

СЫКТЫВКАРСКИЙ ЛЕСНОЙ ИНСТИТУТ

**КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА,
аудита и налогообложения**

УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА

**Учебно-методический комплекс по дисциплине
для студентов специальности 080109
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
очной и заочной форм обучения**



СЫКТЫВКАР 2007

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

**СЫКТЫВКАРСКИЙ ЛЕСНОЙ ИНСТИТУТ – ФИЛИАЛ
ГОУ ВПО «САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
ЛЕСОТЕХНИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ ИМЕНИ С. М. КИРОВА»**

**КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА,
АУДИТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА

**Учебно-методический комплекс по дисциплине
для студентов специальности 080109
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
очной и заочной форм обучения**

СЫКТЫВКАР 2007

УДК 657:334.012.64
ББК 65.02
У91

Рассмотрен и рекомендован к изданию кафедрой бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения Сыктывкарского лесного института 20 сентября 2006 г. (протокол № 1).

Утвержден к печати советом факультета экономики и управления Сыктывкарского лесного института 21 сентября 2006 г. (протокол № 1).

Составитель:

Е. В. Морозова, старший преподаватель
кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения

Рецензенты:

кафедра экономики отраслевых производств Сыктывкарского лесного института;
М. П. Трофимова, директор ООО «МУ-АР»

Ответственный редактор:

Н. М. Большаков, доктор экономических наук, профессор

УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА : учеб.-метод. комплекс по дисц.
У91 для студ. спец. 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» оч. и заоч. форм обуч. /
сост. Е. В. Морозова ; СЛИ. – Сыктывкар, 2007. – 156 с.

УДК 657:334.012.64
ББК 65.02

В издании изложена учебная программа по дисциплине «Учет на предприятиях малого бизнеса». Приведен курс лекций, методические указания по выполнению контрольной работы, условия задач контрольной работы, тесты для закрепления знаний по пройденным темам и вопросы к зачету. Дан список рекомендуемой литературы. Предназначено для студентов специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» очной и заочной форм обучения.

© Е. В. Морозова, составление, 2007
© Сыктывкарский лесной институт – филиал
ГОУ ВПО «Санкт-Петербургская государственная
лесотехническая академия имени С. М. Кирова», 2007

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	4
I. РУКОВОДСТВО ПО ИЗУЧЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ.....	5
1.1. Цели и задачи дисциплины, ее место в учебном процессе	5
1.2. Дополнения к нормам Госстандарта	5
1.3. Структура курса. Распределение часов по темам и видам занятий	6
II. КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ	7
2.1. Программа курса	7
2.2. Курс лекций	11
ТЕМА 1. Понятие малого предприятия в отечественной и международной практике. Особенности организации учетной работы на малых предприятиях.....	11
ТЕМА 2. Государственная поддержка малого предпринимательства в области бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности	18
ТЕМА 3. Государственная поддержка малого предпринимательства в области налогообложения.....	25
ТЕМА 4. Формы ведения бухгалтерского учета малыми предприятиями.....	32
ТЕМА 5. Особенности ведения учета малыми предприятиями при применении упрощенной системы налогообложения.....	39
ТЕМА 6. Специальные режимы налогообложения и выплата пособий по временной нетрудоспособности	65
ТЕМА 7. Сущность специального режима налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход.....	70
ТЕМА 8. Организация раздельного учета при совмещении нескольких режимов налогообложения.....	87
ТЕМА 9. Ведение учета индивидуальными предпринимателями	94
III. ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАНЯТИЯ.....	105
IV. САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА И КОНТРОЛЬ УСПЕВАЕМОСТИ.....	105
4.1. Методические указания по самостоятельной работе студентов	105
4.2. Контроль успеваемости.....	109
V. КОНТРОЛЬНАЯ РАБОТА	110
5.1. Требования к оформлению контрольной работы.....	110
5.2. Условия задач	111
VI. КОНТРОЛЬ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ	137
6.1. Фонды тестовых заданий по дисциплине	137
6.2. Вопросы к зачету по дисциплине	151
СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	153

ПРЕДИСЛОВИЕ

В современной экономике важное место занимает малый бизнес. В России, как и во всем мире, он занят в сфере торговли, услуг и посредничества. Развитие и поддержка малого предпринимательства является стратегическим направлением развития любой страны, т. к. способствует решению таких социально-экономических задач, как повышение уровня занятости и доходов населения. Существуют определенные особенности функционирования малых предприятий, которые оказывают существенное влияние на всю деятельность субъектов малого предпринимательства, в т. ч. на ведение финансового и налогового учетов.

