первичных документах.

Например, согласно п. 5.2.4 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного Письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. N 160, нематериальные активы по мере создания или поступления в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, следует зачислять в состав нематериальных активов на основании акта приемаки.

Разработанные и используемые на предприятии формы первичной учетной документации целесообразно закрепить в приказе об учетной политике организации.

Утверждаю
 Директор ООО "Юность"
 Васильев Васильев Д.В.
 23 января 2007 года

Акт N 02
 приемки-передачи нематериальных активов

Организация ООО "Юность"

| | |
|------------------|-------------------|
| Дата составления | 23 января 2006 г. |
|------------------|-------------------|

Структурное подразделение Бухгалтерия
 Наименование нематериального актива: Исключительное право на использование базы данных.

| Сдатчик | Получатель | Дебет | | Кредит | |
|--------------|--------------|--|--------------------------|---------------|--------------------------|
| | | Счет, субсчет | Код аналитического учета | Счет, субсчет | Код аналитического учета |
| ООО "Янтарь" | ООО "Юность" | 08 субсчет "Приобретение нематериальных активов" | - | 60 | ООО "Янтарь" |

| | | | |
|--|------------|--|--------------------------------------|
| Расходы на создание (приобретение) объекта: Оплата стоимости | 5000,00 | Сумма ежемесячных амортизационных отчислений | 139,00 (5000,00 руб. x 2,78%) |
| Итого первоначальная стоимость | 5000,00 | Счета и объекты аналитического учета для отнесения амортизации | 20 субсчет "Амортизация НА" |
| Срок полезного использования | 36 месяцев | Инвентарный номер объекта | 002 |
| Норма амортизации, % | 2,78% | Документы о регистрации | Свидетельство регистрации N 02634326 |

Комиссия, назначенная на основании: приказа Директора от 23.01.2006 N 1, в составе: Председателя комиссии: Директора Васильева Д.В.

Членов комиссии: Главного бухгалтера Димитровой Н.Л., бухгалтера Маркиной И.В. произвела ознакомление с работой вспомогательной базы данных для автоматизированной системы бухгалтерского учета, принимаемой в эксплуатацию от ООО "Янтарь" согласно договору купли-продажи N б/н от 23.01.2006.

В момент приемки объект находится: в ООО "Юность", 378012, г. Ленинск, ул. Печатников, д. 101, кв. 55.

Краткая характеристика объекта:

База данных представляет собой вспомогательную аналитическую программу, обобщающую в себе аналитические данные исследований конъюнктуры рынка региона, характеристику предприятий региона.

Объект техническому заданию соответствует.

Доработка не требуется.

Результаты испытания объекта показали, что объект удовлетворяет всем необходимым параметрам и годен к эксплуатации.

Заключение комиссии: Осуществить приемку объекта и ввести объект в эксплуатацию.

Приложение.

1. Договор купли-продажи N б/н от 23.01.2006.

2. Сопроводительная документация по базе данных.

3. Свидетельство о регистрации программы.

Васильев

Председатель комиссии: ----- Директор Васильев Д.В.

Димитрова

Члены комиссии: ----- Главный бухгалтер Димитрова Н.Л.

Маркина

----- Бухгалтер Маркина И.В.

Объект нематериальных активов

Иваньков

Сдал ----- менеджер ООО "Мир компьютеров" Иваньков Е.Е.

М.п.

Маркина

Принял ----- Бухгалтер Маркина И.В.

М.п.

Отметка бухгалтерии об открытии карточки по учету нематериального актива.

Димитрова

Главный бухгалтер ----- Димитрова Н.Л.

23 января 2006 г.

Инвентарная карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект и заполняется в одном экземпляре на основании документа на оприходование, акта приемки-передачи (перемещения) нематериальных активов и другой документации. Карточка по учету нематериальных активов заполняется во многом аналогично акту приемки-передачи, хотя имеет свои нюансы и особенности.

02

КАРТОЧКА N -----
УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВООО "Юность"
Организация -----

Форма по ОКУД

по ОКПО

Бухгалтерия

Структурное подразделение -----

| |
|---------|
| Коды |
| 0310001 |
| |

| Дата составления | Код вида операции | Документ на оприходование | |
|------------------|-------------------|---------------------------|-------|
| | | дата | номер |
| 23.01.2006 | - | 23.01.2006 | 27 |

База данных представляет собой вспомогательную аналитическую

полное наименование и назначение объекта нематериальных активов
программу, обобщающую в себе аналитические данные исследований

конъюнктуры рынка региона, характеристику предприятий региона.

| Структурное подразделение | Вид деятельности | Счет, субсчет | Код аналитического учета | Первоначальная (балансовая) стоимость, руб. коп. | Срок полезного использования | Сумма начисленной амортизации, руб. коп. | Норма амортизации, % или сметная ставка | Код счета и объекта аналитического учета (для отнесения амортизации нематериальных активов) | Дата постановки на учет |
|---------------------------|------------------|---------------|--------------------------|--|------------------------------|--|---|---|-------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| | | | | | | | | | |

| | | | | | | | | | |
|-------------|--|----------------------------|-----|---------|---------|--|-------|-------------------------------------|------------|
| Бухгалтерия | Учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности | 04 "Нематериальные активы" | 002 | 5000,00 | 36 мес. | | 2,78% | 20 субсчет "Амортизация НА" код 002 | 23.01.2006 |
|-------------|--|----------------------------|-----|---------|---------|--|-------|-------------------------------------|------------|

| Способ приобретения | Документ о регистрации (наименование, номер, дата) | Выбыло (передано) | | | | | сумма выручки от реализации, руб. коп. |
|---|--|-------------------|------|-------------------------------|-----|----|--|
| | | по документу | | причина выбытия (перемещения) | | | |
| | | номер | дата | наименование | код | | |
| 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | |
| По договору купли-продажи N б/н от 23.01.2006 | Свидетельство регистрации N 02634326 | | | | | | |

Сумма износа, руб. коп.

-

Краткая характеристика объекта нематериальных активов

База данных представляет собой вспомогательную аналитическую программу, обобщающую в себе аналитические данные исследований конъюнктуры рынка региона, характеристику более 5000 предприятий региона.

В характеристике предприятий региона помимо общей информации (название предприятия, Ф.И.О. ответственных работников предприятия, телефонов для связи и пр.) содержится информация и об сырьевых и товарных потребностях конкретного предприятия, масштабах закупа, предполагаемых условиях возможной работы.

Маркина бухгалтер Маркина И.В.
 Карточку заполнил _____
 подпись должность расшифровка подписи

23 января 2006 г.

2.5.10. Поступление и учет материалов

Отпуск материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и при ином их выбытии производится одним из следующих способов (п. 16 ПБУ 5/01):

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО).

Оценка покупных товаров по средней стоимости производится по каждой группе (виду) товаров путем деления общей стоимости группы (вида) товаров на их количество, складывающихся соответственно из стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших товаров в течение данного месяца.

Оценка по стоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО) основана на допущении, что товары отпускаются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. товары, реализуемые первыми, должны быть оценены по стоимости первых по времени приобретений с учетом стоимости товаров, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка товаров, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической стоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров учитывается стоимость ранних по времени приобретений.

Этот метод целесообразно применять в том случае, если экономические показатели указывают на падение цен на товар и предприятию выгодно включить в себестоимость более дорогие, но поступившие ранее товары.

Оценка по стоимости последних по времени приобретения товаров (способ ЛИФО) основана на допущении, что товары, реализуемые первыми, должны быть оценены по стоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого способа оценка товаров, находящихся в запасе на конец месяца, производится по фактической стоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости проданных товаров учитывается стоимость поздних по времени приобретения.

Способ ЛИФО целесообразно использовать в том случае, если предприятие хочет учесть инфляционные процессы, когда в себестоимость продукции включаются в первую очередь товары, поступившие позже и поэтому имеющие большую цену по сравнению с более ранними поставками.

Необходимо учесть, что методы ФИФО и ЛИФО целесообразно применять при небольшой номенклатуре товаров, при отдельном учете поступающих партий, иначе применение этих способов становится достаточно проблемным.

Типовые рекомендации советуют малым предприятиям вести учет материалов по методу средневзвешенной (средней) себестоимости, по которой каждая единица (вид, группа) материалов, списанная в производство или находящаяся в остатке, оценивается по стоимости, определяемой как частное от деления их общей стоимости (с учетом остатка на начало учетного периода) на их количество.

А вообще же необходимо просчитать, какой способ выгоднее предприятию. Ведь использование разных способов позволяет получать различные показатели финансовой деятельности. Выбирая тот или иной метод оценки, ответственный работник влияет, и зачастую очень значительно, на определение финансового результата и, соответственно, величину налога на прибыль. Например, применив в условиях инфляции метод ФИФО, предприятие может добиться снижения себестоимости выпускаемой продукции и, соответственно, завысить стоимость остатков товаров, что влияет на исчисление налога на имущество предприятия и налога на прибыль. И наоборот, применив в аналогичной ситуации метод ЛИФО, предприятие увеличивает свои затраты, снижая стоимость остатков материально-производственных запасов.

Пример. ООО "Альфа", ООО "Гамма", ООО "Бета" и ООО "Омега" каждый имели следующие одинаковые данные по наличию и движению товаров (единицы измерения - килограммы).

| | Приход | | | Расход | | Остаток |
|---------------------------|--------|------|--------|--------|--------|---------|
| | Кол-во | Цена | Сумма | Дата | Кол-во | |
| Остаток на начало периода | 58 | 30 | 1 740 | | | 58 |
| 15.01 | 100 | 30 | 3 000 | 16.01 | 59 | 99 |
| 10.02 | 33 | 31 | 1 023 | 12.02 | 103 | 29 |
| 20.02 | 115 | 33 | 6 930 | 28.02 | 112 | 32 |
| 25.03 | 80 | 29 | 2 320 | 26.03 | 82 | 30 |
| Итого за период | 386 | | 15 013 | | 356 | |

При этом ООО "Альфа" фактическую себестоимость товарных запасов определяет по стоимости единицы товара; ООО "Гамма" - по средней стоимости; ООО "Бета" - по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО); ООО "Омега" - по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Поэтому цена и сумма выбывающих товаров и, соответственно, формируемая себестоимость составит.

| Дата расхода | У ООО "Альфа" (по стоимости единицы товаров) <1> | | | У ООО "Гамма" (по средней стоимости) <2> | | | У ООО "Бета" (по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО)) <3> | | | У ООО "Омега" (по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)) <4> | | |
|-----------------|---|------|--------|---|-------|-----------|--|------|--------|--|------|--------|
| | Кол-во | Цена | Сумма | Кол-во | Цена | Сумма | Кол-во | Цена | Сумма | Кол-во | Цена | Сумма |
| 16.01 | 58 | 30 | 1 740 | 59 | 30 | 1 770 | 58 | 30 | 1 740 | 59 | 30 | 1 770 |
| | 1 | 30 | 30 | | | | 1 | 30 | 30 | | | |
| Итого | 59 | | 1 770 | 59 | | 1 770 | 59 | | 1 770 | 59 | 30 | 1 770 |
| 12.02 | 99 | 30 | 2 970 | 103 | 30,25 | 3 115,75 | 99 | 30 | 2 970 | 33 | 31 | 1 023 |
| | 4 | 31 | 124 | | | | 4 | 31 | 124 | 41 | 30 | 1 230 |
| | | | | | | | | | | 29 | 30 | 870 |
| 28.02 | 29 | 31 | 899 | 112 | 32,45 | 3 634,40 | 29 | 31 | 899 | 112 | 33 | 3 696 |
| | 83 | 33 | 2 739 | | | | 83 | 33 | 2 739 | | | |
| Итого | 215 | | 6 732 | 215 | | 6 750,15 | 215 | | 6 732 | 215 | | 6 819 |
| 26.03 | 32 | 33 | 1 056 | 82 | 29,99 | 2 459,18 | 32 | 33 | 1 056 | 80 | 29 | 2 320 |
| | 50 | 29 | 1 450 | | | | 50 | 29 | 1 450 | 2 | 33 | 66 |
| Итого | 82 | | 2 506 | 82 | | 2 459,18 | 82 | | 2 506 | 82 | | 2 386 |
| Итого за период | 356 | | 11 008 | 356 | | 10 979,33 | 356 | | 11 008 | 356 | | 10 975 |

<1> ООО "Альфа" фактическую себестоимость товаров определяет по стоимости единицы запасов.

Расход от 16.01 в количестве 59 кг на общую сумму 1770 руб.:

58 кг по цене 30 руб. на сумму 1740 руб.

1 кг по цене 30 руб. на сумму 30 руб.

Остаток товаров на 16.01: 99 кг по 30 руб. на сумму 2970 руб.

Расход от 12.02 в количестве 103 кг на общую сумму 3094 руб.:

99 кг по цене 30 руб. на сумму 2970 руб.

4 кг по цене 31 руб. на сумму 124 руб.

Остаток товаров на 12.02: 29 кг по 31 руб. на сумму 899 руб.

Расход от 28.02 в количестве 112 кг на общую сумму 3638 руб.:

29 кг по цене 31 руб. на сумму 899 руб.

83 кг по цене 33 руб. на сумму 2739 руб.

Остаток товаров на 28.02: 32 кг по 33 руб. на сумму 1056 руб.

Расход от 26.03 в количестве 82 кг на общую сумму 2506 руб.:

32 кг по 33 руб. на сумму 1056 руб.

50 кг по цене 29 руб. на сумму 1450 руб.

Остаток товаров на 26.03: 30 кг по 29 руб. на сумму 870 руб.

<2> ООО "Гамма" фактическую себестоимость товаров определяет по средней стоимости.

Расход от 16.01 в количестве 59 кг на общую сумму 1770 руб.:

Средняя цена составляет:

$(58 \text{ кг} \times 30 \text{ руб.}) + (100 \text{ кг} \times 30 \text{ руб.}) = 4740 \text{ руб.} / (58 \text{ кг} + 100 \text{ кг}) = 30 \text{ руб.}$

Отпущено: 59 кг по средней цене 30 руб. на сумму 1770 руб.

Остаток товаров на 16.01: 99 кг по средней цене 30 руб. на сумму 2970 руб.

Расход от 12.02 в количестве 103 кг на общую сумму 3115,75 руб.:

Средняя цена составляет:

$(99 \text{ кг} \times 30 \text{ руб.}) + (33 \text{ кг} \times 31 \text{ руб.}) = 3993 \text{ руб.} / (99 \text{ кг} + 33 \text{ кг}) = 30,25 \text{ руб.}$

Отпущено: 103 кг по средней цене 30,25 руб. на сумму 3115,75 руб.

Остаток товаров на 12.02: 29 кг по средней цене 30,25 руб. на сумму 877,25 руб.

Расход от 28.02 в количестве 112 кг на общую сумму 3634,40 руб.:

Средняя цена составляет:

$(29 \text{ кг} \times 30,25 \text{ руб.}) + (115 \text{ кг} \times 33 \text{ руб.}) = 4672,25 \text{ руб.} / (29 \text{ кг} + 115 \text{ кг}) = 32,45 \text{ руб.}$

Отпущено: 112 кг по средней цене 32,45 руб. на сумму 3634,40 руб.

Остаток товаров на 28.02: 32 кг по средней цене 32,45 руб. на сумму 1038,40 руб.

Расход от 26.03 в количестве 82 кг на общую сумму 2459,18 руб.:

Средняя цена составляет:

$(32 \text{ кг} \times 32,45 \text{ руб.}) + (80 \text{ кг} \times 29 \text{ руб.}) = 3358,40 \text{ руб.} / (32 \text{ кг} + 80 \text{ кг}) = 29,99 \text{ руб.}$

Отпущено: 82 кг по средней цене 29,99 руб. на сумму 2459,18 руб.

Остаток товаров на 26.03: 30 кг по средней цене 29,99 руб. на сумму 899,70 руб.

<3> ООО "Бета" фактическую себестоимость товаров определяет по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

В данном примере полученные данные совпадают с данными, полученными по ООО "Альфа", определяющему фактическую себестоимость товаров по стоимости единицы запасов.

<4> ООО "Омега" фактическую себестоимость товаров определяет по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Расход от 16.01 в количестве 59 кг на общую сумму 1770 руб.:

Последнее по времени поступление 100 кг по цене 30 руб.

Отпущено: 59 кг по цене 30 руб. на сумму 1770 руб.

Остаток товаров на 16.01: 99 кг на сумму 2970 руб.:

41 кг по 30 руб. на сумму 1230 руб. (последнее по времени поступление)

58 кг по цене 30 руб. на сумму 1740 руб. (раннее по времени поступление).

Расход от 12.02 в количестве 103 кг на общую сумму 3123 руб.:

Наличие товаров по очередности поступления, начиная с наиболее поздних:

33 кг по цене 31 руб. на сумму 1023 руб.

41 кг по 30 руб. на сумму 1230 руб.

58 кг по цене 30 руб. на сумму 1740 руб.

Отпущено:

33 кг по цене 31 руб. на сумму 1023 руб.

41 кг по цене 30 руб. на сумму 1230 руб.

29 кг по цене 30 руб. на сумму 870 руб.

Остаток товаров на 12.02: 29 кг по цене 30 руб. на сумму 870 руб.

Расход от 28.02 в количестве 112 кг на общую сумму 3696 руб.:

Наличие товаров по очередности поступления, начиная с наиболее поздних:

115 кг по цене 33 руб. на сумму 3795 руб.

29 кг по 30 руб. на сумму 870 руб.

Отпущено:

112 кг по цене 33 руб. на сумму 3696 руб.

Остаток товаров на 28.02: 32 кг на сумму 969 руб.:

3 кг по 33 руб. на сумму 99 руб. (последнее по времени поступление)

29 кг по цене 30 руб. на сумму 870 руб. (раннее по времени поступление).

Расход от 26.03 в количестве 82 кг на общую сумму 2386 руб.:

Наличие товаров по очередности поступления, начиная с наиболее поздних:

80 кг по цене 29 руб. на сумму 2320 руб.

3 кг по цене 33 руб. на сумму 99 руб.

29 кг по цене 30 руб. на сумму 870 руб.

Отпущено:

80 кг по цене 29 руб. на сумму 2320 руб.

2 кг по цене 33 руб. на сумму 66 руб.

Остаток товаров на 26.03: 30 кг на сумму 903 руб.:

1 кг по цене 33 руб. на сумму 33 руб. (последнее по времени поступление)

29 кг по цене 30 руб. на сумму 870 руб. (раннее по времени поступление)

Таким образом, в сводном виде суммовые остатки товаров на конец периода будут составлять:

у ООО "Альфа" 870 руб.;

у ООО "Гамма" 899,70 руб.;

у ООО "Бета" 870 руб.;

у ООО "Омега" 903 руб.,

что наглядно доказывает, что даже при столь небольших условно взятых цифрах имеются сравнительно большие различия в формировании финансовых результатов при использовании того или иного метода формирования себестоимости товарных запасов.

В целях обеспечения сохранности материалов, переданных в эксплуатацию, на малом предприятии должен осуществляться оперативный учет и контроль за их движением. В случае возврата материалов из эксплуатации на склад и оприходования по остаточной стоимости (цене возможного использования) делается запись по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 20 "Основное производство".

Пример. Выписка из Приказа об учетной политике предприятия:

2.3. Наличие и движение сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и т.п. ценностей организации (в том числе находящихся в пути и переработке) отражается на счете 10 "Материалы".

Стоимость указанных материалов при их передаче в производство или эксплуатацию погашается на основании надлежаще оформленных документов (актов, требований, накладных и т.д.).

В целях обеспечения сохранности этих предметов в производстве или при эксплуатации организуется надлежащий контроль за их движением.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на приобретение, то есть суммы, уплачиваемые поставщикам, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Отпускаемые в производство и выбывающие материально-производственные запасы, а также остаток материальных ценностей на конец отчетного периода оцениваются по средней себестоимости.

ООО "Юность" в розничной торговой сети были приобретены расходные материалы к принтеру на сумму 2200 руб. При этом расходные материалы были приобретены через подотчетное лицо и переданы в эксплуатацию. В эксплуатацию была также передана печать предприятия.

В бухгалтерском учете ООО "Юность" сделаны следующие записи:

Дебет 10 Кредит 76 субсчет "Расчеты с подотчетными лицами"

- 2200 руб. - оприходованы расходные материалы после представления авансового отчета подотчетного лица;

Дебет 20 Кредит 10

- 2200 руб. - переданы в эксплуатацию расходные материалы с оформлением необходимых документов;

Дебет 20 Кредит 10

- 1000 руб. - передана в эксплуатацию печать предприятия.

Проводки по этим же хозяйственным операциям, составляемые предприятиями, не применяющими упрощенную форму бухгалтерского учета, будут выглядеть следующим образом:

Дебет 10 Кредит 71

- 2200 руб. - оприходованы расходные материалы после представления авансового отчета подотчетного лица;

Дебет 44 Кредит 10

- 2200 руб. - переданы в эксплуатацию расходные материалы с оформлением необходимых документов;

Дебет 44 Кредит 10

- 1000 руб. - передана в эксплуатацию печать предприятия.

Оформление поступления материалов

Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н утверждены и действуют Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, которые распространяются на организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Организации могут самостоятельно разрабатывать внутренние положения, инструкции, иные организационно-распорядительные документы, необходимые для надлежащей организации учета и контроля над использованием материально-производственных запасов. В то же время при составлении любого внутреннего документа по учету и движению материалов должны выполняться общие требования Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов предлагают следующие варианты оприходования поступивших материалов.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству) приемка может быть осуществлена путем составления приходных ордеров.

Форма приходных ордеров утверждена Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве" (далее - Постановление N 71а).

ПРИХОДНЫЙ ОРДЕР N 1

Форма по ОКУД

ООО "Юность"

по ОКПО

Бухгалтерия

Структурное подразделение

| |
|---------|
| Коды |
| 0315003 |
| |

| Дата составления | Код вида операции | Склад | Поставщик | | Страховая компания | Корреспондирующий счет | | Номер документа | |
|------------------|-------------------|-------|--------------|-----|--------------------|------------------------|--------------------------|-------------------|------------|
| | | | наименование | код | | счет, субсчет | код аналитического учета | сопроводительного | платежного |
| 23.01.2006 | | | М-н | | | 76 | | | |
| | | | "Универсал" | | | | | | |

| Материальные ценности | | Единица измерения | | Количество | | Цена, руб. коп. | Сумма без учета НДС, руб. коп. | Сумма НДС, руб. коп. | Всего с учетом НДС, руб. коп. | Номер паспорта | Порядковый номер по складской карте |
|-----------------------------------|----------------------|-------------------|--------------|--------------|---------|-----------------|--------------------------------|----------------------|-------------------------------|----------------|-------------------------------------|
| наименование, сорт, размер, марка | номенклатурный номер | код | наименование | по документу | принято | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| Картридж для принтера HP черн. | | | шт. | 1 | 1 | 1000,00 | 1000,00 | - | | | |
| Картридж для принтера HP цвет. | | | шт. | 1 | 1 | 1100,00 | 1100,00 | - | | | |
| Бумага офис. | | | шт. | 1 | 1 | 100,00 | 100,00 | - | | | |
| | | | | Итого | | x | 2200,00 | | | | |

| | | | |
|--------|--|--------------------------------------|---|
| Принял | ----- Бухгалтер ----- должность | ----- Маркина ----- подпись | ----- Маркина И.В. ----- расшифровка подписи |
| Сдал | ----- должность | ----- подпись | ----- расшифровка подписи |

Приходный ордер в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления ценностей на склад. Приходный ордер должен выписываться на фактически принятое количество ценностей.

На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера в целом за день. При этом на каждую отдельную приемку материала в течение этого дня делаются записи на обороте ордера, которые в конце дня подсчитываются, и общий итог записывается в приходный ордер.

Но не всегда удобно выписывать приходные ордера и можно применить более простой вариант оформления поступления материалов.

Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов может оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. В этом случае заполняются реквизиты указанного штампа и ставится очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордере.

Пример. В приказе об учетной политике организации оговорено, что приемка поступающих материалов производится на основании документов поставщика без выписки приходных ордеров. Кладовщик при поступлении новой партии материалов на документах поставщика ставит штамп склада с присвоением очередного порядкового номера.

При установлении расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, царапины, поломка, бой, течь жидких материалов и т.д.)) приемку осуществляет Комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов.

В случае составления приемного акта приходный ордер не оформляется. Приемный акт о приемке служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и (или) транспортной организации.

2.5.11. Учет амортизации основных средств и нематериальных активов

Амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

В течение срока полезного использования основных средств и нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме следующих случаев:

- по основным средствам - при их переводе на консервацию на срок более трех месяцев (по решению руководителя организации), а также в период восстановления объектов, продолжительность которого превышает 12 месяцев;

- по нематериальным активам - при консервации организации.

Амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам начинают производиться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Амортизация основных средств учитывается на счете 02 "Амортизация основных средств". Для учета амортизации нематериальных активов Типовые рекомендации также предлагают использовать счет 02 "Амортизация основных средств" с ведением обособленного учета.

При работе по общеустановленной системе учета для учета амортизации нематериальных активов может использоваться счет 05 "Амортизация нематериальных активов", а может учитываться амортизация без использования счета 05. В этом случае начисленные суммы амортизационных отчислений списываются непосредственно в кредит счета 04 "Нематериальные активы".

Пример. ООО "Стройдеталь" производит начисление амортизации нематериальных активов без использования счета 05 "Амортизация нематериальных активов", а приказом об учетной политике ОАО "Интернет" оговорено применение счета 05.

Амортизационные отчисления ООО "Стройдеталь" за отчетный период составили 2500 руб., а ОАО "Интернет" - 2200 руб.

В учете ООО "Стройдеталь" сделана следующая запись:

Дебет 20, 25, 26, 44

Кредит 04 субсчета по видам нематериальных активов

- 2500 руб. - начислена амортизация без использования счета 05 "Амортизация нематериальных активов".

В учете ОАО "Интермет" записано:

Дебет 26 Кредит 05 субсчета по видам нематериальных активов

- 2200 руб. - начислена амортизация с использованием счета 05 "Амортизация нематериальных активов".

Таким образом, с окончанием сроков полезного использования конкретных объектов нематериальных активов у ООО "Стройдеталь" счет 04 по данному объекту будет закрыт, а у ОАО "Интермет" будет сделана дополнительная проводка:

Дебет 05 Кредит 04

- списана сумма амортизации, начисленной по выбывающим нематериальным активам.

Организации по вновь вводимым основным средствам для целей бухгалтерского учета могут применять порядок начисления амортизации, аналогичный применяемому, в целях налогового учета, то есть с использованием новой Классификации основных средств для расчета сумм амортизационных отчислений.

Кроме того, амортизируемым имуществом для целей налогового учета в соответствии со ст. 256 Налогового кодекса РФ признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб.

По основным средствам ПБУ 6/01 аналогично разрешает списывать на затраты стоимость таких объектов по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. А вот по нематериальным активам ситуация иная.

Ни о каком лимите стоимости ПБУ 14/2000 не упоминает. Поэтому активы, отвечающие перечисленным критериям, но стоимостью ниже 10 000 руб. будут являться нематериальными активами для целей бухгалтерского учета, но не будут представлять собой амортизируемое имущество для целей налогового учета.

Ведь пп. 26 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ напрямую относит к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб.

Пример. Организацией был приобретен нематериальный актив стоимостью 7400 руб.

Срок его полезного использования составляет 3 года.

В бухгалтерском учете ежемесячно, начиная с месяца, следующего за месяцем ввода актива в эксплуатацию, будет списываться по 205,56 руб. (7400 руб. : 36 мес.), в налоговом же учете в периоде, к которому эти затраты будут относиться, единовременно будет учтена вся сумма расходов 7400 руб.

Вообще же ст. 259 Налогового кодекса РФ установлено, что для целей исчисления налога на прибыль налогоплательщики начисляют амортизацию одним из следующих методов с учетом особенностей, предусмотренных этой статьей:

- 1) линейным методом;
- 2) нелинейным методом.

Использование других методов, разрешенных к применению в бухгалтерском учете, не предусмотрено. Поэтому данные, полученные при их применении, не будут учитываться при исчислении налога на прибыль.

Выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества.

Линейный способ начисления амортизации в бухгалтерском учете является аналогом линейного способа начисления амортизации в налоговом учете.

При применении нелинейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении нелинейного метода норма амортизации объекта амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = (2 / N) \times 100\%,$$

где K - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;

N - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20 процентов от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

1) остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении данного объекта амортизируемого имущества определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

С 1 января 2006 г. ст. 259 Налогового кодекса РФ предоставляет организациям возможность при покупке основных средств до 10 процентов их стоимости списать на расходы сразу. Такой же порядок действует и в отношении расходов на модернизацию, достройку, техническое перевооружение или частичную ликвидацию основного средства.

Однако списать сразу до 10 процентов стоимости - это право организации, а не обязанность. Между тем в бухучете подобного правила нет. А поэтому, экономя на налоге на прибыль, организации одновременно обрекают себя на учет временных разниц, которые неизбежно возникнут из-за различий в сумме амортизации в бухучете и для целей налогообложения.

До 10 процентов стоимости купленного объекта основных средств списывают в месяце, следующем за месяцем ввода этого объекта в эксплуатацию. Амортизация также начинает начисляться в этом же месяце. Получается, что в первый месяц после ввода объекта в эксплуатацию на расходы будут списаны до 10 процентов стоимости основных средств и ежемесячная сумма амортизации. Понятно, что в последующем при расчете ежемесячной суммы амортизационных отчислений величина списанной единовременно суммы в первоначальной стоимости уже не учитывается. Такой вывод можно сделать из п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ. Согласны с этим и чиновники из Минфина России (см., например, Письмо от 11 октября 2005 г. N 03-03-04/2/76). Кстати, списание единовременной части стоимости основного средства никак не влияет на сроки полезного использования.

Пример. В феврале 2006 г. организация приобрела кассовый терминал, зарегистрировала его в инспекции и ввела в эксплуатацию. Стоимость кассы без учета НДС 16 000 руб.

В соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94 кассовые аппараты (код 14 3010020) - это средства механизации и автоматизации управленческого и инженерного труда. А такие средства попадают в IV амортизационную группу. То есть срок полезного использования кассовой машины составляет от пяти лет и одного месяца до семи лет включительно. На фирме установили, что срок полезного использования и в бухгалтерском учете, и для целей налогообложения составит 64 месяца. Амортизация рассчитывается линейным методом.

Так как ККТ была введена в эксплуатацию в феврале, то амортизация должна начисляться с 1 марта 2006 г. В этом месяце было списано 10 процентов стоимости ККТ - 1600 руб. (16 000 руб. x 10%). В бухучете сразу списать столько в первый месяц не удастся. Поэтому нужно будет отразить отложенное налоговое обязательство - 384 руб. (1600 руб. x 24%).

После списания 10-процентной части стоимости ККТ амортизироваться будет 14 400 руб. (16 000 - 1600). Норма амортизации составляет 1,562% (1 мес. : 64 мес. x 100%).

То есть размер ежемесячной амортизации для целей налогообложения равен 225 руб. (14 400 руб. x 1,5625%). В бухучете эта величина составит 250 руб. (16 000 руб. x 1,5625%). То есть отложенное налоговое обязательство будет каждый месяц уменьшаться на 6 руб. ((250 руб. - 225 руб.) x 24%). И так все 64 месяца эксплуатации основного средства. В учете сделаны следующие записи:

В феврале 2006 г.:

Дебет 08 Кредит 60

- 16 000 руб. - приобретен кассовый аппарат;

Дебет 01 Кредит 08

- 16 000 руб. - введен кассовый аппарат в эксплуатацию;

В марте 2006 г.:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 77

- 384 руб. - отражено отложенное налоговое обязательство;

Дебет 44 Кредит 02

- 250 руб. - начислена амортизация за февраль 2006 г.;

Дебет 77 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 6 руб. - уменьшено отложенное налоговое обязательство.

В налоговом учете в мартовские расходы будет списано 1825 руб. Из них 1600 руб. - единовременно часть стоимости кассового аппарата и 225 руб. - амортизация.

Организация должна определить, что для нее выгоднее - большая сумма амортизационных отчислений и, соответственно, уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и налогу на имущество сейчас или подобные преимущества в последующих периодах.

Оценивая преимущества того или иного метода, необходимо учесть и трудоемкость их применения. При применении линейного метода бухгалтер один раз определяет используемую норму амортизации и "забывает" об этой проблеме. При использовании же нелинейного метода бухгалтер должен постоянно отслеживать ситуацию.

Пример. Учетной политикой ООО "Юность" предусмотрено следующее:

Выписка из Приказа об учетной политике предприятия:

Стоимость основных средств организации погашать путем начисления амортизации.

Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества осуществлять в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования.

При начислении амортизации по основным средствам в бухгалтерском учете применять линейный способ начисления амортизации согласно ст. 259 Налогового кодекса РФ.

Основываясь на п. 3 ст. 258 Налогового кодекса РФ, установить следующие сроки полезного использования амортизируемого имущества:

первой группы (все недолговечное имущество) - 1 год и 1 месяц;

второй группы - 2 года и 1 месяц;

третьей группы - 3 года и 1 месяц;

четвертой группы - 5 лет и 1 месяц;

пятой группы - 7 лет и 1 месяц;

шестой группы - 10 лет и 1 месяц;

седьмой группы - 15 лет и 1 месяц;

восьмой группы - 20 лет и 1 месяц;

девятой группы - 25 лет и 1 месяц;

десятой группы - 30 лет и 1 месяц.

На основании п. 12 ст. 259 Налогового кодекса РФ по объектам основных средств, бывшим в употреблении у юридических и физических лиц, определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

ООО "Юность" образовано в январе 2006 г. Также в январе оприходованы и введены в эксплуатацию поступившие объекты основных средств и нематериальных активов.

| Наименование объекта | Первоначальная стоимость, руб. | Амортизационная группа | Срок полезного использования, мес. | Период нахождения в эксплуатации у предыдущих собственников, мес. | Срок полезного использования с учетом срока нахождения в эксплуатации у предыдущих собственников, мес. | Ежемесячная норма и сумма амортизации, %, руб. |
|---|--------------------------------|------------------------|------------------------------------|---|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Основные средства | | | | | | |
| Принтер | 11 000,00 | 3-я группа | 37 мес. | 27 мес. | 10 мес. | 10% 1 100,00 |
| Компьютер | 12 711,86 | 3-я группа | 37 мес. | - | 37 мес. | 2,7% 343,22 |
| Итого | 23 711,86 | | | | | 1 443,22 |
| Нематериальные активы | | | | | | |
| Исключительное право на использование базы данных | 12 000,00 | | 60 мес. | | 60 мес. | 1,67% 200,00 |
| Исключительное право на использование базы данных | 5 000,00 | | 36 мес. | | 36 мес. | 2,78% 139,00 |
| Итого | 17 000,00 | | | | | 339,00 |
| Всего | 40 711,86 | | | | | 1 782,22 |

Таким образом, с февраля 2006 г. (с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объектов к бухгалтерскому учету) по ним начинает начисляться амортизация.

В учете при этом делаются следующие проводки.

В феврале 2006 г.:

Дебет 20 Кредит 02 субсчет "Амортизация основных средств"

- 1443,22 руб. - начислена амортизация по объектам основных средств;

Дебет 20 Кредит 02 субсчет "Амортизация нематериальных активов"

- 339,00 руб. - начислена амортизация по объектам нематериальных активов.

В марте 2006 г.:

Дебет 20 Кредит 02 субсчет "Амортизация основных средств"

- 1443,22 руб. - начислена амортизация по объектам основных средств;

Дебет 20 Кредит 02 субсчет "Амортизация нематериальных активов"

- 339 руб. - начислена амортизация по объектам нематериальных активов.

При ведении учета по общепринятой системе начисление амортизации отражалось бы таким образом:

Дебет 44 Кредит 02

- 1443,22 руб. - начислена амортизация по объектам основных средств;

Дебет 44 Кредит 04, 05

- 339 руб. - начислена амортизация по объектам нематериальных активов.

2.5.12. Учет расчетов с персоналом по оплате труда и расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Порядок учета расчетов с персоналом по оплате труда одинаков для малых предприятий и предприятий, не являющихся субъектами малого предпринимательства.

Для обобщения информации о расчетах с работниками по оплате труда предназначен счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Это счет активно-пассивный и может иметь как дебетовое (авансы, выданные работникам), так и кредитовое (задолженность по оплате труда) сальдо.

Информация о состоянии расчетов по социальному страхованию группируется на счете 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

К счету 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" могут быть открыты субсчета:

69-1 "Расчеты по социальному страхованию";

69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению";

69-3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию".

На субсчете 69-1 "Расчеты по социальному страхованию" учитываются расчеты по социальному страхованию работников организации.

На субсчете 69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" учитываются расчеты по пенсионному обеспечению работников организации.

На субсчете 69-3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию" учитываются расчеты по обязательному медицинскому страхованию работников организации.

При наличии у организации расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения к счету 69 могут открываться дополнительные субсчета.

Например, расчеты по пенсионному обеспечению на практике учитываются на трех субсчетах, а именно:

69.2.1 "Федеральный бюджет";

69.2.2 "Страховой ПФ";

69.2.3 "Накопительный ПФ".

Для учета расчетов с бюджетом, в частности по налогу на доходы физических лиц, применяется счет 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Счет 68 кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) ко взносу в бюджеты. В частности, в корреспонденции со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на сумму налога на доходы физических лиц.

Трудовые отношения с работниками оформляются пакетом документов, в который входят заявление о приеме на работу, приказ о приеме на работу, трудовой договор, должностные инструкции и другие документы.

А обязательно ли на малом предприятии составлять штатное расписание? На этот вопрос УМНС России по г. Москве в своем Письме от 8 декабря 2000 г. N 03-12/52477 дает следующий ответ.

Документов, регламентирующих обязательное составление штатного расписания организации, действующим налоговым законодательством не предусмотрено. Штатное

расписание является документом, который определяет структуру, численность должностей, должностные оклады по каждому конкретному подразделению и в целом по организации.

В соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации штатная структура и штатное расписание разрабатываются организациями самостоятельно.

В то же время указанное Письмо содержит оговорку относительно того, что в налоговом законодательстве в ряде случаев предусмотрена необходимость составления штатного расписания организации для подтверждения обоснованности применения льгот и правомерности отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) определенных видов затрат.

В качестве примера в Письме, в частности, упоминаются льготы по налогу на прибыль. Однако приведенные в Письме в качестве примера льготы не предусмотрены гл. 25 Налогового кодекса РФ и с 1 января 2002 г. не применяются. В то же время согласно пп. 23 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе включены в перечень прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией.

Таким образом, для подтверждения обоснованности формирования себестоимости, уменьшающей в данном случае налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, все-таки желательно иметь на предприятии штатное расписание.

Пример. Малое предприятие ООО "Юность" начало свою деятельность и оформило в штат работников с 16 января 2006 г.

16 января приказом директора ООО "Юность" было утверждено штатное расписание, согласно которому и производился прием работников.

Приказ N 1
от 16 января 2007 г.

Об утверждении штатного расписания

В целях организации нормальной работы предприятия, определения перечня должностей, необходимых для бесперебойной работы предприятия, и количества рабочих мест

Приказываю:

1. Утвердить по ООО "Юность" следующее штатное расписание с установлением окладов по утвержденным должностям в следующих размерах:

Штатное расписание ООО "Юность"

| N п/п | Наименование должности | Количество вакансий | Оклад |
|-------|------------------------|---------------------|-------|
| 1. | Управление | | |
| | Директор | 1 | 5000 |
| | Заместитель директора | 1 | 4000 |
| 2. | Бухгалтерия | | |
| | Главный бухгалтер | 1 | 3500 |
| | Бухгалтер | 1 | 2500 |
| 3. | Коммерческий отдел | | |
| | Менеджер-товаровед | 2 | 2500 |

Директор ООО "Юность"

Д.В. Васильев

Руководителям малых предприятий следует помнить и о том, что согласно ст. 59 Трудового кодекса РФ по соглашению сторон может заключаться срочный трудовой договор с лицами, поступающими на работу к работодателям - субъектам малого предпринимательства с численностью до 35 работников (в организациях розничной торговли и бытового обслуживания - до 20 работников).

Ранее малые предприятия могли заключить срочный трудовой договор лишь на общих основаниях, установленных КЗоТом РФ, который утратил силу с 1 февраля 2002 г.

Пример. Согласно утвержденному штатному расписанию в организацию были приняты работники и оформлены все необходимые для этого документы (заявление о приеме, приказ, срочный трудовой договор, должностные инструкции и др.).

Согласно оформленным документам была начислена заработная плата. Предположим, что детей у работников нет, и им предоставляются только стандартные налоговые вычеты в сумме 400 руб. (см. табл. на след. стр.).

| Должность | Кол-во рабочих дней в месяце | Фактически отработано, дн. | Оклад, руб. | Начислено за фактически проработанное время | Стандартный налоговый вычет | Налоговая база по НДФЛ | НДФЛ | К выдаче |
|-----------------------------|------------------------------|----------------------------|-------------|---|-----------------------------|------------------------|-------|-----------|
| Начислено за январь 2006 г. | | | | | | | | |
| Директор | 19 | 13 | 5000 | 3 421,05 | 400 | 3 021,05 | 393 | 2 628,05 |
| Заместитель директора | 19 | 13 | 4000 | 2 736,84 | 400 | 2 336,84 | 304 | 2 032,84 |
| Главный бухгалтер | 19 | 13 | 3500 | 2 394,74 | 400 | 1 994,74 | 259 | 1 735,74 |
| Бухгалтер | 19 | 13 | 2500 | 1 710,53 | 400 | 1 310,53 | 170 | 1 140,53 |
| Менеджер-товаровед | 19 | 13 | 2500 | 1 710,53 | 400 | 1 310,53 | 170 | 1 140,53 |
| Менеджер-товаровед | 19 | 13 | 2500 | 1 710,53 | 400 | 1 310,53 | 170 | 1 140,53 |
| Итого за январь 2006 г. | | | | 13 684,22 | | 11 284,22 | 1 466 | 12 218,22 |

| Должность | Кол-во рабочих дней в месяце | Фактически отработано, дн. | Оклад, руб. | Начислено за фактически проработанное время | Стандартный налоговый вычет | Налоговая база по НДФЛ | НДФЛ | К выдаче |
|------------------------------|------------------------------|----------------------------|-------------|---|-----------------------------|------------------------|------|----------|
| Начислено за февраль 2006 г. | | | | | | | | |
| Директор | 20 | 20 | 5000 | 5 000 | 400 | 4 600 | 598 | 4 002 |
| Заместитель директора | 20 | 20 | 4000 | 4 000 | 400 | 3 600 | 468 | 3 132 |
| Главный бухгалтер | 20 | 20 | 3500 | 3 500 | 400 | 3 100 | 403 | 2 697 |
| Бухгалтер | 20 | 20 | 2500 | 2 500 | 400 | 2 100 | 273 | 1 827 |
| Менеджер-товаровед | 20 | 20 | 2500 | 2 500 | 400 | 2 100 | 273 | 1 827 |
| Менеджер-товаровед | 20 | 20 | 2500 | 2 500 | 400 | 2 100 | 273 | 1 827 |

| | | | | | | | | |
|--------------------------|--|--|--|--------|--|--------|-------|--------|
| Итого за февраль 2006 г. | | | | 20 000 | | 17 600 | 2 288 | 17 712 |
|--------------------------|--|--|--|--------|--|--------|-------|--------|

| Должность | Кол-во рабочих дней в месяце | Фактически отработано, дн. | Оклад, руб. | Начислено за фактически проработанное время | Стандартный налоговый вычет | Налоговая база по НДФЛ | НДФЛ | К выдаче |
|---------------------------|------------------------------|----------------------------|-------------|---|-----------------------------|------------------------|-------|----------|
| Начислено за март 2006 г. | | | | | | | | |
| Директор | 21 | 21 | 5000 | 5 000 | 400 | 4 600 | 598 | 4 002 |
| Заместитель директора | 21 | 21 | 4000 | 4 000 | 400 | 3 600 | 468 | 3 132 |
| Главный бухгалтер | 21 | 21 | 3500 | 3 500 | 400 | 3 100 | 403 | 2 697 |
| Бухгалтер | 21 | 21 | 2500 | 2 500 | 400 | 2 100 | 273 | 1 827 |
| Менеджер-товаровед | 21 | 21 | 2500 | 2 500 | 400 | 2 100 | 273 | 1 827 |
| Менеджер-товаровед | 21 | 21 | 2500 | 2 500 | 400 | 2 100 | 273 | 1 827 |
| Итого за март 2007 г. | | | | 20 000 | | 17 600 | 2 288 | 17 712 |

В учете организации сделаны следующие проводки:

Январь 2006 г.:

Дебет 50 Кредит 51

- 10 000 руб. - с учетом наличия денежных средств в кассе предприятия получены в банке наличные денежные средства для выплаты заработной платы за январь 2006 г.;

Дебет 20 Кредит 70

- 13 684,22 руб. - начислена заработная плата за январь 2006 г.;

Дебет 70 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДФЛ"

- 1466 руб. - начислен НДФЛ с заработной платы за январь 2006 г.;

Дебет 70 Кредит 50

- 12 218,22 руб. - выдана заработная плата за январь 2006 г.;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДФЛ" Кредит 51

- 1466 руб. - перечислен в бюджет НДФЛ с заработной платы за январь 2006 г.

Февраль 2006 г.:

Дебет 50 Кредит 51

- 20 000 руб. - получены в банке наличные денежные средства для выплаты заработной платы за февраль 2006 г.;

Дебет 20 Кредит 70

- 20 000 руб. - начислена заработная плата за февраль 2006 г.;

Дебет 70 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДФЛ"

- 2288 руб. - начислен НДФЛ с заработной платы за февраль 2006 г.;

Дебет 70 Кредит 50

- 17 712 руб. - выдана заработная плата за февраль 2006 г.;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДФЛ" Кредит 51

- 2288 руб. - перечислен в бюджет НДФЛ с заработной платы за февраль 2006 г.

Март 2006 г.:

Дебет 50 Кредит 51

- 20 000 руб. - получены в банке наличные денежные средства для выплаты заработной платы за март 2006 г.;

Дебет 20 Кредит 70

- 20 000 руб. - начислена заработная плата за март 2006 г.;

Дебет 70 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДФЛ"

- 2288 руб. - начислен НДФЛ с заработной платы за март 2006 г.;

Дебет 70 Кредит 50

- 17 712 руб. - выдана заработная плата за март 2006 г.;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДФЛ" Кредит 51

- 2288 руб. - перечислен в бюджет НДФЛ с заработной платы за март 2006 г.

При общепринятой форме бухгалтерского учета торговых организаций начисление заработной платы будет отражено таким образом (на примере января 2006 г.):

Дебет 50 Кредит 51

- 12 000 руб. - получены в банке наличные денежные средства для выплаты заработной платы за январь 2006 г.;

Дебет 44 Кредит 70

- 13 684,22 руб. - начислена заработная плата за январь 2006 г.;

Дебет 70 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДФЛ"

- 1466 руб. - начислен НДФЛ с заработной платы за январь 2006 г.;

Дебет 70 Кредит 50

- 12 218,22 руб. - выдана заработная плата за январь 2006 г.;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДФЛ" Кредит 51

- 1466 руб. - перечислен в бюджет НДФЛ с заработной платы за январь 2006 г.

Выплата заработной платы может производиться по расходным кассовым ордерам (форма N КО-2), который будет выписываться на каждого работника, или по платежным ведомостям (форма N Т-53), выписываемым на группу работников.

Применение того или иного документа обуславливается лишь удобством работы и спецификой конкретного предприятия.

Пример. На ООО "Парус" выплата заработной платы первоначально стала производиться по платежным ведомостям, выписываемым на группу работников. Однако в результате возникновения ситуаций, когда отдельные рабочие, видя другие (по каким-то причинам большие) суммы оплаты своим коллегам, стали систематически посещать бухгалтерию, требуя объяснить им, почему у их коллег начислено больше, чем у них, что значительно осложняло работу

бухгалтерии, было принято решение выплачивать заработную плату строго индивидуально по расходным кассовым ордерам.

Ведомости, так же как и расходные кассовые ордера, составляются в одном экземпляре в бухгалтерии.

2.5.13. Учет ссуд банка, заемных и целевых средств

Учет ссуд банка, заемных и целевых средств, отражаемых в соответствии с Планом счетов на счетах 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" и 86 "Целевое финансирование", ведется малыми предприятиями на счете 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" по их видам и срокам получения.

Все указанные счета являются активно-пассивными.

Пример. В связи с нехваткой оборотных средств для ведения полноценной торговой деятельности учредитель ООО "Юность" Засилов Г.М. в январе 2006 г. произвел финансирование предприятия путем предоставления беспроцентного краткосрочного займа на сумму 400 000 руб. на срок 6 месяцев.

В учете ООО "Юность" сделана следующая проводка:

Дебет 51

Кредит 66 субсчет "Краткосрочный заем от Засилова Г.М."

- 400 000 руб. - поступили на расчетный счет денежные средства по заключенному договору краткосрочного беспроцентного займа.

Различий в отражении краткосрочных займов по общепринятой форме бухгалтерского учета у малого предприятия нет.

2.5.14. Учет готовой продукции и товаров

Учет готовой продукции и товаров, отражаемых согласно Плану счетов соответственно на активных счетах 40 "Готовая продукция" и 41 "Товары", ведется малым предприятием на счете 41 "Товары".

В соответствии с ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы, в том числе и активы, предназначенные для продажи.

Более того, товары напрямую названы частью материально-производственных запасов. Следовательно, для установления информации в бухгалтерском учете о товарах организации можно и нужно воспользоваться ПБУ 5/01.

Фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, является сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

В соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 к фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Пример. Торговое предприятие произвело закуп партии товара. При этом поставщику было уплачено 123 900 руб., в том числе НДС 18 900 руб.

Стоимость услуг по доставке данной партии товаров составила 1200 руб. без НДС.

В учете были сделаны проводки:

Дебет 41 Кредит 60

- 105 000 руб. - оприходованы товары в ценах поставщика;

Дебет 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам и услугам" Кредит 60
- 18 900 руб. - выделен НДС по приобретенным товарам на основании предоставленного поставщиком счета-фактуры;
Дебет 60 Кредит 51
- 123 900 руб. - произведена оплата поставщику за приобретенные товары;
Дебет 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС"
Кредит 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам и услугам"
- 18 900 руб. - оплаченный НДС по приобретенным товарам отнесен на вычет при расчетах с бюджетом;
Дебет 41 Кредит 60
- 1200 руб. - отражены расходы по доставке данных товаров;
Дебет 60 Кредит 51
- 1200 руб. - произведена оплата доставки товаров.

Расходы по доставке товаров являются значительной составной частью затрат у многих предприятий. Поэтому о порядке их отражения стоит рассказать подробнее.

Эти расходы могут быть включены в фактическую себестоимость приобретаемых товарных ценностей, а у организаций, осуществляющих торговую деятельность, могут быть включены и в состав расходов на продажу.

При этом выбранный предприятием способ списания транспортных расходов должен быть оговорен в приказе об учетной политике предприятия.

Пример. Выписка из Приказа об учетной политике предприятия:

Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в цену приобретения этих товаров пропорционально их стоимости.

При этом надо помнить, что первоначальная стоимость товаров, сформированная в бухгалтерском и налоговом учете, может различаться.

Так, в частности расхождения могут возникать именно по расходам на доставку товаров. Порядок учета расходов по торговым операциям в целях исчисления налога на прибыль в этом случае регулируется ст. 320 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с этой статьей расходы текущего месяца разделяются на прямые и косвенные. К прямым расходам относятся суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика - покупателя товаров, в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров. Все остальные расходы, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Прямые же расходы при исчислении налога на прибыль учитываются по-другому.

Прямые расходы, относящиеся к остаткам товаров на складе, определяются по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца.

Таким образом, если предприятие применяет способ учета таких расходов без включения их в стоимость товаров, то списание расходов по доставке покупных товаров до склада налогоплательщика - покупателя товаров сразу на счета затрат в бухгалтерском учете не приводит к уменьшению налога на прибыль на всю сумму списанных расходов в налоговом учете.

Списание расходов в налоговом учете будет производиться согласно расчету только в части расходов, относящихся к реализованным товарам.

То есть предприятие должно оценить выгоду для себя того или иного способа отражения затрат по заготовке и доставке товаров.

Пример. В I квартале 2006 г. ООО "Апекс" и ООО "Центральный Универмаг" приобрели партии товаров на сумму 200 000 руб. без НДС. Расходы по доставке товаров до баз предприятий составили одинаковую сумму 20 000 руб. без НДС.

При этом ООО "Апекс" затраты по заготовке и доставке товаров, производимые до момента их передачи в продажу, включает в состав расходов на продажу, а ООО "Центральный Универмаг" включает в стоимость товара.

Для упрощения примера предположим, что предприятия были организованы в I квартале и другого товара и другой реализации, кроме как поступившего товара, у этих предприятий не было.

На конец квартала у ООО "Апекс" и ООО "Центральный Универмаг" осталось непроданным 50% поступивших товаров. Размер наценки предприятий составляет 35% и 22,73%

соответственно, так как по данному виду товара сложилась единая рыночная продажная цена без НДС 270 000 руб.

В учете ООО "Апекс":

Дебет 41 Кредит 60

- 200 000 руб. - оприходованы товары в ценах поставщика;

Дебет 44 Кредит 60

- 20 000 руб. - отражены расходы по доставке товара;

Дебет 60 Кредит 51

- 220 000 руб. - оплачены поставщикам приобретенные товары и расходы по доставке.

Однако по концу месяца ООО "Апекс" следует составить расчет, по которому надо определить прямые расходы, относящиеся к остаткам товаров на складе по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке (предположим, что остатков прямых расходов на начало месяца в ООО "Апекс" не было):

1. Определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товаров на складе на начало месяца и осуществленных в текущем месяце.

С учетом нулевого начального сальдо она равна прямым расходам за месяц, то есть 20 000 руб.

2. Определяется сумма товаров, реализованных в текущем месяце, и остаток товаров на складе на конец месяца.

Суммой остаток товара на конец периода: $(200\ 000\ \text{руб.} \times 50\%) : 100\% = 100\ 000\ \text{руб.}$

Соответственно реализовано товара на сумму $200\ 000\ \text{руб.} - 100\ 000\ \text{руб.} = 100\ 000\ \text{руб.}$

Общая сумма реализованных товаров и остатка товара на конец месяца составляет 200 000 руб.

3. Средний процент рассчитывается отношением суммы прямых расходов к сумме товаров.

$(20\ 000\ \text{руб.} : 200\ 000\ \text{руб.}) \times 100\% = 10\%$.

4. Умножением среднего процента на сумму остатка товаров на конец месяца определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе.

$(100\ 000\ \text{руб.} \times 10,00\%) : 100\% = 10\ 000\ \text{руб.}$

Соответственно расходы по доставке, относящиеся к реализованным товарам, составляют: $20\ 000\ \text{руб.} - 10\ 000\ \text{руб.} = 10\ 000\ \text{руб.}$

Но и в бухгалтерском учете вовсе не обязательно списывать со счета 44 всю сумму транспортных расходов, создавая тем самым разницы между данными налогового и бухгалтерского учета. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов накапливаемые по дебету счета 44 суммы расходов списываются полностью или частично в дебет счета 90 "Продажи". Частичное списание применяется, в частности, в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность по расходам на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца).

Показатели реализации и налоговые обязательства ООО "Апекс" по осуществленной реализации составят:

$135\ 000\ \text{руб.} - 10\ 000\ \text{руб.} - 100\ 000\ \text{руб.} = 25\ 000\ \text{руб.},$

где 135 000 руб. - продажная цена реализованных товаров без НДС ($100\ 000\ \text{руб.} \times 1,35$);

100 000 руб. - покупная цена реализованных товаров без НДС;

10 000 руб. - сумма транспортных расходов, относящаяся к реализованным товарам.

Налогооблагаемая база по налогу на прибыль составит 25 000 руб.

Налог на прибыль составит: $(25\ 000\ \text{руб.} \times 24\%) : 100\% = 6\ 000\ \text{руб.}$

На предприятии был заведен регистр налогового учета и сделаны следующие записи.

Журнал налогового учета транспортных расходов,
приходящихся на реализованные и оставшиеся
товары за I квартал 2006 года

| Дата | Документ | Содержание операции | Ед. изм. | Кол-во | Сумма | |
|------|----------|--------------------------|----------|--------|--------------------------------|----------------------------|
| | | | | | по данным бухгалтерского учета | по данным налогового учета |
| | | Сальдо на начало периода | | | - | - |

| | | | | | | |
|-------------------------------------|--|--|------|--|--------|--------|
| С 01.01.2006 по 31.03.2006 | Договора, накладные, счета- фактуры, акты выполнен- ных работ, путевые листы | Транспортные расходы по доставке товара | Руб. | | 20 000 | 10 000 |
| | | Итого за I квартал 2006 г. | Руб. | | 20 000 | 10 000 |

В учете ООО "Центральный Универмаг":

Дебет 41 Кредит 60

- 200 000 руб. - оприходованы товары в ценах поставщика;

Дебет 41 Кредит 60

- 20 000 руб. - расходы по доставке товара включены в стоимость товара;

Дебет 60 Кредит 51

- 220 000 руб. - оплачены поставщикам приобретенные товары и расходы по доставке.

Показатели реализации и налоговые обязательства ООО "Центральный Универмаг" по осуществленной реализации составят:

Суммовой остаток товара на конец периода: $(200\ 000\ \text{руб.} \times 50\%) : 100\% = 100\ 000\ \text{руб.}$

Соответственно реализовано товара на сумму $200\ 000\ \text{руб.} - 100\ 000\ \text{руб.} = 100\ 000\ \text{руб.}$

Получаем следующий результат от реализации:

$135\ 003\ \text{руб.} - 110\ 000\ \text{руб.} = 25\ 003\ \text{руб.},$

где $135\ 003\ \text{руб.}$ - продажная цена реализованных товаров без НДС ($110\ 000\ \text{руб.} \times 1,2273$);

$110\ 000\ \text{руб.}$ - покупная цена реализованных товаров без НДС с учетом транспортных расходов.

Разница в финансовых результатах в 3 руб. возникла из-за округления процентного размера наценки и не является существенной в данном примере.

Налог на прибыль составит: $(25\ 003\ \text{руб.} \times 24\%) : 100\% = 6001\ \text{руб.}$

На основе рассмотренного примера видно, что применение того или иного метода списания транспортных расходов приводит к получению одинакового финансового результата. Однако включение транспортных расходов в стоимость товара позволяет облегчить учет, так как, увеличив на их величину стоимость товара, бухгалтер может позволить себе "забыть" о них и больше не возвращаться к этим суммам независимо от времени нахождения остатков данного товара в организации, в то время как при использовании другого способа для расчета сумм налога на прибыль придется постоянно до момента полной реализации составлять расчет списания транспортных расходов на реализованные и оставшиеся товары.

Типовыми рекомендациями по организации бухучета малых предприятий счет 42 "Торговая наценка" не предусмотрен, однако он может играть достаточно важную учетную роль на предприятии, что не позволяет обойти его вниманием.

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

В этом случае предприятия и используют счет 42 "Торговая наценка", который и предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в организациях, осуществляющих розничную торговлю, если их учет ведется по продажным ценам.

Метод оценки товаров должен быть оговорен в приказе об учетной политике предприятия.

Выписка из Приказа об учетной политике предприятия.

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Оценка товаров производится по продажной стоимости с использованием счета 42 "Торговая наценка".

Каждый из принятых способов оценки товара имеет свои особенности отражения.

Пример. Два предприятия приобрели партии товара на сумму 100 000 руб. без НДС. Наценка на данный вид товара на предприятии составляет 30%. Предприятие 1 использует счет 42 "Торговая наценка", а Предприятие 2 - нет.

Отражение у Предприятия 1:

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - оприходован приобретенный товар;

Дебет 41 Кредит 42
 - 30 000 руб. - сделана наценка на приобретенный товар;
 Дебет 60 Кредит 51
 - 100 000 руб. - произведена оплата приобретенного товара;
 Отражение у Предприятия 2:
 Дебет 41 Кредит 60
 - 100 000 руб. - оприходован приобретенный товар;
 Дебет 60 Кредит 51
 - 100 000 руб. - произведена оплата приобретенного товара.

При этом у Предприятия 2 наценка на поступивший товар не отражается в бухгалтерском учете. В этом случае сумма скидок (накидок) и разниц учитывается в аналитическом учете предприятия.

Пример. Учетной политикой ООО "Юность" предусмотрено следующее:

Выписка из Приказа об учетной политике предприятия:

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения.

Оценка товаров производится по покупной цене.

Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включаются в цену приобретения этих товаров.

ООО "Юность" с января по март 2006 г. приобрело следующие партии товаров.

| Наименование партии товаров | Покупная стоимость с учетом НДС, руб. | НДС, руб. | Покупная стоимость без учета НДС, руб. | Оплата товара |
|-----------------------------|---------------------------------------|-----------|--|-------------------|
| Январь 2006 г.: | | | | |
| Партия N 1 | 118 000,00 | 18 000,00 | 100 000,00 | Оплачен полностью |
| Партия N 2 | 25 960,00 | 3 960,00 | 22 000,00 | Не оплачен |
| Итого за январь | 143 960,00 | 21 960,00 | 122 000,00 | |
| Февраль 2006 г.: | | | | |
| Закупок товара не было. | | | | |
| Март 2006 г.: | | | | |
| Партия N 3 | 224 200,00 | 34 200,00 | 190 000,00 | Оплачен полностью |
| Партия N 4 | 20 000,00 | - | 20 000,00 | Оплачен полностью |
| Итого за март | 244 200,00 | 34 000,00 | 210 000,00 | |
| Итого за I квартал 2006 г. | 388 160,00 | 56 160,00 | 332 000,00 | |

В учете малого предприятия сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Январь 2006 г.:

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - оприходованы товары партии N 1;

Дебет 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам" Кредит 60

- 18 000 руб. - учтен НДС по приобретенным товарам на основании предоставленных поставщиком счетов-фактур;

Дебет 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" Кредит 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам"

- 18 000 руб. - отнесен на вычет при расчетах с бюджетом НДС по приобретенным и оплаченным товарам партии N 1;

Дебет 41 Кредит 60

- 22 000 руб. - оприходованы товары партии N 2;

Дебет 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам" Кредит 60

- 3960 руб. - учтен НДС по приобретенным товарам партии N 2 на основании предоставленных поставщиком счетов-фактур.

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - оплачено поставщику за приобретенные товары партии N 1;
Март 2006 г.:
Дебет 41 Кредит 60
- 190 000 руб. - оприходованы товары партии N 3;
Дебет 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам" Кредит 60
- 34 200 руб. - учтен НДС по приобретенным товарам на основании предоставленных поставщиком счетов-фактур;
Дебет 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" Кредит 19 субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам"
- 34 200 руб. - отнесен на вычет при расчетах с бюджетом НДС по приобретенным и оплаченным товарам партии N 3;
Дебет 60 Кредит 51
- 224 200 руб. - оплачено поставщику за приобретенные товары партии N 3;
Дебет 41 Кредит 60
- 20 000 руб. - оприходованы товары партии N 4;
Дебет 60 Кредит 51
- 20 000 руб. - произведена оплата поставщику за приобретенные товары партии N 4.
Расхождений в учете по упрощенной и общепринятой формам бухгалтерского учета в данном случае нет.

2.5.15. Учет реализации продукции (работ, услуг) и другого имущества малого предприятия

Реализация продукции, работ, услуг и другого имущества малого предприятия, а также определение финансового результата по этим операциям при применении общепринятой формы бухгалтерского учета отражается на счетах 45 "Товары отгруженные", 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы", а малыми предприятиями, применяющими упрощенную форму бухгалтерского учета, - на счете 90 "Продажи".

Расчеты с покупателями и заказчиками при применении общепринятой формы бухгалтерского учета отражаются на счете 62 "Учет расчетов с покупателями и заказчиками", при использовании упрощенной формы учета - на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Способ отражения реализации при применении общеустановленной системы может зависеть и от способа оценки товаров, выбранного на предприятии.

Реализация в зависимости от выбранного метода будет выглядеть следующим способом.

Пример. Покупная стоимость товаров составляет 120 000 руб. Продажная стоимость товаров с учетом НДС равна 169 920 руб. Предприятие 1 при этом учитывает товар с использованием счета 42, а Предприятие 2 без указанного счета.

Отражение у Предприятия 1:

Дебет 62 Кредит 90

- 169 920 руб. - осуществлена реализация товара;

Дебет 50 Кредит 62

- 169 920 руб. - внесена в кассу выручка за реализованный товар;

Дебет 90 Кредит 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС"

- 25 920 руб. - начислен НДС от реализации;

Дебет 90 Кредит 41

- 120 000 руб. - списана покупная стоимость реализованного товара;

Дебет 90 Кредит 42

- 24 000 руб. - сторнирована реализованная торговая наценка;

Дебет 90 Кредит 99

- 24 000 руб. (169 920 - 25 920 - 120 000) - определен финансовый результат от реализации;

Дебет 99

Кредит 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль"

- 5760 руб. (24 000 руб. x 24%) - начислен налог на прибыль.

Отражение у Предприятия 2:

Дебет 62 Кредит 90

- 169 920 руб. - осуществлена реализация товара;

Дебет 50 Кредит 62

- 169 920 руб. - внесена в кассу выручка за реализованный товар;

Дебет 90 Кредит 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС"

- 25 920 руб. - начислен НДС от реализации;

Дебет 90 Кредит 41
 - 120 000 руб. - списана покупная стоимость реализованного товара;
 Дебет 90 Кредит 99
 - 24 000 руб. (169 920 - 25 920 - 120 000) - определен финансовый результат от реализации;
 Дебет 99 Кредит 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль"
 - 5760 руб. (24 000 руб. x 24%) - начислен налог на прибыль.

Разные партии товаров поступают по разным ценам. По какой же цене их списывать при их реализации?

Пункт 16 ПБУ 5/01 предусматривает несколько способов оценки выбывающих материально-производственных запасов, а значит, и товаров (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости), а именно:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО).

Аналогичные условия содержатся в п. 58 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации N 34н.

Пункт 14 Типовых рекомендаций по организации бухучета малых предприятий указывает, что товары, приобретаемые малым предприятием для продажи, принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости приобретения с дальнейшим их списанием при выбытии по методу средневзвешенной (средней) себестоимости.

При этом никакого выбора из предложенных методов сделать не предлагается. Если на предприятии и так хотят применять списание по средней себестоимости, то, как говорится, вопросов нет. Но если выгоден какой-то другой способ списания, можно ли применять его? На наш взгляд, несмотря на приведенный пункт Типовых рекомендаций, все-таки можно. Дело в том, что уравниловка малого бизнеса со всем остальным бизнесом в целом, отрицательно сказываясь на его развитии, в данном случае играет ему на руку. Формально мало какое фактически малое предприятие может считаться юридически малым, так как не соблюдается вся предусмотренная законодательством процедура, которую мы уже рассматривали на страницах данной книги. Это - во-первых.

Во-вторых, ПБУ 5/01, предлагая выбор метода списания товаров - по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО); по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО), не делает каких-либо ограничений по их применению для малых предприятий. А любые неустраимые сомнения, противоречия должны решаться в пользу налогоплательщика.

Пример практического применения различных методик списания товаров (ФИФО, ЛИФО, по средней себестоимости, по себестоимости каждой единицы) приведен в разделе "Учет материалов".

Пример. Учетной политикой ООО "Юность" предусмотрено следующее:

Выписка из Приказа об учетной политике предприятия:

При продаже (отпуске) товаров их стоимость списывается с применением метода оценки по средней себестоимости.

Бухгалтер малого предприятия, делая реализационные проводки, также должен придерживаться единых методологических основ и правил ведения бухгалтерского учета.

Так, например, при осуществлении реализации прочего имущества предприятия (основных средств, нематериальных активов) бухгалтер не должен забывать, что амортизация продолжает начисляться по первое число месяца, следующего за месяцем выбытия объекта.

Пример. ООО "Юность" с января по март 2006 г. реализовало товары и нематериальные активы, оплата за которые поступила в полном объеме.

| Реализованное имущество | Покупная (остаточная) стоимость, руб. | Продажная стоимость с НДС, руб. | НДС, руб. | Продажная стоимость без НДС, руб. |
|-------------------------|---------------------------------------|---------------------------------|-----------|-----------------------------------|
| Январь 2006 г.: | | | | |

| | | | | |
|--|------------|------------|-----------|------------|
| Товар: партия N 1 | 100 000,00 | 171 100,00 | 26 100,00 | 145 000,00 |
| Итого за январь 2006 г. | 100 000,00 | 171 100,00 | 26 100,00 | 145 000,00 |
| Февраль 2006 г.: Реализации не было. | | | | |
| Март 2006 г.: | | | | |
| Товар: партия N 2 | 22 000,00 | 29 500,00 | 4 500,00 | 25 000,00 |
| Товар: партия N 3 | 190 000,00 | 295 000,00 | 45 000,00 | 250 000,00 |
| Исключительное право на использование базы данных | 4 722,00 | 6 018,00 | 918,00 | 5 100,00 |
| Итого за март 2006 г. | 216 722,00 | 330 518,00 | 50 418,00 | 280 010,00 |

Данные реализационные операции отражены в учете организации следующим образом.

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|--|---|---|------------|
| Январь 2006 г.: | | | |
| Отпущен покупателям товар: партия N 1 | 76 субсчет "Расчеты с покупателями" | 90 | 171 100,00 |
| Начислен неоплаченный НДС по произведенной реализации товара: партия N 1 | 90 | 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" | 26 100,00 |
| Списывается покупная стоимость товара: партия N 1 | 90 | 41 | 100 000,00 |
| Поступили денежные средства за реализованный товар | 51 | 76 субсчет "Расчеты с покупателями" | 176 100,00 |
| Начислен в бюджет НДС по реализованной продукции | 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" | 68 субсчет "Расчеты по НДС" | 26 100,00 |
| Финансовый результат от реализации товара: партия N 1 | | | 45 000,00 |
| Март 2006 г.: | | | |
| Реализация товара: партии N 2 | | | |
| Отпущен покупателям товар: партия N 2 | 76 субсчет "Расчеты с покупателями" | 90 | 29 500,00 |

| | | | |
|--|---|---|------------|
| Начислен неоплаченный НДС по произведенной реализации товара: партия N 2 | 90 | 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" | 4 500,00 |
| Списывается покупная стоимость товара: партия N 2 | 90 | 41 | 22 000,00 |
| Поступили денежные средства за реализованный товар | 51 | 76 субсчет "Расчеты с покупателями" | 29 500,00 |
| Начислен в бюджет НДС по реализованной продукции | 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" | 68 субсчет "Расчеты по НДС" | 4 500,00 |
| Финансовый результат от реализации товара: партия N 2 | | | 3 000,00 |
| Реализация товара партии: N 3 | | | |
| Отпущен покупателям товар: партия N 3 | 76 субсчет "Расчеты с покупателями" | 90 | 295 000,00 |
| Начислен неоплаченный НДС по произведенной реализации товара: партия N 3 | 90 | 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" | 45 000,00 |
| Списывается покупная стоимость товара: партия N 3 | 90 | 41 | 190 000,00 |
| Поступили денежные средства за реализованный товар | 51 | 76 субсчет "Расчеты с покупателями" | 295 000,00 |
| Начислен в бюджет НДС по реализованной продукции | 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" | 68 субсчет "Расчеты по НДС" | 45 000,00 |
| Финансовый результат от реализации товара: партия N 3 | | | 60 000,00 |
| Прочая реализация: нематериального актива | | | |

| | | | |
|--|---|---|----------|
| Отпущен покупателям нематериальный актив: исключительное право на использование базы данных | 76 субсчет "Расчеты с покупателями" | 90 | 6 018,00 |
| Начислен неоплаченный НДС по произведенной реализации нематериального актива: исключительное право на использование базы данных | 90 | 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" | 918,00 |
| Списывается остаточная стоимость нематериального актива для целей бухгалтерского учета: исключительного права на использование базы данных | 90 | 01 субсчет "Нематериальные активы" | 4 722,00 |
| Списывается накопленная амортизация по выбывающему нематериальному активу для целей бухгалтерского учета | 02 субсчет "Амортизация нематериальных активов" | 01 субсчет "Нематериальные активы" | 278,00 |
| Поступили денежные средства за реализованный товар | 51 | 76 субсчет "Расчеты с покупателями" | 3 118,00 |
| Зачтена в счет оплаты задолженность по поставленным товарно-материальным ценностям | 60 | 76 субсчет "Расчеты с покупателями" | 2 900,00 |
| Начислен в бюджет НДС по реализованной продукции | 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" | 68 субсчет "Расчеты по НДС" | 918,00 |
| Финансовый результат от реализации нематериального актива для целей бухгалтерского учета | | | 378,00 |

Таким образом, доход предприятия от реализации за I квартал без учета расходов для целей бухгалтерского учета составил в общей сумме 108 378 руб. ((171 100 - 26 100 - 100 000) + (29 500 - 4500 - 22 000) + (295 000 - 45 000 - 190 000) + (6018 - 918 - 4722)).

По общепринятой системе бухгалтерского учета была бы использована следующая корреспонденция бухгалтерских счетов (на примере реализации партии товара N 1 и нематериального актива).

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|---|---|------------|
| Январь 2006 г.: | | | |
| Отпущен покупателям товар: партия N 1 | 62 | 90 | 171 100,00 |
| Начислен неоплаченный НДС по произведенной реализации товара: партия N 1 | 90 | 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" | 26 100,00 |
| Списывается покупная стоимость товара: партия N 1 | 90 | 41 | 100 000,00 |
| Поступили денежные средства за реализованный товар | 51 | 62 | 176 100,00 |
| Начислен в бюджет НДС по реализованной продукции | 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" | 68 субсчет "Расчеты по НДС" | 26 100,00 |
| Финансовый результат от реализации товара: партия N 1 | | | 45 000,00 |
| Прочая реализация: нематериального актива | | | |
| Отпущен покупателям нематериальный актив: исключительное право на использование базы данных | 62 | 91 | 6 018,00 |
| Начислен неоплаченный НДС по произведенной реализации нематериального актива: исключительное право на использование базы данных | 91 | 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" | 918,00 |

| | | | |
|--|---|-----------------------------|----------|
| Списывается остаточная стоимость нематериального актива для целей бухгалтерского учета: исключительного права на использование базы данных | 91 | 04 | 4 722,00 |
| Списывается накопленная амортизация по выбывающему нематериальному активу для целей бухгалтерского учета | 04 | 05 | 278,00 |
| Поступили денежные средства за реализованный товар | 51 | 62 | 3 118,00 |
| Зачтена в счет оплаты задолженность по поставленным товарно-материальным ценностям | 60 | 62 | 2 900,00 |
| Начислен в бюджет НДС по реализованной продукции | 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" | 68 субсчет "Расчеты по НДС" | 918,00 |
| Финансовый результат от реализации нематериального актива для целей бухгалтерского учета | | | 378,00 |

Напомним еще об одном требовании законодательства, которое важно соблюсти. Речь идет о документальном оформлении реализации товаров, работ, услуг.

Если предприятие является плательщиком НДС, то необходимо учесть требования п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ, и при осуществлении реализации товаров (работ, услуг) выставить соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

2.5.16. Учет расчетов по налогам и сборам. Организация налогового учета

Для обобщения информации по налоговым платежам и расчетам с бюджетом используется единый для упрощенной и общепринятой форм бухгалтерского учета счет 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Аналитический учет на данном счете ведется по видам налогов.

Помимо начисленного налога на доходы физических лиц, удержанного из заработной платы работников (Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДФЛ"), и налогов, начисленных от реализации продукции (Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"), малому предприятию следует ежеквартально начислять следующие налоги и сборы:

- налог на рекламу;

- налог на имущество предприятия;
- налог на прибыль.

Налог на имущество предприятий

Предприятие приобрело актив, ввело его в эксплуатацию, учло по нему НДС, рассчитало амортизацию. Вроде бы все операции по эксплуатируемому объекту выполнены. Однако это не так. Периодически у предприятий возникает еще одна обязанность, связанная с находящимся у них на учете имуществом. Это обязанность исчислить и уплатить налог на имущество.

Глава 30 Налогового кодекса РФ определяет порядок исчисления налога. Объектом налогообложения признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Как мы уже отмечали, с 2006 г. к основным средствам относится не только имущество, которое используется в производственной или управленческой деятельности, но и то, что передается во временное пользование. Другими словами, доходные вложения в материальные ценности признаны основными средствами. Хотя учитывать их по-прежнему нужно на счете 03 (п. 5 ПБУ 6/01).

Что это означает на практике? С 2006 г. фирмы платят налог на имущество с оборудования, передаваемого в аренду или лизинг. Дело в том, что согласно ст. 374 Налогового кодекса РФ налогом на имущество облагается движимое и недвижимое имущество, которое учитывается на балансе в качестве основных средств по правилам бухгалтерского учета. Вот и получается, что доходные вложения в материальные ценности также считаются основными средствами, объекты, учтенные на счете 03, теперь облагаются налогом на имущество.

Напомним: что вплоть до 2006 г. имущество, учтенное организацией в качестве доходных вложений в материальные ценности, не рассматривается в качестве объекта налогообложения налогом на имущество организаций. С таким подходом соглашался и Минфин России. Пример, Письмо от 22 июня 2005 г. N 07-05-06/181. Теперь эта лазейка минимизации налога на имущества прикрыта.

Из приведенного примера видно, что законодатель пошел по пути снижения налогового бремени предприятий.

Изменился порядок исчисления налога.

Налоговая база по-прежнему определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. Имущество, признаваемое объектом налогообложения, по-прежнему учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в организации.

А вот среднегодовая стоимость имущества теперь считается по-другому.

Ранее среднегодовая стоимость имущества предприятия за отчетный период (квартал, полугодие, 9 месяцев и год) определялась путем деления на 4 суммы, полученной от сложения половины стоимости имущества на 1 января отчетного года и на первое число следующего за отчетным периодом месяца, а также суммы стоимости имущества на каждое первое число всех остальных кварталов отчетного периода.

Пример. Рассчитаем среднегодовую стоимость имущества ООО "Десница" за 2006 год. Стоимость имущества ООО "Десница" по данным бухгалтерского учета составила.

(руб.)

| Наименование имущества | На 01.01.2006 | На 01.04.2006 | На 01.07.2006 | На 01.10.2006 | На 01.01.2007 |
|---|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Основные средства по первоначальной стоимости | 452 000 | 452 000 | 452 000 | 452 000 | 452 000 |
| Сумма амортизации основных средств | 120 000 | 125 210 | 130 420 | 135 630 | 140 840 |
| Основные средства по остаточной стоимости | 332 000 | 326 790 | 321 580 | 316 370 | 311 160 |

Исходя из приведенных данных, среднегодовая стоимость имущества организации за 2006 г. поквартально и налог на имущество (исходя из ставки 2 процента) составят.

| Период | Расчет среднегодовой стоимости имущества | Среднегодовая стоимость имущества, руб. | Налог на имущество, руб. |
|-------------------|--|---|--------------------------|
| I квартал 2006 г. | $((332\ 000 : 2) + (326\ 790 : 2)) : 4$ | 82 349 | 1647 |
| Полугодие 2006 г. | $((332\ 000 : 2) + 326\ 790 + (321\ 580 : 2)) : 4$ | 163 395 | 3268 |
| 9 месяцев 2006 г. | $((332\ 000 : 2) + 326\ 790 + 321\ 580 + (316\ 370 : 2)) : 4$ | 243 139 | 4863 |
| 2006 г. | $((332\ 000 : 2) + 326\ 790 + 321\ 580 + 316\ 370 + (311\ 160 : 2)) : 4$ | 321 580 | 6432 |

Налоговым периодом по налогу на имущество признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Пример. Ставка налога на имущество в регионе составляет 2,2%.

На балансе ООО "Юность" находится следующее имущество.

| Наименование имущества | Номер счета | Первоначальная стоимость, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Остаточная стоимость, руб. |
|------------------------|------------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|----------------------------|
| Основные средства | 01 субсчет "Основные средства" | 23 711,86 | 2 886,44 | 20 825,42 |
| Нематериальные активы | 01 субсчет "Нематериальные активы" | 12 000,00 | 400,00 | 11 600,00 |
| Товары | 41 | 20 000,00 | - | 20 000,00 |
| Итого | | 55 711,86 | 3 286,44 | 52 425,42 |

Из него облагаемыми будут только основные средства.

| Наименование имущества | Номер счета | Первоначальная стоимость, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Остаточная стоимость, руб. |
|------------------------|--------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|----------------------------|
| Основные средства | 01 субсчет "Основные средства" | 23 711,86 | 2 886,44 | 20 825,42 |
| Итого | | 23 711,86 | 2 886,44 | 20 825,42 |

Из приведенного сопоставления наглядно видно, что законодатель пошел по пути снижения налогового бремени предприятий.

Если бы действие примера происходило в 2003 г. и в облагаемую базу входила только стоимость основных средств организации, то среднегодовая стоимость имущества организации за I квартал и налог на имущество, исходя из ставки 2,2%, составили бы.

| Период | Расчет среднегодовой стоимости имущества | Среднегодовая стоимость имущества, руб. | Налог на имущество, руб. |
|-------------------|--|---|--------------------------|
| I квартал 2003 г. | $((0 : 2) + (20\ 825 : 2)) : 4$ | 2603 | 57 |

Но так как с 1 января 2004 г. порядок расчета изменился, то среднегодовая стоимость имущества организации за I квартал и налог на имущество будут составлять другие значения.

Чтобы их получить, первоначально придется рассчитать остаточную стоимость основных средств на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца.

| На дату | Основные средства по первоначальной стоимости | Сумма амортизации основных средств | Основные средства по остаточной стоимости |
|---------------|---|------------------------------------|---|
| На 01.01.2004 | 0 | 0 | 0 |
| На 01.02.2004 | 23 711,86 | 0 | 23 711,86 |
| На 01.03.2004 | 23 711,86 | 1443,22 | 22 268,64 |
| На 01.04.2004 | 22 268,64 | 1443,22 | 20 825,42 |

Среднегодовая стоимость имущества и налог на имущество будут равны.

| Период | Расчет среднегодовой стоимости имущества | Среднегодовая стоимость имущества, руб. | Налог на имущество, руб. |
|-------------------|--|---|--------------------------|
| I квартал 2004 г. | $(23\ 712 + 22\ 269 + 20\ 825) : (3\ \text{мес.} + 1)$ | 16 702 | 367 |

Если бы расчет осуществлялся за налоговый период, то сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определялась как разница между суммой налога, исчисленной по итогам года, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Но сейчас расчет осуществляется за I квартал 2004 г., то есть за отчетный, а не за налоговый период.

Поэтому речь может идти об исчислении авансовых платежей по налогу.

А сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

То есть авансовый платеж за I квартал 2004 г. составит:

$367\ \text{руб.} : 4 = 92\ \text{руб.}$

Мы видим, что в результате изменения порядка расчета налога на имущество сумма налога, подлежащая к уплате за отчетные периоды, значительно возросла. Рост составит 161,4% (92 руб. : 57 руб.).

Сумма начисленного налога на имущество отражается в бухгалтерском учете на счетах учета финансовых результатов:

Дебет 90 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на имущество"

- 92 руб. - начислен налог на имущество за I квартал 2004 г.

При применении общепринятой формы бухгалтерского учета начисление налога на имущество было бы отражено так:

Дебет 91 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на имущество"

- 92 руб. - начислен налог на имущество за I квартал 2004 г.

При этом счет 91 ежемесячно следует закрывать в дебет (убыток) или кредит (прибыль) счета 99 "Прибыли и убытки".

Дебет 99 Кредит 91

- 842 руб. (750 + 92) - по окончании отчетного периода счет 91 закрыт.

Налог на прибыль

Порядок и особенности исчисления налога на прибыль организаций определяются согласно гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса РФ.

Еще раз напомним: чтобы правильно исчислить налогооблагаемую базу по налогу, налогоплательщик должен вести учет, который бы позволял формировать полную и достоверную информацию о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. А также обеспечивать информацией внутренних и внешних пользователей для контроля над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

А вот выполнять требования Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" (ПБУ 18/02), утвержденного Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. N 114н, малым предприятиям, к счастью, не нужно.

Вообще применение указанного Положения позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Звучит вполне прилично, если не знать о том, что указанное Положение достаточно сложно к прочтению и освоению, и отношение к нему у подавляющего числа бухгалтеров резко негативное.

Пример.

Журнал налогового учета N 1
Журнал налогового учета
"Выручка от реализации покупных товаров"
ООО "Юность" за I квартал 2006 г.

| Дата | Документ | Содержание операции | Ед. изм. | Кол-во | Сумма без учета НДС, руб. |
|----------------|--------------------------------|--|----------|--------|---------------------------|
| Январь 2006 г. | | | | | |
| 30.01.2006 | Накл. 001, Счет-фактура 001 | Реализация товара партии N 1 ЗАО "Торговый Дом "Фортуна" | партия | 1 | 145 000,00 |
| | | Итого за январь 2006 г. | | | 145 000,00 |
| Март 2006 г. | | | | | |
| 26.03.2006 | Накл. 002, Счет-фактура 002 | Реализация товара партии N 2 ОАО "Гулливёр" | партия | 1 | 25 000,00 |
| 26.03.2006 | Накл. 003, Счет-фактура 003 | Реализация товара партии N 3 ЗАО "Торговый Дом "Фортуна" | партия | 1 | 250 000,00 |
| | | Итого за март 2006 г. | | | 275 000,00 |
| | | Итого за I квартал 2006 г. | | | 420 000,00 |

Главный бухгалтер ООО "Юность"

Н.Л. Димитрова

Журнал налогового учета N 2
Журнал налогового учета
"Выручка от реализации нематериальных активов"
ООО "Юность" за I квартал 2006 г.

| Дата | Документ | Содержание операции | Ед. изм. | Кол-во | Сумма без учета НДС, руб. |
|------------|--------------------------------|--|----------|--------|---------------------------|
| 29.03.2006 | Накл. 004, Счет-фактура 004 | Реализация нематериального актива ООО "Янтарь" | партия | 1 | 5100,00 |
| | | Итого за март 2006 г. | | | 5100,00 |
| | | Итого за I квартал 2006 г. | | | 5100,00 |

Как мы уже упоминали, важным аспектом ведения налогового учета является также то, что доходы и расходы признаются либо по методу начисления, либо по кассовому методу.

Пример. ООО "Юность" начало работать с I квартала 2006 г. и получило за квартал выручку с учетом НДС в сумме 501 618 руб.

Таким образом, ООО "Юность" имеет право на работу по кассовому методу, что и было оговорено в приказе об учетной политике предприятия при его образовании на основе плановых показателей.

Выписка из приказа об учетной политике предприятия:

Выручка от реализации продукции (работ, услуг) согласно положениям ст. 273 Налогового кодекса РФ определяется по кассовому методу, то есть датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод).

Если налогоплательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение налогового периода превысил предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), то он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

Таким образом, данные, полученные по результатам ведения бухгалтерского учета, зачастую могут не соответствовать данным налогового учета.

Пример. Счет 20 "Основное производство" ежемесячно закрывается в дебет счета 90 "Продажи".

В учете ООО "Юность" сделаны следующие записи.

Январь 2006 г.:

Дебет 90 Кредит 20

- 37 883,16 руб. - списаны затраты за январь 2006 г.;

Дебет 90 Кредит 99

- 7116,84 руб. (45 000 - 37 883,16) - определен финансовый результат за январь 2006 г.

Февраль 2006 г.:

Дебет 90 Кредит 20

- 28 942,22 руб. - списаны затраты за февраль 2006 г.;

Дебет 99 Кредит 90

- 28 942,22 руб. (0 - 28 942,22) - определен финансовый результат за февраль 2006 г.

Март 2006 г.:

Дебет 90 Кредит 20

- 28 942,22 руб. - списаны затраты за март 2006 г.;

Дебет 90 Кредит 99

- 33 593,78 руб. (3000 + 60 000 + 378 - 28 942,22 - 750 - 92) - определен финансовый результат за март 2006 г.

Таким образом, по итогам работы за I квартал ООО "Юность" по данным бухгалтерского учета получена прибыль (кредитовое сальдо счета 99 "Прибыли и убытки") в сумме 11 768,40 руб. (7116,84 + 33 593,78 - 28 942,22).

Однако данная величина прибыли, полученная по данным бухгалтерского учета, совсем не означает такую же величину прибыли по данным налогового учета.

Рассчитывая налог на прибыль при работе по кассовому методу, следует иметь в виду, что учет расходов в составе затрат для целей налогообложения имеет следующие особенности (п. 3 ст. 273 Налогового кодекса РФ):

- материальные расходы, а также расходы на оплату труда, оплату процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц учитываются в составе затрат в момент списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;

- амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве;

- расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе затрат в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и

сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

Пример. Для упрощения примера предположим, что ООО "Юность" не имело других затрат в I квартале 2006 г.

Журнал налогового учета N 3
 Журнал налогового учета
 "Прямые расходы от реализации покупных товаров"
 ООО "Юность" за I квартал 2006 г.

| Дата | Документ | Наименование расходов | По данным бухгалтерского учета, сумма | Принимаемые для целей исчисления налога на прибыль (оплаченные расходы) | Не принимаемые для целей исчисления налога на прибыль (неоплаченные расходы) |
|----------------|---------------------------|---|---------------------------------------|---|--|
| Январь 2006 г. | | | | | |
| 30.01.2006 | Накл. 125 от ООО "Микки" | Покупная стоимость реализованных товаров Партии N 1 | 100 000,00 | 100 000,00 | - |
| | | Итого за январь 2006 г. | 100 000,00 | 100 000,00 | - |
| Март 2006 г. | | | | | |
| 26.03.2006 | Накл. 114 от ЗАО "Триумф" | Покупная стоимость реализованных товаров Партии N 2 | 22 000,00 | - | 22 000,00 |
| 26.03.2006 | Накл. И/8 от ООО "Князь" | Покупная стоимость реализованных товаров Партии N 3 | 190 000,00 | 190 000,00 | - |
| | | Итого за март 2006 г. | 212 000,00 | 190 000,00 | 22 000,00 |
| | | Итого за I квартал 2006 г. | 312 000,00 | 290 000,00 | 22 000,00 |

Главный бухгалтер ООО "Юность"

Н.Л. Димитрова

Журнал налогового учета N 4
Журнал налогового учета
"Амортизация нематериальных активов"
ООО "Юность" за I квартал 2006 г.

| Дата | Документ | Содержание операции | Ед. изм. | Сумма, руб. | | Не принимаемые для целей исчисления налога на прибыль (неоплаченные расходы) |
|--------------|---|--|----------|--------------------------------|----------------------------|--|
| | | | | по данным бухгалтерского учета | по данным налогового учета | |
| Январь 2006 | Справка-расчет амортизационных отчислений | Начисление амортизации по объекту нематериальных активов | руб. | - | 14 500,00 | 2 500,00 |
| Февраль 2006 | Справка-расчет амортизационных отчислений | Начисление амортизации по объекту нематериальных активов | руб. | 339,00 | - | 2 500,00 |
| Март 2006 | Справка-расчет амортизационных отчислений | Начисление амортизации по объекту нематериальных активов | руб. | 339,00 | 2 500,00 | - |
| | | Итого за I квартал 2006 г. | руб. | 678,00 | 17 000,00 | - |

Главный бухгалтер ООО "Юность"

Н.Л. Димитрова

Журнал налогового учета N 5
Журнал налогового учета
"Прямые расходы от реализации нематериальных активов"
ООО "Юность" за I квартал 2006 г.

| Дата | Документ | Наименование расходов | По данным бухгалтерского учета, сумма | По данным налогового учета, сумма |
|--------------|----------------------------------|--|---------------------------------------|-----------------------------------|
| Март 2006 г. | | | | |
| 31.01.2006 | Ведомость начисления амортизации | Остаточная стоимость реализованного нематериального актива | 4 722,00 | 0 |
| | | Итого за март 2006 г. | 4 722,00 | 0 |
| | | Итого за I квартал 2006 г. | 4 722,00 | 0 |

Главный бухгалтер ООО "Юность"

Н.Л. Димитрова

Чтобы заполнить следующий журнал налогового учета, частенько необходимо предварительно произвести небольшой расчет.

Речь идет о расходах на рекламу.

Эти расходы являются косвенными расходами (пп. 28 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ), однако принять при расчете налогооблагаемой базы можно не любую их величину, а только с учетом положений п. 4 этой же статьи.

В п. 4 расходы на виды рекламы, не поименованные в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 Налогового кодекса РФ, должны приниматься при расчете налога на прибыль в размере, не превышающем нормы.

Однако в нашем примере рекламная акция проводилась через средства массовой информации, и расходы нормировать не нужно. Они подлежат включению в состав расходов в полном размере.

Журнал налогового учета N 6
Журнал налогового учета
"Косвенные расходы от реализации покупных товаров"
ООО "Юность" за I квартал 2006 г.

| Дата | Документ | Наименование расходов | По данным бухгалтерского учета, сумма | Принимаемые для целей исчисления налога на прибыль (оплаченные расходы) | Не принимаемые для целей исчисления налога на прибыль (неоплаченные расходы) |
|----------------|----------|-----------------------|---------------------------------------|---|--|
| Январь 2006 г. | | | | | |

| | | | | | |
|-----------------|---|---|-----------|-----------|----------|
| 22.01.2006 | Справка от нотариуса | Нотариальное заверение | 100,00 | 100,00 | - |
| 22.01.2006 | Требование о передаче в производство N 1 | Передача печати в эксплуатацию | 1 000,00 | 1 000,00 | - |
| 22.01.2006 | Выписка банка | Открытие счета в банке | 1 000,00 | 1 000,00 | - |
| 31.01.2006 | Требование о передаче в производство N 1 | Расходные материалы | 2 200,00 | 2 200,00 | - |
| 31.01.2006 | Ведомость N 1 | Начисление заработной платы за январь 2006 г. | 13 684,22 | 13 684,22 | - |
| 31.01.2006 | Расчетная ведомость N 1 | Отчисления ЕСН и на обязательное страхование от несчастных случаев с заработной платы за январь 2006 г. | 4 898,94 | 4 898,94 | - |
| 31.01.2006 | Договор, акт выполненных работ, счет-фактура | Расходы на рекламу | 15 000,00 | 15 000,00 | - |
| 31.03.2006 | Ведомость начисления амортизации, Журнал налогового учета N 4 | Амортизация нематериальных активов | - | 14 500,00 | 2 500,00 |
| | | Итого за январь 2006 г. | 37 883,16 | 52 383,16 | 2 500,00 |
| Февраль 2006 г. | | | | | |

| | | | | | |
|--------------|--|---|-----------|-----------|----------|
| 01.02.2006 | Журнал налогового учета за январь 2006 г. | Расходы, не принятые при исчислении налога на прибыль в прошлых отчетных периодах | - | - | - |
| 28.02.2006 | Ведомость начисления амортизации | Амортизация основных средств | 1 443,22 | 1 443,22 | - |
| 28.02.2006 | Ведомость начисления амортизации, Журнал налогового учета N 4 | Амортизация нематериальных активов | 339,00 | - | - |
| 28.02.2006 | Ведомость N 2 | Начисление заработной платы за февраль 2006 г. | 20 000,00 | 20 000,00 | - |
| 28.02.2006 | Расчетная ведомость N 2 | Отчисления ЕСН и на обязательное страхование от несчастных случаев с заработной платы за февраль 2006 г. | 7 160,00 | 7 160,00 | - |
| | | Итого за февраль 2006 г. | 28 942,22 | 28 603,22 | 2 500,00 |
| Март 2006 г. | | | | | |

| | | | | | |
|------------|--|--|-----------|------------|--------|
| 01.03.2006 | Журнал налогового учета N 4 за февраль 2006 г. | Расходы, не принятые при исчислении налога на прибыль в прошлых отчетных периодах: амортизация нематериаль- ного актива за февраль 2006 г. | - | 2 500,00 | - |
| 31.03.2006 | Ведомость начисления амортизации | Амортизация основных средств | 1 443,22 | 1 443,22 | - |
| 31.03.2006 | Ведомость начисления амортизации | Амортизация нематериальных активов | 339,00 | - | 339,00 |
| 31.03.2006 | Ведомость N 3 | Начисление заработной платы за март 2006 г. | 20 000,00 | 20 000,00 | - |
| 31.03.2006 | Расчетная ведомость N 3 | Отчисления ЕСН и на обязательное страхование от несчастных случаев с заработной платы за март 2006 г. | 7 160,00 | 7 160,00 | - |
| | | Итого за март 2006 г. | 28 942,22 | 31 103,22 | 339,00 |
| | | Итого за I квартал 2006 г. | 95 767,60 | 112 089,60 | 678,00 |

Главный бухгалтер ООО "Юность"

Н.Л. Димитрова

Журнал налогового учета N 7
 Журнал налогового учета "Внереализационные расходы"
 ООО "Юность" за I квартал 2006 г.

| Дата | Документ | Наименование внереализационных расходов | По данным бухгалтерского учета, сумма | Принимаемые для целей исчисления налога на прибыль (оплаченные расходы) | Не принимаемые для целей исчисления налога на прибыль (неоплаченные расходы) |
|--------------|----------|---|---------------------------------------|---|--|
| Март 2006 г. | | | | | |
| 31.03.2006 | | Начислен налог на рекламу | 750,00 | - | 750,00 |
| 31.03.2006 | | Начислен налог на имущество | 92,00 | - | 92,00 |
| | | Итого за март 2006 г. | 842,00 | - | 842,00 |
| | | Итого за I квартал 2006 г. | 842,00 | - | 842,00 |

Главный бухгалтер ООО "Юность"

Н.Л. Димитрова

Журнал налогового учета N 8
 Журнал налогового учета
 "Косвенные расходы от реализации нематериальных активов"
 ООО "Юность" за I квартал 2006 г.

| Дата | Документ | Наименование расходов | По данным бухгалтерского учета, сумма | Принимаемые для целей исчисления налога на прибыль (оплаченные расходы) | Не принимаемые для целей исчисления налога на прибыль (неоплаченные расходы) |
|--------------|----------|-----------------------|---------------------------------------|---|--|
| Март 2006 г. | | | | | |
| | - | - | - | - | - |

| | | | | | |
|--|--|----------------------------------|---|---|---|
| | | Итого за март 2006 г. | - | - | - |
| | | Итого за I квартал 2006 г. | - | - | - |

Таким образом, бухгалтер предприятия на основе составленных журналов налогового учета может произвести расчет налоговой базы по налогу на прибыль.

Журнал налогового учета N 9
"Расчет налоговой базы по налогу на прибыль"
ООО "Юность" за I квартал 2006 г.

| N п/п | Показатель | Торговая деятельность | Реализация нематериальных активов |
|-------|--|-----------------------|-----------------------------------|
| 1 | Доходы от реализации | 420 000,00 | 5100,00 |
| 2 | Расходы от реализации, всего: | 402 089,60 | - |
| | В т.ч. прямые | 290 000,00 | - |
| | косвенные | 112 089,60 | - |
| 3 | Прибыль (убыток) от реализации | 17 910,40 | 5100,00 |
| 4 | Внереализационные доходы | - | |
| 5 | Внереализационные расходы | - | |
| 6 | Прибыль (убыток) от внереализационных операций | | |
| 7 | Налоговая база | 23 010,40 | |

Главный бухгалтер ООО "Юность"

Н.Л. Димитрова

В результате по данным налогового учета получена прибыль в сумме 23 010,40 руб.

Таким образом, сумма налога на прибыль по ООО "Юность" по итогам работы в I квартале 2006 г. составит 5523 руб. (23 010,40 руб. x 24%).

Начисление налога на прибыль будет отражено следующей проводкой (одинаково, по упрощенной и общепринятой формам бухгалтерского учета):

Дебет 99 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 5523 руб. - начислен налог на прибыль за I квартал 2006 г.

Прибыль, оставшаяся в распоряжении предприятия, составит 6245,40 руб. (11768,40 - 5523).

В течение года финансовый результат деятельности предприятия отражается как дебетовое (убыток) или кредитовое (прибыль) сальдо счета 99 "Прибыли и убытки".

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

То есть если бы в примере фигурировал не I, а IV квартал, то необходимо было бы сделать еще следующую проводку:

Дебет 99 Кредит 84

- 6245,40 руб. - произведено закрытие счета 99.

2.6. Регистры бухгалтерского учета малых предприятий

Типовыми рекомендациями по организации бухучета предусмотрено, что малые предприятия, применяющие упрощенную форму бухгалтерского учета, могут вести его по простой форме, то есть без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия, или по форме, предусматривающей использование регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Малое предприятие самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета, исходя из потребностей и масштаба своего производства и управления, численности работников.

2.6.1. Простая форма бухгалтерского учета

Малые предприятия, совершающие незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности по форме N К-1 (приложение 1 к Типовым рекомендациям по организации бухучета, далее - Книга).

Сутью данной формы бухгалтерского учета является то, что все операции отражаются в Книге учета фактов хозяйственной деятельности.

Книга является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

Книга является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Типовые рекомендации по организации бухучета наряду с Книгой, для учета расчетов по оплате труда с работниками и по налогу на доходы физических лиц с бюджетом, требуют ведения также ведомости учета заработной платы по форме N В-8 (приложение 10 к Типовым рекомендациям по организации бухучета).

Книга может вестись в виде ведомости. Открывать ее удобнее на месяц (при необходимости используя вкладные листы для учета операций по счетам), или в форме журнала, в котором учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае Книга должна быть пронумерована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, что заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета, а также оттиском печати малого предприятия.

Книга открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода (начало деятельности предприятия) по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым они имеются.

Пример. ООО "Юность" образовано в январе 2006 г. и, следовательно, не имеет начальных остатков, что и будет отражено в Книге.

В графе 3 Книги "Содержание операций" записывается месяц и в хронологической последовательности отражаются все хозяйственные операции этого месяца.

При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по графе "Сумма", отражаются методом двойной записи одновременно по графам "Дебет" и "Кредит" счетов учета соответствующих видов имущества и источников их приобретения.

Пример. Затраты малого предприятия "Юность" в течение месяца собираются на счете 20 "Основное производство" в графе "Затраты на производство - дебет".

По завершении месяца данные затраты в сумме, приходящейся на реализованную в течение месяца продукцию (работы, услуги), списываются в дебет счета 90 "Продажи".

В Книге это будет соответственно отражено в графах "Затраты на производство - кредит" и "Реализация - дебет". При этом в графе 3 Книги "Содержание операции" делается запись: "Списаны затраты на производство реализованной продукции".

Финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) можно определить как разницу между оборотом, показанным в Книге по графе "Реализация - кредит", и оборотом, отраженным по графе "Реализация - дебет".

При этом выявленный результат следует отразить в Книге отдельной строкой.

Пример. Для определения финансового результата бухгалтер малого предприятия "Юность" сделал в графе 3 Книги запись "Финансовый результат за месяц".

Сумма финансового результата за месяц показана в графах "Сумма", "Реализация - дебет" и "Прибыль и ее использование - кредит" (если получена прибыль). При получении убытка записи делаются в графах "Реализация - кредит" и "Прибыль и ее использование - дебет".

По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и по кредиту всех счетов учета средств и их источников, которые должны быть равны итогу средств, показанному по графе 4 Книги.

После подсчета итоговых дебетовых и кредитовых оборотов средств и их источников (бухгалтерских счетов) за месяц выводится сальдо по каждому их виду (счету) на 1-е число следующего месяца.

2.6.2. Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия

Малое предприятие, осуществляющее производство продукции (работ, услуг), может применять для учета финансово-хозяйственных операций регистры бухгалтерского учета,

представляющие собой ведомости, каждая из которых применяется, как правило, для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Правила заполнения данных ведомостей заключаются в следующем.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной - по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в графе "Корреспондирующий счет"), в другой - по кредиту корреспондирующего счета с аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графах "Содержание операции" на основании форм первичной учетной документации делается запись, отражающая суть совершенной операции, либо даются пояснения, приводятся шифры и т.п.

Как и в общепринятой форме бухгалтерского учета, остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (например, кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Затем производится обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях.

При заполнении ведомостей необходимо помнить о единых правилах, применяемых в отношении всех ведомостей. Обычно в них указывается месяц, в котором они заполняются, а в необходимых случаях - наименование синтетических счетов. В конце месяца после подсчета итога оборотов ведомости подписываются лицами, производившими записи.

Пример.

Ведомость учета расчетов с поставщиками
за июль 2006 г. по ООО "Солнечный берег"

| N п/п | Номер документа, дата | Поставщик, место покупки | Сальдо на начало месяца (задолженность) | | С кредита счета 60 в дебет счетов (причитается по счету) | | | Дебет счета 60 (оплачено) | | | Сальдо (задолженность) | |
|--------------|---------------------------------|--------------------------------|---|-----------------|---|-----|-------|------------------------------|-----------------------------|-------|---------------------------|-----------------|
| | | | предприя- тию | постав- щику | 20 | 19 | Итого | дата | Корреспонди- рующий счет | сумма | предприя- тию | постав- щику |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| Июль 2006 г. | | | | | | | | | | | | |
| 1 | Накл. И/343 от 15.07.2006 | ЗАО "Рекс" | | 1900 | 2000 | 360 | 2360 | | | | | 4260 |
| | | Итого за июль 2006 г. | | 1900 | 2000 | 360 | 2360 | | | | | 4260 |

Главный бухгалтер

М.И. Иванова

Изменение оборотов в текущем месяце по операциям, относящимся к прошлым периодам, отражается в регистрах бухгалтерского учета отчетного месяца дополнительной записью.

Пример. В результате сверки расчетов с поставщиками было обнаружено, что при обработке документов в ведомости указали по ошибке только одну строку накладной на сумму 2360 руб.

А общая сумма накладной 4720 руб.

Ошибка была исправлена путем внесения добавочной записи.

Ведомость учета расчетов с поставщиками
за июль 2006 г. по ООО "Солнечный берег"

| N п/п | Номер документа, дата | Поставщик, место покупки | Сальдо на начало месяца (задолженность) | | С кредита счета 60 в дебет счетов (причитается по счету) | | | Дебет счета 60 (оплачено) | | | Сальдо (задолженность) | |
|--------------|-----------------------------|--------------------------------|---|-----------------|---|----|-------|------------------------------|-----------------------------|-------|---------------------------|-----------------|
| | | | предприя- тию | постав- щику | 20 | 19 | Итого | дата | Корреспонди- рующий счет | сумма | предприя- тию | постав- щику |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| Июль 2006 г. | | | | | | | | | | | | |

| | | | | | | | | | | | | |
|---|---------------------------------|-----------------------------|--|------|------|-----|------|--|--|--|--|------|
| 1 | Накл. И/343 от 15.07.2006 | ЗАО "Рекс" | | 1900 | 2000 | 360 | 2360 | | | | | 4260 |
| | | | | 4260 | 2000 | 360 | 2360 | | | | | |
| | | Итого за июль 2006 г. | | 1900 | 4000 | 720 | 4720 | | | | | 6660 |

Главный бухгалтер

М.И. Иванова

Но ошибка может быть совершена и в сторону завышения сумм. В этом случае необходимо скорректировать обороты. Уменьшение оборотов отражается дополнительной записью на сумму уменьшения, производимой красными чернилами.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера, но предположим, что сумма 2360 руб. указана ошибочно. Ошибка была исправлена путем внесения добавочной красной записи.

Ведомость учета расчетов с поставщиками
за июль 2006 г. по ООО "Солнечный берег"

| N п/п | Номер документа, дата | Поставщик, место покупки | Сальдо на начало месяца (задолженность) | | С кредита счета 60 в дебет счетов (причитается по счету) | | | Дебет счета 60 (оплачено) | | | Сальдо (задолженность) | |
|--------------|---------------------------------|--------------------------------|---|-----------------|---|-----|-------|------------------------------|-----------------------------|-------|---------------------------|-----------------|
| | | | предприя- тию | постав- щику | 20 | 19 | Итого | дата | Корреспонди- рующий счет | сумма | предприя- тию | постав- щику |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| Июль 2006 г. | | | | | | | | | | | | |
| 1 | Накл. И/343 от 15.07.2006 | ЗАО "Рекс" | | 1900 | 2000 | 360 | 2360 | | | | | 4260 |
| | | | | 4260 | 2000 | 360 | 2360 | | | | | 1900 |
| | | Итого за июль 2006 г. | | 1900 | | | | | | | | 1900 |

Главный бухгалтер

М.И. Иванова

Ошибки в ведомостях можно также исправить путем зачеркивания неправильного текста или суммы и написания над зачеркнутым правильного текста или суммы. Зачеркивание производят тонкой чертой, так, чтобы можно было прочитать неправильную запись.

Всякое исправление ошибки в соответствующей ведомости должно быть оговорено надписью "Исправлено" с указанием даты и подтверждено подписью лица, отвечающего за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии.

Пример. При заполнении "шапки" ведомости бухгалтер ошиблась, указав в качестве отчетного периода вместо июля июнь.

Ошибка была исправлена путем зачеркивания в соответствии с действующими правилами.

Ведомость учета расчетов затрат на производство
июль
за -июнь- 2004 г. по ЗАО "Астерия"
Исправлено 01.07.2004 Главный бухгалтер Н.Н. Александрова

Типовыми рекомендациями по организации бухучета предлагается вести следующие ведомости:

- ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений - форма N В-1 (приложение 2 к Типовым рекомендациям по организации бухучета);

- ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям, - форма N В-2 (приложение 3 к Типовым рекомендациям по организации бухучета);

- ведомость учета затрат на производство - форма N В-3 (приложение 4 к Типовым рекомендациям по организации бухучета);

- ведомость учета денежных средств и фондов - форма N В-4 (приложение 5 к Типовым рекомендациям по организации бухучета);

- ведомость учета расчетов и прочих операций - форма N В-5 (приложение 6 к Типовым рекомендациям по организации бухучета);

- ведомость учета реализации - форма N В-6 (оплата) (приложение 7 к Типовым рекомендациям по организации бухучета);

- ведомость учета расчетов и прочих операций - форма N В-6 (отгрузка) (приложение 8 к Типовым рекомендациям по организации бухучета);

- ведомость учета расчетов с поставщиками - форма N В-7 (приложение 9 к Типовым рекомендациям по организации бухучета);

- ведомость учета оплаты труда - форма N В-8 (приложение 10 к Типовым рекомендациям по организации бухучета);

- ведомость (шахматная) - форма N В-9 (приложение 11 к Типовым рекомендациям по организации бухучета).

Рассмотрим порядок их ведения и составления на их основе баланса предприятия на примере.

При этом воспользуемся данными о хозяйственных операциях ООО "Юность" из предыдущих примеров.

В качестве отчетного периода будем указывать I квартал 2006 г. с помесечной разбивкой.

Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (форма N В-1)

Ведомость по форме N В-1 является регистром аналитического и синтетического учета наличия и движения основных средств (счет 01 "Основные средства"), а также расчета сумм амортизационных отчислений (счет 02 "Износ основных средств").

При наличии у предприятия нематериальных активов данные об их наличии и движении также отражаются в ведомости N В-1.

Ведомость ведется позиционным способом по каждому объекту отдельно.

Ежемесячно при наличии движения основных средств подсчитываются суммы их оборотов и выводится остаток основных средств на 1-е число месяца, следующего за отчетным.

При этом бухгалтеру предприятия не следует отражать в ведомости перемещение основных средств внутри малого предприятия.

Данные ведомости о суммах начисленных амортизационных отчислений используются для отражения операций по их движению в ведомостях по формам N В-3 и В-4.

Если малое предприятие имеет значительное количество объектов основных средств, то оно может вести их учет с использованием первичной формы N ОС-6 "Инвентарная карточка учета основных средств". На основании итоговых данных карточек учета движения основных средств

ведется сводный учет движения основных средств по счету 01 "Основные средства" в ведомости по форме N В-1.

Начисление амортизационных отчислений производится в этом случае в разработочной таблице N 6 или N 7 журнально-ордерной формы счетоводства.

Ведомость учета производственных запасов и товаров,
а также НДС, уплаченного по приобретенным ценностям
(форма N В-2)

Данная ведомость предназначена для аналитического и синтетического учета производственных запасов, готовой продукции и товаров, отражаемых на счетах 10 "Материалы" и 41 "Товары", а также сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям (счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям").

Ведомость открывается на месяц и ведется материально-ответственными лицами (или бухгалтерией) отдельно по производственным запасам и товарам в разрезе всех видов ценностей независимо от того, имелось ли их движение за отчетный месяц.

Стоимость ценностей определяется и отражается в ведомости исходя из затрат по цене приобретения, транспортных расходов, надбавок, указанных в расчетных документах поставщиков.

При наличии на предприятии двух и более материально ответственных лиц, которыми ведется учет ценностей с применением ведомостей по форме N В-2, в бухгалтерии на основе указанных ведомостей составляется ведомость по форме N В-2 для сводного учета наличия и движения ценностей за месяц в целом по малому предприятию.

Данные об отпуске материалов и товаров в производство и продажу записываются из ведомости по форме N В-2 (или сводной) соответственно в ведомости по формам N В-3 "Учет затрат на производство" или N В-6 "Учет реализации".

Обособленно от товарно-материальных ценностей в ведомости отражаются отдельной строкой суммы НДС, уплаченного (причитающегося к уплате) и относимого в дальнейшем на уменьшение платежей в бюджет.

Ведомость учета затрат на производство (форма N В-3)

Для аналитического и синтетического учета затрат по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг) и затрат по капитальным вложениям, учитываемых соответственно на счетах 20 "Основное производство" и 08 "Капитальные вложения", ведется ведомость по форме N В-3. При этом для учета капитальных вложений открывается отдельная ведомость по форме N В-3.

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) организуется по производствам в разрезе выпускаемой продукции (работ, услуг).

Затраты по дебету счета 20 "Основное производство" собираются с кредита разных счетов на основании данных, содержащихся в других ведомостях (N N В-2, В-4, В-5 и др.), и непосредственно из отдельных первичных документов.

В одной ведомости можно вести отдельный учет затрат на производство продукции (работ, услуг) по их видам и на управление производством (накладные расходы). По окончании месяца и подсчета всех затрат (по графе 11) итоговая сумма затрат на управление может быть распределена по видам произведенной продукции или полностью списана на затраты реализованной продукции, работ и услуг. В первом случае делаются записи в графе 11 - сторно по строке "Всего затрат на управление (накладные расходы)" и черным по строкам (объектам) учета затрат произведенной продукции (работ, услуг).

При списании затрат на реализованную продукцию (работы, услуги) они относятся в дебет счета 90 "Продажи" с отражением в графе 16 "Реализовано".

После определения затрат на законченную производством продукцию (работы, услуги) выявляется фактическая их себестоимость, которая списывается с кредита счета 20 "Основное производство" в дебет соответствующих счетов по направлениям использования продукции (работ, услуг) - на склад (счет 41 "Товары"), реализацию (счет 90 "Продажи") и др.

Затраты, приходящиеся на незаконченную продукцию, числятся на счете 20 в разрезе производств (видов продукции) как незавершенное производство.

Остатки незавершенного производства на начало месяца отражаются в ведомости согласно соответствующим данным ведомости по форме N В-3 за прошлый месяц, а остаток на конец месяца определяется по актам инвентаризации незавершенного производства или по учетным данным.

Ведомость учета денежных средств и фондов (форма N В-4)

Ведомость по форме N В-4 применяется малым предприятием для учета денежных средств и фондов, учет которых ведется на следующих бухгалтерских счетах: 02 "Амортизация основных средств", 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет", 99 "Прибыли и убытки", 80 "Уставный капитал" и 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Ведомость учета расчетов и прочих операций (форма N В-5)

Ведомость по форме N В-5 используется для учета нарастающим итогом остатков средств или задолженности по следующим счетам (с подразделением по субсчетам):

- 55 "Прочие счета в банках";
- 58 "Финансовые вложения";
- 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";
- 68 "Расчеты по налогам и сборам";
- 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
- 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

Еще раз напомним, что прием и выдача денежных средств, оформление приходных и расходных документов, ведение кассовой книги, составление отчета о кассовых операциях осуществляются в общеустановленном порядке.

Записи в ведомость по учету денежных средств операций по расчетному счету и другим счетам в банке производятся на основании выписок банка и приложенных к ним документов. Совершение и оформление операций по расчетному счету производится в порядке, установленном соответствующими нормативными актами Банка России.

Записи в ведомости по учету расчетов с подотчетными лицами и прочими дебиторами и кредиторами ведутся позиционным способом с выведением на конец месяца развернутого сальдо по задолженности малому предприятию (дебет) и задолженности малого предприятия (кредит) по каждому дебитору и кредитору на основании данных первичных документов.

При использовании одного бланка ведомости для отражения операций, учитываемых на нескольких бухгалтерских счетах, на каждый из них в ведомости отводится необходимое количество строк и в графе "Основание" записывается его номер и наименование.

Далее по этой же графе записываются виды задолженности, дебиторы и кредиторы. Например: счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", ниже - налог на доходы физических лиц, налог на прибыль и т.д. Затем позиционным способом против каждого дебитора и кредитора записывается сальдо и движение средств по ним за месяц.

По окончании месяца по каждому счету подсчитываются итоги оборотов по дебету и кредиту и выводится сальдо на первое число месяца, следующего за отчетным.

Записи по счету 99 "Прибыли и убытки" (учитывая, что операции по использованию прибыли также отражаются на данном счете) следует производить в следующем порядке. Сальдо на начало отчетного месяца записывается развернуто. По кредиту счета - сумма прибыли по видам с начала года до отчетного месяца, по дебету - сумма использования прибыли, развернутая по направлениям, с начала года до отчетного месяца.

В таком же порядке записываются операции текущего месяца по образованию финансового результата. По дебету - убытки от реализации и расходы от внереализационных операций, а по кредиту - прибыль от реализации и доходы от внереализационных операций. В конце месяца делается запись "Итого" и подсчитывается общий финансовый результат за месяц. После этого отражаются операции по использованию прибыли по их видам за месяц.

Ведомость учета реализации (форма N В-6)

Малое предприятие в зависимости от применяемого порядка определения финансового результата для целей налогообложения использует для учета реализации (расчетов с покупателями) разные варианты ведомости по форме N В-6.

При использовании метода начисления и определения результата по мере отгрузки (выполнения) покупателям (заказчикам) продукции (работ, услуг) и сдаче платежных документов в учреждение банка применяется форма N В-6 (отгрузка). При использовании кассового метода и определения результата по мере оплаты расчетных документов покупателем (заказчиком) и поступления средств на расчетный счет используется форма N В-6 (оплата).

При отгрузке или отпуске продукции (работ, услуг) покупателю (заказчику) записи в ведомостях производятся позиционным способом по каждому счету (покупателю, виду продукции). В графах "Направлено в продажу продукции (работ, услуг) отчетного месяца" отражается себестоимость отгруженной (отпущенной) продукции (работ, услуг) с кредита счетов учета производственных запасов или затрат на производство и ее стоимость по отпускной цене согласно счету, предъявленному покупателю (заказчику).

Ведомость учета реализации (форма N В-6 (оплата))

Финансовый результат на малом предприятии, использующем данную ведомость, определяется как разница между данными граф "Оплачено по отпускной цене" и "Оплачено по фактической себестоимости".

В том случае, когда фактическая себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) подсчитывается не по каждому ее виду (счету), а в целом за месяц, она определяется как итог суммы фактической себестоимости остатка на начало месяца и отгруженных за текущий месяц за вычетом фактической себестоимости ценностей и услуг, не оплаченных на конец месяца.

Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг), не оплаченной на конец месяца, подсчитывается как произведение ее стоимости по отпускным ценам на процент, определенный как отношение суммы фактической себестоимости продукции (работ, услуг) на начало месяца и отгруженной за месяц к их стоимости по отпускным ценам.

По окончании месяца записи в ведомость (шахматную) по форме N В-9 производятся из данной ведомости только в части стоимости реализованной продукции (работ, услуг) из графы "Оплачено по отпускной цене" (кредит счета 90 "Продажи").

Выявленный финансовый результат в ведомости по форме N В-6 (оплата) в графе "Прибыль за месяц" используется для записи в ведомости по форме N В-4 операций по счету 99 "Прибыли и убытки".

Дебетовое сальдо по счету 90 "Продажи" (графа ведомости "Остаток на конец месяца") показывает остаток отгруженной продукции (работ, услуг), не оплаченной покупателями и заказчиками на конец месяца.

Ведомость учета расчетов и прочих операций (форма N В-6 (отгрузка))

Учет расчетов с покупателями (дебиторской задолженности) - счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и учет реализации продукции (работ, услуг) - счет 90 "Продажи" в ведомости по форме N В-6 (отгрузка) совмещены.

Финансовый результат при использовании данной ведомости определяется как разница между данными граф "Направлено в продажу продукции (работ, услуг) отчетного месяца - по отпускным ценам и фактической себестоимости".

Неоплаченная дебиторская задолженность числится в ведомости по отпускным ценам, а в ведомости (шахматной) по форме N В-9 учет расчетов ведется с использованием счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Ведомость учета расчетов с поставщиками (форма N В-7)

Ведомость по форме N В-7 применяется для учета расчетов с поставщиками, учитываемых на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Ведомость открывается путем перенесения остатков задолженности предприятия в разрезе счетов поставщиков из ведомости за прошлый месяц.

В ведомость по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" позиционным способом записываются данные счетов поставщиков и подрядчиков за выполненные работы и услуги, а также за полученные материальные ценности.

По дебету отражаются операции по оплате счетов поставщиков и подрядчиков (кредит счетов 51 "Расчетный счет", 55 "Специальные счета в банках" и др.).

Ведомость учета оплаты труда (форма N В-8)

Ведомость по форме N В-8 предназначена для учета расчетов с работниками малого предприятия по оплате труда, учитываемых на счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". В разделе ведомости "Кредит (начислено)" отражаются начисленные работникам малого предприятия (состоящим и не состоящим в штате) суммы по оплате труда (включая премии) за выполненную работу, исчисленные исходя из принятых на предприятии систем и форм оплаты труда, надбавки, доплаты и другие выплаты, предусмотренные действующим законодательством. Оплата труда группируется в ведомости по категориям работников, объектам учета, видам производств.

Одновременно производится расчет всех удержаний из начисленных сумм по оплате труда работников в разделе "Дебет (удержано)" в соответствии с действующим законодательством (подоходного налога, сумм выданных авансов, своевременно не возвращенных подотчетными

лицами сумм, сумм по исполнительным листам в пользу различных организаций и других лиц) и определяется сумма, подлежащая выдаче на руки работникам.

Ведомость является также платежным документом и предназначена для оформления выдачи заработной платы работникам малого предприятия.

При наличии не выданных работникам малого предприятия сумм по оплате труда (по истечении 3-х рабочих дней со дня, установленного для ее выплаты) в графе этой ведомости "Расписка в получении" делается запись "Депонировано", и указанная сумма переносится по каждому работнику (записью позиционным способом) в ведомость следующего месяца в графу 4 "Остаток сумм на оплату труда на начало месяца".

При наличии у предприятия работников (в том числе не состоящих в штате) в количестве более 10 человек рекомендуется вести учет начисленных сумм оплаты труда и удержаний из нее в расчетных ведомостях по типовым формам N Т-49 "Расчетно-платежная ведомость" и Т-51 "Расчетная ведомость". В этом случае свод операций по счету 70 "Расчеты по оплате труда" производится в ведомости по форме N В-8 на основании данных типовых ведомостей.

В ведомости по форме N В-8 также определяются суммы отчислений на социальные нужды от сумм оплаты труда работников.

На основании данной ведомости обороты по кредиту счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" отражаются по графе "Кредит" ведомости N В-5 и по графе "Дебет" ведомости по форме N В-3 "Учет затрат на производство".

Ведомость (шахматная) (форма N В-9)

Учет хозяйственных операций на малом предприятии, применяющем форму учета, основанную на использовании регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия, завершается по истечении месяца подсчетом итогов по оборотам в применяемых ведомостях и обязательным переносом их в ведомость (шахматную) по форме N В-9.

Ведомость по форме N В-9 является регистром синтетического учета и предназначена для обобщения данных текущего учета и взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета.

Ведомость открывается на каждый месяц и служит для записей данных по дебету и кредиту каждого счета в отдельности.

В ведомости по вертикали располагаются счета в порядке их возрастания, а по горизонтали - в порядке возрастающих номеров ведомостей.

Ведомость по форме N В-9 заполняется сначала путем переноса кредитовых оборотов из применяемых ведомостей (используются данные граф "Корреспондирующий счет") с разноской их в дебет соответствующих счетов.

По завершении разnosки подсчитывается сумма дебетового оборота по каждому счету, который должен быть равен дебетовому обороту, отраженному по данному счету в соответствующей ведомости.

Выявленные суммы по дебету каждого счета суммируются, и их общий итог должен быть равен общей сумме оборотов по кредиту счетов.

Дебетовые и кредитовые обороты по каждому применяемому счету переносятся в оборотную ведомость, в которой подсчитывается сальдо по каждому счету по состоянию на первое число месяца, следующего за отчетным.

Оборотная ведомость

Оборотная ведомость составляется на основании шахматной ведомости по форме N В-9 и имеет следующий вид.

| Номер бухгалтерского счета | Сальдо на 1-е | | Оборот за | | Сальдо на 1-е | |
|----------------------------|---------------|--------|-----------|--------|---------------|--------|
| | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

На основании заполненной оборотной ведомости бухгалтер малого предприятия может составить бухгалтерский баланс.

2.7. Бухгалтерская отчетность малого предприятия

Состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации,

кроме кредитных организаций и бюджетных организаций, устанавливает Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. N 43н.

Вообще бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним и пояснительной записки (далее приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительная записка именуется пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках), а также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Пример. В соответствии со ст. 7 Закона N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" обязательный аудит осуществляется, если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества.

Следовательно, в состав бухгалтерской отчетности ОАО "Обувная фабрика" должно входить аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации.

При этом Минфином давно принята и традиционно поддерживается определенная нумерация форм. Так, бухгалтерский баланс считается формой N 1, Отчет о прибылях и убытках - формой N 2. Включаемые в состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала считается формой N 3, Отчет о движении денежных средств - формой N 4, Приложение к бухгалтерскому балансу - формой N 5, Отчет о целевом использовании полученных средств - формой N 6.

И, встретив в специальной литературе, к примеру, фразу "Данный показатель отражается в форме N 1...", сразу можно понять, что речь идет об отражении конкретного показателя в бухгалтерском балансе.

Форму бухгалтерской отчетности организации имеют право разрабатывать самостоятельно. Об этом сказано в п. 1 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утверждены Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций").

Но это не очень целесообразно по ряду причин.

Во-первых, все равно Минфин рекомендует при разработке форм бухгалтерской отчетности, представляемых в установленные адреса, учитывать образцы форм, приведенные в данном Приказе. И поэтому при представлении в налоговые органы бухгалтерской отчетности по самостоятельно разработанным формам, сильно отличающимся от рекомендуемых, могут возникать ненужные трения.

Во-вторых, понятно стремление добросовестных экономистов составить отчетность и привести все данные, подчеркивающие специфику конкретного предприятия. Но ведь это можно сделать и не придумывая заново велосипед. Можно просто ввести дополнительные соответствующие показатели и пояснения.

Пример. Главный бухгалтер ООО "Зарница" посчитал важным внести в бухгалтерскую отчетность (форма N 1) следующее дополнение: к показателям, расшифровывающим состав кредиторской задолженности, добавить строку "Авансы полученные".

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией также должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному.

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил,

установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Пример. Рост инфляции за отчетный период составил 20%. Указание в отчетности данных за прошлый период без корректировки на индекс инфляции приведет к тому, что пользователь информации может сделать ошибочный вывод об увеличении эффективности работы предприятия.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке и в валюте Российской Федерации. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии) либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Мы указали шесть форм, которые входят в состав бухгалтерской отчетности. Но малому предприятию не нужно составлять все формы. В соответствии с п. 3 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ, могут принять решение о представлении бухгалтерской отчетности в объеме показателей по группам статей Бухгалтерского баланса и статьям Отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в указанных формах и имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма N 3), Отчет о движении денежных средств (форма N 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5), пояснительную записку.

Субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма N 3), Отчет о движении денежных средств (форма N 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5) при отсутствии соответствующих данных.

Пунктом 85 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 19 июля 1998 г. N 34н, разрешается не представлять субъектам малого предпринимательства Отчет о движении денежных средств. Кроме того, субъекты малого предпринимательства имеют право не представлять приложение к бухгалтерскому балансу, иные приложения и пояснительную записку.

Таким образом, двумя формами бухгалтерской отчетности, обязательными к представлению, являются форма N 1 "Бухгалтерский баланс" и форма N 2 "Отчет о прибылях и убытках".

Отчетность составляется в тыс. руб. (код по ОКЕИ 384) или млн руб. (код по ОКЕИ 385). Однако в приводимом примере отчет о прибылях и убытках составлен в рублях для большей показательности примера.

По требованию собственников предприятия бухгалтер также составила отчет о движении денежных средств (форма N 4).

Чтобы избежать ошибок при составлении бухгалтерской отчетности, бухгалтер должен помнить о том, что некоторые показатели, отражаемые в одних формах, также отражаются и в других формах.

Пример. В бухгалтерском балансе (форма N 1) по строке 470 указывается нераспределенная прибыль (убыток). При наличии нераспределенной прибыли (убытка) за прошлые отчетные периоды значение показателя по данной строке, конечно, не совпадет с показателем, полученным в отчете о прибылях и убытках (форма N 2) за отчетный период.

Но в рассматриваемом примере, когда предприятие образовано только в данном отчетном периоде и не имеет нераспределенной прибыли (убытка) за прошлые периоды, значение показателя по строке 470 (нераспределенная прибыль) - 6 тыс. руб. должно совпасть и совпадает со значением показателя по строке 190 отчета о прибылях и убытках (форма N 2), показывающего значение чистой прибыли предприятия и равного 6245 руб.

Если вспомнить о правилах округления, которые применяются при составлении отчетности, то получим одинаковые показатели - 6 тыс. руб.

Таким образом, можно и обязательно нужно проверять взаимосвязку показателей. Любые расхождения, не имеющие обоснованного объяснения, свидетельствуют о неправильном составлении форм бухгалтерской отчетности.

Пример. Предположим, что остаток денежных средств в кассе предприятия по данным баланса (строка 260) составляет 462 тыс. руб. Если остаток денежных средств в кассе по данным формы N 4 (отчет о движении денежных средств) отличается от указанного значения, то, соответственно, в отчетность закралась ошибка.

Взаимосвязку показателей можно проверить по данным следующей таблицы.

| Регистры бухгалтерского учета | | Оборотная ведомость | Баланс (форма N 1) | | Отчет о прибылях и убытках (форма N 2) | | Отчет об изменениях капитала (форма N 3) | | Отчет о движении денежных средств (форма N 4) | | Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5) | |
|---|---|---|-----------------------|------------|--|------------|--|------------|---|------------|--|------------|
| Наименование регистра | Пояснение | Наименование строки | Наименование строки | Код строки | Наименование строки | Код строки | Наименование строки | Код строки | Наименование строки | Код строки | Наименование строки | Код строки |
| Ведомость (В-1) учета основных средств, нематериальных активов, начисленных амортизационных отчислений (износа) | Строка "Итого" по счету 01 субсчету "Нематериальные активы" за минусом суммы амортизации по данной строке | Величина разницы между показателем по строке "Нематериальные активы" и суммой амортизации по этой же строке | Нематериальные активы | 110 | | | | | | | Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности) | |
| | Строка "Итого" по счету 01 субсчету "Основные средства" за минусом суммы амортизации по данной строке | Величина разницы между показателем по строке "Основные средства" и суммой амортизации по этой же строке | Основные средства | 120 | | | | | | | Раздел "Основные средства" строка "Итого" | |

| | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|--|-----|--|--|--|--|--|--|---|--|
| Ведомость (В-1) учета основных средств, нематериальных активов, начисленных амортизационных отчислений (износа) | Строка "Итого" по счету 01 субсчет "Нематериальные активы" столбец "Амортизация основных средств", "На 1-е число текущего года (периода)" | Амортизация нематериальных активов | | | | | | | | | Амортизация нематериальных активов - всего | |
| Ведомость (В-1) учета основных средств, нематериальных активов, начисленных амортизационных отчислений (износа) | Строка "Итого" по счету 01 субсчет "Основные средства" столбец "Амортизация основных средств", "На 1-е число текущего года (периода)" | Показатель по строке "Амортизация основных средств" | | | | | | | | | Амортизация основных средств - всего | |
| | | Доходные вложения в материальные ценности | Доходные вложения в материальные ценности за минусом суммы износа по ним | 135 | | | | | | | Раздел "Доходные вложения в материальные ценности" строка "Итого" | |

| | | | | | | | | | | | | |
|---|--|---|--|-----|--|--|--|--|--|--|---|--|
| | | Амортизация доходных вложений в материальные ценности | | | | | | | | | Раздел "Доходные вложения в материальные ценности" строка "Амортизация доходных вложений в материальные ценности" | |
| | | Долгосрочные финансовые вложения | Долгосрочные финансовые вложения | 140 | | | | | | | Раздел "Финансовые вложения" столбец "Долгосроч- ные финансовые вложения" | |
| | | Краткосроч- ные финансовые вложения | Краткосроч- ные финансовые вложения | 250 | | | | | | | Раздел "Финансовые вложения" столбец "Краткосроч- ные финансовые вложения" | |
| Ведомость учета расчетов и прочих операций (В-5) по счетам 76, 68, 69, ведомость учета оплаты труда (В-8), ведомости | Сумма дебетовых остатков по соответст- вующим счетам | Сумма дебетовых сальдо по строкам "Расчеты с поставщиками и подрядчи- ками", "Расчеты с дебиторами и кредиторами" (расчеты с | Дебиторская задолжен- ность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | 230 | | | | | | | Раздел "Дебиторская и кредиторс- кая задолжен- ность" строка "Дебиторская задолжен- ность краткосроч- ная - всего" | |

| | | | | | | | | | | | | |
|--|--|--|---|----------|--|--|--|--|--|--|---|--|
| учета расчетов с поставщиками (В-7) | | подотчетными лицами, с покупателями, с учредителями и т.д.), "Расчеты по оплате труда", "Расчеты по налогам и сборам", "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению") | Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) | 240 | | | | | | | Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность" строка "Дебиторская задолженность долгосрочная - всего" | |
| Ведомость учета расчетов и прочих операций (В-5) по счетам 76, 68, 69, ведомость учета оплаты труда (В-8), ведомости | Сумма дебетовых остатков по соответствующим счетам | Сумма кредитовых сальдо по строкам "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", "Расчеты с дебиторами и кредиторами" (расчеты с | Займы и кредиты, Кредиторская задолженность | 610, 620 | | | | | | | Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность" строка "Кредиторская задолженность краткосрочная - всего" | |

| | | | | | | | | | | | | |
|---|--|--|-----------------|-----|--|--|--|--|--|--|--|--|
| учета расчетов с поставщиками (В-7) | | подотчетными лицами, с покупателями, с учредителями и т.д.), "Расчеты по оплате труда", "Расчеты по налогам и сборам", "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", "Расчет по краткосрочным кредитам и займам", "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам") | Займы и кредиты | 510 | | | | | | | Раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность" строка "Кредиторская задолженность долгосрочная - всего" | |
| Ведомость учета затрат на производство (В-3) | | Дебетовый оборот по строке "Основное производство" | | | | | | | | | Раздел "Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)" | |
| Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям (В-2) | Сумма дебетовых остатков по соответствующим счетам | Дебетовые сальдо по строкам "Материалы", "Товары", "Основное производство" и пр. | Запасы | 210 | | | | | | | | |

| | | | | | | | | | | | | |
|---|--|--|---|-----|---|-----|--|--|---|--|--|--|
| Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям (В-2) | Дебетовый остаток по счету 19 | Дебетовое сальдо по строке "НДС по приобретенным ценностям" | Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям | 220 | | | | | | | | |
| Ведомость учета денежных средств и фондов (В-4) | Сумма дебетовых остатков по счету 50 и 51 | Сумма дебетовых сальдо по строкам "Касса", "Расчетный счет" | Денежные средства | 260 | | | | | Остаток денежных средств на конец отчетного периода | | | |
| Ведомость учета денежных средств и фондов (В-4) | Сумма кредитовых остатков по счету 80 | Кредитовый остаток по строке "Уставный капитал" | Уставный капитал | 410 | | | Раздел "Изменение капитала" столбец "Уставный капитал" по строке "Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему" | | | | | |
| Ведомость учета реализации | Кредитовый оборот по счету 90 за минусом НДС | Кредитовый оборот по строке "Продажи" Может быть скорректирован на сумму прочей реализации | | | Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 010 | | | | | | |

| | | | | | | | | | | | | |
|---|--|--|--|--|--|-----|--|--|--|--|--|--|
| Ведомость учета реализации, Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям (В-2) | По ведомости В-2 можно ориентироваться на кредитовый оборот счета 41, если не было прочего выбытия товаров | | | | Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | | | | | | |
| Ведомость учета реализации, Ведомость учета затрат на производство (В-3) | По ведомости В-3 можно ориентироваться на кредитовый оборот счета 20 | | | | Управленческие расходы | 040 | | | | | | |

Глава 3. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПБОЮЛ ПО ОБЩЕУСТАНОВЛЕННОЙ СИСТЕМЕ

Напомним, что определение индивидуального предпринимателя приведено в ст. 11 Налогового кодекса РФ. Индивидуальными предпринимателями являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Если физическое лицо осуществляет предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но при этом в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации не произвело регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя, то оно не вправе ссылаться на то, что оно не является индивидуальным предпринимателем.

Пример. Гражданин Ларин Д.Г. решил реализовать через книжный магазин ненужные ему книги, принадлежащие ему на праве собственности.

Данная деятельность гражданина не будет являться предпринимательской, так как связана с реализацией принадлежащего ему имущества и не направлена на извлечение прибыли.

А вот если это лицо будет осуществлять закупку книг с целью их последующей реализации и получения прибыли, то, несмотря на отсутствие регистрации в качестве предпринимателя без образования юридического лица, такая деятельность будет являться предпринимательской.

Индивидуальные предприниматели обязаны производить учет доходов и расходов, а также хозяйственных операций.

Налогообложение предпринимателей, применяющих общеустановленную систему налогообложения, осуществляется в соответствии с требованиями гл. 23 "Налог на доходы физических лиц".

Налогооблагаемой базой по налогу будет являться разница между суммой полученного дохода и понесенных расходов. Причем не все осуществленные затраты признаются расходами. Существует свой порядок отнесения сумм к доходам и расходам, с которым мы познакомимся далее.

3.1. Общие требования к ведению учета доходов, расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями

С 2002 г. совместным Приказом от 13 августа 2002 г. Минфином России N 86н и МНС России N БГ-3-04/430 был введен в действие Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, далее по тексту - Порядок учета.

Порядок учета разработан в соответствии с п. 2 ст. 54 части первой Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России и МНС России.

Для исчисления налоговой базы необходимо обеспечить полноту, непрерывность и достоверность учета всех полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций при осуществлении предпринимательской деятельности.

Пример. Неотражение индивидуальным предпринимателем в сумме доходов выручки от реализации продукции является налоговым правонарушением и приведет к штрафным санкциям со стороны налоговых органов.

Учет доходов и расходов, а также хозяйственных операций ведется в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций, предназначенной для обобщения, систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах.

Пример.

КНИГА УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ И ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ

N ____ серия ____ том ____

СВЕДЕНИЯ

ОБ ИНДИВИДУАЛЬНОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕ

Фамилия, имя, отчество Жаров Петр Савельевич
ИНН, когда присвоен 323202667570, 19.05.2001
Код и наименование налогового органа, в котором налогоплательщик поставлен на учет 3255, МРИ N 15 по Брянской области
Свидетельство о предпринимательской деятельности N 51242 выдано 14.05.2001 на срок бессрочное
Администрацией г. Брянска
Виды предпринимательской деятельности торгово-закупочная, коммерческо-посредническая
Лицензия на вид деятельности, когда, на какой срок и кем выдана: не имеется
Номера счетов, используемых для занятия предпринимательской деятельностью N 40802810108020100399
Наименование банка, где открыты счета Брянское ОСБ N 8605/147
Наличие контрольно-кассовых машин, их номера АМС 100Ф N 31200728
Место осуществления деятельности г. Брянск, Пр-т Ст. Димитрова, 57
Телефон: 57-57-57 домашний; 58-58-58 рабочий
Дополнительная информация о налогоплательщике _____
С формой и с общими требованиями к порядку заполнения Книги учета
Жаров

ознакомлен: -----

(подпись индивидуального предпринимателя)

"27" ноября 2006 г.

Но если предприниматель применяет специальные режимы налогообложения (упрощенную систему налогообложения или уплачивает единый налог на вмененный доход, о которых будет подробно говориться на страницах данной Книги далее, или единый сельскохозяйственный налог), то он не должен применять рассматриваемый Порядок учета доходов и расходов.

Это указано в Порядке учета доходов и расходов, а также в Письме Минфина России от 11 марта 2004 г. N 04-04-06/40 "О порядке применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями".

Пример. Индивидуальный предприниматель работает по упрощенной системе налогообложения.

Исходя из этого, начиная с 2006 г. индивидуальный предприниматель производит учет доходов и расходов на основании требований гл. 26.2 Налогового кодекса РФ.

Основные правила учета определены разд. II Порядка учета. В данном разделе сформулированы общие требования к ведению предпринимателями учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

В соответствии с этими правилами учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется в валюте Российской Федерации - в рублях. Заполнение Книги учета производится на русском языке. А если первичные документы составлены на иностранном языке или иных языках народов Российской Федерации, то они должны иметь построчный перевод на русский язык.

Пример. Индивидуальный предприниматель Королев Г.Д. производит закупку товаров, стоимость которых выражена в условных единицах. Для удобства учета записи в Книге учета он стал вести в условных единицах.

Такой порядок учета представляет собой нарушение методологии учета доходов и расходов.

Книга учета ведется на основании первичных документов позиционным способом и отражает имущественное положение индивидуального предпринимателя, а также результаты предпринимательской деятельности за налоговый период. Она может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. Но при ведении Книги учета в электронном виде индивидуальные предприниматели обязаны по окончании налогового периода вывести ее на бумажные носители.

Но ведь часто бывает так, что предприниматель осуществляет какие-то специфические операции, учет которых в Книге учета стандартной формы является неудобным, или он может быть освобожден от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС. Тогда в этом случае по согласованию с налоговым органом он вправе разработать иную форму Книги учета, оставив в ней показатели, необходимые для исчисления налоговой базы и (или) включив в нее иные показатели, связанные со спецификой осуществляемой им деятельности.

Книга учета обязательно нумеруется, прошнуровывается, а на последней странице индивидуальным предпринимателем указывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью до начала ее ведения.

Число содержащихся в Книге учета страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью, указывается и на последней странице пронумерованной и прошнурованной распечатанной Книги учета, ведущейся в электронном виде.

Каждый человек может допустить ошибку, главное ее вовремя обнаружить и исправить. В этом случае исправление ошибок в Книге учета должно быть обособленно и подтверждено подписью индивидуального предпринимателя с указанием даты исправления.

Но в кассовые и банковские документы вносить какие-либо исправления не допускается. И в остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц с указанием даты внесения исправлений.

Пример. Предположим, что при заполнении Книги учета при указании места осуществления деятельности была допущена ошибка.

СВЕДЕНИЯ ОБ ИНДИВИДУАЛЬНОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕ

...

Номера счетов, используемых для занятия предпринимательской деятельностью N 40802810108020100399

Наименование банка, где открыты счета Брянское ОСБ N 8605/147

Наличие контрольно-кассовых машин, их номера _____

Место осуществления деятельности г. Брянск, Пр-т Ст. Димитрова, -57- 58 Исправлено.

Телефон: 57-57-57 домашний; 58-58-58 рабочий ИП Жаров
27.11.2006

Книга учета предназначена для обобщения, систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах. Поэтому хозяйственные операции, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, должны подтверждаться первичными учетными документами.

Пример. Индивидуальный предприниматель уменьшил налогооблагаемые доходы на расходы в сумме 2600 руб. Однако первичные документы, подтверждающие произведение данных расходов, отсутствуют.

На основании этого предприниматель будет привлечен к налоговой ответственности за занижение налоговой базы, повлекшее неуплату (неполную уплату) сумм налога.

Или же отсутствие оформленных по установленной форме первичных документов налоговые органы могут признать грубым нарушением правил учета доходов и расходов и в соответствии со ст. 120 Налогового кодекса РФ применить к предприятию штрафные санкции.

Но не всякая бумага может считаться первичным документом.

Пример. Индивидуальный предприниматель производил закупку на рынках г. Москва. В качестве документа, подтверждающего закупку, ему на листе ученической тетради был вручен перечень реализованного ему товара с указанием фамилии, имени, отчества реализатора. Других реквизитов указано не было.

Данная бумага не может считаться первичным документом.

Напомним, что первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных Государственным комитетом Российской Федерации по статистике по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации и Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование документа (формы);
- 2) дату составления документа;
- 3) при оформлении документа от имени:

юридических лиц - наименование организации, от имени которой составлен документ, ее ИНН;

индивидуальных предпринимателей - фамилия, имя, отчество, номер и дата выдачи документа о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, ИНН;

физических лиц - фамилия, имя, отчество, наименование и данные документа, удостоверяющего личность, адрес места жительства, ИНН, если он имеется;

4) содержание хозяйственной операции с измерителями в натуральном и денежном выражении;

5) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления (для юридических лиц);

6) личные подписи указанных лиц и их расшифровки, включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники.

Пример. Приходный кассовый ордер (N КО-1) и расходный кассовый ордер (N КО-2) содержатся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных в установленном порядке.

Поэтому принятие предпринимателем к учету приходных кассовых документов организаций, составленных не по установленной форме, не допускается.

Следует заметить, что почти аналогичные требования к реквизитам первичных документов содержатся в ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете", обязательного к исполнению юридическими лицами.

Но в этом перечне обязательных реквизитов отсутствует требование о проставлении ИНН организации, от имени которой составлен документ.

Правда, п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ обязывает проставлять ИНН в счетах-фактурах, но ни при этом не говорит ничего о других документах.

Более того, во множестве унифицированных документов, например акте о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение (унифицированная форма N МХ-1), акте об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров (форма N ТОРГ-3) и других первичных документах, и не предусмотрено проставление ИНН.

Таким образом, может сложиться ситуация, когда поставщик индивидуального предпринимателя, являющийся юридическим лицом и действующий в рамках закона, вполне обоснованно не укажет свой ИНН в каких-либо документах, не содержащихся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Что же в этом случае делать индивидуальному предпринимателю? Ведь с виду несложное решение этой проблемы - проставление в документе ИНН предприятия-контрагента, не всегда в силу различных причин легко решается на практике.

Президиум ВАС РФ в своем Постановлении от 2 июня 1998 г. N 842/98 указал, что наличие отдельных дефектов в оформлении документов само по себе не является основанием для исключения соответствующих затрат из себестоимости.

Аналогичное определение было вынесено Президиумом ВАС РФ от 24 ноября 1998 г. N 512/98.

Поэтому, по-нашему мнению, индивидуальный предприниматель должен постараться избежать конфликтных ситуаций с налоговыми органами и устранить возникшую проблему. При невозможности этого и будучи правым, доказывать свою позицию в суде.

А для того чтобы принять произведенные расходы к учету и доказать факт их оплаты, предприниматель должен иметь документ, подтверждающий факт оплаты товара, а именно: кассовый чек или квитанцию к приходному кассовому ордеру, или платежное поручение с отметкой банка об исполнении, или документ строгой отчетности, свидетельствующий о фактически произведенных расходах.

Пример. Индивидуальный предприниматель Ванин Алексей Анатольевич произвел закупку товара в фирме ООО "Сфинкс" на сумму 51 000 руб. ООО "Сфинкс" работает по упрощенной системе налогообложения, не является плательщиком НДС и поэтому в приходных кассовых документах этот налог отдельной строкой не выделяет.

В качестве подтверждения оплаты индивидуальный предприниматель получил чек ККМ и квитанцию к приходному кассовому ордеру.

Порядок учета устанавливает к индивидуальному предпринимателю и ряд требований не только по принятию к учету внешних документов, но также и по документации, оформляемой самим индивидуальным предпринимателем.

Первичные учетные документы (за исключением кассового чека) должны быть подписаны индивидуальным предпринимателем.

Пример. Индивидуальный предприниматель, осуществляющий розничную торговлю, отпустил покупателю товар, выписав к кассовому чеку и товарный чек.

Но в товарном чеке он не поставил свою подпись, допустив тем самым нарушение установленных требований.

Первичные учетные документы должны составляться в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным - непосредственно по окончании операции.

Пример. Выписка индивидуальным предпринимателем счета-фактуры по отгруженной продукции спустя месяц после совершения операции является и нарушением Порядка учета, и нарушением требований п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ.

3.2. Порядок учета доходов и расходов индивидуальными предпринимателями, применяющими общий режим налогообложения

Особенностью ведения учета доходов и расходов индивидуальным предпринимателем, работающим по общеустановленной системе налогообложения, является применение кассового метода, то есть после фактического получения дохода и совершения расхода.

Пример. За нарушение заключенного договора в пользу предпринимателя был начислен штраф в сумме 101 000 руб. Однако в отчетном периоде предприниматель не получил указанную сумму.

В связи с тем что ст. 209 Налогового кодекса РФ, а ранее Закон "О подоходном налоге с физических лиц" признают объектом налогообложения доход, полученный налогоплательщиками, то в связи с неполучением этих сумм у предпринимателя не возникает и обязанности по уплате налога.

Данная точка зрения была высказана в п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 1999 г. N 42 "Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога".

Полученные доходы отражаются в Книге учета в полном объеме, без уменьшения их на предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации налоговые вычеты.

Их отражение производится в разд. I Книги учета. При этом в доход включаются все поступления от реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Суммы, полученные в результате реализации имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, включаются в доход того налогового периода, в котором этот доход фактически получен.

Пример. Индивидуальный предприниматель произвел реализацию имущества в 2005 г., однако расчет за эту продукцию с ним был произведен только в 2006 г.

Поэтому эти суммы войдут в доход лишь 2006 г.

При реализации основных средств и нематериальных активов доходы следует определять как разницу между ценой реализации и их остаточной стоимостью.

Пример. Индивидуальный предприниматель, не являющийся плательщиком НДС, произвел реализацию автомобиля, используемого для производственных нужд.

Продажная стоимость автомобиля составила 172 000 руб., а остаточная стоимость 103 000 руб.

Таким образом, доход будет равен разнице между этими суммами и составит 69 000 руб.

Налоговый кодекс РФ в ст. 252 признает расходами обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

А обоснованными расходами являются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Аналогичное определение расходов приводится и в Порядке учета. При этом Порядок учета оговаривает несколько особенностей учета расходов индивидуальными предпринимателями. Так, стоимость приобретенных материальных ресурсов включается в расходы того налогового периода, в котором фактически были получены доходы от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Если материальные ресурсы приобретены впрок либо использованы на изготовление товаров (выполнение работ, оказание услуг), не реализованных в налоговом периоде, а также не

использованы полностью в отчетном налоговом периоде, то расходы по ним учитываются при получении доходов от реализации товаров (работ, услуг) в последующих налоговых периодах.

Пример. Индивидуальный предприниматель закупил материалы на сумму 22 150 руб. и использовал для производства продукции в 2005 г., но реализовать их и соответственно получить доход от реализации в 2005 г. не успел.

Реализация была осуществлена в 2006 г. Поэтому и 22 150 руб. уменьшат полученный доход 2006 г.

Но не все предприниматели работают круглый год. Работа многих носит сезонный характер. Да и при работе круглый год иногда возникают такие затраты, которые произведены в отчетном периоде, но относятся к будущим периодам.

В этом случае они и учитываются в учете как расходы будущих периодов и включаются в состав расходов того налогового периода, в котором будут получены доходы.

Индивидуальный предприниматель может иметь и объекты основных средств, которые использует для производственных нужд.

Стоимость этих объектов погашается путем начисления амортизации. При этом начисление амортизации производится только по принадлежащему индивидуальному предпринимателю на праве собственности имуществу, результатам интеллектуальной деятельности и иным объектам интеллектуальной собственности, непосредственно используемым для осуществления предпринимательской деятельности и приобретенным за плату.

Пример. Индивидуальный предприниматель получил в наследство производственное здание, которое решил использовать в предпринимательской деятельности.

Но начисление амортизации в данном случае будет необоснованным, так как этот объект не приобретен им за плату.

Порядок учета классифицирует расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов от предпринимательской деятельности, аналогично классификации расходов, связанных с производством и (или) реализацией, приведенной в п. 2 ст. 253 Налогового кодекса РФ:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) амортизационные отчисления;
- 4) прочие расходы.

3.3. Материальные расходы и расходы на оплату труда индивидуального предпринимателя, применяющего общий режим налогообложения

Что относится к материальным расходам, и каков порядок их учета, оговорено разд. IV Порядка учета.

Наряду с сырьем, материалами, комплектующими, инвентарем, топливом и другими расходами к материальным расходам относятся и расходы на приобретение работ и услуг, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

При этом к выполненным работам (оказанным услугам) относятся выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль над соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств, транспортные услуги сторонних организаций и (или) индивидуальных предпринимателей по перевозкам грузов.

Пример. Для доставки товаров до потребителей индивидуальный предприниматель арендовал у организации грузовой автомобиль.

Данные расходы предпринимателя относятся к материальным расходам.

Предприниматель должен учесть, что стоимость товарно-материальных ценностей, выполненных работ, относимых к материальным расходам, включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредникам, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей, определяется исходя из цен их приобретения без учета НДС, за исключением операций, не облагаемых НДС, и налогов, включаемых в расходы в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Пример. Индивидуальный предприниматель оплатил аренду производственного помещения в сумме 23 600 руб., в том числе НДС 3600 руб.

Стоимость данных материальных расходов составит 20 000 руб., так как 3600 руб., представляющие собой суммы "входного" НДС, после выполнения необходимых условий индивидуальный предприниматель может отнести на вычет при расчетах с бюджетом.

Отнесение сумм на вычет при расчетах с бюджетом производится в следующем порядке.

Предположим, что сумма НДС, начисленного к уплате в бюджет, то есть сумма НДС от произведенной реализации, у индивидуального предпринимателя составила 29 000 руб.

А сумма НДС, уплаченного поставщикам, равна 11 000 руб.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составит разницу между суммой НДС, начисленной от реализации, и суммой "входного" НДС и равна 18 000 руб. (29 000 - 11 000).

Но получается, что индивидуальный предприниматель является плательщиком НДС не во всех случаях. И действительно, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) у индивидуального предпринимателя без учета налога и налога с продаж не превысила в совокупности один миллион рублей, то в соответствии со ст. 145 Налогового кодекса РФ он имеет право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС.

А ст. 149 Налогового кодекса РФ оговорены операции, не подлежащие налогообложению НДС. В этих случаях суммы уплаченного поставщику НДС не относятся на вычет при расчетах с бюджетом, а включаются в стоимость товарно-материальных ценностей, относимых к материальным расходам.

Пример. Индивидуальный предприниматель, получивший освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, приобрел материалов на сумму 29 500 руб., в том числе НДС 4500 руб.

В этом случае материальные расходы предпринимателя - неплательщика НДС составят не 25 000 руб., а 29 500 руб.

Порядок учета предусматривает, что материальные расходы, осуществленные при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг), списываются полностью на затраты в части реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а в случае если нормативными актами предусмотрены нормы расхода, то по установленным нормам.

Статьей 221 Налогового кодекса РФ (гл. 23 "Налог на доходы физических лиц", которая и регулирует налогообложение ПБОЮЛ, работающих по общеустановленной системе налогообложения) установлено, что состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой "Налог на прибыль организаций".

3.4. Начисление индивидуальным предпринимателем, применяющим общеустановленную систему налогообложения, взносов во внебюджетные фонды

Для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь гл. 24 "Единый социальный налог" Налогового кодекса РФ установлен единый социальный налог.

В соответствии с п. 3 ст. 237 гл. 24 Налогового кодекса РФ налоговая база индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность по общеустановленной системе налогообложения, определяется как сумма доходов, полученных такими налогоплательщиками за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Пример. Доход индивидуального предпринимателя составил 180 000 руб. Сумма расходов 150 000 руб. Налогооблагаемая база по единому социальному налогу равна 30 000 руб.

Нетрудно заметить, что требования к определению налогооблагаемой базы гл. 23 Налогового кодекса РФ и гл. 24 Налогового кодекса РФ идентичны и, следовательно, базы для обложения НДФЛ и ЕСН на первый взгляд будут совпадать.

Пример. Сумма доходов ПБОЮЛ, применяющего общеустановленную систему налогообложения, составила 214 500 руб. Сумма расходов, связанных с извлечением прибыли, равна 178 000 руб.

Налогооблагаемая база по ЕСН будет равна 36 500 руб. (214 500 руб. - 178 000 руб.).

Но вот только налогооблагаемая база по НДФЛ будет другая. ПБОЮЛ придется исчислить и уплатить ЕСН, сумму которого он сможет включить в расходы, и только потом будет производиться исчисление НДФЛ.

Ставки ЕСН с подразделением по видам платежей, которые взимаются в составе ЕСН с ПБОЮЛ, осуществляющих деятельность по общеустановленной системе налогообложения, установлены в п. 3 ст. 241 Налогового кодекса РФ.

Так, предприниматели должны применять следующие ставки.

| Налоговая база нарастающим итогом | Федеральный бюджет | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
|-----------------------------------|--|--|--|--|
| | | Федеральный фонд обязательного медицинского страхования | Территориальные фонды обязательного медицинского страхования | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| До 280 000 руб. | 7,3 процента | 0,8 процента | 1,9 процента | 10,0 процента |
| От 280 001 руб. до 600 000 руб. | 20 440 руб. + 2,7 процента с суммы, превышающей 280 000 руб. | 20 440 руб. + 0,5 процента с суммы, превышающей 280 000 руб. | 5320 руб. + 0,4 процента с суммы, превышающей 280 000 руб. | 20 440 руб. + 3,6 процента с суммы, превышающей 280 000 руб. |
| Свыше 600 000 руб. | 29 080 руб. + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 руб. | 3840 руб. | 6600 руб. | 39 520 руб. + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 руб. |

3.5. Учет основных средств, нематериальных активов и порядок их амортизации индивидуальными предпринимателями, применяющими общую систему налогообложения

Учет основных средств и нематериальных активов оговорен соответственно разд. VI и VII Порядка учета.

Как и по основным средствам организаций, первоначальная стоимость амортизируемого основного средства, приобретенного индивидуальным предпринимателем для осуществления предпринимательской деятельности по операциям, облагаемым НДС, определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением суммы НДС и сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Пример. Индивидуальный предприниматель приобрел объект основных средств стоимостью 29 500 руб. с учетом НДС. Но расходы, связанные с пуском объекта в эксплуатацию, дополнительно составили 700 руб. с учетом НДС.

Первоначальная стоимость данного объекта, соответственно, составит 25 700 руб. (25 000 + 700).

Но первоначальная стоимость основных средств не всегда остается неизменной. В случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения она изменяется.

В иных случаях изменение в учете первоначальной стоимости основных средств не производится.

Напомним, что формы первичных документов по учету основных средств утверждены Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств".

К нематериальным активам, непосредственно используемым в процессе осуществления предпринимательской деятельности при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг), относятся приобретенные и (или) созданные индивидуальным предпринимателем результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них).

Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить индивидуальному предпринимателю экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у индивидуального предпринимателя на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

Как и по основным средствам, первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением суммы НДС и сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК.

Не следует относить к нематериальным активам:

1) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

2) интеллектуальные и деловые качества работников, их квалификацию и способность к труду.

Но вот индивидуальный предприниматель приобрел основное средство или нематериальный актив, и сразу возникает вопрос - в каком порядке ему перенести стоимость приобретенных объектов на себестоимость продукции.

Для этого, во-первых, необходимо, чтобы объект считался амортизируемым имуществом.

А к амортизируемому имуществу относятся принадлежащие индивидуальному предпринимателю на праве собственности имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, непосредственно используемые им для осуществления предпринимательской деятельности, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Пример. Индивидуальный предприниматель является собственником жилого дома. Данный объект не будет являться амортизируемым имуществом, так как используется для личных нужд предпринимателя и не связан с предпринимательской деятельностью.

В налоговом учете амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб. Но что же делать с объектами основных средств, которые стоят менее 10 000 руб.? Стоимость таких объектов списывается одновременно в момент введения основного средства в эксплуатацию.

Пример. Индивидуальный предприниматель в январе 2006 г. приобрел основное средство стоимостью 9900 руб. без учета НДС. Стоимость этого объекта будет являться расходом предпринимателя в январе 2006 г.

Порядок учета содержит перечень объектов, не подлежащих амортизации. В него, в частности, включены объекты внешнего благоустройства; продуктивный скот, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота); приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства; земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты) и другие объекты.

Если же объекты основных средств переданы (получены) по договорам в безвозмездное пользование или фактические затраты на их приобретение, сооружение и изготовление не могут быть документально подтверждены, то они также исключаются из состава амортизируемого имущества.

Пример. Объект основных средств, используемый в предпринимательской деятельности, индивидуальный предприниматель передал в безвозмездное пользование другому лицу.

Соответственно, этот объект уже не используется им в осуществляемой деятельности и его стоимость не может уменьшать налогооблагаемую базу.

Как и в учете основных средств и нематериальных активов юридических лиц, стоимость используемых объектов переносится на себестоимость в течение срока полезного использования

объекта. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служат для выполнения целей деятельности индивидуального предпринимателя.

Индивидуальному предпринимателю следует самостоятельно устанавливать срок полезного использования на дату ввода в использование данного объекта амортизируемого имущества.

В то же время такая свобода выбора имеет и свои ограничения. Определение срока полезного использования производится применительно к классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ. Напомним, что Классификация основных средств утверждена Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1.

На основе этой же Классификации амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования.

На основе приведенного примера видно, что Классификация не устанавливает конкретного срока полезного использования, а предлагает определенный временной интервал.

Кроме того, Порядок учета дает индивидуальным предпринимателям право по основным средствам, относящимся к одной амортизационной группе, устанавливать различные сроки использования по каждому объекту.

Пример. Индивидуальный предприниматель приобрел инструмент для металлообрабатывающих и деревообрабатывающих станков (первая группа) и инструмент алмазный и абразивный (первая группа).

Но при этом по инструменту для металлообрабатывающих и деревообрабатывающих станков он установил срок полезного использования 13 месяцев, а по инструменту алмазному и абразивному 15 месяцев.

Поэтому установленные сроки полезного использования объектов должны быть закреплены в учетных документах предпринимателя.

Как и юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям тоже предоставляется право по тем объектам основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, устанавливать срок полезного использования в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

С 1 января 2006 г. ст. 259 Налогового кодекса РФ предоставляет организациям возможность при покупке основных средств до 10 процентов их стоимости списать на расходы сразу. Такой же порядок действует и в отношении расходов на модернизацию, достройку, техническое перевооружение или частичную ликвидацию основного средства.

Однако списать сразу до 10 процентов стоимости - это право организации, а не обязанность. Между тем в бухучете подобного правила нет. А поэтому, экономя на налоге на прибыль, организации одновременно обрекают себя на учет временных разниц, которые неизбежно возникнут из-за различий в сумме амортизации в бухучете и для целей налогообложения.

По нематериальным активам срок полезного использования устанавливается исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами.

Пример. В соответствии с патентом, срок действия которого составляет 5 лет, срок полезного использования нематериального актива, право собственности на который заверено патентом, также равен 5 годам.

Если по каким-то причинам срок полезного использования по некоторым объектам нематериальных активов установить невозможно, то нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности индивидуального предпринимателя).

Порядок учета предоставляет индивидуальным предпринимателям право начисления амортизации только линейным методом. Сумма амортизации определяется ежемесячно отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в использование.

Пример.

| Наименование объекта | Первоначальная стоимость | Срок полезного использования, мес. | Амортизация | |
|----------------------|--------------------------|------------------------------------|-------------|---------|
| | | | ежемесячная | годовая |
| | | | | |

| | | | | |
|-----------|--------|----|--------|----------|
| Компьютер | 15 000 | 37 | 405,41 | 4 864,92 |
| Факс | 11 000 | 61 | 180,33 | 2 163,96 |
| Принтер | 12 000 | 37 | 324,32 | 3 891,84 |

Сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта по формуле:

$$K = (1 : N) \times 100\%,$$

где К - норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества;

N - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Пример. Первоначальная стоимость объекта основных средств составила 18 900 руб. Срок его полезного использования составляет 40 месяцев.

Отсюда ежемесячная норма амортизации по объекту составит:

$$1 : 40 \text{ мес.} \times 100\% = 2,5\%.$$

А ежемесячная сумма амортизации будет рассчитана следующим путем:

$$18\,900 \text{ руб.} \times 2,5\% : 100\% = 472,50 \text{ руб.}$$

Но не всегда удается приобрести новый объект основных средств. Очень часто выгодно приобрести или достаточно средств только для приобретения объектов, уже бывших в эксплуатации. Тогда срок полезного использования такого объекта можно определить с учетом срока эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

Порядок учета предлагает для такого расчета использовать формулу:

$$K = (1 : (n - t)) \times 100\%,$$

где К - норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах;

t - количество месяцев нахождения приобретенного объекта основных средств в эксплуатации у предыдущих собственников.

Пример. Приобретено основное средство стоимостью 35 000 руб. Срок полезного использования объекта составляет 50 месяцев, но этот объект у предыдущего собственника уже находился в эксплуатации 12 месяцев.

Срок полезного использования с учетом срока эксплуатации объекта у предыдущего собственника составит 38 месяцев (50 - 12).

А ежемесячная норма амортизации объекта будет равна:

$$1 : 38 \text{ мес.} \times 100\% = 2,63\%.$$

Исходя из этого ежемесячная сумма амортизации по объекту будет рассчитана в размере:

$$35\,000 \text{ руб.} \times 2,63\% : 100\% = 920,50 \text{ руб.}$$

При этом если количество месяцев нахождения приобретенного объекта основных средств в эксплуатации у предыдущих собственников больше или равно сроку полезного использования данного объекта, определенному предыдущим собственником, амортизация не начисляется.

Пример. Индивидуальным предпринимателем было куплено основное средство, срок полезного использования которого составляет 2 года.

Однако срок эксплуатации этого объекта предыдущими собственниками уже составил 2,5 года. Поэтому амортизацию по данному приобретенному объекту начислять не следует.

Если производство индивидуального предпринимателя носит сезонный характер, то сумма амортизации по основным средствам начисляется равномерно в течение налогового периода.

При этом начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества производится независимо от результатов предпринимательской деятельности индивидуального предпринимателя до полного погашения стоимости имущества либо до прекращения права собственности.

То есть начисление амортизации не приостанавливается в течение срока полезного использования основных средств, хотя есть ситуации, которые являются исключением из этого правила.

Начисление амортизации может приостанавливаться на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев, либо их неиспользования при осуществлении предпринимательской деятельности.

Пример. Здание, принадлежащее индивидуальному предпринимателю, используемое для производственной деятельности, получило серьезный ущерб в результате стихийного бедствия.

Восстановление здания заняло более 12 месяцев. На период восстановления здания начисление амортизации было приостановлено.

Начисленная амортизация по объекту амортизируемого имущества отражается в учете в том налоговом периоде, к которому она относится.

3.6. Прочие расходы индивидуального предпринимателя, применяющего общеустановленную систему налогообложения

Составу прочих расходов посвящен разд. XI Книги учета.

К прочим расходам индивидуального предпринимателя, в частности, относятся расходы на сертификацию продукции и услуг; расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, предусмотренные законодательством РФ. Кроме того, расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала. А также арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; расходы на командировки работников, выплаченные в установленном порядке; расходы на оплату информационных услуг, в частности приобретение специальной литературы, периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью индивидуального предпринимателя, необходимых для осуществления деятельности, а также информационных систем (например, "Консультант", "Гарант" и иных аналогичных систем) при наличии подтверждающих документов об их использовании; расходы на рекламу, а также другие расходы.

В Порядке учета ничего не сказано о нормировании отдельных расходов, например расходов на рекламу, а мы знаем, что такие расходы принимаются при исчислении налога на прибыль в пределах установленных норм.

Порядок учета принят в связи с введением гл. 25 "Налог на прибыль организаций". Исходя из этого, по-нашему мнению, индивидуальный предприниматель также обязан учитывать такие расходы с уменьшением налогооблагаемой базы в пределах установленных норм.

Напомним, что порядок нормирования расходов на рекламу установлен п. 4 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Пример. Доход индивидуального предпринимателя составил 301 000 руб. С учетом размера полученного дохода расходы на рекламу, по которым установлены нормы, в пределах норм составят:

$$301\ 000 \text{ руб.} \times 1\% : 100\% = 3010 \text{ руб.}$$

3.7. Спорные и не учитываемые при расчете налога расходы индивидуального предпринимателя, применяющего упрощенную систему налогообложения

На страницах данной книги уже упоминались расходы, в отношении которых возникают споры с налоговыми органами. Поэтому мы не будем повторять их вновь, а попытаемся сформулировать общий принцип, согласно которому принятие расходов индивидуального предпринимателя, применяющего общую систему налогообложения, при исчислении налога вызывает жаркие баталии.

"Камнем преткновения" становятся расходы, которые сложно разграничить между предпринимательской деятельностью гражданина и его личными нуждами.

Пример. ПБОЮЛ осуществляет предпринимательскую деятельность. Для осуществления телефонных переговоров по производственной необходимости им в личной квартире, относящейся к жилому фонду, произведена установка телефона.

На основании расшифровок ГТС, договоров, первичных документов, ПБОЮЛ может доказать, что расходы на междугородние переговоры связаны с его предпринимательской деятельностью.

Но стоимость установки телефона, сумму абонентской платы ему не удастся списать в уменьшение налогооблагаемой базы, так как телефон установлен в жилом помещении, используемом для проживания, а не осуществления предпринимательской деятельности, соответственно, и абонентская плата за телефон будет трактоваться как расходы личные, семейные или домашние, не связанные с предпринимательской деятельностью.

Такая ситуация, только в отношении затрат юридического лица по жилому помещению, стала темой Письма Минфина России от 21 декабря 2000 г. N 04-02-05/1.

В Письме указывалось, что п. 2 ст. 671 Гражданского кодекса РФ установлено, что юридическим лицам жилое помещение может быть предоставлено во владение или пользование на основе договора аренды или иного договора. Юридическое лицо может использовать жилое помещение только для проживания граждан.

То есть названная статья Гражданского кодекса Российской Федерации исключает возможность для предприятия использовать жилое помещение, в том числе полученное во владение или пользование по договору аренды или иному договору, для производственных целей.

В связи с этим затраты по договорам на оказание услуг связи абонента - юридического лица, предоставляемых оператором связи по адресу жилого помещения, как и все другие расходы этого юридического лица, непосредственно связанные с жилым помещением, не могут включаться в себестоимость продукции.

С данным подходом в отношении ПБОЮЛ можно согласиться и сейчас. Более того, если по юридическому лицу можно еще оспаривать применение такой методологии, доказывая, что расходы по жилому помещению непосредственно связаны с производственной деятельностью, ориентируясь при этом на то, что НК РФ ставит условием включения расходов в расчет налога на прибыль их экономическую обоснованность и производственный характер, а не что-то иное, и, учитывая, что ГК РФ не относится к законодательству о налогах и сборах, то в отношении ПБОЮЛ ситуация иная.

Исходя из общего правила законодательства о налогах и сборах лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы.

Но по ПБОЮЛ, как физическим лицам, общее правило исходит из того, что жилые помещения используются для личного или иного пользования, не связанного с предпринимательской деятельностью. И в данном случае ПБОЮЛ, наоборот, чтобы доказать исключение из этого общего правила, должен доказательную часть брать на себя, что гораздо сложнее.

Немало вопросов возникает и по поводу учета при исчислении НДФЛ налога на добавленную стоимость. Ведь налог, начисляемый за один период, автоматически будет уплачен только в другом периоде. Данную ситуацию пытались в частных ответах прокомментировать и московские налоговики.

Причем ряд ответов только запутывал налогоплательщика, так как, описывая общий порядок учета доходов и расходов, налоговики упорно избегали высказать мнение конкретно об учете НДС, начисленного налогоплательщиком в бюджет.

В частности, в Письмах УМНС России по г. Москве от 18 апреля 2002 г. N 27-11н/17974 "О порядке заполнения декларации о доходах физического лица" и от 23 мая 2002 г. N 27-11н/23894 "Об определении налоговой базы по налогу на доходы от предпринимательской деятельности, налогу на добавленную стоимость и единому социальному налогу" указывалось следующее.

Индивидуальный предприниматель при заполнении декларации по налогу на доходы физических лиц на основании данных Книги учета отражает всю сумму поступлений от реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг с учетом, в частности, НДС.

Сумма оплаченного НДС индивидуальным предпринимателем, являющимся плательщиком НДС, при закупке товара, выполнении работ и оказании услуг отражается в строке "прочие расходы" данного Приложения. При этом в строке "материальные затраты" сумма расходов, направленная на осуществление предпринимательской деятельности, отражается без учета НДС.

Предприниматели, не являющиеся плательщиками НДС, в строку "материальные затраты" Приложения вносят сумму расходов с учетом НДС.

Более конкретный ответ содержался в Письме УМНС России по г. Москве от 9 августа 2002 г. N 11-17/36707 "О налоге на доходы физических лиц", выражавшем мнение, что в составе расходов учитывается НДС, уплаченный в бюджет.

В Письме говорится, что возмещение уплаченного индивидуальным предпринимателем НДС происходит через цены реализованных товаров или услуг. Сумма уплаченного в бюджет НДС

включается в состав расходов индивидуального предпринимателя на основании п. 3 ст. 221 Налогового кодекса РФ и отражается в декларации по налогу на доходы физических лиц.

Таким образом, НДС, уплаченный в бюджет, уменьшает налогооблагаемую базу предпринимателя без образования юридического лица, и налог на доходы на сумму налога на добавленную стоимость не начисляется.

А 18 декабря 2002 г. вышло Письмо уже МНС России за N 04-2-01/447-АС185, на основании которого московские налоговики выпустили Письмо УМНС России по г. Москве от 9 января 2003 г. N 27-08н/1650 "О налогообложении индивидуальных предпринимателей".

Позволим себе привести его практически полностью. В соответствии со ст. 210 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

При этом следует учитывать, что поскольку индивидуальные предприниматели являются плательщиками налога на добавленную стоимость, то при определении ими доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности, из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с Налоговым кодексом РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг). В аналогичном порядке при определении расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, не учитываются расходы в виде сумм налогов, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), согласно пп. 19 п. 1 ст. 270 Налогового кодекса РФ и п. 47 Порядка учета, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ (в случае, когда налогоплательщиком получено освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость и сумма налога, уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг), подлежит включению в состав расходов налогоплательщика).

Поскольку данные, отраженные в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя, в дальнейшем используются для заполнения декларации по налогу на доходы, то показатель таблицы N 6-1 Книги учета должен соответствовать сумме дохода, задекларированной индивидуальным предпринимателем в декларации по налогу на доходы физических лиц.

3.8. Налог на доходы физических лиц

Но вот индивидуальный предприниматель на основе Книги учета рассчитал налогооблагаемую базу. После этого он должен самостоятельно исчислить сумму налога, подлежащую плате в бюджет.

Как мы уже говорили, индивидуальные предприниматели, применяющие общеустановленную систему налогообложения, являются плательщиками налога на доходы физических лиц.

Порядок взимания НДФЛ установлен гл. 23 "Налог на доходы физических лиц".

Особенности исчисления сумм налога индивидуальными предпринимателями оговорены в ст. 227 Налогового кодекса РФ.

Так физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, производят исчисление и уплату налога по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности.

Пример. Индивидуальный предприниматель получил доход от занятия предпринимательской деятельностью в сумме 88 900 руб. Расходы составили 10 000 руб. Разница между доходами и расходами (78 900 руб.) и будет представлять налогооблагаемый доход предпринимателя.

Итак, налогооблагаемая база рассчитана. Теперь произведем начисление самого налога.

Налоговые ставки по НДФЛ установлены в ст. 224 Налогового кодекса РФ. Доход индивидуального предпринимателя от занятия предпринимательской деятельностью облагается по ставке 13%.

Пример. Налогооблагаемый доход индивидуального предпринимателя составил 78 900 руб. Отсюда сумма НДФЛ составит 10 257 руб. (78 900 руб. x 13%).

А ст. 225 Налогового кодекса РФ определяет, что сумма налога определяется в полных рублях. Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

Пример. Сумма облагаемого дохода равняется 21 005 руб. 13% от данной суммы составит 2730,65 руб. Но в связи с тем что сумма налога исчисляется в рублях, то и подлежит уплате в бюджет 2731 руб.

Мы сейчас говорим о НДФЛ с фактически полученных доходов. Но ведь индивидуальные предприниматели несут обязанность по уплате авансовых платежей по налогу.

Исчисление суммы авансовых платежей производится налоговым органом.

При этом расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода за предыдущий налоговый период с учетом налоговых вычетов.

Пример. Рассчитанная сумма предполагаемого дохода индивидуального предпринимателя равна 93 000 руб. Соответственно, и сумма годового авансового платежа за текущий период будет равна:

$$93\ 000 \text{ руб.} \times 13\% : 100\% = 12\ 090 \text{ руб.}$$

А уплата авансовых платежей производится налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

- 1) за январь - июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- 2) за июль - сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;
- 3) за октябрь - декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера.

За январь - июнь предприниматель уплатит половину годовой суммы авансовых платежей в размере 6045 руб. (12 090 руб. : 2).

За июль - сентябрь предприниматель уплатит одну четвертую годовой суммы авансовых платежей в размере 3023 руб. (12 090 руб. : 4).

За октябрь - декабрь предприниматель уплатит одну четвертую годовой суммы авансовых платежей в размере 3023 руб. (12 090 руб. : 4).

Но предполагаемый доход тем и отличается от фактического, что является только предполагаемым. Жизнь постоянно вносит в планы свои коррективы.

И фактический доход по сравнению с планируемым может значительно, даже более чем на 50% увеличиться или уменьшиться.

В этом случае налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода на текущий год. А налоговый орган обязан перерассчитать суммы авансовых платежей на текущий год по наступившим срокам уплаты.

Общая же сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет.

Пример. Сумма уплаченных авансовых платежей по НДФЛ индивидуального предпринимателя составила 12 090 руб. А сумма налога, рассчитанного исходя из фактического дохода, равна 15 000 руб. Поэтому данный индивидуальный предприниматель должен доплатить в бюджет 2910 руб.

Но, рассказывая об особенностях исчисления НДФЛ по индивидуальным предпринимателям, нельзя умолчать о налоговых вычетах, право на которые гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" предоставляет в том числе и индивидуальным предпринимателям.

В соответствии со ст. 218 Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право на применение ежемесячных стандартных налоговых вычетов.

При этом установлены налоговые вычеты нескольких размеров в зависимости от того, какой категории лиц они предоставляются.

Самый большой ежемесячный стандартный налоговый вычет составляет 3000 руб. и предоставляется, в частности, лицам, получившим или перенесшим лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, и ряду других подобных категорий лиц.

За ним идет налоговый вычет в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода, который распространяется на такие категории налогоплательщиков, как Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней; инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп и прочие подобные лица.

Всем прочим налогоплательщикам, не перечисленным в предыдущих категориях, предоставляется налоговый вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода до достижения месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 20 000 руб.

С того месяца, в котором произошло указанное превышение, стандартный налоговый вычет не применяется.

Пример. Доход индивидуального предпринимателя составил по месяцам.

| Период | Сумма месячного дохода | Доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года |
|---------|------------------------|---|
| Январь | 5 000 | 5 000 |
| Февраль | 8 000 | 13 000 |
| Март | 7 001 | 20 001 |

В январе и феврале индивидуальный предприниматель будет иметь право на применение стандартного налогового вычета.

Сумма налога в этих периодах будет рассчитана:

В январе - $(5000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 598 \text{ руб.}$

В феврале - $(8000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 988 \text{ руб.}$

В марте доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 20 000 руб. и стандартный налоговый вычет больше не предоставляется.

В этом случае налог будет рассчитан:

$7001 \text{ руб.} \times 13\% = 910 \text{ руб.}$

Кроме стандартного налогового вычета на самого налогоплательщика ему предоставляется и стандартный налоговый вычет в размере 600 руб. на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов, опекунов или попечителей. Этот вычет также предоставляется до достижения дохода нарастающим итогом с начала года суммы 40 000 руб.

Пример. Индивидуальный предприниматель имеет двоих детей в возрасте до 18 лет.

Его доход за отчетный период составил 6000 руб. При этом его доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, не превысил 20 000 руб.

Поэтому из его месячного дохода (6000 руб.) будут сделаны следующие стандартные налоговые вычеты:

$6000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.} - (600 \text{ руб.} \times 2) = 4400 \text{ руб.}$

А сумма налога составит:

$4400 \text{ руб.} \times 13\% = 572 \text{ руб.}$

Если же индивидуальный предприниматель является вдовой (вдовцом), одиноким родителем, опекуном или попечителем, то налоговый вычет производится в двойном размере.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера, но предположим, что индивидуальный предприниматель является вдовцом.