В настоящее время малые предприятия имеют возможность вести бухгалтерский учет по упрощенной форме, составлять финансовую отчетность в меньшем объеме, при соблюдении определенных условий могут использовать специальные режимы налогообложения. Однако упрощение учетной работы на практике все равно приводит к возникновению множества вопросов. Поэтому курс лекций содержит не только материал по теме, но и сопровождается примерами ситуаций и их разбором.

Учебно-методический комплекс по дисциплине «Учет на предприятиях малого бизнеса» направлен на изучение особенностей ведения бухгалтерского и налогового учета на предприятиях, применяющих специальные налоговые режимы, а также на изучение порядка ведения налогового учета индивидуальными предпринимателями при разных налоговых режимах. Учебно-методический комплекс является спецкурсом и в первую очередь рассчитан на студентов учетной специальности, однако порядок и последовательное изложение материала делают его доступным для изучения широким кругом пользователей.

Студентом до изучения данной дисциплины должны быть освоены теоретические основы курсов «Бухгалтерский финансовый учет» и «Налогообложение».

Исторический аспект развития упрощенного порядка ведения бухгалтерского учета и специальных налоговых режимов позволяет не только рассмотреть динамику событий за последние десятилетия, но и проследить роль государственного регулирования на среду, в которой работает малый бизнес.

Сущность специальных режимов налогообложения изложены в гл. 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения» и 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности». Курс лекций не ставит целью дублировать положения НК РФ, с ними студенту необходимо ознакомиться самостоятельно. При изучении дисциплины наибольшее внимание уделяется отличиям, связанным с отражением в бухгалтерском и налоговом учете активов, обязательств и хозяйственных операций на малых предприятиях при применении специальных налоговых режимов.

Изучение требований к ведению налогового учета, правил расчета отдельных показателей сопровождается примерами. Обсуждение и самостоятельная работа с решением разных ситуаций позволит облегчить процесс усвоения и закрепления материала.

I. РУКОВОДСТВО ПО ИЗУЧЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ

1.1. Цели и задачи дисциплины, ее место в учебном процессе

Дисциплина «Учет на предприятиях малого бизнеса» является спецкурсом и предназначена для студентов учетных и экономических специальностей. *Целью преподавания дисциплины «Учет на предприятиях малого бизнеса»* является изучение студентами особенностей учета на малых предприятиях, в т. ч. при применении малыми предприятиями специальных режимов налогообложения. Изучение данного спецкурса позволит студентам получить теоретические и практические навыки по ведению учета на предприятиях малого бизнеса и возможность их применения в период практики, при работе на предприятиях данного сектора экономики.

Задачами изучения дисциплины «Учет на предприятиях малого бизнеса» являются:

- анализ особенностей организации учетной работы на малых предприятиях;
- ознакомление с историей формирования упрощенной системы ведения бухгалтерского учета;
- изучение законодательной основы, регулирующей деятельность малых предприятий;
- анализ возможных форм ведения бухгалтерского учета на малом предприятии;
- изучение применения специальных режимов налогообложения и организации налогового учета;
- изучение ведения учета индивидуальными предпринимателями при различных режимах налогообложения.

Изучая данную дисциплину, студенты должны знать, какими нормативными документами необходимо руководствоваться при учете на предприятиях малого бизнеса. В процессе изучения дисциплины студенты должны научиться грамотно учитывать доходы и расходы малого предприятия, формировать необходимые регистры бухгалтерского и налогового учета, рассчитывать налоги и взносы, уметь использовать учетную информацию для принятия управленческих решений в ходе хозяйственной деятельности предприятия.

1.2. Дополнения к нормам Госстандарта

Нормативное регулирование финансово-хозяйственной деятельности субъектов малого предпринимательства.

Организационные особенности малых предприятий и их влияние на постановку учета в хозяйствующих субъектах.

Особенности постановки и ведения финансового учета и составления финансовой отчетности.

Ведение налогового учета при специальных режимах налогообложения. Формирование доходов и расходов при совмещении налоговых режимов. Ведение налогового учета индивидуальными предпринимателями.

1.3. Структура курса. Распределение часов по темам и видам занятий

Очная форма обучения

Наименование темы дисциплины	Объем работы студента, ч				Форма контроля успеваемости
	лекции	ПЗ	СР	всего	
Тема 1. Понятие малого предприятия в отечественной и международной практике. Особенности организации учетной работы на малых предприятиях	2	1	2	5	Тестирование
Тема 2. Государственная поддержка малого предпринимательства в области бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности	—	—	2	2	Тестирование
Тема 3. Государственная поддержка малого предпринимательства в области налогообложения	—	—	2	2	Тестирование
Тема 4. Формы ведения бухгалтерского учета малыми предприятиями	—	1	2	3	Тестирование; КР
Тема 5. Особенности ведения учета малыми предприятиями при применении упрощенной системы налогообложения	6	5	4	15	Тестирование; КР
Тема 6. Специальные режимы налогообложения и выплата пособий по временной нетрудоспособности	2	2	4	8	Тестирование; КР
Тема 7. Сущность специального режима налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход	4	3	4	11	Тестирование; КР
Тема 8. Организация раздельного учета при совмещении нескольких режимов налогообложения	2	4	4	10	Тестирование; КР
Тема 9. Ведение учета индивидуальными предпринимателями	2	2	4	8	Тестирование; КР
Подготовка к зачету	—	—	8	8	Зачет
Всего	18	18	36	72	