В этом случае сумма стандартных налоговых вычетов составит:

$400 \text{ руб.} + (600 \text{ руб.} \times 2 \times 2) = 2800 \text{ руб.}$

И сумма налога будет равна:

$(6000 \text{ руб.} - 2800 \text{ руб.}) \times 13\% = 416 \text{ руб.}$

А для того чтобы воспользоваться указанным вычетом в двойном размере, индивидуальный предприниматель должен иметь документы, подтверждающие право на данный вычет. Если же вдова (вдовец) или одинокий родитель вновь вступает в брак, то предоставление указанного вычета прекращается с месяца, следующего за вступлением их в брак.

Пример. Индивидуальный предприниматель, являющийся одиноким родителем, пользовался стандартным налоговым вычетом, предоставляемым на каждого ребенка в двойном размере.

Но в марте он вступил в брак, и с апреля ему будет предоставляться указанный вычет лишь в одинарном размере при условии не превышения его дохода с начала года суммы 40 000 руб.

Если налогоплательщик имеет право более чем на один стандартный налоговый вычет, то ему предоставляется максимальный из соответствующих вычетов.

Пример. Индивидуальный предприниматель является инвалидом с детства и имеет право на стандартный налоговый вычет в сумме 500 руб.

Кроме того, он, как и любой другой налогоплательщик, имеет право на стандартный налоговый вычет в сумме 400 руб.

Но пользоваться одновременно двумя вычетами он не сможет, поэтому ему будет предоставлен только максимальный вычет в размере 500 руб.

Но это условие, как уже можно было понять по приведенным примерам, не распространяется на вычет, предоставляемый на детей.

Статьей 219 Налогового кодекса РФ введено в оборот понятие социальных налоговых вычетов, к которым относятся суммы, перечисляемые налогоплательщиком на благотворительные цели; суммы, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение и своих детей в образовательных учреждениях; суммы, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации.

Расходы на благотворительность принимаются к вычету в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде.

Пример. Сумма дохода индивидуального предпринимателя составила 72 000 руб., но при этом 30 000 руб. было им израсходовано на благотворительные цели. В качестве социального налогового вычета будет принята сумма 18 000 руб. (72 000 руб. x 25%).

Расходы налогоплательщика на собственное обучение также принимаются в их фактической сумме, но в размере не более 50 000 руб., а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей. Обратите внимание, что увеличится сумма социального вычета на обучение с 38 000 до 50 000 лишь с 1 января 2007 г.

Пример. Индивидуальный предприниматель в налоговом периоде получил доход в сумме 150 000 руб. На обучение ребенка им было израсходовано 28 000 руб.

Налогооблагаемая база по данному предпринимателю будет равна:
150 000 руб. - 28 000 руб. = 122 000 руб.

Социальный вычет на лечение также не может превышать 38 000 руб. и предоставляется в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями РФ. А также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утвержденным Правительством РФ). Кроме того, в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утвержденным Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств.

Нередко у человека возникает необходимость реализовать принадлежащее ему на праве собственности имущество, значительно реже, но возникает возможность приобрести жилой дом или квартиру.

Суммы по таким операциям отнесены ст. 220 Налогового кодекса РФ к имущественным налоговым вычетам.

Сущность их применения состоит в следующем. Сумма полученного дохода уменьшается на суммы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее пяти лет, но не превышающих в целом 1 000 000 руб., а также на суммы, полученные в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающей 125 000 руб.

Если происходит продажа жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика пять лет и более, а также иного

имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества.

Имущественный налоговый вычет предоставляется и в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в банках Российской Федерации и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры.

Пример. Облагаемый доход индивидуального предпринимателя в налоговом периоде составил 62 000 руб. В этом же периоде им была приобретена квартира за 890 000 руб.

Соответственно, имущественный налоговый вычет составит 62 000 руб., и налоговая база будет равна нулю.

Но общий размер предоставленного имущественного налогового вычета не может превышать 1 000 000 руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в банках Российской Федерации и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры.

Рассматриваемый имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления налогоплательщика и документов, подтверждающих право собственности на приобретенный (построенный) жилой дом или квартиру, а также платежных документов, оформленных в установленном порядке, подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

При приобретении имущества в общую долевую либо общую совместную собственность размер имущественного налогового вычета, исчисленного в соответствии с настоящим подпунктом, распределяется между совладельцами в соответствии с их долей собственности либо с их письменным заявлением (в случае приобретения жилого дома или квартиры в общую совместную собственность).

В случае если имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, то, в отличие от социальных налоговых вычетов, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Пример. Облагаемый доход индивидуального предпринимателя в налоговом периоде составил 299 000 руб. Стоимость приобретенной квартиры равна 900 000 руб.

Соответственно, имущественный налоговый вычет за отчетный налоговый период составит 299 000 руб. А 601 000 руб. (900 000 - 299 000) будут перенесены на последующие налоговые периоды.

Отличие имущественного налогового вычета от социального также заключается в том, что повторное предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета, связанного с приобретением квартиры, жилого дома, не допускается.

Пример. Индивидуальный предприниматель в 2005 г. воспользовался социальным и имущественным (связанным с приобретением квартиры) налоговыми вычетами, которые были использованы в полном размере.

В 2006 г. у него также возникли расходы, относимые к социальным налоговым вычетам, и он приобрел еще одну квартиру.

В 2006 г. он вновь сможет воспользоваться социальным налоговым вычетом, не имея права на повторный имущественный вычет.

Следует также уточнить, что социальные и имущественные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику при наличии всех подтверждающих документов и только по концу года с предоставлением декларации о доходах за отчетный год.

Обратите внимание: Президент РФ подписал 20 августа 2004 г. Федеральный закон N 112-ФЗ, который внес поправки в гл. 23 Налогового кодекса РФ. Наибольшим изменениям подверглась ст. 220, которая регулирует порядок предоставления имущественных налоговых вычетов.

Теперь рассчитывать на вычет суммы, вырученной от продажи жилья, дач, земельных участков, могут люди, которые владели этой собственностью хотя бы три года (сейчас этот минимум составляет пять лет). Кроме того, законодатели уточнили, что воспользоваться вычетом смогут и те, кто продал долю в указанном имуществе.

Как и в настоящее время, на суммы, израсходованные на покупку или строительство жилья, можно получить имущественный вычет. Предоставляется такой вычет только один раз, максимальная его сумма - 1 000 000 руб. Но если раньше можно было зачесть любые траты, то теперь надо сверяться с закрытыми перечнями расходов.

Первый перечень посвящен строительству нового дома. В него входят затраты на разработку проектно-сметной документации, приобретение строительных и отделочных материалов, на покупку жилого дома (в том числе недостроенного). Также в этом перечне названа стоимость строительных работ, услуг по отделке, подключению к сетям электро-, водо-, газоснабжения и канализации. Перечень позволяет зачесть из бюджета и расходы на создание автономных источников электро-, водо-, газоснабжения и канализации.

Второй перечень включает в себя затраты на покупку квартиры. Здесь упомянуты расходы по приобретению собственно квартиры или прав на нее в строящемся доме, стоимость отделочных материалов и суммы, потраченные на отделку.

И наконец, ст. 221 Налогового кодекса РФ оговаривает профессиональные налоговые вычеты. Эти вычеты особенно интересны индивидуальным предпринимателям.

К профессиональным налоговым вычетам индивидуальных предпринимателей относятся фактически произведенные ими и документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов.

Состав таких расходов и порядок их учета мы рассмотрели в предыдущих разделах данной книги. Единственно не был рассмотрен следующий момент.

По каким-то причинам может возникнуть такая ситуация, что налогоплательщик не сможет документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя.

Тогда ему предоставляется профессиональный налоговый вычет в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

3.9. Налоговая декларация по НДФЛ

И рассчитав, и даже уплатив налог, индивидуальный предприниматель, работающий по общеустановленной системе налогообложения, обязан в определенные сроки предоставить в налоговые органы декларацию о доходах за соответствующий период.

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Обязанность представления декларации по налогу на доходы физических лиц индивидуальными предпринимателями предусмотрена п. 5 ст. 227 Налогового кодекса РФ.

При этом декларация по налогу на доходы физических лиц представляется указанными налогоплательщиками в сроки, установленные ст. 229 Налогового кодекса РФ.

Так, налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В случае прекращения деятельности и (или) прекращения выплат, оговоренных Налоговым кодексом РФ, при ведении которой или получении которых возникла обязанность по составлению и представлению налоговой декларации, до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня прекращения такой деятельности или таких выплат представить налоговую декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде.

Письмо МНС России от 22 января 2002 г. N СА-6-04/60 "О представлении налоговой декларации индивидуальными предпринимателями" дополнительно разъясняет, что декларация представляется независимо от результатов предпринимательской деятельности, а именно: получены доходы или имеет место превышение расходов над доходами, то есть налоговая база принимается равной нулю.

Пример. Индивидуальный предприниматель прекратил занятие предпринимательской деятельностью и известил письменно налоговый орган о не намерении возобновлять предпринимательскую деятельность, однако свидетельство индивидуального предпринимателя не сдал.

Несмотря на прекращение деятельности, что и так требует подачи декларации в пятидневный срок со дня прекращения такой деятельности, и извещение налогового органа индивидуальный предприниматель и в следующих налоговых периодах обязан представлять декларации в установленный законодательством срок.

Ведь наличие свидетельства индивидуального предпринимателя дает ему право на занятие такой деятельностью, а представление в налоговый орган письма о не намерении осуществлять такую деятельность не лишает его права изменить свое мнение и не начать деятельность вновь.

Непредставление индивидуальным предпринимателем налоговой декларации в установленный законодательством о налогах и сборах срок является основанием для привлечения к налоговой ответственности в соответствии со ст. 119 Налогового кодекса РФ. Далее на страницах данной книги особенности применения санкций по ст. 119 Налогового кодекса РФ будут рассмотрены подробно.

Кроме того, п. 2 ст. 76 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что в случае непредставления индивидуальными предпринимателями налоговой декларации в инспекцию в течение двух недель по истечении установленного срока, а также в случае отказа представить декларации руководителем налогового органа может быть принято решение о приостановлении операций по счетам в банке.

Глава 4. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

4.1. Что такое упрощенная система налогообложения?

Упрощенная система налогообложения была введена с 1 января 2003 г. Федеральным законом от 24.07.2002 N 104-ФЗ, в соответствии с которым вступила в силу гл. 26.2 НК РФ. Упрощенная система налогообложения применяется как организациями, так и индивидуальными предпринимателями.

Сущность упрощенной системы налогообложения и ее привлекательность заключаются в том, что уплата целого ряда налогов заменяется уплатой единого налога. Единый налог рассчитывается на основании результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период.

Перейти на применение упрощенной системы налогообложения организации и предприниматели могут в добровольном порядке при соблюдении определенных условий. Заметим, что упрощенная система налогообложения дает дополнительные преимущества в виде возможности применять кассовый метод учета доходов и расходов, а также упрощенную форму бухгалтерского учета.

4.1.1. Какие налоги заменяет уплата единого налога

Применение упрощенной системы налогообложения, предусмотренной гл. 26.2 НК РФ, подразумевает замену единым налогом целого ряда налогов (см. таблицу ниже).

| Единый налог заменяет уплату | |
|--|--|
| у организаций | у предпринимателей |
| Налог на прибыль | Налог на доходы физических лиц |
| Налог на имущество организаций | Налог на имущество физических лиц в отношении имущества, которое используется для осуществления предпринимательской деятельности |
| ЕСН | ЕСН с дохода, полученного от предпринимательской деятельности, а также с выплат и иных вознаграждений, которые начисляются предпринимателями (работодателями в пользу физических лиц |
| НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ) | |

Итак, вместо перечисленных налогов организации и предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, рассчитывают и перечисляют в бюджет единый налог.

Кроме единого налога, организации или индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны платить взносы в Пенсионный фонд, страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также прочие налоги и сборы, например: земельный налог, транспортный налог, налог на добычу полезных ископаемых, налог за пользование недрами, плату за пользование водными объектами, таможенные платежи и сборы, госпошлину и другие.

Уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование регулируется Федеральным законом от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в РФ", а взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний - Федеральным законом от 24.07.1998 N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний". При этом индивидуальный предприниматель уплачивает страховые взносы на обязательное пенсионное страхование как в отношении, например, наемных рабочих, так и в отношении себя.

Организации и предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, должны также исполнять обязанности налоговых агентов (п. 5 ст. 346.11 НК РФ). Напомним, что налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению и удержанию налогов у налогоплательщика (из выплачиваемых ему агентом средств) и перечислению их в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) (ст. 24 НК РФ).

В большинстве случаев налогоплательщики выступают в качестве налоговых агентов при исчислении доходов физических лиц. При этом они должны рассчитывать, удерживать и перечислять в бюджет налог на доходы физических лиц.

Однако выполнять функции налогового агента организациям и предпринимателям, перешедшим на упрощенную систему налогообложения, придется и в отношении НДС при аренде государственного, муниципального имущества или имущества субъектов РФ.

Подробнее о функциях налогового агента, с которыми возможно придется столкнуться тем, кто применяет "упрощенку", рассказано в разд. 4.1.3 данной книги.

4.1.2. Ограничения на применение упрощенной системы

Переход на упрощенную систему налогообложения является добровольным.

Это означает, что никто не может принудить вас перейти на упрощенную систему налогообложения. Вместе с тем существуют определенные ограничения на применение упрощенной системы налогообложения (см. таблицу ниже).

| Ограничения на применение упрощенной системы налогообложения | |
|--|-------------------------------------|
| для организаций | для индивидуальных предпринимателей |
| По видам деятельности | |
| По численности работников | |
| При использовании различных систем налогообложения | |
| По структуре организации | - |
| По структуре уставного капитала | - |
| По стоимости имущества | - |

Ниже мы рассмотрим подробно каждое из этих ограничений.

Ограничение по доходам

Для перехода на упрощенную систему налогообложения применяется ограничение, предусмотренное п. 2 ст. 346.12 НК РФ, в соответствии с которым организации могут переходить на упрощенную систему налогообложения, если по итогам 9 месяцев того года, в котором они подаот заявление о переходе на эту систему налогообложения, доход от реализации, определяемый в соответствии со ст. 249 НК РФ, не превысил 15 000 000 руб. (без учета налога на добавленную стоимость).

Указанная величина подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации за предыдущий календарный год, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись в соответствии с настоящим пунктом ранее. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Коэффициент-дефлятор на 2006 г. равен 1,132 (Приказ Минэкономразвития России от 3 ноября 2005 г. N 284). То есть, чтобы перейти на "упрощенку" с 2007 г., фирме за 9 месяцев 2006 г. нужно было получить доход в размере не более 16 млн 980 тыс. руб. Такая сумма получается при перемножении лимита, равного 15 млн руб., и установленного коэффициента-дефлятора 1,132. Об этом, в частности, сказано в Письме ФНС России от 18 января 2006 г. N ГИ-6-22/30.

Ограничение по видам деятельности или организаций

Для перехода на "упрощенку" организация и предприниматель не должны заниматься следующими видами деятельности:

- банковской, страховой, негосударственным пенсионным обеспечением, игорным бизнесом;
- производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных.

К общераспространенным полезным ископаемым относятся полезные ископаемые, включенные в региональные перечни общераспространенных полезных ископаемых, которые определяются органами государственной власти РФ в сфере регулирования отношений недропользования (Министерством природных ресурсов РФ) совместно с субъектами РФ (ст. 3 Закона РФ от 21.02.1992 N 2395-1 "О недрах").

Не могут быть плательщиками единого налога и организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции.

Также они не должны являться профессиональными участниками рынка ценных бумаг, инвестиционными фондами, ломбардами.

Не имеют права воспользоваться упрощенной системой и нотариусы, занимающиеся частной практикой (пп. 10 п. 3 ст. 346.12 НК РФ). Это же относится и к адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, а также иным формам адвокатских образований.

Федеральным законом от 21 июля 2005 г. N 101-ФЗ п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ дополнен еще двумя подпунктами. С 1 января 2006 г. не вправе применять упрощенную систему налогообложения бюджетные учреждения и иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации.

Ограничение по структуре организации

Организация не вправе применять "упрощенку", если она имеет филиалы и (или) представительства (пп. 1 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Такая формулировка ограничения по структуре организации сначала ставит в тупик. Дело в том, что понятия "филиал" и "представительство" в налоговом законодательстве не используются. Они установлены ст. 55 ГК РФ и применяются исключительно в гражданском законодательстве, согласно которому к филиалам относятся обособленные подразделения, находящиеся вне места нахождения организации и осуществляющие те же функции (в полном объеме или частично), что и головная организация. Обособленные подразделения, которые занимаются исключительно представлением и защитой интересов головной организации, называются представительствами.

Обязательным условием для осуществления деятельности филиала или представительства является указание о нем в учредительных документах создавшего его юридического лица.

Поэтому организация не может применять упрощенную систему налогообложения, если в ее учредительных документах указаны филиалы или представительства.

Заметим, что филиалы и представительства, прежде всего, являются разновидностью обособленных подразделений организации. В ст. 11 НК РФ дано общее понятие обособленных подразделений: "Обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места". Вместе с тем плательщиками единого налога не могут быть только те организации, у которых есть именно филиалы и представительства. Следовательно, организации, имеющие иные обособленные подразделения, вправе перейти на упрощенную систему налогообложения (Письмо Минфина России от 16.09.2004 N 03-03-02-04/1/14).

Подтверждает эту точку зрения и арбитражная практика (см. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 06.05.2003 по делу N А09-585/03-30).

Обратите внимание: согласно пп. 18 п. 3 ст. 346.12 НК РФ иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации, также не могут применять упрощенную систему налогообложения.

Ограничение по структуре уставного капитала

Это условие распространяется только на организации. Доля участия других юридических лиц в уставном капитале организации, предполагающей переход на упрощенную систему налогообложения, не должна превышать 25%. Об этом говорится в пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

Можно сделать вывод, что, если, например, после подачи заявления о переходе на "упрощенку" организация до начала ее применения внесет изменения в учредительные документы и "правило 25%" не будет выполняться, она потеряет право перейти на упрощенную систему налогообложения.

Льготы по соблюдению этого условия имеют организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%. Если хотя бы одно из этих условий не выполняется, организация не вправе перейти на упрощенную систему налогообложения.

Кроме того, данное ограничение не распространяется на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 г. N 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации", а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом.

Минфин России в своем Письме от 29.08.2003 N 04-02-05/7/1 высказал мнение, что пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ говорит об участии в капитале налогоплательщиков только организаций, но не государства или муниципального образования, которые юридическими лицами не являются. Следовательно, даже если доля участия государства или муниципального образования в предприятии превышает 25%, оно все равно может перейти на "упрощенку". По мнению Минфина России, это положение распространяется на все организации, которые имеют долю государственного или муниципального участия, превышающую 25% уставного капитала.

Точку в этом споре поставил Верховный Арбитражный Суд РФ (Решение ВАС РФ от 19.11.2003 по делу N 12358/03). Он решил, что в Налоговом кодексе установлено ограничение на участие в организации только других организаций, а не государства или муниципальных образований. При этом по мнению суда муниципальное образование не может быть признано организацией.

Кроме того, имущество унитарных предприятий является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям). Поэтому к унитарным предприятиям вообще нельзя применить понятие "доля непосредственного участия", следовательно, ограничение по пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ на них не распространяется.

Таким образом, в настоящее время ГУПы и МУПы могут применять упрощенную систему налогообложения при выполнении ими всех остальных условий, предусмотренных ст. 346.12 НК РФ.

Ограничение по численности работников

Ограничение по численности касается как организаций, так и индивидуальных предпринимателей.

Для перехода на "упрощенку" количество работающих в организации или у индивидуального предпринимателя не должно превышать 100 человек (пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Средняя численность работников определяется в соответствии с порядком, установленным Госкомстатом России, по состоянию на 1 октября текущего года.

Это значит, что для расчета средней численности работников предприятия используются данные о списочной численности работников за период с января по сентябрь года, в котором налогоплательщик подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения.

Для этого работодатель ведет ежедневный учет списочной численности работников. Среднесписочная численность работников рассчитывается за определенный отрезок времени (например, за отчетный или налоговый период) на основании списочной численности (с некоторыми исключениями).

При этом в списочную и в среднесписочную численность не включаются внешние совместители и лица, работающие по гражданско-правовым договорам. Соответственно средняя численность складывается из среднесписочной численности работников, средней численности внешних совместителей и средней численности работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

Напомним, что правила расчета численности работников описаны в Постановлении Росстата от 3 ноября 2004 г. N 50.

Ограничение по стоимости имущества

Для того чтобы организация имела право на применение упрощенной системы налогообложения, остаточная стоимость ее основных средств и нематериальных активов не должна превышать 100 млн руб. При этом учитывается только имущество, которое подлежит амортизации и признается амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Обратите внимание! Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется по данным бухгалтерского учета (пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ) на 1-е число месяца, в котором было подано заявление о переходе на "упрощенку".

Ограничение по использованию различных систем налогообложения

Переход на упрощенную систему налогообложения невозможен и в том случае, если налогоплательщик переведен на уплату единого сельскохозяйственного налога в соответствии с гл. 26.1 НК РФ (пп. 13 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Раньше налогоплательщики, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД) в соответствии с гл. 26.3 НК РФ, не могли применять упрощенную систему налогообложения, и налоговики придерживались мнения, что налогоплательщики должны были применять только один специальный режим налогообложения наряду с общей системой налогообложения.

Напомним, что с 2004 г. устанавливающий это правило пп. 12 п. 3 ст. 346.12 НК РФ утратил силу. Поэтому начиная с 2004 г. организации и предприниматели, переведенные на уплату ЕНВД по одному из видов предпринимательской деятельности, могут смело применять упрощенную систему налогообложения в отношении других видов своей деятельности. Среднюю численность работников и остаточную стоимость имущества при этом необходимо определять исходя из всех видов осуществляемой деятельности.

4.1.3. Порядок перечисления налогов налоговыми агентами

Самые распространенные случаи, когда организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на упрощенную систему налогообложения, признаются налоговыми агентами, связаны с перечислением за других налогоплательщиков НДС, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций.

Налог на добавленную стоимость

Согласно ст. 161 НК РФ налоговыми агентами в части исчисления НДС признаются:

1) организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, которые приобретают на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах;

2) арендаторы, арендующие на территории России у органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления федеральное имущество, имущество субъектов РФ и муниципальное имущество;

3) органы, организации и индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять на территории РФ реализацию конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству.

При этом налоговые агенты должны исчислять и уплачивать НДС независимо от того, исполняют они сами обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой этого налога, или нет.

В соответствии с п. 4 ст. 173 НК РФ налоговые агенты обязаны исчислять и уплачивать НДС в бюджет в полном объеме за счет тех средств, которые подлежат перечислению налогоплательщику или другим лицам, указанным налогоплательщиком.

Расчет сумм НДС, подлежащих удержанию и перечислению в бюджет налоговыми агентами, определяется расчетным методом, при котором сумма НДС определяется как отношение налоговой ставки к налоговой базе, принимаемой за 100 и увеличенной на величину этой ставки, что прямо предусмотрено п. 4 ст. 164 НК РФ.

Статьей 163 НК РФ установлен налоговый период для плательщиков НДС и лиц, исполняющих обязанности налоговых агентов. Для налоговых агентов с ежемесячными (в течение квартала) суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) менее 1 млн руб. (без учета НДС) налоговый период - один квартал, для остальных налоговых агентов - один месяц.

Налоговые агенты должны уплачивать НДС по месту своего нахождения (п. 3 ст. 174 НК РФ). При этом место нахождения для организаций и индивидуальных предпринимателей согласно ст. 11 НК РФ определено как место государственной регистрации.

Обращаем внимание на то, что сумма НДС, уплаченная налоговым агентом, переведенным на "упрощенку", не подлежит вычету, поскольку право на такие вычеты имеют покупатели - налоговые агенты, исполняющие обязанности налогоплательщика в соответствии с гл. 21 НК РФ (п. 3 ст. 171 НК РФ). Как известно, упрощенная система налогообложения не предусматривает уплату НДС (кроме операций ввоза товаров) применяющими ее налогоплательщиками. Также он не подлежит и возмещению, поскольку порядок возмещения налога предусмотрен Налоговым кодексом только для операций по реализации, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов.

Пунктом 4 ст. 24 НК РФ определено, что налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиками. Порядок и срок уплаты налога установлены ст. 174 НК РФ.

Следует обратить внимание, что с 1 января 2004 г. сроки уплаты удержанного налоговым агентом НДС изменились. Федеральным законом от 08.12.2003 N 163-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" были внесены изменения в п. 4 ст. 174 НК РФ, в результате чего к организациям, исполняющим обязанности налоговых агентов, были предъявлены новые требования. Так, в случае реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на налоговом учете в РФ, налоговые агенты уплачивают налог одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам. Причем обслуживающий налогового агента банк не имеет права принять у него платежное поручение на оплату работ (услуг), если он одновременно не представит поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета (если денежных средств на счете достаточно для уплаты всей суммы налога).

Налог должен перечисляться одновременно с перечислением денежных средств иностранному поставщику с последующим представлением декларации. При этом налоговые агенты обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Лица, которые в соответствии со ст. 161 НК РФ исполняют только обязанности налоговых агентов, представляют налоговую декларацию по месту своего учета за налоговый период, установленный п. 2 ст. 163 НК РФ, то есть ежеквартально.

При перечислении НДС в качестве налогового агента в поле 101 платежного поручения следует обязательно указать код "02".

НДС при аренде государственного или муниципального имущества

Согласно п. 3 ст. 161 НК РФ на арендаторов возлагается обязанность исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, соответствующую сумму налога и перечислить ее в бюджет.

Следует отметить, что обязанности налогового агента возникают только у тех лиц, которые арендуют имущество непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления. То есть договор аренды государственного или муниципального имущества должен быть заключен непосредственно с комитетом по управлению имуществом (департаментом недвижимости) либо являться тройственным договором.

Когда в качестве арендодателя выступает организация, у которой государственное или муниципальное имущество, сдаваемое в аренду, находится в хозяйственном ведении или в оперативном управлении, у арендатора обязанности налогового агента не возникают. В этом случае организация-арендодатель должна сама осуществлять расчеты с бюджетом по НДС в общеустановленном порядке.

Налоговая база при аренде государственной (муниципальной) собственности определяется как сумма арендной платы с учетом НДС.

Налоговый кодекс РФ и Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914, не обязывают налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов по НДС, выписывать какие-либо счета-фактуры и регистрировать их в книге покупок и в книге продаж. Статья 169 НК РФ, посвященная счетам-фактурам, предусматривает их обязательное составление непосредственно налогоплательщиком. Более того, буквальное прочтение п. 1 ст. 172 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что вычет сумм НДС, удержанных налоговыми агентами в порядке, предусмотренном ст. 161 НК РФ, и перечисленных ими в бюджет, производится без счетов-фактур на основании любых иных документов, подтверждающих факт удержания и уплаты налога.

Вместе с тем вся система налогового учета по НДС построена на принципе формирования данных книги покупок и книги продаж на основании полученных и выставленных

налогоплательщиком счетов-фактур, а уже данные самих книг служат основанием для заполнения налоговых деклараций по НДС (определения сумм НДС к начислению и вычету). Исходя из этого налоговые органы и после вступления в силу гл. 21 НК РФ придерживаются точки зрения о необходимости составления счетов-фактур и налоговыми агентами. Поэтому во избежание возникновения спорных ситуаций с ними налогоплательщикам, выступающим в роли налоговых агентов, целесообразно выписывать счета-фактуры и отражать удержанные и перечисленные в бюджет суммы НДС в книге продаж. При этом следует руководствоваться Письмами Госналогслужбы России от 23 мая 1997 г. N ПВ-6-03/393 "О счетах-фактурах", от 20 марта 1997 г. N ВЗ-2-03/260 "О применении счетов-фактур при аренде государственного и муниципального имущества" и Письмом МНС России от 10 июня 2002 г. N 03-1-09/1558/16-X194 "О порядке исчисления НДС при аренде земельных участков".

Налогоплательщик, выступающий в роли налогового агента, составляет счет-фактуру на полную сумму выручки, подлежащую перечислению иностранному лицу (на полную сумму арендной платы в соответствии с условиями договора), с выделением суммы налога. При этом на счете-фактуре делается пометка "аренда государственного (муниципального) имущества".

Составленный счет-фактура хранится у налогового агента как плательщика НДС в журнале учета выдаваемых счетов-фактур (как основание для начисления НДС). Он подлежит регистрации у него в книге продаж с пометкой "уплата налога налоговым агентом" в момент фактического перечисления средств иностранному поставщику либо арендодателю. Данный счет-фактура не регистрируется в книге покупок поскольку налоговым вычетом плательщики единого налога воспользоваться не могут.

Приобретение на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика

Согласно п. 1 ст. 161 НК РФ при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах, покупатели этих товаров (работ, услуг) признаются налоговыми агентами. Налоговая база при таких операциях:

- определяется как сумма дохода от реализации товаров, работ, услуг с учетом налога;
- определяется налоговым агентом, при этом налоговыми агентами признаются приобретатели этих товаров, работ и услуг, на которых возлагается обязанность исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых иностранному лицу, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Обращаем внимание на то, что реализация товаров, работ и услуг должна происходить на территории Российской Федерации (то же относится и к аренде государственного (муниципального) имущества).

Порядок оформления счетов-фактур, книг покупок и продаж в данном случае аналогичен порядку, применяемому при аренде государственного и муниципального имущества.

Заметьте: Федеральный закон от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ обязал выступать в качестве налогового агента и тех, кто продает товары на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными выше иностранными лицами.

Однако касается это лишь тех случаев, когда в соответствии с договором посредник участвует в расчетах (п. 5 ст. 161 НК РФ).

НДС при реализации конфискованного и бесхозяйного имущества, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших к государству по праву наследования

При реализации конфискованного и бесхозяйного имущества, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших к государству по праву наследования, налоговыми агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию вышеуказанного имущества. Налоговая база при этом определяется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), устанавливаемой согласно ст. 40 НК РФ, с учетом НДС, акцизов (для подакцизных товаров).

При реализации налоговым агентом вышеуказанных ценностей им выписываются два экземпляра счета-фактуры. Один передается покупателю, а второй подшивается в журнал учета выдаваемых счетов-фактур как основание для начисления НДС. Он подлежит регистрации в книге продаж налогового агента с пометкой "уплата налога налоговым агентом" в момент фактического получения средств от покупателя.

При составлении счетов-фактур на каждом из них делается пометка "реализация конфискованного или бесхозяйного имущества, кладов, скупленных ценностей или ценностей,

перешедших к государству по праву наследования" (указывается конкретный вид из данного перечня).

В книге покупок ни один из счетов-фактур не регистрируется, так как в данном случае налоговые агенты не имеют права на включение в налоговые вычеты сумм налога, уплаченных в бюджет по этим операциям.

Налог на доходы физических лиц

Налогоплательщики, переведенные на упрощенную систему налогообложения, сохраняют действующий порядок исчисления, удержания и перечисления в бюджет налога на доходы физических лиц в случае, если они производят выплату последним доходов, определенных ст. 208 НК РФ. Это правило касается как организаций, так и индивидуальных предпринимателей, производящих выплату доходов физическим лицам. При этом российские организации, индивидуальные предприниматели от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил некоторые доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога (п. 1 ст. 226 НК РФ).

При этом непосредственно налогоплательщиками являются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (ст. 207 НК РФ).

Порядок исчисления и удержания налога на доходы физических лиц налоговыми агентами (в том числе и применяющими упрощенную систему налогообложения) в настоящее время регламентируется гл. 23 НК РФ. Поскольку подавляющее большинство налогоплательщиков достаточно хорошо осведомлено о нем, вряд ли стоит подробно останавливаться на этом вопросе.

Исключение, когда при выплате доходов физическим лицам налог не исчисляется и не уплачивается в бюджет источником выплаты, составляют лишь некоторые случаи, которые указаны в ст. ст. 214.1, 227 и 228 НК РФ.

Налог на прибыль

Для того чтобы определить, в каких случаях по отношению к налогу на прибыль организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог, будут являться налоговыми агентами, каким образом в каждом конкретном случае исчислять налог, какие налоговые ставки применять, в какие сроки перечислять сумму налога в бюджет, необходимо обратиться к гл. 25 НК РФ.

Под определение "налоговый агент" применительно к налогу на прибыль организаций подпадают российские юридические лица (п. 4 ст. 286 НК РФ). Кроме того, хотя это прямо не указано в гл. 25 НК РФ, налоговыми агентами следует признать и индивидуальных предпринимателей, совершающих операции, при которых налог подлежит удержанию у источника выплат. Это следует из общего правила, предусмотренного ст. 24 НК РФ, поскольку в отношении налога на прибыль для указанной категории лиц не предусмотрено освобождение от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Глава 25 НК РФ предусматривает следующие случаи возникновения у налогоплательщика обязанностей налогового агента:

1. Если налогоплательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации. При этом обязанность по определению сумм налога, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению ее в бюджет возлагается на российскую или иностранную организацию, осуществляющую деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (п. 4 ст. 286 НК РФ).

2. Если доход выплачивается налогоплательщиком в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам. Обязанность удержать налог из доходов налогоплательщика и перечислить его в бюджет возлагается на источник доходов (п. 5 ст. 286 НК РФ).

Выплата доходов иностранным налогоплательщикам

В случаях, когда российская организация или индивидуальный предприниматель выплачивает иностранной организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации, доходы, не связанные с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, такие доходы относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом на прибыль у

источника выплаты (п. 1 ст. 309 НК РФ). Организация, удерживающая налог на прибыль, признается налоговым агентом при каждой выплате.

Перечень доходов иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, с которых налоговые агенты обязаны удержать налог, приведен в ст. 309 НК РФ. К ним относятся:

1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российских организаций (ставка налога для выплат в пользу организаций - 15 процентов);

2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации (ставка налога - 20 процентов);

3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов (ставка налога - 0 и 15 процентов в зависимости от вида бумаг, п. 4 ст. 284 НК РФ), а также доходы по иным долговым обязательствам российских организаций (ставка налога - 20 процентов);

4) доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности (ставка - 20 процентов);

5) доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких долей (ставка налога - 24 процента);

6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации (ставка налога - 24 процента);

7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках (ставка налога в части доходов от сдачи в аренду имущества и от лизинговых операций - 20 процентов, в части аренды судов, транспортных средств, контейнеров - 10 процентов);

8) доходы от международных перевозок (ставка налога - 10 процентов);

9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств (ставка налога - 20 процентов);

10) иные аналогичные доходы (ставка налога - 20 процентов).

Пунктом 2 ст. 309 НК РФ предусмотрено, что доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме указанного в пп. 5 и 6 п. 1 ст. 309 НК РФ, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

При удержании налога у источника выплаты по доходам, указанным в упомянутых выше подпунктах, из сумм таких доходов налоговым агентом могут быть вычтены расходы в порядке, предусмотренном ст. ст. 268 и 280 НК РФ. Иностранная организация обязана в этом случае представить агенту документальное подтверждение произведенных расходов. Если эти расходы не признаются расходом для целей налогообложения, с таких доходов налог начисляется по ставке 20 процентов.

Удержание и перечисление сумм налога в федеральный бюджет должны осуществляться налоговым агентом одновременно с выплатой дохода иностранной организации. Уплата налога производится либо в валюте дохода, либо в рублях по курсу Банка России на дату перечисления налога. В случае выплаты дохода в неденежной форме (в том числе в порядке взаимозачета) налоговый агент обязан перечислить налог в исчисленной сумме, уменьшив выплату неденежной составляющей иностранной организации.

Статьей 310 НК РФ предусмотрены случаи, когда налоговый агент не должен удерживать налог из перечисленных выше доходов иностранной организации:

1. Иностранная организация имеет постоянное представительство в Российской Федерации, при этом у налогового агента на руках находится нотариально заверенная копия свидетельства постановки на учет получателя доходов в налоговых органах с датой постановки не ранее чем в предшествующих налоговых периодах.

2. Налог с полученных доходов иностранной организации исчисляется по ставке 0 процентов (определяемых ст. 284 НК РФ).

3. Выплаты доходов производятся в рамках соглашений о разделе продукции. Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах такие выплаты освобождены от удержания налога при перечислении дохода иностранным организациям.

4. Выплаты в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом на территории Российской Федерации при условии представления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного п. 1 ст. 312 НК РФ.

Международными договорами (соглашениями) может быть предусмотрено применение пониженных ставок к некоторым видам доходов иностранной организации. В этом случае при условии предъявления налоговому агенту иностранной организацией подтверждения налоговый агент удерживает налог по соответствующим пониженным ставкам. Такой порядок установлен п. 1 ст. 312 НК РФ.

Выплата дивидендов российским и иностранным организациям

В соответствии с п. 1 ст. 43 НК РФ дивидендами признаются любые доходы, полученные акционерами (участниками) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционерам (участникам) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

Дивиденды выплачиваются коммерческими организациями, как правило, по окончании отчетного года. Акционерные общества, согласно п. 1 ст. 42 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (далее - Закон N 208-ФЗ), вправе по результатам I квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года принимать решения (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям. Согласно принятым решениям общество обязано выплатить объявленные по каждой категории (типу) акций дивиденды.

Решения о выплате (объявлении) дивидендов, в том числе решения о размере дивиденда и форме его выплаты по акциям каждой категории (типа), принимаются общим собранием акционеров. Размер дивидендов не может быть больше рекомендованного советом директоров (наблюдательным советом) общества (п. 3 ст. 42 Закона N 208-ФЗ).

Для распределения дивидендов составляется список лиц, имеющих право получения годовых дивидендов, при этом для составления такого списка номинальный держатель акций представляет данные о лицах, в интересах которых он владеет акциями.

Расшифровка начисленных сумм дивидендов производится по каждому получателю доходов по реестру с указанием полного наименования получателя, его юридического адреса, идентификационного номера налогоплательщика, руководителя организации, контактного телефона, суммы дохода и суммы налога.

При выплате дивидендов акционерное общество выступает налоговым агентом и выплачивает акционерам дивиденды за вычетом налога на прибыль.

Сумма налога на прибыль, удерживаемая налоговым агентом, зависит не только от суммы выплачиваемых дивидендов, но и от того, кто является получателем дохода - российская или иностранная организация. А также и от того, получает ли сама организация доходы от долевого участия в других организациях.

Если организация выплачивает дивиденды российской организации, не получая при этом доходов от долевого участия в других организациях, сумма налога на прибыль, подлежащая удержанию из доходов налогоплательщика - получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом исходя из общей суммы налога, исчисленной в порядке, установленном законом, и доли каждого налогоплательщика в общей сумме дивидендов (п. 2 ст. 275 НК РФ). При этом применяется налоговая ставка 9 процентов.

В случае, когда организация, выплачивающая дивиденды российской организации, сама получает доходы от долевого участия в других организациях, налог, подлежащий удержанию у источника выплаты, согласно п. 3 ст. 275 НК РФ, рассчитывается в следующем порядке:

- вначале из общей суммы дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками), вычитается сумма дивидендов, подлежащих выплате иностранным организациям или физическим лицам (если таковые есть);

- затем определяется разница между исчисленной суммой и суммой дивидендов, полученных самим налоговым агентом за текущий отчетный (налоговый) период.

В случае если полученная разница положительна, к ней применяется ставка 9 процентов.

Пример. Организация начислила дивиденды в размере 100 000 руб., при этом сумма дивидендов, подлежащая выплате иностранной организации, составила 20 000 руб.

Предположим, что акционерное общество в отчетном периоде получило доход от долевого участия в других организациях в размере 50 000 руб.

Расчет суммы налога на прибыль, подлежащего уплате исходя из суммы дивидендов, уплачиваемых российской организации.

1. Дивиденды, подлежащие выплате российской организации:

100 000 руб. - 20 000 руб. = 80 000 руб.

2. Разница между суммой дивидендов, подлежащих выплате российской организации, и суммой дивидендов, полученных от долевого участия в других организациях:

80 000 руб. - 50 000 руб. = 30 000 руб.

3. Сумма налога на прибыль, подлежащего удержанию и уплате в бюджет:

30 000 руб. x 9% : 100% = 2700 руб.

Если среди акционеров (участников) российских организаций есть иностранные юридические лица, которые не состоят на налоговом учете в России, то из сумм выплаченных им дивидендов (доходов) также удерживается налог на прибыль организаций.

В отличие от налоговой базы по доходам, выплачиваемым российским организациям и физическим лицам, которая уменьшается на сумму доходов, полученных от долевого участия в других организациях, налоговая база по доходам, уплачиваемым иностранным организациям и физическим лицам, не уменьшается на сумму полученных дивидендов и равна выплачиваемой сумме.

Аналогичная норма содержится в п. 3 ст. 275 НК РФ, предусматривающей, что в случае, если российская организация - налоговый агент выплачивает дивиденды иностранной организации и (или) физическому лицу, не являющемуся резидентом Российской Федерации, налоговая база налогоплательщика - получателя дивидендов по каждой такой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов и к ней применяется ставка в размере 15 процентов. Следует отметить, что при выплате налоговым агентом дивидендов физическим лицам - нерезидентам Российской Федерации применяется ставка 30 процентов.

По доходам, выплачиваемым как российским, так и иностранным организациям в виде дивидендов, налог удерживается налоговым агентом при выплате дохода и перечисляется в бюджет в течение 10 дней со дня выплаты дохода (п. 4 ст. 287 НК РФ).

Ответственность налоговых агентов

Согласно налоговому законодательству налогоплательщики и налоговые агенты имеют различные обязанности. При сопоставлении их обязанностей можно выделить основной критерий различия в их правовом статусе, который заключается в том, что, в отличие от налогоплательщика, налоговый агент обязан правильно и своевременно определить размер налога, удержать его из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислить его в бюджет, а не уплатить налог, то есть налоговые агенты не являются носителями обязанности уплаты налогов.

Чтобы увидеть разницу между этими двумя понятиями, обратимся к понятию самого налога. Так, в ст. 8 НК РФ четко сказано, что под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Анализируя данное положение, можно сделать вывод, что вне зависимости от способа уплаты налога (непосредственно налогоплательщиком либо через налогового агента) такая уплата должна осуществляться только за счет средств (имущества) налогоплательщика. Следовательно, налогоплательщик, самостоятельно исполняющий свое налоговое обязательство, обязан произвести изъятие части своего собственного имущества, тогда как налоговый агент, исполняя налоговое обязательство за налогоплательщика, обязан произвести изъятие части не собственного имущества, а части "чужого" имущества (налогоплательщика).

Следовательно, различие между понятиями "перечислить" и "уплатить" налог заключается в том, что налоговым агентом при перечислении осуществляется передача в бюджет сумм налога, удержанных из средств налогоплательщика, а уплата предполагает возможность совершения действий по передаче в бюджет сумм налога как из средств налогоплательщика, так и из средств самого налогового агента. При этом законодатель не закрепляет за налоговым агентом обязанности уплатить налог.

В связи с отсутствием у налогового агента обязанности уплатить налог за счет собственных средств возникают два вопроса:

1) каковы последствия для тех организаций (налоговых агентов) которые удержали, но не перечислили налог в бюджет?

2) каковы последствия для тех, которые не удержали и, соответственно, не перечислили налог в бюджет?

Если налоговый агент удержал налог, но не перечислил его в бюджет, то неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей

перечислению в бюджет (ст. 123 НК РФ). Например, такое решение было принято Федеральным арбитражным судом Московского округа в отношении подоходного налога, исчисленного и удержанного с физических лиц (Постановление ФАС Московского округа от 20 августа 2001 г. по делу N КА-А41/4476-01).

Кроме того, в такой ситуации в соответствии со ст. 75 НК РФ на налогового агента возлагается обязанность заплатить пени, поскольку налог в бюджет поступит теперь в более поздние сроки. При этом согласно п. 5 ст. 108 НК РФ привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

Кроме того, в п. 1 ст. 46 НК РФ установлено правило, согласно которому в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогового агента на счетах в банках. Порядок обращения взыскания на денежные средства, находящиеся в кассе, и иное имущество налогового агента регулируется ст. 47 НК РФ. По данному вопросу Пленум ВАС РФ в п. 11 совместного Постановления Пленума ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41 и ВАС РФ N 9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" указал, что при применении п. 1 ст. 46 НК РФ необходимо иметь в виду, что по смыслу данной нормы не перечисленная налоговым агентом - организацией сумма налога, подлежащая удержанию у налогоплательщика, и пеня взыскиваются с налогового агента по правилам взыскания недоимки и пени с налогоплательщика, то есть в бесспорном порядке за исключениями, установленными п. 1 ст. 45 НК РФ.

Таким образом, недоимка и пеня в соответствии со ст. 46 НК РФ взыскиваются с налогового агента в бесспорном порядке, а штраф - в судебном порядке, предусмотренном ст. 104 НК РФ.

Следует отметить, что НК РФ отнес к налоговой ответственности только взыскание штрафа. Что касается взыскания суммы налога, то законодатель квалифицировал его как средство, применяемое государством для исполнения обязанности по уплате налога. Уплата же пени в соответствии с НК РФ является одним из способов обеспечения исполнения налоговых обязательств и не относится к числу мер ответственности за их нарушение, а ее исчисление и уплата (взыскание) призваны компенсировать потери государства от недополучения сумм налогов, подлежащих удержанию у источника выплаты. Вместе с тем способ ее взыскания, аналогичный способу взыскания неударжанного налога, а также общий принцип исчисления независимо от реальных потерь государства, позволяет судить о пене, как о санкции и наказании за неисполнение норм налогового права.

Если налоговый агент не удержал налог и не перечислил его в бюджет, складывается иная ситуация, связанная с тем, что обязанностью налогового агента является перечисление налога, удержанного у налогоплательщика, а не уплата налога за счет собственных средств. Соответственно, в рассматриваемом случае налоговые органы не могут взыскать в принудительном порядке с налогового агента не уплаченные им суммы налога.

Аналогичный вывод был сделан в Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 мая 2001 г. по делу N А26-2046/00-02-02/103. Суть дела состояла в следующем.

Организация при выплате доходов иностранному лицу не удержала и не уплатила в бюджет соответствующую сумму налога на прибыль. Налоговая инспекция посчитала, что в этом случае сумма налога, не удержанная с иностранного юридического лица, подлежит взысканию с источника выплаты дохода, то есть с налогового агента.

Однако суд признал действия налогового органа противоречащими законодательству, поскольку согласно ст. 8 НК РФ суть налога - изъятие части имущества, принадлежащего налогоплательщику, а не третьим лицам. Соответственно, если налоговый агент не удержал и не перечислил налог из дохода налогоплательщика, то неисполненной считается обязанность по уплате налога налогоплательщиком.

Исходя из изложенного, если налоговый агент не удержал налог и не перечислил его в бюджет, то и взыскать его нельзя.

В то же время в силу ст. 123 НК РФ с налогового агента может быть взыскан штраф за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика, в размере 20 процентов. Такая позиция высказана Пленумом ВАС РФ в п. 44 Постановления от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ", который постановил, что взыскание штрафа за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога налоговым агентом производится независимо от того, была ли соответствующая сумма удержана последним у налогоплательщика. Смысл данного указания состоит в том, что ответственность может быть применена не только в случае, когда налоговый агент при фактической выплате дохода налогоплательщику удержал из его средств налог, не перечислив его в бюджет, но и в том случае, когда он по каким-то причинам

не удержал налог из выплаченного налогоплательщику дохода, хотя такая возможность и обязанность у него была.

При этом ВАС РФ указал, что данное правонарушение может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств. Это вытекает из анализа ст. 24 НК РФ, которая возлагает на налогового агента обязанность сообщить в месячный срок в налоговый орган о невозможности удержать суммы налогов и о суммах задолженности иностранного налогоплательщика. Следовательно, если удержание налога невозможно по объективным причинам, например, при выплате доходов в натуральной форме, акциями, продукцией, товарами, услугами, а также при совершении бартерных сделок и зачета взаимных требований, то у налогового агента обязанностей по удержанию и перечислению налогов не возникает, поскольку отсутствуют необходимые денежные средства, подлежащие перечислению в бюджеты (внебюджетные фонды) в качестве налогов.

Это находит подтверждение в п. 10 совместного Постановления Пленума ВС РФ N 41 и Пленума ВАС РФ N 9 от 11 июня 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации", где указано следующее: если доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось, у налогового агента отсутствует обязанность удержания налога с плательщика. В этом случае необходимая информация предоставляется агентом в налоговый орган в порядке, предусмотренном пп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ.

4.2. Как перейти на упрощенную систему налогообложения

Порядок перехода на "упрощенку" является заявительным. Это значит, что для перехода на упрощенную систему налогообложения необходимо представить в налоговые органы Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения <*>. Если вы хотите использовать "упрощенку" начиная с 1 января 2007 г., вам необходимо подать заявление в период с 1 октября по 30 ноября текущего года.

<*> Образец такого заявления см. на с. 289.

4.2.1. Составляем заявление

Форма заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения приведена в Приказе МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495 (форма N 26.2-1).

Напоминаем, что форма заявления носит рекомендательный характер, поэтому предприятия и предприниматели могут ее видоизменять при условии, что в заявлении обязательно будут отражены следующие данные:

- полное название организации или фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя;
- основной государственный номер (ОГРН - для юридических лиц или ОГРНИП - для индивидуальных предпринимателей).

Организациям, созданным после 1 июля 2002 г., и предпринимателям, которые получили свидетельство после 1 января 2004 г., ОГРН был присвоен при государственной регистрации. А предприятиям, зарегистрированным до 1 июля 2004 г., и предпринимателям, зарегистрированным до 1 января 2004 г., эти номера присвоены в процессе их перерегистрации;

- ИНН/КПП для организаций и ИНН для предпринимателей.

Если организация или предприниматель подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения одновременно с документами, необходимыми для государственной регистрации, то ОГРН, ИНН и КПП в заявлении не указываются;

- дата перехода на упрощенную систему налогообложения.

Перейти на упрощенную систему налогообложения можно с начала календарного года, следовательно, по этой строке необходимо указать "1 января" того года, с которого налогоплательщик собираются применять "упрощенку".

Организации и предприниматели, представляющие заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения одновременно с документами для государственной регистрации, должны в этой строке указать не конкретную дату, а вписать "со дня государственной регистрации";

- объект налогообложения, выбранный налогоплательщиком. Это могут быть как доходы, так и доходы, уменьшенные на величину расходов (п. 1 ст. 346.14 НК РФ);

- сумма доходов от реализации товаров, работ, услуг (без учета НДС) за 9 месяцев того года, в котором подается заявление;

- средняя численность сотрудников за 9 месяцев года, в котором организация или предприниматель составляет заявление. Правила расчета численности работников установлены Постановлением Росстата от 3 ноября 2004 г. N 50;

- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, которые числятся на балансе организации на день подачи заявления.

Данные об остаточной стоимости внеоборотных активов нужно взять из соответствующих регистров бухгалтерского учета. Предприниматели по этой строке ставят прочерк.

Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения должен подписать руководитель организации или индивидуальный предприниматель. Подпись заверяется печатью организации или предпринимателя.

Пример. ООО "Прогресс" занимается оптовой торговлей. С 1 января 2006 г. организация планирует перейти на упрощенную систему налогообложения. В качестве объекта налогообложения были выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов.

Доходы ООО "Прогресс" за 9 месяцев 2005 г. составили 4 000 000 руб., в том числе:

- выручка от продажи покупных товаров (строка 010 листа 02 Налоговой декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев 2004 г.) - 3 532 647 руб.;

- прочие доходы (строка 030 листа 02 Налоговой декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев) - 467 353 руб.

Для расчета средней численности работников за период с января по сентябрь бухгалтер использовал среднесписочную численность, рассчитанную за каждый месяц отдельно:

- январь - 10;

- февраль - 10,5;

- март - 11;

- апрель - 11,5;

- май - 12;

- июнь - 13,5;

- июль - 13;

- август - 13;

- сентябрь - 13,5.

Внешних совместителей и сотрудников, выполнявших работы по договорам подряда, в организации не было.

Средняя численность работников за 9 месяцев 2004 г. составила 12 человек $[(10 + 10,5 + 11 + 11,5 + 12 + 13,5 + 13 + 13 + 13,5) : 9 \text{ мес.}]$.

На балансе организации числятся основные средства, первоначальная стоимость которых составляет 200 000 руб. (дебетовое сальдо по счету 01 "Основные средства"). По состоянию на 1 октября сумма начисленной амортизации по этим объектам составила 116 000 руб. (кредитовое сальдо по счету 02 "Амортизация основных средств").

Таким образом, остаточная стоимость основных средств равна 84 000 руб. (200 000 - 116 000).

Заявление о переходе на упрощенную систему было заполнено следующим образом (см. с. 287).

В Инспекцию Федеральной налоговой
службы

№ 15 СВАО г. Москвы

(наименование налогового органа)

ООО "Прогресс"

от -----

(полное наименование

организации, фамилия, имя,

отчество индивидуального

предпринимателя)

юр. адрес: 127322, г. Москва,

(адрес места нахождения
организации,

ул. Милашенкова, д. 26

места жительства
индивидуального предпринимателя)
1027739697893 7715231054

771501001

(ОГРН, ИНН/КПП организации,
ОГРНИП, ИНН индивидуального
предпринимателя)

ЗАЯВЛЕНИЕ

о переходе на упрощенную систему налогообложения

В соответствии с положениями статей 346.12 и 346.13 главы 26.2
ООО "Прогресс"

Налогового кодекса Российской Федерации -----
ОГРН 1027739697893 ИНН 7715231054 КПП 771501001

(полное наименование организации, ОГРН, ИНН/КПП;
фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя,
ОГРНИП, ИНН)

переходит на упрощенную систему налогообложения
1 января 06
с "--" ----- 20-- года.

доходы, уменьшенные
В качестве объекта налогообложения выбраны -----
на величину расходов

(наименование объекта налогообложения в соответствии
со статьей 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации)

Получено доходов от реализации товаров (работ, услуг) за
05
девять месяцев 20-- года (без учета налога на добавленную
3 532 647

стоимость) -----
Три миллиона пятьсот тридцать две тысячи шестьсот сорок семь
----- рублей.

(сумма прописью)

Средняя численность работников за налоговый (отчетный) период
05 12 (Двенадцать)
20-- года составляет ----- человек.

(прописью)

Стоимость амортизируемого имущества, находящегося в
собственности организации на дату подачи настоящего заявления,
84 000 (Восемьдесят четыре тысячи)
составляет ----- рублей.

(сумма прописью)

Участие в соглашениях о разделе продукции
не участвует

Иные условия и ограничения, предусмотренные статьей 346.12
Налогового кодекса Российской Федерации, соблюдены.

Ранее упрощенная система налогообложения, предусмотренная
главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации, применялась в
----- году.

Руководитель организации -----
(Индивидуальный предприниматель) (подпись) (фамилия, инициалы)

04 ноября 05
"___" ----- 20-- года

М.П.

Отметка о регистрации заявления:

"__" _____ 20__ года, входящий номер _____

| | | |
|-----------|---|-------------------------|
| _____ | _____ | _____ |
| (подпись) | (фамилия, инициалы должностного лица налогового органа) | штамп налогового органа |

Организация может представить в налоговые органы заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения лично, через уполномоченного представителя или послать по почте заказным письмом.

Если вы решили передать заявление лично, то датой подачи будет считаться день его поступления в секретариат или в канцелярию инспекции. В случае отправки заявления по почте датой его подачи будет считаться день, указанный на почтовом штемпеле.

После получения заявления налоговики должны решить, может ли организация (предприниматель) применять "упрощенку" или нет. Если решение будет положительным, то налоговики выдадут Уведомление о возможности применения упрощенной системы налогообложения (форма N 26.2-2).

В случае отказа оформляется Уведомление о невозможности применения упрощенной системы налогообложения (форма N 26.2-3).

4.2.2. Можно ли изменить объект налогообложения

До 2006 г. п. 2 ст. 346.14 НК РФ предусматривал, что налогоплательщик не вправе менять объект налогообложения в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения.

Подпункт "а" п. 4 ст. 1 Федерального закона от 21.07.2005 N 101-ФЗ "О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации" внес изменения в п. 2 ст. 346.14 Кодекса, согласно которым объект налогообложения не может изменяться налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения, в течение трех лет с начала применения указанной системы налогообложения.

4.2.3. Как перейти на использование "упрощенки" с момента государственной регистрации

С 1 января 2004 г. процедура государственной регистрации проводится налоговыми органами по принципу "одного окна". Для получения статуса юридического лица или индивидуального предпринимателя необходимо представить в налоговую инспекцию заявление о регистрации и комплект документов.

При создании организации Заявление составляется по форме N 11001, которая утверждена Постановлением Правительства РФ от 19.06.2002 N 439. Порядок оформления Заявления о государственной регистрации приведен в Приказе ФНС России от 01.11.2004 N САЭ-3-09/16@.

К Заявлению необходимо приложить решение о создании организации, учредительные документы, а также квитанцию об оплате госпошлины в размере 2000 руб. (ст. 333.33 НК РФ).

Для регистрации в качестве индивидуального предпринимателя физическое лицо представляет в налоговые органы Заявление о государственной регистрации по форме N 21001, нотариально заверенную копию паспорта и квитанцию об оплате госпошлины в размере 400 руб. (пп. 8 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего тому с которого налогоплательщики переходят на "упрощенку", в налоговый орган по месту своего нахождения заявление. Форма этого заявления утверждена Приказом ФНС России от 19 октября 2002 г. N ВГ-3-22/495. При этом организации в заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения сообщают о размере доходов за девять месяцев текущего

года. Заявление подается в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в соответствующем свидетельстве. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель вправе применять упрощенную систему налогообложения с даты постановки их на учет.

Пример. 20 сентября 2006 г. в налоговые органы было представлено Заявление о государственной регистрации ООО "Лель", комплект документов, необходимых для госрегистрации, а также Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения (см. след. стр.).

В Инспекцию Федеральной налоговой
службы

г. Королева

(наименование налогового органа)
ООО "Лель"

от -----
(полное наименование

организации, фамилия, имя,

отчество индивидуального

предпринимателя)

юр. адрес: 141071, г. Королев,

(адрес места нахождения
организации,
ул. Ленина, д. 10

места жительства
индивидуального предпринимателя)

(ОГРН, ИНН/КПП организации,
ОГРНИП, ИНН индивидуального
предпринимателя)

ЗАЯВЛЕНИЕ

о переходе на упрощенную систему налогообложения

В соответствии с положениями статей 346.12 и 346.13 главы 26.2
ООО "Лель"

Налогового кодекса Российской Федерации -----

(полное наименование организации, ОГРН, ИНН/КПП;
фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя,
ОГРНИП, ИНН)

переходит на упрощенную систему налогообложения
момента создания организации

с ----- .

доходы, уменьшенные
В качестве объекта налогообложения выбраны -----
на величину расходов

(наименование объекта налогообложения в соответствии
со статьей 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации)

Получено доходов от реализации товаров (работ, услуг) за
05
девять месяцев 20-- года (без учета налога на добавленную

стоимость) ----- рублей.

(сумма прописью)

Средняя численность работников за налоговый (отчетный) период
05 _____
20-- года составляет _____ человек.

(прописью)

Стоимость амортизируемого имущества, находящегося в
собственности организации на дату подачи настоящего заявления,
_____ рубль.
составляет _____ рублей.

(сумма прописью)

Участие в соглашениях о разделе продукции

Иные условия и ограничения, предусмотренные статьей 346.12
Налогового кодекса Российской Федерации, соблюдены.

Ранее упрощенная система налогообложения, предусмотренная
главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации, применялась в
_____ году.

Генеральный директор ООО "Лель" _____ Петров _____ Петров А.И.
(подпись) (фамилия, инициалы)

20 сентября 05
"__" _____ 20-- года

М.П.

Отметка о регистрации заявления:

"__" _____ 20__ года

(подпись)

(фамилия, инициалы
должностного лица
налогового органа)

штамп налогового органа

В течение месяца налоговики рассматривают заявление и выносят решение о возможности или невозможности применения упрощенной системы налогообложения. О своем решении они уведомят заявителя письменно. Для этого Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495 предусмотрены формы N N 26.2-2 и 26.2-3.

Если заявитель опоздает с подачей Заявления о переходе на "упрощенку", то применять этот налоговый режим организация (предприниматель) сможет только с начала календарного года.

И в заключение добавим, что после того, как налогоплательщик перешел на упрощенную систему налогообложения, добровольно вернуться на прежний режим налогообложения он не сможет до конца года.

4.3. Выбираем объект налогообложения

Организации (предпринимателю), чтобы перейти на "упрощенку", нужно выбрать объект налогообложения и указать его в Заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения.

Главой 26.2 НК РФ предусмотрены два объекта налогообложения:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на сумму расходов.

В первом случае ставка единого налога составляет 6% (п. 1 ст. 346.20 НК РФ). При этом расходы налогоплательщика, осуществленные в течение налогового периода, не учитываются при расчете единого налога.

В то же время сумма единого налога может быть уменьшена на величину страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, перечисленных в ПФР (п. 3 ст. 346.21 НК РФ). А также на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных за счет собственных средств

организации или предпринимателя. Общая сумма пенсионных взносов и больничных, которые можно взять в расчет единого налога, не должна составлять более 50 процентов исчисленного налога.

Для налогоплательщиков, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уплата минимального налога и перенос убытков на будущее не предусмотрены.

Что касается другого объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов, то налоговая ставка по нему составляет 15% (п. 2 ст. 346.20 НК РФ).

При расчете налоговой базы в этом случае величина доходов уменьшается на сумму произведенных и оплаченных расходов, в том числе на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование, а также на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных организацией или предпринимателем за счет собственных средств (п. 2 ст. 346.18 НК РФ).

Учтите, что ст. 346.16 НК РФ предусмотрен закрытый перечень расходов при использовании объекта налогообложения "доходы минус расходы". Поэтому далеко не все свои расходы налогоплательщик сможет учесть при расчете единого налога.

Если по итогам работы за год сумма единого налога оказалась меньше, чем величина минимального налога, то организации (предпринимателю) придется заплатить в бюджет минимальный налог (п. 6 ст. 346.18 НК РФ).

Минимальный налог составляет 1% от суммы доходов налогоплательщика.

По итогам налогового периода расходы могут превысить доходы. В следующих налоговых периодах налогоплательщик, выбравший в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, имеет право уменьшить налоговую базу (доходы минус расходы) на величину убытка, полученного в результате применения упрощенной системы налогообложения (п. 7 ст. 346.18 НК РФ). Правда, сумма убытка не должна уменьшать налоговую базу более чем на 30%. Остальная часть незначенного убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды в пределах 10 лет.

Как видите, у каждого объекта налогообложения есть свои плюсы и свои минусы. Так какой же объект налогообложения выбрать?

Если организация (предприниматель) собирается работать без прибыли, убыточно, то ей нужно выбрать "доходы минус расходы" в качестве объекта налогообложения.

Если же организация нацелена на получение прибыли от своей коммерческой деятельности, то ей следует произвести некоторые расчеты, чтобы определить наиболее выгодный объект налогообложения.

Мы хотим предложить вам схему, следуя которой можно определить, какой объект налогообложения больше подходит именно вашей организации (предпринимателю).

Шаг первый.

Выбор объекта налогообложения в первую очередь зависит от величины расходов, которые налогоплательщик может учесть при расчете единого налога.

Для иллюстрации наших рассуждений используем график 1. По вертикальной оси графика отложена доля расходов в составе доходов налогоплательщика (ДР), а по горизонтали - доля единого налога в составе доходов (ДЕН).

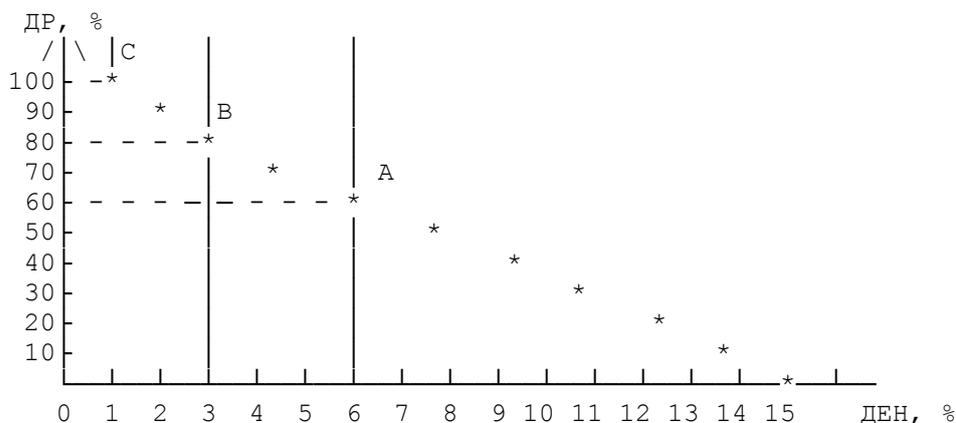


График 1

Рассмотрим сначала вариант, когда организация выбирает в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на сумму расходов. В этом случае сумма единого налога зависит только от доли расходов в общей сумме доходов.

Предположим, что расходы налогоплательщика равны доходам. В этом случае доля расходов в составе доходов составляет 100%:

$$ДР = \text{Расходы} : \text{Доходы} \times 100\% = 100\%.$$

Несмотря на то, что разница между доходами и расходами в этом случае равна 0, прибыли нет, налогоплательщику придется заплатить минимальный налог, который составляет 1% от суммы доходов.

Сумма минимального налога будет равна сумме единого налога в том случае, когда доля расходов (ДР) составляет 93,33%:

$$ДЕН = (100\% - 93,33\%) \times 15\% : 100 = 1\%.$$

С уменьшением ДР сумма единого налога будет также уменьшаться.

В том случае, если у организации (предпринимателя) не будет никаких расходов (ДР = 0%), которые бы он смог учесть при расчете единого налога, единый налог составит 15% от суммы полученного дохода (ДЕН = 15%).

Зависимость единого налога от доли расходов в составе доходов представлена на графике 1 линией точечного пунктира.

Теперь рассмотрим другой объект налогообложения - доходы. В этом случае сумма единого налога не зависит от величины расходов и составляет 6% от суммы доходов при любой величине ДР.

На графике 1 - это сплошная черная линия (ДЕН = 6%).

Она пересекается с линией точечного пунктира в точке А, где ДР = 60%, а ДЕН = 6%. Это означает следующее. В том случае, если доля расходов в составе доходов (ДР) налогоплательщика составляет 60%, ему совершенно все равно, какой выбрать объект налогообложения, так как сумма единого налога все равно будет одинаковой - 6% от величины полученных доходов (ДЕН).

Если ДР у налогоплательщика меньше 60% (вправо от синей линии), то ему целесообразно выбирать в качестве объекта налогообложения доходы. Дело в том, что при таком соотношении доходов и расходов доля единого налога (ДЕН), рассчитанного на основании разницы между доходами и расходами, будет увеличиваться с 6% до 15%.

Например, если доля расходов (ДР) равна 30%, то единый налог будет составлять 10,5% в составе доходов (ДЕН), а в случае, если ДР = 20%, то ДЕН - 12%.

В то же время единый налог, рассчитанный с доходов, составляет всего 6%.

Пример. Организация решила перейти на упрощенную систему налогообложения. Для того чтобы выбрать объект налогообложения, бухгалтер проанализировал показатели деятельности организации за год.

Доходы за этот период составили 400 000 руб.

Расходы, которые были осуществлены и оплачены за этот период, бухгалтер разделил на две группы. В первую из них вошли расходы, упомянутые в ст. 346.16 НК РФ, а во вторую - те, которые не включены в эту статью.

Кроме того, бухгалтер учел расходы, связанные с приобретением основных средств, пересчитал НДС и т.д.

В результате величина расходов, на сумму которых можно уменьшить величину доходов, составила 200 000 руб.

Доля расходов в составе доходов составляет 50%:

$$ДР = 200\ 000 \text{ руб.} : 400\ 000 \text{ руб.} \times 100 = 50\%.$$

Так как ДР меньше 60%, организации лучше выбрать в качестве объекта налогообложения доходы.

Проверим. Если бы организация платила единый налог с доходов, то сумма налога составила 24 000 руб. (400 000 руб. x 6%). При выборе объекта налогообложения доходов, уменьшенных на расходы, сумма единого налога была бы равна 30 000 руб. ((400 000 руб. - 200 000 руб.) x 15%).

В том случае, если ДР больше 60%, однозначного ответа на вопрос, какой следует выбрать объект налогообложения, дать нельзя. Сначала необходимо рассмотреть влияние пенсионных взносов на сумму единого налога при использовании в качестве налогообложения доходов организации (предпринимателя).

Для этого сделаем еще один шаг.

Шаг второй.

Сумма единого налога, которую уплачивают налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, может быть уменьшена на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50%. Иными словами, величина единого налога может уменьшиться с 6 до 3% от общей суммы дохода.

На графике 1 этот предел обозначен линейным пунктиром (---) (ДЕН = 3%).

Линейный пунктир пересекается с линией точечного пунктира в точке В, где ДР = 80%, а ДЕН = 3%. Это значит, что для организации (предпринимателя) не имеет значения, какой объект налогообложения выбирать в том случае, если:

- доля расходов в составе доходов составляет 80%;
- сумма пенсионных взносов равна или больше половины суммы единого налога.

При одновременном выполнении условий сумма единого налога составит 3% от величины доходов независимо от выбранного объекта налогообложения.

Пример. Предположим, что доходы организации за год составляют 3 000 000 руб., а расходы - 2 400 000 руб. Таким образом, доля расходов в составе доходов равна 80%:

$$ДР = 3\,000\,000 \text{ руб.} : 2\,400\,000 \text{ руб.} \times 100 = 80\%.$$

Если организация выберет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, то сумма единого налога составит 90 000 руб. [(3 000 000 руб. - 2 400 000 руб.) x 15%].

Если организация выберет в качестве объекта налогообложения доходы, то сумма единого налога составит 180 000 руб. (3 000 000 руб. x 6%). Однако в этом случае можно уменьшить единый налог на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование, но не более, чем на 90 000 руб. (180 000 руб. x 50%).

Таким образом, если сумма пенсионных взносов, уплаченных организацией за аналогичный период, составит не менее 90 000 руб., то сумма единого налога будет одинаковой при любом варианте выбора объекта налогообложения.

На отрезке АВ (график 1), когда ДР находится в пределах от 60 до 80%, выбор объекта налогообложения зависит от величины взносов на обязательное пенсионное страхование. В свою очередь величина взносов в ПФР зависит от суммы выплат физическим лицам по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам.

В точке А выплаты физическим лицам равны 0. Необходимо определить, какую долю в составе доходов составляют выплаты физическим лицам.

Как правило, сумма пенсионных взносов составляет 14% от величины выплат физическим лицам. В точке В взносы на обязательное пенсионное страхование уменьшают единый налог наполовину, то есть на 3%.

Следовательно, в точке В сумма выплат физическим лицам равна 21,429% от величины полученных доходов (3% : 14% x 100).

Таким образом, мы выяснили, что при использовании доходов в качестве объекта налогообложения сумма единого налога зависит от доли выплат физическим лицам, на которые начисляются взносы в ПФР, в общей сумме доходов.

Чтобы подробнее рассмотреть эту зависимость, мы построим график 2 (см. стр. 298), с помощью которого можно определить, какой объект налогообложения необходимо выбрать при том или ином соотношении доли расходов и доли выплат физическим лицам, на которые начисляются взносы в ПФР.

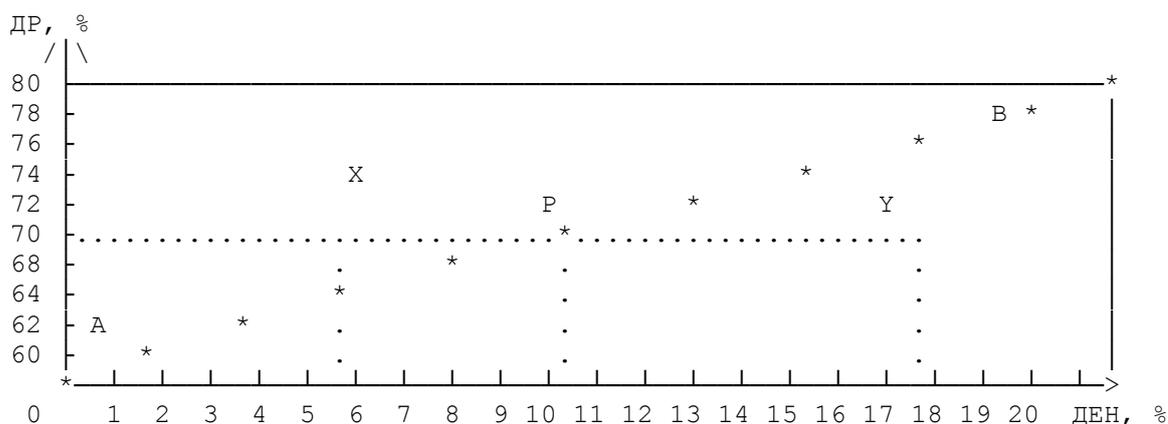


График 2

На вертикальной оси графика 2 отражена доля расходов в составе доходов (ДР) налогоплательщика, составляющая от 60 до 80%, а по горизонтальной оси - доля выплат физическим лицам (ДВ), на которые начисляются взносы на обязательное пенсионное страхование, от 0 до 21,429%.

Отрезок АВ показывает те значения ДР и ДВ, при которых налогоплательщик может выбирать любой объект налогообложения - сумма единого налога будет одинаковой в обоих случаях.

Пример. Предположим, что доходы организации составляют 622 223 руб., а расходы - 435 556 руб. Следовательно, доля расходов в составе доходов составляет 70%:

$$ДР = 435\,556 \text{ руб.} : 622\,223 \text{ руб.} \times 100 = 70\%.$$

Сумма выплат физическим лицам за этот период составила 66 667 руб. или 10,714% в составе доходов:

$$ДВ = 66\,667 \text{ руб.} : 622\,223 \text{ руб.} \times 100 = 10,714\%.$$

Отметим на графике эту точку - точку Р (по вертикали - 70%, по горизонтали - 10,714%).

Она лежит на отрезке АВ. Следовательно, организация может выбрать любой объект налогообложения.

Проведем проверку. Если в качестве объекта налогообложения организация выберет "доходы минус расходы", то сумма единого налога составит 28 000 руб. $[(622\,223 \text{ руб.} - 435\,556 \text{ руб.}) \times 15\%]$. При выборе другого объекта налогообложения сумма единого налога будет такой же: $622\,223 \text{ руб.} \times 6\% - (66\,667 \text{ руб.} \times 14\%) = 28\,000 \text{ руб.}$

Отрезок АВ делит плоскость нашего рисунка на две зоны - Х и У.

Если точка пересечения значения ДР и значения ДВ окажется выше отрезка АВ (в зоне Х), то в качестве объекта налогообложения необходимо выбрать доходы, уменьшенные на величину расходов.

Пример. Используем условия предыдущего примера (ДР = 70%). Только на этот раз сумма выплат физическим лицам будет равна 35 000 руб.

Рассчитаем долю этих выплат в составе доходов:

$$ДВ = 35\,000 \text{ руб.} : 622\,223 \text{ руб.} \times 100 = 5,625\%.$$

Точка пересечения (по вертикали - 70%, по горизонтали - 5,625%) находится выше отрезка АВ в зоне Х. Следовательно, организации следует выбрать в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Проведем проверку. Если в качестве объекта налогообложения организация выберет "доходы минус расходы", то сумма единого налога составит 28 000 руб. $[(622\,223 \text{ руб.} - 435\,556 \text{ руб.}) \times 15\%]$. При выборе другого объекта налогообложения сумма единого налога будет равна 32 433 руб. $[622\,223 \text{ руб.} \times 6\% - (35\,000 \text{ руб.} \times 14\%)]$.

Если точка пересечения окажется ниже отрезка АВ (в зоне У), то объектом налогообложения лучше выбрать доходы.

Пример. Используем условия предыдущего примера (ДР = 70%). Только на этот раз сумма выплат физическим лицам будет равна 110 000 руб.

Рассчитаем долю выплат в составе доходов:

$$ДВ = 110\,000 \text{ руб.} : 622\,223 \text{ руб.} \times 100 = 17,679\%.$$

Точка пересечения (по вертикали - 70%, по горизонтали - 17,679%) находится ниже отрезка АВ в зоне У. Следовательно, организации следует выбрать в качестве объекта налогообложения доходы.

Проведем проверку. Если в качестве объекта налогообложения организация выберет "доходы минус расходы", то сумма единого налога составит 28 000 руб. $[(622\,223 \text{ руб.} - 435\,556 \text{ руб.}) \times 15\%]$.

При выборе другого объекта налогообложения сумма единого налога будет равна 21 933 руб. $[622\,223 \text{ руб.} \times 6\% - (110\,000 \text{ руб.} \times 14\%)]$.

Организации и предприниматели, которые уплачивают единый налог по ставке 6%, могут уменьшить его сумму на величину выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. Правда, это возможно только при условии, что указанные пособия выплачиваются за счет собственных средств организации или предпринимателя, а не за счет средств фонда социального страхования.

При этом уменьшать сумму единого налога можно хоть до нуля, ведь никаких ограничений в Налоговом кодексе нет.

Следовательно, те налогоплательщики, которые берут на работу только исключительно здоровых сотрудников и не собираются оплачивать им дни болезни за свой счет, могут сразу сделать окончательный выбор объекта налогообложения. Для этого рекомендуем воспользоваться таблицей 1.

| Доля расходов в составе доходов (ДР) | Соотношение доли расходов (ДР) и доли выплат физическим лицам, на которые начисляются взносы в ПФР (ДВ) | Объект налогообложения |
|--------------------------------------|---|---------------------------------------|
| Менее 60% | - | Доходы |
| От 60 до 80% | Точка пересечения лежит ниже отрезка АВ по графику 2 на стр. 298 (в зоне Y) | Доходы, уменьшенные на сумму расходов |
| | Точка пересечения лежит выше отрезка АВ по графику 2 на стр. 298 (в зоне X) | |
| Свыше 80% | - | |

Всем остальным организациям и предпринимателям стоит сделать еще один шаг.

Шаг третий.

Он заключается в том, чтобы на основании данных за предыдущие годы, сложившейся ситуации и условий трудовых договоров попытаться рассчитать сумму пособий по временной нетрудоспособности, которую организации придется выплатить за год своим работникам. Определить эту цифру очень сложно. Заболеет или не заболеет сотрудник - одному Богу известно.

Можно установить максимальную и минимальную сумму больничных, которую организации, возможно, придется выплатить за свой счет. Исходя из этих двух показателей и следует определять, какой объект налогообложения для организации наиболее выгоден.

Предположим, что организация выберет в качестве объекта налогообложения доходы. Сумма единого налога составит 6% от общей суммы дохода.

Следовательно, если сумма выплат пособий по временной нетрудоспособности и взносов на обязательное пенсионное страхование будет превышать 6% от величины доходов, то организации ничего не придется платить в бюджет. Иными словами, величина единого налога при использовании доходов в качестве объекта налогообложения зависит от доли взносов в ПФР и пособий по временной нетрудоспособности, которые организация выплачивает за счет собственных средств, в составе доходов.

Поэтому для того, чтобы решить, какой из двух объектов налогообложения лучше, мы построим график 3.

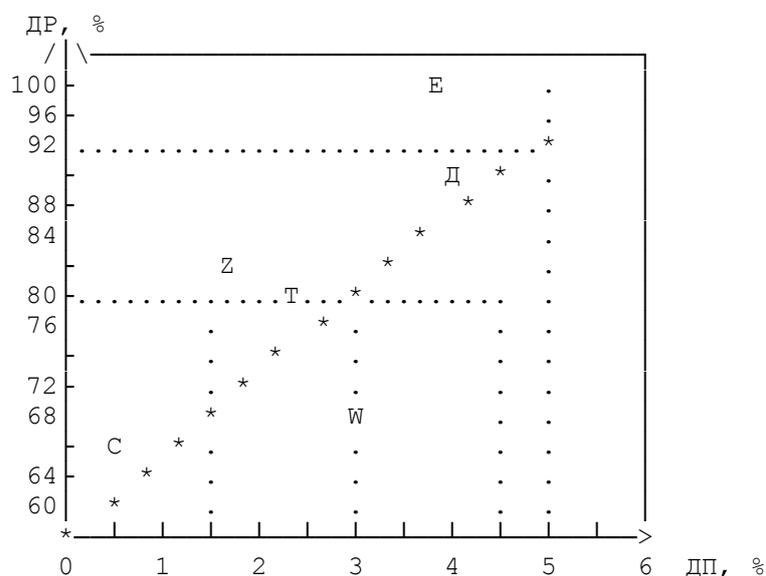


График 3

На вертикальной оси графика мы отложим показатели доли расходов в составе доходов (ДР) налогоплательщика от 60 до 100%, а на горизонтальной оси - показатели доли взносов в ПФР и пособий по временной нетрудоспособности (ДП) от 0 до 6%. Ломаная линия СДЕ делит плоскость графика на две зоны - Z и W.

Если точка пересечения значения ДР и значения ДП окажется выше отрезка СДЕ (в зоне W), то в качестве объекта налогообложения необходимо выбрать доходы, уменьшенные на величину расходов.

Пример. Предположим, что доходы организации составляют 800 000 руб., а расходы - 640 000 руб. Следовательно, доля расходов в составе доходов составляет 80%:

$$ДР = 640\ 000\ \text{руб.} : 800\ 000\ \text{руб.} \times 100 = 80\%.$$

Сумма взносов в ПФР и пособий за этот период составила 24 000 руб. Рассчитаем долю пенсионных взносов и пособий по временной нетрудоспособности в составе доходов:

$$ДП = 24\ 000\ \text{руб.} : 800\ 000\ \text{руб.} \times 100 = 3\%.$$

Отметим на графике эту точку - точку Т (по вертикали - 80%, по горизонтали - 3%). Она лежит на линии СДЕ. Следовательно, организация может выбрать любой объект налогообложения.

Проведем проверку. Если в качестве объекта налогообложения организация выберет "доходы минус расходы", то сумма единого налога составит 24 000 руб. $[(800\ 000\ \text{руб.} - 640\ 000\ \text{руб.}) \times 15\%]$. При выборе другого объекта налогообложения сумма единого налога будет такой же: $800\ 000\ \text{руб.} \times 6\% - 24\ 000\ \text{руб.} = 24\ 000\ \text{руб.}$

Если точка пересечения окажется выше линии СДЕ (в зоне Z), то в качестве объекта налогообложения необходимо выбрать доходы, уменьшенные на величину расходов.

Пример. Используем условия предыдущего примера (ДР = 80%). Только на этот раз сумма взносов в ПФР и пособий будет равна 12 000 руб. Доля пенсионных взносов и пособий в общей сумме доходов составит:

$$ДП = 12\ 000\ \text{руб.} : 800\ 000\ \text{руб.} \times 100 = 1,5\%.$$

Точка пересечения (по вертикали - 80%, по горизонтали - 1,5%) находится выше линии СДЕ в зоне Z. Следовательно, организации следует выбрать в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Проведем проверку. Если в качестве объекта налогообложения организация выберет "доходы минус расходы", то сумма единого налога составит 24 000 руб. $[(800\ 000\ \text{руб.} - 640\ 000\ \text{руб.}) \times 15\%]$. При выборе другого объекта налогообложения сумма единого налога будет равна 36 000 руб. $(800\ 000\ \text{руб.} \times 6\% - 12\ 000\ \text{руб.})$.

Если точка пересечения окажется ниже линии СДЕ (в зоне W), то объектом налогообложения должны стать доходы.

Пример. Используем условия предыдущего примера (ДР = 80%). Сумма взносов в ПФР и пособий будет равна 36 000 руб. Рассчитаем долю пенсионных взносов и пособий по временной нетрудоспособности в составе доходов:

$$ДП = 36\ 000\ \text{руб.} : 800\ 000\ \text{руб.} \times 100 = 4,5\%.$$

Точка пересечения (по вертикали - 80%, по горизонтали - 4,5%) находится ниже линии СДЕ в зоне W. Следовательно, организации следует выбрать в качестве объекта налогообложения доходы.

Проведем проверку. Если в качестве объекта налогообложения организация выберет "доходы минус расходы", то сумма единого налога составит 24 000 руб. $[(800\ 000\ \text{руб.} - 640\ 000\ \text{руб.}) \times 15\%]$. При выборе другого объекта налогообложения сумма единого налога будет равна 12 000 руб. $(800\ 000\ \text{руб.} \times 6\% - 36\ 000\ \text{руб.})$.

На основании произведенных расчетов налогоплательщик может окончательно выбрать свой объект налогообложения. Для этого мы советуем воспользоваться таблицей 2.

Таблица 2

| Доля расходов в составе доходов (ДР) | Соотношение доли расходов (ДР) и доли взносов в ПФР и пособий по временной нетрудоспособности (ДП) | Объект налогообложения |
|--------------------------------------|--|------------------------|
| Менее 60% | - | Доходы |
| Свыше 60% | Точка пересечения лежит ниже или правее линии СДЕ по графику 3 (в зоне W) | |

| | |
|--|---------------------------------------|
| Точка пересечения лежит выше или левее линии СДЕ по графику (в зоне Z) | Доходы, уменьшенные на сумму расходов |
|--|---------------------------------------|

4.4. Как платить налоги при переходе на "упрощенку"

Итак, вы уже приняли решение о переходе на упрощенную систему налогообложения и представили соответствующее Заявление в налоговые органы. Что делать дальше?

Прежде всего, необходимо обратить внимание на расчет налогов за 2005 г.

4.4.1. Налог на имущество и ЕСН

По налогу на имущество и ЕСН у организаций, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, никаких проблем не возникает. Последние начисления по этим налогам производятся в последний день применения общего режима налогообложения, то есть 31 декабря 2006 г., если вы переходите на "упрощенку" с 1 января 2007 г. Суммы налога на имущество и ЕСН включаются в состав расходов при расчете налога на прибыль за 2006 г. До 30 марта 2007 г. организация должна в последний раз представить декларации по этим налогам в налоговые органы.

Обратите внимание! Несмотря на то, что перечислять в бюджет суммы этих налогов организация будет уже после перехода на "упрощенку", включать указанные суммы в расходы при расчете единого налога не нужно.

Пример. ООО "Свирель" перешло на использование упрощенной системы налогообложения с 1 января 2006 г.

В I квартале 2005 г. организация осуществила следующие платежи:

- 20 января - НДС за IV квартал и ЕСН за декабрь 2005 г.;
- 28 марта - налог на прибыль и налог на имущество за IV квартал 2005 г.

Предположим, что ООО "Свирель" выбрало в качестве объекта налогообложения доходы. В этом случае суммы налогов, уплаченных в бюджет, не отражаются в Книге учета доходов и расходов.

Если в качестве объекта налогообложения организация использует доходы, уменьшенные на сумму расходов, то суммы уплаченных налогов бухгалтер отразит только в графе 6 разд. 1 Книги учета доходов и расходов.

Форма Книги учета доходов и расходов и порядок ее заполнения установлен Приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н <*>.

<*> Подробнее о Книге учета доходов и расходов читайте в разд. 4.6 на с. 340.

подавляющее большинство вопросов у организаций и индивидуальных предпринимателей связано с теми операциями, которые начались в период применения общего режима налогообложения, а закончатся уже после перехода на упрощенную систему налогообложения.

Больше всего проблем у тех организаций, которые до использования "упрощенки" платили налог на прибыль по методу начисления.

4.4.2. НДС и налог на прибыль

Глава 26.2 НК РФ установила кассовый метод признания доходов и расходов при расчете единого налога. Это значит, что датой получения дохода признается день поступления средств, а датой признания расходов - день фактической оплаты. Рассмотрим различные ситуации, которые могут возникнуть при исчислении этих налогов.

Авансы полученные

Предположим, что до перехода на "упрощенку" организация получила от покупателя аванс в счет будущей отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг. Если организация была плательщиком НДС, то она обязана была перечислить в бюджет НДС с полученного аванса.

Сумму кредиторской задолженности без учета НДС необходимо включить в налоговую базу по единому налогу на дату перехода на упрощенную систему налогообложения, то есть на 1 января 2007 г. (пп. 1 п. 1 ст. 346.25 НК РФ). Это положение относится ко всем и не зависит от выбранного объекта налогообложения.

Пример. ООО "Гранд" занимается оптовой продажей мебели.

С 1 января 2006 г. организация переходит на упрощенную систему налогообложения. В качестве объекта налогообложения будут использовать доходы, уменьшенные на величину расходов.

25 декабря 2005 г. ООО "Гранд" получило предоплату в счет будущей поставки товаров в размере 295 000 руб., в том числе НДС - 45 000 руб. (платежное поручение N 146 от 23.12.2005).

В бухгалтерском учете организации были сделаны проводки:

Дебет 51 Кредит 62 субсчет "Авансы полученные"

- 295 000 руб. - отражена сумма полученной предоплаты;

Дебет 62 субсчет "Авансы выданные" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 45 000 руб. - отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет с полученной предоплаты.

До конца 2005 г. организация так и не отгрузила покупателю товары. Поэтому на 1 января 2006 г. предоплата в размере 250 000 руб. (295 000 - 45 000) была включена в состав доходов ООО "Гранд".

20 января 2006 г. сумма НДС с аванса была перечислена в бюджет.

В разд. 1 Книги доходов и расходов была сделана следующая запись.

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|-----------------------------------|-----------------------------|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. | П/п N 146 от 23.12.2005 | Аванс, полученный в 2005 г. | - | 250 000 | - | - |

Товары отгружены в счет аванса, полученного до перехода на "упрощенку"

При отгрузке товаров по авансам, полученным до перехода на упрощенную систему налогообложения, организация может выделить НДС в отгрузочных документах и выставить счет-фактуру с указанием НДС. После окончания отчетного периода, в котором произошла отгрузка, организация может подать в налоговые органы декларацию по НДС.

По строке 020 разд. 2.1 указанной декларации будет показана сумма выручки от реализации товаров и сумма НДС, а по строке 340 - сумма НДС, исчисленного и уплаченного в бюджет с полученного аванса. В результате сумма НДС по авансу будет зачтена в счет уплаты НДС с выручки от реализации. Такая операция не противоречит Налоговому кодексу РФ.

В п. 8 ст. 171 НК РФ говорится о том, что налогоплательщик приобретает право на вычет НДС с аванса, если он исчислил эту сумму. Иными словами, организация должна рассчитать сумму НДС с аванса и указать ее в налоговой декларации. После отгрузки товаров, выполнения работ или оказания услуг, по которым был перечислен аванс, организация может предъявить сумму НДС к налоговому вычету (п. 6 ст. 172 НК РФ).

Пример. Используем условия предыдущего примера.

5 февраля 2006 г. ООО "Гранд" отгрузило покупателю товары на сумму 295 000 руб. (товарно-транспортная накладная N 79 от 05.02.2006). Учетная стоимость товара составила 200 000 руб.

В счете-фактуре была выделена сумма НДС в размере 45 000 руб.

По итогам I квартала 2006 г. организация представила в налоговую инспекцию декларацию по НДС, в которой по строке 020 разд. 2.1 была показана выручка в размере 250 000 руб. и сумма НДС в размере 45 000 руб., а по строке 340 - сумма НДС с полученного ранее аванса - 45 000 руб.

В разд. 1 Книги доходов и расходов была сделана следующая запись.

| Регистрация | Сумма |
|-------------|-------|
|-------------|-------|

| № п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
|-------|-----------------------------------|--|----------------|--|-----------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 45. | № 79 от 05.02.2006 | Отгружен товар в счет ранее полученного аванса | - | - | - | 200 000 |

Организация-поставщик, перешедшая на упрощенную систему налогообложения, может заключить с покупателем дополнительное соглашение к договору купли-продажи. В нем будет указано, что с момента перехода на "упрощенку" организация-поставщик перестает быть плательщиком НДС и поэтому отгрузка товаров должна осуществляться без НДС. В результате этого стоимость товара должна быть изменена в сторону увеличения.

Так как организация-поставщик перестает быть плательщиком НДС, то, по мнению налоговиков, она не может зачесть сумму НДС, рассчитанную и уплаченную в бюджет с аванса.

Пример. Изменим условия предыдущего примера.

5 февраля 2005 г. ООО "Гранд" отгрузило покупателю товары на сумму 295 000 руб. Так как организация не является плательщиком НДС, то в ее обязанности не входит выставление счетов-фактур.

НДС, рассчитанный и уплаченный организацией с суммы полученного аванса, возместить из бюджета нельзя.

Запись в Книге доходов и расходов будет точно такая же, как и в предыдущем примере.

Несмотря на то, что организация по-разному оформляет отгрузку товаров, финансовый результат от этой операции будет одинаковый в обоих случаях. При этом первый вариант гораздо выгоднее для организации-покупателя, так как на основании счета-фактуры, полученного от организации-поставщика, она может сумму "входного" НДС по приобретенным товарам предъявить к налоговому вычету.

Товар отгружен до перехода на "упрощенку",
а оплата получена после этого перехода

Возможна ситуация, когда организация отгрузила товары, выполнила работы или оказала услуги в период применения общего режима налогообложения, а оплата за товары, работы, услуги поступила уже после перехода на применение "упрощенки" (Письмо УМНС России по г. Москве от 11 марта 2005 г. № 19-11/15311).

В этом случае по состоянию на 1 января 2006 г. на балансе организации будет числиться дебиторская задолженность - дебетовое сальдо по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Налог на прибыль, рассчитываемый по методу начисления

Денежные средства, которые поступили после перехода организаций на "упрощенку" в погашение задолженности за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги), не учитываются при расчете единого налога (пп. 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

Пример. ООО "Гранд" уплачивает налог на прибыль по методу начисления.

В декабре 2005 г. ООО "Гранд" отгрузило покупателю партию товаров на сумму 590 000 руб., в том числе НДС - 90 000 руб. (товарно-транспортная накладная № 543 от 28.12.2005). Учетная стоимость товаров составляет 400 000 руб.

Сумма 590 000 руб. была признана в составе доходов при расчете налога на прибыль за декабрь 2005 г.

В январе 2006 г. на расчетный счет ООО "Гранд" поступили денежные средства в оплату товаров, отгруженных до перехода на использование упрощенной системы налогообложения

(платежное поручение N 5 от 10.01.2006). При расчете единого налога эта сумма учитываться не будет.

В разд. 1 Книги учета доходов и расходов была сделана запись.

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|-----------------------------------|--|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. | П/п N 5 от 10.01.2006 | Получена оплата за товары, отгруженные в 2005 г. | - | - | - | - |
| 2. | | | | | | |

Налог на прибыль, рассчитываемый кассовым методом

Если до перехода на "упрощенку" организация использовала кассовый метод расчета налога на прибыль, то полученную выручку необходимо включать в состав доходов при расчете единого налога.

Пример. Изменим условия предыдущего примера.

Предположим, что ООО "Гранд" рассчитывало доходы и расходы в целях налогообложения кассовым методом.

В этом случае выручка от реализации партии мебели не включена в состав доходов за декабрь 2005 г.

Следовательно, ее необходимо учесть при расчете единого налога за I квартал 2006 г. Одновременно в состав расходов включается учетная стоимость отгруженных товаров.

После поступления денежных средств в оплату отгруженных товаров в разд. 1 Книги учета доходов и расходов организации будут сделаны такие записи.

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|-----------------------------------|--|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. | П/п N 5 от 10.01.2006 | Получена оплата за товары, отгруженные в 2005 г. | - | 500 000 | - | - |
| 2. | ТТН N 543 от 28.12.2005 | Отражена учетная стоимость реализованных товаров | - | - | - | 400 000 |

Определение налоговой базы по НДС

Если организация использует при определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость метод "по отгрузке", то после отгрузки товаров она должна перечислить в бюджет соответствующую сумму НДС. Следовательно, сделать это необходимо до перехода на упрощенную систему налогообложения.

Пример. Предположим, что ООО "Гранд" определяет налоговую базу по НДС "по отгрузке".

В бухгалтерском учете организации в декабре 2005 г. были сделаны такие записи:

Дебет 62 Кредит 90/1

- 590 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

Дебет 90/2 Кредит 41

- 400 000 руб. - отражена покупная стоимость отгруженных товаров;

Дебет 90/3 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 90 000 руб. - отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет.

Составляя налоговую декларацию по НДС за декабрь 2005 г., бухгалтер отразил выручку от реализации в размере 500 000 руб., а также сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет в размере 90 000 руб. по строке 020 разд. 2.1.

У организаций, которые определяют налоговую базу по НДС "по оплате", ситуация несколько сложнее. Дело в том, что они обязаны перечислять в бюджет сумму НДС только после того, как получают от покупателей оплату за отгруженные товары, выполненные работы или оказанные услуги.

Покупатели могут расплатиться с организацией после того, как она перешла на упрощенную систему налогообложения и перестала быть плательщиком НДС. Поэтому возникает вопрос: что делать с НДС, полученным от покупателей?

Дело в том, что при отгрузке товаров, выполнении работ и оказании услуг до перехода на упрощенную систему налогообложения организация выставляет счет-фактуру на эти товары, работы, услуги. Покупатель сумму "входного" НДС, указанную в счете-фактуре, предъявит к налоговому вычету после перечисления денег продавцу.

Поэтому, по мнению налоговиков, указанную сумму НДС необходимо перечислить в бюджет (см. Письмо МНС России от 26.05.2003 N 22-1-15/1265-У188). Несмотря на то, что после перехода на упрощенную систему налогообложения организация не будет плательщиком НДС, ей придется составить налоговую декларацию по НДС за те налоговые периоды, в которых возникла обязанность по уплате этого налога в бюджет, и указать в ней сумму поступившей выручки и сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет (строка 020 разд. 2.1).

Напомним, что Закон от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" внес существенную поправку в ст. 167 НК РФ, лишив налогоплательщика прав определять в учетной политике для целей налогообложения по НДС налоговую базу по мере поступления денежных средств.

Начиная с 2006 г. моментом определения налоговой базы независимо от объема выручки от реализации продукции (работ, услуг), если иное не предусмотрено пунктами п. п. 3, 7 - 11, 13 - 15 ст. 167 НК РФ, будет наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Поэтому налоговая база больше не увеличивается на суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг (ст. 162 НК РФ (в ред. Закона N 119-ФЗ)). Если день оплаты наступает раньше, чем день отгрузки, то на день отгрузки также возникает момент определения налоговой базы.

Пример. Предположим, что ООО "Гранд" определяет налоговую базу по НДС "по оплате".

В бухгалтерском учете организации в декабре 2005 г. были сделаны такие записи:

Дебет 62 Кредит 90/1

- 590 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

Дебет 90/2 Кредит 41

- 400 000 руб. - отражена покупная стоимость отгруженных товаров;

Дебет 90/3 Кредит 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС"

- 90 000 руб. - отражена сумма НДС с выручки от реализации товаров.

В январе 2006 г. на расчетный счет организации поступила оплата за отгруженные товары. Бухгалтер составил налоговую декларацию по НДС за январь и указал в ней сумму полученной выручки и сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет.

До 20 февраля 2006 г. ООО "Гранд" перечислило в бюджет НДС в размере 90 000 руб. Эта сумма была отражена в графе 6 разд. 1 Книги учета доходов и расходов. При расчете единого налога сумма уплаченного в бюджет НДС не учитывается.

Как видно из примера, право собственности на отгруженные товары перешло покупателю в момент передачи ему товаров. На практике в договоре может быть указан иной момент перехода права собственности, например после оплаты товара.

НДС по договорам, в которых предусмотрен особый порядок перехода права собственности

В этом случае при поступлении денежных средств платить НДС в бюджет не нужно, так как момент реализации товаров приходится на тот период, когда организация уже использует упрощенную систему налогообложения и не является плательщиком НДС.

При этом всю сумму поступивших денежных средств организация должна включить в состав доходов, учитываемых при расчете единого налога. Одновременно в состав расходов включается учетная стоимость отгруженных товаров.

Заметьте, что в составе оплаты за отгруженный товар организация получает от покупателя и НДС. Сумма НДС указана в счете-фактуре, который организация выставляет в течение пяти календарных дней с момента отгрузки товара (п. 3 ст. 168 НК РФ). В платежных документах НДС выделен отдельной строкой. Как поступить с этим налогом?

Для того чтобы организация имела возможность оставить НДС себе, она должна переделать договор купли-продажи товара, увеличив стоимость товара на сумму НДС, и внести соответствующие изменения в счет-фактуру и платежные документы. Это наиболее выгодный для организации вариант. Но он возможен только в том случае, если покупатель согласится изменить условия договора.

Другой вариант - вернуть НДС покупателю. В этом случае продавец и покупатель должны, наоборот, уменьшить стоимость товаров на сумму НДС. Тогда получается, что произошла переплата, которую продавец должен вернуть.

Пример. Предположим, что в договоре купли-продажи между ООО "Гранд" и покупателем право собственности на товары переходит к покупателю только после оплаты полученных товаров.

При отгрузке товаров в декабре 2005 г. в бухгалтерском учете ООО "Гранд" сделана проводка:

Дебет 45 Кредит 41

- 400 000 руб. - отражена учетная стоимость отгруженных товаров.

В начале 2006 г. были проведены переговоры с покупателем, в результате которых было подписано дополнительное соглашение к договору купли-продажи. В нем было указано, что с 1 января 2006 г. ООО "Гранд" переходит на упрощенную систему налогообложения и с этого момента не является плательщиком НДС. В связи с этим реализация товаров организации производится без НДС. Поэтому стоимость товаров, указанная в договоре, была уменьшена до 500 000 руб., из договора купли-продажи было изъято упоминание об НДС. Кроме того, на отгруженные товары был выставлен новый счет-фактура без указания НДС.

После поступления денежных средств в оплату отгруженных товаров в разд. 1 Книги учета доходов и расходов бухгалтер укажет:

- сумму поступившего дохода в размере 500 000 руб. (графы 4 и 5);

- учетную стоимость реализованных товаров в размере 400 000 руб. (графы 6 и 7).

После перехода на "упрощенку" получены ранее оплаченные товары (работы, услуги)

Суммы авансов, которые организация выдала своим поставщикам и подрядчикам до перехода на упрощенную систему налогообложения, по состоянию на 1 января 2006 г. числятся на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" субсчет "Авансы выданные".

Учесть в составе расходов указанные суммы смогут не все организации, перешедшие на применение упрощенной системы, а только те, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Причем сделать это можно только в тот момент, когда товары, работы, услуги будут использованы в хозяйственной деятельности предприятия, то есть на дату фактического осуществления расхода (пп. 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

Сумму "входного" НДС организация может включить в состав расходов на основании пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Пример. ООО "Гранд" 28 декабря 2005 г. осуществило предварительную оплату аренды офиса за январь 2006 г. в размере 23 600 руб., в том числе НДС - 3600 руб.

В бухгалтерском учете организации была сделана запись:

Дебет 60 субсчет "Авансы выданные" Кредит 51

- 23 600 руб. - перечислена арендная плата за январь 2006 г.
- В январе 2006 г. организация сможет учесть в составе расходов:
- оплату аренды офиса в размере 20 000 руб.;
- сумму НДС, уплаченную в составе арендной платы в размере 3600 руб.

Товары, работы, услуги получены до перехода
на "упрощенку", а оплачены после него

Возможно, что на конец года у организации числится кредиторская задолженность на счете 60 перед поставщиками и подрядчиками за товары, работы, услуги, использованные организацией в период применения общего режима налогообложения. Иными словами, вероятно ситуация, когда предприятие приобрело материалы, товары или оборудование, воспользовалось работами или услугами сторонней организации, но не расплатилось за них.

Если кредиторская задолженность, отраженная на счете 60, будет погашена уже после перехода на упрощенную систему налогообложения, то учитывать ее при расчете единого налога в составе расходов не следует (пп. 5 п. 1 ст. 346.25 НК РФ).

Что касается "входного" НДС по приобретенным, но не оплаченным товарам (работам, услугам), то при общем режиме налогообложения организация не имела права предъявить их к налоговому вычету.

После перехода на "упрощенку" организация может рассчитывать на налоговый вычет по "входному" НДС. Но это возможно только в том случае, если товары (работы, услуги) были использованы при общем режиме налогообложения (см. Письмо Минфина России от 09.03.2004 N 04-03-11/35).

Если же товары (работы, услуги) будут использованы после перехода на упрощенную систему налогообложения, то организация получит право включить сумму "входного" НДС в состав расходов в целях расчета единого налога (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Пример. В декабре 2005 г. ООО "Гранд" приобрело у поставщика три комплекта мягкой мебели, стоимость каждого из которых составила 35 400 руб., в том числе НДС - 5400 руб.

Оплачена мебель была лишь в январе 2006 г. Два комплекта мебели были проданы в декабре 2005 г., а третий - в феврале 2006 г.

В декабре 2005 г. в бухгалтерском учете ООО "Грант" были сделаны записи:

Дебет 41 Кредит 60

- 90 000 руб. ((35 400 руб. - 5400 руб.) x 3 шт.) - отражена покупная стоимость трех комплектов мягкой мебели;

Дебет 19 Кредит 60

- 16 200 руб. (5400 руб. x 3 шт.) - отражена сумма входного НДС;

Дебет 90/2 Кредит 41

- 60 000 руб. (90 000 руб. : 3 шт. x 2 шт.) - списана покупная стоимость мягкой мебели, реализованной в декабре 2005 г.

В январе 2006 г. ООО "Гранд" после погашения задолженности перед поставщиком мягкой мебели может предъявить сумму "входного" НДС в размере 10 800 руб. (5400 руб. x 2 шт.) к налоговому вычету. Эта сумма будет указана в декларации по НДС, которую организация представит в налоговые органы по окончании налогового периода.

В феврале 2006 г. ООО "Гранд" включит в состав расходов стоимость реализованного комплекта мягкой мебели в размере 30 000 руб., а также сумму НДС, которая приходится на этот комплект, в размере 5400 руб.

Восстановление НДС по не использованному имуществу,
приобретенному и оплаченному до перехода на "упрощенку"

Предположим, что организация не успела использовать в своей производственной деятельности товарно-материальные ценности, приобретенные до перехода на "упрощенку". Стоимость этих ценностей можно включить в состав расходов при выполнении следующих условий:

- товарно-материальные ценности оплачены;
- использованы в производственной деятельности предприятия;
- предусмотрены в п. 2 ст. 346.5 НК РФ.

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ организация может возместить "входной" НДС, только если приобретенное имущество будет использовано для деятельности, облагаемой НДС.

Организация, перешедшая на упрощенную систему налогообложения, не является плательщиком НДС. Товары, которые она не успела продать, материалы, которые она не успела использовать, а также прочее имущество, в том числе основные средства и нематериальные

активы, будут использоваться в деятельности, не облагаемой этим налогом. Следовательно, "входной" НДС по приобретенным, но не использованным до перехода на "упрощенку" материалам, товарам, основным средствам, нематериальным активам и т.д. подлежит восстановлению. Об этом сказано в новой редакции ст. 170 НК РФ: при переходе налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Восстанавливать НДС нужно в последний день работы на общем режиме налогообложения, например 31 декабря. Затем его следует отразить в декларации по НДС за последний налоговый период прошедшего года (за декабрь или за IV квартал).

Сумму восстановленного НДС нельзя включать в стоимость имущества. Это связано с тем, что менять первоначальную стоимость объектов бухгалтерского учета можно только в случаях, установленных законодательством. Переход на упрощенную систему налогообложения не является таким случаем. Поэтому сумму восстановленного НДС бухгалтер должен списать на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Пример. По данным бухгалтерского баланса ООО "Гранд", остаточная стоимость основных средств, приобретенных в 2002 г., составляет 300 000 руб. Сумма НДС, уплаченная при покупке основных средств, была предъявлена к налоговому вычету.

В бухгалтерском учете ООО "Гранд" 31 декабря 2004 г. были сделаны такие записи:

Дебет 19/1 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 60 000 руб. (300 000 руб. x 20%) - восстановлена сумма НДС по остаточной стоимости основных средств;

Дебет 91/2 Кредит 19/1

- 60 000 руб. - списана сумма НДС, восстановленного по основным средствам.

Уплата налога на прибыль с базы переходного периода

Предположим, что с начала нового года организация перешла на использование упрощенной системы налогообложения. В то же время она продолжает платить налог на прибыль с базы переходного периода.

В этом случае необходимо ежеквартально составлять налоговую декларацию по налогу на прибыль. Форма и порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 07.02.2006 N 24н.

4.4.3. Дебиторская и кредиторская задолженности, по которым истек срок исковой давности

Вполне возможно, что в учете на момент перехода на упрощенную систему налогообложения в бухгалтерском учете организации числится дебиторская или кредиторская задолженность. Что делать в ситуации, когда после перехода на упрощенную систему срок исковой давности по ней истекает?

Сначала разберемся с кредиторской задолженностью. После того как по ней истечет срок исковой давности, кредитор не сможет востребовать с организации долг даже в судебном порядке. Таким образом, средства, которые необходимо было перечислить кредитору, остаются в распоряжении организации-должника. Следовательно, сумму кредиторской задолженности, которая списывается такой организацией по истечении срока исковой давности, необходимо включить в состав налогооблагаемых доходов.

Списанная кредиторская задолженность является внереализационным доходом организации, следовательно, она облагается единым налогом (п. 18 ст. 250 НК РФ).

А вот учесть в составе расходов суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, нельзя. Дело в том, что закрытый перечень расходов не предусматривает подобного вида расходов (ст. 346.16 НК РФ).

4.4.4. Расходы будущих периодов

На счете 97 "Расходы будущих периодов" отражаются те расходы, которые были осуществлены организацией в текущем отчетном периоде, но относятся к следующим отчетным периодам.

В зависимости от сфер деятельности к расходам будущих периодов относятся следующие виды затрат:

- расходы, связанные с подготовительными работами в сезонных отраслях промышленности, а также расходы на содержание оборудования, машин и механизмов с сезонным характером их использования;

- расходы на подготовку и освоение производства продукции, новых видов серийной или массовой продукции;

- расходы на рекультивацию земель;

- расходы на неравномерно производимые в течение года работы по восстановлению или ремонту основных средств в том случае, если организация не создает соответствующий резерв;

- расходы на перебазирование подразделений организаций, а также машин и оборудования;

- расходы, связанные с организованным набором сотрудников.

На небольших предприятиях в состав расходов будущих периодов включаются, как правило, затраты на приобретение права пользования компьютерными программами, расходы на получение лицензий, расходы на страхование.

Возможно, что у организации на счете 97 "Расходы будущих периодов" отражена сумма расходов, не списанная на дату перехода на упрощенную систему налогообложения. Возникает вопрос: можно ли эти расходы учесть при расчете единого налога?

На наш взгляд, ответ на этот вопрос будет зависеть от даты оплаты этих расходов. Если расходы будущих периодов были оплачены до применения упрощенной системы налогообложения, то учесть их при расчете единого налога нельзя.

Если же расходы будущих периодов организация оплатит уже после перехода на "упрощенку", то она имеет все основания включить указанные затраты в состав расходов. Но это возможно только при условии, что указанные расходы упомянуты в ст. 346.16 НК РФ.

4.5. Как вести учет при упрощенной системе налогообложения

Ведение бухгалтерского и налогового учета в упрощенной системе налогообложения имеет свои особенности для организаций и индивидуальных предпринимателей. Рассмотрим их подробнее.

4.5.1. Учет в организациях

Как известно, организации обязаны вести два вида учета - налоговый и бухгалтерский. Налогоплательщики, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, находятся в более выгодном положении.

Так для налогового учета им не нужно разрабатывать специальные регистры, так как налоговый учет ведется в специальной Книге учета доходов и расходов. Форма Книги учета доходов и расходов утверждена Приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н <*>.

<*> Подробнее об этом читайте в разд. 4.6.

Что касается бухгалтерского учета, то организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, от его ведения освобождаются согласно ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Однако, несмотря на такую привилегию, организациям все же необходимо учитывать основные средства и нематериальные активы по правилам бухгалтерского учета.

Во-первых, для учета основных средств необходимо выполнять требования ПБУ "Учет основных средств" (ПБУ 06/01), утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н и Методических рекомендаций по учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н. Для учета нематериальных активов необходимо выполнять требования ПБУ "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2000), утвержденного Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 91н.

Во-вторых, необходимо составлять первичные документы по учету этих объектов и, наконец, вести бухгалтерские регистры по учету основных средств и нематериальных активов.

Подробно порядок учета основных средств и нематериальных активов рассмотрен в подразделах 4.5.3 и 4.5.4 соответственно.

Однако на практике не все так привлекательно, как предполагали законодатели. В своем Письме от 11.03.2004 N 04-02-05/3/19 "О порядке расчета чистой прибыли организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения" специалисты Минфина России утверждают, что организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, необходимо вести бухгалтерский учет в полном объеме. К счастью, такие рекомендации касаются не всех организаций, а только тех из них, которые выплачивают дивиденды по итогам работы за год.

Напомним, что дивиденды - это та часть прибыли после налогообложения, которая распределяется между акционерами (участниками) предприятия пропорционально их доле в уставном (складочном) капитале (ст. 43 НК РФ). Аналогичным образом дивиденды определяются и в бухгалтерском учете.

По законодательству дивиденды выплачиваются за счет чистой прибыли организации (п. 2 ст. 42 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах"; п. 1 ст. 28 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"). Показатель чистой прибыли формируется в бухгалтерской отчетности организации. На основании бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях акционеры или участники общества утверждают сумму чистой прибыли и принимают решение о ее направлении на выплату дивидендов.

Кроме того, существуют случаи, когда организация не имеет права выплачивать дивиденды. Например, если:

- не полностью оплачен уставный капитал предприятия;
- налицо все признаки банкротства организации;
- стоимость чистых активов фирмы меньше уставного капитала и резервного фонда.

Чистые активы - это балансовая стоимость имущества организации, уменьшенная на сумму его обязательств. Порядок расчета чистых активов утвержден Приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29.01.2003 N 10н/03-6/пз. Правила расчета чистых активов, которые установлены для акционерных обществ, должны применяться и обществами с ограниченной ответственностью.

В соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" организации, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, ограничиваясь лишь учетом основных средств и нематериальных активов.

Следовательно, организации, применяющие упрощенную систему, не составляют бухгалтерской отчетности, в которой была бы указана величина чистой прибыли, полученной за отчетный период. Кроме того, они не могут определить величину своих чистых активов, так как у них нет баланса.

Что же делать в этой ситуации?

Минфин считает, что для расчета чистых активов организации и выплаты дивидендов бухгалтеру необходимо вести бухгалтерский учет в полном объеме. Например, предприятие, которое использует упрощенную систему налогообложения, получило по итогам 2003 г. прибыль. Собственники предприятия решили выплатить дивиденды. Для того чтобы осуществить это решение, сначала нужно восстановить бухгалтерский учет хозяйственных операций за прошедший год, составить все необходимые регистры бухгалтерского учета и сформировать бухгалтерскую отчетность.

Следует напомнить, что при упрощенной системе налогообложения организации все равно обязаны представлять статистическую отчетность и соблюдать Порядок ведения кассовых операций в РФ, утвержденный решением Совета директоров Банка России от 22.09.1993 N 40.

Принимать наличные деньги от населения или от юридических лиц за проданные товары, работы, услуги предприятие (предприниматель), которое использует упрощенную систему налогообложения, может только с применением контрольно-кассовой техники. Это значит, что в момент оплаты товара наличными денежными средствами организация (предприниматель), использующая упрощенную систему налогообложения, должна выдать покупателю кассовый чек, отпечатанный на контрольно-кассовой технике.

4.5.2. Учет у предпринимателей

Предпринимателям, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, не нужно вести Книгу учета доходов и расходов по форме, которая утверждена совместным Приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 N 86н/БГ-3-04/430. Ведь эта Книга нужна предпринимателю только для того, чтобы рассчитать налог на доходы физических лиц. Те предприниматели, которые уплачивают единый налог, от налога на доходы физических лиц освобождены (п. 3 ст. 346.11 и п. 4 ст. 346.26 НК РФ).

Таким образом, предприниматели, работающие на "упрощенке", обязаны вести только Книгу учета доходов и расходов по форме, утвержденной Приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н <*>.

<*> Подробнее об этом читайте в разд. 4.6.

Однако совсем недавно специалисты Минфина пришли к выводу, что таким предпринимателям нужно изучить правила бухгалтерского учета.

Согласно п. 4 ст. 346.13 НК РФ налогоплательщики - организации и предприниматели теряют право на применение упрощенной системы налогообложения, если остаточная стоимость находящихся в их собственности основных средств и нематериальных активов превысила 100 млн

руб. При этом остаточная стоимость указанных внеоборотных активов должна определяться в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете.

По мнению специалистов Минфина России, при расчете остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов нельзя пользоваться Приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 N 86н/БГ-3-04/430. Порядок учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, который утвержден этим Приказом, используется только для расчета налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (п. 2 Порядка).

Следовательно, делают вывод специалисты Минфина России, индивидуальные предприниматели должны вести учет основных средств и нематериальных активов в целях подтверждения права на применение упрощенной системы налогообложения по правилам бухгалтерского учета.

Для этого предпринимателям необходимо ознакомиться с ПБУ 06/01 и ПБУ 14/2000.

По нашему мнению, позиция Минфина России не является бесспорной.

Начнем с того, что ПБУ 06/01 и ПБУ 14/2000 устанавливают правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах и нематериальных активах организаций (п. 1 ПБУ 06/01 и п. 1 ПБУ 14/2000). Под организациями понимаются юридические лица. Следовательно, на предпринимателей порядок учета этих внеоборотных активов не распространяется, даже если они применяют упрощенную систему налогообложения.

Кроме того, Закон "О бухгалтерском учете", который обязывает организации вести бухгалтерский учет, на предпринимателей не распространяется (ст. 1 Закона N 129-ФЗ).

Получается, что нет никаких оснований требовать от предпринимателей ведения бухгалтерского учета, в том числе в отношении основных средств и нематериальных активов.

Следовательно, в п. 4 ст. 346.13 НК РФ имеется ошибка. Определять остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов в соответствии с законодательством по бухгалтерскому учету должны не все налогоплательщики, а только организации. Ведь законодательство по бухгалтерскому учету распространяется только на них.

Кроме того, в пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ сказано следующее. Если остаточная стоимость ОС и НМА, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превышает 100 млн руб., использовать упрощенную систему налогообложения не могут только организации. Это для них установлен максимальный предел остаточной стоимости внеоборотных активов. Для индивидуальных предпринимателей такого ограничения нет. Это означает, что они могут перейти на "упрощенку", даже если остаточная стоимость их активов превышает указанный предел.

Таким образом, несмотря на уверения Минфина России, на наш взгляд, вести учет основных средств и нематериальных активов по правилам бухгалтерского учета предпринимателю не нужно.

4.5.3. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств

Поскольку порядок бухгалтерского и порядок налогового учета основных средств не совпадают, мы рассмотрим их поочередно.

Бухгалтерский учет основных средств

Как уже было сказано выше, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождаются от ведения бухгалтерского учета (ст. 4 Федерального закона "О бухгалтерском учете"). Это положение не касается основных средств, бухгалтерский учет которых ведется непрерывно: до перехода на упрощенную систему налогообложения, в период применения "упрощенки", после возврата на общий режим налогообложения.

Правила бухгалтерского учета основных средств предусматривают:

- выполнение требований ПБУ 6/01;
- составление первичных учетных документов по основным средствам;
- ведение бухгалтерских регистров по учету основных средств.

Кроме первоначальной стоимости основных средств и сумм начисленной амортизации, никаких других показателей отражать в бухгалтерском учете не нужно. Поэтому и проводки методом двойной записи бухгалтерам этих предприятий делать не придется.

Требования ПБУ 06/01

Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 06/01), утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах. По этим правилам предприятия, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, в целях бухгалтерского учета должны:

- формировать первоначальную стоимость основных средств;

- устанавливать срок их полезного использования;
- начислять амортизацию одним из четырех способов (кроме объектов, перечисленных в п. 17 ПБУ 06/01).

Обратите внимание! Основные средства, стоимость которых не превышает 20 000 руб. или иного лимита, установленного в приказе об учетной политике, можно учесть в составе материально-производственных запасов и списать сразу по мере отпуска в эксплуатацию. Такие изменения в ПБУ 6/01 были внесены Приказом Минфина России от 12 декабря 2005 г. N 147н.

Согласно п. 15 ПБУ 06/01 предприятие может один раз в год проводить переоценку группы однородных объектов основных средств. Переоценка проводится по текущей стоимости путем индексации или прямого пересчета по рыночным ценам, которые необходимо подтвердить документально.

Предприятие, перешедшее на "упрощенку", может провести модернизацию или реконструкцию основных средств. Если после этого срок полезного использования основного средства, его мощность, качество применения и другие показатели увеличиваются, то затраты на восстановление объекта увеличивают его первоначальную стоимость (п. 27 ПБУ 06/01).

Таким образом, в бухгалтерском учете первоначальная стоимость основного средства может увеличиться в результате переоценки, модернизации или реконструкции.

При этом необходимо помнить следующее. Если остаточная стоимость всех основных средств предприятия, по данным бухгалтерского учета, превысит 100 млн руб., то предприятие потеряет право на применение упрощенной системы (пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ). Величина остаточной стоимости проверяется на конец каждого квартала. Если обнаружится превышение установленного лимита, то предприятие автоматически переводится на обычную систему налогообложения с начала этого квартала.

По тем основным средствам, которые предприятие приобрело до перехода на "упрощенку", сохраняется порядок бухгалтерского учета, который применялся в период общего режима налогообложения. Иными словами, бухгалтер продолжает ежемесячно начислять амортизацию, исходя из первоначальной стоимости основного средства и установленного срока службы.

Если основное средство было приобретено в период применения "упрощенки", то начислять амортизацию в бухгалтерском учете предприятие будет с 1-го числа месяца, который следует за месяцем принятия этого объекта к учету (п. 21 ПБУ 06/01). При этом первоначальная стоимость объекта и срок его полезного использования определяются в соответствии с ПБУ 06/01.

При выбытии основного средства начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, который следует за месяцем списания основного средства с бухгалтерского учета.

Первичные документы по учету основных средств

Все хозяйственные операции, которые проводит организация, оформляются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

В бухгалтерском учете основных средств необходимо использовать унифицированные формы, которые приведены в Постановлении Госкомстата РФ от 21.01.2003 N 7.

Поступление основных средств в организацию оформляется актом, составленным по форме N ОС-1 "Акт о приемке-передаче объектов основных средств", N ОС-1а "Акт о приемке-передаче здания (сооружения)" или N ОС-16 "Акт о приемке-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)".

Для учета объектов основных средств предназначены Инвентарные карточки (формы N N ОС-6 и ОС-6а). Малые предприятия могут использовать форму N ОС-6б "Инвентарная книга учета объектов основных средств". В этих формах указываются первоначальная стоимость основного средства, срок его полезного использования, а также сумма начисленной амортизации.

Внутренние перемещения основных средств оформляются накладной по форме N ОС-2, а передача отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств - по форме N ОС-3.

При выбытии основных средств бухгалтер должен оформить Акт о списании по форме:

- N ОС-4 - при списании одного объекта основных средств, кроме автотранспортных;
- N ОС-4а - при списании автотранспортных средств;
- N ОС-4б - при списании группы объектов основных средств.

Бухгалтерские регистры учета основных средств

На основании первичных документов по учету основных средств составляются бухгалтерские регистры. Унифицированных форм этих регистров нет. Поэтому бухгалтеры составляют журналы-ордера или специальные ведомости как вручную, так и с помощью компьютера.

Модернизация, реконструкция и ремонт основных средств

Предприятие может проводить модернизацию или реконструкцию основных средств. Модернизация и реконструкция предполагают улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств.

Обычно понятие "реконструкция" используется по отношению к недвижимости (зданиям и помещениям), а термин "модернизация" употребляют в отношении движимых основных средств - оборудования, транспортных средств и прочих аналогичных объектов.

В бухгалтерском учете на стоимость работ по модернизации и реконструкции необходимо увеличить первоначальную стоимость основных средств (п. 14 ПБУ 6/01).

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ расходы на ремонт основных средств уменьшают налоговую базу по единому налогу организации.

В то же время расходы на реконструкцию зданий и сооружений, а также модернизация оборудования к ремонтным работам не относятся и поэтому не учитываются при расчете единого налога. Об этом в один голос говорят как налоговики (Письмо МНС России от 26.01.2004 N 22-1-14/111@, Письмо УМНС по г. Москве от 05.02.2004 N 24-14/07183), так и специалисты финансового ведомства (Письмо Минфина России от 09.06.2004 N 03-02-05/2/31).

О том, что считать ремонтом, а что модернизацией или реконструкцией, в Налоговом кодексе не говорится. В этом случае можно использовать определения, которые применяются в строительстве (п. 1 ст. 11 НК РФ), в частности в Письме Главной инспекции государственного архитектурно-строительного надзора от 28.04.1994 N 18-14/63.

Согласно этому Письму основное отличие ремонта от реконструкции состоит в том, что реконструкция приводит к изменению назначения или основных технико-экономических показателей здания - изменяется количество помещений, объем и общая площадь здания, вместимость, пропускная способность и т.д.

При ремонте этого не происходит.

Таким образом, если, например, организация переоборудовала торговый зал в несколько офисных помещений - это реконструкция, а если просто заменила пол и потолочные перекрытия - капитальный ремонт.

Следовательно, если у работ, которые проводит организация, нет явных признаков реконструкции, то их следует отнести к ремонтным работам. При этом во всех первичных документах, начиная с договора и кончая платежными поручениями, эти работы должны называться именно ремонтными.

Переоценка основных средств

После проведения переоценки основного средства его первоначальная стоимость изменяется в сторону увеличения или уменьшения в зависимости от того, была произведена дооценка или же уценка основного средства (п. 14 ПБУ 06/01).

При расчете единого налога результаты переоценки объектов основных средств не учитываются.

Налоговый учет основных средств, приобретенных до перехода на "упрощенку"

Вести учет основных средств в целях налогообложения придется предприятиям, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Если же объектом налогообложения предприятие выбрало доходы, то вести учет основных средств в целях налогообложения ему не нужно. При продаже основных средств выручка от их реализации у таких предприятий учитывается в составе доходов и облагается по ставке 6%.

Включаем в расходы стоимость "старых" основных средств

На момент перехода на упрощенную систему предприятие должно определить остаточную стоимость всех приобретенных к этому моменту основных средств по правилам гл. 25 НК РФ.

Обратите внимание! Речь идет обо всех основных средствах, право собственности на которые уже перешло к предприятию, даже если эти объекты переданы в безвозмездное пользование, переведены на консервацию продолжительностью свыше 3-х месяцев, находятся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев или же еще не введены в эксплуатацию.

Например, право собственности на основное средство перешло к предприятию в декабре 2005 г., а введено в эксплуатацию оно было в январе 2006 г., при том что предприятие перешло на

упрощенную систему налогообложения с 1 января 2006 г. В этом случае считается, что объект был приобретен до перехода на упрощенную систему налогообложения.

Остаточную стоимость, по данным налогового учета, предприятие может учесть в расходах в зависимости от срока полезного использования объектов. Напомним, что срок полезного использования определяется на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, которая утверждена Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1.

Если же имущество не указано в этой Классификации, то организация должна установить его срок службы самостоятельно. При этом ориентироваться надо на технические условия и рекомендации предприятия-изготовителя.

Если срок службы основного средства не превышает трех лет, то его стоимость списывают на расходы в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения. Остаточная стоимость основного средства распределяется равными долями по отчетным (налоговым) периодам (п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

Предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в специальной Книге. Форма Книги учета доходов и расходов утверждена Приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н. Расходы на приобретение основных средств отражаются в Книге учета доходов и расходов в последний день отчетного квартала (п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Подробнее о порядке ведения Книги учета читайте в разд. 4.6.

Пример. В 2005 г. ООО "Правда" платило налоги в общеустановленном порядке. Амортизацию по основным средствам предприятие начисляло линейным способом.

С 1 января 2006 г. ООО "Правда" перешло на упрощенную систему налогообложения. Единый налог организация уплачивает с разницы между доходами и расходами.

В марте 2005 г. организация приобрела инструменты для деревообрабатывающего станка. Первоначальная стоимость инструментов по данным как бухгалтерского, так и налогового учета составила 16 800 руб. Согласно Классификации основных средств инструмент относится к первой амортизационной группе (код ОКОФ 14 2894000) со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет. Срок полезного использования инструментов был установлен в размере 24 месяцев (2 года). Сумма ежемесячной амортизации составляет 700 руб. (16 800 руб. : 24 мес.).

За 2005 г. амортизация была начислена в размере 6300 руб. (700 руб. x 9 мес.). Остаточная стоимость инструмента на 1 января 2006 г. составила 10 500 руб. (16 800 руб. - 6300 руб.).

Так как срок службы инструмента не превышает трех лет, его остаточная стоимость включается в состав расходов в течение одного года. Ежеквартально в расходы необходимо включать 2625 руб. (10 500 руб. : 4 кв.). Запись в Книгу учета доходов и расходов бухгалтер ООО "Правда" сделает 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 2006 г.

В бухгалтерском учете ООО "Правда" будет продолжать начислять амортизацию по 700 руб. в месяц по март 2007 г. включительно.

Если основное средство служит от 3 лет 1 месяца до 15 лет, то его остаточная стоимость списывается на расходы в течение 3 лет применения упрощенной системы налогообложения. Причем в первый год включаются в расходы 50% его стоимости, во второй год - 30%, а в третий год - 20%. Расходы учитываются равными долями поквартально.

Пример. В августе 2005 г. предприятие приобрело компьютер и сразу стало его использовать. Первоначальная стоимость этого основного средства по данным как бухгалтерского, так и налогового учета составила 30 000 руб.

Согласно Классификации основных средств компьютер относится к третьей амортизационной группе (код ОКОФ 14 3020000) со сроком полезного использования от 3 до 5 лет. Срок полезного использования по компьютеру был установлен в размере 60 месяцев (5 лет). Сумма ежемесячной амортизации составила 500 руб. (30 000 руб. : 60 мес.).

За период с сентября по декабрь 2006 г. была начислена амортизация в размере 2000 руб. (500 руб. x 4 мес.). Остаточная стоимость компьютера на 1 января 2006 г. составила 28 000 руб. (30 000 - 2000).

Срок службы компьютера превышает 3 года. Поэтому его оставшуюся стоимость необходимо списать на расходы в течение трех лет:

- в 2006 г. - 14 000 руб. (28 000 руб. x 50%), ежеквартально включать в расходы 3500 руб. (14 000 руб. : 4 кв.);

- в 2007 г. - 8400 руб. (28 000 руб. x 30%), ежеквартально включать в расходы 2100 руб. (8400 руб. : 4 кв.);

- в 2008 г. - 5600 руб. (28 000 руб. x 20%), ежеквартально включать в расходы 1400 руб. (5600 руб. : 4 кв.).

В бухгалтерском учете ООО "Правда" будет начислять амортизацию по компьютеру в прежнем порядке - по 500 руб. в месяц по август 2011 г. включительно.

Стоимость основных средств, срок службы которых превышает 15 лет, включается в расход равными долями в течение 10 лет (п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

Пример. В июне 2004 г. организация приобрела деревообрабатывающий станок. Его первоначальная стоимость по данным как бухгалтерского, так и налогового учета составила 192 000 руб. Согласно Классификации основных средств деревообрабатывающий станок относится к седьмой амортизационной группе (код ОКОФ 14 2922645) со сроком полезного использования от 15 до 20 лет. Срок полезного использования был установлен по станку в размере 240 месяцев (20 лет). Сумма ежемесячной амортизации составляет 800 руб. (192 000 руб. : 240 мес.).

За 2004 - 2005 гг. амортизация была начислена в размере 14 400 руб. (800 руб. x 18 мес.). Остаточная стоимость станка на 1 января 2006 г. составила 177 600 руб. (192 000 - 14 400).

Так как срок службы инструмента превышает 15 лет, его остаточная стоимость включается в состав расходов в течение десяти лет. Ежеквартально в расходы необходимо включать 4440 руб. (177 600 руб. : 10 лет : 4 кв.).

В бухгалтерском учете бухгалтер ООО "Правда" будет продолжать начислять амортизацию по 800 руб. в месяц.

Учет основных средств, оприходованных в 2005, а оплаченных в 2006 году

В данной ситуации возникает вопрос: когда приобретено основное средство - до перехода на упрощенную систему налогообложения или после?

Для ответа на этот вопрос решающее значение имеет момент перехода права собственности на приобретенное основное средство.

Моментом приобретения основного средства считается дата перехода права собственности на этот объект. Дата приобретения основного средства определяется в соответствии с договором купли-продажи. В договоре купли-продажи в качестве момента перехода права собственности может быть указан день отгрузки или день оплаты.

В договоре может быть указано, что право собственности переходит к покупателю после отгрузки основного средства. В этом случае считается, что основное средство приобретено до перехода на "упрощенку", затраты на его покупку нужно списывать равномерно в зависимости от срока его службы, а остаточная стоимость определяется по данным налогового учета.

Если в договоре нет указания о том, когда право собственности переходит к покупателю, или же при покупке основного средства договор купли-продажи не заключался, то в силу вступают положения Гражданского кодекса РФ. Согласно этому документу право собственности на товары переходит в момент отгрузки товара, передачи работ, услуг (ст. ст. 223, 224 ГК РФ).

Обратите внимание! Включать в состав расходов остаточную стоимость основного средства можно только после его фактической оплаты. Начинать нужно с месяца, который следует за месяцем, в котором объект был оплачен.

Пример. ООО "Золушка" приобрело производственное оборудование в ноябре 2005 г. По договору купли-продажи право собственности на этот объект переходит после его отгрузки. По данным налогового учета его первоначальная стоимость с учетом доставки и монтажа составила 180 000 руб.

В этом же месяце производственное оборудование было установлено и введено в эксплуатацию. Срок полезного использования по оборудованию был установлен в размере 6 лет (72 месяца). В декабре 2005 г. в налоговом учете была начислена амортизация в размере 2500 руб. (180 000 руб. : 72 мес.).

С 1 января 2006 г. предприятие применяет упрощенную систему налогообложения. Единый налог предприятие уплачивает с разницы между доходами и расходами.

На дату перехода на "упрощенку" бухгалтер ООО "Золушка" определил остаточную стоимость производственного оборудования в целях налогообложения. Она составила 177 500 руб. (180 000 - 2500).

Срок полезного использования оборудования превышает 3 года. Поэтому его остаточная стоимость списывается на расходы в течение 3-х лет: в первый год применения упрощенной системы - 50% стоимости, во второй год - 30%; в третий год - 20%.

В 2004 г. ООО "Золушка" может учесть в составе расходов 88 750 руб. (177 500 руб. x 50%). Оплата поставщику производственного оборудования была перечислена лишь в апреле 2007 г. Поэтому списывать остаточную стоимость бухгалтер ООО "Золушка" может в течение 3-х

кварталов. 30 июня, 30 сентября и 31 декабря в состав расходов будет включена часть остаточной стоимости производственного оборудования в размере 39 583,33 руб. (88 750 руб. : 3 кв.).

Если в договоре указано, что право собственности на основное средство переходит к покупателю только после его полной оплаты, значит, объект приобретен уже после перехода на "упрощенку". Поэтому все расходы на приобретение основного средства можно учесть при расчете единого налога одновременно.

Учет основных средств, полученных безвозмездно

Представьте такую ситуацию. В то время когда организация использовала общий режим налогообложения, учредитель передал ей безвозмездно основное средство. Бухгалтер отразил в учете рыночную стоимость полученного объекта и начислил на нее налог на прибыль (п. 8 ст. 250 НК РФ).

К сожалению, после того как организация перешла на упрощенную систему налогообложения, уменьшить доходы на стоимость безвозмездно полученного основного средства она не сможет. Это связано с тем, что при "упрощенке" в составе расходов учитываются затраты на приобретение основных средств (ст. 346.16 НК РФ). А при безвозмездном получении основных средств организация не понесла никаких расходов.

Кроме того, организация не сможет учесть в составе расходов и те затраты прошлого года, которые связаны с доставкой основного средства и доведением его до состояния, в котором оно пригодно для использования. Ведь гл. 26.2 НК РФ не предусматривает возможность частичного учета стоимости основного средства.

Продажа основных средств

У предприятия может возникнуть необходимость продать основное средство еще до того, как его стоимость будет полностью включена в расходы. Налоговый кодекс не уточняет, можно ли после продажи такого объекта уменьшать доходы предприятия на его стоимость, однако и не запрещает это делать.

Однако, по мнению специалистов налоговых органов, учесть при расчете единого налога остаточную стоимость основного средства после его продажи нельзя (Письмо МНС России от 09.02.2004 N 22-1-15/200). Эта часть расходов предприятия просто пропадает.

Поэтому предприятию, применяющему упрощенную систему налогообложения, очень невыгодно продавать основные средства, остаточная стоимость которых еще не включена в расходы.

Более того, когда основные средства, приобретенные (сооруженные, изготовленные) продают до того момента, как истекли три года с момента учета расходов на их приобретение, сооружение и изготовление (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет), то при расчете эффекта от сделки необходимо учесть следующее. Пункт 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ обязывает пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения (сооружения, изготовления) до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 Налогового кодекса РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени. Такой порядок действует с 1 января 2006 г.

Учет основных средств после возврата на общий режим налогообложения

После того как предприятие возвращается с "упрощенки" на общую систему налогообложения, бухгалтеру необходимо отразить в налоговом учете остаточную стоимость основных средств (п. 3 ст. 346.25 НК РФ). Для этого стоимость объектов на момент перехода на "упрощенку" нужно уменьшить на сумму произведенных за период применения упрощенной системы налогообложения расходов, определенных в порядке, предусмотренном пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ.

Налоговый учет основных средств, приобретенных после перехода на "упрощенку"

После перехода на упрощенную систему расходы на приобретение основного средства включаются в расходы с того момента, как объект вводится в эксплуатацию (п. 3 ст. 346.16 НК РФ), но только при условии, что приобретенное основное средство полностью оплачено (п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Стоимость основных средств, которые были переданы предприятию учредителями в

качестве вклада в уставный капитал или безвозмездно, учесть в составе расходов нельзя. Ведь в этих случаях факта оплаты не было.

Приобретение основного средства

Приобретая основное средство, предприятие может уменьшить свои доходы на сумму:

- денежных средств, уплаченных поставщику (пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ);
- процентов по заемным средствам, которые использовались на приобретение основных средств (пп. 9 п. 1 ст. 346.16 НК РФ);
- таможенных платежей, уплаченных организацией-упрощенцем при ввозе основного средства из-за границы (пп. 11 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Организации, применяющие упрощенную систему, могут учесть в составе расходов затраты на приобретение основных средств, которые были оплачены за счет непогашенного банковского кредита. Причем сделать это можно с момента ввода в эксплуатацию указанных объектов.

С 1 января 2006 г. стоимость основных средств, купленных налогоплательщиком в период применения упрощенной системы налогообложения, включаются в расходы не сразу, а частями равномерно в течение года. При этом чиновники Минфина ссылаются на новую редакцию п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. В ней сказано, что расходы в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения принимаются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. А ниже сказано, что "при этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями".

Это подтверждает и новый порядок заполнения разд. II Книги учета доходов и расходов. В частности, в п. 3.16 указанного Порядка сказано, что в графе 12 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за каждый квартал налогового периода.

При этом по объектам основных средств или нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, данная сумма определяется как произведение граф 6 (первоначальная стоимость) и 11 (доля стоимости объекта основных средств, принимаемая в расходы за каждый квартал налогового периода), деленное на 100.

Напомним: до 2006 г. стоимость основных средств, купленных в период применения упрощенной системы налогообложения, включалась в расходы при расчете единого налога сразу в момент ввода в эксплуатацию.

При покупке основного средства организация-покупатель оплачивает его стоимость вместе с налогом на добавленную стоимость. Однако возместить из бюджета сумму "входного" НДС предприятие, применяющее упрощенную систему налогообложения, не может. Эта сумма НДС, фактически перечисленного поставщикам, включается в состав расходов при расчете единого налога в том же порядке, что и стоимость самих основных средств, к которым налог относится (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Пример. ЗАО "Купец" с 1 января 2006 г. применяет упрощенную систему налогообложения. Единый налог предприятие уплачивает с разницы между доходами и расходами.

В июне 2006 г. ЗАО "Купец" приобрело офисную мебель. Ее стоимость составила 11 000 руб., а расходы на доставку - 800 руб., в том числе НДС - 18%.

Чтобы уменьшить доходы на всю сумму, потраченную на приобретение и доставку мебели, бухгалтер ЗАО "Купец" попросила продавца включить доставку в стоимость покупки.

В том же месяце мебель была установлена в офисе.

Оплата за мебель была перечислена в июле 2006 г. В этом месяце бухгалтер ЗАО "Купец" отразил в составе расходов:

- сумму НДС, уплаченную поставщику мебели, в размере 1800 руб.;
- расходы на приобретение мебели в размере 10 000 руб.

В случае приобретения объекта недвижимости право собственности на него необходимо зарегистрировать в установленном порядке. Расходы на государственную регистрацию можно учесть в составе расходов на основании пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

По мнению налоговиков, организации могут включить в состав расходов стоимость приобретенной и оплаченной недвижимости только после того, как будет получено свидетельство о регистрации права собственности на него.

Поэтому, чтобы избежать возможных разногласий с налоговой инспекцией, дождитесь окончания госрегистрации, тем более что процедура регистрации занимает всего лишь месяц.

Продажа основных средств

Основные средства, приобретенные после перехода на упрощенную систему налогообложения, имеет смысл продавать только в том случае, если истек период использования этих основных средств, установленный Налоговым кодексом (п. 3 ст. 346.16 НК РФ). Для объектов со сроком службы свыше 15 лет этот период составляет 10 лет, а для основных средств со сроком службы до 15 лет - 3 года с момента их приобретения.

В случае продажи указанных основных средств организация должна пересчитать налоговую базу по единому налогу за весь период эксплуатации такого объекта. Для этого из налоговой базы того периода, в котором основное средство было введено в эксплуатацию и оплачено, надо вычесть всю сумму расходов на его приобретение. А за весь срок фактического использования основного средства придется начислить амортизацию по правилам гл. 25 НК РФ (п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

Прежде всего, необходимо определить первоначальную стоимость проданного основного средства по правилам гл. 25 НК РФ. Для этого к расходам на приобретение основного средства нужно прибавить расходы на его доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

Если основное средство было приобретено за границей, в его первоначальную стоимость нужно включить таможенные пошлины и сборы, уплаченные при ввозе объекта на территорию РФ. В Налоговом кодексе РФ нет прямого указания об этом. Однако, по мнению налоговиков, первоначальная стоимость амортизируемого имущества должна определяться с учетом таможенных платежей.

Потом бухгалтеру необходимо установить срок полезного использования основного средства на основании Классификации основных средств (Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1). А затем он может выбирать, каким способом начислять амортизацию по проданным основным средствам.

Пример. Используем условия предыдущего примера.

Предположим, что ЗАО "Купец" продало офисную мебель в январе 2007 г. С момента приобретения мебели прошло всего 7 месяцев.

Согласно Классификации основных средств офисная мебель относится к четвертой амортизационной группе. Срок полезного использования ЗАО "Купец" установило - 61 месяц (5 лет и 1 месяц). Сумма ежемесячной амортизации, рассчитанной по правилам гл. 25 НК РФ, составляет 164 руб. (10 000 руб. : 61 мес.).

Доходы предприятия за III квартал 2006 г. бухгалтер ЗАО "Купец" должен увеличить на 10 000 руб. и уменьшить на 492 руб. (164 руб. x 3 мес.), а за IV квартал - уменьшить на 492 руб. (164 руб. x 3 мес.).

Таким образом, предприятию необходимо доплатить единый налог за 2005 г. в размере 1352 руб. ((10 000 руб. - 492 руб. - 492 руб.) x 15%) и соответствующую сумму пеней.

Обратите внимание! Расходы на приобретение офисной мебели составили 10 000 руб., а в составе расходов в целях налогообложения было учтено лишь 984 руб. (сумма амортизации). Остальная часть расходов на покупку основного средства при расчете единого налога не учитывается.

Как сократить убытки от реализации основного средства

В целях налогообложения начислять амортизацию по основным средствам организация может одним из двух способов: линейным и нелинейным (п. 1 ст. 259 НК РФ). Причем нелинейный способ амортизации можно использовать по всем основным средствам, за исключением зданий, сооружений и передаточных устройств, которые входят в 8 - 10 амортизационные группы и имеют срок полезного использования свыше 20 лет (п. 3 ст. 259 НК РФ).

Никаких других ограничений по выбору метода начисления амортизации гл. 25 НК РФ не установлено.

Напомним, что начислять амортизацию в целях налогообложения нужно с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода его в эксплуатацию. А с 1-го числа месяца, который следует за месяцем выбытия основного средства, начисление амортизации прекращается.

Сумма ежемесячной амортизации при линейном способе определяется путем умножения первоначальной стоимости основного средства на норму амортизации, которая рассчитывается по формуле:

$$K = 1 / n \times 100\%,$$

где p - срок полезного использования объекта в месяцах.

А величина амортизации при нелинейном способе ежемесячно рассчитывается путем умножения остаточной стоимости основного средства на норму амортизации, установленную по формуле:

$$K = 2 / p \times 100\%.$$

В результате такого пересчета сумма единого налога, подлежащая уплате в бюджет за время эксплуатации проданного основного средства, увеличится. Предприятию придется доплатить единый налог и начислить пени на сумму доплаты.

Напомним, что пени начисляются за каждый день просрочки уплаты единого налога начиная с 26-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, и по день перечисления в бюджет недоимки по этому налогу включительно. Сумма пеней рассчитывается исходя из 1/300 ставки рефинансирования Банка России, действующей в этот период (ст. 75 НК РФ).

Уменьшить свои потери, возникшие в результате продажи основного средства, организация может двумя способами. Во-первых, она должна установить по этому объекту минимально возможный срок полезного использования, который допускается Классификацией. И, во-вторых, для расчета амортизации нужно использовать нелинейный способ.

Пример. Организация применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2006 г. В качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы, уменьшенные на сумму расходов.

В январе этого же года она приобрела компьютер стоимостью 37 000 руб. В том же месяце компьютер был оплачен и введен в эксплуатацию.

А в последний день марта затраты на приобретение компьютера были включены в состав расходов.

В ноябре 2006 г. компьютер был продан. Следовательно, налоговая база по единому налогу за IV квартал 2006 г. должна быть увеличена на 37 000 руб., а сумма налога - на 5550 руб. (37 000 руб. \times 15%).

Согласно Классификации основных средств компьютер относится к третьей амортизационной группе. Бухгалтер организации установил минимально возможный срок полезного использования компьютера - 37 месяцев.

Вариант 1.

Было решено начислять амортизацию по компьютеру линейным способом.

В этом случае норма ежемесячной амортизации составляет 2,7027% (1/37 \times 100%), а сумма амортизационных отчислений - 1000 руб. (37 000 руб. \times 2,7027%).

Амортизацию бухгалтер начислил с февраля по ноябрь 2005 г., то есть за 10 месяцев фактической эксплуатации компьютера.

Налоговая база по единому налогу должна быть уменьшена:

- за I квартал - на 2000 руб. (1000 руб. \times 2 мес.);
- за I полугодие - на 5000 руб. (1000 руб. \times 5 мес.);
- за 9 месяцев - на 8000 руб. (1000 руб. \times 8 мес.).

Соответственно сумма единого налога должна быть уменьшена:

- за I квартал - на 300 руб. (2000 руб. \times 15%);
- за I полугодие - на 750 руб. (5000 руб. \times 15%);
- за 9 месяцев - на 1200 руб. (8000 руб. \times 15%).

В общей сложности организация должна доплатить единый налог в размере 4350 руб. (5550 - 1200).

Амортизацию за октябрь и ноябрь в размере 2000 руб. организация сможет включить в состав расходов IV квартала, в результате чего сумма авансового платежа по единому налогу за этот период уменьшится на 200 руб.

Предположим, что организация доплатила единый налог 30 ноября 2006 г. Рассчитаем сумму пеней за несвоевременную уплату налога (см. таблицу 1). С 23 октября 2006 г. ставка рефинансирования Банка России установлена в размере 11% (с 26 июня 2006 г. - 11,5%, с 26 декабря 2005 г. - 12%).

Таблица 1

| Период | Сумма задолженности | Сумма пеней |
|----------------------------------|------------------------|--|
| С 26 апреля по 25 июля (91 день) | 5250 руб. (5550 - 300) | 5250 руб. \times 12% : 300 \times 61 дн. + 5250 руб. \times 11,5% : 300 \times 30 дн. = 188,48 |

| | | |
|-------------------------------------|-------------------------|---|
| С 26 июля по 25 октября (92 дня) | 4800 руб. (5550 - 750) | 4800 руб. x 11,5% : 300 x 90 дн. + 4800 руб. x 11% : 300 x 2 дн. = 169,12 |
| С 26 октября по 30 ноября (35 дней) | 4350 руб. (5550 - 1200) | 55,83 руб. (4350 руб. x 11% : 300 x 35 дн.) |
| Всего: 218 дней | - | 413,43 руб. |

Вариант 2.

Было решено начислять амортизацию по компьютеру нелинейным способом. За 10 месяцев фактической эксплуатации сумма амортизации составила 15 774,16 руб. (см. таблицу 2):

Таблица 2

| Месяц | Сумма амортизации, руб. |
|----------|-------------------------|
| Февраль | 2 000 |
| Март | 1 891,89 |
| Апрель | 1 789,63 |
| Май | 1 692,89 |
| Июнь | 1 601,39 |
| Июль | 1 514,82 |
| Август | 1 432,94 |
| Сентябрь | 1 355,48 |
| Октябрь | 1 282,21 |
| Ноябрь | 1 212,91 |
| Итого: | 15 774,16 |

Налоговая база по единому налогу должна быть уменьшена:

- за I квартал - на 3891,89 руб. (2000 + 1891,89);
- за I полугодие - на 8975,80 руб. (3891,89 + 1789,63 + 1692,89 + 1601,39);
- за 9 месяцев - на 13 279,04 руб. (8975,80 + 1514,82 + 1432,94 + 1355,48).

Соответственно сумма единого налога должна быть уменьшена:

- за I квартал - на 584 руб. (3891,89 руб. x 15%);
- за I полугодие - на 1346 руб. (8975,8 руб. x 15%);
- за 9 месяцев - на 1992 руб. (13 279,04 руб. x 15%).

В общей сложности организация должна доплатить единый налог в размере 3558 руб. (5550 - 1992).

Амортизацию за октябрь и ноябрь в размере 2495,12 руб. (1282,21 + 1212,91) организация сможет включить в состав расходов IV квартала, в результате чего сумма авансового платежа за этот период уменьшится на 374 руб.

Предположим, что организация доплатила единый налог 30 ноября 2006 г. Рассчитаем сумму пеней за несвоевременную уплату налога (см. таблицу 3).

Таблица 3

| Период | Сумма задолженности | Сумма пеней |
|-------------------------------------|-------------------------|--|
| С 26 апреля по 25 июля (91 день) | 4966 руб. (5550 - 584) | 178,28 руб. (4966 руб. x 12% : 300 x 61 дн. + 4966 руб. x 11,5 : 300 x 30 дн.) |
| С 26 июля по 25 октября (92 дня) | 4204 руб. (5550 - 1346) | 148,12 руб. (4204 руб. x 11,5% : 300 x 90 дн. + 4204 руб. x 11% : 300 x 2 дн.) |
| С 26 октября по 30 ноября (35 дней) | 3558 руб. (5550 - 1992) | 58,11 руб. (3558 руб. x 11% : 300 x 35 дн.) |
| Всего: 218 дней | - | 326,40 руб. |

Таким образом, общая сумма платежей в первом варианте составит 4850,08 руб. (4350 + 500,08), а во втором - 3884,4 руб. (3558 + 326,40).

Мы хотели бы обратить ваше внимание еще на два момента.

1. Как мы видим из приведенного примера, начислять амортизацию нелинейным способом по проданному основному средству организации гораздо выгоднее. В нашем примере расходы на приобретение основного средства составили 37 000 руб., а сумма экономии при начислении амортизации нелинейным способом - почти 843 руб.

Чем больше организация потратит денег на приобретение основного средства, которое в дальнейшем будет продано, тем больше будет сумма экономии от применения нелинейного способа. Это значит, что если бы затраты на приобретение основного средства были в 10 раз больше (370 000 руб.), то и сумма экономии оказалась тоже в 10 раз больше и составила бы 8430 руб.

2. Привлекательность второго варианта уменьшается в зависимости от срока фактической эксплуатации проданного основного средства. Чем дольше объект используется, тем менее выгодным становится использование нелинейного способа начисления амортизации. Дело в том, что сумма амортизации, рассчитываемой нелинейным способом, сначала почти вдвое превышает амортизацию, начисленную линейным способом, а потом от месяца к месяцу становится все меньше и меньше.

Начиная с марта 2006 г., сумма амортизации, начисляемой нелинейным способом, стала бы меньше суммы ежемесячной амортизации, рассчитанной линейным способом, то есть меньше чем 1000 руб. А в июле 2007 г. (через 30 месяцев фактической эксплуатации) суммы амортизации, начисленной линейным и нелинейным способами, были бы приблизительно одинаковыми. Следовательно, в случае продажи компьютера во II полугодии 2007 г. способ начисления амортизации уже не имел бы никакого значения.

Возврат на обычный режим налогообложения

После того как предприятие возвращается с "упрощенки" на общую систему налогообложения, бухгалтеру необходимо отразить в налоговом учете остаточную стоимость основных средств. Она определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов, определенной на момент перехода на упрощенную систему налогообложения, на сумму произведенных за период применения упрощенной системы налогообложения расходов, определенных в порядке, предусмотренном пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ.

Строительство основных средств

До 2005 г. наиболее спорным являлся вопрос о возможности включения затрат по строительству объектов основных средств и затрат на приобретение и достройку объектов незавершенного строительства в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по единому налогу.

В 2006 г. в п. 1 ст. 346.16 НК РФ были внесены изменения, согласно которым единый налог можно уменьшать не только на расходы на приобретение основных средств, но и на расходы по их сооружению и изготовлению.

4.5.4. Нематериальные активы

Бухгалтерский учет

Несмотря на то что организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождены от ведения бухгалтерского учета, они обязаны учитывать нематериальные активы по правилам бухгалтерского учета.

Это значит, что им необходимо выполнять требования ПБУ 14/2000, составлять первичные документы по учету нематериальных активов и вести бухгалтерские регистры по учету нематериальных активов.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2000) утверждено Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 91н. Согласно этому документу организация должна при поступлении нематериального актива определить его первоначальную стоимость, срок полезного использования, а также выбрать один из трех способов начисления амортизационных отчислений.

По нематериальным активам, которые предприятие приобрело до перехода на "упрощенку", сохраняется тот порядок бухгалтерского учета, который применялся в период общего режима налогообложения. Иными словами, бухгалтер продолжает ежемесячно начислять амортизацию, исходя из первоначальной стоимости нематериального актива и установленного срока полезного использования.

Если нематериальный актив был приобретен в период применения "упрощенки", то начислять амортизацию в бухгалтерском учете предприятие будет с 1-го числа месяца, который следует за месяцем принятия этого объекта к учету (п. 18 ПБУ 14/2000). При этом первоначальная стоимость объекта и срок его полезного использования определяются в соответствии с ПБУ 14/2000.

При выбытии нематериального актива начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, который следует за месяцем списания этого объекта с бухгалтерского учета (п. 20 ПБУ 14/2000).

Для нематериальных активов Госкомстат предусмотрел только один унифицированный бланк - карточку учета нематериальных активов (форма N НМА-1). При поступлении и выбытии таких активов первичные документы нужно составлять в произвольной форме, взяв за основу типовые бланки, предусмотренные для учета основных средств.

На основании первичных документов организации ведут бухгалтерские регистры. Никаких унифицированных форм для учета нематериальных активов не предусмотрено. Поэтому для обобщения данных первичного учета можно использовать журналы-ордера и специальные ведомости.

Налоговый учет

Те организации, которые платят единый налог с разницы между доходами и расходами, могут учесть в составе расходов затраты на приобретение нематериальных активов, а также расходы на их создание самим налогоплательщиком (пп. 2 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Правда, это возможно только в том случае, если эти расходы фактически оплачены, документально подтверждены и экономически обоснованы.

При расчете единого налога в расходы включается стоимость приобретенных, созданных или изготовленных нематериальных активов. При этом расходы на покупку таких активов в период применения упрощенной системы определяются по данным бухгалтерского учета. Но вот только нематериальными активами для целей гл. 26.2 Налогового кодекса РФ признаются те, которые являются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ. Списываются они равномерно, в течение года, в котором их оплатили и ввели в эксплуатацию.

С 2006 г. нематериальные активы, приобретенные или созданные до того момента, как предприниматель перешел на упрощенную систему налогообложения, можно будет включить в расходы (до этого момента этого сделать было нельзя). При этом исключительные права со сроком полезного использования до трех лет включительно можно списать полностью в течение одного года.

Нематериальные активы, срок службы которых составляет от трех до пятнадцати лет включительно, относятся на расходы в течение трех лет. При этом во время первого года списывают 50 процентов остаточной стоимости нематериальных активов. В течение второго года - 30 процентов. А в течение третьего года предприниматель спишет оставшиеся 20 процентов стоимости нематериальных активов.

Что касается нематериальных активов со сроком службы более пятнадцати лет, их можно будет списать равномерно в течение десяти лет.

Для тех нематериальных активов, что предприниматель купил (изготовил, соорудил) уже будучи на упрощенной системе, но продал менее чем через три года (а по нематериальным активам со сроком службы более пятнадцати лет - ранее чем через десять лет) также предусмотрен особый порядок списания. А именно: предприниматель должен пересчитать налоговую базу за время, в течение которого служил нематериальный актив. То есть по исключительному праву нужно рассчитать амортизацию по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ. Полученный результат - это та сумма, которую предприниматель может учесть в расходах. Остальную часть первоначальной стоимости нематериального актива нужно из затрат исключить. Также фирме придется заплатить в бюджет недоимку и пени.

До 2006 г. стоимость списанных на расходы нематериальных активов корректировать было не нужно, даже если они реализованы в течение первых трех лет службы (или десяти лет, если срок службы больше пятнадцати лет).

4.6. Как вести Книгу учета доходов и расходов

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести учет доходов и расходов, которые необходимы для расчета единого налога (п. 1 ст. 346.24 Налогового кодекса РФ).

Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н (далее - Книга учета доходов и расходов).

Книга учета доходов и расходов является регистром налогового учета. Такой вывод можно сделать из ст. 346.24 Налогового кодекса РФ.

4.6.1. Общие требования к заполнению Книги учета доходов и расходов

Налоговый период по единому налогу установлен в размере календарного года (п. 1 ст. 346.19 Налогового кодекса РФ). Поэтому Книга учета доходов и расходов открывается на один календарный год. Она должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы. На последней странице Книги необходимо указать число содержащихся в ней страниц. Эта запись заверяется подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и печатью налогоплательщика.

В начале года Книгу необходимо представить в налоговую инспекцию для того, чтобы налоговый инспектор ее подписал и поставил штамп.

Книгу учета доходов и расходов можно вести не только на бумажных носителях, но и в электронном виде с использованием компьютерной техники. В этом случае распечатывать листы Книги учета доходов и расходов необходимо по окончании каждого отчетного (налогового) периода. В конце года листы Книги прошиваются и пронумеровываются. Количество страниц, указанное на последней странице Книги, заверяется подписью руководителя и печатью. В таком виде Книга учета доходов и расходов представляется в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией по единому налогу за год.

После окончания налогового периода Книга учета доходов и расходов хранится в течение четырех лет (пп. 8 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ).

Все хозяйственные операции в Книге необходимо отражать в хронологическом порядке на основе первичных документов. В том случае, если в Книгу была внесена ошибочная запись, ее можно исправить. Исправление должно быть обосновано и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя). Под исправленной записью необходимо поставить дату и печать налогоплательщика.

Книга учета доходов и расходов состоит из титульного листа и трех разделов. Раздел I предназначен для записи доходов и расходов за каждый квартал. В разд. II рассчитываются расходы на покупку основных средств, уменьшающие доходы. Раздел III посвящен расчету налоговой базы по единому налогу.

4.6.2. Заполнение титульного листа

На титульном листе необходимо указать общие сведения: название организации или фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя. А также ИНН, КПП (только организации), адрес местонахождения организации (места жительства предпринимателя), номера банковских счетов и т.д. Кроме того, здесь необходимо указать его номер и дату выдачи Уведомления о возможности применения упрощенной системы налогообложения.

В новой форме Книги учета доходов и расходов не надо больше указывать виды осуществляемой предпринимательской деятельности по ОКПД.

Приступать к заполнению Книги учета доходов и расходов лучше со второго раздела, так как данные этого раздела используются при заполнении разд. I.

4.6.3. Заполнение раздела II "Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу"

Статья 346.16 Налогового кодекса РФ позволяет предпринимателю, который применяет "упрощенку", учесть в составе расходов стоимость купленных основных средств. При этом для целей гл. 26.2 Налогового кодекса РФ основным средством является амортизируемое имущество, которое определяется в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ. А вот расходы на покупку такого имущества и исключительных прав во время упрощенной системы определяются по данным бухгалтерского учета.

При использовании упрощенной системы налогообложения амортизация по основным средствам не начисляется, однако расходы на их приобретение учитываются при расчете единого налога. Для этого предусмотрен второй раздел Книги учета доходов и расходов. Его заполняют только те организации и предприниматели, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Данные о расходах на приобретение основных

средств отражаются в Книге учета доходов и расходов в последний день отчетного (налогового) периода (п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Раздел II состоит из одной таблицы, которая содержит 16 граф. Первые пять граф таблицы заполняются по всем основным средствам, которыми владеет налогоплательщик. В них указывается порядковый номер записи, общие сведения об основных средствах: их название, день ввода в эксплуатацию, дата оплаты и первоначальная стоимость основного средства.

Заполнение остальных граф таблицы зависит от того, когда было приобретено (сооружено, изготовлено) и оплачено основное средство. Возможны три варианта:

1) основное средство приобретено (сооружено, изготовлено) в период применения "упрощенки". В этом случае расходы признаются в полном объеме в момент ввода объекта в эксплуатацию;

2) основное средство приобретено (сооружено, изготовлено) и оплачено до перехода на упрощенную систему налогообложения. В этом случае на дату перехода организации на "упрощенку" необходимо определить остаточную стоимость указанных объектов. Она будет включена в состав расходов, учитываемых при расчете единого налога, в зависимости от срока его полезного использования, который определяется на основании Классификации основных средств, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1;

3) основное средство приобретено до, а оплачено после перехода на упрощенный режим налогообложения.

Перед тем как рассматривать эти варианты подробнее, остановимся на изменениях. В новой форме таблицы разд. II Книги учета доходов и расходов появилась новая графа "Дата подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств". Заполняется она теми организациями, которые приобрели недвижимость. Напомним: ст. 4 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" предписывает осуществлять государственную регистрацию прав собственности и других вещных прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Изменились и другие графы указанной таблицы. Так, из новой формы убрана графа "Количество кварталов эксплуатации оплаченного объекта основных средств в отчетном (налоговом) периоде". Претерпели изменения и графы, где рассчитывается сумма расходов на покупку (сооружение, изготовление) основных средств и нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы. В новой редакции Книги теперь отражается сумма расходов за каждый квартал и в целом за налоговый период. Раньше в графах 12 и 13 показывались суммы "Всего за отчетный (налоговый) период" и "в том числе за последний квартал отчетного (налогового) периода".

Приобретение основного средства в период применения "упрощенки"

Если объект приобретается организацией после перехода на упрощенную систему налогообложения, то запись в Книге учета необходимо сделать только после выполнения двух условий: основное средство полностью оплачено и объект введен в эксплуатацию (п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Помимо первых шести граф (пяти, если приобретаются основные средства, не требующие государственной регистрации) необходимо заполнить графы 12 и 13.

В графе 12 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за каждый квартал налогового периода.

При этом по объектам основных средств или нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, данная сумма определяется как произведение граф 6 и 11, деленное на 100. Так сказано в п. 3.16 Порядка заполнения разд. II Книги учета доходов и расходов.

То есть стоимость купленных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов включается в расходы не сразу, а частями равномерно в течение года. При этом чиновники Минфина ссылаются на новую редакцию п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. В ней сказано, что расходы в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения принимаются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. А ниже сказано, что "при этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями".

Что касается "входного" НДС, уплаченного при покупке основного средства, то его следует включать в расходы в том же порядке, что и стоимость самих основных средств, к которым налог относится. Хотя учитывается в расходах он отдельно (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Пример. С 1 января 2007 г. организация применяет упрощенную систему налогообложения. В качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы, уменьшенные на сумму расходов.

В июле 2007 г. было приобретено здание склада общей стоимостью 200 000 руб. Оплата была произведена 10 июля 2007 г. платежным поручением N 154. А 13 июля были поданы документы на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество. В августе склад был введен в эксплуатацию на основании Акта приемки-передачи от 2 августа 2007 г. N 13.

Порядок заполнения разд. II Книги учета доходов и расходов приведен в таблице на с. 344.

Таблица 1

Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление)
основных средств и на приобретение (создание самим
налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых
при исчислении налоговой базы по налогу

| N п/п | Наименование объекта основных средств или нематериальных активов | Дата оплаты объекта основных средств или нематериальных активов | Дата подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств | Дата ввода в эксплуатацию (принятия к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов | Первоначальная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.) | Срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов (количество лет) | Остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.) | Количество кварталов эксплуатации объекта основных средств или нематериальных активов в налоговом периоде | Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за налоговый период (%) | Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за каждый квартал налогового периода (%) (гр. 10/ гр. 9) | Сумма расходов, учитываемая при исчислении налоговой базы (руб.), в т.ч. | | Включено в расходы за предыдущие налоговые периоды применения УСНО (руб.) (гр. 13 Расчета за предыдущие налоговые периоды) | Оставшаяся часть расходов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (руб.) (гр. 8 - гр. 14) | Дата выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов |
|----------------------|--|---|--|---|--|--|--|--|---|--|--|--|--|---|---|
| | | | | | | | | | | | за каждый квартал налогового периода (гр. 6 или гр. 8 х гр. 11/ 100) | за налоговый период (гр. 12 х гр. 9) | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 |
| за 9 месяцев 2007 г. | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Склад | 10.07.2007 | 13.07.2007 | 02.08.2007 | 200 000 | - | - | 2 | 100 | 50 | 100 000 | - | - | - | - |
| | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| за 2007 г. | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Компьютер | 10.07.2007 | 13.07.2007 | 02.08.2007 | 200 000 | - | - | 2 | 100 | 50 | 100 000 | 200 000 | - | - | - |
| | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |

"Упрощенцы", которые приобрели основные средства в рассрочку, могут списать в расходы их частично оплаченную стоимость, не дожидаясь, когда полностью рассчитаются за это имущество с поставщиком. Таково мнение Минфина России, озвученное в Письме от 26 июня 2006 г. N 03-11-04/2/129. До недавнего времени чиновники отказывали коммерсантам в возможности учесть стоимость основного средства в расходах при расчете единого налога до тех пор, пока оно полностью не будет оплачено.

Пример. Организация с 2007 г. применяет упрощенную систему налогообложения. 13 февраля 2007 г. она приобрела основное средство за 97 056 руб. (без учета НДС) и ввела его в эксплуатацию. По условиям договора предусмотрена рассрочка платежа: 50 процентов от стоимости молотков нужно перечислить 13 февраля, а остальные 50 процентов - 13 апреля.

Следовательно, половина стоимости основного средства (она оплачена в феврале) будет списываться равномерно в I, II, III и IV кварталах. А вторая половина, оплаченная в апреле, в течение трех кварталов: II, III и IV. В таблице ниже приведена сумма, которую нужно списать в расходы в каждом квартале 2007 г.

| Кварталы | 50 процентов стоимости, оплаченных в феврале | 50 процентов стоимости, оплаченных в апреле | Итого за квартал | Нарастающим итогом с начала года |
|-------------|--|---|------------------|----------------------------------|
| I квартал | 12 132 | | 12 132 | 12 132 |
| II квартал | 12 132 | 16 176 | 28 308 | 40 440 |
| III квартал | 12 132 | 16 176 | 28 308 | 68 748 |
| IV квартал | 12 132 | 16 176 | 28 308 | 97 056 |
| Итого: | 48 528 | 48 528 | | 97 056 |

Приобретение основного средства до перехода на "упрощенку"

После перехода на упрощенную систему налогообложения в состав расходов включается остаточная стоимость "старых" основных средств, установленная на дату перехода, в следующем порядке.

Остаточная стоимость основных средств, срок полезного использования которых не превышает трех лет, включается в состав расходов равными долями в течение первого года использования упрощенной системы налогообложения. Иными словами, в последний день каждого квартала бухгалтер принимает в целях налогообложения 1/4 часть остаточной стоимости указанных объектов.

Остаточная стоимость основных средств, срок полезного использования которых превышает 15 лет, списывается в расходы равными долями в течение 10 лет. Следовательно, ежеквартально в составе расходов учитывается 1/40 остаточной стоимости указанных объектов.

Остаточная стоимость прочих объектов основных средств должна быть отнесена на расходы в течение трех лет. В первый год списывается 50% остаточной стоимости (по 1/8 ежеквартально), во второй год - 30% (по 3/40 ежеквартально), в третий год - 20% (по 1/20 ежеквартально).

Порядок списания остаточной стоимости "старых" основных средств зависит от срока их полезного использования.

При отражении расходов на приобретение "старых" основных средств бухгалтер должен заполнить практически все графы таблицы разд. II Книги, за исключением графы 16 "Дата выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов" и графы 4 "Дата подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств".

В графе 12 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за каждый квартал налогового периода.

По объектам основных средств и нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) до перехода на упрощенную систему налогообложения, данная сумма определяется как произведение граф 8 и 11, деленное на 100.

Графы 13 и 15 заполняют только по итогам года. В графе 15 отражается оставшаяся часть расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах.

Пример. В октябре 2006 г. организация приобрела компьютер, первоначальная стоимость которого составила 36 000 руб. В этом же месяце объект был оплачен (платежное поручение от 3 октября 2006 г. N 221) и введен в эксплуатацию (Акт приемки-передачи от 5 октября 2006 г. N 3).

Согласно Классификации основных средств компьютер относится к третьей амортизационной группе со сроком полезного использования от 3 лет и 1 месяца до 5 лет. В бухгалтерском учете срок полезного использования компьютера был установлен в размере 48 месяцев (4 года).

За ноябрь - декабрь 2006 г. сумма начисленной амортизации по нему составила 1500 руб. (36 000 руб. : 48 мес. x 2 мес). На 1 января 2007 г. - дату перехода на упрощенную систему налогообложения - его остаточная стоимость была установлена в размере 34 500 руб. (36 000 руб. - 1500 руб.). Фирма платит единый налог с разницы между доходами и расходами.

Срок полезного использования компьютера превышает три года, а следовательно, его остаточная стоимость будет включаться в состав расходов частями:

- в первый год - 17 250 руб. (34 500 руб. x 50%);
- во второй год - 10 350 руб. (34 500 руб. x 30%);
- в третий год - 6900 руб. (34 500 руб. x 20%).

Доля остаточной стоимости, которую организация включит в расходы в 2007 г., составляет 50%. Этот показатель необходимо вписать в графу 10. В графе 11 отражается доля остаточной стоимости, которая подлежит списанию ежеквартально. Она составляет 12,5% (50% : 4 кв.).

Порядок заполнения таблицы разд. II Книги учета представлен ниже (таблица 2). В графах 12 и 13 отражаются расходы, которые уменьшают налогооблагаемые доходы. В графе 12 расходы отражаются за каждый квартал налогового периода, а в графе 13 - за налоговый период. Показатель в графе 12 рассчитывается так:

Графа 12 = графа 6 x графа 8 x графа 11 : 100

Значение графы 13 рассчитывается по следующей формуле:

Графа 13 = графа 12 x гр. 9

Графы 13 и 15 заполняют только по итогам года. Графа 4 не заполняется, так как компьютер не подлежит государственной регистрации. То же касается и графы 16 - ведь в нее вписывают данные, когда имеет место продажа и прочее выбытие основных средств или нематериальных активов. (См. с. 348)

В графе 14 нужно поставить прочерк, так как в предыдущем году организация не использовала упрощенную систему налогообложения. В 2007 г. значение графы 14 будет равно 17 250 руб., а в 2008 - 6900 руб. (34 500 руб. - 17 250 руб. - 10 350 руб.).

В графе 15 отражается величина остаточной стоимости основного средства, которая еще не списана в расходы. Рассчитывается она по формуле:

Графа 15 = графа 8 - графа 13 - графа 14

Таблица 2

Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу

| N п/п | Наименование объекта основных средств или нематериальных активов | Дата оплаты объекта основных средств или нематериальных активов | Дата подачи документа на государственную регистрацию объектов основных средств | Дата ввода в эксплуатацию (принятия к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов | Первоначальная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.) | Срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов (количество лет) | Остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.) | Количество кварталов эксплуатации объекта основных средств или нематериальных активов в налоговом периоде | Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за налоговый период (%) | Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за каждый квартал налогового периода (%) (гр. 10/гр. 9) | Сумма расходов, учитываемая при исчислении налоговой базы (руб.), в т.ч. | | Включено в расходы за предыдущие налоговые периоды применения УСНО (руб.) (гр. 13 Расчета за предыдущие налоговые периоды) | Оставшаяся часть расходов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (руб.) (гр. 8 - гр. 13 - гр. 14) | Дата выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов |
|------------------------|--|---|--|---|---|---|---|---|---|---|--|--------------------------------------|--|---|---|
| | | | | | | | | | | | за каждый квартал налогового периода (гр. 6 или гр. 8 х гр. 11/100) | за налоговый период (гр. 12 х гр. 9) | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 |
| за I квартал 2007 г. | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Компьютер | 03.10.2006 | | 05.10.2006 | 36 000 | 4 | 34 500 | 4 | 50 | 12,5 | 4312,5 | - | - | - | - |
| | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| за 1 полугодие 2007 г. | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Компьютер | 03.10.2006 | | 05.10.2006 | 36 000 | 4 | 34 500 | 4 | 50 | 12,5 | 4312,5 | - | - | - | - |
| | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| за 9 месяцев 2007 г. | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Компьютер | 03.10.2006 | | 05.10.2006 | 36 000 | 4 | 34 500 | 4 | 50 | 12,5 | 4312,5 | - | - | - | - |
| | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| за 2007 г. | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Компьютер | 03.10.2006 | | 05.10.2006 | 36 000 | 4 | 34 500 | 4 | 50 | 12,5 | 4312,5 | 17 250 | - | 17 250 | - |
| | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |

Основное средство приобретено до, а оплачено после перехода на "упрощенку"

При упрощенной системе налогообложения доходы и расходы признаются только после фактической оплаты. Однако на практике может возникнуть ситуация, когда основное средство приобретено во время использования общего режима налогообложения, а оплачено уже после перехода на "упрощенку".

В этом случае стоимость основного средства определяется на дату перехода права собственности. В расчете стоимость основного средства отражается начиная с месяца, следующего за месяцем оплаты.

Например, если объект был оплачен в январе, то включать в состав расходов его остаточную стоимость можно начиная с февраля. При оплате основного средства в феврале списывать остаточную стоимость можно начиная с марта. А вот если оплата была произведена в марте, то отражать расходы на приобретение этого актива можно только начиная с апреля, то есть со следующего отчетного периода.

4.6.4. Заполнение раздела I "Доходы и расходы"

Раздел I Книги учета доходов и расходов состоит из четырех таблиц, в которых отражаются доходы и расходы за каждый квартал.

Порядок заполнения разд. I зависит от объекта налогообложения, выбранного организацией или предпринимателем.

В графе 1 указывается порядковый номер записи, в графе 2 - дата и номер первичного документа, на основании которого производится запись, а в графе 3 - содержание операции.

Если организация платит единый налог с доходов, то помимо 1, 2 и 3 граф ему необходимо заполнять только графу 5. Графу 4, где отражают все доходы, полученные организацией, заполнять не надо.

Организации, рассчитывающие единый налог с разницы между доходами и расходами, заполняют также графу 7. В графе 6 указываются все расходы организации, включая и те, которые не уменьшают налоговую базу. В графу 7 переносятся только те из них, которые поименованы в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Помимо указанных расходов по графе 7 отражаются убытки, полученные в период применения упрощенной системы налогообложения.

Теперь расскажем, почему же графы 4 и 6 заполнять не обязаны. Дело в том, что Верховный Суд РФ в Решении от 26 мая 2006 г. по делу N ГПИ 06-499 признал частично не действующим Приказ Минфина России от 30 декабря 2006 г. N 167н. Судьи отметили, что налогоплательщики не обязаны отражать в Книге те доходы и расходы, которые никак не влияют на величину единого налога. Поэтому заполнять графы 4 "Доходы - всего" и 6 "Расходы - всего" налогоплательщики не обязаны.

Напомним, что доходы и расходы при упрощенной системе налогообложения отражаются кассовым методом (ст. 346.17 Налогового кодекса РФ). Это значит, что доходы признаются только после получения денежных средств, а расходы - после фактической оплаты товаров (работ, услуг).

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам. Если налогоплательщики получили доходы в иностранной валюте, то их нужно пересчитать в рубли по курсу Банка России на день получения. Расходы, осуществленные организацией в иностранной валюте, также подлежат пересчету в рубли (по курсу Банка России на день платежа).

Вопросы вызывает учет НДС. Вообще в соответствии со ст. 346.11 Налогового кодекса РФ фирмы и предприниматели, работающие на упрощенной системе, плательщиками НДС не являются. Однако если они выставляют счет-фактуру и выделяют в этом документе налог, то должны перечислить его в бюджет. Об этом прямо сказано в п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ. Чиновники Минфина России настаивают, что уплаченный НДС нужно включить в налоговую базу по единому налогу. В Письме от 31 января 2006 г. за N 03-11-04/2/21 утверждается, что ст. 249 Налогового кодекса РФ не предусмотрено уменьшение доходов от реализации на суммы уплаченных налогов.

Это разъяснение чиновников отнюдь не бесспорно. Дело в том, что гл. 26.2 Налогового кодекса РФ, говоря о порядке определения доходов, действительно отсылает нас к ст. 249. В этой статье речь идет о доходах от реализации. Общее же определение дохода дано в ст. 248 Налогового кодекса РФ. В ней-то как раз и прописано, что, определяя доходы, из них надо исключить суммы налогов, предъявленных покупателю. И хотя прямой ссылки на 248-ю статью в ст. 346.15 Налогового кодекса РФ нет, налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, не может ее игнорировать. Ведь нормы ст. ст. 249 и 248 Кодекса неразрывно связаны. Да и в ст. 41 части первой Налогового кодекса РФ говорится, что доход - это экономическая выгода организации. Налог на добавленную стоимость, полученный от покупателя,

организация или предприниматель платят в бюджет. Следовательно, ни о какой выгоде в данном случае речи быть не может. Таким образом, в доходы нужно включать выручку за минусом НДС.

Как мы сказали, в графе 5 отражаются доходы, которые учитываются при расчете единого налога. К ним относятся:

- выручка от реализации товаров, работ, услуг, которая определяется по правилам ст. 249 Налогового кодекса РФ;

- выручка от реализации имущества и имущественных прав;

- внереализационные доходы, рассчитываемые по правилам ст. 250 Налогового кодекса РФ.

Те доходы, которые перечислены в ст. 251 Налогового кодекса РФ, в графе 5 не отражаются.

Авансы, которые получают организации и предприниматели будучи на упрощенной системе налогообложения, следует включать в налоговую базу по единому налогу. Такого мнения придерживается Минфин России. В своем Письме от 25 января 2006 г. N 03-11-04/2/15 чиновники этого ведомства настаивают: согласно п. 1 ст. 346.15 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению единым налогом те доходы, что поименованы в ст. 251 Налогового кодекса РФ. В пп. 1 п. 1 указанной статьи авансы упомянуты. Только вот дело в том, что указанная норма распространяется лишь на тех, кто работает по методу начисления. Налогоплательщики же, которые применяют упрощенную систему налогообложения, доходы и расходы считают кассовым методом. На это прямо указано в п. 1 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, организации и предприниматели, которые применяют упрощенную систему налогообложения, обязаны облагать авансы единым налогом - заключают чиновники.

Правда, если налогоплательщик не использовал аванс полностью и часть его вернул покупателю, то на возвращенную сумму можно уменьшить налогооблагаемые доходы. Причем это касается и тех организаций и предпринимателей, которые рассчитывают единый налог с доходов. Такие разъяснения также приведены в Письме N 03-11-04/2/15.

Чиновники финансового ведомства считают, что предварительную оплату, которая по каким-либо причинам возвращена, следует отражать в составе налогооблагаемых доходов. Такая позиция отражена в Письме Минфина России от 12 мая 2004 г. N 04-02-05/2/21. Отражать в Книге доходов и расходов суммы возвращенного аванса следует в день поступления этих денежных средств на счет в банке или в кассу налогоплательщика.

Организации, рассчитывающие единый налог с разницы между доходами и расходами, заполняют также графу 7.

В конце каждого отчетного периода рассчитываются итоги по графам 4 и 5 за прошедший квартал, а также за отчетный период. Для этого в каждой таблице разд. I Книги учета доходов и расходов предусмотрены отдельные строки.

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|----------------------|-----------------------------------|---------------------|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| Итого за III квартал | | | | | | |
| Итого за 9 месяцев | | | | | | |

4.6.5. Заполнение раздела III "Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения"

Раздел III Книги учета доходов и расходов совершенно отличается от старой формы. Теперь вместо расчета налоговой базы по единому налогу здесь нужно приводить расчет суммы убытка, уменьшающей базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Напомним: в п. 7 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ сказано, что фирмы, которые выбрали в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", вправе уменьшить налоговую базу, рассчитанную по итогам налогового периода, на сумму убытков, полученных по итогам прошлых лет (когда фирма работала по "упрощенке" и уплачивала единый налог с базы "доходы минус расходы"). Однако вычесть можно не всю сумму убытков, а только 30 процентов от налоговой базы. Оставшуюся величину убытка переносят на будущее, но не более чем на 10 лет.

Данный раздел заполняют налогоплательщики, которые выбрали в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов" и получили по итогам предыдущих налоговых периодов убытки от предпринимательской деятельности.

По коду строки 010 указывается общая сумма убытка, который не был включен в расчет базы на начало налогового периода. Эта сумма разбивается по строкам 020 - 110 по годам его образования. Суммы должны совпадать со значениями показателей по кодам строк 150 - 250 разд. III Книги доходов и расходов за предыдущий налоговый период.

По коду строки 120 указывается база за налоговый период. Она соответствует значению показателя по коду строки 040 справочной части разд. I Книги доходов и расходов за истекший налоговый период.

По коду строки 130 указывается сумма убытка по коду строки 010, уменьшающая (но не более чем на 30 процентов) налоговую базу за истекший налоговый период по коду строки 120.

По коду строки 140 указывается сумма убытка за налоговый период. Она равна значению показателя по коду строки 041 справочной части разд. I Книги доходов и расходов за предыдущий налоговый период.

И, наконец, по коду строки 150 указывается общая сумма не перенесенного убытка на конец налогового периода (код строки 010 - код строки 130 + код строки 140).

Значение показателя по коду строки 150 переносится в разд. III Книги доходов и расходов за следующий налоговый период и указывается по коду строки 010.

По кодам строк 160 - 250 указываются суммы не перенесенного убытка на конец налогового периода по годам его образования. Сумма значений показателей по кодам строк 160 - 250 соответствует значению показателя по коду строки 150 разд. III Книги доходов и расходов. Значения показателей по кодам строк 160 - 250 переносятся в разд. III Книги доходов и расходов за следующий налоговый (отчетный) период и указываются по кодам строк 020 - 110.

Пример. Организация применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2006 г. Единый налог фирма считает с разницы между доходами и расходами. По итогам 2006 г. доходы фирмы составили 1 500 000 руб., а расходы - 1 620 000 руб. Поэтому фирма получила убыток в размере 120 000 руб. По итогам прошлого года организация вынуждена была заплатить минимальный налог. Его сумма равна 1 проценту от полученных за год доходов, то есть 15 000 руб. (1 500 000 руб. x 1%).

Сумма убытка, которую можно перенести на будущее, равна 135 000 руб. (120 000 + 15 000). По итогам 2007 г. организация получила прибыль в сумме 189 500 руб. Теперь нужно определить размер убытка, который уменьшит налоговую базу по единому налогу за 2007 г. - это 30 процентов от суммы прибыли - то есть 56 850 руб. (189 500 x 30%). Раздел III Книги учета доходов и расходов будет заполнен следующим образом.

III. Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения

07

за 20-- год
налоговый период

| Наименование показателя | Код строки | Значения показателей |
|---|------------|----------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| Сумма не перенесенного убытка на начало налогового периода - всего (сумма по кодам строк 020 - 110) | 010 | |
| в том числе за: | | |
| на 20 _____ год | 020 | |
| на 20 _____ год | 030 | |
| на 20 _____ год | 040 | |
| на 20 _____ год | 050 | |

| | | |
|--|-----|---------|
| на 20 _____ год | 060 | |
| на 20 _____ год | 070 | |
| на 20 _____ год | 080 | |
| на 20 _____ год | 090 | |
| на 20 _____ год | 100 | |
| на 20 _____ год | 110 | |
| Налоговая база за налоговый период (код стр. 040 справочной части раздела I Книги доходов и расходов) | 120 | 189 500 |
| Сумма убытка по коду стр. 010, уменьшающая (но не более чем на 30%) налоговую базу за налоговый период по коду стр. 120 | 130 | 56 850 |
| Сумма убытка за предыдущий налоговый период (код стр. 041 справочной части Раздела I Книги доходов и расходов за предыдущий налоговый период) | 140 | 135 000 |
| Сумма не перенесенного убытка на конец налогового периода - всего (код стр. 010 - код стр. 130 + код стр. 140) | 150 | 78 150 |
| в том числе за: | | |
| 07 | | |
| на 20 ----- год | 160 | 78 150 |
| на 20 _____ год | 170 | |
| на 20 _____ год | 180 | |
| на 20 _____ год | 190 | |
| на 20 _____ год | 200 | |
| на 20 _____ год | 210 | |
| на 20 _____ год | 220 | |
| на 20 _____ год | 230 | |
| на 20 _____ год | 240 | |
| на 20 _____ год | 250 | |

4.7. Особенности учета доходов при упрощенной системе налогообложения

Независимо от выбранного объекта налогообложения установлен единый порядок учета доходов при упрощенной системе.

Согласно ст. 346.15 Налогового кодекса РФ в состав доходов включаются:

- выручка от продажи товаров, работ, услуг, имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Доходы признаются кассовым методом (п. 1 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ). Это значит, что в день поступления денежных средств на счет в банке или в кассу организации в момент получения имущества или имущественных прав бухгалтеру необходимо отразить соответствующую сумму дохода в Книге учета доходов и расходов.

В отношении налога на добавленную стоимость ситуация такова: согласно п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ если организация или индивидуальный предприниматель, применяющие упрощенную систему налогообложения, выставят своему покупателю счет-фактуру с указанием НДС, то они будут обязаны уплатить указанную сумму в бюджет.

Хотя организации или индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, по своему статусу не являются ни налогоплательщиками, ни налоговыми агентами по НДС, они обязаны уплатить в бюджет сумму незаконно взысканного со своих покупателей налога. В подтверждение этому можно привести Постановление ФАС Северо-Западного округа от 25 марта 2002 г. по делу N A05-11373/01-609/22.

Заметьте: при определении объекта налогообложения единым налогом не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, не учитываются в составе доходов доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом в соответствии с положениями ст. ст. 214 и 275 Налогового кодекса РФ.

4.7.1. Доходы от реализации

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ для организаций и индивидуальных предпринимателей требует при определении доходов учитывать доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 Налогового кодекса РФ. А при определении объекта налогообложения организациями не учитывать доходы, предусмотренные ст. 251 Налогового кодекса РФ.

В тех случаях, когда в ст. ст. 249 и 250 имеются ссылки на другие статьи гл. 25 Налогового кодекса РФ, они применяются, если не противоречат другим положениям гл. 26.2 Налогового кодекса РФ (Письмо МНС России от 11 июня 2003 г. N СА-6-22/657).

Не учитываются в составе доходов полученные дивиденды, если с них удержаны налоги налоговыми агентами в соответствии со ст. ст. 214 и 275 Налогового кодекса РФ.

Доходы, полученные по договору мены

Доходами в упрощенной системе налогообложения признаются не только денежные средства, полученные от реализации товаров (работ, услуг). Единым налогом облагаются доходы в виде имущества, полученного безвозмездно или по договору мены (см. Письмо МНС России от 26 мая 2004 г. N 04-02-05/2/25).

Доходы, полученные в натуральной форме, то есть в виде имущества или имущественных прав, учитываются по рыночным ценам.

Пример. ООО "Факел" применяет упрощенную систему налогообложения.

В качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы, уменьшенные на сумму расходов.

В январе 2006 г. организация заключила договор мены с ЗАО "Салют". Согласно условиям договора ООО "Факел" должно передать ЗАО "Салют" 10 холодильников стоимостью 200 000 руб., а ЗАО "Салют" для ООО "Факел" - 10 электроплит. Обмен признан равноценным.

ООО "Факел" 20 января 2006 г. отгрузило в адрес ЗАО "Салют" партию холодильников (товарно-транспортная накладная от 20.01.2006 N 14). Покупная стоимость холодильников составляет 180 000 руб. (товарно-транспортная накладная от 28.12.2005 N 542). Задолженность перед поставщиком холодильников была погашена 10 января 2006 г. (платежное поручение N 7).

ООО "Факел" получило партию электроплит 25 января (товарно-транспортная накладная от 25.01.2006 N 104). В этот же день бухгалтер сделал запись в Книге учета доходов и расходов:

Доходы и расходы

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|---|---|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 31. | ТТН N 14 от 20.01.2006; ТТН N 104 от 25.01.2006 | Получена партия электроплит по договору мены | - | 200 000 | - | - |
| 32. | ТТН N 542 от 28.12.2005; П/п N 7 от 10.01.2006 | Включена в расходы покупная стоимость реализованных холодильников | - | - | - | 180 000 |
| | | | | | | |

Авансы полученные

Налоговая база по единому налогу увеличивается на сумму авансов, полученных в счет будущей поставки товаров, работ, услуг (Письмо Минфина России от 5 июля 2004 г. N 03-03-05/1/58, от 25 января 2006 г. N 03-11-04/2/15). Причем сделать это необходимо в день поступления денежных средств на счет в банке или в кассу.

Пример. ООО "Факел" 25 января 2006 г. получило от ЗАО "Спам" предоплату по договору купли-продажи в размере 100 000 руб. в счет будущей поставки холодильников (банковская выписка по расчетному счету).

В этот же день в Книге учета доходов и расходов была сделана запись:

Доходы и расходы

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|-----------------------------------|-----------------------------------|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 33. | Банковская выписка от 25.01.2006 | Получена предоплата от ЗАО "Спам" | - | 100 000 | - | - |
| | | | | | | |

Авансы возвращенные

На практике может сложиться ситуация, когда аванс, перечисленный поставщику или подрядчику, будет возвращен обратно. В этом случае, по мнению Минфина России, сумму возвращенного аванса необходимо включить в состав доходов (Письмо от 12 мая 2004 г. N 04-02-05/2/21).

Доводы финансового ведомства основаны на том, что организации при определении объекта налогообложения обязаны учитывать доходы от реализации (ст. 249 Налогового кодекса РФ) и внереализационные доходы (ст. 250 Налогового кодекса РФ). При этом им разрешается не учитывать доходы, предусмотренные ст. 251 Налогового кодекса РФ. Среди случаев, перечисленных в ст. 251 Налогового кодекса РФ, возврат предоплаты (аванса) как необлагаемый доход не указан.

Согласно ст. 346.17 Налогового кодекса РФ организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны признавать доход при получении денег на расчетный счет или в кассу организации. Следовательно, возвращенный аванс необходимо учесть в составе доходов.

Хотя, на наш взгляд, позиция Минфина является спорной, лучше таких ситуаций избегать.

Учет векселей, полученных в оплату поставленного товара (работы, услуги)

Согласно п. 1 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ при использовании покупателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги), имущественные права векселя, датой получения доходов у налогоплательщика признается дата оплаты векселя (день поступления денежных средств от векселедателя либо иного обязанного по указанному векселю лица) или день передачи налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

Исходя из прежней редакции данной нормы много споров вызывала ситуация, когда организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, получает в оплату за отгруженные товары (работы, услуги) вексель. На вопрос, возникает ли в этом случае доход у организации, Налоговый кодекс ответа не дает.

Мнения специалистов по этому поводу различны. Одни считают, что вексель, полученный в качестве гарантии оплаты, нельзя рассматривать как доход (Письмо УМНС России по г. Москве от 16 января 2004 г. N 21-14/02785). Московские налоговики указывают, что по своей природе вексель является лишь долговым обязательством. Передавая вексель, покупатель подтверждает, что спустя определенное время он сам или третье лицо погасят задолженность перед продавцом. Только после того, как продавец предъявит вексель к погашению либо продаст третьему лицу, полученные средства организация должна включить в доходы.

Сторонники другой позиции утверждают, что, получив от покупателя вексель в качестве оплаты за проданные товары, организация должна в том же отчетном периоде увеличить на его стоимость налоговую базу по единому налогу. Такой точки зрения придерживается Минфин России (см. Письмо Минфина России от 5 июля 2004 г. N 03-03-05/2/43). При этом специалисты финансового ведомства ссылаются на то, что выручка от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) определяется исходя из всех денежных поступлений, в том числе выраженных в натуральной форме (ст. 249 Налогового кодекса РФ).

Когда организация предъявит вексель к оплате, снова учитывать в доходах его сумму не нужно. Ведь по своей сути вексель - долговое обязательство. А средства, полученные по долговым обязательствам, в целях налогообложения в состав доходов не включаются (пп. 10 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ). Поэтому при погашении векселя организация должна учесть в доходах только сумму полученных по нему процентов, которая является внереализационным доходом (п. 6 ст. 250 Налогового кодекса РФ).

Пример. ООО "Ромашка" применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2005 г.

15 марта 2005 г. организация отгрузила покупателю партию товаров на сумму 500 000 руб. В оплату за товар покупатель передал ООО "Ромашка" вексель со сроком оплаты по предъявлению, но не ранее двух месяцев со дня составления. На вексельную сумму начисляются проценты по ставке 12%.

Предположим, что, следуя разъяснениям московских налоговиков, бухгалтер ООО "Ромашка" не стал в марте включать в состав доходов выручку от реализации товаров, в обеспечение которой был получен вексель.

Вексель был предъявлен к оплате 15 мая 2005 г. Сумма процентов составила 10 000 руб. (500 000 руб. x 12% : 12 мес. x 2 мес.).

В этот день вся полученная сумма в размере 510 000 руб. была включена в состав доходов ООО "Ромашка".

Теперь представим, что бухгалтер ООО "Ромашка" прислушался к советам специалистов Минфина России. В этом случае он должен был в момент получения векселя отразить в составе доходов его стоимость - 500 000 руб.

Проценты в размере 10 000 руб., полученные при погашении векселя, бухгалтер должен включить в состав доходов в момент их получения.

Приверженцы третьей позиции считают, что порядок учета в составе доходов выручки от реализации товаров, обеспеченной собственным векселем, зависит от того, чей вексель получила организация: собственный вексель организации-покупателя или вексель третьего лица.

Если был передан вексель третьего лица, то в состав доходов необходимо включить стоимость полученного векселя. Дело в том, что вексель - это ценная бумага, которая подтверждает имущественное право ее обладателя на получение денег от векселедателя. Стоимость имущественных прав организация обязана включать в налогооблагаемую базу (п. 1 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

При погашении векселя сумму полученных денежных средств в состав доходов включать не следует. И вот почему. Основной признак реализации товара - это переход права собственности (ст. 39 Налогового кодекса РФ). В момент погашения векселя происходит возврат займа и аннулирование самого векселя как ценной бумаги. Право собственности на вексель к новому владельцу не переходит. Следовательно, погашение векселя не является его продажей.

Поэтому при погашении векселя в состав доходов организация должна включить только сумму полученных процентов (дисконта).

Таким образом, в этом случае сторонники третьей позиции согласны с выводами Минфина России, которые были сделаны в Письме N 03-03-05/2/43.

Если же покупатель расплатился за товары собственным векселем, то ситуация выглядит по-другому. В этом случае покупатель не передает продавцу никаких имущественных прав, так как его обязанность оплатить приобретенные товары была предусмотрена договором купли-продажи. Оформив собственный вексель, покупатель только еще раз подтвердил, что не отказывается от своих обязанностей.

Поэтому у организации, которая получила собственный вексель покупателя, не возникает дохода до тех пор, пока ему не выплатили деньги по этому векселю или же пока он не передаст полученный вексель по индоссаменту третьему лицу.

В этой ситуации сторонники третьей позиции полностью поддерживают московских налоговиков, которые выразили свое мнение в Письме УМНС России по г. Москве от 16 января 2004 г. N 21-14/02785.

Пример. ООО "Подсолнух" применяет упрощенную систему налогообложения.

20 июня 2005 г. ООО "Подсолнух" отгрузило покупателю партию товаров на сумму 300 000 руб. В оплату за отгруженные товары ООО "Подсолнух" получило беспроцентный вексель номиналом 305 000 руб. со сроком погашения 22 августа 2005 г. Сумма дисконта по нему составила 5000 руб. (305 000 - 300 000).

Вариант 1.

Покупатель передал ООО "Подсолнух" банковский вексель, то есть вексель третьего лица. В момент получения векселя организация включила в состав доходов выручку от реализации товаров в размере 300 000 руб.

22 августа ООО "Подсолнух" предъявило вексель к погашению, и банк выплатил ему 305 000 руб. В этот же день бухгалтер организации включил в состав доходов сумму полученного дисконта в размере 5000 руб.

Вариант 2.

Покупатель передал ООО "Подсолнух" собственный вексель. Поэтому в момент получения векселя никаких записей в Книге учета доходов и расходов сделано не было.

22 августа вексель был предъявлен к оплате. Вся сумма денежных средств, полученная при погашении векселя, в размере 305 000 руб. была включена в состав доходов ООО "Подсолнух". В Книге учета доходов и расходов была сделана соответствующая запись.

4.7.2. Внереализационные доходы

В состав внереализационных доходов организации включают суммы штрафов, уплаченные контрагентами за нарушение условий договоров (п. 3 ст. 250 Налогового кодекса РФ). Отражать указанные суммы необходимо только в тот момент, когда денежные средства зачислены на расчетный счет организации или поступили в кассу.

При использовании упрощенной системы налогообложения нужно помнить, что не все внереализационные доходы нужно включать в состав доходов. Речь идет о тех из них, которые перечислены в ст. 251 Налогового кодекса РФ.

Не следует учитывать при расчете единого налога:

- денежные средства и стоимость имущества, полученного в качестве задатка или залога;
- взносы в уставный капитал;
- стоимость имущества, полученного по посредническому договору для продажи;
- заемные средства;
- суммы целевого финансирования.

Кроме того, не являются внереализационным доходом деньги или имущество, полученные безвозмездно от:

- учредителя, если его доля в уставном капитале превышает 50%;
- дочерней фирмы при условии, что доля головной организации в ее уставном капитале превышает 50%.

В том случае, если в течение года указанное имущество (за исключением денежных средств) будет продано или передано третьим лицам, его стоимость необходимо включить в состав доходов (пп. 11 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ).

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ практически не комментирует особенности определения внереализационных доходов, сразу отсылая к ст. 250 Налогового кодекса РФ. Комментарий по порядку включения в состав доходов только двух видов внереализационных доходов представлен в п. п. 3 и 4 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ.

В п. 3 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ указано, что доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов. А что считать датой получения дохода в такой ситуации при применении кассового метода, каковой и следует применять при упрощенной системе налогообложения? Для этого можно обратиться к Письму Минфина России от 26 августа 2002 г. N 04-02-06/3/61, касающемуся порядка определения дохода для исчисления налога на прибыль при применении кассового метода. Считаем, что данным Письмом можно воспользоваться, так как доходы при применении

упрощенной системы налогообложения определяются с учетом требований гл. 25 Налогового кодекса РФ.

В названном Письме указано, что из положений Налогового кодекса РФ не вытекает, что учет для целей налогообложения положительных (отрицательных) курсовых разниц, возникающих от переоценки средств на валютных счетах организации, непосредственно связан с применяемым организацией порядком признания доходов и расходов по методу начисления. Исходя из этого при кассовом методе определения доходов и расходов датой признания положительных (отрицательных) курсовых разниц, возникающих от переоценки имущества в виде ценностей, стоимость которых выражена в иностранной валюте, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Центральным банком РФ, учитываемых в составе внереализационных доходов (расходов), будет служить последняя отчетная дата.

В п. 4 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ указано, что доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам, определяемым с учетом положений ст. 40 Налогового кодекса, но не ниже остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и затрат на производство (приобретение) - по товарам (работам, услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Рассмотрим, в том числе и на примерах, даты определения ряда внереализационных доходов в зависимости от вида рассматриваемых доходов.

| Дата признания внереализационного дохода | Виды внереализационных доходов |
|---|--|
| Дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг) | Безвозмездно полученное имущество (работы, услуги); иные аналогичные доходы |
| Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика (Здесь и далее для краткости не указывается, но подразумевается и погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом) | Дивиденды от долевого участия в деятельности других организаций; безвозмездно полученные денежные средства; суммы возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов; иные аналогичные доходы |
| Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика | Сдача имущества в аренду; лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности; иные аналогичные доходы |
| Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика | Штрафы, пени и (или) иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба) |
| Дата выявления дохода (получения и (или) обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода) | Доходы прошлых лет |
| Дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца | Доходы в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и положительной переоценки стоимости драгоценных металлов |

| | |
|---|--|
| Дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета | Доходы в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества |
| Дата, когда получатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал указанное имущество (в том числе денежные средства) не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они предоставлялись | Доходы в виде имущества (в том числе денежных средств), указанные в п. п. 14, 15 ст. 250 Налогового кодекса |
| Дата перехода права собственности на иностранную валюту | Доходы от продажи (покупки) иностранной валюты |
| Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика | Доходы от перепродажи денежного требования или исполнения должником приобретенного требования |
| Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика | Доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам |

Проценты по депозитным вкладам

Проценты, начисленные на депозитный вклад, являются внереализационным доходом организации (п. 6 ст. 250 Налогового кодекса РФ). При этом включать в состав налогооблагаемых доходов проценты по депозитным счетам нужно в момент, когда банк зачислит их на расчетный счет (п. 1 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание! Если проценты зачислены на депозитный счет, то организация не может ими распоряжаться. Поэтому налогооблагаемого дохода в этом случае не возникает.

Задаток

Задаток, полученный в счет обеспечения исполнения условий договора, не является доходом организации, так как указан в пп. 2 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ. Но это правило действует только в том случае, если соглашение о задатке составлено в письменной форме.

Однако если контрагент не исполнил своих обязательств и задаток стал собственностью организации, то у получателя задатка возникает налогооблагаемый доход. В этом случае задаток превращается в безвозмездно полученное имущество, стоимость которого необходимо включить в состав доходов (п. 8 ст. 250 Налогового кодекса РФ).

4.8. Материальные расходы

В ст. 254 Налогового кодекса РФ, к которой и отсылает гл. 26.2 Налогового кодекса РФ, к материальным расходам, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика:

- на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

- на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

- на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

К последним могут быть отнесены:

- контрольно-кассовые ленты, красящая лента и краска для печатающего механизма ККТ (Письмо УМНС России по г. Москве от 6 января 2004 г. N 21-09/00507 "Об учете затрат на ведение кассового хозяйства");

- затраты на приобретение спецодежды для организации общественного питания (Письмо УМНС России по г. Москве от 10 октября 2003 г. N 21-07/56743 "Об учете затрат на приобретение спецодежды для сотрудников");

- затраты на приобретение дезинфекционных средств, мыла, туалетной бумаги, ведер, тряпок, веников, резиновых перчаток и др. (Письмо УМНС России по г. Москве от 30 апреля 2003 г. N 21-09/23427 "Об учете арендных платежей, расходов на покупку инвентаря, оплату транспортных услуг");

- на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

- на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;

- на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

Состав материальных расходов для различных предприятий может быть различен. Большую роль играет специфика предприятия. К примеру, в Письме УМНС России по г. Москве от 29 декабря 2003 г. N 21-09/72313 указано, что негосударственное образовательное учреждение (детский сад) затраты (стоимость продуктов питания, игрушек и расходных материалов для занятий с детьми) может учитывать при исчислении единого налога в составе материальных расходов. При условии их соответствия критериям, установленным законодательством. Такие же затраты другого предприятия, осуществляющего другой вид деятельности, могут быть не приняты в состав расходов.

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль над соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы. В частности, в Письме УМНС России по г. Москве от 6 января 2004 г. N 21-09/00511 выражено мнение, что если услуги сторонней организации по выполнению функций программиста или сетевого администратора носят для организации производственный характер, то есть непосредственно связаны с его основной деятельностью, оплата указанных услуг может быть учтена налогоплательщиком при расчете налоговой базы по единому налогу.

А вообще для определения того, можно ли считать работы (услуги) производственными, Письмо УМНС России по г. Москве от 8 октября 2003 г. N 21-09/55998 "О затратах на приобретение работ и услуг" рекомендует обращаться к Общероссийскому классификатору услуг населению (ОКУН) и ГОСТам.

В указанном Письме рассматривается, что может относиться к услугам производственного характера в отношении общепита. Так, в соответствии с ОКУН к услугам общественного питания, в частности, относятся "услуги по организации музыкального обслуживания" (код 122501). Кроме того, ГОСТ Р 50762-95 "Общественное питание. Классификация предприятий" предусматривает требование наличия музыкального обслуживания (выступления вокально-инструментальных ансамблей, солистов) только в ресторанах класса "люкс" и "высший".

В связи с этим при отнесении ресторана к указанным категориям и при выполнении условий музыкального обслуживания его посетителей сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями или выполнении этих работ (оказании услуг) структурными подразделениями указанного ресторана оплата услуг по музыкальному обслуживанию может быть включена в состав материальных затрат в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Хотя с таким подходом тоже трудно согласиться. Если какой-либо бар, не относящийся в соответствии с ГОСТом к категории "люкс" или "высший", устроит у себя музыкальные выступления, то почему данные затраты нельзя признать производственными. Ведь надо исходить из характера получаемых услуг, а не требований ГОСТа, на который, конечно, можно ориентироваться, но который ни в какой мере не относится к законодательству о налогах и сборах.

Рассмотрим некоторые из видов материальных расходов подробнее.

4.8.1. Расходы на сырье и материалы

Организация может уменьшить свой доход на стоимость сырья и материалов при соблюдении двух условий:

- материалы отпущены в производство (ст. 254 Налогового кодекса РФ);

- стоимость материалов оплачена поставщикам (п. 2 ст. 318 Налогового кодекса РФ).

Для отражения затрат на материалы в Книге учета необходимы как минимум три документа. Первый - это накладная, по которой материалы были оприходованы на склад предприятия от поставщика. Она подтверждает, что право собственности на эти материалы перешло к покупателю. Второй - это внутренняя накладная, требование-накладная или лимитно-заборная карта. На основании этих документов материалы передаются в производство. И третий документ - платежное поручение с отметкой банка или квитанция к приходному кассовому ордеру, которые указывают на то, что материалы оплачены.

На наш взгляд, в графе 2 разд. I Книги учета нужно указать номер и дату документа, на основании которого материалы были переданы в производство, а также номер и дату документа на оплату приобретенных материалов.

Пример. ООО "Фитиль" выпускает мягкую мебель. С 1 января 2006 г. организация перешла на упрощенную систему налогообложения.

В декабре 2005 г. организация перечислила аванс ООО "Хлопок" в счет поставки обивочной ткани в размере 11 800 руб. (платежное поручение N 245 от 30.12.2004).

В январе 2006 г. на склад ООО "Фитиль" поступила обивочная ткань всего на сумму 46 020 руб.:

- 200 метров от ООО "Хлопок" на сумму 11 800 руб., в том числе НДС - 1800 руб. (накладная и счет-фактура N 5 от 10.01.2006);

- 300 метров от ЗАО "Синтетика" на сумму 10 620 руб., в том числе НДС - 1620 руб. (накладная и счет-фактура N 22 от 15.01.2006);

- 100 метров от ОАО "Кожа" на сумму 23 600 руб., в том числе НДС - 3600 руб. (накладная и счет-фактура N 32 от 20.01.2006).

18 января 2006 г. была погашена задолженность перед ЗАО "Синтетика" за полученные материалы в размере 10 620 руб. (платежное поручение N 16 от 18.01.2006).

В январе обивочная ткань была отпущена в производство - всего на сумму 18 000 руб.:

- по требованию N 3 от 10.01.2006 100 м ткани от ООО "Хлопок" на сумму 5000 руб. [(11 800 руб. - 1800 руб.): 200 м x 100 м];

- по требованию N 15 от 15.01.2006 80 м ткани от ЗАО "Синтетика" на сумму 2400 руб. [(10 620 руб. - 1620 руб.): 300 м x 80 м];

- по требованию N 30 от 20.01.2006 30 м ткани от ОАО "Кожа" на сумму 6000 руб. [(23 600 руб. - 3600 руб.): 100 м x 30 м];

- по требованию N 48 от 26.01.2006 50 м ткани от ООО "Хлопок" на сумму 2500 руб.;

- по требованию N 50 от 28.01.2006 70 м ткани от ЗАО "Синтетика" на сумму 2100 руб.

В феврале обивочная ткань была отпущена в производство - всего на сумму 21 000 руб.:

- по требованию N 65 от 03.02.2006 40 м ткани от ОАО "Кожа" на сумму 8000 руб.;

- по требованию N 82 от 10.02.2006 90 м ткани от ЗАО "Синтетика" на сумму 2700 руб.;

- по требованию N 88 от 12.02.2006 50 м ткани от ООО "Хлопок" на сумму 2500 руб.;

- по требованию N 103 от 17.02.2006 30 м ткани от ОАО "Кожа" на сумму 6000 руб.;

- по требованию N 115 от 21.02.2006 60 м ткани от ЗАО "Синтетика" на сумму 1800 руб.

В феврале 2006 г. была погашена задолженность перед ОАО "Кожа" за полученные материалы:

- п/п N 35 от 03.02.2006 на сумму 6000 руб.

- п/п N 48 от 14.02.2006 на сумму 14 000 руб.

Для учета материалов бухгалтер ООО "Фитиль" ведет специальный журнал. В нем он отдельно отражает информацию о каждой партии материалов, поступившей на предприятие. Данные за январь - февраль 2006 г. представлены ниже.

Журнал учета материалов Обивочная ткань от ООО "Хлопок"

| Приход | | | | | Оплата | | |
|------------|-------------|------------|--------------|-------------------|------------|-------|---------------|
| Дата | Накладная N | Количество | Цена без НДС | Стоимость без НДС | Дата | П/п N | Сумма без НДС |
| 10.01.2006 | 5 | 200 м | 50= | 10 000= | 30.12.2005 | 245 | 10 000= |

| Расход | | | | | Запись в Книгу учета | | |
|------------|-------------|------------|--------------|-------------------|----------------------|----|---------------|
| Дата | Накладная N | Количество | Цена без НДС | Стоимость без НДС | Дата | N | Сумма без НДС |
| 10.01.2006 | 3 | 100 м | 50= | 5 000= | 10.01.2006 | 1 | 5 000= |
| 26.01.2006 | 48 | 50 м | 50= | 2 500= | 26.01.2006 | 5 | 2 500= |
| 12.02.2006 | 88 | 50 м | 50= | 2 500= | 12.02.2006 | 11 | 2 500= |
| Итого: | | 200 м | | 10 000= | | | 10 000= |

Обивочная ткань от ЗАО "Синтетика"

| Приход | | | | | Оплата | | |
|------------|-------------|------------|--------------|-------------------|------------|-------|---------------|
| Дата | Накладная N | Количество | Цена без НДС | Стоимость без НДС | Дата | П/п N | Сумма без НДС |
| 15.01.2006 | 22 | 300 м | 30= | 9000= | 18.01.2006 | 16 | 9000= |

| Расход | | | | | Запись в Книгу учета | | |
|------------|-------------|------------|--------------|-------------------|----------------------|----|---------------|
| Дата | Накладная N | Количество | Цена без НДС | Стоимость без НДС | Дата | N | Сумма без НДС |
| 15.01.2006 | 15 | 80 м | 30= | 2400= | 15.01.2006 | 3 | 2400= |
| 28.01.2006 | 50 | 70 м | 30= | 2100= | 28.01.2006 | 6 | 2100= |
| 10.02.2006 | 82 | 90 м | 30= | 2700= | 10.02.2006 | 10 | 2700= |
| 21.02.2006 | 115 | 60 м | 30= | 1800= | 21.02.2006 | 15 | 1800= |
| Итого: | | 300 м | | 9000= | | | 9000= |

Обивочная ткань от ОАО "Кожа"

| Приход | | | | | Оплата | | |
|------------|-------------|------------|--------------|-------------------|------------|-------|---------------|
| Дата | Накладная N | Количество | Цена без НДС | Стоимость без НДС | Дата | П/п N | Сумма без НДС |
| 20.01.2006 | 32 | 100 м | 200= | 20 000= | 03.02.2006 | 35 | 8 333= |

| | | | | | | |
|--------|--|--|---------|------------|----|---------|
| | | | | 14.02.2006 | 48 | 11 667= |
| Итого: | | | 20 000= | | | 20 000= |

| Расход | | | | | Запись в Книгу учета | | |
|------------|-------------|------------|--------------|-------------------|----------------------|----|---------------|
| Дата | Накладная N | Количество | Цена без НДС | Стоимость без НДС | Дата | N | Сумма без НДС |
| 20.01.2006 | 30 | 30 м | 200= | 6 000= | 03.02.2006 | 7 | 6 000= |
| 03.02.2006 | 65 | 40 м | 200= | 8 000= | 03.02.2006 | 8 | 2 333= |
| | | | | | 14.02.2006 | 12 | 5 667= |
| 17.02.2006 | 103 | 30 м | 200= | 6 000= | 17.02.2006 | 14 | 6 000= |
| Итого: | | 100 м | | 20 000= | | | 20 000= |

В отдельном журнале бухгалтер ООО "Фитиль" учитывает полученные счета-фактуры.

Журнал учета полученных счетов-фактур

| Счет-фактура | | | | Оплата | | | Запись в Книгу учета | | |
|-----------------|------------|----|-----------|------------|-------|-----------|----------------------|----|-----------|
| Поставщик | Дата | N | Сумма НДС | Дата | П/п N | Сумма НДС | Дата | N | Сумма НДС |
| ООО "Хлопок" | 10.01.2006 | 5 | 1800= | 30.12.2005 | 245 | 1800= | 10.01.2006 | 2 | 1800= |
| ЗАО "Синтетика" | 15.01.2006 | 22 | 1620= | 18.01.2006 | 16 | 1620= | 18.01.2006 | 4 | 1620= |
| ОАО "Кожа" | 20.01.2006 | 32 | 3600= | 03.02.2006 | 35 | 1500= | 03.02.2006 | 9 | 1500= |
| | | | | 14.02.2006 | 48 | 2100= | 14.02.2006 | 13 | 2100= |
| Итого: | | | 7020= | | | 7020= | | | 7020= |

В I квартале 2006 г. бухгалтер ООО "Фитиль" сделал в Книге учета такие записи:

Книга учета доходов и расходов за I квартал 2006 года

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|--|-----------------------------------|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | Требование N 3 от 10.01.2006 (п/п N 245 от 30.12.2005) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 5 000= |
| 2 | Счет-фактура N 5 от 10.01.2006 (п/п N 245 от 30.12.2005) | Учтена сумма НДС | - | - | - | 1 800= |
| 3 | Требование N 15 от 15.01.2006 (п/п N 16 от 18.01.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 2 400= |
| 4 | Счет-фактура N 22 от 15.01.2006 (п/п N 16 от 18.01.2006) | Учтена сумма НДС | - | - | - | 1 620= |
| 5 | Требование N 48 от 26.01.2006 (п/п N 245 от 30.12.2005) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 2 500= |
| 6 | Требование N 50 от 28.01.2006 (п/п N 16 от 18.01.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 2 100= |
| 7 | Требование N 30 от 20.01.2006 (п/п N 35 от 03.02.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 6 000= |

| | | | | | | |
|----|--|--|---|---|---|---------|
| 8 | Требование N 65 от 03.02.2006 (частичная оплата - п/п N 35 от 03.02.2006) | Материалы переданы в производст- | - | - | - | 2 333= |
| 9 | Счет- фактура N 32 от 20.01.2006 (частичная оплата - п/п N 35 от 03.02.2006) | Учтена сумма НДС | - | - | - | 1 500= |
| 10 | Требование N 82 от 10.02.2006 (п/п N 16 от 18.01.2006) | Материалы переданы в производст- во | - | - | - | 2 700= |
| 11 | Требование N 88 от 12.02.2006 (п/п N 245 от 30.12.2005) | Материалы переданы в производст- во | - | - | - | 2 500= |
| 12 | Требование N 65 от 03.02.2006 (оконча- тельная оплата - п/п N 48 от 14.02.2006) | Материалы переданы в производст- во | - | - | - | 5 667= |
| 13 | Счет- фактура N 32 от 20.01.2006 (оконча- тельная оплата - п/п N 48 от 14.02.2006) | Учтена сумма НДС | - | - | - | 2 100= |
| 14 | Требование N 103 от 17.02.2006 (п/п N 48 от 14.02.2006) | Материалы переданы в производст- во | - | - | - | 6 000= |
| 15 | Требование N 115 от 21.02.2006 (п/п N 16 от 18.01.2006) | Материалы переданы в производст- во | - | - | - | 1 800= |
| | Итого: | | - | - | - | 46 020= |

Оценка стоимости материалов, списанных в производство

Статья 254 Налогового кодекса РФ разрешает оценивать списанные материалы по:
- стоимости единицы запасов;

- средней стоимости;
- стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО).

Теоретически организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, может оценивать материалы, списанные в производство, любым из перечисленных способов.

Однако на практике организовать такой учет будет достаточно сложно.

Если организация в течение месяца приходит несколько партий однородных материалов, то целесообразно оценивать использованные материалы методом ФИФО. При этом, чтобы не запутаться, оплачивать материалы лучше в той последовательности, в которой они поступили на склад предприятия.

Пример. ООО "Силуэт" занимается пошивом постельного белья. Основной поставщик предприятия - ткацкая фабрика ООО "Ивановские ситцы".

С 1 января 2006 г. ООО "Силуэт" применяет упрощенную систему налогообложения.

На начало II квартала 2006 г. на складе предприятия числилось 200 м ткани по учетной стоимости 4000 руб. Они были оплачены 20 марта (п/п N 63).

2 апреля 2006 г. на склад поступило 1000 м ткани по накладной и счету-фактуре N 98 на сумму 27 140 руб., в том числе НДС - 4140 руб.

Ткань была частично оплачена:

- 1 апреля - 500 м (п/п N 74 на сумму 13 570 руб., в том числе НДС - 2070 руб.);
- 8 апреля - 300 м (п/п N 79 на сумму 8142 руб., в том числе НДС - 1242 руб.);
- 13 апреля - 200 м (п/п N 83 на сумму 5428 руб., в том числе НДС - 828 руб.).

16 апреля 2006 г. на склад было оприходовано 800 м ткани по накладной и счету-фактуре N 124 на сумму 23 600 руб., в том числе НДС - 3600 руб. В этот же день ткань была оплачена (п/п N 89).

В течение месяца в производство было отпущено всего 1400 м:

- по требованию N 93 от 03.04.2006 - 800 м;
- по требованию N 108 от 17.04.2006 - 600 м.

Остаток ткани на складе на 1 мая 2006 г. составил 600 метров.

Организация оценивает материалы, списанные в производство, методом ФИФО.

Всего поступило в апреле на склад 1800 м ткани на сумму 43 000 руб. (27 140 - 4140 + 23 600 - 3600).

Журнал учета полученных счетов-фактур за апрель 2006 года

| Счет-фактура | | | | Оплата | | | Запись в Книгу учета | | |
|------------------------|------------|-----|-----------|------------|-------|-----------|----------------------|---|-----------|
| Поставщик | Дата | N | Сумма НДС | Дата | П/п N | Сумма НДС | Дата | N | Сумма НДС |
| ООО "Ивановские ситцы" | 02.04.2006 | 98 | 1140= | 01.04.2006 | 74 | 2070= | 02.04.2006 | 1 | 2070= |
| | | | | 08.04.2006 | 79 | 1242= | 08.04.2006 | 5 | 1242= |
| | | | | 13.04.2006 | 83 | 828= | 13.04.2006 | 6 | 828= |
| | 16.04.2006 | 124 | 3600= | 16.04.2006 | 89 | 3600= | 16.04.2006 | 7 | 3600= |
| Итого: | | | 7640= | | | 7640= | | | 7640= |

Журнал учета движения ткани за апрель 2006 года

| Движение материала | | | | | | Оплата | | | |
|--------------------|------------|-------------|------------|--------------|-------------------|------------|-------|---------------|------------|
| | Дата | Накладная N | Количество | Цена без НДС | Стоимость без НДС | Дата | П/п N | Сумма без НДС | Количество |
| Остаток на 01.2005 | | | 200 м | 20= | 4 000= | 20.03.2006 | 63 | 4 000= | 200 м |
| Приход | 02.04.2006 | 98 | 1000 м | 23= | 23 000= | 01.04.2006 | 74 | 11 500 | 500 м |
| | | | | | | 08.04.2006 | 79 | 6 900 | 300 м |
| | | | | | | 13.04.2006 | 83 | 4 600 | 200 м |
| | 16.04.2006 | 124 | 800 м | 25= | 20 000= | 16.04.2006 | 89 | 20 000 | 800 м |
| Итого: | | | 2000 м | | 47 000= | | | 47 000= | 2000 м |

| Расход | | | | | Запись в Книгу учета | | |
|------------|-------------|------------|--------------|-------------------|----------------------|----|---------------|
| Дата | Накладная N | Количество | Цена без НДС | Стоимость без НДС | Дата | N | Сумма без НДС |
| 03.04.2006 | 93 | 200 м | 20= | 4 000= | 03.04.2006 | 2 | 4 000= |
| | | 600 м | 23= | 13 800= | 03.04.2006 | 3 | 11 500= |
| | | | | | 08.04.2006 | 4 | 2 300= |
| 17.04.2006 | 108 | 400 м | 23= | 9 200= | 17.04.2006 | 8 | 4 600= |
| | | | | | 17.04.2006 | 9 | 4 600= |
| | | 200 м | 25= | 5 000= | 17.04.2006 | 10 | 5 000= |
| Итого: | | 1400 м | | 32 000= | | | 32 000= |

| | | | | | | Оплата | | | |
|--------------------|------|-------------|------------|--------------|-------------------|------------|-------|---------------|------------|
| | Дата | Накладная N | Количество | Цена без НДС | Стоимость без НДС | Дата | П/п N | Сумма без НДС | Количество |
| Остаток на 01.2006 | | | 600 м | 25= | 15 000= | 16.04.2006 | 89 | 15 000= | 600 м |
| | | | | | | | | | |

Книга учета доходов и расходов за II квартал 2006 года

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|---|-----------------------------------|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | Счет-фактура N 98 от 02.04.2006 (п/п N 74 от 01.04.2006) | Учтена сумма НДС | - | - | - | 2 070= |
| 2 | Требование N 93 от 03.04.2006 (п/п N 63 от 20.03.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 4 000= |
| 3 | Требование N 93 от 03.04.2006 (п/п N 74 от 01.04.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 11 500= |
| 4 | Требование N 93 от 03.04.2006 (п/п N 79 от 08.04.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 2 300= |
| 5 | Счет-фактура N 98 от 02.04.2006 (п/п N 79 от 08.04.2006) | Учтена сумма НДС | - | - | - | 1 242= |
| 6 | Счет-фактура N 98 от 02.04.2006 (п/п N 83 от 13.04.2006) | Учтена сумма НДС | - | - | - | 828= |
| 7 | Счет-фактура N 124 от 16.04.2006 (п/п N 89 от 16.04.2006) | Учтена сумма НДС | - | - | - | 3 600= |

| | | | | | | |
|----|---|-----------------------------------|---|---|---|---------|
| 8 | Требование N 108 от 17.04.2006 (п/п N 79 от 08.04.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 4 600= |
| 9 | Требование N 108 от 17.04.2006 (п/п N 83 от 13.04.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 4 600= |
| 10 | Требование N 108 от 17.04.2006 (п/п N 89 от 16.04.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 5 000= |
| | Итого: | | - | - | - | 39 740= |

Затраты, связанные с приобретением материалов

Согласно п. 2 ст. 254 Налогового кодекса РФ в стоимость материалов помимо цены приобретения включаются также:

- комиссионные вознаграждения, уплаченные посредническим организациям;
- ввозные таможенные пошлины и сборы;
- расходы на транспортировку;
- другие затраты, связанные с приобретением материальных ценностей.

Для того чтобы эти затраты были признаны расходами в целях расчета единого налога, они должны быть оплачены. Таким образом, если в ходе приобретения материалов организация понесла дополнительные затраты, то стоимость материалов можно будет признавать в качестве расходов только при одновременном выполнении трех условий:

- стоимость материалов оплачена поставщику;
- материалы списаны в производство;
- затраты, связанные с приобретением материалов, оплачены.

Пример. ООО "Навигатор" занимается остеклением балконов. С 1 января 2006 г. организация применяет упрощенную систему налогообложения. Затраты, связанные с приобретением материалов, организация учитывает отдельно от стоимости материалов.

Для поиска поставщика материалов был заключен договор с ООО "Фигаро" на сумму 1180 руб., в том числе НДС - 180 руб. (счет-фактура N 88 от 02.06.2006).

ООО "Навигатор" 2 июня 2006 г. получило от ЗАО "Пихта" 1000 кв. м вагонки, которую организация использует для внутренней отделки балконов (накладная и счет-фактура N 99 от 02.06.2006). Стоимость материалов составила 59 000 руб., в том числе НДС - 9000 руб.

Материалы были оплачены платежным поручением N 155 от 03.06.2006.

Доставку вагонки осуществлял ПБОЮЛ Курчатова А.А., стоимость услуг которого составила 2950 руб., в том числе НДС - 450 руб. (счет-фактура N 77 от 02.06.2006).

Вагонка была списана в производство на основании требования:

- N 30 от 02.06.2006 - 500 м;
- N 40 от 16.06.2006 - 400 м;
- N 50 от 30.06.2006 - 100 м.

ООО "Навигатор" включает затраты на приобретение материалов в их стоимость.

Журнал учета материалов

| Вагонка | | | | | | Оплата | | |
|-----------------------|------------|-------------|------------|--------------|-------------------|------------|-------|---------------|
| | Дата | Накладная N | Количество | Цена без НДС | Стоимость без НДС | Дата | П/п N | Сумма без НДС |
| Приход | 02.06.2006 | 99 | 1000 м | 50= | 50 000= | 03.06.2006 | 155 | 50 000= |
| Посреднические услуги | | | - | - | 1 000= | 10.06.2006 | 170 | 1 000= |
| Расходы на доставку | | | - | - | 2 500= | 20.06.2006 | 180 | 2 500= |
| Итого: | | | 1000 м | 53,5 | 53 500= | - | - | 53 500 |

| Расход | | | | | Запись в Книгу учета | | |
|------------|-------------|------------|--------------|-------------------|----------------------|---|---------------|
| Дата | Накладная N | Количество | Цена без НДС | Стоимость без НДС | Дата | N | Сумма без НДС |
| 02.06.2006 | 30 | 500 м | 53,5= | 26 750= | 20.06.2006 | 4 | 26 750= |
| 16.06.2006 | 40 | 400 м | 53,5= | 21 400= | 20.06.2006 | 5 | 21 400= |
| 30.06.2006 | 50 | 100 м | 53,5= | 5 350= | 30.06.2006 | 6 | 5 350= |
| Итого: | | 1000 м | - | 53 500= | - | | 53 500= |

Журнал учета полученных счетов/фактур за июнь 2006 года

| Счет-фактура | | | | Оплата | | | Запись в Книгу учета | | |
|----------------|------------|----|-----------|------------|-------|-----------|----------------------|---|-----------|
| Поставщик | Дата | N | Сумма НДС | Дата | П/п N | Сумма НДС | Дата | N | Сумма НДС |
| ЗАО "Пихта" | 02.06.2006 | 99 | 9000= | 03.06.2006 | 155 | 9000= | 03.06.2006 | 1 | 9000= |
| ООО "Фигаро" | 02.06.2006 | 88 | 180= | 10.06.2006 | 170 | 180= | 10.06.2006 | 2 | 180= |
| ПБОЮЛ Курчатов | 02.06.2006 | 77 | 450= | 20.06.2006 | 180 | 450= | 20.06.2006 | 3 | 450= |
| Итого: | | | 9630= | | | 9630= | | | 9630= |

Книга учета доходов и расходов за II квартал 2006 года

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|---|-----------------------------------|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | Счет-фактура N 99 от 02.06.2006 (п/п N 155 от 03.06.2006) | Учтена сумма НДС | - | - | - | 9 000= |
| 2 | Счет-фактура N 88 от 02.06.2006 (п/п N 170 от 10.06.2006) | Учтена сумма НДС | - | - | - | 180= |
| 3 | Счет-фактура N 77 от 02.06.2006 (п/п N 180 от 20.06.2006) | Учтена сумма НДС | - | - | - | |
| 4 | Требование N 30 от 02.06.2006 (п/п N 155 от 03.06.2006; п/п N 170 от 10.06.2006; п/п N 180 от 20.06.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 26 750= |
| 5 | Требование N 40 от 16.06.2006 (п/п N 155 от 03.06.2006; п/п N 170 от 10.06.2006; п/п N 180 от 20.06.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 21 400= |

| | | | | | | |
|--------|--|--|---|---|---|---------|
| 6 | Требование N 50 от 30.06.2006 (п/п N 155 от 03.06.2006; п/п N 170 от 10.06.2006; п/п N 180 от 20.06.2006) | Материалы переданы в производст- во | - | - | - | 5 350= |
| Итого: | | | | | - | 63 130= |

Учет импортных материалов

При ввозе материалов на таможенную территорию РФ предприятие должно уплатить НДС, таможенную пошлину и сборы. Иначе товары не выпустят с таможенного терминала.

Сумму НДС, уплаченную на таможне, можно сразу списать на расходы предприятия. А вот таможенную пошлину и таможенные сборы нужно включить в стоимость приобретенных материалов.

Обратите внимание! Стоимость импортного товара, которая выражена в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату оплаты, а не на дату оприходования товара.

Пример. С 1 января 2006 г. ЗАО "Метелица" использует упрощенную систему налогообложения.

Для производства газированных напитков было импортировано 9000 л концентрата апельсинового сока у зарубежного партнера - фирмы "Экшн". Таможенная стоимость материала равна его контрактной стоимости - 10 000 евро. Курс евро на дату оформления ГТД составил 36 руб.

5 июня 2006 г. на основании ГТД N 08502/050606/0028900 с расчетного счета предприятия были перечислены следующие таможенные платежи:

- таможенная пошлина п/п N 91 на сумму 18 000 руб. (10 000 евро x 36 руб/евро x 5%);
- таможенный сбор за оформление товаров в рублях п/п N 92 на сумму 360 руб. (10 000 евро x 36 руб/евро x 0,1%);
- таможенный сбор за оформление товаров в валюте п/п N 93 на сумму 180 руб. (10 000 евро x 36 руб/евро x 0,05%);
- НДС п/п N 94 на сумму 68 040 руб. [(10 000 евро x 36 руб/евро + 18 000 руб.) x 18%].

Материалы были оприходованы 05.06.2006 в евро. Таможенную пошлину и таможенные сборы ЗАО "Метелица" включит в стоимость импортированных материалов.

В июне была погашена задолженность перед поставщиком:

- заявление на перевод N 11 от 01.06.2006 на сумму 5000 евро (курс 35,8 руб/евро);
- заявление на перевод N 12 от 20.06.2006 на сумму 5000 евро (курс 36,2 руб/евро).

Концентрат апельсинового сока был списан в производство на основании требования-накладной N 41 от 09.06.2006 - 2000 л; N 46 от 16.06.2006 - 4000 л; N 54 от 30.06.2006 - 3000 л.

Предварительно бухгалтер рассчитал учетную стоимость концентрата апельсинового сока.

Журнал учета импортных материалов
 Материалы Концентрированный апельсиновый сок
 Поставщик "ЭКШН"
 ГТД N 08502/050606/0028900 от 05.06.2006

| Поступление материалов | | | | Оплата | | | |
|---|------------|------|-------------|--|--------|---------------|-------------|
| Затраты, связанные с приобретением материалов | Количество | Цена | Сумма | Дата | П/п N | Сумма без НДС | Количество |
| | | | | Инвойсовая стоимость (курс евро - 36 руб.) | 9000 л | 40= | 10 000 евро |
| | | | | 20.06.2006 | 42 | 5 000 евро | 4500 л |
| Таможенная пошлина | - | - | 18 000 руб. | 05.06.2006 | 91 | 18 000 руб. | - |
| Таможенный сбор в рублях | - | - | 360 руб. | 05.06.2006 | 92 | 360 руб. | - |
| Таможенный сбор в валюте | - | - | 5 евро | 05.06.2006 | 93 | 180 руб. | - |
| НДС | - | - | 68 040 | 05.06.2006 | 94 | 68 040 | - |

| Расчет себестоимости 1 л концентрата | | | | | | | | | |
|--------------------------------------|-------------------|---------------|---------|------------------------------|----------------------|--------------------------|--------|-----------------------------------|----------|
| Дата | Курс евро к рублю | Сумма платежа | | Кол-во оплаченных материалов | Цена 1 л концентрата | Таможенные платежи, руб. | | Цена с учетом таможенных платежей | Итого: |
| | | евро | рубли | | | всего | на 1 л | | |
| 01.06.2006 | 35,6 | 5000 | 178 000 | 4500 л | 39,56 | 18 540 | 2,06 | 41,62 | - |
| 20.06.2006 | 36,2 | 5000 | 181 000 | 4500 л | 40,22 | | | 42,28 | - |
| Итого: | | - | 359 000 | - | - | 18 540 | - | - | 377 540= |

| Отпуск материала в производство | | | | | Запись в Книгу учета | | |
|---------------------------------|------------|------------|------------|-------------|----------------------|---|-------------|
| Требование-накладная | | Количество | Цена, руб. | Сумма, руб. | Дата | N | Сумма, руб. |
| Номер | Дата | | | | | | |
| 41 | 09.06.2006 | 2000 л | 41,62 | 83 231= | 09.06.2006 | 2 | 83 231= |
| 46 | 16.06.2006 | 2500 л | 41,62 | 104 039= | 16.06.2006 | 3 | 104 039= |
| | | 1500 л | 42,28 | 63 423= | 20.06.2006 | 4 | 63 423= |
| 54 | 30.06.2006 | 3000 л | 42,28 | 126 847= | 30.06.2006 | 5 | 126 847= |
| Итого: | | 9000 л | | 377 540= | | | 377 540= |

Книга учета доходов и расходов за II квартал 2006 года

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|--|-----------------------------------|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | ГТД от 05.06.2006 N 08502/050605/002890 (п/п N 94 от 05.06.2006) | Учтена сумма НДС | - | - | - | 68 040 |
| 2 | Требование-накладная N 41 от 09.06.2006 (заявление на перевод N 11 от 01.06.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 83 231= |
| 3 | Требование-накладная N 46 от 16.06.2006 (заявление на перевод N 11 от 01.06.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 104 039= |
| 4 | Требование-накладная N 46 от 16.06.2006 (заявление на перевод N 12 от 20.06.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 63 423= |
| 5 | Требование-накладная N 54 от 30.06.2006 (заявление на перевод N 12 от 20.06.2006) | Материалы переданы в производство | - | - | - | 126 847= |
| Итого: | | | | | - | 445 580= |

4.8.2. Расходы на аренду

Организации, использующие в качестве объекта налогообложения величину доходов, уменьшенную на сумму расходов, могут уменьшить налоговую базу по единому налогу на сумму арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (пп. 4 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Договор аренды на срок более года должен быть заключен в письменной форме. Если хотя бы одна из сторон договора является юридическим лицом, договор аренды должен быть заключен в письменной форме независимо от срока.

Договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации (ст. 609 Гражданского кодекса РФ).

Если договор аренды недвижимости, заключенный на срок более года, не прошел государственной регистрации, такой договор может быть признан недействительным. Следовательно, арендные платежи в рамках такого договора в состав расходов, учитываемых при расчете единого налога, не включаются (Письмо МНС России от 18 февраля 2004 г. N 22-2-14/272).

Чтобы избежать споров с налоговыми органами, лучше заключать договоры аренды недвижимости сроком на 11 месяцев, а затем продлевать их. В этом случае гражданское законодательство не требует государственной регистрации договора аренды. Поэтому все расходы на оплату аренды можно учесть при расчете единого налога.

Чтобы каждый раз не продлевать договор дополнительным соглашением, можно сразу оговорить, что договор автоматически пролонгируется на тот же срок, если стороны не возражают против этого.

Обратите внимание! Плата за оформление договора аренды земли не включается в состав расходов в целях налогообложения.

4.8.3. Коммунальные платежи

Что касается коммунальных платежей по аренде недвижимости, то такой вид расходов не упомянут в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Поэтому учесть в составе расходов эти платежи нельзя (Письмо УМНС России по г. Москве от 25 июня 2003 г. N 21-09/34209).

Однако, с нашей точки зрения, это не совсем так. Дело в том, что в упрощенной системе налогообложения материальные расходы учитываются по правилам ст. 254 Налогового кодекса РФ (пп. 5 п. 1, 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Согласно пп. 5 п. 1 этой статьи в состав материальных расходов включаются расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, которые расходуются на технологические цели, выработку всех видов энергии и отопление зданий.

Тем не менее налоговики считают, что коммунальные платежи уменьшают единый налог только в том случае, если организация работает в собственном помещении. В этом случае расходы на оплату коммунальных платежей отражаются в Книге учета доходов и расходов на основании актов, которые выдает снабженческая организация, при условии, что эти расходы оплачены. При этом не имеет значения, какой деятельностью занимается организация или предприниматель - производственной, торговой либо иной - ведь без электроэнергии, отопления и водоснабжения невозможно вести никакую деятельность.

В случае аренды помещения коммунальные платежи перечисляются арендодателю. Поэтому налоговики считают, что учесть указанные затраты в составе материальных расходов нельзя.

Чтобы избежать споров с налоговой инспекцией, при заключении договоров аренды здания или помещения лучше на стоимость коммунальных услуг увеличить арендную плату, которую полностью можно учесть при расчете единого налога (пп. 4 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Другой выход для арендатора из создавшегося положения - заключить договоры на коммунальное обслуживание непосредственно со снабжающими организациями. В этом случае расходы на оплату "коммуналки" можно отнести к материальным расходам на основании пп. 5 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ.

4.8.4. Расходы на оплату работ и услуг сторонних организаций

Много споров вызывает вопрос о возможности включения в состав расходов затрат на оплату работ и услуг производственного характера, которые выполнены сторонними организациями.

Свое мнение по этому поводу налоговики высказали в Письме УМНС России по г. Москве от 16 января 2004 г. N 21-14/02785. Они считают, что организации, уплачивающие единый налог с разницы между доходами и расходами, могут учесть такие затраты в составе материальных расходов на основании пп. 5 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Дело в том, что состав материальных расходов организаций, уплачивающих единый налог, должен быть точно таким же, как и у организаций, уплачивающих налог на прибыль. При общем же режиме налогообложения затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, учитываются в составе расходов организаций (пп. 5 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ).

Следовательно, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут уменьшить полученные доходы на стоимость работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями и предпринимателями.

4.8.5. Расходы на обслуживание ККТ

Расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники ст. 346.16 Налогового кодекса РФ не предусмотрены.

В то же время организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести кассовые операции в соответствии с установленным порядком и выполнять положения, предусмотренные Федеральным законом от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении ККТ при осуществлении наличных денежных расчетов и расчетов с использованием платежных карт".

Порядок ведения кассовых операций в РФ утвержден Решением Совета Директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. N 40.

Применение ККТ является обязанностью каждой организации (предпринимателя), использующей упрощенный режим налогообложения. Поэтому затраты, связанные с техническим обслуживанием кассовых аппаратов, можно считать расходами на приобретение работ и услуг производственного характера (Письмо УМНС России по г. Москве от 26 апреля 2004 г. N 21-08, 21-09/28428). Следовательно, эти затраты можно учесть при расчете единого налога в составе материальных расходов.

По мнению налоговиков, для этого необходимо одновременное выполнение сразу двух условий:

- расходы по договору с центром технического обслуживания (ЦТО) должны быть фактически оплачены;

- работы (услуги) по договору должны быть фактически выполнены.

Такое утверждение несколько смущает бухгалтеров. Ведь договор с ЦТО заключается на определенный период, в течение которого ЦТО обязуется установить ККТ, проводить планово-профилактические работы, гарантийный ремонт, доставлять расходные материалы и т.д. Поэтому непонятно, когда именно можно считать работы выполненными, а услуги оказанными, чтобы сумму оплаты по договору с ЦТО включить в состав расходов.

На наш взгляд, в этом случае следует поступать следующим образом.

Пример. В январе 2006 г. ООО "Факел" заключило договор с ЦТО на обслуживание нового кассового аппарата. В рамках этого договора 10 января были оплачены услуги центра по техническому обслуживанию ККТ за период январь - июнь 2006 года. Стоимость услуг составила 1800 руб. (платежное поручение N 6 от 10.01.2006).

Ежемесячно бухгалтер может включать в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения, часть общей суммы оплаты в размере 300 руб. (1800 руб. : 6 мес.).

Запись в Книге учета доходов и расходов на 31 января 2006 г. будет выглядеть следующим образом:

Доходы и расходы

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|-----------------------------------|---------------------|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| | | | | | | |

| | | | | | | |
|-----|--------------------------|--|-----|-----|-----|-----|
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 25. | П/п N 6 от 10.01.2006 | Отражены расходы на техническое обслужива- ние ККТ за январь 2006 г. | - | - | - | 300 |
| | | | | | | |

4.8.6. Расходы на спецодежду

Перечень расходов, перечисленный в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, является закрытым. Это значит, что организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, может учесть при расчете единого налога только те расходы, которые указаны в этом списке.

Несмотря на то, что затраты на приобретение организацией специальной одежды прямо не указаны в перечне расходов, предусмотренных ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, при расчете единого налога организация может включить в состав расходов стоимость спецодежды. Об этом говорится в Письме Минфина России от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/2/34.

Те организации, которые рассчитывают налог по ставке 15 процентов, уменьшают полученные доходы на сумму материальных расходов на основании пп. 5 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Размер полученных доходов определяется по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). В пп. 3 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ говорится, что к материальным расходам организации относятся, в частности, затраты на приобретение спецодежды. Следовательно, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут включить ее стоимость в расходы по этой статье в момент передачи в эксплуатацию.

По мнению Минфина, необходимыми условиями признания расходов являются их обоснованность и документальное подтверждение (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ). Иными словами, расходы на приобретение спецодежды должны быть экономически оправданны. Кроме того, необходимость выдачи спецодежды работникам конкретной профессии должна быть предусмотрена законодательством РФ.

Речь в данном случае идет о Трудовом кодексе. Согласно ст. 221 Трудового кодекса РФ на работах с вредными или опасными условиями, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением, работодатель должен обеспечить работников средствами индивидуальной защиты.

В Письме Минфина России от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/2/34 указано, что выдача средств индивидуальной защиты работникам осуществляется в соответствии с Правилами обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты.

Правила обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты утверждены Постановлением Минтруда России от 18 декабря 1998 г. N 51.

Следовательно, при расчете единого налога организация не может учесть расходы на спецодежду, которая:

выдана работникам сверх норм, установленных законодательством РФ;

выдана работникам, профессии и должности которых не указаны в Типовых отраслевых нормах.

Этой же точки зрения придерживаются налоговые органы. Они считают, что списать на материальные расходы, уменьшающие налогооблагаемый доход, можно только те средства индивидуальной защиты, которые выдаются работникам по нормам, установленным законодательством.

На самом деле никаких ограничений по выдаче средств индивидуальной защиты Налоговым кодексом РФ не установлено. Расходами в целях расчета налога на прибыль признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. Поэтому при расчете единого налога можно учесть и защитные средства тех работников, чьи профессии не указаны в постановлениях Минтруда, но только при условии, что рабочие места таких сотрудников прошли специальную аттестацию в соответствии с п. 7 Правил обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты.

Аттестацию проводит специальная комиссия, которая создается по приказу руководителя организации. Обычно в нее входят представители службы охраны труда, руководители подразделений, ведущие специалисты, члены трудового коллектива и т.д.

Комиссия устанавливает, насколько вредны условия труда работника той или иной специальности. По окончании аттестации разрабатывается план улучшения этих условий, в котором указывается, что работникам данной специальности требуется спецодежда.

Таким образом, аттестация и будет подтверждать, что выдача защитных средств экономически оправданна: организация выполняет требования законодательства об охране труда.

Если же организация выдаст средства индивидуальной защиты сверх установленных норм без аттестации рабочих мест, то экономическую оправданность этих расходов организации придется, скорее всего, доказывать в судебном порядке.

4.8.7. Плата за загрязнение окружающей среды

Подпункт 7 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ разрешает включать в состав материальных расходов платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду.

Это значит, что в состав материальных расходов организация может включить плату за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов и другие виды вредного воздействия на окружающую среду, которая установлена Постановлением Правительства РФ от 28 августа 1992 г. N 632. Об этом говорится в Письме Минфина России от 9 июля 2004 г. N 03-03-05/170.

Однако в составе расходов можно учесть платежи только в пределах установленных лимитов, которые утверждены Постановлением Правительства РФ от 12 июня 2003 г. N 344.

Если у организации отсутствует разрешение на выброс, сброс загрязняющих веществ, размещение отходов, то лимит считается равным нулю и вся масса загрязняющих веществ учитывается как сверхлимитная.

Платежи за сверхлимитное загрязнение окружающей среды в состав расходов не включаются.

4.8.8. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации

Стоимость товаров, принимаемая в расходы, должна быть уменьшена на сумму НДС, уплаченного при их приобретении (пп. 23 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Это связано с тем, что данный налог учитывается по отдельной статье расходов (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Пункт 3 ст. 268 Налогового кодекса РФ определяет, что при реализации товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров, определяемую в следующем порядке. При реализации покупных товаров - на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Как указано в Письме Минфина России от 13 мая 2005 г. N 03-03-02-02/70, расходы налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, по оплате стоимости покупных товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, признаются при определении налоговой базы по единому налогу в полной сумме после их фактической оплаты, независимо от времени реализации товаров.

В то же время при определении материальных расходов, согласно п. 5 ст. 254 Налогового кодекса Российской Федерации, не учитывается стоимость остатков товарно-материальных ценностей, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца.

При этом разъяснения, содержащиеся в п. п. 1 и 2 Письма МНС России от 11 июня 2003 г. N СА-6-22/657, в части распространения на налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, порядка учета доходов и расходов, предусмотренного ст. 273 Налогового кодекса РФ, были признаны не соответствующими действующему налоговому законодательству.

С 1 января 2006 г. расходы по приобретению товаров для дальнейшей реализации учитываются по мере их реализации.

Учитывая эти изменения, внесенные в порядок учета для целей налогообложения расходов по приобретению сырья и материалов и товаров, предназначенных для реализации, а также то, что ранее Минфином России и ФНС России (МНС России) давались противоречивые разъяснения по этому вопросу, считаем возможным не производить перерасчет налоговых обязательств за 2003 - 2005 гг. Об этом сказано в Письме Минфина России от 17.10.2005 N 03-11-02/51.

Что касается расходов на доставку покупных товаров, то здесь следует обратить внимание на следующее.

В соответствии с пп. 23 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину расходов, указанных в пп. 8 настоящего пункта), включаются в расчет единого налога. При этом с 1 января 2006 г. при реализации указанных товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от этих операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в том числе на сумму расходов по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемых товаров.

До вступления в силу данных изменений.

По мнению налоговиков, торговые организации не имеют права включать расходы на доставку покупных товаров (транспортные расходы) в состав расходов при упрощенной системе налогообложения (Письма МНС России от 15.09.2003 N 22-1-14/2021-АЖ397, от 07.05.2004 N 22-1-14/853). Речь идет о такой ситуации, когда стоимость доставки не включена в цену приобретенных товаров.

При этом специалисты МНС ссылаются на то, что указанные расходы не предусмотрены ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Такого же мнения придерживается и Минфин России (Письмо от 31.07.2003 N 04-02-05/3/62).

В некоторых случаях суды поддерживают налогоплательщиков. Например, ФАС Западно-Сибирского округа указал на то, что торговая фирма может воспользоваться ст. 254 Налогового кодекса РФ и включить расходы на доставку покупных товаров в состав материальных расходов (Постановление от 11.02.2004 по делу N Ф04/596-60/А03-2004).

Однако, чтобы избежать судебных разбирательств, проще поступить следующим образом:

1) доставить товар от покупателя к себе на склад собственным автотранспортом. В этом случае зарплату водителя, грузчиков, расходы на бензин и т.д. можно учесть в составе расходов при расчете единого налога;

2) включить стоимость доставки в покупную стоимость товаров.

4.9. Расходы на оплату труда

Организации, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на сумму расходов, могут уменьшить налоговую базу по единому налогу на сумму зарплаты сотрудников (п. 6 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Сделать это можно при условии, что данные расходы:

- экономически обоснованны;
- документально подтверждены;
- произведены для осуществления деятельности, которая направлена на получение дохода.

4.9.1. Какие выплаты включаются в состав расходов на оплату труда

Состав этих расходов определяется в соответствии со ст. 255 Налогового кодекса РФ (пп. 6 п. 1, п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Напомним, что гл. 25 Налогового кодекса РФ разрешает включать в состав расходов на оплату труда:

- любые начисления работникам в денежной и натуральной форме, в том числе стимулирующие, компенсационные, поощрительные;
- расходы, которые связаны с содержанием работников.

Включение этих затрат в состав расходов разрешено при условии, что указанные начисления и расходы предусмотрены нормами законодательства РФ, трудовыми или коллективными договорами.

Кроме того, к расходам на оплату труда относятся платежи по договорам добровольного и обязательного страхования работников (негосударственное пенсионное страхование, добровольное медицинское страхование и т.п.). Учтите, что расходы на добровольное страхование работников можно учесть при расчете единого налога только в пределах норм, которые установлены п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ.

Помимо этого нужно помнить, что часть выплат работникам нельзя отнести к расходам на оплату труда. Речь идет о тех расходах организации, которые указаны в п. п. 21 - 29 ст. 270 Налогового кодекса РФ:

- расходы на любые виды вознаграждения, которые выплачиваются работникам не на основании трудовых договоров;
- премии, выплачиваемые за счет целевого финансирования;
- суммы материальной помощи;

- оплата дополнительного отпуска, который предоставлен сверх отпуска, установленного законодательством;
- надбавки к пенсиям и единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда;
- доходы (дивиденды, проценты) по акциям;
- оплата проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования и ведомственным транспортом;
- оплата ценовых разниц при продаже сотрудникам товаров (работ, услуг) по льготным ценам;
- оплата путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках и клубах;
- оплату товаров для личного потребления работников и т.д.

4.9.2. Как оформлять расходы на оплату труда

Организации освобождены от ведения бухгалтерского учета (ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"). Поэтому расходы на оплату труда на счетах бухгалтерского учета не отражаются.

В то же время все записи в Книге учета доходов и расходов делаются на основании первичных документов.

Для расчета сумм, подлежащих выплате сотрудникам, необходимо составить либо расчетно-платежную ведомость (форма N Т-49), либо расчетную ведомость (форма N Т-51).

В первом случае на основании расчетно-платежной ведомости бухгалтер будет выдавать заработную плату работникам. А во втором случае необходимо дополнительно оформить платежную ведомость (форма N Т-53).

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. N 1.

Ведомости по формам N Т-49 и Т-53 регистрируются в специальном журнале. Журнал составляется по форме N Т-53а "Журнал регистрации платежных ведомостей".

В расчетно-платежной и в платежной ведомости указывается та сумма, которая должна быть выдана работникам. Однако возможно, что не все работники смогут получить причитающиеся им деньги. Поэтому на сумму фактически выданной заработной платы оформляется расходный кассовый ордер (форма N КО-2). А в расчетно-платежной или в платежной ведомости (соответственно графа 23 и графа 5) напротив фамилий тех работников, которые не получили начисленные суммы, нужно сделать пометку "Депонировано".

Учет расчетов с депонентами ведется в специальном реестре или в Книге учета депонентов. Налог на доходы физических лиц с депонированной заработной платы в бюджет не перечисляется.

В Книге учета доходов и расходов указывается только та сумма заработной платы и прочих выплат, которая фактически выдана сотрудникам.

Если организация перечисляет заработную плату работникам на личные банковские счета, то составляется только расчетная ведомость (форма N Т-51).

4.9.3. Когда следует признавать расходы на оплату труда в целях налогообложения

Так как все организации (предприниматели), применяющие упрощенный метод налогообложения, используют кассовый метод признания доходов и расходов (ст. 346.17 Налогового кодекса РФ), расходы на оплату труда учитываются в целях налогообложения на дату:

- выдачи работникам денежных средств из кассы;
- перечисления денежных средств с расчетного счета организации на личные банковские счета сотрудников;
- передачи работникам продукции в счет заработной платы.

Что касается выплаты зарплаты в натуральной форме, то бухгалтеру нужно помнить следующее. Статьей 131 Трудового кодекса РФ установлено, что не менее 80% заработной платы должно выплачиваться деньгами и только 20% от суммы, подлежащей выплате сотруднику, может быть выдано в натуральной форме - продукцией, товарами, работами или услугами.

Следуя требованиям Трудового кодекса, работодатели обязаны выплачивать заработную плату каждые полмесяца (ст. 136 Трудового кодекса РФ). Ту часть заработной платы, которая выплачивается за первую половину месяца, принято называть авансом, а заработную плату за вторую половину месяца - окончательным расчетом.

Трудовой кодекс обязывает работодателей в письменной форме извещать каждого работника о составных частях заработной платы, которая причитается ему на определенный период.

Аванс выплачивается уже после того, как первая половина месяца полностью отработана. Перед тем как выплатить аванс, бухгалтер должен начислить заработную плату за первую половину месяца и выдать каждому работнику расчетный листок.

Следовательно, сумму выплаченного аванса бухгалтер может учесть в составе расходов текущего месяца. Записи в Книге учета доходов и расходов делаются на основании платежной ведомости.

Сумма денежных средств за вторую половину фактически отработанного месяца выплачивается, как правило, в начале следующего месяца. Поэтому учесть в составе расходов на оплату труда сумму окончательного расчета можно лишь в следующем месяце.

4.9.4. Нужно ли удерживать НДФЛ с аванса

Организации (предприниматели) должны выполнять функции налоговых агентов и удерживать налог на доходы физических лиц с выплат физическим лицам. Кроме того, они обязаны оформлять налоговые карточки по учету доходов своих сотрудников. Типовая форма налоговой карточки (форма N 1-НДФЛ) утверждена Приказом МНС России от 31 октября 2003 г. N БГ-3-04/583.

Согласно п. 3 ст. 226 Налогового кодекса РФ налоговый агент обязан рассчитывать сумму НДФЛ в конце того месяца, в котором были начислены доходы в пользу работника. В тот день, когда организация выплачивает работнику начисленный доход, нужно удержать сумму НДФЛ (п. 2 ст. 226 Налогового кодекса РФ).

Возникает вопрос: нужно ли удерживать НДФЛ с авансов?

При выплате доходов в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком дохода является последний день месяца, за который был выплачен доход (п. 2 ст. 223 Налогового кодекса РФ). Поэтому авансы, выплаченные за первую половину месяца, доходом работника в целях налогообложения не признаются.

Следовательно, если организация заключила с работником трудовой договор, налог на доходы физических лиц нужно удерживать только при окончательном расчете с работником. Сумма заработной платы, выданная авансом за первую половину месяца, этим налогом не облагается (см. Письмо МНС России от 6 марта 2001 г. N 04-04-06/84).

Если же с работником был заключен договор гражданско-правового характера, то выплаты по нему нельзя назвать оплатой труда. А значит, доходы физических лиц по этим договорам признаются не в конце месяца, а по мере выплаты денежных средств. Таким образом, с каждой выплаты физическому лицу дохода по гражданско-правовому договору организация должна удерживать НДФЛ. При этом не имеет значения, когда была произведена выплата - в начале, в середине или в конце месяца.

Сумму удержанного НДФЛ необходимо перечислить в бюджет. Причем сделать это необходимо не позднее того дня, когда организация:

- получила в банке деньги для выплаты сотрудникам заработной платы и доходов по гражданско-правовым договорам;
- заработная плата перечислена на личные банковские счета работников.

4.9.5. Как учитывать налог на доходы физических лиц

Много шума наделало Письмо УМНС России по Московской области от 30 июля 2003 г. N 04-20/13210/P781, в котором налоговики рассматривают расходы на оплату труда, как состоящие из двух частей - сумм, выплаченных работникам, и налога на доходы физических лиц.

По мнению авторов этого Письма, организации могут включить в состав расходов на оплату труда по пп. 6 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ только те суммы, которые были фактически выплачены сотрудникам. Сумма же налога на доходы физических лиц, которая была удержана с начисленных доходов и перечислена в бюджет, в составе расходов на оплату труда не учитывается.

Кроме того, суммы НДФЛ нельзя учесть как налоги и сборы по пп. 22 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ и принять в уменьшение доходов при определении налоговой базы при расчете единого налога. Ведь работодатели при удержании и уплате НДФЛ исполняют обязанности налогового агента и перечисляют в бюджет сумму НДФЛ не за счет собственных средств. Значит, по мнению УМНС по Московской области, налог на доходы физических лиц нельзя признать расходом организации.

С такой позицией не согласны московские налоговики (Письмо УМНС России по г. Москве от 30 сентября 2003 г. N 21-08/54655). Они считают, что НДФЛ является частью суммы выплат, которая была начислена в пользу работников. Расходом на оплату труда признается начисление в пользу работника, а не выплаченная ему сумма. Следовательно, суммы налога на доходы физических лиц включаются в расходы организации в составе расходов на оплату труда.

Итак, сумма НДФЛ отражается в Книге учета доходов и расходов в том случае, когда одновременно выполняются два условия:

- заработная плата, с которой удержан налог, фактически выдана работнику;
- сумма удержанного НДФЛ перечислена в бюджет.

4.9.6. Как учитывать заработную плату за декабрь

Как правило, заработная плата за вторую половину месяца выдается уже в следующем месяце. Поэтому зарплата за декабрь, являющийся последним месяцем применения общего режима налогообложения, будет выплачена в январе, то есть уже после перехода на применение "упрощенки".

Если организация учитывала доходы и расходы в целях налогообложения методом начисления, то декабрьская зарплата уже включена в состав расходов за прошедший год. Поэтому в январе сумму заработной платы, выплаченной за декабрь, учитывать в составе расходов не следует. Не нужно включать в расходы и сумму НДФЛ, удержанную с декабрьской зарплаты.

Пример. ООО "Гром" использует упрощенную систему налогообложения.

В качестве объекта налогообложения организация использует доходы, уменьшенные на сумму расходов.

В январе 2006 г. была начислена заработная плата за вторую половину декабря 2005 г. в размере 40 000 руб. (расчетно-платежная ведомость N 1 от 6 января 2006 г.). Сумма НДФЛ составила 9100 руб. 10 января зарплата в размере 30 900 руб. (40 000 - 9100) была выдана из кассы организации (расходный ордер N 4), а сумма НДФЛ - перечислена в бюджет (платежное поручение N 7).

25 января 2006 г. был выплачен аванс в размере 50 000 руб. (платежная ведомость N 1; расходный ордер N 42).

В феврале была начислена заработная плата за вторую половину января 2006 г. в размере 50 000 руб. (расчетно-платежная ведомость N 2 от 4 февраля 2006 г.). Сумма НДФЛ составила 11 700 руб. 8 февраля заработная плата в размере 38 300 руб. (50 000 - 11 700) была выдана из кассы организации (расходный ордер N 78), а сумма НДФЛ - перечислена в бюджет (платежное поручение N 94).

Доходы и расходы

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|---|---|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 11. | Расчетно-платежная ведомость N 1 от 06.01.2006; РКО N 4 от 10.01.2006 | Выплачена заработная плата за вторую половину декабря 2004 г. | - | - | - | - |
| 12. | Расчетно-платежная ведомость N 1 от 06.01.2006; П/п N 7 от 10.01.2006 | Перечислен в бюджет НДФЛ за декабрь 2005 г. | - | - | - | - |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |

| | | | | | | |
|------|--|--|-----|-----|-----|--------|
| 81. | Платежная ведомость N 1 от 25.01.2006; РКО N 42 от 25.01.2006 | Выдан аванс за первую половину января 2006 г. | - | - | - | 50 000 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 132. | Расчетно-платежная ведомость N 2 от 04.02.2006; РКО N 78 от 08.02.2006 | Выплачена заработная плата за вторую половину января 2006 г. | - | - | - | 38 300 |
| 133. | Расчетно-платежная ведомость N 2 от 04.02.2006; П/п N 94 от 08.02.2006 | Перечислен в бюджет НДФЛ за январь 2006 г. | - | - | - | 11 700 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |

4.9.7. Прочие удержания из заработной платы

Почти в каждой организации есть работники, которые уплачивают алименты. Не являются исключением и организации, применяющие упрощенную систему налогообложения.

Алименты - это обязательства, по которым один член семьи должен содержать другого, как правило, нетрудоспособного или нуждающегося в материальной поддержке. Обязательствами по выплате алиментов могут быть связаны родители и дети, супруги и бывшие супруги, бабушки и дедушки с внуками, воспитанники и воспитатели, падчерицы и пасынки с приемными родителями.

Средства на содержание нуждающегося члена семьи могут предоставляться добровольно. Для этого заключается соглашение между родителями, супругами и бывшими супругами, а также между другими членами семьи о размере, условиях и порядке выплаты алиментов. Такое соглашение должно быть оформлено в письменной форме и нотариально заверено.

В случае если средства от лица, обязанного содержать нуждающегося члена семьи, не поступают, производится их взыскание в судебном порядке. Причем лицо, имеющее право на получение алиментов, может обратиться в суд с заявлением о взыскании алиментов в любое время, независимо от срока, прошедшего с момента возникновения права на алименты.

Чаще всего возникает ситуация, когда бухгалтеру приходится удерживать из заработной платы работника алименты на содержание несовершеннолетних детей. Размер алиментов в этом случае, как правило, ежемесячно составляет:

- на одного ребенка - одна четверть;
- на двух детей - одна треть;
- на трех и более детей - половина заработка или иного дохода родителей.

Удержание алиментов на содержание несовершеннолетних детей производится из всех видов заработной платы и дополнительного вознаграждения как по основному месту работы, так и за работу по совместительству, которые получают родители в денежной (в российских рублях или иностранной валюте) и натуральной форме.

Перечень видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей, утвержден Постановлением Правительства РФ от 18 июля 1996 г. N 841.

Алименты удерживаются не только из заработной платы, но и из:

- пособий по временной нетрудоспособности;
- выходного пособия;
- материальной помощи;
- доходов по акциям;
- доходов от предпринимательской деятельности;
- доходов от передачи имущества в аренду.

Удерживать алименты следует после того, как сумма начисленного дохода уменьшена на величину налога на доходы физических лиц (п. 1 ст. 210 Налогового кодекса РФ). То есть размер удержания определяется исходя из той суммы, которая причитается к выдаче работнику.

Удержанные алименты необходимо перечислить их получателю в течение трех дней с момента выплаты заработной платы своему работнику. Обратите внимание! Выплачивать алименты авансом нельзя.

Помимо взыскания алиментов на несовершеннолетних детей или на недееспособных родителей из заработной платы могут производиться и другие удержания. Бухгалтер может удержать суммы на возмещение материального ущерба юридическим и физическим лицам, а также в счет погашения займа, представленного организацией своему работнику, и процентов по нему.

Требования по взысканию алиментов являются первоочередными (ст. 78 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве"). Поэтому прочие удержания можно взыскивать только после удержания суммы алиментов. При этом необходимо учитывать ограничения размера удержаний, которые установлены ст. 66 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве".

При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам, в том числе алиментов на содержание несовершеннолетних детей, общий размер удержаний не может превышать 70% заработной платы, причитающейся к выплате работнику.

Удержания из заработной платы можно учесть в составе расходов на оплату труда на основании пп. 22 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, но только после того, как они фактически перечислены получателю (п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Что касается погашения займа, предоставленного организацией, и процентов по нему, то, на наш взгляд, эту операцию необходимо оформлять следующим образом. Работнику выдается заработная плата без учета его задолженности по договору займа. А затем оформляется приходный кассовый ордер на ту сумму, которую работник вносит в погашение своей задолженности по этому договору.

Проценты, начисленные по договору займа, включаются в состав доходов организации как внереализационные доходы (п. 6 ст. 250 Налогового кодекса РФ). Они признаются в качестве дохода на дату поступления денежных средств в кассу организации или на ее расчетный счет. Поэтому сумму процентов, которую работник вносит в кассу организации, необходимо указать как в графе 4, так и в графе 5 Книги учета.

Сумму основного долга, которую работник будет погашать по окончании срока действия договора займа, следует отражать только в графе 4. Указанная сумма не включается в состав налогооблагаемых доходов (пп. 10 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ).

Пример. Иванов И.И. работает в ООО "Фортуна". Организация использует упрощенную систему налогообложения и платит единый налог с разницы между доходами и расходами.

У Иванова есть ребенок, в пользу которого удерживаются алименты в размере 25% от суммы выплат на основании исполнительного листа.

В январе 2006 г. на основании договора займа N 1 от 31 января 2006 г. организация выдала Иванову заем в размере 100 000 руб. (расходный кассовый ордер N 46 от 01.02.2006) на 12 месяцев с ежемесячной выплатой процентов в размере 1% от суммы займа.

20 февраля 2006 г. работнику был выдан аванс в размере 5000 руб. (расходный кассовый ордер N 78).

За февраль ему было начислено 15 000 руб. (расчетно-платежная ведомость N 3 от 01.03.2006). Величина стандартных налоговых вычетов по НДФЛ составила 1000 руб. (на самого работника - 400 руб., на его ребенка - 600 руб.).

Сумма НДФЛ, удержанного из заработной платы работника, равна 1820 руб. ((15 000 руб. - 1000 руб.) x 13%). Затем бухгалтер рассчитал сумму алиментов, которую необходимо удержать по исполнительному листу:

$$(15\ 000\ \text{руб.} - 1820\ \text{руб.}) \times 25\% = 3295\ \text{руб.}$$

3 марта на основании расходного кассового ордера N 92 работнику была выдана заработная плата за февраль (с учетом ранее выданного аванса) в размере 6705 руб. (15 000 - 5000 - 3295). Сумма НДФЛ была перечислена в бюджет на основании платежного поручения N 201 от 03.03.2006.

В тот же день Иванов внес в кассу ООО "Фортуна" проценты по займу, который был ему предоставлен организацией, в размере 1000 руб. (100 000 руб. x 1%). На указанную сумму был оформлен приходный кассовый ордер N 54.

6 марта сумма алиментов, которая была удержана с работника, перечислена получателю (почтовый перевод N 2/240).

В Книге учета доходов и расходов были сделаны такие записи:

Доходы и расходы

| | |
|-------------|-------|
| Регистрация | Сумма |
|-------------|-------|

| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
|-------|--|---|----------------|--|-----------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 43. | Договор займа N 1 от 31.01.2006; РКО N 46 от 01.02.2006 | Работнику выдан заем | - | - | - | - |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 67. | РКО N 78 от 20.02.2006 | Выдан аванс за первую половину февраля 2006 г. | - | - | 5000 | 5000 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 92. | Расчетно-платежная ведомость N 3 от 01.03.2006; РКО N 92 от 03.03.2006 | Выплачена заработная плата за вторую половину февраля 2006 г. | - | - | 6705 | 6705 |
| 93. | Договор займа N 1 от 31.01.2006; ПКО N 54 от 03.03.2006 | Получены проценты за февраль 2006 г. | - | 1000 | - | - |
| 94. | Расчетно-платежная ведомость N 3 от 01.03.2006; П/п N 201 от 03.03.2006 | Перечислен в бюджет НДФЛ за февраль 2006 г. | - | - | 1820 | 1820 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 102. | Расчетно-платежная ведомость N 3 от 01.03.2006; Почтовый перевод N 2/240 от 06.03.2006 | Перечислены алименты за февраль 2006 г. получателю | - | - | 3295 | 3295 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |

4.10. Пособия по временной нетрудоспособности

При обычной системе налогообложения организации и предприниматели, осуществляющие выплаты физическим лицам, перечисляют в бюджет единый социальный налог (ЕСН). Часть этого налога направляется в Фонд социального страхования РФ.

За счет средств ФСС РФ работодатель может выплатить работнику:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по беременности и родам;
- единовременное пособие женщине, вставшей на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- единовременное пособие при рождении ребенка;
- ежемесячные пособия на период отпуска по уходу за ребенком до полутора лет;
- социальное пособие на погребение или возмещение стоимости гарантированного перечня услуг по погребению.

Кроме того, за счет средств социального страхования работодатель оплачивает дополнительные выходные дни по уходу за ребенком-инвалидом или инвалидом с детства в возрасте до 18 лет (средний заработок за 4 дня в месяц), а также стоимость путевок на оздоровление детей работников (в пределах ассигнований, выделенных организации на календарный год).

Работодатели, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождены от уплаты ЕСН (п. 1 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ). В то же время часть от суммы единого налога (минимального налога), перечисленного организацией в бюджет, направляется в бюджет ФСС РФ. Получается, что работодатели, применяющие упрощенную систему налогообложения, также финансируют Фонд социального страхования, хотя средства направляются туда не напрямую, а через Федеральное казначейство.

Все пособия по обязательному социальному страхованию выплачиваются полностью за счет средств ФСС РФ. Исключением из этого правила являются пособия по временной нетрудоспособности.

4.10.1. Расчет пособия по временной нетрудоспособности

На величину пособий по временной нетрудоспособности влияют два показателя:

- средний заработок сотрудника;
- его непрерывный трудовой стаж (п. 25 Постановления Совмина и ВЦСПС СССР от 23 февраля 1984 г. N 191 "О пособиях по государственному социальному страхованию").

Среднедневной заработок для расчета пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам рассчитывается в соответствии с требованиями Трудового кодекса РФ (ст. 139 Трудового кодекса РФ) на основании Постановления Правительства РФ от 11 апреля 2003 г. N 213 "Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы".

Для расчета суммы пособия бухгалтеру предприятия нужно определить средний заработок работника по основному месту работы за последние 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором был выдан листок нетрудоспособности.

Сначала нужно определить размер среднедневного заработка работника по формуле:

$$\text{Размер среднедневного пособия} = \frac{\text{Сумма выплат по основному месту работы}}{\text{Количество фактически отработанных дней за последние 12 месяцев}}$$

Затем - рассчитать общую сумму пособия по временной нетрудоспособности за время болезни:

$$\text{Общая сумма пособия по временной нетрудоспособности} = \text{Среднедневное пособие} \times \text{Количество рабочих дней, пропущенных по болезни}$$

Если непрерывный трудовой стаж работника меньше пяти лет, то пособие по временной нетрудоспособности ему начисляют исходя из 60% заработка, от пяти до восьми лет - 80%, свыше восьми лет - 100%.

Для организаций (предпринимателей), применяющих упрощенный порядок налогообложения, предусмотрен особый порядок оплаты больничных листов. Он установлен Федеральным законом от 31 декабря 2002 г. N 190-ФЗ "Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы".

Оплата пособия по временной нетрудоспособности организациями (предпринимателями) осуществляется за счет двух источников:

- за счет средств ФСС РФ;
- за счет собственных средств работодателей.

ФСС РФ оплачивает пособие из расчета 1 МРОТ за полный календарный месяц. С 1 мая 2006 г. минимальный размер оплаты труда установлен в размере 1100 руб.

Поэтому при расчете суммы пособия, которая выплачивается за счет средств фонда, необходимо 800 руб. разделить на число рабочих дней в месяце и умножить на число рабочих дней, пропущенных по болезни.

Сумма пособия не увеличивается на районные коэффициенты. Поэтому организации (предприниматели), которые работают в районах и местностях, где установлены районные коэффициенты к заработной плате, также рассчитывают сумму пособия исходя из величины МРОТ (Постановление Минтруда России и ФСС РФ от 18.04.2003 N 20/43).

Работодатель не может оплатить работнику больничный листок только за счет средств ФСС, так как выплата пособия по временной нетрудоспособности всегда складывается из двух частей. Оплата больничного сверх суммы, возмещаемой ФСС РФ, - это не право, а обязанность работодателя.

На сумму пособия по временной нетрудоспособности, превышающую за полный календарный месяц один МРОТ, можно уменьшить налоговую базу по единому налогу. Порядок учета пособия по временной нетрудоспособности зависит от выбранного объекта налогообложения.

Если единый налог платится с доходов, то сумма пособия по временной нетрудоспособности не отражается в Книге учета доходов и расходов. В то же время величина единого налога, начисленного за отчетный период, уменьшается на всю сумму больничных, выплаченных за счет средств работодателя (п. 3 ст. 346.21 Налогового кодекса РФ).

Пример. ООО "Дельта" применяет упрощенную систему налогообложения.

В качестве объекта налогообложения организация использует доходы.

В феврале 2006 г. менеджер организации Семенов С.С. пропустил 10 из 20 рабочих дней по болезни.

Для расчета суммы пособия по временной нетрудоспособности бухгалтер организации составил бухгалтерскую справку N 36 от 02.03.2006.

За 12 месяцев, которые предшествовали болезни, заработок работника составил 214 000 руб., а фактически было отработано 214 дней. Таким образом, среднедневной заработок равен:

214 000 руб. : 214 дн. = 1000 руб.

Непрерывный трудовой стаж работника составляет 7 лет. Поэтому пособие по временной нетрудоспособности ему выплачивается в размере 80% от среднего заработка. Величина ежедневного пособия с учетом непрерывного трудового стажа равна:

1000 руб. x 80% = 800 руб.

Общая сумма пособия по временной нетрудоспособности Семенова С.С. составляет 8000 руб. (800 руб. x 10 р. дн.). За счет средств ФСС РФ организация может оплатить больничный в размере 400 руб. (800 руб. : 20 р. дн. x 10 р. дн.). Остальную сумму в размере 7600 руб. (8000 - 400) организация должна выплатить за счет собственных средств.

Сумма пособий по временной нетрудоспособности за февраль, которую выплатило ООО "Дельта" своим сотрудникам, составила 20 000 руб., в том числе:

- Семенову С.С. - 8000 руб. (из них за счет ФСС - 400 руб.);
- Маркину М.М. - 7000 руб. (из них за счет ФСС - 180 руб.);
- Третьякову Т.Т. - 5000 руб. (из них за счет ФСС - 120 руб.).

Для того чтобы правильно отразить выплату пособия по временной нетрудоспособности в Налоговой декларации, бухгалтер составил специальный расчет:

Расчет N 2 от 2 марта 2006 года пособий по временной
нетрудоспособности за февраль 2006 года,
выплаченных за счет средств ФСС РФ

(руб.)

| Ф.И.О. | Номер и дата бухгалтерской справки, на основании которой была рассчитана сумма пособия по временной нетрудоспособности | Сумма пособия по временной нетрудоспособности, в том числе | | |
|----------------|--|--|---------------------|-----------------------------|
| | | всего | за счет средств ФСС | за счет собственных средств |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Семенов С.С. | N 36 от 02.03.2006 | 8 000 | 400 | 7 600 |
| Маркин М.М. | N 37 от 02.03.2006 | 7 000 | 180 | 6 820 |
| Третьяков Т.Т. | N 38 от 02.03.2006 | 5 000 | 120 | 4 880 |

| | | | | |
|--------|---|--------|-----|--------|
| Итого: | - | 20 000 | 700 | 19 300 |
|--------|---|--------|-----|--------|

Если объектом налогообложения выбраны доходы за минусом расходов, то сумма пособия, выплаченная за счет собственных средств работодателя, учитывается в составе расходов на оплату труда (пп. 6 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Этот вид расходов определяется по правилам ст. 255 Налогового кодекса РФ.

Пример. Используем условия предыдущего примера. В качестве объекта налогообложения организация использует доходы за минусом расходов.

Сумма пособия по временной нетрудоспособности была включена в расчетно-платежную ведомость N 3 от 02.03.2006 вместе с заработной платой работников ООО "Дельта" за февраль.

Общая сумма заработной платы, начисленной сотрудникам организации за февраль, составила 210 000 руб. Сумма пособий по временной нетрудоспособности равна 20 000 руб. (в том числе за счет средств организаций 19 300 руб., 700 руб., выданных за счет соцстраха, доходы не уменьшают). Сумма НДФЛ, которая была удержана с выплат за февраль, составила 30 000 руб.

3 марта 2006 г. заработная плата и пособия по временной нетрудоспособности в размере 200 000 руб. (210 000 + 20 000 - 30 000) были выданы сотрудникам (расходный кассовый ордер N 98). Из них учитывается при расчете налога 199 300 руб. (210 000 + 19 300 - 30 000). В тот же день НДФЛ был перечислен в бюджет платежным поручением N 165.

В Книге доходов и расходов были сделаны следующие записи:

Доходы и расходы

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|--|--|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 58. | Расчет N 2 от 02.03.2006; Расчетно-платежная ведомость N 3 от 02.03.2006; РКО N 98 от 03.03.2006 | Выдана заработная плата за февраль 2006 г. | - | - | - | 199 300 |
| 59. | Расчетно-платежная ведомость N 3 от 02.03.2006; П/п N 165 от 03.03.2006 | Перечислен НДФЛ за февраль 2006 г. | - | - | - | 30 000 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |

4.10.2. Как возместить средства, потраченные на выплаты по социальному страхованию

Средства, потраченные работодателями на выплаты по социальному страхованию, возмещаются отделениями ФСС РФ по месту регистрации (Инструкция о порядке учета и расходования средств обязательного социального страхования, утвержденная Постановлением ФСС РФ от 9 марта 2004 г. N 22).

Для этого организация (предприниматель) должна представить в свое отделение ФСС:

- письменное заявление в произвольной форме;
- расчетную ведомость по средствам ФСС (форма 4-ФСС РФ) за тот период, в котором начислено пособие или произведены другие расходы;
- копии платежных поручений на уплату единого налога;
- копии документов, подтверждающие обоснованность и правильность расходов по социальному страхованию.

Исполнительный орган ФСС РФ выделяет средства только после проведения камеральной проверки документов.

Через две недели после того, как работодатели представляют в отделение фонда по месту регистрации все необходимые документы, работники фонда перечислят на расчетный счет страхователя необходимую сумму.

Пример. 10 апреля 2006 г. ООО "Дельта" представило в отделение Фонда социального страхования по месту регистрации заявление о возмещении сумм, потраченных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, расчетную ведомость, копии платежных поручений на уплату единого налога и копии документов, подтверждающих обоснованность и правильность осуществления расходов.

24 апреля на расчетный счет организации поступили деньги от ФСС РФ в размере 800 руб. В Книге доходов и расходов была сделана такая запись:

Доходы и расходы

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|--|--|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 79. | Расчетная ведомость по средствам ФСС за 1 кв. 2006 г.; Выписка по расчетному счету от 24.04.2006 | Возмещены расходы на выплату пособий по временной нетрудоспособности | - | - | - | - |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |

Итак, работодатели оплачивают расходы по социальному страхованию за счет собственных оборотных средств, а затем на эту сумму уменьшают свои платежи в ФСС РФ или получают от фонда возмещение понесенных расходов. Но может сложиться и такая ситуация, когда у предприятия на расчетном счету не окажется суммы, необходимой для выплаты пособия. В этом случае организация должна обратиться в отделение ФСС с заявлением о выделении средств соцстраха на эти цели, приложив к нему банковские выписки.

4.10.3. Добровольная уплата взносов в ФСС РФ

Некоторые организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, добровольно перечисляют страховые взносы в ФСС на основании ст. 3 Федерального закона от 31 декабря 2002 г. N 190-ФЗ "Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы". Это позволяет выплачивать пособия по временной нетрудоспособности полностью за счет средств Фонда социального страхования.

Если организация решила добровольно платить взносы в ФСС, то ей необходимо представить в отделение фонда по месту регистрации Заявление. Примерная форма Заявления об обязательстве добровольно уплачивать страховые взносы на социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности приведена в Письме ФСС РФ от 24 марта 2003 г. N 02-10/05-1795.

Начиная с того месяца, в котором было подано Заявление, организация становится добровольным плательщиком взносов в ФСС РФ. Правила добровольной уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности утверждены Постановлением Правительства РФ от 5 марта 2003 г. N 144.

Взносы начисляются ежемесячно в размере 3% от суммы выплат и вознаграждений по трудовым договорам. База для начисления добровольных взносов точно такая же, как и для начисления ЕСН организациями, применяющими общий режим налогообложения. Это значит, что на суммы, которые не облагаются ЕСН, начислять взносы в ФСС не нужно.

Например, в налоговую базу по ЕСН в части, зачисляемой в ФСС РФ, не включаются вознаграждения, выплачиваемые по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам. Следовательно, начислять добровольные взносы на сумму этих платежей не следует.

Организации, которые добровольно перечисляют взносы в ФСС РФ, выплачивают пособия по временной нетрудоспособности только за счет средств фонда. Правда, сумма выплат по больничному листку не может превышать 15 000 руб. за один календарный месяц (Федеральный закон от 22 декабря 2005 г. N 180-ФЗ).

Чтобы не переплатить работнику за дни болезни, бухгалтеру нужно выяснить, превышает дневное пособие установленный предел или нет. Максимальный предел пособия определяется так. Предельную сумму 15 000 руб. делят на количество рабочих дней по графику работы в том месяце, когда работник болел.

$$15\ 000\ \text{руб.} : \frac{\text{Число рабочих дней}}{\text{в том месяце, в котором сотрудник болел}} = \text{Максимальная сумма дневного пособия}$$

Если дневное пособие, рассчитанное для работника, превышает его максимальный размер, то пособие выплачивается исходя из установленного предела.

Общая сумма максимального пособия определяется так.

$$\text{Дневное пособие, на которое имеет право работник} \times \text{Число рабочих дней нетрудоспособности} = \text{Общая сумма пособия}$$

В течение 15 дней после окончания каждого месяца организация должна перечислять в ФСС сумму страховых взносов за минусом пособий по временной нетрудоспособности, которые были выплачены за прошедший месяц.

Если организация пропустит срок уплаты взносов, то фонд пришлет ей уведомление о задолженности. Страхователю будет предложено погасить ее не позднее срока уплаты взносов за следующий месяц. Если это не будет сделано, ФСС РФ примет решение о прекращении уплаты взносов в добровольном порядке.

Если сумма выданных пособий превысит начисленные добровольные взносы, то фонд возместит разницу. Порядок выделения денег на эти цели определен Инструкцией о порядке учета и расходования средств обязательного социального страхования (Постановление ФСС РФ от 9 марта 2004 г. N 22).

Обратите внимание! Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, не может учесть при расчете единого налога суммы добровольных взносов в ФСС. Это относится как к тем, кто уплачивает единый налог с полученных доходов, так и к тем, кто рассчитывает налог с разницы между доходами и расходами.

Пример. ЗАО "Сирена" применяет упрощенную систему налогообложения.

В качестве объекта налогообложения организация использует доходы, уменьшенные на величину расходов.

Организация добровольно перечисляет страховые взносы в ФСС.

За январь 2006 г. выплаты физическим лицам, на которые начисляются взносы, составили 140 000 руб. Сумма страховых взносов равна 4200 руб. (140 000 руб. x 3%).

В январе сотрудник ЗАО "Сирена" Лазарев Л.Л. пропустил 6 из 16 рабочих дней по болезни. За 12 месяцев, которые предшествовали болезни, заработок работника составил 157 500 руб., а

фактически было отработано 210 дней. Таким образом, среднедневной заработок равен: 157 500 руб. : 210 дн. = 750 руб.

Непрерывный трудовой стаж работника составляет 9 лет. Поэтому пособие по временной нетрудоспособности ему выплачивается в размере 100% от среднего заработка.

Максимальная сумма дневного пособия, которую организация может оплатить за счет средств ФСС, составляет 937,5 руб. (15 000 руб. : 16 р. дн.)

Так как дневное пособие, рассчитанное для работника, не превышает его максимальный размер, то пособие выплачивается исходя из среднего заработка. Поэтому общая сумма выплат по больничному листу составит 4500 руб. (750 руб. x 6 р. дн.).

3 февраля организация выплатила сотрудникам заработную плату за январь 2006 г. в размере 98 300 руб. (расчетно-платежная ведомость N 2 от 01.02.2006; расходный кассовый ордер N 42), в том числе пособие по временной нетрудоспособности Лазареву Л.Л.

При расчете единого налога оплата по больничному листу учитываться не будет. Поэтому в Книге доходов и расходов будет учтена сумма выплат за минусом пособия по временной нетрудоспособности:

98 300 руб. - 4500 руб. = 93 800 руб.

В этот же день был перечислен НДФЛ за январь в размере 13 700 руб. (платежное поручение N 58).

В Книге доходов и расходов были сделаны такие записи:

Доходы и расходы

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|--|--|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 91. | Расчетно-платежная ведомость N 2 от 01.02.2006; РКО N 42 от 03.02.2006 | Выплачена заработная плата за январь 2006 г. | - | - | - | 93 800 |
| 92. | Расчетно-платежная ведомость N 2 от 01.02.2006; П/п N 58 от 03.02.2006 | Перечислен НДФЛ за январь 2006 г. | - | - | - | 11 700 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |

4.11. Расходы на страхование

4.11.1. Расходы на обязательное страхование

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут включать в состав расходов следующие затраты на обязательное страхование работников и имущества (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ):

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование;
- взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Указанные расходы должны быть документально подтверждены и экономически обоснованны. В том случае, если тарифы обязательного страхования не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Обратите внимание! Суммы взносов, перечисленные по договору добровольного страхования, в состав расходов включать нельзя.

Взносы на обязательное пенсионное страхование

Пенсионные взносы нужно начислять на те выплаты, которые облагаются ЕСН (п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в РФ"). облагаемая база по взносам в ПФР определяется по правилам, которые установлены ст. ст. 236 и 237 Налогового кодекса РФ. Начислять взносы нужно на выплаты по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам.

Вести учет начисленных выплат и вознаграждений, а также сумму взносов на обязательное пенсионное страхование необходимо по каждому физическому лицу (п. 4 ст. 243 Налогового кодекса РФ). Для этого рекомендуется использовать форму Индивидуальной карточки, которая приведена в Приложении N 2 к Приказу МНС России от 27 июля 2004 г. N САЭ-3-05/443. Затем следует рассчитать сумму выплат и пенсионных взносов, начисленных по организации в целом, в Сводной карточке. Для этого можно использовать форму, которая приведена в Приложении N 2.1 к указанному Приказу МНС России.

Не начислять ЕСН и пенсионные взносы можно только в двух случаях.

Первый - выплаты предприятия в пользу работника предусмотрены ст. 238 Налогового кодекса РФ: например, государственные пособия, которые выплачиваются в соответствии с законодательством РФ, не подлежат обложению ЕСН (пп. 1 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ), а именно - пособие по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, уходу за ребенком, безработице и т.д.

Организации оплачивают больничные листы работников за счет двух источников - за счет средств ФСС (не более 800 руб. за календарный месяц) и за счет собственных средств (подробно порядок выплаты пособий по временной нетрудоспособности рассмотрен в разд. 2.8.1). Несмотря на то, что пособие по временной нетрудоспособности частично выплачивается за счет организации, оно относится к выплатам, которые гарантированы государством. Поэтому вся сумма больничных, выплаченная работнику, освобождается от начисления взносов в Пенсионный фонд РФ.

Второй случай - расходы предприятия в пользу работника не уменьшают налогооблагаемую прибыль. Речь идет о тех выплатах, которые указаны в ст. 270 Налогового кодекса РФ. Это, например, суммы материальной помощи, оплата проезда в общественном транспорте до работы и обратно, обеспечение работника бесплатным питанием и т.д.

На первый взгляд кажется, что на указанные выплаты не нужно начислять пенсионные взносы. Ведь единым социальным налогом, а значит, и взносами в ПФР не облагаются те суммы, которые не учитываются при расчете налога на прибыль (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ).

Однако, по мнению налоговиков, это правило не действует в отношении единого налога (Письмо УМНС России по г. Москве от 20 августа 2003 г. N 28-11/45782). Они утверждают, что положения п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ не относятся к организациям и индивидуальным предпринимателям, применяющим упрощенную систему налогообложения, так как они не являются плательщиками налога на прибыль. Следовательно, у них не может быть расходов, которые не учитываются при расчете этого налога.

Однако с такой позицией не соглашаются суды, причем на самом высоком уровне. Так, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 26 апреля 2005 г. N 14324/04 заявил, что если организация или предприниматель на "упрощенке" не учитывает какие-либо выплаты в пользу работников при расчете единого налога, то и начислять пенсионные взносы на них не нужно. Дело в том, что выплаты за счет прибыли, остающейся в распоряжении фирмы, не облагаются пенсионными взносами независимо от того, какой режим налогообложения применяет фирма. Кроме того, поскольку единый налог, уплачиваемый при "упрощенке", заменяет налог на прибыль, нормы ст. 236 Налогового кодекса РФ распространяются и на "упрощенцев".

Таким образом, фирмы и предприниматели, применяющие этот налоговый режим, не должны платить пенсионные взносы с выплат, которые не включаются в расходы при расчете единого налога.

Взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний рассчитываются в общеустановленном порядке и учитываются при уплате единого налога (у тех, кто выбрал в качестве объекта налогообложения доходы за минусом расходов).

Страхование автогражданской ответственности

Федеральным законом от 25 апреля 2002 г. N 40-ФЗ установлена обязанность для владельцев транспортных средств страховать за свой счет риск своей гражданской

ответственности. Речь идет об ответственности, которая может наступить вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц при использовании транспортных средств.

Несмотря на то, что указанный вид расходов прямо не поименован в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, он включается в состав расходов на обязательное страхование (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Дело в том, что расходы на страхование учитываются при расчете единого налога в порядке, который установлен ст. 263 Налогового кодекса РФ. Согласно п. 2 ст. 263 Налогового кодекса РФ расходы по обязательным видам страхования включаются в состав расходов в пределах страховых тарифов, которые утверждены в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций.

Поэтому расходы на оплату страхового взноса организации могут учесть при расчете единого налога.

Пример. ООО "Факел" применяет упрощенную систему налогообложения. Организация платит единый налог с разницы между доходами и расходами.

В составе основных средств организации имеется автомобиль. Поэтому организация застраховала автогражданскую ответственность сроком на 1 год. Величина страхового взноса составила 5634 руб. Взнос был перечислен 12 декабря 2006 г. платежным поручением N 345.

В Книге учета доходов и расходов была сделана соответствующая запись:

Доходы и расходы

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|-----------------------------------|--|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 879. | П/п N 345 от 12.12.2005 | Перечислен страховой взнос на обязательное страхование автогражданской ответственности | - | - | - | 5634 |
| | | | | | | |

4.12. Отдельные виды расходов при "упрощенке"

4.12.1. Суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам)

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ разрешает учитывать суммы НДС по приобретаемым товарам, работам и услугам в составе расходов предприятия. Причем с 1 января 2006 г. в расходы включается НДС лишь по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов в соответствии со ст. ст. 346.16 и 346.17 Налогового кодекса РФ.

Напомним, что в редакции пп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, действовавшей в 2005 г., это разрешение носило безусловный характер, то есть не ограниченное никакими дополнительными условиями, выполнение которых необходимо для принятия таких сумм в состав расходов. Получается, что суммы НДС можно считать расходами вне зависимости от того, к каким расходам производственного характера они относятся. Однако мнение налоговых органов иное. Они считают, что в составе расходов можно учесть только суммы НДС по учитываемым в целях исчисления единого налога расходам.

Пример. ПБОЮЛ провел рекламную акцию. Сумма расходов на осуществленную рекламу нормируется. НДС по расходам на рекламу будет принят в состав расходов ПБОЮЛ только в части, относящейся к расходам на рекламу в пределах норм.

Затраты на рекламу сверх норм, а соответственно, и НДС по ним, по мнению налоговиков, не будут являться расходами ПБОЮЛ.

В частности, такое мнение было высказано в Письмах УМНС по г. Санкт-Петербургу от 29 июля 2003 г. N 02-05/15452 "О направлении для использования в работе разъяснения по организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения", УМНС России по г. Москве от 8 августа 2003 г. N 21-09/43618 "Об исчислении и уплате НДС при аренде муниципального нежилого помещения".

А вот суммы НДС, уплаченные при исполнении обязанностей налогового агента по аренде муниципальной собственности, по мнению налоговиков, можно учесть в составе расходов.

Также при применении упрощенной системы налогообложения теряется значение счета-фактуры. Если для плательщиков НДС - это основной документ, на основании которого суммы НДС относятся к вычету при расчетах с бюджетом, то в ситуации уплаты единого налога НДС можно отнести на расходы предприятия и на основании накладной, в которой выделен НДС, или другого документа. Данной ситуации было посвящено большое развернутое Письмо УМНС России по г. Москве от 13 января 2004 г. N 21-09/01610 "Об учете НДС при отсутствии счета-фактуры".

До 2006 г. "входной" НДС можно списать на расходы в момент его оплаты поставщику, не дожидаясь реализации или списания в производство. С этим были согласны и чиновники Минфина России (Письмо от 13 мая 2005 г. N 03-03-02-02/70).

В обновленной редакции ст. 346.16 Налогового кодекса РФ сказано, что при расчете единого налога на расходы списывается НДС по товарам (работам, услугам), "подлежащим включению в состав расходов в соответствии с настоящей статьей и ст. 346.17 настоящего Кодекса".

Другими словами с 2006 г. налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, "входной" НДС списывают на расходы в том же порядке, что и стоимость товаров и материалов, к которым он относится. В пп. 2 п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ написано, что стоимость покупных товаров включается в расходы только после их реализации. Что касается материалов, то суммы, потраченные на их покупку, относятся на расходы только после списания в производство. Конечно, и в том и другом случае деньги за ТМЦ должны быть уплачены поставщикам и подрядчикам.

Если налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, ошибочно реализует свою продукцию с НДС, то суммы налога, полученные от покупателей, перечисляются в бюджет в общеустановленном порядке (п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ). При этом и НДС, уплаченный поставщикам при приобретении товаров (работ, услуг), к вычету не принимается.

А можно ли эту сумму включить в расходы? Да, можно. Подпункт 22 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ разрешает налогоплательщикам, применяющим "упрощенку", включить в расходы "суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством". Между тем НДС, выделенный в счете-фактуре "упрощенца", как раз и требует уплачивать ст. 173 Налогового кодекса РФ. Кроме того, п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ гласит, что все неустраняемые сомнения и неясности в законодательстве толкуются в пользу налогоплательщика. Следовательно, сумму уплаченного НДС можно записать в графу 5 Книги учета доходов и расходов.

С такой трактовкой не согласны налоговики. По их мнению, в такой ситуации суммы НДС, пусть даже и уплаченные в бюджет, нельзя учесть в составе расходов. Подобные мнения высказаны (Вопросы-Ответы УМНС России по г. Санкт-Петербургу (февраль 2004 г.) "Упрощенная система налогообложения" и Письме УМНС России по г. Санкт-Петербургу от 11 февраля 2004 г. N 02-05/2944 "О некоторых вопросах применения упрощенной системы налогообложения").

Налоговики указывают, что перечень расходов, учитываемых в уменьшение полученных доходов, установлен п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Суммы НДС, полученные и уплаченные в бюджет, в случае выставления покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС не предусмотрены ст. 251 Налогового кодекса РФ, ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Чиновники Минфина России приводят другие доводы: включать в расходы при расчете единого налога "упрощенцы" могут только те налоги, от уплаты которых они не освобождены. Согласно ст. 346.11 Налогового кодекса РФ плательщиками НДС организации и предприниматели, применяющие упрощенную систему, не являются. Следовательно, включать выделенный в счетах-фактурах и уплаченный в бюджет налог нельзя. Такое мнение приведено в Письмах этого ведомства от 16 апреля 2004 г. N 04-03-11/61 и от 11 мая 2004 г. N 04-03-11/71.

Есть и другая точка зрения. НДС, выставленный в счетах-фактурах, нужно уплатить в бюджет, но не включать ни в состав доходов, ни в расходы. И вот почему. Согласно ст. 346.15 Налогового кодекса РФ доходы при упрощенной системе определяются в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ. В этой статье речь идет о доходах от реализации. Определяя доходы от

реализации в соответствии с перечнем, установленным ст. 249, "упрощенец" не может игнорировать правила определения доходов, которые прописаны в ст. 248 Налогового кодекса РФ. А она гласит - из доходов исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). Кроме того, доходом признается только экономическая выгода налогоплательщика. А НДС, выставленный "упрощенцем", не может быть признан таковой, поскольку в силу п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ эта сумма подлежит уплате в бюджет. Таким образом, сумма выставленного и полученного НДС исключается Кодексом из доходов "упрощенца".

В этом случае в расходы она также не попадет. Тем самым удастся избежать споров с налоговиками.

4.12.2. Проценты по кредитам и займам, а также расходы по оплате услуг кредитных организаций

Проценты могут быть признаны расходами при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах под аналогичные обеспечения. При определении среднего уровня процентов по межбанковским кредитам принимается во внимание информация только о межбанковских кредитах.

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15 процентам - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Норматив для заемных средств, задолженность по которым выражена в условных денежных единицах: ставка рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенная в 1,1 раза. Рассчитывая норматив, надо учитывать суммовые разницы, которые образуются при уплате процентов, начисленных в условных единицах.

Что касается даты, на которую нужно брать ставку рефинансирования, то тут действует такое правило. Если процентная ставка по кредиту не меняется вплоть до погашения долга, то в расчет надо брать ставку рефинансирования, установленную на день заимствования. Во всех других случаях норматив нужно рассчитывать исходя из ставки рефинансирования, действующий в день начисления процентов.

Итак, проценты по кредитам, займам принимаются в порядке, определенном гл. 25 Налогового кодекса РФ, в состав расходов юридического лица или ПБОЮЛ, применяющих упрощенную систему налогообложения. Но ведь проценты могут быть погашены как денежными средствами, так и каким-либо имуществом или имущественными правами. В связи с формулировкой, разрешающей принимать в состав расходов проценты только в виде денежных средств, выплаты процентов в другой форме не будут приниматься при исчислении единого налога.

В расходы при расчете единого налога можно включить также и суммы, уплаченные банку за услуги. Что это за услуги, сказано в ст. 5 Закона РФ от 2 декабря 1990 г. N 395-1 "О банках и банковской деятельности":

- привлечение денег физических и юридических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок);
- размещение денег на депозитных счетах;
- открытие и обслуживание счетов физических и юридических лиц;
- перевод денег по поручению своих клиентов;
- инкассация денег, векселей, платежных и расчетных документов и кассовое обслуживание физических и юридических лиц;
- покупка и продажа валюты;
- эмиссия и обслуживание пластиковых карт;
- предоставление кредитов;
- выдача банковских гарантий или поручительств при проведении сделок;
- консультационные, информационные и другие услуги.

4.12.3. Расходы на обеспечение пожарной безопасности, на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно пожарной сигнализации, на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности

Пожарная безопасность - это состояние защищенности личности, имущества, общества и государства от пожаров. А меры пожарной безопасности - это действия по обеспечению пожарной безопасности, в том числе по выполнению требований пожарной безопасности.

То есть затраты на любые меры, направленные на защищенность личности, имущества, общества и государства от пожаров, будут являться расходами на пожарную безопасность и приниматься при расчете единого налога независимо от того, являются ли они обязательными или добровольными платежами.

Для оказания услуг в области пожарной безопасности требуется наличие лицензии. Законодательство для подтверждения расходов не требует обязательного запроса лицензии у поставщика услуг, но, для избежания трений с налоговиками, лучше запрашивать копию лицензии. Хотя это не всегда и нужно. Ведь если налогоплательщик для оборудования стенда пожарной безопасности приобрел лопаты, ведра, заказал ящик для песка, то никакой лицензии в данном случае может и не быть.

Охранная деятельность регулируется Законом от 11 марта 1992 г. N 2487-1 "О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации". Частная охранная деятельность определяется как оказание на возмездной договорной основе услуг физическим и юридическим лицам предприятиями, имеющими специальное разрешение (лицензию) органов внутренних дел, в целях защиты законных прав и интересов своих клиентов.

В целях охраны разрешается предоставление следующих видов услуг:

- 1) защита жизни и здоровья граждан;
- 2) охрана имущества собственников, в том числе при его транспортировке;
- 3) проектирование, монтаж и эксплуатационное обслуживание средств охранно-пожарной сигнализации;
- 4) консультирование и подготовка рекомендаций клиентам по вопросам правомерной защиты от противоправных посягательств;
- 5) обеспечение порядка в местах проведения массовых мероприятий.

Аналогично расходам на пожарную безопасность получаем, что любые расходы, связанные с охраной имущества, и иные услуги охранной деятельности, оказанные специализированными хозяйствующими субъектами, имеющими лицензию, подлежат принятию при расчете единого налога. В качестве примера такого подхода налоговых органов к расходам на охрану можно привести Письмо УМНС России по г. Москве от 10 октября 2003 г. N 21-07/56743 "Об учете затрат на охрану имущества".

4.12.4. Суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации

В данном случае гл. 26.2 Налогового кодекса РФ отсылает нас к Таможенному кодексу РФ. В соответствии со ст. 318 Таможенного кодекса РФ к таможенным платежам относятся:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- 4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- 5) таможенные сборы.

В соответствии со ст. 319 Таможенного кодекса РФ обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов возникает:

- 1) при ввозе товаров - с момента пересечения таможенной границы;
- 2) при вывозе товаров - с момента подачи таможенной декларации или совершения действий, непосредственно направленных на вывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации.

4.12.5. Расходы на содержание служебного транспорта, а также компенсация за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов

Расходы на выплату компенсаций за использование личного транспорта сотрудников для служебных поездок принимаются для целей налогообложения в пределах норм. Они установлены Постановлением Правительства от 8 февраля 2002 г. N 92.

В настоящий момент применяются следующие нормы:

| Вид транспортного средства | Норма, руб. в мес. |
|--|--------------------|
| легковые автомобили с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно | 1200 |
| легковые автомобили с рабочим объемом двигателя свыше 2000 куб. см | 1500 |
| мотоциклы | 600 |

Пример. За использование личного автомобиля (с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно) в служебных целях предприятие выплатило работнику 2000 руб. Из них 1200 руб. будут учтены при расчете единого налога, а 800 руб. будут списаны без уменьшения налогооблагаемой базы по единому налогу.

Но и для того, чтобы расходы на компенсацию за использование личного транспорта в служебных целях принимались при исчислении налога, необходимо, чтобы они были надлежащим образом оформлены. То есть на предприятии должны присутствовать организационно-распорядительные документы, в частности приказы о выплате сумм компенсации, документы, свидетельствующие о наличии транспортного средства, документы, подтверждающие использование личного транспорта в служебных целях.

По мнению представителей налоговых органов, для получения компенсации работник должен представить в бухгалтерию организации:

- личное заявление;
- копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном порядке;
- копию доверенности, заверенную в установленном порядке, при использовании легкового автомобиля по доверенности собственника.

Работнику, использующему личный легковой автомобиль для служебных поездок по доверенности собственника автомобиля, компенсация выплачивается в том же порядке, в каком выплачивается компенсация работнику, являющемуся собственником автомобиля.

Основанием для выплаты компенсации работнику является приказ руководителя организации. И обязательно надо помнить, сумма выплачиваемой компенсации включает в себя и все расходы, возникающие в связи с использованием личного автомобиля.

К примеру, при выплате дополнительной компенсации за ГСМ такие суммы не будут приниматься при исчислении единого налога и вообще подлежат включению в совокупный доход работника с удержанием НДФЛ.

В отношении же предпринимателей, выплачивающих компенсацию своим работникам, к сожалению, такие затраты не смогут быть учтены при расчете единого налога, несмотря на то, что поименованы в гл. 26.2 Налогового кодекса РФ с указанием их принятия в пределах норм, установленных постановлением Правительства РФ. Но такие нормы установлены только для юридических лиц, для физических лиц таких норм нет. Следовательно, и затраты на такие выплаты нельзя учесть при расчете налога.

Нельзя выпятить ПБОЮЛ компенсацию и себе же за использование своего автомобиля в предпринимательских целях. Во-первых, как мы уже указали, для физических лиц такие нормы не установлены, а во-вторых, как уже говорилось на первых страницах данной книги, ПБОЮЛ очень сложно доказать факт использования личного автомобиля именно в предпринимательских целях, если, конечно, он не занимается оказанием услуг по перевозкам и прочим аналогичным услугам.

4.12.6. Расходы на командировки

Состав командировочных расходов, которые можно учесть при расчете единого налога, установлен пп. 13 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Формулировка этого подпункта полностью повторяет текст пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, состав командировочных расходов, учитываемых при общем режиме налогообложения и при расчете налога на прибыль, один и тот же. В него включаются:

- проезд к месту командировки и обратно;
- наем жилого помещения (в том числе оплата дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах);
- суточные (учитываются в пределах норм, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93);
- оформление виз, паспортов, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда и тому подобные платежи.

Размеры суточных и предельных норм возмещения расходов по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран установлены Приказом Минфина России от 2 августа 2004 г. N 64н.

Для признания расходов при упрощенной системе налогообложения требуется выполнение тех же основных принципов, что и при включении расходов в налоговую базу по налогу на прибыль (п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Расходы должны быть документально подтверждены, экономически обоснованы и направлены на получение дохода (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ).

Суточные уменьшают налогооблагаемые доходы не полностью, а только в пределах норм, предусмотренных Постановлением Правительства РФ N 93. Расходы на проезд и проживание учитываются при расчете единого налога полностью. Это не относится к расходам на посещение бара, ресторана, фитнес-центра при гостинице и другим аналогичным расходам, которые в целях налогообложения учесть нельзя.

Если организация или предприниматель, применяющие "упрощенку", поручили купить билеты и забронировать номера в гостинице сторонней организации, то помимо суточных, расходов на проезд и проживание они оплачивают услуги посредника. Расходы на посреднические услуги при расчете единого налога не учитываются, так как они не упомянуты в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ (Письмо Минфина России от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/2/33).

4.12.7. Расходы на нотариальное оформление документов

В соответствии с Основами законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 г. N 4462-1 нотариусы совершают следующие нотариальные действия:

- удостоверяют сделки;
- выдают свидетельства о праве собственности на долю в общем имуществе супругов;
- налагают и снимают запрещения отчуждения имущества; свидетельствуют верность копий документов и выписок из них; свидетельствуют подлинность подписи на документах;
- свидетельствуют верность перевода документов с одного языка на другой; удостоверяют факт нахождения гражданина в живых;
- удостоверяют факт нахождения гражданина в определенном месте; удостоверяют тождественность гражданина с лицом, изображенным на фотографии; удостоверяют время предъявления документов;
- передают заявления физических и юридических лиц другим физическим и юридическим лицам; принимают в депозит денежные суммы и ценные бумаги; совершают исполнительные надписи;
- совершают протесты векселей; предъявляют чеки к платежу и удостоверяют неоплату чеков;
- принимают на хранение документы; совершают морские протесты; обеспечивают доказательства, а также выдают свидетельства о праве на наследство и принимают меры к охране наследственного имущества.

Законодательными актами Российской Федерации могут быть предусмотрены и иные нотариальные действия. В соответствии со ст. 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате за совершение нотариальных действий, составление проектов документов, выдачу копий (дубликатов) документов и выполнение технической работы нотариус, работающий в государственной нотариальной конторе, взимает государственную пошлину по ставкам, установленным законодательством Российской Федерации. За выполнение действий, когда для них законодательными актами Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает плату по тарифам, соответствующим размерам государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичного действия в государственной нотариальной конторе. В других случаях тариф определяется соглашением между физическими и (или) юридическими лицами, обратившимися к нотариусу, и нотариусом. Полученные денежные средства остаются в распоряжении нотариуса.

Нотариальное действие признается совершенным после уплаты государственной пошлины или суммы согласно тарифу. То есть в большинстве случаев при возникновении совершения нотариальных действий, связанных с производственными потребностями хозяйствующего субъекта, придется заплатить плату, соответствующую по размерам государственной пошлине. Размеры государственной пошлины, взимаемой за совершение нотариальных действий, указаны в гл. 25.3 Налогового кодекса РФ "Государственная пошлина".

А вот расходы на нотариальное заверение по тарифам, превышающим установленные Налоговым кодексом РФ, при исчислении единого налога приняты не будут. Аналогичная точка зрения выражена в Письме УМНС России по г. Москве от 24 ноября 2003 г. N 21-08/65191 "Об учете затрат индивидуального предпринимателя по оплате услуг нотариуса".

4.12.8. Расходы на бухгалтерские и аудиторские услуги

Хотя организации и предприниматели, применяющие "упрощенку", могут не вести бухгалтерский учет, они должны учитывать основные средства и нематериальные активы по правилам бухгалтерского учета, а также отражать свои доходы и расходы в специальной Книге доходов и расходов. Кроме того, они обязаны представлять в налоговые органы декларации по единому налогу. Поэтому без профессионального бухгалтера здесь обойтись сложно.

В пп. 15 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ сказано, что при расчете единого налога учитываются расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги.

Согласно Федеральному закону от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность, которая включает:

1) независимую проверку бухгалтерской и финансовой отчетности организации и предпринимателей;

2) оказание услуг, сопутствующих аудиту.

Обратите внимание, в состав сопутствующих аудиту услуг включаются:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета;

- составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и предпринимателей;

- бухгалтерское, налоговое, управленческое, правовое, экономическое и финансовое консультирование;

- представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным сборам;

- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;

- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

- проведение маркетинговых исследований;

- обучение специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Аудиторская деятельность подлежит обязательному лицензированию. Поэтому учесть в составе расходов оплату сопутствующих услуг можно, только если они оказаны аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами, у которых есть лицензия на осуществление аудиторской деятельности.

4.12.9. Расходы на рекламу

Под рекламой понимается распространяемая в любой форме с помощью любых средств информация о физическом или юридическом лице, товарах (работах, услугах), идеях и начинаниях, предназначенная для неопределенного круга лиц и призванная формировать или поддерживать интерес к этим физическому, юридическому лицу, товарам, идеям и начинаниям и способствовать реализации товаров, идей и начинаний. Это определение из нового Федерального закона от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ "О рекламе".

Расходы на рекламу и ранее также принимались при исчислении налоговой базы по единому налогу, но лишь как оплата услуг, оказанных сторонними организациями. Теперь они напрямую указаны в пп. 20 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. По этому поводу сразу возникает вопрос о необходимости нормирования указанных расходов в целях исчисления единого налога при применении упрощенной системы налогообложения. Ответ на этот вопрос дает п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. В соответствии с ним нормируемые и другие расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному гл. 25 Налогового кодекса РФ для исчисления налога на прибыль организаций. В частности, расходы на рекламу учитываются при исчислении единого налога в соответствии с п. 4 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

К расходам организации на рекламу в целях налогообложения относятся:

расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные выше, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не

превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ.

Пример. Доход предприятия, работающего по упрощенной системе налогообложения, составил 178 000 руб. Расходы, учитываемые при исчислении единого налога, составили 78 000 руб. В числе этих расходов рекламные расходы (не указанные в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 Налогового кодекса РФ) составили 12 000 руб. с учетом НДС.

Норматив расходов на рекламу составит:

$178\,000 \text{ руб.} \times 1\% = 1780 \text{ руб.}$

Рекламные расходы в пределах нормы с учетом НДС составят 1780 руб., а сверх нормы - 10 220 руб. (12 000 - 1780). Таким образом, налогооблагаемая база по единому налогу составит:

$178\,000 \text{ руб.} - (78\,000 \text{ руб.} - 10\,220 \text{ руб.}) = 110\,220 \text{ руб.}$

4.12.10. Расходы на оплату услуг связи

К расходам по услугам связи можно отнести затраты на факсимильную и спутниковую связь, электронную почту, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иных аналогичных систем), телефонную (в том числе услуги операторов сотовой связи) и телеграфную связь.

Конкретные перечни услуг, относимых к вышеперечисленным затратам, содержатся в соответствующих Постановлениях Правительства РФ:

- от 15 апреля 2005 г. N 221 "Об утверждении правил оказания услуг почтовой связи";

- от 15 апреля 2005 г. N 222 "Об утверждении правил предоставления услуг телеграфной связи".

Но только ли факт оплаты и наличия подтверждающих документов дает возможность включить, скажем, затраты на междугородние телефонные переговоры или плату за сотовый телефон в расходы предпринимателя? Необходимо еще и наличие экономической обоснованности (связью с производственным процессом) в таких затратах. Что же необходимо ПБОЮЛ сделать, чтобы обосновать понесенные расходы для целей исчисления единого налога? Требования налоговых органов по рассматриваемому вопросу еще до вступления в силу Налогового кодекса РФ нашли свое отражение в различных письмах МНС России.

Для обоснования производственного характера переговоров предприниматель должен быть готов подтвердить, что телефонные номера, указанные в детализированных отчетах, принадлежат контрагентам. Это можно сделать на основании договоров, накладных, счетов-фактур, доверенностей, информационных писем и т.п.

Расходы на Интернет

Всемирная сеть Интернет активно используется всеми участниками коммерческой деятельности. Переписка с контрагентами по электронной почте, проведение банковских платежей в системе Банк-клиент - все это происходит через электронные каналы связи.

Услуги связи являются одним из видов расходов, которые организации и предприниматели, применяющие "упрощенку", могут учесть при расчете единого налога (пп. 18 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

При использовании упрощенной системы налогообложения расходы на оплату услуг связи учитываются в соответствии со ст. 264 Налогового кодекса РФ. Согласно пп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ услуги связи включают в себя электронную почту и Интернет (пп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Следовательно, можно с полной уверенностью включить расходы на оплату услуг по пользованию Интернетом в расходы, уменьшающие единый налог.

Если организация подключается через выделенную линию, то она оплачивает услуги по подключению. Расходы на прокладку выделенной линии нельзя учесть в составе расходов, так как они не относятся к услугам связи (Письмо УМНС России по г. Москве от 22.09.2003 N 21-09/52278). Однако это мнение налоговиков является спорным, и некоторые специалисты настаивают на том, что услуги по подключению к сети Интернет необходимо учитывать в составе расходов как услуги связи (пп. 18 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Если же выход в сеть осуществляется через модем, то расходы на его приобретение можно включить в стоимость компьютера как основного средства, которая учитывается при расчете единого налога (ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Многие организации открывают свой сайт в Интернете. Затраты по созданию сайта включают в себя расходы на:

- разработку программы и дизайна сайта;
- услуги хостинга (размещение сайта на дисковом пространстве провайдера);
- регистрацию доменного имени.

Расходы на разработку сайта учитываются в целях налогообложения в зависимости от того, имеет ли организация исключительные права на этот сайт или нет.

В первом случае расходы на создание сайта включаются в первоначальную стоимость нематериального актива, стоимость которого формируется по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ. При использовании упрощенной системы налогообложения стоимость нематериальных активов уменьшает доходы организации, облагаемые единым налогом (пп. 2 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Расходы на оплату регистрации доменного имени и хостинга в первоначальную стоимость нематериального актива (сайта) не включаются. Это связано с тем, что домен, как правило, регистрируется на год, а хостинг может предоставляться и на месяц, и на квартал, и на год. Иными словами, сроки полезного использования нематериального актива (сайта) и услуг различаются.

Следовательно, услуги по регистрации доменного имени и представлению хостинга являются самостоятельными расходами. Такие виды затрат не предусмотрены ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Если же у организации нет исключительного права на сайт, то учесть его в качестве нематериального актива она не может. Но это вовсе не значит, что организация не сможет уменьшить свои доходы на сумму расходов по созданию сайта.

Как правило, на сайте размещается информация рекламного характера. Следовательно, организация может с полным основанием включить затраты на разработку сайта в состав рекламных расходов (пп. 20 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

К рекламным расходам можно отнести и затраты на регистрацию доменного имени и услуги хостинга, так как без этих услуг сайт с рекламной информацией работать не будет.

4.12.11. Расходы по уплате сумм налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ

Согласно пп. 22 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ организации-упрощенцы могут учесть в составе расходов суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

По этой статье учесть можно только те налоги и сборы, от которых организации и предприниматели, применяющие "упрощенку", не освобождены, например, государственную пошлину, транспортный налог, земельный налог, водный налог, налог на добычу полезных ископаемых и т.д. (Письмо УМНС России по г. Москве от 30.06.2003 N 21-14/42236).

Сумма единого "упрощенного" налога, который организация или предприниматель, применяющие "упрощенку", перечисляют в бюджет, в состав расходов не включается (Письмо Минфина России от 09.07.2004 N 03-03-05/1/70).

Обратите внимание! В расходы, учитываемые в целях налогообложения, можно включить только те налоги и сборы, которые перечислены в ст. ст. 13, 14, 15 Налогового кодекса РФ.

Среди них нет, например, сбора за негативное воздействие на окружающую среду, который установлен Постановлением Правительства РФ от 28.08.1992 N 632 "Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия".

Согласно Определению Конституционного суда РФ от 10.12.2002 N 284-О плата за загрязнение окружающей природной среды является неналоговым платежом. Поэтому учесть расходы на оплату этого сбора по пп. 22 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ нельзя (Письмо Минфина России от 09.07.2004 N 03-03-05/1/70).

Кроме того, при расчете единого налога не учитываются налоги, уплаченные иностранным государствам, в связи с внешнеэкономической деятельностью (Письмо МНС России от 06.05.2004 N 22-1-14/818).

По мнению налоговиков, законодательство РФ о налогах и сборах предусматривает устранение двойного налогообложения только в отношении налога на прибыль организаций. Согласно ст. 311 Налогового кодекса РФ доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, при налогообложении учитываются в полном объеме по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ. Однако суммы налогов, которые уплачены иностранным государствам, можно зачесть в счет уплаты российского налога на прибыль. Для этого необходимо представить в налоговые органы документ, подтверждающий уплату иностранных налогов.

Глава 26.2 не содержит подобных норм об устранении двойного налогообложения. Поэтому доходы и расходы от внешнеэкономической деятельности учитываются в общем порядке, который установлен ст. ст. 346.15 и 346.16 Налогового кодекса РФ. При этом не имеет значения, где получены доходы - в России или за рубежом.

Подпункт 22 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ разрешает включить в состав расходов только налоги и сборы, которые уплачены в соответствии с законодательством РФ.

Следовательно, налоги, уплаченные иностранным государствам, не уменьшают доходы, полученные организацией или предпринимателем, применяющими "упрощенку".

Те налоги, которые организация перечисляет за предыдущий год, когда она использовала общий режим налогообложения, в состав расходов при упрощенной системе налогообложения также не включаются.

Пример. 20 января 2006 г. ООО "Факел" перечислил НДС за IV квартал 2005 г. в размере 5000 руб. (платежное поручение N 13 от 20.01.2006). В Книге учета доходов и расходов была сделана следующая запись:

Доходы и расходы

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|-----------------------------------|--------------------------------------|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 20. | П/п N 13 от 20.01.2006 | Перечислен НДС за IV квартал 2005 г. | - | - | - | 5000 |
| | | | | | | |
| | | | | | | |

Заметьте: в пп. 3 п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ для целей налогообложения единым налогом суммы налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

4.12.12. Штрафы

Суммы штрафов, которые организации и предприниматели, применяющие "упрощенку", платят за нарушение условий договоров, не учитываются при расчете единого налога, так как этот вид расходов не предусмотрен ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Следовательно, в Книге учета доходов и расходов указанные суммы отражаются только в графе 6 разд. 1. Такие разъяснения приведены, скажем, в Письме Минфина России от 24 августа 2004 г. N 03-03-01-04/1/4.

4.12.13. Затраты на размещение в газетах объявлений по поиску сотрудников

Указанные затраты не включаются в перечень расходов, учитываемых при расчете единого налога (п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Поэтому на сумму затрат по размещению в газетах объявлений по поиску сотрудников организация-упрощенец не может уменьшить полученные доходы. Об этом говорится в Письме УМНС России по Московской области от 21 августа 2003 г. N 04-20/14499/14/9035.

После фактической оплаты услуг по размещению в газете объявления по поиску сотрудников сумму расходов необходимо отразить в графе 5 разд. 1 Книги учета доходов и расходов.

4.12.14. Подписка на бухгалтерскую литературу

Пунктом 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ установлен закрытый перечень расходов, учитываемых при расчете единого налога. Затраты на подписку на бухгалтерскую литературу в этот перечень не включены. Поэтому учесть их при расчете единого налога нельзя. Такой же точки

зрения придерживаются и специалисты налоговых органов (Письмо УМНС России по Московской области от 21 августа 2003 г. N 04-20/14499/14/9035).

Пример. ООО "Факел" применяет упрощенную систему налогообложения.

В качестве объекта налогообложения организация использует доходы, уменьшенные на величину расходов.

В ноябре 2005 г. организация оплатила стоимость подписки на бухгалтерский журнал на 2006 г. в размере 2640 руб., в том числе НДС - 240 руб. (платежное поручение N 231 от 11.11.2005). Эта операция была отражена в Книге учета доходов и расходов следующим образом (см. таблицу 1):

Таблица 1

Доходы и расходы

| Регистрация | | | Сумма | | | |
|-------------|-----------------------------------|---|----------------|--|-----------------|---|
| N п/п | Дата и номер первичного документа | Содержание операции | Доходы - всего | В т.ч. доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы | Расходы - всего | В т.ч. расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 542. | П/п N 231 от 11.11.2005 | Оплачена стоимость подписки на журнал (без НДС) | - | - | 2400 | - |
| 543. | П/п N 231 от 11.11.2005 | Оплачен НДС со стоимости подписки на журнал | - | - | 240 | - |
| | | | | | | |

В то же время существует и другая точка зрения, согласно которой считается, что подписка на периодические издания может быть учтена как почтовые расходы на основании пп. 18 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

4.12.15. Расходы на подготовку и переподготовку кадров

С 2006 г. при расчете единого налога сумму полученного дохода можно уменьшить на расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 264 Налогового кодекса РФ. Об этом прямо сказано в пп. 33 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, который введен Федеральным законом от 21 июля 2005 г. N 101-ФЗ.

Однако если данные расходы были произведены до 1 января 2006 г., то налогоплательщик также может учесть их при расчете единого налога. Хотя в прежней редакции расходы на подготовку и переподготовку кадров в перечне расходов не указаны (ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Тем не менее все же существует возможность включить стоимость обучения сотрудника в состав расходов при расчете единого налога.

Если оплата стоимости обучения закреплена в трудовом или коллективном договоре, то у организации появляется возможность учесть ее в составе расходов на оплату труда (пп. 6 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Расходы на оплату труда определяются так же, как и для расчета налога на прибыль, то есть по правилам ст. 255 Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). При этом непременным условием включения оплаты обучения работника в состав расходов на оплату труда является закрепление этого положения в трудовом или коллективном договоре. Помимо этого, расходы на обучение сотрудника должны быть документально подтверждены и экономически обоснованы (ст. 252 Налогового кодекса РФ).

4.12.16. Оплата товаров работниками организации за счет собственных средств

Нередко в организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, возникает ситуация, когда работник оплачивает приобретение товаров, работ, услуг для организации за счет собственных средств. В связи с этим возникает вопрос: в какой момент можно учесть такую оплату в составе расходов при расчете единого налога?

Согласно ст. 346.17 Налогового кодекса РФ расходами признаются затраты после их фактической оплаты. В то же время в Налоговом кодексе не объясняется, что следует понимать под "фактической оплатой".

Налоговые органы считают, что товары, приобретенные за счет собственных средств сотрудника, организация может учесть в составе расходов только после того, как полностью рассчитается с сотрудником. Налоговики ссылаются на то, что до момента погашения задолженности перед сотрудником фактической оплаты приобретенных товаров не произошло. Организация не потратила деньги на покупку этих товаров.

Однако позиция специалистов налоговых органов является весьма спорной.

По мнению Конституционного суда, фактическая оплата означает, что организация реально понесла затраты на приобретение товаров (Решение КС РФ от 20.02.2001 N 3-П). Оплатой признаются любые формы расчетов: бартерные, зачет встречных обязательств и т.п.

Работник, который фактически приобрел и оплатил товары, выступает от имени организации в качестве ее представителя. Этот факт служит основанием для того, чтобы документы на покупку товаров оформлялись на организацию, а не на работника.

Отношения представительства регулируются Гражданским кодексом РФ. При совершении представителем сделки в интересах представляемой организации права и обязанности по этой сделке возникают непосредственно у представляемого предприятия (ст. 185 Гражданского кодекса РФ).

Так как собственником приобретенных товаров становится именно организация, у нее возникает обязанность по оплате приобретенного товара. После того как работник рассчитается за приобретенные для организации товары, обязанность организации по оплате товаров считается исполненной. Это подтверждается документами об оплате, в которых указывается, что товар оплачен организацией, и ничего не говорится о собственных средствах работника.

Таким образом, с точки зрения гражданского законодательства оплата материалов работником, выступающим в качестве представителя организации, приравнивается к оплате товаров непосредственно организацией.

Дальнейшие расчеты между работником и организацией уже не связаны с приобретением и оплатой товаров.

Поэтому организация имеет право учесть расходы на приобретение товаров, которые оплачены за счет собственных средств работника, сразу после их покупки.

4.12.17. Убытки, уменьшающие налоговую базу

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между уплаченным минимальным налогом и налогом, исчисленным в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее. Убытки, то есть превышение расходов, определяемых в установленном порядке, над доходами, полученные в одном налоговом периоде, не "пропадут" для предприятия.

Правда, если предприятие решило перейти на общий режим налогообложения или, наоборот, с общего на упрощенный, то "прошлые" убытки не будут приниматься при расчете единого налога или налога на прибыль. Такое же мнение высказано в Письме УМНС России по г. Москве от 9 сентября 2003 г. N 21-09/49190 "О покрытии убытка, полученного до перехода на упрощенную систему налогообложения".

А вот налогоплательщики, которые применяли упрощенную систему налогообложения и использовали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе учесть суммы убытка при исчислении налоговой базы. Но такой убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов. При этом оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды. Для подтверждения сумм убытка предприятие обязано хранить соответствующие документы в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка. Однако сумма убытка, "не использованного" в отчетном налоговом периоде, переносится на будущие периоды не бесконечно, а лишь на 10 налоговых периодов.

Пример. В 2003 г. ООО "Ладушка", применяя упрощенную систему налогообложения, понесло убытки в размере 600 000 руб. В последующие налоговые периоды предприятием были получены следующие результаты финансово-хозяйственной деятельности:

| N года | Период | Сумма прибыли (+), убытка (-), руб. |
|--------|----------|-------------------------------------|
| 1 | 2004 год | +110 000,00 |
| 2 | 2005 год | +120 000,00 |
| 3 | 2006 год | +100 000,00 |
| 4 | 2007 год | +330 500,00 |
| 5 | 2008 год | +255 000,00 |
| 6 | 2009 год | +170 000,00 |
| 7 | 2010 год | +180 000,00 |
| 8 | 2011 год | +91 000,00 |
| 9 | 2012 год | +98 000,00 |
| 10 | 2013 год | +108 000,00 |
| | Итого | +1 562 500,00 |

Таким образом, принятие понесенных убытков будет производиться в следующих налоговых периодах в следующих суммах.

| N года | Период | Сумма прибыли (+), руб. | Убыток в пределах 30% налогооблагаемой базы, руб. | Налогооблагаемая база по единому налогу, руб. | Сумма убытка, переносимого на будущие налоговые периоды, руб. |
|--------|----------|-------------------------|---|---|---|
| 1 | 2004 год | +110 000,00 | 33 000,00 | 77 000,00 | 567 000,00 |
| 2 | 2005 год | +120 000,00 | 36 000,00 | 84 000,00 | 531 000,00 |
| 3 | 2006 год | +100 000,00 | 30 000,00 | 70 000,00 | 501 000,00 |
| 4 | 2007 год | +330 500,00 | 99 150,00 | 231 350,00 | 401 850,00 |
| 5 | 2008 год | +255 000,00 | 76 500,00 | 178 500,00 | 325 350,00 |
| 6 | 2009 год | +170 000,00 | 51 000,00 | 119 000,00 | 274 350,00 |
| 7 | 2010 год | +180 000,00 | 54 000,00 | 126 000,00 | 220 350,00 |
| 8 | 2011 год | +91 000,00 | 27 300,00 | 63 700,00 | 193 050,00 |
| 9 | 2012 год | +98 000,00 | 29 400,00 | 68 600,00 | 163 650,00 |
| 10 | 2013 год | +108 000,00 | 32 400,00 | 75 600,00 | |
| | Итого | +1 562 500,00 | 468 750,00 | 1 093 750,00 | |

Таким образом, по окончании 10 лет с года получения убытка неучтенной останется сумма убытка в размере 131 250 руб. (600 000 - 468 750). Однако на будущие налоговые периоды эта сумма больше переноситься не будет в связи с истечением 10 лет с момента получения этого убытка.

4.12.18. Расходы, не учитываемые при упрощенной системе налогообложения

Итак, не принимаются при расчете налогооблагаемой базы следующие расходы:

- неоплаченные расходы, до момента их оплаты;
- оплаченные расходы, не указанные в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ;
- оплаченные расходы, указанные в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, но являющиеся экономически необоснованными или не связанными с производством.

По нашему мнению, хоть в гл. 26.2 Налогового кодекса РФ не содержится прямого указания на ст. 270 Налогового кодекса РФ "Расходы, не учитываемые в целях налогообложения", тем не менее при ведении учета необходимо основываться и на ее нормах.

4.12.19. Затраты, включенные в перечень расходов с 2006 года

Изменения, которые были внесены в гл. 26.2 Налогового кодекса РФ Федеральным законом от 21 июля 2005 г. N 101-ФЗ, коснулись и закрытого перечня расходов, приведенного в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. С 2006 г. в расходы налогоплательщика, учитываемые при расчете единого налога, можно учесть:

- посреднические вознаграждения по агентским, комиссионным соглашениям и договорам поручения;
- расходы, связанные с гарантийным ремонтом и обслуживанием;
- затраты по хранению, утилизации, перевозке продукции и иные подобные расходы, осуществляющие которые требуют технические регламенты, положения стандартов или условия договоров;
- расходы на проведение оценки имущества, если она необходима, чтобы правильно рассчитать налоговую базу;
- плата за сведения о зарегистрированных правах;
- оплата услуг фирм, изготавливающих документы кадастрового и технического учета недвижимости, в том числе документы на земельные участки;
- услуги организаций, которые проводят экспертизу, необходимую для получения лицензии;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- затраты, связанные с получением сертификатов на продукцию и услуги;
- платежи за пользование правами на интеллектуальную собственность;
- расходы на подготовку и переподготовку штатных сотрудников;
- отрицательная курсовая разница.

4.13. Порядок расчета единого налога при упрощенной системе налогообложения

Упрощенная система налогообложения позволяет платить единый налог либо со всей суммы полученных доходов, либо с суммы доходов, уменьшенных на величину расходов (п. 1 ст. 346.14 НК РФ).

Объект налогообложения для "упрощенки" можно выбрать только один раз и только до начала того календарного года, с которого организацией или индивидуальным предпринимателем будет решено перейти на этот режим налогообложения.

При расчете единого налога доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Согласно ст. 346.19 НК РФ налоговым периодом по единому налогу является календарный год. Отчетными периодами считаются квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Доходы и расходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, нужно пересчитать в рубли по официальному курсу Банка России. В отношении доходов такой пересчет необходимо сделать на дату получения доходов, а в отношении расходов - на дату осуществления соответствующего платежа.

Глава 26.2 НК РФ предусматривает уплату единого налога в виде авансовых платежей. Под авансовыми платежами в данном случае подразумевается их перечисление по итогам каждого отчетного периода. Порядок расчета авансовых платежей зависит от выбранного объекта налогообложения.

4.13.1. Если объектом налогообложения являются доходы

В этом случае налоговая база по единому налогу - это денежное выражение доходов организации. Сумма квартального авансового платежа рассчитывается по итогам каждого отчетного периода исходя из ставки налога и фактически полученных доходов. Ставка налога для упрощенцев, которые выбрали доходы в качестве объекта налогообложения, составляет 6%. Доходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания квартала, полугодия, 9 месяцев.

Затем величина единого налога за отчетный период уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50%.

Кроме того, сумму единого налога можно уменьшить на величину пособий по временной нетрудоспособности, которые были выплачены сотрудникам в отчетном (налоговом) периоде. Речь идет о начисленных и фактически выданных пособиях. Причем учитывается сумма пособий вместе с удержанным и перечисленным в бюджет налогом на доходы физических лиц, а не только сумма, фактически выданная на руки.

Однако уменьшить единый налог организация может только на сумму пособий, которые она выплатила за счет собственных средств, а не за счет ФСС РФ.

Пример. ЗАО "Сказка" применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2006 г. В качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы.

Сумма доходов организации за I полугодие 2006 г. составила 1 200 000 руб.

За этот период ЗАО "Сказка" перечислило в Пенсионный фонд взносы в размере 20 000 руб., а также выплатило пособия по временной нетрудоспособности на сумму 10 600 руб., в том числе за счет средств ФСС - 600 руб.

Величина единого налога за I квартал 2006 г. составляет 72 000 руб. (1 200 000 руб. x 6%). Эта сумма может быть уменьшена на величину взносов, перечисленных в Пенсионный фонд (20 000 руб.), но не более чем на 50%:

$72\,000 \text{ руб.} \times 50\% = 36\,000 \text{ руб.}$

Так как величина взносов, уплаченных в ПФР, не превышает половины суммы единого налога, следовательно, организация может учесть взносы на обязательное пенсионное страхование в полном размере.

Кроме того, единый налог уменьшается на величину пособия по временной нетрудоспособности, выплаченной работникам за счет собственных средств организации, то есть на 10 000 руб. (10 600 - 600).

Таким образом, к уплате в бюджет за I полугодие 2007 г. причитается 42 000 руб. (72 000 - 20 000 - 10 000). При этом необходимо учесть сумму единого налога, уплаченного за I квартал 2007 г., в размере 30 000 руб.

Следовательно, за II квартал ЗАО "Сказка" должно перечислить в бюджет 12 000 руб. (42 000 - 30 000).

4.13.2. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов

В этом случае налоговая база по единому налогу - это денежное выражение разницы между доходами и расходами. Сумма единого налога за отчетный период рассчитывается исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала года. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на сумму расходов, налог взимается по ставке 15%.

Обратите внимание! Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование при расчете единого налога в полном размере включаются в состав расходов (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Пособия по временной нетрудоспособности, выплаченные работодателем своим работникам за счет собственных средств, включаются в состав расходов на оплату труда (пп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Пример. ООО "Рассвет" применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2006 г. В качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы, уменьшенные на величину расходов.

Сумма доходов организации за I полугодие составила 1 800 000 руб., а величина расходов - 1 500 000 руб. За I квартал 2006 г. эти показатели составили:

- доходы - 800 000 руб.;

- расходы - 700 000 руб.

Авансовый платеж за I квартал - 15 000 руб. [(800 000 руб. - 700 000 руб.) x 15%].

К уплате в бюджет за I полугодие 2006 г. причитается 45 000 руб. [(1 800 000 руб. - 1 500 000 руб.) x 15%]. Следовательно, по итогам II квартала 2005 г. организация должна перечислить авансовый платеж в размере 30 000 руб. (45 000 - 15 000).

На практике возможна ситуация, когда расходы окажутся больше доходов. Если отрицательный результат будет получен по итогам I квартала, I полугодия или 9 месяцев, то перечислять квартальные авансовые платежи по единому налогу организации (предпринимателю) не нужно.

Если же такая ситуация сложится по итогам года, то придется заплатить в бюджет минимальный налог. Величина минимального налога составляет 1% от суммы полученных доходов (п. 6 ст. 346.18 НК РФ). Минимальный налог уплачивается только по итогам налогового периода (календарного) года. Сумма минимального налога, уплаченная организацией за налоговый период, в котором получен убыток, присоединяется к сумме убытков, перенесенных на будущее.

Сумму полученного убытка можно будет учесть при расчете единого налога в следующем году, но только при условии, что налоговая база (разница между доходами и расходами) будет уменьшена не более чем на 30%. Обратите внимание: теперь в Кодексе четко прописано, что убыток уменьшает налоговую базу, рассчитанную по итогам налогового периода. То есть

поспорить за свое право уменьшать на сумму убытка авансовые платежи по итогам отчетных периодов не получится.

Если за один год списать полученный убыток не удастся, то оставшаяся часть убытка переносится на последующие годы. Учтите, что списывать убыток можно только в течение 10 лет.

Пример. Используем условия предыдущего примера.

По итогам работы за 2006 г. доходы ООО "Рассвет" составили 3 000 000 руб. Расходы, учитываемые при расчете единого налога, равны 3 100 000 руб. Таким образом, организацией был получен убыток в размере 100 000 руб. (3 000 000 - 3 100 000).

Сумма минимального налога за 2006 г. составила:

3 000 000 руб. x 1% = 30 000 руб.

В следующем году ООО "Рассвет" может уменьшить налоговую базу по единому налогу на сумму убытка и минимального налога (100 000 руб. + 30 000 руб.), уплаченного за 2006 г., но не более чем на 30%.

Предположим, что по итогам работы ООО "Рассвет" за 2007 г. сумма доходов составила 3 000 000 руб., а сумма расходов - 2 500 000 руб. Величина налоговой базы равна 500 000 руб. (3 000 000 - 2 500 000). Она может быть уменьшена на сумму убытка прошлых лет, включая уплаченный минимальный налог, но не более чем на 150 000 руб. (500 000 руб. x 30%).

То есть всю сумму убытка за 2006 г. можно будет вычесть из налоговой базы по единому налогу за 2007 г.

Организации и предприниматели, которые рассчитывают единый налог с разницы между доходами и расходами, должны помнить, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам года, не может быть меньше 1% от величины доходов. Иными словами, если единый налог оказался меньше минимального налога, то в бюджет надо уплатить минимальный налог - 1% от суммы полученных доходов (п. 6 ст. 346.18 НК РФ).

В последующих налоговых периодах разницу между суммой уплаченного минимального налога и суммой единого налога, рассчитанного в общем порядке, можно включить в расходы при исчислении налоговой базы.

Пример. Предположим, что по итогам работы за 2005 г. доходы ООО "Рассвет" составили 3 000 000 руб. Расходы, учитываемые при расчете единого налога, равны 2 960 000 руб.

Сумма единого налога за год равна 6000 руб. [(3 000 000 руб. - 2 960 000 руб.) x 15%].

Определим сумму минимального налога:

3 000 000 руб. x 1% = 30 000 руб.

Так как сумма минимального налога превышает сумму единого налога, рассчитанного исходя из налоговой базы, организации нужно уплатить в бюджет минимальный налог в размере 30 000 руб.

В 2006 г. ООО "Рассвет" включит в расходы разницу между суммой минимального налога и суммой исчисленного за 2005 г. единого налога в размере 24 000 руб. (30 000 - 6000).

Тогда сумма расходов организации за I квартал 2006 г. составит 724 000 руб., а за I полугодие - 1 524 000 руб.

Сумма авансового платежа за I квартал составит в этом случае 11 400 руб. [(800 000 руб. - 724 000 руб.) x 15%], а за II квартал - 30 000 руб. [(1 800 000 руб. - 1 524 000 руб.) x 15% - 11 400 руб.].

В случае налоговой проверки необходимо будет подтвердить правомерность уменьшения налоговой базы на сумму убытков, полученных в предыдущие годы применения упрощенной системы налогообложения. Для этого следует хранить документы, которые подтверждают размер этого убытка, в течение всего срока применения "упрощенки". Такими документами являются:

- первичная учетная документация (накладные, счета-фактуры, платежные поручения, чеки ККТ и т.д.);

- Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения;

- налоговые декларации.

4.13.3. Отчитываемся по единому налогу

Декларация по единому налогу должна представляться в налоговую инспекцию ежеквартально - не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, то есть не позднее 25 апреля, 25 июля, 25 октября.

Налоговая декларация по единому налогу утверждена Приказом Минфина России от 17 января 2006 г. N 7н.

В эти же сроки единый налог перечисляется в бюджет. В платежном поручении на перечисление налога необходимо поставить его код бюджетной классификации (КБК) - 18210501010011000110 (налог, исчисленный с суммы доходов), 18210501020011000110 (налог, исчисленный с разницы между доходами и расходами). Последний день уплаты минимального налога совпадает со сроком представления в налоговые органы декларации. В платежном поручении необходимо указать другой КБК - 18210501030011000110.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны представить налоговую декларацию по итогам года не позднее 31 марта года, следующего за отчетным годом. В тот же срок они должны уплатить единый налог в бюджет по итогам года.

Индивидуальные предприниматели уплачивают налог по итогам налогового периода не позднее 30 апреля. В этот же срок они должны представить налоговую декларацию по единому налогу в налоговую инспекцию.

Если срок сдачи налоговой декларации и уплаты единого налога приходится на выходной день, то он переносится на первый рабочий день.

Подробнее о порядке заполнения декларации читайте в разд. 4.14.

4.13.4. Если организация имеет обособленные подразделения

Если организация имеет филиалы и представительства, которые не указаны в ее учредительных документах, то она имеет право применять упрощенную систему налогообложения. В этом случае единый налог рассчитывается в целом по организации с учетом деятельности указанных обособленных подразделений.

Перечислять в бюджет сумму единого налога необходимо по месту нахождения головной организации. Налоговая декларация по единому налогу представляется в ту налоговую инспекцию, в которой головная организация состоит на учете.

4.13.5. Уплата единого налога на основе патента

Федеральный закон от 21 июля 2005 г. N 101-ФЗ дополнил гл. 26.2 НК РФ ст. 346.25.1, которая разрешает индивидуальным предпринимателям, помимо стандартной "упрощенки", применять и другой режим налогообложения - упрощенный, на основе патента. Единый налог при этом заменяется патентом. На сумму патента не повлияют полученные доходы и произведенные расходы предпринимателя. Этот налоговый режим смогут использовать только те предприниматели, которые работают самостоятельно, без привлечения персонала, в том числе работающего по гражданско-правовым договорам.

Работать по патенту смогут далеко не все индивидуальные предприниматели. Пункт 2 ст. 346.25.1 НК РФ устанавливает закрытый перечень видов деятельности, при осуществлении которых можно работать с патентом. В этом списке отсутствует понятие "бытовые услуги".

Вводить систему налогообложения в виде патента на определенной территории и определять перечень видов деятельности для него будут субъекты РФ. В их полномочия будет входить и расчет стоимости патента.

Законодатели дали предпринимателям право выбора: работать по УСН или по патенту. Но предприниматель сможет реализовать такой выбор, только если законодатели субъекта РФ, где он действует, примет соответствующий закон.

Кто может перейти на работу по патенту

Определение видов деятельности. На упрощенную систему налогообложения на основе патента вправе перейти индивидуальные предприниматели, осуществляющие один из видов предпринимательской деятельности, перечисленных в п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ, а именно:

- 1) пошив и ремонт одежды и других швейных изделий;
- 2) изготовление и ремонт трикотажных изделий;
- 3) изготовление и ремонт вязаных изделий;
- 4) пошив и ремонт изделий из меха (в том числе головных уборов);
- 5) пошив и ремонт головных уборов из фетра, ткани и других материалов;
- 6) изготовление и ремонт обуви (в том числе валяной);
- 7) изготовление галантерейных изделий и бижутерии;
- 8) изготовление искусственных цветов и венков;
- 9) изготовление, сборку, ремонт мебели и других столярных изделий;
- 10) изготовление и ремонт ковровых изделий;
- 11) изготовление и ремонт металлоизделий, заточку режущих инструментов, заправку и ремонт зажигалок;
- 12) изготовление и ремонт рыболовных приспособлений (принадлежностей);

- 13) ремонт часов и граверные работы;
- 14) изготовление и ремонт игрушек и сувениров;
- 15) изготовление и ремонт ювелирных изделий;
- 16) изготовление изделий народных художественных промыслов;
- 17) заготовку шкур и шерсти домашних животных;
- 18) выделку и реализацию шкур;
- 19) чистку обуви;
- 20) фото-, кино- и видеоуслуги;
- 21) ремонт бытовой техники, радиотелевизионной аппаратуры, компьютеров;
- 22) изготовление, установку и ремонт надгробных памятников и ограждений;
- 23) ремонт и техническое обслуживание автомобилей;
- 24) парикмахерские и косметические услуги;
- 25) перевозку пассажиров и грузов на автомобильном и водном транспорте, включая паромную перевозку;
- 26) мойку автотранспортных средств;
- 27) музыкальное обслуживание торжеств и обрядов, услуги тамады;
- 28) ремонт и настройку музыкальных инструментов;
- 29) выполнение живописных работ (портреты, пейзажи, натюрморты и другие аналогичные работы);
- 30) услуги переводчика;
- 31) машинописные работы;
- 32) копировальные работы;
- 33) ремонт и обслуживание копировально-множительной техники;
- 34) звукозапись;
- 35) прокат и реализацию видео- и аудиокассет, видео- и аудиодисков;
- 36) услуги нянь, домработниц, услуги по уборке квартир и служебных помещений;
- 37) услуги по стирке, глажению, химической чистке изделий;
- 38) ремонт квартир;
- 39) электромонтажные, строительно-монтажные, сантехнические, сварочно-сантехнические работы;
- 40) художественно-оформительские и дизайнерские работы;
- 41) чертежно-графические работы;
- 42) переплетные работы;
- 43) услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома;
- 44) резку стекла и зеркал;
- 45) работы по остеклению балконов и лоджий;
- 46) банные услуги, услуги саун и соляриев;
- 47) услуги по обучению и репетиторству;
- 48) физкультурно-оздоровительную деятельность (шейпинг, аэробика, спортивные секции, группы здоровья);
- 49) тренерские услуги;
- 50) организацию и ведение кружков и студий;
- 51) озеленительные работы;
- 52) выпечку хлебобулочных и кондитерских изделий;
- 53) сдачу в аренду квартир и гаражей;
- 54) услуги носильщика;
- 55) ветеринарное обслуживание;
- 56) услуги консьержей и сторожей;
- 57) услуги платных туалетов;
- 58) ритуальные услуги.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента на территориях субъектов РФ принимается законами этих субъектов. При этом законами субъектов Российской Федерации определяются конкретные перечни видов предпринимательской деятельности (из приведенного выше перечня).

Применение упрощенной системы налогообложения на основе патента разрешается только индивидуальным предпринимателям, не привлекающим в своей предпринимательской деятельности наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера.

На предпринимателей, перешедших на работу по патенту, распространяются нормы, установленные другими статьями главы Налогового кодекса, посвященной УСН (ст. ст. 346.11 - 346.25 НК РФ), но с учетом особенностей, предусмотренных ст. 346.25.1 НК РФ, посвященной работе по патенту. При этом предприниматель может выбрать как "классическую" упрощенную систему, так и "упрощенку по патенту".

Получение патента. Переход на налогообложение по патенту достаточно прост. Патент выдается по выбору налогоплательщика на один из следующих периодов, начинающихся с первого числа квартала: квартал, полугодие, девять месяцев, год и на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, упомянутых в региональном законе. Заявление на получение патента подается индивидуальным предпринимателем в налоговый орган по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения на основе патента. Налоговый орган обязан в десятидневный срок выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. Форма уведомления об отказе в выдаче патента утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе.

Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке, предусмотренной п. 1 ст. 346.20 НК РФ, процентная доля установленного по каждому виду предпринимательской деятельности потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Патент на более короткий срок (квартал, полугодие, девять месяцев) будет "стоить" дешевле - его стоимость подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент.

Определение потенциально возможного дохода предпринимателя. Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента. При этом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта РФ.

Если вид предпринимательской деятельности, предусмотренный законом субъекта РФ для налогообложения по патенту, входит в перечень видов предпринимательской деятельности, установленный для налогообложения ЕНВД, то размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по данному виду предпринимательской деятельности не может превышать величину базовой доходности, установленной ст. 346.29 НК РФ, в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности, умноженную на 30.

Оплата патента и лишение права на продолжение работы по патенту

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на "упрощенку по патенту", производят оплату одной трети стоимости патента в срок не позднее 25 дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента.

Если индивидуальный предприниматель нарушил условия применения упрощенной системы налогообложения на основе патента (например, принял наемных работников) или осуществил на основе патента вид предпринимательской деятельности, не предусмотренный в законе субъекта РФ, где он работает, то он теряет право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента в периоде, на который был выдан патент. То же произойдет при неоплате (неполной оплате) предпринимателем одной трети стоимости патента в срок, установленный п. 8 ст. 346.25.1 НК РФ.

В случае утери права на "упрощенку по патенту" индивидуальный предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, ему не возвращается.

Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 дней со дня окончания периода, на который был получен патент.

4.14. Как заполнить декларацию по единому налогу

Не позднее 25 апреля организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны сдать налоговую декларацию по единому налогу за I квартал 2007 г. Она составляется по форме, которая утверждена Приказом Минфина России от 17 января 2006 г. N 7н (зарегистрирована в Минюсте 16 февраля 2006 г. N 7502). Новая декларация включает в себя титульный лист и два раздела. Потребовалась она потому, что летом прошлого года в гл. 26.2 Налогового кодекса РФ Федеральным законом от 21 июля 2005 г. N 101-ФЗ были внесены изменения. Что же изменилось. Обо всем по порядку.

4.14.1. Общий порядок заполнения декларации

Все страницы декларации имеют сквозную нумерацию, начиная с титульного листа. В верхней части каждой страницы проставляется ИНН и КПП организации или ИНН предпринимателя.

На первой странице нужно указать вид документа. Для этого предусмотрено специальное поле. Если налогоплательщик представляет Налоговую декларацию за отчетный период впервые, то в этом поле нужно указать цифру 1 (первичный). Если организация или предприниматель подают вторую декларацию за тот же отчетный период с изменениями и дополнениями, то в поле "Вид документа" нужно указать "3" и через дробь номер корректировки. Исправлять и дополнять декларацию организация может несколько раз. Первая уточненная декларация будет пронумерована "3/1", вторая - "3/2" и т.д.

Затем заполняется поле для реквизита "Налоговый (отчетный) период". Различным налоговым периодам соответствует свой код: I кварталу - "3", полугодию - "6", 9 месяцам - "9", году - "0". Следовательно, при заполнении декларации за I квартал 2006 г. в этом поле следует указать цифру.

В поле "Представляется" указывается полное наименование налогового органа и его код. Например: "Инспекция МНС России N 03 ЦАО г. Москвы" код 7003.

Ниже приводится основной государственный регистрационный номер, а также указывается объект обложения. Сведения, указанные в Налоговой декларации, должны быть заверены печатью организации, подписью руководителя и главного бухгалтера с указанием фамилии, имени, отчества и ИНН.

Раздел 1 состоит из шести строк.

В строке 010 и 040 указывается код бюджетной классификации (КБК), по которому перечисляется налог при упрощенной системе налогообложения.

В 2006 г. действует Классификация доходов бюджетов РФ, которая утверждена Федеральным законом от 23 декабря 2004 г. N 174-ФЗ (в ред. Федерального закона от 22 декабря 2005 г. N 176-ФЗ). Предприниматели и организации по этой строке вписывают число:

182105010100110001100 - если единый налог платится с доходов;

182105010200110001100 - если единый налог платится с доходов минус расходы;

182105010200110001100 - если речь идет о минимальном налоге.

Минимальный налог уплачивается по итогам налогового периода теми налогоплательщиками, которые рассчитывают единый налог с разницы между доходами и расходами, в случае, если минимальный налог окажется больше единого налога, исчисленного организацией или предпринимателем по итогам года.

Те же самые КБК указываются в платежном поручении на перечисление единого налога, который уплачивается в бюджет одним платежным поручением.

По строке 020 и 050 указывается код территории, на которой зарегистрирована организация или проживает предприниматель, по Общероссийскому классификатору административно-территориального деления. Код ОКATO указывается и в платежном поручении на перечисление единого налога.

В строку 030 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет" вписывается сумма единого налога, подлежащего перечислению в бюджет за отчетный период. Она берется из строки 130 разд. 2 налоговой декларации.

Если по итогам налогового периода окажется, что организация или предприниматель должны перечислить в бюджет минимальный налог, то в декларации за год в строку 030 разд. 1 нужно перенести данные из строки 150 разд. 2 этой декларации. Это положение касается только тех налогоплательщиков, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на сумму расходов.

Если по итогам налогового (отчетного) периода сумма единого налога подлежит возмещению из бюджета, вместо строки 030 заполняют строку 060 разд. 1. Она берется из строки 140 разд. 2 декларации.

4.14.2. Если в качестве объекта налогообложения выбраны доходы

В этом случае организации и индивидуальные предприниматели заполняют в таблице разд. 2 графу 3.

По строкам 010, 060 и 080 Таблицы нужно указать сумму доходов, полученных организацией или предпринимателем за налоговый (отчетный) период. Организации рассчитывают сумму доходов нарастающим итогом с начала года по правилам, установленным ст. ст. 249 и 250 Налогового кодекса РФ.

В состав доходов включаются:

- доходы от реализации продукции (товаров, работ, услуг);

- доходы от реализации имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Налогоплательщики указывают по строке 010 сумму доходов, полученных за отчетный период от предпринимательской деятельности. Доходы, предусмотренные ст. 251 Налогового кодекса РФ, по строке 010 не отражают.

Показатель доходов переносится в декларацию из Книги учета доходов и расходов, которая утверждена Приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н. Сумма доходов рассчитывается в графе 5 разд. 1 "Доходы и расходы" и указывается в строке 010 разд. 3 "Расчет налоговой базы по единому налогу". Умножив сумму полученных доходов на 6%, мы получим величину единого налога. Ее нужно указать по строке 080 разд. 2 декларации. Налогоплательщики, перечисляющие единый налог с доходов, могут уменьшить его (ст. 346.21 Налогового кодекса РФ) величину на сумму:

- уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;
- выплаченных пособий по временной нетрудоспособности.

С 1 января 2006 г. единый налог нельзя уменьшить более чем на 50 процентов. То есть общая сумма пенсионных взносов и больничных, которые можно взять в расчет, не должна составлять более 50 процентов исчисленного налога. Напомним: раньше сумму налога можно уменьшить на пенсионные взносы не более чем на 50 процентов. А вот больничные пособия берутся в расчет полностью. Благодаря этим поправкам изменился и разд. 2 декларации.

По строке 110 отражается сумма уплаченных за налоговый (отчетный) период страховых пенсионных взносов (фиксированный платеж), а также пособий и по временной нетрудоспособности, выплаченных организацией или предпринимателем работникам из собственных средств. Эти суммы уменьшают (но не более чем на 50 процентов) сумму единого налога.

Единый налог рассчитывается нарастающим итогом с начала года. Поэтому начиная с II квартала платить его нужно с учетом авансовых платежей по единому налогу, перечисленных за предыдущие кварталы. Сумма авансовых платежей отражается по строке 120. При заполнении налоговой декларации за I квартал 2006 г. в этой строке ставится прочерк.

В строке 130 разд. 2 показывается сумма единого налога, который нужно заплатить по итогам квартала. Чтобы его посчитать, нужно из данных по строке 080 вычесть показатель по строкам 110 и строкам 120.

Пример. С 1 января 2006 г. предприниматель перешел на упрощенную систему налогообложения. В качестве объекта налогообложения он выбрал доходы.

Составляя декларацию по единому налогу, предприниматель заполняет графу 3 разд. 2. За I квартал 2006 г. предприниматель получил доходы, которые признаются объектом налогообложения. Они отражены в Книге учета доходов и расходов в размере 500 000 руб. Отражаем эту величину по строкам 010 и 060 разд. 2. Сумма единого налога составила 30 000 руб. (500 000 руб. x 6%). Впишем ее в строку 080. За отчетный период предприниматель перечислил взносы на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа на сумму 450 руб. Пособий по временной нетрудоспособности в указанном периоде предприниматель не выплачивал. Уменьшать единый налог будет сумма страховых взносов и пособий, которая не больше половины этого налога. Рассчитывается она следующим образом. Сумма единого налога, рассчитанная за I квартал 2006 г., равна 30 000 руб. Максимальная величина, на которую можно уменьшить начисленный платеж, составляет 15 000 руб. (30 000 руб. : 2). Сравним сумму уплаченных страховых взносов и пособий и максимальную сумму, на которую можно уменьшить налог. Размер уплаченных страховых взносов и больничных меньше, значит, единый налог, который подлежит уплате в бюджет, можно уменьшить на всю сумму 450 руб. (строка 110).

Таким образом, сумма единого налога, подлежащая уплате за I квартал 2006 г., составит: 30 000 руб. - 450 руб. = 29 550 руб.

Ее необходимо вписать в строку 130. По строкам 120 и 140 ставится прочерк.

4.14.3. Если в качестве объекта налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов

В этом случае организации и индивидуальные предприниматели заполняют в таблице разд. 2 графу 4. По строке 010 этой таблицы они должны указать сумму всех доходов, полученных за отчетный период, а по строке 020 - величину произведенных расходов.

Порядок учета доходов у налогоплательщиков, которые уплачивают единый налог с разницы между доходами и расходами, точно такой же, как и для тех, кто рассчитывает его только с суммы доходов.

Перечень расходов, которые организация (предприниматель) могут учесть при расчете единого налога, установлен п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Причем расходы должны быть оплачены и документально подтверждены.

Данные о величине расходов за отчетный период бухгалтер может взять из графы 7 разд. 1 "Доходы и расходы" Книги учета доходов и расходов.

Строка 030 заполняется лишь в том случае, если по итогам работы за 2006 г. организация или предприниматель перечисляли минимальный налог.

Напомним, что минимальный налог рассчитывается путем умножения доходов, уменьшенных на сумму расходов, на 1%. Обязанность по его уплате у налогоплательщика возникает только тогда, когда по результатам работы за год:

- сумма единого налога меньше, чем сумма минимального налога,
- расходы превысили доходы. Сумма минимального налога, подлежащая уплате в бюджет, должна быть указана в графе 4 по строкам 100 и 190 налоговой декларации за 2005 г.

Что же делать с минимальным налогом, уплаченным в 2005 г.? Согласно п. 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ, если минимальный налог оказался больше единого налога, разницу между ними можно включить в расходы в 2006 г.

Чтобы рассчитать показатель по строке 030, нужно использовать данные графы 4 налоговой декларации за 2005 г.: из показателя по строке 100 вычесть показатель по строке 080.

Если же по итогам работы за 2005 г. сумма произведенных расходов превысила величину полученных доходов, минимальный налог присоединяется к убыткам отчетного года и отражается в их составе по строке 050 разд. 2 декларации за I квартал 2006 г.

Далее. Если за отчетный период сумма доходов превысила сумму расходов и минимального налога, перечисленного за 2006 г., организация (предприниматель) заполняет строку 040 и рассчитывает сумму единого налога.

Если же сумма расходов и минимального налога превысила величину доходов, то сумму убытков, полученных за отчетный период, нужно указать по строке 041 и в остальных строках графы 4 таблицы разд. 2 поставить прочерки. Это относится к тем случаям, когда отчетными периодами являются I квартал, полугодие и 9 месяцев. При заполнении декларации за 2006 г. необходимо еще рассчитать сумму минимального налога и указать ее по строкам 100 и 150.

Согласно п. 7 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ налогоплательщики, рассчитывающие налог с разницы между доходами и расходами, могут уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу по единому налогу на сумму убытков, полученных за предыдущие годы применения упрощенной системы. Но не более чем на 30%.

Налоговая база, рассчитываемая как разность строк 040 и 050, отражается по строке 060. Затем она умножается на ставку налога (15%) и указывается в строке 080.

Строку 100 следует заполнять только при составлении налоговой декларации за год. А при составлении декларации за I квартал, полугодие и 9 месяцев минимальный налог не рассчитывается.

В строке 120 нужно указать сумму единого налога, рассчитанную за предыдущие отчетные периоды. При составлении декларации за I квартал 2006 г. эта строка прочеркивается, в строку 130 переносится сумма единого налога из строки 100, а по строкам 140 и 150 ставится прочерк.

При заполнении декларации за последующие отчетные периоды показатель в строке 120 будет равен разнице между значением строк 100 и 120. Если разница окажется отрицательной, ее нужно отразить в строке 140.

Пример. ЗАО "Кассиопея" применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2006 г. Объектом налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов. При составлении налоговой декларации по единому налогу ЗАО "Кассиопея" заполняет графу 4 разд. 2.

В I квартале 2006 г. сумма доходов, полученных организацией, составила 500 000 руб. (строка 010). Сумма фактически оплаченных расходов, на которые можно уменьшить полученные доходы, равна 400 000 руб. (строка 020). Расскажем, как заполнить налоговую декларацию по единому налогу в зависимости от результатов деятельности организации за I квартал 2006 г.

Образец заполнения декларации см. с. 446 - 448.

52017018

ИНН 0 0 7 7 1 5 1 9 5 1 2 7

КПП 7 7 1 5 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 1

Форма по КНД 1152017

Налоговая декларация
по налогу, уплачиваемому в связи с применением
упрощенной системы налогообложения

Вид документа: 1 - первичный, 3 - корректирующий
(через дробь номер корректировки)

Налоговый (отчетный) период заполняется при сдаче декларации:
за квартал - 3, за полугодие - 6, за 9 месяцев - 9, за год - 0

Вид документа 1 / 3

Налоговый (отчетный) период 3

Отчетный год 2 0 0 6

ИФНС САО по г. Москве N 15

Представляется в ----- Код 7 7 1 5
(наименование налогового органа)

Закрытое акционерное общество "Кассиопея"

(полное наименование организации/фамилия, имя, отчество
индивидуального предпринимателя)

Объект налогообложения доходы доходы, уменьшенные на величину расходов
(нужное отметить знаком V)

Основной государственный регистрационный номер (ОГРН) для организации 3 0 5 7 7 1 5 3 0 0 0 1 8



ИНН 0 0 7 7 1 5 1 9 5 1 2 7

КПП 7 7 1 5 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 2

Форма по КНД 1152017
Раздел 00001

Раздел 1. Сумма налога (минимального налога), уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика

| Показатели | Код строки | Значения показателей |
|--|------------|---|
| Код бюджетной классификации | 010 | 1 8 2 1 0 5 0 1 0 2 0 0 1 1 0 0 0 1 1 0 |
| Код по ОКАТО | 020 | 4 5 2 6 8 5 9 2 6 |
| Сумма налога (минимального налога), подлежащая уплате в бюджет за налоговый (отчетный) период (руб.) | 030 | 1 5 0 0 0 |
| Код бюджетной классификации | 040 | |
| Код по ОКАТО | 050 | |
| Сумма налога, к уменьшению за налоговый (отчетный) период (руб.) | 060 | |

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Руководитель организации

Подпись _____ Скворцов

Дата

| | |
|---|---|
| 2 | 4 |
|---|---|

| | |
|---|---|
| 0 | 4 |
|---|---|

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2 | 0 | 0 | 6 |
|---|---|---|---|

Главный бухгалтер

Подпись _____ Синицына

Дата

| | |
|---|---|
| 2 | 4 |
|---|---|

| | |
|---|---|
| 0 | 4 |
|---|---|

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2 | 0 | 0 | 6 |
|---|---|---|---|

Индивидуальный предприниматель

Подпись _____

Дата

| | |
|--|--|
| | |
|--|--|

| | |
|--|--|
| | |
|--|--|

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
|--|--|--|--|



ИНН

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 0 | 0 | 7 | 7 | 1 | 5 | 1 | 9 | 5 | 1 | 2 | 7 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|

КПП

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 7 | 7 | 1 | 5 | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|

 Стр.

| | | |
|---|---|---|
| 0 | 0 | 2 |
|---|---|---|

Форма по КНД 1152017
Раздел 00002

Раздел 2. Расчет налога (минимального налога)

(в рублях)

| Наименование показателей | Код строки | Значения показателей | |
|--------------------------|------------|------------------------|----------------|
| | | Объект налогообложения | |
| | | Доходы | Доходы, умень- |

| | | | шенные на ве- личину расхо- дов |
|--|-----|---|---------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Сумма полученных доходов | 010 | | 500 000 |
| Сумма произведенных расходов | 020 | X | 400 000 |
| Сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке единого налога за предыдущий налоговый период | 030 | X | - |
| Итого получено: - доходов (код стр. 010 - код стр. 020 - код стр. 030) | 040 | X | 100 000 |
| - убытков (код стр. 020 + код стр. 030) - код стр. 010) | 041 | X | - |
| Сумма убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах), уменьшающая (но не более чем на 30%) налоговую базу за налоговый период по коду стр. 040 | 050 | X | - |
| Налоговая база для исчисления налога (по гр. 3 - код стр. 010; по гр. 4 - (код стр. 040 - код стр. 050)) | 060 | | 100 000 |
| Ставка налога (%) | 070 | 6 | 15 |
| Сумма исчисленного налога (код стр. 060 x код стр. 070) | 080 | | 15 000 |
| Ставка минимального налога (%) | 090 | X | 1 |
| Сумма исчисленного минимального налога за налоговый период | 100 | X | - |

| | | | |
|---|-----|---|---|
| (код стр. 010 x код стр. 090 декларации за налоговый период) | | | |
| Сумма уплаченных за налоговый (отчетный) период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также выплаченных работникам в течение налогового (отчетного) периода из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности, уменьшающая (но не более чем на 50%) сумму исчисленного налога по коду стр. 080 | 110 | X | |
| Исчислено налога за предыдущие отчетные периоды (сумма кодов стр. 130 - сумма кодов стр. 140 деклараций за предыдущие отчетные периоды) | 120 | | X |
| Сумма налога, подлежащая уплате по итогам налогового (отчетного) периода (по гр. 3 - (код стр. 080 - код стр. 110 - код стр. 120); по гр. 4 - (код стр. 080 - код стр. 120)) (указывается по коду стр. 030 раздела 1 декларации за налоговый (отчетный) период) | 130 | | X |
| Сумма налога к уменьшению за налоговый (отчетный) период (по гр. 3 - (код стр. 120 - (код стр. 080 - код стр. 110)); по гр. 4 - (код стр. 120 - код стр. 080)) (указывается по коду стр. 060 раздела 1 декларации за налоговый (отчетный) период) | 140 | | X |
| Сумма минимального налога, подлежащая уплате за налоговый период (код стр. 100 декларации за налоговый период) (уплачивается при условии превышения значения по коду стр. 100 над значением по коду стр. 080) (указывается по коду стр. 030 раздела 1 декларации за налоговый период) | 150 | X | - |

4.15. Как вернуться на общую систему налогообложения

Прекращение применения упрощенной системы налогообложения осуществляется как в добровольном, так и в принудительном порядке.

4.15.1. Распрощаемся с "упрощенкой" добровольно

Перейти на общую систему налогообложения можно только с начала календарного года (п. 6 ст. 346.13 НК РФ). Для этого следует подать в налоговую инспекцию Уведомление об отказе от применения упрощенной системы налогообложения.

Форма уведомления (форма 26.2-4) утверждена Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495.

В Инспекцию Министерства
Российской Федерации
по налогам и сборам
N 15 СВАО г. Москвы

(наименование
налогового органа)
ООО "Прогресс"

от -----
(полное наименование
1027739697893

организации, ОГРН,
ИНН/КПП; фамилия, имя,
7715231054 771501001

отчество индивидуального
предпринимателя, ОГРНИП,

ИНН)

УВЕДОМЛЕНИЕ ОБ ОТКАЗЕ ОТ ПРИМЕНЕНИЯ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В соответствии с положениями статьи 346.13 главы 26.2
Налогового кодекса Российской Федерации
ООО "Прогресс" ОГРН 1027739697893 ИНН 7715231054 КПП 771501001

(полное наименование организации, ОГРН, ИНН/КПП; фамилия, имя,

отчество индивидуального предпринимателя, ОГРНИП, ИНН)
уведомляет об отказе от применения упрощенной системы
налогообложения с "1" января 05
"-----" ----- 20-- г. и переходе с этой же
даты на общий режим налогообложения.

Руководитель организации
(Индивидуальный предприниматель)

Малинин

(подпись)

Малинин О.М.

(фамилия,
инициалы)

10 января 05
"-----" ----- 20-- г.

М.П.

Отметка о регистрации уведомления

"__" _____ 20__ г.

входящий номер _____

(подпись)

(фамилия, инициалы должностного
лица налогового органа)

штамп
налогового
органа

Сделать это необходимо до 15 января года, с которого налогоплательщик отказывается от применения упрощенной системы. Представить уведомление в налоговые органы можно как лично, так и по почте. В этом случае датой представления будет считаться та, что указана на штампе почтового отделения.

Обратите внимание: налогоплательщик, не представивший в установленный срок уведомление в налоговую инспекцию, не имеет права перейти на общий режим налогообложения со следующего года.

Чтобы избежать технических сложностей, о переходе на общий режим налогообложения необходимо позаботиться заранее. Для этого необходимо в договорах, прайс-листах и ценниках указывать, что цена на товар (работы, услуги) действует только до 31 декабря текущего года. При исполнении договора после этого срока к цене необходимо прибавить сумму НДС в размере 18% от стоимости товара (работ, услуг).

4.15.2. Условия принудительного перехода на общий режим налогообложения

Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, должна перейти на общий режим налогообложения в двух случаях.

Во-первых, ей это придется сделать, если доход организации по итогам отчетного или налогового периода превысил 20 млн руб. Указанный показатель должен ежегодно индексироваться на коэффициент-дефлятор. На 2006 г. он установлен в размере 1,132. Правда, Минфин России в Письме от 28 декабря 2005 г. N 03-11-02/85 разъяснил, что указанный коэффициент будет применяться при индексации величины предельного размера доходов только в течение 2007 г. То есть в 2006 г. 20 млн руб. индексироваться не будут. Отчетным периодом для плательщиков единого налога признается I квартал, полугодие, 9 месяцев, а налоговым периодом - календарный год (ст. 346.19 НК РФ). Поэтому сумму дохода следует считать нарастающим итогом с начала года.

Агенты (комиссионеры, поверенные), применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении величины доходов для определения лимита 20 млн руб. учитывают только свои вознаграждения (Письмо Минфина России от 26.05.2004 N 04-02-05/2/24).

В течение 15 дней после окончания отчетного (налогового) периода, в котором было допущено превышение величины выручки над установленным лимитом, организация обязана сообщить налоговикам о переходе на общий режим налогообложения (п. 5 ст. 346.13 НК РФ). Для этого предусмотрена форма N 26.2-5, утвержденная Приказом МНС России от 19.09.2002 N ВГ-3-22/495.

В Инспекцию Министерства
Российской Федерации
по налогам и сборам
N 15 СВАО г. Москвы

(наименование
налогового органа)
ООО "Прогресс"

от -----
(полное наименование
1027739697893

организации, ОГРН,
ИНН/КПП; фамилия, имя,

отчество индивидуального
предпринимателя, ОГРНИП,

ИНН)

СООБЩЕНИЕ
ОБ УТРАТЕ ПРАВА НА ПРИМЕНЕНИЕ УПРОЩЕННОЙ

СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В соответствии с положениями статьи 346.13 главы 26.2
 ООО "Прогресс"
 Налогового кодекса Российской Федерации -----
 (полное наименование)
 ОГРН 1027739697893 ИНН 7715231054 КПП 771501001

 организации, ОГРН, ИНН/КПП; фамилия, имя, отчество
 индивидуального предпринимателя, ОГРНИП, ИНН)
 1 октября 04
 сообщает о переходе с "---" ----- 20-- г. на общий режим
 IV квартале
 налогообложения в связи с превышением в -----
 (отчетный (налоговый)
 период)
 ограничения, установленного пунктом 4 статьи 346.13 Налогового
 кодекса Российской Федерации, по сумме дохода по итогам отчетного
 Пятнадцать
 (налогового) периода (превышает 15 млн. рублей) на -----
 (сумма
 прописью)
 миллионов сто двадцать три тысячи
 ----- рублей.

Руководитель организации Малинин Малинин О.М.
 (Индивидуальный предприниматель) -----
 (подпись) (фамилия, инициалы)
 10 января 05
 "---" ----- 20-- г.

Отметка о регистрации сообщения

"__" _____ 20__ г. входящий номер _____

 (подпись) (фамилия, инициалы должностного
 лица налогового органа) (штамп
 налогового
 органа)

Во-вторых, организация утрачивает право на применение "упрощенки", если остаточная стоимость ее амортизируемого имущества превысит 100 млн руб.

В данном случае речь идет об остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, которые принадлежат организации на праве частной собственности. При этом не нужно учитывать стоимость лизингового имущества, которое числится на ее балансе.

Пример. ООО "Прогресс" применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2005 г. В декабре 2005 г. организация приобрела производственное оборудование. В результате этого приобретения остаточная стоимость амортизируемого имущества ООО "Прогресс" превысила 100 000 000 руб.

В-третьих, вернуться на общий режим налогоплательщик должен и в случаях, предусмотренных в пп. 14 и 15 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ. Там говорится, что фирмы, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25 процентов, не вправе перейти на "упрощенку". Не могут применять этот режим и те предприятия, на которых средняя численность работников превышает 100 человек.

Кроме того, не важно, из-за чего фирма лишилась права на "упрощенку", в любом случае о переходе на общий режим надо сообщить в инспекцию. Кроме того, сообщать нужно не только о превышении дохода, но и во всех остальных случаях: когда лимит превысила остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, "чужая" доля в уставном капитале или численность сотрудников. Срок, в который надо проинформировать инспектора, не изменился. Это 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором был превышен один из показателей.

4.15.3. Ведение бухгалтерского и налогового учета после утраты права на применение "упрощенки"

При возврате на общий режим налогообложения организациям необходимо восстановить бухгалтерский и налоговый учет с начала квартала, в котором было утрачено право на применение "упрощенки". Для определения "входного" сальдо по счетам учета материальных ценностей необходимо провести инвентаризацию. Дебиторская и кредиторская задолженности восстанавливаются на основании первичных документов.

Что касается основных средств и нематериальных активов, то их первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации в целях бухгалтерского учета известны, так как организации, применяющие "упрощенку", обязаны вести учет такого имущества (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Основные средства в целях налогообложения учитываются по остаточной стоимости. Для этого организация должна за весь период работы на "упрощенке" начислить амортизацию по правилам гл. 25 НК РФ.

Организациям необходимо утвердить учетную политику как в целях бухгалтерского, так и в целях налогового учета.

Индивидуальные предприниматели должны в течение пяти дней по окончании квартала, в котором было потеряно право на "упрощенку", представить в налоговый орган декларацию по налогу на доходы физических лиц (п. 7 ст. 227 НК РФ). Она составляется по форме N 4-НДФЛ, которая утверждена Приказом МНС России от 15.06.2004 N САЭ-3-04/366@.

Эти сведения необходимы для расчета авансовых платежей по НДФЛ, которые должен будет уплачивать предприниматель в течение года.

Кроме того, предпринимателю необходимо завести Книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя, утвержденную Приказом Минфина и МНС России от 13.08.2002 N 86н/БГ-3-04/430.

В ней необходимо отразить все операции за квартал, в котором произошла утрата права применения "упрощенки". Заполнять Книгу предприниматель должен в том порядке, который предусмотрен этим же Приказом N 86н/БГ-3-04/430.

И наконец, организации и предприниматели должны рассчитать и уплатить в бюджет все налоги, от которых они были освобождены в период применения "упрощенки", - налог на прибыль и налог на имущество организаций (НДФЛ и налог на имущество физических лиц), НДС и ЕСН.

4.15.4. Когда можно вновь использовать упрощенную систему налогообложения

Согласно п. 7 ст. 346.13 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, которые утратили право на применение "упрощенки", могут вновь перейти на этот режим налогообложения не ранее чем через один год после нарушения условий применения упрощенной системы налогообложения.

Годом (кроме календарного) признается любой период времени, состоящий из 12 календарных месяцев, которые следуют подряд (ст. 6.1 НК РФ).

Однако в данном случае это вовсе не означает, что можно вновь вернуться к "упрощенке" спустя 12 календарных месяцев после утраты права на ее применение.

Дело в том, что упрощенная система налогообложения применяется только с начала календарного года. Для этого организация (предприниматель) должна подать в налоговый орган заявление. Сделать это можно только в период с 1 октября по 30 ноября года, который предшествует переходу на "упрощенку".

Исключения предусмотрены только для вновь созданных организаций, которые имеют право применять упрощенку с момента государственной регистрации (п. 2 ст. 346.13 НК РФ).

Так, если организация утратила право на применение "упрощенки" в I квартале 2004 г., она получит право вновь начать использовать этот режим налогообложения не с 1 января 2005 г., а с 1 января 2006 г., причем для этого должны быть соблюдены все условия п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

4.16. Как платить налоги, если вами потеряно право на использование упрощенной системы налогообложения

В этом разделе мы рассмотрим различные вопросы, возникающие при обратном переходе с упрощенной на общую систему налогообложения.

4.16.1. Условия принудительного перехода на общий режим налогообложения

В п. 3 ст. 346.12 НК РФ перечислены отдельные категории налогоплательщиков, которые не имеют права применять упрощенную систему налогообложения (пп. 1 - 13), и установлены условия ее применения (пп. 14 - 16).

Обращаем внимание, что п. 3 ст. 346.12 НК РФ определяет не критерии, которым должны соответствовать организации и индивидуальные предприниматели на момент перехода на УСН, а условия, при которых они в принципе не вправе применять этот налоговый режим. Поэтому очевидно, что налогоплательщики, соответствующие установленным в п. 3 ст. 346.12 НК РФ условиям на момент перехода на УСН и нарушившие их в процессе применения "упрощенки", должны вернуться на общий режим налогообложения.

Между тем механизм возврата на общий режим налогообложения прописан в действующей редакции гл. 26.2 НК РФ не для всех случаев нарушения условий применения УСН: п. 4 ст. 346.13 НК РФ обязывает налогоплательщиков вернуться на общий режим налогообложения только при превышении предельной величины дохода и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов. Однако, несмотря на это, официальные органы требуют осуществлять возврат на общий режим налогообложения в 2006 г. в порядке, установленном п. 4 ст. 346.13 НК РФ, при нарушении и других условий, установленных ст. 346.12 НК РФ. Такова позиция Минфина России, изложенная, в частности, в Письмах от 5 августа 2004 г. N 03-03-02-04/1/2 и от 28 января 2005 г. N 03-03-02-04/1/25.

Справедливости ради следует отметить, что суды часто решают этот вопрос в пользу налогоплательщика (см., например, Постановление ФАС Московского округа от 21 апреля 2005 г. N КА-А41/3201-05).

С 1 января 2006 г. с вступлением в силу ст. 1 Федерального закона от 21 июля 2005 г. N 101-ФЗ, изменившей редакцию гл. 26.2 НК РФ, ситуация наконец разрешилась.

Согласно новой редакции п. 4 ст. 346.13 НК РФ налогоплательщик признается утратившим право на применение УСН при нарушении им любого из установленных п. п. 3 и 4 ст. 346.12 НК РФ требований.

Кроме того, в 2006 г. "покинуть" УСН придется тем, чей доход по итогам отчетного (налогового) периода, определяемый в соответствии со ст. 346.15 и пп. 1 и 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ, превысит 20 млн руб. (без учета индекса дефлятора).

4.16.2. Дата перехода на общий режим налогообложения

Если условия применения "упрощенки" все же нарушены, то организация вынуждена вернуться на общий режим налогообложения. Возникает вопрос: с какого момента организация должна снова платить налог на прибыль, налог на имущество, НДС, ЕСН?

Ответ на этот вопрос мы можем найти в п. 4 ст. 346.13 НК РФ. Исчисление и уплату налогов в общем режиме налогообложения надо производить за тот квартал, в котором были нарушены условия использования упрощенной системы налогообложения.

Пример. С 1 января 2006 г. ООО "Кристалл" использует упрощенную систему налогообложения.

Вариант 1.

Остаточная стоимость имущества ООО "Кристалл" на 1 июля 2006 г. составила 102 млн руб. То есть нарушение произошло во II квартале. Следовательно, с 1 апреля 2006 г. ООО "Кристалл" должно рассчитывать и уплачивать налоги в общеустановленном порядке.

Вариант 2.

За 9 месяцев 2006 г. доход предприятия составил 16 млн руб. Следовательно, с 1 июля 2006 г. ООО "Кристалл" принудительно переведено на общий режим налогообложения. Предприятие должно заплатить налог на прибыль, ЕСН, НДС и налог с продаж за III и IV кварталы 2006 г.

4.16.3. Как правильно рассчитать сумму налога при переходе на общий режим налогообложения

При переходе на общий режим налогообложения рассчитывать и платить налоги нужно в том порядке, который предусмотрен для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных предпринимателей. Такое положение установлено п. 4 ст. 346.13 НК РФ.

Порядок расчета и уплаты налога на прибыль

Согласно п. 6 ст. 286 НК РФ вновь созданные организации должны платить ежемесячные авансовые платежи по прошествии квартала с даты их государственной регистрации. Следовательно, при потере права на использование упрощенной системы налогообложения

организация должна заплатить налог на прибыль, фактически полученную за тот квартал, в котором это право было утрачено. Сумму прибыли нужно рассчитывать на основании положений гл. 25 НК РФ.

Авансовый платеж надо сделать не позднее 28-го числа месяца, следующего за этим кварталом.

Пример. ООО "Жасмин" утратило право на применение упрощенной системы в III квартале 2006 г. Сопоставив доходы и расходы организации за этот период, бухгалтер выявил прибыль в размере 10 000 руб. До 30 октября 2006 г. (перенос с воскресенья 28 октября) ООО "Жасмин" должно перечислить в бюджет 2400 руб. (10 000 руб. x 24%) и сдать в налоговую инспекцию декларацию по налогу на прибыль.

В бухгалтерском учете организации это будет отражено проводками:

Дебет 99

Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 2400 руб. - начислен налог на прибыль за III квартал;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

Кредит 51

- 2400 руб. - перечислен в бюджет налог на прибыль.

В дальнейшем авансовые платежи по налогу на прибыль надо перечислять по окончании отчетного периода. Отчетным периодом может быть либо квартал, либо месяц.

Ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль рассчитываются исходя из фактически полученной прибыли за текущий квартал. При этом доходы от реализации товаров, работ или услуг за предыдущие четыре квартала не должны превышать три миллиона рублей в квартал. Такое условие установлено п. 3 ст. 286 НК РФ. Аванс надо перечислять в бюджет не позднее 28-го числа после того, как квартал закончился.

Бухгалтер должен в каждом квартале отслеживать размер доходов, полученных организацией за последние 4 квартала. Как только сумма доходов за IV квартал подряд превысила установленный предел, нужно сразу же рассчитывать и уплачивать ежемесячные авансовые платежи.

Ежемесячные платежи можно определять двумя способами:

- исходя из фактически полученной прибыли;

- исходя из суммы налога на прибыль за предыдущий квартал.

В первом случае отчетным периодом является один месяц, два месяца, три и так далее. Аванс перечисляется не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Во втором случае делать авансовые платежи нужно не позднее 28-го числа текущего месяца. Сумма аванса рассчитывается путем деления на три суммы налога на прибыль, начисленного за предыдущий квартал. После окончания квартала необходимо определить налог на прибыль за квартал и сравнить его с общей суммой перечисленных авансовых платежей. Полученную разницу нужно доплатить в бюджет в течение 28 дней после окончания квартала.

Метод учета доходов и расходов

Еще один немаловажный вопрос связан с методом учета доходов и расходов в целях налогового учета. Напомним, что при использовании упрощенной системы налогообложения организации должны отражать доходы и расходы кассовым методом.

После потери права на использование упрощенной системы налогообложения рассчитать сумму налога на прибыль организация сможет лишь при условии, что сумма выручки (без учета НДС) за предыдущие четыре квартала не превышала в среднем 1 млн руб. в квартал.

Если же это условие оказалось нарушенным, то после перехода на общий режим налогообложения организации придется учитывать доходы и расходы для расчета налога на прибыль методом начисления.

При переходе с упрощенной системы налогообложения на общий режим, когда кассовый метод учета доходов и расходов организации сменяется методом начисления, могут возникнуть сложные ситуации, например:

1. Организация получила аванс по договору в то время, когда применялась "упрощенка", то есть кассовый метод. Сумма аванса была включена в состав доходов организации, а в составе расходов были отражены соответствующие затраты организации. Отгружена же продукция была значительно позже, когда организация уже потеряла право на использование упрощенной системы налогообложения. Применяя метод начисления, организация вновь должна включить в состав доходов и расходов те же самые суммы второй раз.

2. В период применения "упрощенки" организация отгрузила товар покупателю или сдала выполненные работы заказчику. Оплата же за отгруженную продукцию или выполненные работы

была получена позже, когда организация перешла на общий режим налогообложения и стала рассчитывать свои доходы и расходы методом начисления. Получается, что доходы и расходы от таких сделок не отразятся в налоговом учете организации ни разу.

На сегодняшний день официальных разъяснений о том, как платить налог на прибыль в этих ситуациях, нет.

В Департаменте налогообложения прибыли МНС России считают, что, если доходы и расходы были учтены при расчете единого налога в период применения организацией упрощенной системы налогообложения, при переходе на общий режим налогообложения второй раз их учитывать не следует.

Доходы и расходы, не оплаченные во время использования "упрощенки", по мнению налоговиков, нужно включать в состав внереализационных доходов и расходов при расчете налога на прибыль.

Порядок расчета и уплаты НДС

После возвращения на общий режим налогообложения организация или индивидуальный предприниматель становятся плательщиками НДС начиная с того периода, в котором они нарушили условия применения "упрощенки". Сумма НДС за тот квартал, в котором было утрачено право на применение "упрощенки", уплачивается в бюджет либо за счет средств, полученных от покупателей, либо за счет собственных средств (Письма МНС России от 07.03.2003 N 22-2-16/565, от 22.07.2003 N ВГ-6-03/807).

Пример. Организация ООО "Маяк" потеряла право использовать упрощенную систему налогообложения во II квартале 2006 г. При этом выручка составила:

- за апрель - 800 000 руб.;
- за май - 700 000 руб.;
- за июнь - 500 000 руб.

Выручка, полученная во II квартале, подлежит обложению НДС:
(800 000 руб. + 700 000 руб. + 500 000 руб.) x 18% = 360 000 руб.

Если организация платит этот налог за счет собственных средств, то в бухгалтерском учете начисление НДС отразится следующей проводкой:

Дебет 91/2

Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 360 000 руб. - восстановлен НДС.

Сумма восстановленного НДС не уменьшает налогооблагаемую прибыль. Если же организация сможет взыскать НДС с покупателей, то в бухгалтерском учете это отразится так:

Дебет 90 субсчет "НДС"

Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 360 000 руб. - восстановлен НДС;

Дебет 62

Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 360 000 руб. - отражена задолженность покупателей по НДС.

Напомним, что НДС можно платить двумя способами: ежемесячно и ежеквартально. Последний способ могут использовать организации, ежемесячная выручка которых в течение квартала без учета НДС не превысила двух миллионов рублей. Это установлено п. 2 ст. 163 НК РФ. Остальные организации должны перечислять налог ежемесячно.

В ст. 163 НК РФ четко не сказано, за какой квартал, текущий или предыдущий, берется выручка. Налоговики считают, что нужно ориентироваться на выручку текущего квартала. Это указано в Письме МНС России от 28.03.2002 N 14-1-04/627-М233. В нем говорится, что, если в каком-либо месяце выручка превысит один миллион рублей, предприятие теряет право отчитываться ежеквартально.

В связи с этим возникает вопрос: если организация утратила право на применение "упрощенки" и при этом сумма выручки за какой-либо месяц последнего квартала превысила один миллион рублей, придется ли ей платить пени? Ведь по действующему законодательству она должна была уплачивать НДС ежемесячно.

Штрафовать фирму или взыскивать пени за просрочку не будут, если выполнено условие п. 4 ст. 346.13 НК РФ, а именно: задолженность по НДС нужно погасить в течение квартала, в котором организация перешла на общий режим налогообложения. Если квартал истек, а налоги не уплачены, пени и штрафы надо платить с 1-го числа месяца, следующего за кварталом.

Пени начисляются за каждый календарный день просрочки по уплате налога (ст. 75 НК РФ). Размер пени определяется в процентах от неуплаченной суммы налога. Процентная ставка равна

1/300 ставки рефинансирования Банка России, которая в настоящее время составляет 11,5% годовых.

Пример. Используем условия предыдущего примера.

За апрель ООО "Маяк" должно было заплатить НДС в размере 144 000 руб. (800 000 руб. x 18%) в срок до 20 мая, а за май - 126 000 руб. (700 000 руб. x 18%) до 20 июня.

Предположим, что 30 июня в бюджет была перечислена сумма НДС за апрель в размере 144 000 руб. Так как это сделано в течение того квартала, в котором ООО "Маяк" перешло на общий режим налогообложения, то пени за апрель не начисляются.

20 июля ООО "Маяк" перечислило НДС за май и июнь в размере 126 000 руб. и 90 000 руб. (500 000 руб. x 18%) соответственно.

За май будут начислены пени, так как просрочка составила 20 дней:

126 000 руб. x 12% : 300 x 20 дн. = 1008 руб.

Как определить сумму налогооблагаемой выручки

Еще один тонкий момент касается порядка определения суммы выручки от реализации товаров, работ, услуг. Ее нужно определять в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения, которую организация должна принять сразу после утраты права на применение упрощенной системы налогообложения.

Варианты учетной политики по НДС представлены в ст. 167 НК РФ. Так, налоговая база может определяться в момент отгрузки товаров либо в день оплаты отгруженных товаров.

Если организация после утраты права на применение "упрощенки" решит начислять НДС по оплате, то особых проблем не возникает. За продукцию, работы, услуги, отгруженные в период действия упрощенной системы налогообложения, она уплатит налог при поступлении денежных средств.

Но организация может решить, что ей выгоднее платить НДС "по отгрузке". Тогда возникают два вопроса:

1) как быть с оплатой за товары, которые были отгружены при использовании упрощенной системы налогообложения;

2) нужно ли после возврата на общий режим налогообложения платить НДС с отгрузки товаров, предоплата за которые поступила в период применения упрощенной системы налогообложения и не включает НДС?

Что касается первого вопроса, то, по мнению специалистов Минфина России, платить НДС с этих сумм не нужно. Ведь раз в момент совершения операций продавец не являлся плательщиком НДС, сумма выручки за товары (работы, услуги), отгруженные (переданные) в период применения упрощенной системы, в налоговую базу по НДС не включаются. Это правило действительно, даже если сумма оплаты поступила уже в период применения общего режима налогообложения (Письмо Минфина России от 05.03.2004 N 04-03-11/32).

Во второй ситуации организация, реализуя товары после перехода на общий режим налогообложения и являясь плательщиком НДС, должна при отгрузке товара выставить счет-фактуру своему контрагенту с указанием суммы НДС.

Если договорная стоимость будет увеличена на сумму НДС, то этот налог организация должна перечислить в бюджет за счет средств покупателя. Если же в договоре останется прежняя цена без НДС, то организации придется перечислить НДС в бюджет за счет собственных средств. При этом расходы на уплату НДС предприятие не сможет учесть при расчете налога на прибыль (п. 19 ст. 270 НК РФ).

Можно ли зачесть "входной" НДС

Нередко возникает такая ситуация, когда организация приобрела товары (работы, услуги) еще до применения "упрощенки", а использовала их уже после утраты права на применение этого режима налогообложения.

Возвращаясь к обычной системе налогообложения, следует предъявить НДС к налоговому вычету (см. Письмо Минфина России от 26.04.2004 N 04-03-11/62). Специалисты Минфина в указанном Письме имеют в виду ту сумму налога на добавленную стоимость, которая была восстановлена при переходе на упрощенную систему налогообложения.

Напомним, что, по мнению Минфина, при переходе на упрощенную систему налогообложения организации и предприниматели должны восстановить и уплатить в бюджет НДС по имуществу, которое числится у них на балансе на дату перехода (см. Письмо Минфина России от 06.02.2004 N 04-03-11/15). Правда, при этом оговорено, что НДС по данному имуществу был ранее предъявлен к налоговому вычету. Для расчета суммы НДС, подлежащей

восстановлению, используется остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов и стоимость остатка материально-производственных запасов на дату перехода на "упрощенку".

В то же время при возврате на обычную систему налогообложения организации и предприниматели имеют право предъявить к налоговому вычету сумму НДС по тому имуществу, которое не полностью использовано ими в период применения "упрощенки".

НДС рассчитывается по той ставке, по которой он был восстановлен при переходе на упрощенную систему. Для расчета суммы НДС, подлежащей возврату из бюджета, берется остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов и стоимость остатка материально-производственных запасов на дату возврата на общий режим налогообложения по данным бухгалтерского учета.

Пример. С 1 января 2006 г. ЗАО "Лайт" перешло на упрощенную систему налогообложения. До перехода на "упрощенку" налоговым периодом по НДС для организации был месяц.

На балансе ЗАО "Лайт" на дату перехода на спецрежим числился грузовой автомобиль, который был приобретен организацией в январе 2005 г. за 251 930 руб., в том числе НДС 18% - 38 430 руб. После приобретения автомобиля сумма НДС в размере 38 430 руб., уплаченного продавцу грузовика, была предъявлена к налоговому вычету.

Срок полезного использования по этому объекту основных средств в целях бухгалтерского учета был установлен в размере 61 месяц.

За 11 месяцев 2005 г. была начислена амортизация в размере 38 500 руб. $[(251\ 930\ \text{руб.} - 38\ 430\ \text{руб.}) : 61\ \text{мес.} \times 11\ \text{мес.}]$.

Остаточная стоимость грузовика на момент перехода на упрощенную систему налогообложения составила 175 000 руб. $(213\ 500 - 38\ 500)$.

Сумма НДС, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет в декабре 2005 г., равна 31 500 руб. $(175\ 000\ \text{руб.} \times 18\%)$.

После восстановления НДС остаточная стоимость грузовика увеличилась и составила 206 500 руб. $(175\ 000 + 31\ 500)$. Сумма ежемесячной амортизации в бухгалтерском учете стала равна 4130 руб. $[206\ 500\ \text{руб.} : (61\ \text{мес.} - 11\ \text{мес.})]$.

Во II квартале 2006 г. ЗАО "Лайт" утратило право на применение упрощенной системы налогообложения. Следовательно, с 1 апреля 2006 г. организация должна перейти на общий режим налогообложения.

На этот момент остаточная стоимость грузового автомобиля составила 194 110 руб. $(206\ 500\ \text{руб.} - 4130\ \text{руб.} \times 3\ \text{мес.})$. С этой суммы организация может предъявить к налоговому вычету сумму НДС, восстановленную при переходе на "упрощенку":

29 610 руб. $(194\ 110\ \text{руб.} : 118\% \times 18\%)$.

Порядок расчета и уплаты ЕСН

Единый социальный налог начисляется на выплаты и вознаграждения, которые организация начисляет физическим лицам по трудовым и гражданско-правовым договорам. Порядок исчисления и уплаты этого налога установлен гл. 24 НК РФ.

По окончании календарного месяца организация должна начислять ежемесячные авансовые платежи по этому налогу. Для расчета берется сумма выплат и вознаграждений, а также ставка налога (ст. 243 НК РФ).

Если организация применяет упрощенную систему налогообложения, то она не является плательщиком ЕСН, а лишь начисляет взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 14%. Кроме того, организациям предоставлена возможность добровольно платить взносы в Фонд социального страхования РФ в размере 3%.

Пример. ООО "Массолит" утратило право на использование упрощенной системы налогообложения в III квартале 2006 г. За этот период была начислена заработная плата:

- за июль - 4000 руб.;
- за август - 5000 руб.;
- за сентябрь - 6000 руб.

За неуплату авансовых платежей по ЕСН за июль и август ООО "Массолит" наказывать не будут, если эти суммы налога будут перечислены до 30 сентября (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Поэтому в сентябре ООО "Массолит" должно рассчитать авансовые платежи по ЕСН за июль и август, а затем перечислить указанную сумму в бюджет.

В сентябре в бухгалтерском учете организации это отразится так:

Дебет 20, 23, 25, 26, 44... Кредит 69

- 2340 руб. $[(4000\ \text{руб.} + 5000\ \text{руб.}) \times 26\%]$ - начислена сумма единого социального налога за июль и август;

Дебет 69 субсчет "Расчеты по взносам на обязательное пенсионное страхование" Кредит 69

- 1260 руб. ((4000 руб. + 5000 руб.) x 14%) - начислены взносы в ПФР;
- Дебет 69 субсчет "Расчеты по взносам на обязательное пенсионное страхование" Кредит 51
- 1260 руб. - перечислены взносы на обязательное пенсионное страхование за июль и август;
- Дебет 69 Кредит 51
- 1080 руб. (2340 - 1260) - перечислена сумма ЕСН за июль и август.

Налог на имущество организаций

Если организация использует специальный режим налогообложения, то налог на имущество она не платит. Если же право на использование упрощенной системы ею утрачено, то платить налог на имущество придется в общеустановленном порядке.

Авансовые платежи по налогу на имущество рассчитываются и перечисляются в бюджет ежеквартально. Для расчета суммы налога на имущество используются данные бухгалтерского учета. Объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество организации, которое учитывается на балансе в качестве объекта основных средств (п. 1 ст. 374 НК РФ). Для расчета суммы очередного авансового платежа используется следующая формула:

$$\text{Авансовый платеж} = 1/4 \times \text{Средняя стоимость имущества по налогу на имущество} \times \text{Ставка налога за отчетный период}$$

Порядок расчета средней стоимости основных средств предприятия установлен п. 4 ст. 376 НК РФ:

$$\text{Среднегодовая стоимость имущества} = \frac{\text{Остаточная стоимость основных средств на 1-е число каждого месяца отчетного периода} + \text{Остаточная стоимость основных средств на 1-е число следующего за налоговым периодом месяца}}{\text{Количество месяцев в налоговом (отчетном) + 1 периоде}}$$

Как мы уже говорили выше, при переходе на общий режим налогообложения налоги следует рассчитывать и уплачивать в том порядке, который предусмотрен для вновь созданных предприятий (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

В гл. 30 НК РФ, которая посвящена налогу на имущество, нет указаний о том, как должны рассчитывать этот налог те организации, которые зарегистрировались в течение календарного года.

По мнению Минфина, никакого особого порядка расчета среднегодовой стоимости имущества для организаций, созданных в течение налогового периода, не предусмотрено (Письмо Минфина России от 16.09.2004 N 03-06-01-04/32). Поэтому рассчитывать среднегодовую стоимость имущества такие организации должны в порядке, который установлен п. 4 ст. 376 НК РФ.

Иными словами, в каком бы месяце ни было создано предприятие, сумму остаточной стоимости основных средств необходимо делить на общее количество месяцев, прошедших с начала календарного года до отчетной даты, увеличенное на единицу.

Пример. ООО "Прениум" утратило право на использование упрощенной системы налогообложения в III квартале 2006 г. По данным бухгалтерского учета стоимость основных средств и нематериальных активов организации составила:

- на 1 июля - 1 020 000 руб.;
- на 1 августа - 980 000 руб.;
- на 1 сентября - 940 000 руб.;
- на 1 октября - 900 000 руб.;
- на 1 ноября - 860 000 руб.;
- на 1 декабря - 820 000 руб.;
- на 1 января 2007 г. - 780 000 руб.

Среднегодовая стоимость имущества организации за 9 месяцев 2006 г. будет равна:
(1 020 000 руб. + 980 000 руб. + 940 000 руб. + 900 000 руб.) : (9 + 1) = 384 000 руб.

Ставка налога на имущество составляет 2,2%.

Сумма авансового платежа по налогу на имущество за 9 месяцев 2006 г. будет равна 2112 руб. (384 000 руб. x 1/4 x 2,2%).

В бухгалтерском учете ООО "Прениум" необходимо сделать следующие записи:

Дебет 90-2

Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на имущество"

- 2112 руб. - начислен налог на имущество за III квартал 2005 г.;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на имущество"

Кредит 51

- 2112 руб. - перечислен налог на имущество.

Среднегодовая стоимость имущества организации за 2006 г. составит:

(1 020 000 руб. + 980 000 руб. + 940 000 руб. + 900 000 руб. + 860 000 руб. + 820 000 руб. + 780 000 руб.) : (12 + 1) = 484 615 руб.

Сумма налога на имущество за 2006 г. будет равна 10 661 руб. (484 615 руб. x 2,2%). С учетом авансового платежа по этому налогу, который был сделан за III квартал 2006 г., ООО "Прениум" должно доплатить в бюджет 8549 руб. (10 661 - 2112).

Глава 5. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

5.1. Сущность единого налога на вмененный доход

5.1.1. Почему ЕНВД называется специальным режимом налогообложения?

Согласно п. 1 ст. 12 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Совокупность этих налогов и сборов принято считать общим режимом налогообложения.

В то же время наряду с общим режимом налогообложения существуют особые налоговые режимы, применение которых освобождает фирмы и предпринимателей от уплаты ряда федеральных, региональных и местных налогов и сборов (п. 7 ст. 12 НК РФ).

В соответствии со ст. 18 НК РФ специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени. Специальный налоговый режим применяется только в случаях и в порядке, установленных НК РФ и федеральными законами, которые принимаются в соответствии с НК РФ. При этом элементы налогообложения и налоговые льготы определяются так, как требует НК РФ, а другие особые правила могут содержаться в каких-либо иных федеральных законах.

Таким образом, специальный режим налогообложения устанавливается налоговым законодательством, но в то же время регулируется и неналоговым законодательством, например законодательством о свободных экономических зонах, об инвестиционной деятельности при разделе продукции и т.п.

К специальным налоговым режимам, в частности, относятся:

- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

- упрощенная система налогообложения;

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Как видно, к специальным налоговым режимам НК РФ относит систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД), порядок применения которой, как мы уже говорили, изложен в гл. 26.3 НК РФ.

В этой главе определены те виды деятельности, которые могут переводиться на уплату ЕНВД. Также здесь прописано, как надо рассчитывать вмененный доход и в какие сроки нужно перечислить налог в бюджет. Эти правила одинаковы для всей территории России.

А вводят этот налог на подведомственной территории местные власти (п. 1 ст. 346.26 НК РФ). Если на территории, где введен "вмененный" налог, предприятие или индивидуальный предприниматель занимаются той деятельностью, которая облагается ЕНВД, то они обязаны его уплачивать. Отказаться от такой обязанности нельзя.

5.1.2. Какие налоги заменяет ЕНВД?

Организации - плательщики ЕНВД в соответствии с п. 4 ст. 346.26 НК РФ освобождаются от следующих налогов:

- налога на прибыль;

- налога на имущество;

- единого социального налога (ЕСН);

- налога на добавленную стоимость (НДС).

А для индивидуальных предпринимателей ЕНВД заменяет следующие виды налогов:

- налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- налог на имущество физических лиц;
- единый социальный налог (ЕСН);
- налог на добавленную стоимость (НДС).

Надо отметить, что замена уплаты перечисленных налогов осуществляется только по той предпринимательской деятельности, которая переведена на ЕНВД. Если фирма (предприниматель) занимается помимо деятельности, переведенной на уплату единого налога, еще и деятельностью, не подпадающей под ЕНВД, то по этому второму виду деятельности она обязана платить все "общережимные" налоги.

5.1.3. Какие налоги и сборы платят при ЕНВД?

Несмотря на то что ЕНВД заменяет уплату некоторых налогов, это не значит, что кроме единого налога не надо перечислять никаких других платежей и взносов в бюджет. Ведь перечень налогов, которые заменяет ЕНВД, закрыт. Кроме того, о необходимости уплаты иных налогов прямо сказано в п. 4 ст. 346.26 НК РФ.

В первую очередь это касается НДС, который плательщики ЕНВД должны перечислять при ввозе товаров на таможенную территорию России. Определяя этот НДС, необходимо руководствоваться положениями гл. 21 НК РФ, а также российским таможенным законодательством.

Помимо этого, исходя из перечня налогов и сборов, приведенного в ст. ст. 13 - 15 НК РФ, "вмененщики" (при возникновении соответствующих объектов налогообложения) могут перечислять в бюджет следующие федеральные налоги и сборы:

- налог на добычу полезных ископаемых;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственную пошлину;
- водный налог.

А также региональные налоги:

- транспортный налог.

И местные налоги:

- земельный налог.

Кроме того, за фирмами и коммерсантами, переведенными на ЕНВД, сохраняется обязанность уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование сотрудников в соответствии с Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (далее - Закон N 167-ФЗ). Помимо этого индивидуальные предприниматели должны платить обязательные фиксированные "пенсионные" взносы за себя (ст. 28 Закона N 167-ФЗ).

А вот выплаты пособий по социальному страхованию регламентирует Федеральный закон от 31 декабря 2002 г. N 190-ФЗ "Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан" (далее - Закон N 190-ФЗ). Выплата таких пособий работникам (за исключением пособий, связанных с несчастным случаем на производстве или профессиональными заболеваниями) осуществляется по одному из вариантов.

Первый вариант. В соответствии со ст. 2 Закона N 190-ФЗ Фонд социального страхования РФ выплачивает сумму, равную одному МРОТ, из средств, поступающих от единого налога. А ту часть пособия, которая превышает один МРОТ, выплачивает работодатель из собственных средств.

Что касается обязанности работодателя за счет собственных средств оплатить первые два дня болезни, то на плательщиков "вмененного" налога она не распространяется. Ведь для них порядок выплаты пособия регламентируется Законом N 190-ФЗ, а в нем про два дня ничего не сказано. Аналогичная позиция содержится в Письме ФСС РФ от 15.02.2005 N 02-18/07-1243.

Второй вариант. Работодатели могут добровольно перечислять страховые взносы по временной нетрудоспособности в Фонд социального страхования РФ в размере 3 процентов от налоговой базы, которая определяется в соответствии с положениями гл. 24 НК РФ.

В этом случае выплата пособий будет осуществляться только за счет средств Фонда социального страхования (ст. 3 Закона N 190-ФЗ).

Плательщики ЕНВД обязаны также исчислять и уплачивать страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Базой для расчета этих взносов являются начисленные по всем основаниям выплаты в пользу работников.

Если плательщики ЕНВД признаются налоговыми агентами (ст. 24 НК РФ), то они обязаны исчислить, удержать и перечислить в соответствующий бюджет налоги в общеустановленном порядке (включая НДС, налог на прибыль и налог на доходы физических лиц).

5.1.4. ЕНВД и упрощенная система налогообложения

С 1 января 2004 г. фирмы и коммерсанты могут применять упрощенную систему налогообложения (УСН) одновременно с уплатой ЕНВД. Напомним, что раньше действовал пп. 12 п. 3 ст. 346.12 НК РФ. Он запрещал "вменщикам" использовать УСН. Теперь же в п. 4 ст. 346.12 НК РФ сказано, что организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату ЕНВД по одному или нескольким видам деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных сфер предпринимательства. Обратите внимание: согласно пп. "в" п. 2 ст. 1 Федерального закона от 21.07.2005 N 101-ФЗ из п. 4 ст. 346.12 НК РФ, устанавливающего порядок совмещения "упрощенки" и ЕНВД, исключены слова "размеру дохода от реализации".

То есть теперь эта норма звучит следующим образом: "Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с главой 26.3 настоящего Кодекса на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные настоящей главой, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности".

Учитывая изложенное, организации с 1 января 2006 г. не учитывают доходы от деятельности, облагаемой ЕНВД, при определении лимита доходов, позволяющего не утратить право на применение УСН.

Надо сказать, что, несмотря на всю заманчивость совмещения этих двух режимов, оно сопряжено с рядом трудностей. Дело в том, что в действующем законодательстве почти не прописано, каким образом при этом будут выглядеть бухгалтерский и налоговый учет и отчетность. Так что налогоплательщику, который решил одновременно применять ЕНВД и УСН, необходимо разработать собственную методику организации учета, основанную на всех применимых нормах и положениях.

В связи с этим определяющее значение приобретает вопрос об организации бухгалтерского учета. Ведь фирмы, применяющие УСН, освобождены от обязанности вести бухучет и, соответственно, представлять отчетность (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"). А вот предприятиям, уплачивающим "вмененный" налог, законодатели такого права не предоставили. И неважно, применяет фирма только режим ЕНВД или она совмещает "упрощенку" и "вмененку". Вести бухучет все равно необходимо. На этом настаивают представители Минфина России. В частности, свое мнение они выразили в Письме от 26 марта 2004 г. N 04-02-03/69. Там как раз говорится о фирме, работающей на двух режимах, один из которых не освобожден от бухучета. В подобных случаях, утверждают чиновники, вести бухучет, составлять и представлять бухгалтерскую отчетность нужно по всему предприятию в целом.

Кроме того, нельзя не упомянуть и о существовавшей ранее проблеме, когда налогоплательщик "не уместается" в ограничения, введенные для видов деятельности, которые подлежат переводу на ЕНВД. Как известно, пп. 6 и 8 п. 2 ст. 346.26 НК РФ содержат физические показатели площади (торгового зала или зала обслуживания посетителей), превышение которых означает невозможность применения системы ЕНВД в отношении данной торговой точки (точки общественного питания).

Напомним, что до изменений, внесенных Федеральным законом N 101-ФЗ, данное положение налоговые органы трактовали так: "налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере розничной торговли (общественного питания), превысившие данное ограничение хотя бы по одному объекту организации торговли (общественного питания), не подлежат переводу на уплату единого налога на вмененный доход по указанным видам деятельности". Вышеуказанный Закон уточнил, что ограничение в площади торгового зала и зала обслуживания считается не по всем объектам организации торговли и общественного питания, а по каждому в отдельности. Справедливости ради следует указать, что до этих изменений в ряде случаев чиновники также склонялись к этой позиции. Так, представители Минфина России указывали, что торговлю через магазины с площадью залов менее 150 кв. метров и более 150 кв. метров следует считать различными, самостоятельными видами деятельности. Соответственно, по первой разновидности торговли фирма должна уплачивать ЕНВД, а по второму виду деятельности - применять "традиционную" систему налогообложения или

(по собственному выбору) упрощенную систему. Свое мнение финансисты выразили, в частности, в Письмах от 21 декабря 2004 г. N 03-06-05-02/22 и от 13 января 2005 г. N 03-06-05-04/01. Аналогичной позиции придерживаются и арбитры (см., например, Постановления ФАС Уральского округа от 10 июня 2004 г. N Ф09-2324/04-АК и от 14 октября 2003 г. N Ф09-3383/03-АК).

Кстати, иногда с ними соглашались и сотрудники ФНС России. Так, в частности, в Письме от 27 января 2005 г. N 22-1-12/078 они указали: "...налогоплательщики, осуществляющие розничную торговлю одновременно через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. метров и через магазины и павильоны с площадью торгового зала свыше 150 кв. метров, подлежат переводу на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход только в отношении розничной торговли, осуществляемой ими через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. метров".

Итак, предположим, что предприятие благополучно соблюдает все ограничения, установленные как для "упрощенки", так и для ЕНВД, и желает одновременно применять оба этих налоговых режима. Налоговые органы, рассмотрев поданное в установленном порядке уведомление налогоплательщика, не нашли оснований, чтобы отказать ему. К сожалению, это не конец трудностей, а, может быть, только начало. Дело в том, что, как мы уже отмечали, одновременное ведение деятельности в рамках столь разных налоговых режимов сопряжено с достаточно специфической ситуацией в части ведения налогового и бухгалтерского учета. И главной проблемой, пожалуй, является практически полное отсутствие официальных разъяснений о порядке организации учетной работы.

В настоящее время в качестве руководства к действию предприятия и предприниматели располагают только п. п. 6 и 7 ст. 346.26 НК РФ. Здесь содержатся требования к тем, кто одновременно осуществляет деятельность как переведенную, так и не переведенную на ЕНВД. Такие фирмы (предприниматели) должны вести отдельный учет по каждому виду деятельности. При этом законодатели требуют организовывать его так: "вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций".

Кроме того, если в рамках одного предприятия осуществляется деятельность и по "упрощенке", и по нескольким видам, для которых установлен режим ЕНВД, то отдельный учет придется обеспечивать не только для "упрощенки", но и для каждого отдельного "вмененного" вида.

При УСН, если в качестве объекта налогообложения выбраны "доходы, уменьшенные на величину расходов", налогоплательщику необходимо быть точно уверенным в том, что тот или иной расход был осуществлен именно для деятельности по "упрощенной", а не по "вмененной" схеме. Ведь в первом случае он повлияет на величину налога, а во втором - нет. Однако, даже применяя "упрощенку" с объектом налогообложения "доходы", организация или предприниматель заинтересованы в том, чтобы отдельный учет операций велся правильно. Ведь размер ЕНВД не изменяется в зависимости от того, много или мало доходов получено, чего нельзя сказать об "упрощенном" налоге. Так что предприятие должно будет обоснованно доказать, что тот или иной доход относится именно к "вмененке", поскольку в противном случае с него придется уплачивать дополнительный налог.

Впрочем, в отношении практически всех видов доходов, а также прямых расходов (с бухгалтерской точки зрения) организация отдельного учета почти не вызывает сложностей. Зато много проблем возникает с так называемыми общими доходами и общехозяйственными расходами.

Здесь как раз следует упомянуть о методике распределения доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль, приведенной в п. 9 ст. 274 НК РФ. Правда, там сказано, что этот алгоритм применяется фирмами, которые занимаются игорным бизнесом или сельским хозяйством, а также перешли на уплату единого налога на вмененный доход. Разработчики гл. 25 НК РФ предлагают распределять общехозяйственные расходы пропорционально доле доходов от игорного бизнеса (сельскохозяйственной или "вмененной" деятельности) в общем объеме доходов компании.

Представители налоговых органов считают, что и при совмещении режимов ЕНВД и УСН налогоплательщики должны соблюдать такой же порядок. Правда, никаких более или менее реальных обоснований такой позиции налоговики не выдвигают, считая, что другого варианта организации налогового учета в подобной ситуации вообще не существует. Хотя, строго говоря, ни в гл. 26.2 НК РФ, ни в гл. 26.3 НК РФ нет ссылки на ст. 274 НК РФ. Поэтому, на наш взгляд, налогоплательщики вправе избрать любую базу для распределения расходов, которую они сочтут обоснованной и закрепят в своей учетной политике.

5.1.5. ЕНВД и ЕСХН

До 1 января 2006 г. совмещать ЕНВД и единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) было нельзя. Такой запрет содержался в пп. 2 п. 3 ст. 346.2 НК РФ. Однако в соответствии с

Федеральным законом от 29.06.2005 N 68-ФЗ "О внесении изменений в главу 26.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" с этого года данный подпункт утратил силу. Следовательно, теперь сельскохозяйственные товаропроизводители смогут применять спецрежим налогообложения в виде единого сельхозналога при осуществлении отдельных видов деятельности, облагаемых единым налогом на вмененный доход.

При этом порядок совмещения этих режимов (в части бухгалтерского и налогового учетов), по нашему мнению, аналогичен совмещению ЕНВД и "упрощенки". ЕНВД не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в пп. 6 - 9 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ, в случае, если они осуществляются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими в соответствии с гл. 26.1 настоящего Кодекса на уплату единого сельскохозяйственного налога. И при этом и указанные организации, и индивидуальные предприниматели реализуют через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства. Такие изменения внесены в гл. 26.3 Налогового кодекса РФ Федеральным законом от 13 марта 2006 г. N 39-ФЗ. Он вступает в силу с 1 января 2007 г.

Что же это за виды предпринимательской деятельности. Это:

- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Для целей настоящей главы розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

- розничная торговля, осуществляемая через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

- оказание услуг общественного питания, осуществляемое через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания. Для целей настоящей главы оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

- оказание услуг общественного питания, осуществляемое через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей.

5.2. Плательщики единого налога на вмененный доход

В соответствии с п. 2 ст. 346.26 НК РФ система ЕНВД вводится в действие нормативными актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами г. г. Москвы и Санкт-Петербурга. Местные власти могут определять виды деятельности, облагаемые "вмененным" налогом, но только в пределах перечня, который установлен п. 2 ст. 346.26 НК РФ. Еще раз обращаем внимание, что с 1 января 2006 г. этот перечень расширен. Соответствующие изменения были внесены Федеральным законом от 21.07.2005 N 101-ФЗ. Согласно этому перечню плательщиками ЕНВД могут стать организации и индивидуальные предприниматели, которые занимаются:

1) оказанием бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;

2) оказанием ветеринарных услуг;

3) ремонтом, техническим обслуживанием и мойкой автотранспортных средств;

4) хранением автотранспортных средств на платных стоянках;

5) оказанием автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

6) розничной торговлей, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Для целей настоящей главы розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

7) розничной торговлей, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказанием услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания. Для целей настоящей главы оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

9) оказанием услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) распространением и (или) размещением наружной рекламы;

11) распространением и (или) размещением рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-роспусках, речных судах;

12) оказанием услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 квадратных метров;

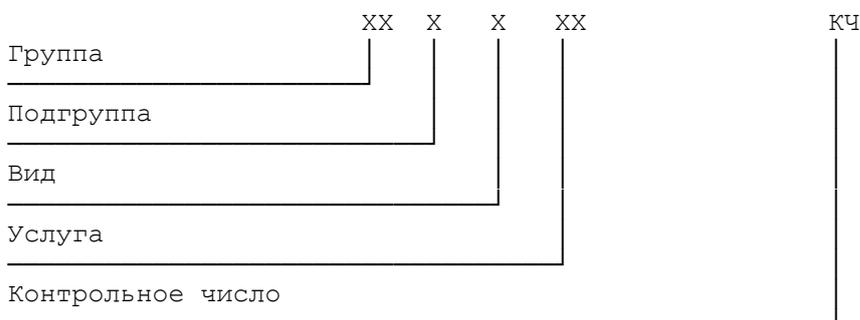
13) оказанием услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей.

В отношении определенных видов деятельности, подпадающих под действие ЕНВД, установлены обязательные ограничения и условия. Например, по площади торгового зала или по количеству используемых автотранспортных средств. Остановимся на них подробнее.

5.2.1. Бытовые услуги населению

Бытовыми являются те услуги, которые оказаны за плату населению и упомянуты в Общероссийском классификаторе (ОКУН), утвержденном Постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 г. N 163, за исключением услуг ломбардов, а также ремонта, технического обслуживания и мойки автотранспортных средств. В 2005 г. бытовые услуги переводились на "вмененный" режим, если это было предусмотрено законом субъекта РФ. Причем регион мог выбрать одно из двух: перевести на уплату ЕНВД абсолютно все бытовые услуги или же все их оставить на общем режиме.

А вот с 1 января 2006 г. ситуация изменилась: конкретные виды деятельности, по которым надо платить "вмененный" налог, определяются местными властями. Причем местные чиновники вполне могут перевести на "вмененку" лишь часть бытовых услуг, выбрав их из Классификатора по своему усмотрению. Такие изменения в ст. 346.26 НК РФ внесены Федеральным законом от 18.06.2005 N 63-ФЗ. Согласно ОКУН группа "Бытовые услуги" имеет код "01". Эта группа делится на подгруппы, вид и отдельные услуги, некоторые из которых приведены в таблице 1. В ОКУН используют последовательную систему кодирования.



Виды бытовых услуг, оказываемых населению

| № п/п | Виды услуг | Код |
|-------|--|--------|
| 1 | Ремонт, окраска и пошив обуви | 011000 |
| 2 | Ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий | 012000 |
| 3 | Ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий | 013000 |
| 4 | Изготовление и ремонт мебели | 014000 |
| 5 | Химическая чистка и крашение, услуги прачечных | 015000 |
| 6 | Ремонт и строительство жилья и других построек | 016000 |
| 7 | Техническое обслуживание и ремонт транспортных средств, машин и оборудования | 017000 |
| 8 | Услуги фотоателье и фото- и кинолабораторий; транспортно-экспедиторские услуги | 018000 |
| 9 | Услуги бань и душевых | 019100 |
| 10 | Услуги парикмахерских | 019300 |
| 11 | Услуги по прокату | 019400 |
| 12 | Ритуальные услуги | 019500 |
| 13 | Обрядовые услуги | 019600 |

Пример. Организация предоставляет в прокат видеокассеты.

Согласно Общероссийскому классификатору услуг населению ОК 002-93 к бытовым услугам, в частности, относится предпринимательская деятельность в сфере проката бытовой радиоэлектронной аппаратуры и принадлежностей к ней, видеоигровых устройств, видеокассет (код 019402).

Таким образом, действие специального налогового режима в виде ЕНВД распространяется на прокат видеокассет. Но только в том случае, если региональные власти ввели этот налог на своей территории. И если они включили прокат видеокассет в число облагаемых видов деятельности. Указанная организация обязана встать на учет в налоговой инспекции по месту ведения такой деятельности. Сделать это надо в срок не позднее пяти дней с начала ее осуществления.

Кстати, реализации и прокату видеокассет посвящено Письмо Минфина России от 17 февраля 2005 г. N 03-06-05-05/14. Здесь сказано: если фирма (предприниматель) оказывает услуги по прокату видеопродукции, то применять ЕНВД она обязана. Так же как и при розничной продаже такой продукции населению. Естественно, при соблюдении всех ограничений, которые установлены НК РФ. При этом платить единый налог нужно с обоих видов деятельности. То есть и с бытовых услуг, и с розничной торговли. Однако при расчете ЕНВД с розничных продаж применяется физический показатель "площадь торгового зала" или "торговое место", а с бытовых услуг - "количество работников". Поэтому необходимо вести отдельный учет этих показателей.

5.2.2. Ветеринарные услуги

Оказание ветеринарных услуг облагается ЕНВД в соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 346.26 НК РФ. При этом ранее в НК РФ не было определено, что же понимать под ветеринарными услугами. Это упущение было исправлено Федеральным законом N 101-ФЗ. Так, в новой редакции ст. 346.27 НК РФ ветеринарными считаются услуги, оплачиваемые физическими лицами и организациями по перечню услуг, предусмотренному нормативными правовыми актами Российской Федерации, а также Общероссийским классификатором услуг населению.

Согласно ОКУН к ветеринарным услугам (код 083000) относятся следующие услуги:

- лечение домашних животных в ветеринарных лечебницах и на дому (код 083100);
- клинический осмотр домашних животных и выдача ветеринарных сертификатов (код 083101);
- диагностические исследования домашних животных (код 083102);

- вакцинация домашних животных (код 083103);
- дегельминтизация домашних животных (код 083104);
- лечение домашних животных на дому (код 083105);
- лечение домашних животных в стационаре (код 083106);
- проведение хирургических операций у домашних животных (код 083107);
- выезд скорой ветеринарной помощи на дом (код 083108);
- выезд ветеринара на дом (код 083109).

Право заниматься такой деятельностью имеют специалисты с высшим или средним ветеринарным образованием. При этом они обязаны зарегистрироваться в соответствующем федеральном органе исполнительной власти в области ветеринарного надзора или его территориальных органах. Об этом говорится в ст. 4 Закона N 4979-1 "О ветеринарии".

5.2.3. Ремонт, техобслуживание и мойка автотранспорта

ОКУН присвоил этим услугам код подгруппы 017000 "Техническое обслуживание и ремонт транспортных средств, машин и оборудования".

Компаниям, оказывающим услуги по ремонту, техобслуживанию и мойке автотранспорта, будет интересно Письмо Минфина России от 23 июня 2004 г. N 03-05-12/58. В этом Письме чиновники обращают внимание на то, что перевод на уплату ЕНВД по данному виду деятельности не ставится в зависимость от того, кому оказывают услуги (юридическим или физическим лицам) и в какой форме происходит расчет за оказываемые услуги (безналичной или наличной). Об этом же сказано и в Письме Минфина России от 10.01.2006 N 03-11-04/3/1. Что касается торговли машинами, то при решении вопроса об ее налогообложении следует исходить из определения розничной торговли, содержащегося в ст. 346.27 НК РФ.

Напомним, что согласно указанной статье розничная торговля - это торговля товарами, в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт. При этом установлено, что к данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в пп. 6 - 10 п. 1 ст. 181 НК РФ.

Поскольку согласно пп. 6 п. 1 ст. 181 НК РФ легковые автомобили независимо от их мощности признаются подакцизными товарами, то их розничная продажа не подлежит переводу на уплату ЕНВД. Значит, организация, торгующая автомобилями, должна применять по этому виду деятельности общий режим налогообложения либо вправе перейти на УСН (конечно, при соблюдении требований ст. 346.12 НК РФ).

Отметим, что прямого запрета на применение "упрощенки" фирмами, торгующими подакцизными товарами, гл. 26.2 НК РФ не содержит (запрет распространяется только на производителей подакцизных товаров).

В ряде случаев налогоплательщики не могут точно определить, относится ли осуществляемый ими вид деятельности к облагаемому "вменным" налогом.

Например, у организации есть обособленное подразделение - автосервис. Понятно, что деятельность данного подразделения подпадает под действие системы ЕНВД. Но что делать, если автосервис оказывает услуги головной организации по ремонту автомашин, при этом плату за такие услуги не берет? Нужно ли в таком случае платить единый налог? Нет, не нужно. Ведь такую деятельность нельзя считать предпринимательской и, соответственно, организация в части оказания данных услуг не подлежит переводу на уплату "вменного" налога.

Аналогичный вопрос возникает, когда автомастерские, переведенные на уплату ЕНВД, в процессе ремонта смазывают детали и узлы в автомобилях моторным маслом, которое является подакцизным товаром. Подпадает ли такая деятельность под вмененный налог? Да, автосервис должен платить ЕНВД, и вот почему. В соответствии с ОКУН к техническому обслуживанию машин относятся и смазочно-заправочные работы (код 017105). Значит, смена моторного масла - техобслуживание, которое подпадает под ЕНВД. Кстати, об этом же сказано в Письме МНС России от 11 июня 2003 г. N СА-6-22/657.

5.2.4. Розничная торговля

Розничная торговля - предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи.

Из этого определения следуют два заключения. Во-первых, торговля товарами подпадает под ЕНВД только в том случае, если осуществляется в рамках договора розничной купли-продажи. Соответственно, реализация товара по договору поставки под ЕНВД не подпадает (Письма Минфина России от 16.01.2006 N 03-11-05/8, от 18.01.2006 N 03-11-04/3/20). Во-вторых, расчеты между продавцом и покупателем могут осуществляться в любой форме (как наличными, так и в безналичном порядке).

НК РФ не содержит признаки, которые бы однозначно определяли договор розничной купли-продажи для целей ЕНВД. Исходя из требований ст. 11 НК РФ в такой ситуации следует обращаться к другим отраслям законодательства. Посмотрим, поможет ли в данном случае Гражданский кодекс?

Характеристика договора розничной купли-продажи дана в ст. 492 ГК РФ. Согласно п. 1 этой статьи по договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

То есть договор признается договором розничной купли-продажи, если:

1) в качестве продавца выступает розничный торговец.

В Письме Минфина России от 25.10.2005 N 03-11-05/87 отмечается, что продажа товаров за наличный расчет, осуществляемая организациями и индивидуальными предпринимателями, не занимающимися предпринимательской деятельностью по продаже товаров в розницу, к розничной торговле не относится и единым налогом на вмененный доход не облагается;

2) целью, для которой предназначены реализуемые им товары, не является использование их в предпринимательской деятельности.

Обращаем внимание, что речь идет о цели, для которой предназначены реализуемые товары, а не для которой они приобретаются покупателем. Из многочисленных писем Минфина России (см., в частности, Письма от 16.01.2006 N 03-11-05/8, N 03-11-05/11, от 18.01.2006 N 03-11-04/3/20) следует, что продавец товаров не обязан отслеживать направление использования покупателем проданных ему товаров. Согласно письмам "Налоговый кодекс Российской Федерации не устанавливает для организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих товары, обязанности осуществления контроля за последующим использованием покупателем приобретаемых товаров (для предпринимательской деятельности или для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью)".

В противоположность договору розничной купли-продажи договор поставки, регулируемый ст. 506 ГК РФ, предполагает передачу поставщиком (продавцом, осуществляющим предпринимательскую деятельность) покупателю производимых либо закупаемых им товаров для использования в предпринимательской деятельности или иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

Из п. 5 Постановления Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.10.1997 N 18 следует, что под целями, не связанными с личным использованием, нужно понимать в том числе приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя (оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонта и т.д.). Далее в указанном Постановлении ВАС отмечается, что в случае если указанные товары приобретаются у продавца, осуществляющего предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, отношения сторон регулируются нормами о розничной купле-продаже. Эту позицию ВАС поддерживает и Минфин России.

Как видим, при определении розничной торговли для целей ЕНВД на первый план выходит все же не конечная цель использования приобретаемого покупателем товара, а статус продавца и порядок оформления сделки. То есть, если в качестве продавца выступает розничный торговец и операции по реализации им товаров оформляются в порядке, предусмотренном для договора розничной купли-продажи, такие операции подпадают под систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

В Письме Минфина России от 18.01.2006 N 03-11-04/3/20 отмечается, что оформление договора розничной купли-продажи по правилам ст. 493 ГК РФ осуществляется независимо от формы оплаты товара (наличным или безналичным путем).

Если же покупателю выписывается накладная и выдается счет-фактура, сделка рассматривается как оптовая реализация. Об этом сообщил Минфин России в Письмах от 16.01.2006 N 03-11-05/9 и N 03-11-04/3/14. Продавать товары в розницу фирмы (предприниматели) могут через различные объекты организации торговли. Такими объектами могут быть:

- магазин как специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения и подготовки товаров к продаже;

- павильон, которым является строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

- киоск - строение, не имеющее торгового зала, рассчитанное на одно рабочее место продавца;

- палатка, которой признается сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала;

- открытая площадка, то есть специально оборудованное место, расположенное на земельном участке, предназначенном для организации торговли;
- другие объекты организации торговли.

Как видно, ЕНВД может облагаться как стационарная, так и нестационарная розничная торговля.

Согласно ст. 346.27 НК РФ стационарная торговая сеть - это торговая сеть, расположенная в специально оборудованных зданиях и строениях. Ее образуют строительные системы, прочно связанные фундаментом с земельным участком и подсоединенные к инженерным коммуникациям. К данной категории торговых объектов относятся магазины, павильоны и киоски.

Нестационарная торговая сеть - это торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли. Кроме того, сюда включаются иные объекты, не соответствующие указанному выше понятию стационарной торговой сети. К объектам, не имеющим стационарной торговой площади, относятся, например, палатки, лотки, машины и другие временные объекты.

Почему стационарные и нестационарные объекты необходимо различать? Дело в том, что п. 3 ст. 346.29 НК РФ устанавливает для них разные физические показатели и, соответственно, размеры базовой доходности. Так, для стационарной розничной торговли (при наличии торгового зала) физический показатель - это "площадь торгового зала", а базовая доходность равна 1800 руб. в месяц. Для нестационарной торговли физическим показателем является "торговое место" (базовая доходность составляет 9000 руб. в месяц) или "количество работников, включая индивидуального предпринимателя" (при базовой доходности - 4500 руб. в месяц).

Минфин России в Письме от 26 марта 2004 г. N 04-05-12/16 разъяснил, что объект торговли рассматривается как объект стационарной сети только в случае, если из правоустанавливающих документов следует, что он специально оборудован и предназначен для осуществления торговли. В противном случае помещение считается объектом нестационарной торговой сети, и для расчета ЕНВД применяется физический показатель "торговое место". В частности, если "вменщик" арендует помещение в здании производственного типа, то это помещение следует рассматривать как объект нестационарной торговли. И, следовательно, применять показатель - "торговое место". Заметьте, физический показатель базовой доходности "торговое место" используется также и при розничной торговле через объекты стационарной торговли, не имеющие торгового зала.

Итак, как уже было отмечено ранее, нестационарная торговая сеть - это торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли. На развозной торговле хотелось бы остановиться отдельно. Обратимся к Государственному стандарту Р51303-99 "Торговля. Термины и определения" (принят Постановлением Госстандарта России от 11.08.1999 N 242-ст). Здесь сказано, что развозная торговля - это разновидность розницы, которая относится к нестационарной торговой сети. При этом продажа товаров ведется с использованием специально оборудованных транспортных средств и других мобильных объектов.

Если речь идет о магазинах и павильонах, то, как мы уже говорили, площадь их торгового зала должна быть не более 150 кв. метров. Площадь торгового зала определяется на основе инвентаризационных и правоустанавливающих документов (ст. 346.27 НК РФ). К ним, в частности, относятся: документы, выдаваемые органами БТИ (технические паспорта на строения, поэтажные планы, экспликации и т.п.), органами, регистрирующими права на недвижимое имущество и сделки с ним, а также договоры аренды.

Следовательно, если в соответствии с названными документами площадь торгового зала составляет более 150 кв. м, данное предприятие не подлежит переводу на уплату ЕНВД. При этом неважно, какую именно часть торгового зала оно фактически использует для розничной торговли.

Если же в договоре аренды указано, что площадь торгового зала, используемая арендатором для розничной торговли, составляет менее 150 кв. м, то фирма-арендатор должна платить ЕНВД. Если арендодатель имеет в собственности магазин с площадью торгового зала более 150 кв. м и сдает часть его площади в аренду, а на остальной торговой площади (размером менее 150 кв. м) продает товары в розницу, то он также переводится на уплату единого налога.

Как уже было сказано выше, торговлю через магазины с площадью залов менее 150 кв. метров и более 150 кв. метров следует считать различными, самостоятельными видами деятельности. Соответственно, по первой разновидности торговли компания должна уплачивать ЕНВД, а по второму виду деятельности - применять "традиционную" систему налогообложения или упрощенную систему.

Также следует иметь в виду, что производство готовой продукции является самостоятельным видом деятельности, при котором извлекается доход от реализации произведенной продукции и через розничную, и через оптовую торговую сеть.

Реализация продукции собственного производства - это не что иное, как деятельность в сфере производства. Таким образом, данный вид деятельности не подпадает под действие ЕНВД. Следовательно, реализация продукции собственного производства через принадлежащие фирме

(предпринимателю) розничные магазины облагается налогами в общеустановленном порядке (ст. 346.27 НК РФ).

5.2.5. Платные автостоянки

Содержание автомобилей на стоянках нельзя классифицировать как бытовые услуги населению, как услуги в рамках единого технологического процесса по ремонту, обслуживанию и мойке автомобилей.

Во-первых, неважно, кому принадлежат машины, хранящиеся на стоянках, - гражданам или организациям. Напомним: раньше, если фирма или коммерсант вели бизнес лишь по хранению автотранспорта, то такая деятельность считалась бытовыми услугами населению (Решение ВАС РФ от 20 мая 2004 г. N 4719/04). И под ЕНВД, соответственно, попадали только услуги, которые оказывали физическим лицам. Хранение же "корпоративных" машин облагалось "общережимными" налогами. Если же предприятие не только хранило, но и ремонтировало автомобили, то такие услуги классифицировались как "ремонт, техобслуживание и мойка автотранспорта". И только в этом случае не имело значение, чьи машины "обслуживает" компания - других организаций или граждан.

Во-вторых, физический показатель для платных автостоянок - площадь в квадратных метрах (а не численность работников, как было ранее). А ежемесячная базовая доходность - 50 руб. за один квадратный метр. Кстати, в расчете есть один нюанс. Давая определение платной стоянке, НК РФ гласит, что это открытые и закрытые площади, которые используются в качестве мест для хранения транспортных средств за деньги. Тем не менее единый налог надо рассчитывать исходя из всей площади стоянки. То есть следует учитывать проезды, повороты, разворотные площадки и т.д. На этом настаивают специалисты Минфина России.

5.2.6. Организации общественного питания

С 1 января 2006 г. Федеральным законом от 21.07.2005 N 101-ФЗ были внесены изменения, в том числе и в порядок применения ЕНВД в отношении услуг общественного питания.

Напомним, что в соответствии с пп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2006 г.) на уплату ЕНВД переводился следующий вид деятельности: оказание услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 кв. м.

В новой редакции ст. 346.26 НК РФ (пп. 8 п. 2) изменена формулировка определения данного вида деятельности. Теперь на уплату ЕНВД переводится оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания.

При этом в новой редакции законодатель ввел определения таких понятий, как:

- объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей;
- услуги общественного питания;
- площадь зала обслуживания посетителей.

Так, объектом организации общественного питания, имеющим зал обслуживания посетителей, является здание (его часть) или строение, предназначенное для оказания услуг общественного питания, имеющее специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга. Сюда относятся рестораны, бары, кафе, столовые, закусочные (ст. 346.27 НК РФ).

Понятие "услуги общественного питания" ранее определялось в соответствии с ГОСТ Р 50764-95 "Услуги общественного питания. Общие требования", утвержденным Постановлением Госстандарта России от 05.04.1995 N 200 (в связи с отсутствием данного понятия в налоговом законодательстве). Теперь такое понятие есть.

В соответствии со ст. 346.27 НК РФ (в новой редакции) услуги общественного питания - это услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга.

Новая редакция данной статьи вводит также самостоятельное понятие "площадь зала обслуживания посетителей". Это площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Из приведенных определений видно, что законодатель включил в понятие услуги общественного питания услуги по проведению досуга и, значит, площадь помещений, предназначенных для проведения досуга, включена в площадь зала обслуживания посетителей.

Тем самым поставлена точка в споре относительно включения в площадь зала обслуживания посетителей площади, на которой оказываются услуги по проведению досуга.

Пример. Ресторан оказывает услуги общественного питания и имеет зал, в котором расположены столики, площадью 120 кв. м.

Перед входом в зал находится вестибюль площадью 50 кв. м, в котором расположены игровые автоматы и бильярдный стол.

Площадь зала обслуживания посетителей будет составлять 170 кв. м. Следовательно, ресторан не подлежит переводу на уплату ЕНВД.

Отметим, что НК РФ называет теперь и перечень документов, на основании которых определяется площадь зала обслуживания посетителей.

Так, к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые имеющиеся у организации или индивидуального предпринимателя документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы).

Физический показатель по данному виду деятельности не изменился и составляет 1000 руб. в месяц за 1 кв. м площади зала обслуживания посетителей.

Кроме того, обращаем внимание, что последняя редакция ст. 346.26 НК РФ содержит новый вид деятельности, в отношении которого с 1 января 2006 г. может применяться система налогообложения в виде ЕНВД.

Это оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей (пп. 9 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

Объектом организации общественного питания, не имеющим зала обслуживания посетителей, признается объект организации общественного питания, не имеющий специально оборудованного помещения (открытой площадки) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров.

В качестве физического показателя для данного вида деятельности используется количество работников, включая индивидуального предпринимателя (имеются в виду работники, занятые именно этим видом деятельности).

При этом под количеством работников понимается среднесписочная (средняя) за каждый календарный месяц налогового периода численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

Базовая доходность составляет 4500 руб. в месяц.

5.2.7. Автоперевозка пассажиров и грузов

В отношении автотранспортных услуг - в соответствии с изменениями в пп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ, вступившими в силу с 1 января 2006 г., под ЕНВД подпадает оказание автотранспортных услуг теми организациями и предпринимателями, которые имеют не более 20 (как собственных, так и арендованных) транспортных средств, предназначенных именно для оказания этих услуг. Не должны принимать участие в расчете те транспортные средства, которые принадлежат организации (предпринимателю), но не используются в оказании услуг.

Виды автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов обобщены в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности (ОК 029-2001) в группе 60 "Деятельность сухопутного транспорта", включая:

1) деятельность автомобильного (автобусного) пассажирского транспорта, подчиняющегося расписанию, в том числе:

- внутригородские пассажирские перевозки;
- пригородные пассажирские перевозки;
- междугородные пассажирские перевозки;
- международные пассажирские перевозки;

2) услуги такси;

3) деятельность прочего сухопутного пассажирского транспорта;

4) деятельность автомобильного грузового транспорта (специализированного и неспециализированного).

Платить "вмененный" налог не надо, если организация не получает деньги за перевозку. Ведь в этом случае она не оказывает никаких услуг. Скажем, фирма доставляет сотрудников к месту работы или привозит товары со склада в офис. Во всех этих случаях предприятие использует транспорт для собственных нужд и плательщиком ЕНВД не является.

Между тем многие компании доставляют продукцию своим покупателям и получают за это деньги. В этом случае возникают сложности. Как же бухгалтеру определить, подпадает ли фирма под "вмененку"?

Ответ на этот вопрос дает Письмо Минфина России от 7 сентября 2004 г. N 03-06-05-04/16. Здесь финансисты рассмотрели ситуацию, когда организация, выпекающая хлеб, реализует его по договорам поставки. А одним из условий таких договоров является доставка готовой продукции собственными автомобилями предприятия, специально предназначенными для этих целей. У бухгалтера возник вопрос: подпадают ли под ЕНВД услуги по доставке готовой продукции?

По мнению финансовых работников, услуги по доставке продукции будут облагаться "вмененным" налогом только в том случае, если стоимость доставки выделена в договорах отдельно. Если же в договорах поставки продукции стоимость ее доставки отдельно не выделяется, а включается в цену реализуемых изделий, то подобные услуги не могут рассматриваться как отдельный вид предпринимательской деятельности. И, следовательно, не подлежат переводу на уплату ЕНВД.

5.2.8. Размещение или распространение наружной рекламы

В соответствии со ст. 346.27 НК РФ под распространением и (или) размещением наружной рекламы понимается деятельность организаций или индивидуальных предпринимателей по доведению до потребителей рекламной информации путем предоставления и (или) использования средств наружной рекламы (щитов, стендов, плакатов, электронных табло и иных стационарных технических средств), предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие.

Переводу на уплату ЕНВД подлежат налогоплательщики, осуществляющие следующие виды деятельности.

Во-первых, распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения. В качестве физического показателя применяется площадь информационного поля такой наружной рекламы в квадратных метрах.

Под площадью информационного поля понимается площадь нанесенного изображения; базовая доходность составляет 3000 руб. в месяц;

Во-вторых, распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения. В качестве физического показателя применяется площадь информационного поля такой рекламы в квадратных метрах. Площадь информационного поля определена как площадь экспонирующей поверхности; базовая доходность - 4000 руб. в месяц;

В-третьих, распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло. Физический показатель по данному виду деятельности - площадь информационного поля электронных табло в квадратных метрах. Площадью информационного поля является площадь светоизлучающей поверхности; базовая доходность составляет 5000 руб. в месяц.

Возможность перевода на ЕНВД предусматривается для налогоплательщиков, осуществляющих распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-роспусках, речных судах. Физическим показателем, применяемым для расчета единого налога, является количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы. То есть площадь информационного поля в данном случае не влияет на определение физического показателя; базовая доходность - 10 000 руб. в месяц.

Довольно часто рекламные листовки и плакаты расклеиваются внутри транспортных средств. Является ли такая реклама поводом для перехода на ЕНВД? Нет, не является. Из определения данного вида деятельности, содержащегося в ст. 346.27 НК РФ, следует, что речь идет о размещении рекламы на крышах, боковых поверхностях кузовов указанных объектов, а также установки на них рекламных щитов, табличек, электронных табло и иных средств рекламы. Распространение и размещение рекламы внутри транспортных средств данной статьей НК РФ не предусмотрено (Письмо Минфина России от 27.12.2005 N 03-11-04/3/186).

5.2.9. Услуги по временному размещению и проживанию

С 1 января 2006 г. на спецрежим перешли все организации и предприниматели, оказывающие услуги по временному размещению и проживанию с использованием общей площади спальных помещений не более 500 квадратных метров и базовой доходностью физического показателя 1000 руб. на 1 квадратный метр спального помещения.

В действующих в настоящее время нормативных правовых актах и в изменениях, введенных Законом, определение спального помещения отсутствует. Номера в гостиницах, в свою очередь, имеются как с отдельными спальным помещением и комнатой отдыха, так и совмещающие спальню и комнату отдыха в одном помещении. Поэтому не ясно, что считать спальным помещением: отдельно оборудованное для граждан спальное помещение в номере с предоставлением индивидуальных постельных принадлежностей или к спальному помещению будет относиться любое помещение для временного размещения и проживания свыше суток, то есть весь занимаемый номер, в котором могут находиться гостиные, санузел и спальные комнаты.

Свое мнение по данному вопросу Минфин России высказал в Письме от 26.09.2005 N 03-11-02/44, согласно которому "под спальным помещением следует понимать помещение, используемое для временного размещения и проживания (квартира, комната, строение, часть дома и т.п.), а под общей площадью спальных помещений - общую площадь указанных помещений. При этом при расчете площади спальных помещений объектов гостиничного типа (гостиницы, кемпинги, пансионаты и т.п.) из общей площади данных объектов исключается площадь помещений, находящихся в общем пользовании проживающих (общие коридоры и санузлы, хозяйственные и офисные помещения, комнаты для бытового обслуживания, столовые и др.)".

В одном гостиничном номере могут проживать как один человек, так и несколько. Соответственно, если в номере при этом находятся гостиная и санузел, то весь номер гостиницы в данном случае сложно будет отнести к спальному помещению, так как гостиная и санузел являются в этом случае местами общего пользования.

Таким образом, до тех пор, пока законодательно не будет установлено определение, налогоплательщик вправе трактовать понятие "спальное помещение" как отдельно оборудованное для граждан помещение с предоставлением индивидуальных постельных принадлежностей.

В то же время если стоимость номера зависит от степени комфортности и размера площади в целом, а ЕНВД от общей площади только спальных помещений, то при отсутствии определения спального помещения появятся условия для оптимизации налогообложения и почва для судебных разбирательств с налоговыми органами.

Окончательно определить, насколько данный режим выгоден для гостиниц, кроме того, что количество налогов существенно снизится, можно будет только при установлении корректирующих коэффициентов.

5.2.10. Сдача в аренду торговых мест

С нового года пп. 13 п. 2 ст. 346.26 НК РФ установлен еще один вид деятельности, подпадающий под обложение ЕНВД - "оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей". Физическим показателем, применяемым для расчета единого налога по этому виду деятельности, является "количество торговых мест, переданных во временное владение или пользование другим хозяйствующим субъектом" с базовой доходностью 6000 руб. на одно торговое место.

Обращаем внимание, что согласно ст. 346.27 НК РФ и Письму Минфина России от 26.09.2005 N 03-11-02/44 площадью торгового зала (зала обслуживания посетителей) признается часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала.

Поэтому на уплату единого налога на вмененный доход могут переводиться налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность по оказанию услуг по передаче в аренду стационарных торговых мест в местах организации торговли, не имеющих торговых залов.

Статьей 346.27 НК РФ к стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, отнесены открытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски и другие аналогичные объекты. К ней

относятся также автовокзалы, железнодорожные вокзалы, административные и учебные здания, поликлиники и другие объекты, имеющие стационарные торговые места.

Деятельность по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест в указанных стационарных объектах должна переводиться на уплату единого налога на вмененный доход. Это относится и к передаче во временное владение и (или) пользование торговых мест, расположенных в культурных и (или) выставочных центрах, на время проведения в них выставок, ярмарок и других мероприятий.

Также должны уплачивать единый налог на вмененный доход рынки и торговые центры, осуществляющие передачу во временное владение и (или) пользование конструктивно обособленных торговых секций, не отнесенных правоустанавливающими и инвентаризационными документами к магазинам и павильонам.

В случае передачи администрацией рынка в аренду всего или части здания рынка нескольким хозяйствующим субъектам с правом передачи стационарных торговых мест в субаренду единый налог на вмененный доход должны уплачивать и рынок, и лица, арендующие торговые места с целью их передачи в субаренду.

Если торговые места на рынке в отдельные дни не будут использоваться и оплата за период их неиспользования арендаторами не будет производиться, в соответствии с новой редакцией ст. 346.29 НК РФ налоговая база по единому налогу на вмененный доход может быть скорректирована на коэффициент K2, учитывающий фактический период времени осуществления деятельности.

5.3. Постановка на учет в налоговой инспекции

Порядок постановки на учет плательщиков ЕНВД установлен Приказом МНС России от 19.12.2002 N БГ-3-09/722.

Сначала организации и индивидуальные предприниматели пишут заявление по форме, установленной Приказом N БГ-3-09/722.

К заявлению организация должна приложить нотариально заверенные копии следующих документов: свидетельства о постановке юридического лица на учет в налоговом органе и свидетельства о государственной регистрации юридического лица.

Если речь идет об индивидуальном предпринимателе, то он должен представить заверенные копии свидетельства о постановке физического лица на учет в налоговом органе, свидетельства о государственной регистрации ПБОЮЛ и документ, удостоверяющий личность (например, паспорт).

Налоговые инспекции выдают уведомления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя - плательщика ЕНВД по месту осуществления деятельности.

За нарушение срока постановки на учет в налоговой инспекции предусмотрена ответственность, установленная ст. 116 НК РФ. А именно - взыскание штрафа в размере 5000 руб. Если налогоплательщик нарушил срок подачи заявления на более чем 90 дней, он может быть привлечен к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 10 000 руб.

Следует отметить, что налоговая ответственность предусмотрена не только за несвоевременную постановку на налоговый учет, но и за уклонение от постановки на учет в налоговом органе. В соответствии с п. 1 ст. 117 НК РФ за ведение деятельности без постановки на учет фирму (предпринимателя) оштрафуют в размере 10 процентов от доходов, полученных в результате такой деятельности, но не менее 20 000 руб. А если такая деятельность осуществляется более трех месяцев, то санкции составят 20 процентов доходов.

Если налогоплательщик прекращает вести деятельность, подлежащую обложению ЕНВД, то он должен представить заявление о снятии с учета. Заявление подается в свободной форме, в нем указывается дата прекращения деятельности. К документу прилагается уведомление, ранее выданное налоговыми органами.

5.4. Порядок расчета единого налога на вмененный доход

5.4.1. С каких доходов и по какой ставке исчислять налог?

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода. Рассчитывают ее, исходя из установленных п. 3 ст. 346.29 НК РФ значений базовой доходности и физического показателя, а также значений корректирующих коэффициентов K1 и K2.

При расчете налоговой базы используется следующая формула:

$$\text{ВД} = (\text{БД} \times (\text{N1} + \text{N2} + \text{N3}) \times \text{K1} \times \text{K2}),$$

где ВД - величина вмененного дохода,

БД - значение базовой доходности в месяц по определенному виду предпринимательской деятельности;

N1, N2, N3 - физические показатели, характеризующие данный вид деятельности, в каждом месяце налогового периода;

K1, K2, - корректирующие коэффициенты базовой доходности.

Если в течение квартала величина физического показателя меняется, плательщик ЕНВД учитывает это изменение с начала того месяца, в котором оно произошло.

Определив размер вмененного дохода, организация (предприниматель) умножает его на ставку единого налога. Она равна 15 процентам (ст. 346.31 НК РФ).

$$ЕН = ВД \times 15\%$$

где ВД - вмененный доход за налоговый период;

ЕН - сумма единого налога.

Рассмотрим, что представляют собой базовая доходность, физические показатели, а также корректирующие коэффициенты базовой доходности для расчета единого налога на вмененный доход.

5.4.2. Физические показатели и базовая доходность

Для каждого вида предпринимательской деятельности, переводимой на ЕНВД, действует своя величина базовой доходности. Установлены они в п. 3 ст. 346.29 НК РФ. Обращаем ваше внимание: базовая доходность является постоянной величиной, то есть ее не могут изменять на уровне муниципалитетов.

Физические показатели, которые характеризуют определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность приведены в таблице 2.

Таблица 2

Физические показатели и базовая доходность
по видам предпринимательской деятельности

| Виды предпринимательской деятельности | Физические показатели | Базовая доходность в месяц (рублей) |
|--|---|-------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| Оказание бытовых услуг | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 7 500 |
| Оказание ветеринарных услуг | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 7 500 |
| Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 12 000 |
| Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках | Площадь стоянки (в квадратных метрах) | 50 |
| Оказание автотранспортных услуг | Количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов | 6 000 |
| Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы | Площадь торгового зала (в квадратных метрах) | 1 800 |

| | | |
|--|--|--------|
| Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети | Торговое место | 9 000 |
| Развозная (разносная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения) | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 4 500 |
| Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей | Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах) | 1 000 |
| Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 4 500 |
| Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения | Площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, кроме наружной рекламы с автоматической сменой изображения (в квадратных метрах) | 3 000 |
| Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения | Площадь информационного поля экспонирующей поверхности (в квадратных метрах) | 4 000 |
| Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло | Площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы (в квадратных метрах) | 5 000 |
| Распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах | Количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы | 10 000 |
| Оказание услуг по временному размещению и проживанию | Площадь спального помещения (в квадратных метрах) | 1 000 |

| | | |
|--|---|-------|
| Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей | Количество торговых мест, переданных во временное владение или пользование другим хозяйствующим субъектам | 6 000 |
|--|---|-------|

Количество работников

Физический показатель определяется как количество всех сотрудников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера (ст. 346.27 НК РФ).

Сложности при расчете среднесписочной численности могут возникнуть, если налогоплательщик осуществляет деятельность, облагаемую и не облагаемую ЕНВД.

В Письме Минфина России от 18 февраля 2005 г. N 03-06-05-04/39 указано, что расчет среднесписочной численности в этом случае ведется следующим образом. По мнению чиновников, численность работников управленческого персонала надо распределять пропорционально среднесписочной (средней) численности сотрудников, занятых в каждом из видов деятельности.

Пример. Среднесписочная численность работников организации составляет 20 человек. Из них управленческий аппарат состоит из 4 человек, работники, занятые в розничной торговле, - 10 человек, работники, оказывающие услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, - 6 человек. Соответственно среднесписочная численность сотрудников без учета управленческого аппарата составляет 16 человек.

Физический показатель "количество работников, включая индивидуального предпринимателя" определяется как отношение численности работников управленческого аппарата к численности работников без учета управленческого аппарата, умноженное на количество работников, оказывающих услуги по комплексному обслуживанию автомобилей. При этом полученный результат прибавляется к численности работников, оказывающих услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств:

$$(4 \text{ чел.} : 16 \text{ чел.} \times 6 \text{ чел.}) + 6 \text{ чел.} = 7,5 \text{ чел.}$$

Таким образом, величина физического показателя, характеризующего деятельность организации по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, определена в размере 7,5 чел.

При этом обращаем внимание на Письмо Минфина России от 10.01.2006 N 03-11-04/3/1, в котором чиновники напоминают, что при составлении налоговой декларации по ЕНВД все количественные показатели указываются в целых единицах. Значения показателей менее 0,5 единицы отбрасываются, а 0,5 единицы и более округляются до целой единицы. Это правило распространяется и на величину средней численности работников, которую следует определить в соответствии с порядком, установленным Постановлением Росстата от 03.11.2004 N 50.

Так, применительно к рассматриваемому примеру среднесписочную численность работников организации в налоговой декларации следует округлить до 8 человек.

Площадь торгового зала

В соответствии со ст. 346.27 НК РФ под площадью торгового зала понимается часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала.

Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала.

Таким образом, при исчислении налоговой базы по ЕНВД налогоплательщиком, осуществляющим розничную торговлю через объект стационарной торговой сети, имеющий торговый зал (магазин, павильон), учитываются площади всех фактически используемых им для ведения розничной торговли товарами и оказания услуг покупателям помещений такого объекта.

Площади складских, офисных, подсобных и иных, не предназначенных для ведения розничной торговли и оказания услуг покупателям помещений объекта стационарной торговой

сети, имеющего торговый зал, учитываются налогоплательщиком при исчислении налоговой базы по ЕНВД только в том случае, если такие помещения им фактически используются для указанных выше целей.

При этом в целях гл. 26.3 НК РФ площадь названных помещений в каждом объекте стационарной торговой сети, имеющем торговый зал, не должна превышать 150 кв. м.

Налогоплательщики, осуществляющие розничную торговлю одновременно через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью до 150 кв. м, и через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью свыше 150 кв. м, подлежат переводу на систему налогообложения в виде ЕНВД только в отношении розничной торговли, осуществляемой ими через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью до 150 кв. м.

Доходы, полученные такими налогоплательщиками от осуществления розничной торговли через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью свыше 150 кв. м, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке либо в порядке и на условиях, предусмотренных гл. 26.2 НК РФ, на основе данных раздельного учета доходов и расходов.

Площадь торгового зала (зала обслуживания посетителей) определяется на основе правоустанавливающих и инвентаризационных документов (ст. 346.27).

К таким документам относятся любые имеющиеся у налогоплательщика на объект стационарной торговой сети (стационарный объект организации общественного питания) документы, содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на ведение розничной торговли (оказание услуг общественного питания) на открытой площадке и т.п.).

В связи с этим фактическое использование налогоплательщиком для ведения розничной торговли части торговой площади (до 150 кв. м) объекта стационарной торговой сети от указанной в инвентаризационных и приостанавливающих документах на этот объект не может служить основанием для применения им в отношении осуществляемой деятельности системы налогообложения в виде ЕНВД.

Вместе с тем следует иметь в виду, что согласно ст. 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

При этом надо отметить, что договор аренды является одним из видов гражданско-правовых обязательств (сделок), порядок и условия заключения которых регулируются нормами гражданского законодательства, которое в соответствии со ст. 1 ГК РФ основывается на признании равенства участников регулируемых им отношений, неприкосновенности собственности, свободы договора, недопустимости произвольного вмешательства кого-либо в частные дела, необходимости беспрепятственного осуществления гражданских прав, обеспечения восстановления нарушенных прав, их судебной защиты.

При заключении договора аренды части торговой площади объекта стационарной торговой сети стороны вправе самостоятельно определять предмет и условия договора, в том числе и размер передаваемой в аренду торговой площади, за которую арендатор (наниматель) вносит арендную плату и которая им учитывается при исчислении налоговой базы по единому налогу на вмененный доход.

Поэтому если налогоплательщиком для ведения розничной торговли арендована часть торгового зала объекта стационарной торговой сети площадью до 150 кв. м, используемым им для осуществления данной деятельности объектом организации розничной торговли признается арендованная часть торгового зала, а правоустанавливающим документом на данный объект - заключенный с арендодателем договор аренды.

При этом, если иное не предусмотрено условиями данной сделки, исчисление налоговой базы по ЕНВД осуществляется налогоплательщиком с использованием физического показателя базовой доходности "площадь торгового зала", величина которого определяется в соответствии с условиями договора аренды.

В случае если арендованная площадь (часть площади) торгового зала объекта стационарной торговой сети используется налогоплательщиком не только для ведения розничной торговли, но и для осуществления иных видов предпринимательской деятельности (в том числе не подпадающих под действие системы налогообложения в виде ЕНВД) и при этом данная площадь (часть площади) торгового зала им конструктивно не разделена для ведения каждого из таких видов предпринимательской деятельности либо разделена, но это не отражено в правоустанавливающих (инвентаризационных) документах, то при определении величины

физического показателя базовой доходности налогоплательщиком должна учитываться вся арендованная им площадь (часть площади) торгового зала.

Как уже отмечалось выше, функциональное (пропорциональное) деление арендованной площади торгового зала в этом случае не производится.

Налогоплательщиком-арендодателем, осуществляющим розничную торговлю, при исчислении налоговой базы по ЕНВД величина физического показателя базовой доходности "площадь торгового зала" определяется как разница между площадью торгового зала, указанной в правоустанавливающих и инвентаризационных документах на принадлежащий ему (арендованный им) объект стационарной торговой сети, и площадью торгового зала, переданной им на основе договоров аренды (субаренды) во временное владение и (или) использование другим хозяйствующим субъектам.

Также следует иметь в виду, что наличие у налогоплательщика-арендатора (субарендатора) нескольких договоров аренды (субаренды) торговых площадей в одном объекте стационарной торговой сети, имеющем торговый зал (торговые залы), является для него основанием для учета таких площадей при исчислении налоговой базы по ЕНВД отдельно по каждому арендованному им месту (арендованной им части площади торгового зала) в данном объекте. Суммарный учет арендованных торговых площадей в этом случае им не производится.

При осуществлении налогоплательщиком розничной торговли через принадлежащий ему (арендованный им) объект стационарной торговой сети, имеющий несколько обособленных торговых залов (в том числе расположенных на разных этажах этого объекта), учет торговой площади для целей исчисления налоговой базы производится по совокупности всех торговых площадей, используемых налогоплательщиком для ведения розничной торговли и оказания услуг покупателям.

Если налогоплательщик осуществляет розничную торговлю товарами на арендованной им части торгового зала магазина через размещенную на ней легко возводимую сборно-разборную конструкцию, рассчитанную на одно торговое место, имеющую витрину (прилавок) для выкладки (демонстрации) образцов реализуемых товаров и не предусматривающую непосредственного доступа покупателей к товарам внутри этой конструкции, то фактически розничная торговля данным налогоплательщиком осуществляется не через арендованную им часть торгового зала магазина, а через размещенный на ней объект организации розничной торговли, соответствующий установленному гл. 26.3 НК РФ понятию палатки, которая для целей применения системы налогообложения в виде ЕНВД признается объектом нестационарной торговой сети.

При таких обстоятельствах данный налогоплательщик (вне зависимости от условий заключенного им договора аренды (субаренды) торговой площади) вправе при исчислении налоговой базы по ЕНВД использовать физический показатель базовой доходности "торговое место".

Площадь стоянки

Согласно ст. 346.29 НК РФ при определении налоговой базы в отношении услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках в качестве физического показателя используется площадь стоянки. При этом ст. 346.27 НК РФ определяет платные стоянки как площади (в том числе открытые и закрытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по хранению транспортных средств. Тем не менее специалисты Минфина России считают, что единый налог надо рассчитывать исходя из всей площади стоянки. То есть следует учитывать проезды, повороты, разворотные площадки и т.д. Базовая доходность для этого вида деятельности составляет 50 руб. в месяц за 1 кв. м площади стоянки.

Количество торговых мест

Торговое место - место, используемое для совершения сделок купли-продажи (ст. 346.27 НК РФ). Величина этого физического показателя определяется на основании первичных документов, которые подтверждают право организации на использование торговых мест (договоры аренды или субаренды, разрешения на торговлю на открытой площадке и т.п.).

В соответствии с нормами гражданского законодательства при заключении договора аренды стороны вправе самостоятельно определять объект и условия такого договора (в том числе и количество арендуемых по договору торговых мест). По мнению сотрудников ФНС, наличие у плательщика ЕНВД нескольких договоров аренды либо использование им по одному договору нескольких торговых мест является основанием для исчисления единого налога по каждому арендованному торговому месту.

Однако если торговлю в нескольких торговых точках осуществляет один продавец, то торговые места в целях исчисления ЕНВД следует рассматривать как одно торговое место. Данная точка зрения подтверждается и Письмом Минфина России от 21 апреля 2004 г. N 04-05-

12/22. В этом Письме финансисты рекомендуют при рассмотрении понятия "торговое место" руководствоваться позицией ФАС Центрального округа, изложенной в Постановлении от 22 июня 2001 г. N 94/АП. Согласно этому Постановлению обязанность по уплате единого налога за каждое место дислокации продавца не возникает, если налогоплательщик не использует наемную рабочую силу, позволяющую вести торговлю одновременно в двух местах.

Пример. Предприниматель, торгующий товарами в розницу, арендует на территории рынка три торговых места. Эти торговые места являются, по сути, одним торговым местом, так как:

- они арендуются одним предпринимателем;
- товары реализует один продавец, с одними весами;
- ассортимент реализуемых товаров един.

Однако договором аренды предусмотрена аренда трех торговых мест. Несмотря на это, поскольку торговлю осуществляет один продавец, ЕНВД следует исчислять с одного торгового места, а не с трех.

Количество транспортных средств

Статьей 346.27 НК РФ определено понятие транспортных средств - это автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили). К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-роспуски.

Для расчета суммы ЕНВД нужно выяснить число автомобилей, фактически используемых для перевозок. Их количество может быть меньше количества стоящих на балансе или арендуемых (Письмо МНС России от 7 мая 2004 г. N 22-1-14/846).

При этом для перевода на спецрежим форма оплаты услуг перевозки (наличная, безналичная) не имеет значения (Письмо УМНС России по Московской области от 23 марта 2004 г. N 04-27/06244).

Обращаем внимание на Письмо МНС России от 7 сентября 2004 г. N 03-06-05-04/16. По мнению чиновников, если в договоре стоимость услуг по доставке товаров специально не указана, спецрежим применять не требуется. В этом случае считается, что фирма не оказывает автотранспортных услуг. Но стоит выделить их суммой отдельной строкой - и налог придется заплатить. Заметим, что ранее чиновники придерживались несколько иной точки зрения. Например, в Письме УМНС России по Санкт-Петербургу от 19 марта 2001 г. N 06-08/5456, отвечая на вопрос, подпадают ли под ЕНВД услуги экскурсионных автобусов, налоговики сообщили следующее. Закон Санкт-Петербурга от 27 ноября 2000 г. N 641-70 о ЕНВД при определении вида деятельности организации предписывает обращаться к Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93 (утв. Постановлением Госстандарта России от 6 августа 1993 г. N 17). Поэтому если по Классификатору фирма занимается транспортными перевозками, нужно применять специальный режим налогообложения. При этом организация должна иметь соответствующий код статистики. А вот если ее основная деятельность - проведение экскурсий и по ОК 004-93 она относится к туризму, то о ЕНВД можно не вспоминать.

Рассмотрим другой документ. В Методических рекомендациях по ЕНВД (утв. Приказом МНС России от 10 декабря 2002 г. N БГ-3-22/707), которые теперь отменены, налоговики перечислили коды из Общероссийского классификатора услуг населению ОК 002-93 (утв. Постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 г. N 163) для каждого вида деятельности, подпадающего под "вмененку". Затем эти коды переключали в Письмо МНС России от 27 февраля 2004 г. N СА-14-22/24дсп, заменившее устаревшую "методичку".

Значит, по мнению налоговиков, виды деятельности, переводимые на ЕНВД, определяются по классификаторам Госстандарта России.

Данная позиция противоречит нормам законодательства. Например, ст. 346.27 НК РФ говорит о том, что использовать Классификатор следует только организациям, оказывающим бытовые услуги населению.

Отметим, что суды также опровергли мнение инспекторов. Например, ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 14 мая 2002 г. N 226/5К определил, что классификаторы не относятся к сфере налогового законодательства и поэтому не могут регулировать вопросы уплаты налогов.

Между тем Налоговый кодекс не содержит такого определения, как "автотранспортные услуги". Значит, нужно обратиться к гражданскому законодательству (п. 1 ст. 11 НК РФ). Перевозке посвящена гл. 40 ГК РФ. Фирмы транспортируют товары на основе заключенных договоров (ст. 784 ГК РФ), в которых перевозчик обязуется доставить груз в пункт назначения, а отправитель - заплатить за перевозку (ст. 785 ГК РФ). Поэтому только в случае если организация занимается перевозкой с заключением договоров, соответствующих гл. 40 ГК РФ, она может быть привлечена к уплате ЕНВД.

Оптовые поставки продукции регулирует гл. 30 ГК РФ. Статья 510 ГК РФ говорит о том, что для доставки товаров покупателю может быть применен транспорт, указанный в договоре. Поэтому для поставщика доставка не является отдельным видом предпринимательской деятельности (п. 1 ст. 2 ГК РФ), поскольку она связана с исполнением обязанностей по поставке и отдельный договор перевозки стороны не заключали.

Так что, если фирма или коммерсант доставляют продукцию покупателям собственным транспортом, переходить на ЕНВД по такой деятельности не нужно. При этом не имеет значения, выделили стороны в договоре цену перевозки отдельной строкой или включили в стоимость товара.

Площадь информационного поля

Не облагается ЕНВД размещаемая на вывесках информация об изготовителе, исполнителе или продавце - фирменное наименование организации, место ее нахождения, режим работы и т.п. Дело в том, что ст. 9 Закона РФ от 7 февраля 1992 г. N 2300-1 "О защите прав потребителей" устанавливает обязанность указанных лиц доводить данную информацию до сведения потребителей. Исходя из этого, такая информация не является рекламой. Следовательно, ее размещение на вывесках не подпадает под действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. В аналогичном порядке рассматривается и информация учреждений культуры, образования и здравоохранения, размещаемая этими учреждениями на принадлежащих им стационарных технических средствах и объектах недвижимого имущества.

Согласно ст. 346.27 НК РФ под физическим показателем базовой доходности "площадь информационного поля наружной рекламы" с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения, понимается площадь нанесенного изображения, а под физическим показателем базовой доходности "площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы" - площадь светоизлучающей поверхности.

Площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения - площадь экспонирующей поверхности.

Что касается распространения рекламы на транспортных средствах, то согласно ст. 346.27 НК РФ под этой деятельностью понимается деятельность организаций или индивидуальных предпринимателей по доведению до потребителей рекламной информации, предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие, путем размещения рекламы на крышах, боковых поверхностях кузовов указанных объектов, а также установки на них рекламных щитов, табличек, электронных табло и иных средств рекламы.

Площадь зала обслуживания

Под ней понимается площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Отметим, что НК РФ называет теперь и перечень документов, на основании которых определяется площадь зала обслуживания посетителей. В частности, к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы).

5.4.3. Коэффициенты

Согласно п. 4 ст. 346.29 НК РФ для расчета величины вмененного дохода базовая доходность корректируется (умножается) на соответствующие коэффициенты.

Ранее таких коэффициентов было три, однако с 1 января 2006 г. коэффициент, учитывающий стоимость земельных участков в районе осуществления деятельности, облагаемой ЕНВД, отменен. Следовательно, осталось лишь два поправочных коэффициента - K1 и K2.

Понятия этих коэффициентов даны в ст. 346.27 НК РФ:

K1 - устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному

опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации (составляет 1,132 в 2006 г. (Приказ Минэкономразвития России от 27.10.2005 N 277)).

K2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.

В целях учета фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности значение корректирующего коэффициента K2 определяется как отношение количества календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода к количеству календарных дней в календарном месяце налогового периода.

Иными словами, эта формулировка означает следующее: при определении налоговой базы организация или предприниматель должны разделить значение коэффициента K2 на количество календарных дней в месяце и умножить на количество фактических дней ведения предпринимательской деятельности в нем.

Согласно п. 7 ст. 346.29 НК РФ значения корректирующего коэффициента K2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

5.4.4. Расчет единого налога

Рассчитанная за налоговый период величина ЕНВД может быть уменьшена на суммы, предусмотренные п. 2 ст. 346.32 НК РФ. А именно:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплаченные за этот же период времени. Это касается пенсионных взносов только по тем работникам, которые заняты в сферах деятельности, облагаемых ЕНВД. Если речь идет об индивидуальных предпринимателях, то они уменьшают ЕНВД еще и на сумму обязательного фиксированного платежа в Пенсионный Фонд РФ (ПФР), уплаченного за себя;

- выплаченные за счет средств работодателя пособия по временной нетрудоспособности.

В 2005 г. "вмененный" налог не мог уменьшаться на пенсионные взносы более чем на 50 процентов, для больничных же никаких оговорок в НК РФ не было. Поэтому "вмененщики" уменьшали единый налог на всю сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных за счет фирмы. С 2006 г. этот порядок изменился: ЕНВД вообще нельзя уменьшить более чем на 50 процентов с учетом выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. Иными словами в соответствии с поправками сумма пенсионных взносов и больничных, которые фирма может взять в расчет при исчислении ЕНВД, не должна превышать половины налога.

В отношении пособий по временной нетрудоспособности следует обратить внимание на следующее. Такие пособия выплачиваются за счет двух источников:

- средств Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ) в размере, не превышающем 1 МРОТ в месяц;

- средств работодателей в размере, превышающем 1 МРОТ в месяц.

Как мы уже говорили, данный порядок предусмотрен ст. 2 Закона N 190-ФЗ. Причем ст. 3 Закона N 190-ФЗ предоставляет работодателям право добровольно уплачивать в ФСС РФ страховые взносы в размере 3% от суммы вознаграждений сотрудникам. В этом случае выплата пособий по временной нетрудоспособности будет осуществляться полностью за счет средств ФСС РФ. Аналогичный порядок действует и в отношении индивидуальных предпринимателей. Они могут уплачивать добровольные страховые взносы на случай собственной временной нетрудоспособности в размере 3,5% от суммы своих доходов.

Пример. Фирма оказывает услуги общественного питания в кафе с площадью зала обслуживания посетителей 50 кв. м. В организации работают три официанта, повар, мойщик посуды, уборщица и администратор. За I квартал 2007 г. сумма фонда оплаты труда наемным работникам составила 120 000 руб.

Допустим, что с них начислены и уплачены взносы на обязательное пенсионное страхование работников в сумме 10 800 руб. Одному сотруднику был оплачен листок нетрудоспособности за месяц болезни на сумму 3000 руб.

Рассчитаем сумму вмененного дохода за I квартал.

Корректирующий коэффициент K1 равен единице; K2 равен 1,132.

Базовая доходность в месяц на один квадратный метр зала обслуживания по данному виду деятельности составляет 1000 руб. Таким образом, налоговая база за три месяца равна:

$(1000 \text{ руб.} \times (50 \text{ кв. м} + 50 \text{ кв. м} + 50 \text{ кв. м}) \times 1 \times 1,132) = 169\,800 \text{ руб.}$

Сумма ЕНВД, исчисленная за II квартал, составит:

$169\,800 \text{ руб.} \times 15\% = 25\,470 \text{ руб.}$

Эту сумму можно уменьшить на уплаченные во II квартале пенсионные взносы и больничные, но не более чем на половину первоначально исчисленной суммы налога:

$25\,470 \text{ руб.} \times 50\% = 12\,735 \text{ руб.}$

Фактически уплаченная организацией сумма страховых пенсионных взносов и больничных за II квартал составила 13 800 руб., то есть превысила рассчитанную выше нормативную величину. Таким образом, не зачтенными в этом квартале останутся 1065 руб. (13 800 руб. - 12 735 руб.).

При этом следует иметь в виду, что эту не зачтенную сумму уже нельзя будет зачесть в дальнейшем при расчете налога за III или IV квартал 2006 г. Ведь НК РФ предоставляет вычет только на суммы взносов, уплаченных именно в том квартале, за который производится расчет ЕНВД.

Таким образом, итоговая сумма ЕНВД, подлежащая уплате за II квартал 2006 г., составит:
 $25\,470 \text{ руб.} - 12\,735 \text{ руб.} = 12\,735 \text{ руб.}$

Обратите внимание: "вмененщики" уменьшают единый налог на сумму именно уплаченных пенсионных взносов. Это предусмотрено ст. 346.32 НК РФ: налог уменьшается только на сумму отчислений в ПФР, уплаченных за тот же период, за который рассчитывается налог. Поэтому если взносы только начислены, но не уплачены, их нельзя брать в зачет.

Может возникнуть и обратная ситуация: сумма перечислений окажется больше, чем начисленные пенсионные платежи. Однако это не поможет налогоплательщику дополнительно уменьшить ЕНВД. Сколько бы взносов в ПФР он ни перечислил, единый налог можно уменьшить лишь на сумму, уплаченную в пределах начислений на зарплату работникам.

При этом возникает вопрос, что считать отчислениями в ПФР, перечисленными за тот же период, за который уплачивается налог?

По мнению налоговиков, это пенсионные взносы, перечисленные до 15 числа месяца, следующего за отчетным. То есть до законодательно установленного срока уплаты пенсионных взносов, начисленных с оплаты труда наемных работников. Если же "вмененщик" подал декларацию по ЕНВД раньше, чем заплатил в ПФР, то он отразит в ней только те платежи, которые успел перечислить. После уплаты взносов плательщик ЕНВД может подать уточненную декларацию, где уменьшит сумму налога на величину уплаченных взносов.

Как мы уже отмечали выше, налоговым периодом по ЕНВД является квартал (ст. 346.30 НК РФ). То есть платить налог нужно ежеквартально. В соответствии с п. 1 ст. 346.32 НК РФ заплатить ЕНВД по итогам налогового периода надо не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Какое-либо уменьшение суммы налога при его уплате авансом сразу за несколько налоговых периодов в гл. 26.3 НК РФ не предусмотрено.

5.5. Налоговый и бухгалтерский учет

5.5.1. Расчетные и кассовые операции

Согласно п. 5 ст. 346.26 НК РФ плательщики единого налога на вмененный доход должны соблюдать общие правила ведения расчетных и кассовых операций. Учитывают кассовые операции в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным Решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22 сентября 1993 г. N 40.

При осуществлении расчетов наличными деньгами организации должны иметь контрольно-кассовую технику (ККТ) и вести кассовую книгу по установленной форме. Также у фирм существует обязанность сдавать в банк всю денежную наличность сверх лимитов, которые устанавливают кредитные учреждения, в порядке и сроки, согласованные с обслуживающими банками.

Хранение наличных денег сверх лимитов в кассе возможно только для оплаты труда (выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий) не свыше трех рабочих дней.

Для оформления кассовых операций используются типовые межведомственные формы первичной учетной документации для предприятий и организаций, которые утверждаются Госкомстатом России по согласованию с Центральным банком РФ и Минфином России.

ККТ (контрольно-кассовые машины, оснащенные фискальной памятью, электронно-вычислительные машины, в том числе персональные, программно-технические комплексы) обязательно должны применяться организациями и индивидуальными предпринимателями при наличных денежных расчетах, а также расчетах с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Обратите внимание: старый Закон РФ от 18 июня 1993 г. N 5215-1 "О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением" требовал, чтобы кассовые аппараты использовали только при расчетах с населением. Новый Федеральный закон от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" (далее - Закон N 54-ФЗ) признает обязательным применение ККТ при наличных расчетах или расчетах с использованием платежных карт между всеми субъектами. В том числе и между организациями, между организациями и индивидуальными предпринимателями, а также между предпринимателями.

Оказывая услуги населению, можно рассчитываться и без применения ККТ. Но только при условии выдачи бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам.

Для определенных видов деятельности в силу их специфики или особенностей местонахождения разрешено не применять контрольно-кассовую технику. К таким видам деятельности относится продажа газет и журналов, лотерейных билетов, торговля на рынках и др. Весь перечень приведен в п. 3 ст. 2 Закона N 54-ФЗ.

5.5.2. Раздельный учет

Фирмы, совмещающие "вмененную" и "общережимную" деятельность, ведут раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие наряду с деятельностью, переведенной на уплату единого налога, иную деятельность, ведут раздельный учет доходов и расходов, имущества и обязательств. Напомним, что в настоящее время ПБОЮЛ, применяющие общий режим налогообложения, учитывают доходы и расходы на основании Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного Приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430.

Организации, переведенные на уплату ЕНВД, сдают в налоговые инспекции сводный баланс, включающий в себя отражение всех хозяйственных операций, произведенных за соответствующий отчетный период. А Отчет о прибылях и убытках (форма N 2) целесообразно представлять отдельно по видам деятельности, облагаемым и не облагаемым ЕНВД.

Индивидуальные предприниматели представляют в налоговые органы декларацию о доходах, полученных за налоговый период, без учета показателей по деятельности, переведенной на уплату единого налога.

Как организовать раздельный учет

Методы ведения раздельного учета доходов, расходов и имущества в настоящее время нормативно не установлены. Поэтому организации и индивидуальные предприниматели определяют их самостоятельно. Целесообразно порядок ведения раздельного учета закрепить в учетной политике организации, а индивидуальному предпринимателю оформить внутренний документ в произвольной форме.

Вообще система раздельного учета подразумевает, что бухгалтер:

- 1) в каждом составленном им первичном документе описывает хозяйственную операцию таким образом, чтобы ее можно было бы отнести к определенному виду деятельности;
- 2) к каждому счету, где это необходимо, открывает субсчета, где учитывает операции по видам деятельности.

Вместе с тем у любого предприятия, занимающегося разным бизнесом, есть расходы, которые нельзя однозначно отнести к одному виду деятельности. Возьмем, например, бухгалтера. Он ведет учет всех операций - как облагаемых налогом на вмененный доход, так и не облагаемых. Поэтому его зарплату нельзя включить в расходы конкретного вида деятельности. Такие "общие" расходы нужно учитывать обособленно от других.

Раздельный учет косвенных расходов

Все расходы организации можно разделить на прямые и косвенные. Прямые - это те суммы, которые предприятие тратит на само производство. В частности, это:

- стоимость израсходованных сырья и материалов;
- заработная плата рабочих;

- амортизация основных средств, используемых при производстве продукции.

В бухгалтерском учете прямые расходы учитываются на счетах 20 "Основное производство" и 23 "Вспомогательное производство". Поскольку они связаны с определенным видом деятельности, то проблем с их учетом у бухгалтера, как правило, не возникает.

А вот с косвенными расходами сложнее. Ведь они необходимы для того, чтобы обслуживать и организовывать весь производственный процесс. И с конкретным видом деятельности такие расходы связать нельзя. Например, косвенными расходами являются: амортизация помещений, расходы на связь, зарплата администрации и бухгалтеров и т.п. В бухгалтерском учете косвенные расходы отражаются на счетах 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы". И прежде чем списать такие затраты, бухгалтеру нужно распределить их между конкретными видами деятельности.

Как это делать в бухгалтерском учете, нормативными документами не установлено. Поэтому каждая организация должна такой порядок распределения разработать самостоятельно.

Что касается налогового учета, то здесь порядок распределения косвенных расходов прописан в гл. 25 НК РФ. Там сказано, что при расчете налога на прибыль подобные затраты нужно распределять пропорционально доле дохода, полученного от каждого вида деятельности, в общей сумме выручки (п. 1 ст. 272 НК РФ). С нашей точки зрения, организациям - плательщикам единого налога именно этой нормой и нужно пользоваться. Ведь по деятельности, которая "вменным" налогом не облагается, они должны платить налог на прибыль. А значит, обязаны выполнять требования, установленные гл. 25 НК РФ.

Более того, по таким же правилам можно распределять расходы и в бухучете.

Кстати, это позволит сблизить его с учетом налоговым. Но в любом случае не забудьте: порядок распределения косвенных расходов между видами деятельности прописать в учетной политике: как для бухгалтерского, так и для налогового учета.

Раздельный учет имущества

Правильно разделить имущество на то, которое используется в деятельности, переведенной на ЕНВД, и то, что относится к деятельности, облагаемой "обычными" налогами, в первую очередь необходимо для того, чтобы рассчитать налог на имущество.

Ведь в первом случае данный налог платить не надо, а вот с имущества, используемого в деятельности, не переведенной на спецрежим, это придется делать.

При этом, если налогоплательщик может четко определить, к какому именно виду деятельности относится то или иное имущество, то особых проблем с исчислением налогов у бухгалтера не возникает. Однако зачастую одно и то же имущество используется в деятельности, облагаемой и не облагаемой единым налогом на вмененный доход. Как разделить имущество в этом случае и посчитать налог на имущество?

Разъяснения по этому поводу дал Минфин России в Письме от 16 августа 2004 г. N 03-06-05-04/05. Финансовое ведомство пояснило, как исчислять налог на имущество в отношении таких объектов. В этой ситуации стоимость активов, подлежащую обложению налогом на имущество, следует определять исходя из отношения выручки от обычных видов деятельности к общей выручке от реализации продукции (работ, услуг) организации.

Выручкой от реализации является показатель, формируемый в соответствии с требованиями бухгалтерского учета и отражаемый в отчете о прибылях и убытках (форма N 2).

Тем самым внесена ясность в п. 7 ст. 346.26 НК РФ. Положения этого пункта обязывают налогоплательщиков вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении деятельности, облагаемой ЕНВД, и деятельности, по которой налоги уплачиваются в ином порядке. Однако каким образом организовать этот учет, в НК РФ не сказано. А это означает, что организация вправе самостоятельно разработать порядок раздельного учета и закрепить его в учетной политике (см., например, Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 26 ноября 2001 г. по делу N А29-1792/01А и др.).

Пример. Фирма владеет магазином, который реализует покупные товары. Кроме того, со склада организация отпускает продукцию собственного производства. Площадь торгового зала магазина 100 кв. метров. Поэтому данный вид деятельности переведен на ЕНВД. Реализация собственной продукции облагается в обычном порядке. За 6 месяцев 2006 г. выручка от реализации покупных товаров составила 130 000 руб., собственной продукции (без учета НДС) - 170 000 руб. Общая выручка, таким образом, равна 300 000 руб.

Среднегодовая стоимость имущества магазина по состоянию на 1 июля 2006 г. составляет 100 000 руб. Среднегодовая стоимость основных средств, непосредственно используемых в производстве и реализации готовой продукции, равна 500 000 руб. А среднегодовая стоимость имущества, используемого и в той и в другой деятельности, составляет 700 000 руб.

Общая среднегодовая стоимость основных средств компании, таким образом, равна:

1 300 000 руб. (100 000 + 500 000 + 700 000).

Ставка налога на имущество - 2,2%.

Итак, стоимость "общехозяйственного" имущества, приходящаяся на торговлю покупными товарами, составляет:

303 333 руб. (700 000 x 130 000 : 300 000).

Стоимость этого имущества, относящаяся к реализации продукции собственного производства, составляет:

396 667 руб. (700 000 x 170 000 : 300 000).

Таким образом, для исчисления авансового платежа по налогу на имущество будет приниматься стоимость имущества в размере:

896 667 руб. (500 000 + 396 667).

Сумма авансового платежа по налогу на имущество за 6 месяцев 2006 г. составит:

4932 руб. (896 667 руб. x 2,2% : 4).

Указанная сумма отражается в налоговой декларации по итогам отчетного периода, а ее начисление и уплата в бюджет показываются следующими записями:

Дебет 91 субсчет "Прочие расходы"

Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на имущество"

- 4932 руб. - начислена сумма авансового платежа по налогу на имущество;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на имущество"

Кредит 51

- 4932 руб. - перечислена в бюджет сумма авансового платежа по налогу на имущество.

Аналогичным образом следует вести отдельный учет и для целей исчисления других налогов, таких, как налог на прибыль, а также налог на добавленную стоимость.

Раздельный учет заработной платы

Вести раздельный учет заработной платы нужно потому, что выплаты работникам, занятым во "вмененной" деятельности, ЕСН не облагаются. А вот с заработка тех, кто задействован в "общережимных" видах бизнеса, начислять этот налог нужно. Поэтому зарплату сотрудников, работающих в разных видах деятельности, следует учитывать на отдельных субсчетах.

Кто на каких работах задействован, естественно, каждое предприятие решает самостоятельно. Это решение лучше всего оформить приказом руководителя. Также в этом приказе следует указать, работа каких сотрудников не связана напрямую с определенным видом деятельности. Как правило, это начальство, бухгалтеры, кладовщики и т.д. Заработную плату таких работников нужно учитывать обособленно.

И распределять ее между видами деятельности нужно пропорционально выручке. Такой порядок, как мы уже говорили, установлен п. 1 ст. 272 НК РФ. И на ту часть дохода работников, которая будет включена в расходы деятельности, не переведенной на "вмененный" налог, бухгалтер должен начислить ЕСН.

Сложности могут возникнуть и при расчете взносов на обязательное пенсионное страхование. Дело в том, что их нужно начислять на доходы всех работников. Какие-либо льготы для сотрудников, которые заняты в деятельности, переведенной на "вмененный" доход, законодательством не предусмотрены. А значит, у такого предприятия база, облагаемая ЕСН и пенсионными взносами, будет различной.

Как известно, суммы пенсионных взносов уменьшают единый социальный налог, подлежащий уплате в федеральный бюджет. Это установлено п. 2 ст. 243 НК РФ. Однако, как мы уже указали, на заработок сотрудников, занятых во "вмененной" деятельности, ЕСН не начисляется. Поэтому пенсионные взносы по таким сотрудникам будут уменьшать не ЕСН, а налог на вмененный доход. Это определено в п. 2 ст. 346.32 НК РФ.

А как быть с сотрудниками, которые заняты сразу во всех видах деятельности? Как учитывать пенсионные взносы, уплаченные за них? Сразу скажем, что в Налоговом кодексе РФ нет ответа на этот вопрос.

Поэтому логично будет распределять взносы между видами деятельности пропорционально выручке от каждого бизнеса. Только не забудьте такой порядок закрепить в приказе об учетной политике в целях налогообложения.

Пример. Организация владеет магазином, через который реализует продовольственные товары в розницу. Эта деятельность переведена на ЕНВД. Кроме того, занимается оптовой торговлей и с полученных доходов платит обычные налоги. Оба эти вида деятельности являются основными видами деятельности организации. Поэтому расходы по ним отражаются на отдельных субсчетах счета 20.

Иванов И.В. работает в данной организации главным бухгалтером. Его работу нельзя отнести к какому-то одному виду деятельности, ведь он ведет учет всех операций. За май 2006 г. ему было начислено 20 000 руб.

Общий доход организации за этот месяц составил 800 000 руб. (без учета НДС по оптовой торговле). При этом выручка от оптовых продаж составила 300 000 руб., а от розничной торговли - 500 000 руб.

Таким образом, доля дохода от реализации товаров оптом в общей выручке составляет:
 $37,5\% ((300\ 000\ \text{руб.} : 800\ 000\ \text{руб.}) \times 100\%)$.

Зарплату Иванова И.В. нужно распределить между видами деятельности так. В себестоимость оптовых продаж включаются 7500 руб. (20 000 руб. \times 37,5%). Именно эта сумма и облагается ЕСН - по ставке 26%. Остальная часть заработка бухгалтера - 12 500 руб. (20 000 - 7500) - включается в стоимость услуг магазина и ЕСН не облагается.

В бухгалтерском учете организации были сделаны такие записи:

Дебет 26 субсчет "Заработная плата, не относящаяся к определенному виду деятельности"
Кредит 70

- 20 000 руб. - начислена зарплата Иванову И.В.;

Дебет 20 субсчет "Розничная торговля" Кредит 26 субсчет "Заработная плата, не относящаяся к определенному виду деятельности"

- 12 500 руб. - включена часть зарплаты Иванова И.В. в расходы розничной торговли;

Дебет 20 субсчет "Оптовая торговля" Кредит 26 субсчет "Заработная плата, не относящаяся к определенному виду деятельности"

- 7500 руб. - включена часть зарплаты Иванова И.В. в расходы оптовой торговли;

Дебет 20 субсчет "Оптовая торговля" Кредит 68 субсчет "Расчеты с федеральным бюджетом в части ЕСН"

- 1500 руб. (7500 руб. \times 20%) - начислен авансовый платеж по ЕСН, уплачиваемый в федеральный бюджет;

Дебет 20 субсчет "Оптовая торговля" Кредит 69 субсчет "Расчеты по социальному страхованию"

- 217,5 руб. (7500 руб. \times 2,9%) - начислен авансовый платеж по ЕСН, уплачиваемый в Фонд социального страхования;

Дебет 20 субсчет "Оптовая торговля" Кредит 69 субсчет "Расчеты с Федеральным фондом обязательного медицинского страхования"

- 82,5 руб. (7500 руб. \times 11%) - начислен авансовый платеж по ЕСН, уплачиваемый в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;

Дебет 20 субсчет "Оптовая торговля" Кредит 69 субсчет "Расчеты с территориальным фондом обязательного медицинского страхования"

- 150 руб. (7500 руб. \times 2%) - начислен авансовый платеж по ЕСН, уплачиваемый в территориальный фонд обязательного медицинского страхования.

При этом Иванов родился в 1970 г. Взносы на обязательное пенсионное страхование с его зарплаты составили:

2800 руб. (20 000 руб. \times 14%).

Из них на страховую часть пенсии приходится: 2000 руб. (20 000 руб. \times 10%), а на накопительную - 800 руб. (20 000 руб. \times 4%).

Распределим эти взносы между видами деятельности. Так, на оптовую торговлю нужно отнести 750 руб. (2000 руб. \times 37,5%) страховой и 300 руб. (800 руб. \times 37,5%) накопительной части. Эти суммы соответственно уменьшают единый социальный налог, подлежащий уплате в Федеральный бюджет.

А сумма взносов на пенсионное страхование, включаемая в расходы розничной торговли, равна 1750 руб. (2800 - 750 - 300). Из них 1250 руб. (2000 - 750) - страховая часть взносов и 500 руб. (800 - 300) - накопительная.

В бухгалтерском учете организации взносы на обязательное пенсионное страхование отражаются так:

Дебет 69 субсчет "Расчеты с федеральным бюджетом в части ЕСН" Кредит 69 субсчет "Расчеты с ПФР по финансированию страховой части трудовой пенсии"

- 750 руб. - начислены взносы по страховой части трудовой пенсии Иванова, уменьшающие ЕСН;

Дебет 69 субсчет "Расчеты с федеральным бюджетом в части ЕСН" Кредит 69 субсчет "Расчеты с ПФР по финансированию накопительной части трудовой пенсии"

- 300 руб. - начислены взносы по накопительной части трудовой пенсии Иванова, уменьшающие ЕСН;

Дебет 20 субсчет "Розничная торговля" Кредит 69 субсчет "Расчеты с ПФР по финансированию страховой части трудовой пенсии"

- 1250 руб. - начислены взносы по страховой части трудовой пенсии Иванова, не уменьшающие ЕСН;

Дебет 20 субсчет "Розничная торговля" Кредит 69 субсчет "Расчеты с ПФР по финансированию накопительной части трудовой пенсии"

- 500 руб. - начислены взносы по накопительной части трудовой пенсии Иванова, не уменьшающие ЕСН;

Дебет 69 субсчет "Расчеты с ПФР по финансированию страховой части трудовой пенсии" Кредит 51

- 2000 руб. - уплачены взносы по страховой части трудовой пенсии Иванова;

Дебет 69 субсчет "Расчеты с ПФР по финансированию накопительной части трудовой пенсии" Кредит 51

- 800 руб. - уплачены взносы по накопительной части трудовой пенсии Иванова.

Налог на вмененный доход за II квартал 2006 г. составил 15 000 руб.

В бухгалтерском учете организации он отражен следующим образом:

Дебет 99 субсчет "Единый налог на вмененный доход"

Кредит 68 субсчет "Расчеты по единому налогу на вмененный доход"

- 15 000 руб. - начислен налог на вмененный доход за II квартал 2006 г.

50% от суммы налога - это 7500 руб. (15 000 руб. x 50%).

Предположим, что за апрель и июнь 2006 г. все показатели фирмы такие же, как в мае. Итак, сумма пенсионных взносов, приходящаяся на розничную торговлю, за II квартал 2006 г. такова:

1750 руб. x 3 мес. = 5250 руб.

Вся эта сумма была уплачена до 15 июля 2006 г.

5250 руб. < 7500 руб.

Значит, единый налог на вмененный доход организации, исчисленный за II квартал 2006 г., можно уменьшить на всю сумму взносов с зарплаты Иванова, приходящихся на розничную торговлю. В бухгалтерском учете эта операция никак не отражается.

Раздельный учет НДС

Фирмы, освобожденные от НДС, учитывают суммы "входного" налога в стоимости купленных товаров (работ, услуг), основных средств и нематериальных активов (п. 2 ст. 170 НК РФ). Если приобретенное имущество (работы, услуги) используются в операциях как облагаемых НДС, так и не облагаемых налогом, то суммы НДС принимаются к вычету либо учитываются в стоимости товаров (работ, услуг) в определенной пропорции (п. 4 ст. 170 НК РФ). Кодекс требует составлять эту пропорцию исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

Рассмотрим порядок ведения раздельного учета по НДС, если организация или индивидуальный предприниматель осуществляют вид деятельности, переведенный на уплату единого налога, и иной вид деятельности.

Пример. Организация осуществляет розничную торговлю, переведенную на уплату единого налога, и оптовую торговлю, являясь при этом плательщиком НДС.

Фирма приобретает грузовой автомобиль, который используется для доставки товаров, реализуемых и оптом и в розницу.

Стоимость грузового автомобиля - 354 000 руб., в том числе НДС - 54 000 руб.

Налоговым периодом по НДС является месяц.

Общая стоимость отгруженных товаров за налоговый период составляет 1 000 000 руб. (без НДС), в том числе отгружено товаров в розницу на сумму 200 000 руб., оптом - на сумму 800 000 руб. (Оплата и переход права собственности на товары не имеет значения.)

Итак, стоимость отгруженных товаров в розницу - 20%, оптом - 80%.

Следовательно, налоговый вычет по НДС при покупке грузового автомобиля составляет 43 200 руб. (54 000 руб. x 80%). Оставшийся НДС в размере 10 800 руб. (54 000 - 43 200) включается в стоимость грузового автомобиля.

Обратите внимание на абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ. Здесь сказано, что налогоплательщик имеет право не применять положения п. 4 ст. 170 НК РФ к тем налоговым периодам, в которых доля расходов на производство товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, не превышает 5 процентов общей величины расходов. В этом случае фирма вправе предъявить весь НДС, уплаченный поставщикам товаров (работ, услуг), к вычету. Однако п. 4 ст. 346.26 НК РФ гласит, что "вмененщики" не признаются плательщиками НДС. А операции, которые не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), приведены в ст. 149 НК РФ, и "вмененная" деятельность здесь не перечислена.

Итак, с одной стороны, правила абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ распространяются только на плательщиков НДС. В то время как согласно п. 4 ст. 346.26 НК РФ "вмененщики" таковыми не являются. Следовательно, можно предположить, что они не могут воспользоваться данной нормой.

С другой стороны, в том же п. 4 ст. 170 НК РФ есть абзац следующего содержания: "в аналогичном порядке ведется отдельный учет сумм налога налогоплательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности". Исходя из этого, можно сделать вывод, что, несмотря на нормы п. 4 ст. 346.26 НК РФ, законодатель приравнял операции, облагаемые ЕНВД, к операциям, освобожденным от налогообложения. Данный подход подтверждается и арбитражной практикой (Постановление ФАС Поволжского округа от 23 сентября 2004 г. N А55-15174/03-22, а также Постановление ФАС Северо-Западного округа от 25 ноября 2004 г. N А66-563-04).

Таким образом, если организация осуществляет операции, облагаемые НДС, и операции, которые переведены на ЕНВД, то она может воспользоваться нормой абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ.

Если же помимо операций, облагаемых НДС и переведенных на ЕНВД, фирма осуществляет операции, освобождаемые от налогообложения в соответствии со ст. 149 НК РФ, то для расчета 5-процентного порога следует суммировать совокупные затраты по производству товаров (работ, услуг), операции по реализации которых переведены на ЕНВД, и освобожденных от обложения НДС. Этот вывод следует из уже упоминавшейся нами арбитражной практики. Как было отмечено, суды в подобных случаях приравнивают операции, осуществленные в рамках деятельности, переведенной на ЕНВД, к операциям, не облагаемым НДС.

Однако следует отметить, поскольку положения п. 4 ст. 170 НК РФ, в том числе абз. 9, нечетки, то на практике вполне возможен вариант расчета совокупных расходов отдельно по операциям, не облагаемым НДС и переведенным на ЕНВД. То есть 5-процентный порог совокупных расходов рассчитывается отдельно для операций, переведенных на ЕНВД, и отдельные 5 процентов исчисляются по операциям, освобожденным от обложения НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ. Причем данная позиция основывается на тех же статьях НК РФ, что и предыдущая (п. 4 ст. 346.26 НК РФ и абз. 6 и 9 п. 4 ст. 170 НК РФ). Но в случае возникновения споров с налоговиками перспективы положительного для фирмы исхода судебного разбирательства невысоки. Ведь, как уже неоднократно упоминалось, арбитражные суды пошли по пути приравнивания для целей ст. 170 НК РФ операций, по которым платится ЕНВД, к операциям, которые освобождены от НДС.

5.6. Переход с ЕНВД на обычную систему налогообложения

Как известно, сама организация не может выбирать, платить ей обычные налоги или единый налог на вмененный доход. Это решают законодатели конкретного субъекта Российской Федерации. Они издадут региональный закон, в котором перечислены виды деятельности, переведенные на "вмененку". И если на территории данного региона фирма занимается одним из таких видов деятельности, ей придется платить единый налог.

Например, магазины должны уплачивать единый налог, если площадь их торговых залов не превышает 150 квадратных метров, а кафе, столовые и рестораны - если площадь залов, где размещаются посетители, не больше 150 квадратных метров. Организации, занимающиеся автотранспортными перевозками, могут быть переведены на единый налог, если используют не более 20 транспортных средств. Как только эти фирмы превысят указанные лимиты, им вновь придется платить НДС, налог на прибыль, налог на имущество и ЕСН. Причем перейти на общий налоговый режим нужно с того месяца, в котором был превышен норматив.

Вообще, как мы уже говорили, субъекты Российской Федерации не совсем вольны в выборе тех видов деятельности, занимаясь которыми, предприятия должны уплачивать ЕНВД. Региональные власти вправе указать лишь те виды деятельности, что перечислены в п. 2 ст. 346.26 НК РФ. Этот перечень можно сократить, но пополнить его новыми видами деятельности нельзя. Причем, переведя сначала какой-либо вид деятельности на ЕНВД, региональные власти вправе в скором будущем свое решение изменить. А поскольку налоговый период по единому налогу равен кварталу, может получиться так, что организация, уплачивавшая в I квартале единый налог, уже со II квартала вновь вернется к обычной системе налогообложения.

5.7. НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ

Как упоминалось ранее, плательщики ЕНВД признаются плательщиками НДС при ввозе товаров на таможенную территорию России. При этом следует руководствоваться соответствующими положениями гл. 21 НК РФ, а также российским таможенным законодательством, и в первую очередь - Таможенным кодексом РФ (далее - ТК РФ).

Кроме того, уплату НДС на таможене регулирует Инструкция о порядке применения таможенными органами Российской Федерации налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, утвержденная Приказом ГТК РФ от 7 февраля 2001 г. N 131 (далее - Инструкция ГТК РФ).

5.7.1. Когда при ввозе товаров платят НДС?

Под ввозом на таможенную территорию России подразумевается совершение действий по фактическому пересечению таможенной границы Российской Федерации товарами или транспортными средствами любым способом (п. 5 ст. 18 ТК РФ).

Организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на ЕНВД, являются плательщиками НДС при ввозе товаров, если они с точки зрения ТК РФ признаются декларантами, то есть лицами, перемещающими товары через таможенную границу, или таможенными брокерами (посредниками), декларирующими, представляющими и предъявляющими товары от собственного имени (ст. 118 ТК РФ).

В то же время следует иметь в виду, что не все операции по ввозу товаров на таможенную территорию России подлежат обложению НДС. В ст. 150 НК РФ установлен перечень операций, освобождаемых от налогообложения. Его могут принимать во внимание и те, кто переведен на уплату единого налога на вмененный доход.

Например, не подлежат обложению "таможенным" НДС товары, ввозимые с определенной целью (благотворительность, жизненно важные товары и т.д.). При этом освобождение тех или иных товаров поставлено в зависимость от их назначения. Если же фирма будет использовать "освобожденные" ценности на иные цели, то ей придется заплатить "таможенный" НДС в бюджет в полном объеме. Одновременно начисляются пени за весь период, считая с даты ввоза таких товаров на таможенную территорию Российской Федерации до момента фактической уплаты налога.

Поскольку для плательщиков ЕНВД в отношении ввоза товаров в Россию действуют общеустановленные правила налогового и таможенного законодательства, правила определения налоговой базы по "таможенному" НДС точно такие же, как и для остальных налогоплательщиков. Они зависят от наличия или отсутствия таможенного контроля и таможенного оформления в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также от избранного таможенного режима. Эти особенности установлены ст. ст. 151 и 152 НК РФ.

В частности, согласно пп. 3 п. 1 ст. 151 НК РФ "таможенный" НДС не уплачивается, если товары помещают под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, магазина беспошлинной торговли, переработки под таможенным контролем, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов. Кроме того, при определенных таможенных режимах суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров, могут быть возвращены налогоплательщику.

В то же время согласно пп. 1 п. 1 ст. 151 НК РФ при помещении товаров под самый распространенный таможенный режим - режим выпуска для свободного обращения, НДС уплачивается в полном объеме (в соответствии с установленными ставками 10 или 18 процентов).

5.7.2. Порядок учета НДС при ввозе товаров

Согласно ст. 160 НК РФ при ввозе товаров и транспортных средств на таможенную территорию России налоговая база по НДС определяется как сумма таможенной стоимости ввозимых товаров, таможенной пошлины и акцизов. При этом в ст. 117 ТК РФ говорится, что таможенная стоимость товаров и транспортных средств определяется в соответствии с Законом от 21 мая 1993 г. N 5003-1 "О таможенном тарифе". Обычно она представляет собой цену сделки, увеличенную на сумму расходов по транспортировке товара, его упаковке и некоторых других расходов.

Рассчитать "таможенный" НДС можно по следующей формуле:

$$\text{НДС} = (\text{ТС} + \text{ТП} + \text{А}) \times \text{Сндс} : 100\%,$$

где НДС - сумма НДС, подлежащая уплате таможенным органам при ввозе товаров (транспортных средств), руб. (или иностранной валюте);

ТС - таможенная стоимость товара (транспортных средств), руб.;

ТП - таможенная пошлина, руб.;

А - сумма акциза, руб.;

Сндс - ставка НДС, руб.

Если порядок исчисления налоговой базы по НДС при ввозе товаров на территорию России регулируется налоговым законодательством, то порядок и сроки уплаты налога - таможенным

законодательством (ст. ст. 117 - 125 ТК РФ). Согласно ст. 119 ТК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации налог подлежит уплате до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации.

При применении общей системы налогообложения уплаченные на таможне суммы НДС включаются в состав налоговых вычетов (на основании п. 1 ст. 171 НК РФ). Конечно, при условии, что такие товары приобретены для использования при совершении облагаемых НДС операций либо для дальнейшей перепродажи.

А если товары ввозят те, кто не является плательщиками НДС (например, фирмы, переведенные на уплату ЕНВД)? Тогда уплаченный на таможне налог учитывается в стоимости ввезенных товаров на основании пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ.

5.8. Исполнение обязанностей налогового агента

Вообще все организации и индивидуальных предпринимателей, уплачивающих налоги в установленном законом порядке, можно разделить на две группы: налогоплательщики и налоговые агенты. При этом одно и то же лицо может являться налогоплательщиком и налоговым агентом по одним и тем же налогам. Или налогоплательщиком по одним налогам, и налоговым агентом - по другим.

Ведь действующее налоговое законодательство предусматривает уплату ряда налогов не только самостоятельно налогоплательщиком, но и путем их удержания у источника выплаты.

5.8.1. Кто такие налоговые агенты?

Согласно п. 1 ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и уплате налогов в соответствующий бюджет. При этом налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном законодателем для уплаты налога непосредственным плательщиком. Об этом сказано в п. 4 ст. 24 НК РФ.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, в то время как их обязанности носят несколько иной характер.

Обязанности налогового агента могут быть возложены только на те организации или физические лица, которые являются источниками выплат средств налогоплательщику, то есть от которых налогоплательщик получает доход.

Обращаем внимание читателей на то, что, в частности, обязанностью налогоплательщиков является уплата законно установленных налогов, а обязанностью налогового агента - правильное и своевременное исчисление, удержание и перечисление в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующих налогов. Таким образом, обязанностью налогового агента является не уплата налога, а удержание и перечисление в бюджет соответствующего налога.

Другими словами, налоговый агент в предусмотренных законодательством случаях исполняет не свою обязанность по уплате налога (то есть не выступает в качестве налогоплательщика), а обязанность другого налогоплательщика.

Отсюда следует, что в случае, когда организация не является налогоплательщиком в отношении каких-либо налогов (в том числе и при применении ею упрощенной системы налогообложения), но признается налоговым агентом, ей придется платить в бюджет установленную сумму налога за другого налогоплательщика.

В отличие от упрощенной системы налогообложения в гл. 26.3 НК РФ напрямую не сказано, что плательщики ЕНВД должны исполнять обязанности налоговых агентов. Однако, несмотря на это, они обязаны это делать.

Рассмотрим случаи, при которых плательщикам единого налога на вмененный доход придется исполнять обязанности налоговых агентов, удерживая и перечисляя налоги в бюджет.

5.8.2. Удержание налогов агентами

Самые распространенные случаи, когда плательщики ЕНВД признаются налоговыми агентами, связаны с перечислением за других налогоплательщиков НДС, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций.

Налог на добавленную стоимость

Согласно ст. 161 НК РФ налоговыми агентами по НДС признаются:

1) фирмы и предприниматели, которые приобретают на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах;

2) арендаторы, арендующие имущество у органов государственной власти и органов местного самоуправления;

3) организации и индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять на территории России реализацию конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству;

4) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с иностранными лицами, при реализации на территории Российской Федерации товаров указанных иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;

5) лицо, в собственности которого находится судно, в случае если в течение десяти лет с момента регистрации судна в Российском международном реестре судов оно исключено из указанного реестра, кроме исключения вследствие признания судна погибшим, пропавшим без вести, конструктивно погибшим, утратившим качества судна в результате перестройки или любых других изменений, или если в течение 45 дней с момента перехода права собственности на судно от налогоплательщика к заказчику регистрация судна в Российском международном реестре судов не осуществлена, налоговая база определяется налоговым агентом как стоимость, по которой это судно было реализовано заказчику, с учетом налога.

Лица, которые в соответствии со ст. 161 НК РФ исполняют только обязанности налоговых агентов, представляют налоговую декларацию по НДС ежеквартально.

При этом налоговые агенты должны исчислять и уплачивать НДС независимо от того, исполняют они сами обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой этого налога, или нет. В соответствии с п. 4 ст. 173 НК РФ налоговые агенты обязаны исчислять и уплачивать НДС в бюджет в полном объеме за счет тех средств, которые подлежат перечислению налогоплательщику или другим лицам, указанным налогоплательщиком.

Ставка НДС, по которой агент должен удержать и перечислить налог в бюджет, рассчитывается так: 18%:118% или 10%:110%.

Статьей 163 НК РФ установлен налоговый период для плательщиков НДС и лиц, исполняющих обязанности налоговых агентов. Для налоговых агентов с ежемесячными (в течение квартала) суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) менее 2 000 000 руб. (без учета НДС) налоговый период - один квартал, для остальных налоговых агентов - один месяц.

Налоговые агенты должны уплачивать НДС по месту своего нахождения (п. 3 ст. 174 НК РФ). При этом место нахождения для организаций и индивидуальных предпринимателей согласно ст. 11 НК РФ определено как место государственной регистрации.

Обращаем внимание на то, что сумма НДС, уплаченная налоговым агентом, переведенными на ЕНВД, не подлежит вычету, поскольку право на такие вычеты имеют покупатели - налоговые агенты, исполняющие обязанности налогоплательщика в соответствии с гл. 21 НК РФ (п. 3 ст. 171 НК РФ). Как известно, система налогообложения в виде ЕНВД не предусматривает уплату НДС (кроме операций ввоза товаров) применяющими ее налогоплательщиками.

Пунктом 4 ст. 24 НК РФ определено, что налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном Кодексом для уплаты налога налогоплательщиками. Порядок и срок уплаты налога установлены ст. 174 НК РФ.

Налоговые агенты, перечисляя НДС, в поле 101 платежного поручения указывают код "02".

НДС при аренде государственного или муниципального имущества

Согласно п. 3 ст. 161 НК РФ на арендаторов возлагается обязанность исчислить, удержать из арендной платы соответствующую сумму налога и перечислить ее в бюджет.

Следует отметить, что обязанности налогового агента возникают только у тех лиц, которые арендуют имущество непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления. То есть договор аренды государственного или муниципального имущества должен быть заключен непосредственно с комитетом по управлению имуществом (департаментом недвижимости) либо являться тройственным договором.

Когда в качестве арендодателя выступает организация, у которой государственное или муниципальное имущество, сдаваемое в аренду, находится в хозяйственном ведении или в оперативном управлении, у арендатора обязанностей налогового агента не возникает. В этом случае организация-арендодатель должна рассчитываться с бюджетом по НДС в общеустановленном порядке.

Налоговая база при аренде государственной (муниципальной) собственности определяется как сумма арендной платы с учетом НДС.

Пример. Организация розничной торговли является плательщиком ЕНВД. Фирма арендует помещение под магазин, находящееся в муниципальной собственности, у комитета по управлению имуществом. Согласно договору аренды ежемесячная сумма арендной платы составляет 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.) и уплачивается не позднее 5-го числа месяца, следующего за расчетным.

В бухгалтерском учете организации делаются следующие записи:

Дебет 44 Кредит 76

- 30 000 руб. (35 400 - 5400) - признан расход в сумме арендной платы;

Дебет 19 Кредит 76

- 5400 руб. - отражен НДС с суммы арендной платы;

Дебет 76 Кредит 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС"

- 5400 руб. - отражена сумма НДС, удержанная налоговым агентом, подлежащая уплате в бюджет;

Дебет 76 Кредит 51

- 30 000 руб. - перечислена арендная плата за истекший месяц, за вычетом НДС;

Дебет 44 Кредит 19

- 5400 руб. - отнесена на увеличение расходов по арендной плате удержанная сумма НДС;

Дебет 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" Кредит 51

- 5400 руб. - уплачен НДС в бюджет.

Налоговый кодекс РФ и Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914, не обязывают налоговых агентов выписывать какие-либо счета фактуры и регистрировать их в книге покупок и в книге продаж.

Статья 169 НК РФ, посвященная счетам-фактурам, предусматривает их обязательное составление непосредственно налогоплательщиком. Более того, буквальное прочтение п. 1 ст. 172 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что вычет сумм НДС, удержанных налоговыми агентами, производится без счетов-фактур на основании любых иных документов, подтверждающих факт удержания и уплаты налога.

Вместе с тем вся система налогового учета по НДС построена на принципе формирования данных книги покупок и книги продаж на основании полученных и выставленных счетов-фактур. А уже информация из самих книг служат основанием для заполнения налоговых деклараций по НДС (определения сумм НДС к начислению и вычету). Поэтому инспекторы и после вступления в силу гл. 21 НК РФ придерживаются точки зрения о необходимости составления счетов-фактур и налоговыми агентами. Чтобы избежать споров с ними, налогоплательщикам, выступающим в роли налоговых агентов, целесообразно выписывать счета-фактуры и отражать удержанные и перечисленные в бюджет суммы НДС в книге продаж. При этом следует руководствоваться Письмами Госналогслужбы России от 23 мая 1997 г. N ПВ-6-03/393 "О счетах-фактурах", от 20 марта 1997 г. N ВЗ-2-03/260 "О применении счетов-фактур при аренде государственного и муниципального имущества" и Письмом МНС России от 10 июня 2002 г. N 03-1-09/1558/16-Х194 "О порядке исчисления НДС при аренде земельных участков".

Налогоплательщик, выступающий в роли налогового агента, составляет счет-фактуру на полную сумму арендной платы, с выделением суммы налога. При этом на счете-фактуре делается пометка "аренда государственного (муниципального) имущества".

Составленный счет-фактура хранится у налогового агента в журнале учета выставленных счетов-фактур (как основание для начисления НДС). Бухгалтер регистрирует его в книге продаж с пометкой "уплата налога налоговым агентом" в момент фактического перечисления денег арендодателю. А вот в книге покупок ничего регистрировать не надо. Ведь налоговым вычетом по НДС плательщики ЕНВД воспользоваться не могут.

Приобретение товаров (работ, услуг) у иностранных лиц

Налоговая база при таких операциях определяется налоговым агентом. При этом налоговыми агентами признаются покупатели этих товаров (работ, услуг).

Рассмотрим порядок удержания налога налоговым агентом на примере.

Пример. В I квартале 2006 г. иностранная компания оказала розничной фирме - плательщику ЕНВД юридические услуги. Иностранная компания не имеет представительства на территории России. Договорная стоимость оказанных услуг составила 23 600 руб. (с учетом налогов, подлежащих удержанию в соответствии с российским законодательством). В этом же квартале подписан акт приемки-сдачи оказанных услуг. Расчеты произведены в рублях в безналичной форме.

В бухгалтерском учете розничной организации делаются следующие проводки:

Дебет 44 Кредит 76

- 20 000 руб. (23 600 - 3600) - отражена стоимость юридических услуг;

Дебет 19 Кредит 76

- 3600 руб. (23 600 руб. x 18% : 118%) - отражен НДС со стоимости услуг;

Дебет 76 Кредит 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС"

- 3600 руб. - отражена сумма НДС, удержанная налоговым агентом, подлежащая уплате в бюджет;

Дебет 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" Кредит 51

- 3600 руб. - уплачен НДС в бюджет;

Дебет 76 Кредит 51

- 20 000 руб. - перечислена оплата иностранной компании;

Дебет 44 Кредит 19

- 3600 руб. - отнесена на увеличение расходов удержанная сумма НДС.

Порядок оформления счетов-фактур, книг покупок и продаж в данном случае аналогичен порядку, применяемому при аренде государственного и муниципального имущества.

Налог на доходы физических лиц

Как и прочие работодатели, плательщики ЕНВД обязаны исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Это правило касается как организаций, так и индивидуальных предпринимателей, производящих выплату доходов физическим лицам.

Порядок расчета и удержания НДФЛ налоговыми агентами (в том числе и применяющими систему ЕНВД) в настоящее время регламентируется гл. 23 НК РФ. Поскольку подавляющее большинство фирм и коммерсантов достаточно хорошо осведомлено о нем, вряд ли стоит подробно останавливаться на этом вопросе.

Исключение, когда при выплате доходов физическим лицам налог не исчисляется и не уплачивается в бюджет источником выплаты, составляют лишь некоторые случаи. Они указаны в ст. ст. 214.1, 227 и 228 НК РФ.

Налог на прибыль

Для того, чтобы определить, в каких случаях плательщики ЕНВД становятся налоговыми агентами по налогу на прибыль, каким образом в каждом конкретном случае исчислять налог, какие налоговые ставки применять, в какие сроки перечислять сумму налога в бюджет, необходимо обратиться к гл. 25 НК РФ.

Под определение "налоговый агент" применительно к налогу на прибыль подпадают российские юридические лица (п. 4 ст. 286 НК РФ). Кроме того, хотя это прямо не указано в гл. 25 НК РФ, налоговыми агентами следует признать и индивидуальных предпринимателей, совершающих операции, при которых налог подлежит удержанию у источника выплат. Это следует из общего правила, предусмотренного гл. 25 НК РФ, поскольку освобождение от обязанностей налоговых агентов для коммерсантов не установлено.

Итак, фирма (коммерсант) становится агентами по налогу на прибыль в следующих случаях:

- при выплате доходов иностранным организациям;

- при выплате дивидендов учредителям или процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Выплата доходов иностранным организациям

Перечень доходов иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, с которых налоговые агенты обязаны удержать налог, приведен в ст. 309 НК РФ. К ним относятся:

1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российских организаций (ставка налога для выплат в пользу иностранных организаций - 15 процентов);

2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации (ставка налога - 20 процентов);

3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, в том числе доходы, полученные по государственным и муниципальным ценным бумагам (ставка налога - 0 и 15 процентов в зависимости от вида бумаг, п. 4 ст. 284 НК РФ), а также доходы по иным долговым обязательствам российских организаций (ставка налога - 20 процентов);

4) доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности (ставка - 20 процентов);

5) доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких долей (ставка налога - 20 и 24 процента);

6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации (ставка налога - 24 процента);

7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации (ставка налога в части доходов от сдачи в аренду имущества и от лизинговых операций - 20 процентов, в части аренды судов, транспортных средств, контейнеров - 10 процентов);

8) доходы от международных перевозок (ставка налога - 10 процентов);

9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами договорных обязательств (ставка налога - 20 процентов);

10) иные аналогичные доходы (ставка налога - 20 процентов).

Удерживая налог, агент может вычесть из доходов иностранной организации расходы в порядке, предусмотренном ст. ст. 268 и 280 НК РФ. Иностранная организация обязана в этом случае представить агенту документальное подтверждение произведенных расходов. Если эти расходы не признаются расходом для целей налогообложения, то их вычесть нельзя.

Удерживать и перечислять налог в федеральный бюджет налоговый агент должен одновременно с выплатой дохода иностранной организации (кроме случаев, когда речь идет о выплате дивидендов). Налог платят либо в валюте дохода, либо в рублях по курсу Центрального Банка России на дату перечисления налога. Статьей 310 НК РФ предусмотрены случаи, когда налоговый агент не должен удерживать налог из перечисленных выше доходов иностранной организации:

1. Иностранная организация имеет постоянное представительство в Российской Федерации. При этом у налогового агента на руках находится нотариально заверенная копия свидетельства о постановке представительства иностранной фирмы на учет в налоговой инспекции.

2. Налог с полученных доходов иностранной организации исчисляется по ставке 0 процентов.

3. Доходы выплачиваются в рамках соглашений о разделе продукции. Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах такие выплаты освобождены от удержания налога при перечислении дохода иностранным организациям.

4. Выплаты не облагаются налогом на территории Российской Федерации в соответствии с международными договорами (соглашениями). Конечно, при условии, что иностранная организация представит налоговому агенту соответствующее подтверждение.

Международными договорами (соглашениями) может быть предусмотрено применение пониженных ставок к некоторым видам доходов иностранной организации. В этом случае агент удерживает налог по соответствующим пониженным ставкам. Такой порядок установлен п. 1 ст. 312 НК РФ.

Выплата дивидендов учредителям

Коммерческие организации выплачивают дивиденды учредителям, как правило, по окончании отчетного года. Компания, которая платит дивиденды учредителям, признается налоговым агентом (п. 2 ст. 275 НК РФ). Поэтому она обязана удерживать налог на прибыль.

Перечисляют удержанный налог в федеральный бюджет в течение 10 дней с момента выплаты дивидендов (п. 4 ст. 287 НК РФ).

Сумма налога на прибыль, удерживаемая налоговым агентом, зависит не только от суммы выплачиваемых дивидендов, но и от того, кто является получателем дохода - российская или иностранная организация. А также и от того, получает ли сама компания доходы от долевого участия в других организациях. Как мы уже говорили, дивиденды иностранным фирмам облагаются налогом по ставке 15%. А ставка налога на прибыль с дивидендов, выплаченных российским организациям, равна 9%.

В случае, когда организация, выплачивающая дивиденды российской организации, сама получает доходы от долевого участия в других фирмах, налоговая база рассчитывается в следующем порядке:

- общую сумму дивидендов, распределяемых между акционерами (участниками), уменьшают на сумму дивидендов, подлежащих выплате иностранным организациям или физическим лицам (если таковые есть);

- из оставшейся суммы вычитают сумму дивидендов, полученных самим налоговым агентом за текущий отчетный (налоговый) период.

Однако уменьшить налоговую базу можно только на те дивиденды, которые раньше не участвовали в расчете налога на прибыль (то есть полученные либо в текущем году, либо в прошлом, но еще не учтенные при определении налога). Если такая разница отрицательна, то ничего удерживать не надо. Однако и никакого возмещения (возврата) из бюджета при этом не производится. Если полученная разница положительна, к ней применяется ставка 9 процентов.

Суммы выплаченных дивидендов и налога по ним агенты отражают в разд. А на листе 03 декларации по налогу на прибыль. В частности, по строке 070 разд. А листа 03 показывают сумму дивидендов, с которой агент должен исчислить налог на прибыль ("по российским организациям - плательщикам налога на прибыль"). Причем показатель строки 070 разд. А листа 03 надо определять расчетным путем. О том, как это сделать, говорится в Инструкции по заполнению декларации по налогу на прибыль организаций (утв. Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н).

Пример. В мае 2006 г. участники ООО "Радуга" приняли решение направить на выплату дивидендов часть чистой прибыли, полученной в 2005 г., в размере 700 000 руб. (строка 010 разд. А листа 03). Прибыль распределяют пропорционально доле каждого учредителя в уставном капитале общества. В течение 2005 г. общество промежуточные дивиденды не выплачивало. Учредителями ООО "Радуга" являются российские фирмы: ООО "Дождь" (30% уставного капитала) и ЗАО "Снег" (70% уставного капитала). ООО "Дождь" применяет упрощенную систему налогообложения. Дивиденды перечислили 3 мая, а налог на прибыль по ним заплатили в бюджет 11 мая 2006 г. В апреле 2006 г. ООО "Радуга" само получило дивиденды по итогам 2005 г. в размере 100 000 руб. (строка 051 разд. А листа 03). Общество (налоговый агент) является плательщиком единого налога на вмененный доход.

Налоговая база (строка 060 разд. А листа 03) составила:

700 000 руб. - 100 000 руб. = 600 000 руб.

Суммы дивидендов, которые нужно заплатить каждому из учредителей (без учета удержанного налога), таковы:

- ООО "Дождь" - 210 000 руб. (700 000 руб. x 30%);

- ЗАО "Снег" - 490 000 руб. (700 000 руб. x 70%).

Напомним: ООО "Дождь" - "упрощенец", поэтому налог на прибыль этот учредитель не платит. Показатель строки 071 разд. А листа 03 бухгалтер ООО "Радуга" рассчитал так:

(210 000 руб. x 600 000 руб.) : 700 000 руб. = 180 000 руб.

Соответственно, показатель строки 070 разд. А листа 03 (налоговую базу по российским фирмам - плательщикам налога на прибыль) определяют следующим образом:

(490 000 руб. x 600 000 руб.) : 700 000 руб. = 420 000 руб.

Итак, налог на прибыль, который агент должен удержать и заплатить в бюджет (строка 090 разд. А листа 03) составил:

420 000 руб. x 9% = 37 800 руб.

Получается, что на расчетный счет ЗАО "Снег" необходимо перечислить: 490 000 руб. - 37 800 руб. = 452 200 руб.

А вот с дивидендов, которые положены ООО "Дождь", ничего удерживать не нужно. Поэтому ООО "Радуга" должно заплатить "упрощенцу" всю сумму дохода от долевого участия - 210 000 руб.

Если агент выплачивает дивиденды российской фирме, и сам не получает доходов от долевого участия в других организациях, то удержанный налог рассчитывают от суммы этих дивидендов (по ставке 9%).

В отличие от изложенного порядка, налоговая база по дивидендам, уплачиваемым иностранным организациям, не уменьшается на сумму полученных дивидендов и равна выплачиваемой сумме.

5.8.3. Ответственность налоговых агентов

Согласно налоговому законодательству налогоплательщики и налоговые агенты имеют разные обязанности. При сопоставлении их обязанностей можно выделить основное различие в их правовом статусе. Оно заключается в том, что в отличие от налогоплательщика налоговый агент обязан:

- правильно и своевременно определить размер налога;
- удержать его из средств, выплачиваемых налогоплательщикам;
- перечислить его в бюджет.

Заметьте: именно "перечислить", а не "уплатить" налог, то есть налоговые агенты не являются носителями обязанности уплаты налогов.

Чтобы увидеть разницу между этими двумя терминами, обратимся к понятию самого налога. Так, в ст. 8 НК РФ четко сказано, что под налогом понимается "обязательный, индивидуально

безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им... денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований".

Анализируя данное определение, можно сделать вывод, что вне зависимости от способа уплаты налога (непосредственно налогоплательщиком либо через налогового агента) такая уплата должна осуществляться только за счет средств (имущества) налогоплательщика. Следовательно, налогоплательщик, самостоятельно исполняющий свое налоговое обязательство, обязан изъять часть своего собственного имущества. А налоговый агент, исполняя налоговое обязательство за налогоплательщика, обязан изъять часть не собственного имущества, а "чужого" имущества (налогоплательщика).

Следовательно, различие между понятиями "перечислить" и "уплатить" налог, заключается в том, что налоговый агент, перечисляя платеж, передает в бюджет суммы налога, удержанные из средств налогоплательщика. А "уплата" - это передача в бюджет сумм налога из собственных средств. При этом законодатель не закрепляет за налоговым агентом обязанности уплатить налог.

В связи с отсутствием у налогового агента обязанности уплатить налог за счет собственных средств возникают два вопроса:

1) какие санкции грозят налоговым агентам, которые удержали, но не перечислили налог в бюджет?

2) какие санкции грозят налоговым агентам, которые не удержали, и, соответственно, не перечислили налог в бюджет?

Если налоговый агент удержал налог, но не перечислил его в бюджет, то это повлечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей перечислению (ст. 123 НК РФ). Например, такое решение было принято Федеральным арбитражным судом Московского округа в отношении подоходного налога, исчисленного и удержанного с физических лиц (Постановление ФАС Московского округа от 20 августа 2001 г. по делу N КА-А41/4476-01).

Кроме того, в такой ситуации в соответствии со ст. 75 НК РФ на налогового агента возлагается обязанность заплатить пени, поскольку налог в бюджет поступит теперь в более поздние сроки. При этом согласно п. 5 ст. 108 НК РФ привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

Помимо этого, в п. 1 ст. 46 НК РФ установлено правило, согласно которому в случае неуплаты налога в срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно.

Итак, недоимка и пеня в соответствии со ст. 46 НК РФ взыскиваются с налогового агента в бесспорном порядке, а штраф - в судебном порядке, предусмотренном ст. 104 НК РФ.

Следует отметить, что НК РФ отнес к налоговой ответственности только взыскание штрафа. Что касается взыскания суммы налога, то законодатель квалифицировал его как средство, применяемое государством для исполнения обязанности по уплате налога. Уплата же пени в соответствии с НК РФ является одним из способов обеспечения исполнения налоговых обязательств и не относится к числу мер ответственности за их нарушение. Ее исчисление и уплата (взыскание) призваны компенсировать потери государства от недополучения сумм налогов, подлежащих удержанию у источника выплаты. Вместе с тем способ ее взыскания, аналогичный способу взыскания удержанного налога, а также общий принцип исчисления (независимо от реальных потерь государства) позволяет судить о пене, как о санкции и наказании за неисполнение норм налогового права.

Если налоговый агент не удержал налог и не перечислил его в бюджет, складывается иная ситуация. Ведь обязанностью налогового агента является перечисление налога, удержанного у налогоплательщика, а не уплата налога за счет собственных средств. Поэтому в рассматриваемом случае налоговые органы не вправе принудительно взыскать с агента не перечисленные им суммы налога.

Аналогичный вывод был сделан в Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 мая 2001 г. по делу N А26-2046/00-02-02/103. Суть дела состояла в следующем.

Организация при выплате доходов иностранному лицу не удержала и не уплатила в бюджет соответствующую сумму налога на прибыль. Налоговая инспекция посчитала, что в этом случае сумма налога, не удержанная с иностранного юридического лица, подлежит взысканию с источника дохода, то есть с налогового агента.

Однако суд признал действия налогового органа противоречащими законодательству, поскольку согласно ст. 8 НК РФ суть налога - изъятие части имущества, принадлежащего налогоплательщику, а не третьим лицам. Соответственно, если налоговый агент не удержал и не перечислил налог из дохода налогоплательщика, то неисполненной считается обязанность по уплате налога налогоплательщиком.

Следовательно, если налоговый агент не удержал налог и не перечислил его в бюджет, то и взыскать его нельзя.

В то же время в силу ст. 123 НК РФ с налогового агента может быть взыскан штраф за неперечисление сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика, в размере 20 процентов. Такая позиция высказана Пленумом ВАС РФ в п. 44 Постановления от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ".

При этом ВАС РФ указал, что оштрафовать агента можно только в том случае, если он имел возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика. Если же удержание налога невозможно по объективным причинам (например, при выплате доходов в натуральной форме, акциями, продукцией, товарами, услугами, а также при совершении бартерных сделок и зачета взаимных требований), то у налогового агента обязанностей по удержанию и перечислению налога не возникает.

5.9. Декларация по ЕНВД

Форма декларации по ЕНВД и Инструкция по ее заполнению утверждены Приказом Минфина России от 17 января 2006 г. N 8н. Данную форму применяют начиная с расчетов за I квартал 2006 г.

Плательщики ЕНВД отчитываются перед налоговыми инспекциями ежеквартально. Сдать декларацию надо не позднее 20 числа первого месяца, следующего за отчетным кварталом (п. 3 ст. 346.32 НК РФ).

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение

Глава 1. Организационно-правовые основы деятельности предприятий малого бизнеса

- 1.1. Индивидуальный предприниматель без образования юридического лица (ПБОЮЛ) или юридическое лицо?
 - 1.1.1. Правовые основы ведения предпринимательской деятельности без образования юридического лица (ПБОЮЛ)
 - 1.1.2. Правовые основы создания и осуществления деятельности юридического лица
 - 1.1.3. Сколько стоит стать ПБОЮЛ или организовать юридическое лицо
 - 1.1.4. Требования по ведению бухгалтерского учета
 - 1.1.5. Налогообложение ПБОЮЛ и юридических лиц
 - 1.1.6. Требования по ведению налогового учета
 - 1.1.7. Выводы. Что выгоднее - ПБОЮЛ или юридическое лицо?
- 1.2. Государственная регистрация ПБОЮЛ и юридического лица
 - 1.2.1. Регистрация ПБОЮЛ
 - 1.2.2. Регистрация юридического лица
 - 1.2.3. Ответственность за осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации, а также уклонение от постановки на учет в налоговом органе
- 1.3. Постановка на налоговый учет, открытие счетов, лицензирование, сертификация и экспертиза
 - 1.3.1. Постановка на налоговый учет
 - 1.3.2. Открытие расчетного счета
 - 1.3.3. Лицензирование отдельных видов деятельности
 - 1.3.4. Сертификация товаров, работ, услуг
 - 1.3.5. Санитарно-эпидемиологическая экспертиза продукции
- 1.4. Кто относится к малому бизнесу
 - 1.4.1. Выгодно ли быть малым бизнесом?
 - 1.4.2. Критерии отнесения к субъектам малого предпринимательства в отечественном законодательстве
 - 1.4.3. Критерии определения малого и среднего бизнеса за рубежом
- 1.5. Регистрация в статусе субъекта малого предпринимательства
- 1.6. Унификация понятий малого и среднего бизнеса

Глава 2. Бухгалтерский учет на малом предприятии

- 2.1. Организация бухгалтерской службы и учета
- 2.2. Ответственность за несоблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций
- 2.3. Ответственность за соблюдение методологии учета и порядка оформления операций
- 2.4. Учетная политика
 - 2.4.1. Рабочий план счетов
 - 2.4.2. Формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета
 - 2.4.3. Порядок проведения инвентаризации, а также методы оценки видов имущества и обязательств
 - 2.4.4. Правила документооборота и технология обработки учетной информации
 - 2.4.5. Методический раздел учетной политики
- 2.5. Ведение бухгалтерского учета
 - 2.5.1. Активные счета
 - 2.5.2. Пассивные счета
 - 2.5.3. Активно-пассивные счета
 - 2.5.4. Учет уставного капитала и расчетов с учредителями
 - 2.5.5. Учет затрат
 - 2.5.6. Учет денежных средств
 - 2.5.7. Учет расчетов с подотчетными лицами
 - 2.5.8. Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям
 - 2.5.9. Учет основных средств и нематериальных активов
 - 2.5.10. Поступление и учет материалов
 - 2.5.11. Учет амортизации основных средств и нематериальных активов
 - 2.5.12. Учет расчетов с персоналом по оплате труда и расчетов по социальному страхованию и обеспечению
 - 2.5.13. Учет ссуд банка, заемных и целевых средств
 - 2.5.14. Учет готовой продукции и товаров
 - 2.5.15. Учет реализации продукции (работ, услуг) и другого имущества малого предприятия

- 2.5.16. Учет расчетов по налогам и сборам. Организация налогового учета
- 2.6. Регистры бухгалтерского учета малых предприятий
 - 2.6.1. Простая форма бухгалтерского учета
 - 2.6.2. Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия
- 2.7. Бухгалтерская отчетность малого предприятия
- Глава 3. Учет доходов и расходов, налогообложение ПБОЮЛ по общеустановленной системе
 - 3.1. Общие требования к ведению учета доходов, расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями
 - 3.2. Порядок учета доходов и расходов индивидуальными предпринимателями, применяющими общий режим налогообложения
 - 3.3. Материальные расходы и расходы на оплату труда индивидуального предпринимателя, применяющего общий режим налогообложения
 - 3.4. Начисление индивидуальным предпринимателем, применяющим общеустановленную систему налогообложения, взносов во внебюджетные фонды
 - 3.5. Учет основных средств, нематериальных активов и порядок их амортизации индивидуальными предпринимателями, применяющими общую систему налогообложения
 - 3.6. Прочие расходы индивидуального предпринимателя, применяющего общеустановленную систему налогообложения
 - 3.7. Спорные и не учитываемые при расчете налога расходы индивидуального предпринимателя, применяющего упрощенную систему налогообложения
 - 3.8. Налог на доходы физических лиц
 - 3.9. Налоговая декларация по НДФЛ
- Глава 4. Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности
 - 4.1. Что такое упрощенная система налогообложения?
 - 4.1.1. Какие налоги заменяет уплата единого налога
 - 4.1.2. Ограничения на применение упрощенной системы
 - 4.1.3. Порядок перечисления налогов налоговыми агентами
 - 4.2. Как перейти на упрощенную систему налогообложения
 - 4.2.1. Составляем заявление
 - 4.2.2. Можно ли изменить объект налогообложения
 - 4.2.3. Как перейти на использование "упрощенки" с момента государственной регистрации
 - 4.3. Выбираем объект налогообложения
 - 4.4. Как платить налоги при переходе на "упрощенку"
 - 4.4.1. Налог на имущество и ЕСН
 - 4.4.2. НДС и налог на прибыль
 - 4.4.3. Дебиторская и кредиторская задолженности, по которым истек срок исковой давности
 - 4.4.4. Расходы будущих периодов
 - 4.5. Как вести учет при упрощенной системе налогообложения
 - 4.5.1. Учет в организациях
 - 4.5.2. Учет у предпринимателей
 - 4.5.3. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств
 - 4.5.4. Нематериальные активы
 - 4.6. Как вести Книгу учета доходов и расходов
 - 4.6.1. Общие требования к заполнению Книги учета доходов и расходов
 - 4.6.2. Заполнение титульного листа
 - 4.6.3. Заполнение раздела II "Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу"
 - 4.6.4. Заполнение раздела I "Доходы и расходы"
 - 4.6.5. Заполнение раздела III "Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения"
 - 4.7. Особенности учета доходов при упрощенной системе налогообложения
 - 4.7.1. Доходы от реализации
 - 4.7.2. Внереализационные доходы
 - 4.8. Материальные расходы
 - 4.8.1. Расходы на сырье и материалы
 - 4.8.2. Расходы на аренду
 - 4.8.3. Коммунальные платежи
 - 4.8.4. Расходы на оплату работ и услуг сторонних организаций

- 4.8.5. Расходы на обслуживание ККТ
- 4.8.6. Расходы на спецодежду
- 4.8.7. Плата за загрязнение окружающей среды
- 4.8.8. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации
- 4.9. Расходы на оплату труда
 - 4.9.1. Какие выплаты включаются в состав расходов на оплату труда
 - 4.9.2. Как оформлять расходы на оплату труда
 - 4.9.3. Когда следует признавать расходы на оплату труда в целях налогообложения
 - 4.9.4. Нужно ли удерживать НДФЛ с аванса
 - 4.9.5. Как учитывать налог на доходы физических лиц
 - 4.9.6. Как учитывать заработную плату за декабрь
 - 4.9.7. Прочие удержания из заработной платы
- 4.10. Пособия по временной нетрудоспособности
 - 4.10.1. Расчет пособия по временной нетрудоспособности
 - 4.10.2. Как возместить средства, потраченные на выплаты по социальному страхованию
 - 4.10.3. Добровольная уплата взносов в ФСС РФ
- 4.11. Расходы на страхование
 - 4.11.1. Расходы на обязательное страхование
- 4.12. Отдельные виды расходов при "упрощенке"
 - 4.12.1. Суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам)
 - 4.12.2. Проценты по кредитам и займам, а также расходы по оплате услуг кредитных организаций
 - 4.12.3. Расходы на обеспечение пожарной безопасности, на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно- пожарной сигнализации, на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности
 - 4.12.4. Суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации
 - 4.12.5. Расходы на содержание служебного транспорта, а также компенсация за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов
 - 4.12.6. Расходы на командировки
 - 4.12.7. Расходы на нотариальное оформление документов
 - 4.12.8. Расходы на бухгалтерские и аудиторские услуги
 - 4.12.9. Расходы на рекламу
 - 4.12.10. Расходы на оплату услуг связи
 - 4.12.11. Расходы по уплате сумм налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ
 - 4.12.12. Штрафы
 - 4.12.13. Затраты на размещение в газетах объявлений по поиску сотрудников
 - 4.12.14. Подписка на бухгалтерскую литературу
 - 4.12.15. Расходы на подготовку и переподготовку кадров
 - 4.12.16. Оплата товаров работниками организации за счет собственных средств
 - 4.12.17. Убытки, уменьшающие налоговую базу
 - 4.12.18. Расходы, не учитываемые при упрощенной системе налогообложения
 - 4.12.19. Затраты, включенные в перечень расходов с 2006 года
- 4.13. Порядок расчета единого налога при упрощенной системе налогообложения
 - 4.13.1. Если объектом налогообложения являются доходы
 - 4.13.2. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов
 - 4.13.3. Отчитываемся по единому налогу
 - 4.13.4. Если организация имеет обособленные подразделения
 - 4.13.5. Уплата единого налога на основе патента
- 4.14. Как заполнить декларацию по единому налогу
 - 4.14.1. Общий порядок заполнения декларации
 - 4.14.2. Если в качестве объекта налогообложения выбраны доходы
 - 4.14.3. Если в качестве объекта налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов
- 4.15. Как вернуться на общую систему налогообложения
 - 4.15.1. Распрощаемся с "упрощенкой" добровольно
 - 4.15.2. Условия принудительного перехода на общий режим налогообложения

- 4.15.3. Ведение бухгалтерского и налогового учета после утраты права на применение "упрощенки"
- 4.15.4. Когда можно вновь использовать упрощенную систему налогообложения
- 4.16. Как платить налоги, если вами потеряно право на использование упрощенной системы налогообложения
 - 4.16.1. Условия принудительного перехода на общий режим налогообложения
 - 4.16.2. Дата перехода на общий режим налогообложения
 - 4.16.3. Как правильно рассчитать сумму налога при переходе на общий режим налогообложения

Глава 5. Единый налог на вмененный доход

- 5.1. Сущность единого налога на вмененный доход
 - 5.1.1. Почему ЕНВД называется специальным режимом налогообложения?
 - 5.1.2. Какие налоги заменяет ЕНВД?
 - 5.1.3. Какие налоги и сборы платят при ЕНВД?
 - 5.1.4. ЕНВД и упрощенная система налогообложения
 - 5.1.5. ЕНВД и ЕСХН
- 5.2. Плательщики единого налога на вмененный доход
 - 5.2.1. Бытовые услуги населению
 - 5.2.2. Ветеринарные услуги
 - 5.2.3. Ремонт, техобслуживание и мойка автотранспорта
 - 5.2.4. Розничная торговля
 - 5.2.5. Платные автостоянки
 - 5.2.6. Организации общественного питания
 - 5.2.7. Автоперевозка пассажиров и грузов
 - 5.2.8. Размещение или распространение наружной рекламы
 - 5.2.9. Услуги по временному размещению и проживанию
 - 5.2.10. Сдача в аренду торговых мест
- 5.3. Постановка на учет в налоговой инспекции
- 5.4. Порядок расчета единого налога на вмененный доход
 - 5.4.1. С каких доходов и по какой ставке исчислять налог?
 - 5.4.2. Физические показатели и базовая доходность
 - 5.4.3. Коэффициенты
 - 5.4.4. Расчет единого налога
- 5.5. Налоговый и бухгалтерский учет
 - 5.5.1. Расчетные и кассовые операции
 - 5.5.2. Раздельный учет
- 5.6. Переход с ЕНВД на обычную систему налогообложения
- 5.7. НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ
 - 5.7.1. Когда при ввозе товаров платят НДС?
 - 5.7.2. Порядок учета НДС при ввозе товаров
- 5.8. Исполнение обязанностей налогового агента
 - 5.8.1. Кто такие налоговые агенты?
 - 5.8.2. Удержание налогов агентами
 - 5.8.3. Ответственность налоговых агентов
- 5.9. Декларация по ЕНВД

THE BOOK IS MADE BY

A X I - R O S E

A X I - R O S E @ Y A . R U