Заочная форма обучения

Наименование темы дисциплины	Объем работы студента, ч				Форма контроля успеваемости
	лекции	ПЗ	СР	всего	
<u>Тема 1.</u> Понятие малого предприятия в отечественной и международной практике. Особенности организации учетной работы на малых предприятиях	–	–	4	4	Зачет
<u>Тема 2.</u> Государственная поддержка малого предпринимательства в области бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности	–	–	2	2	Зачет
<u>Тема 3.</u> Государственная поддержка малого предпринимательства в области налогообложения	–	–	2	2	Зачет
<u>Тема 4.</u> Формы ведения бухгалтерского учета малыми предприятиями	–	–	2	2	Зачет; КР
<u>Тема 5.</u> Особенности ведения учета малыми предприятиями при применении упрощенной системы налогообложения	2	1	13	16	Зачет; КР
<u>Тема 6.</u> Специальные режимы налогообложения и выплата пособий по временной нетрудоспособности	1	1	4	6	Зачет; КР
<u>Тема 7.</u> Сущность специального режима налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход	1	1	10	12	Зачет; КР
<u>Тема 8.</u> Организация раздельного учета при совмещении нескольких режимов налогообложения	1	1	6	8	Зачет; КР
<u>Тема 9.</u> Ведение учета индивидуальными предпринимателями	1	–	6	7	Зачет; КР
Подготовка к зачету	–	–	13	13	Зачет
Всего	6	4	62	72	

Условные обозначения: ПЗ – практическое занятие; СР – самостоятельная работа; КР – контрольная работа.

II. КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

2.1. Программа курса

Тема 1. Понятие малого предприятия в отечественной и международной практике. Особенности организации учетной работы на малых предприятиях

Место малого предпринимательства в экономике страны. Критерии отнесения предприятия к малым в отечественной и международной прак-

тике. Сферы предпринимательской деятельности, характерные для малого бизнеса.

Особенности организации учетной работы на малых предприятиях. Факторы, влияющие на построение системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом на малом предприятии.

Роль учетной политики в системе бухгалтерского учета малого предприятия. Особенности формирования учетной политики.

Тема 2. Государственная поддержка малого предпринимательства в области бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности

Нормативное регулирование деятельности малых предприятий. Приоритеты государственной политики по поддержке субъектов малого бизнеса в области бухгалтерского учета и налогообложения.

История формирования и развития упрощенной системы ведения бухгалтерского учета в России с 1960 г. Первый этап: применение единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших организаций (1960–1987 гг.). Второй этап: утверждение рекомендаций по ведению бухгалтерского учета по упрощенной форме (1988–2002 гг.). Третий этап: возможность применения униграфического учета для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения (2003 г. по настоящее время).

Тема 3. Государственная поддержка малого предпринимательства в области налогообложения

История возникновения теории единого налога.

Применение малыми предприятиями общего режима налогообложения с 1991 по 2001 гг. Льготы, предусмотренные в этот период для субъектов малого бизнеса.

Необходимость возникновения специальных режимов налогообложения. Порядок работы упрощенной системы налогообложения (УСН) с 1996 до 2003 гг. Применение УСН на основе уплаты патента в Республике Коми.

Порядок работы системы налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (ЕНВД) с 1996 до 2003 гг. Роль регионального законодательства в регулировании системы налогообложения в виде ЕНВД.

Тема 4. Формы ведения бухгалтерского учета малыми предприятиями

Факторы, влияющие на формирование учета на малых предприятиях. Роль режима налогообложения в построении системы учета на малом предприятии. Требования к ведению учета.

Особенности применения упрощенной формы бухгалтерского учета на малом предприятии. Применение простой формы бухгалтерского учета без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия. Книга (журнал) учета фактов хозяйственной деятельности (форма К1) как центральный регистр бухгалтерского учета.

Применение формы бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Состав бухгалтерской отчетности малого предприятия.

Тема 5. Особенности ведения учета малыми предприятиями при применении упрощенной системы налогообложения

Достоинства и недостатки УСН. Факторы, влияющие на выбор системы налогообложения.

Сущность УСН. Ограничения, связанные с применением УСН: размер доходов, организационно-правовая форма собственности и вид деятельности, структура уставного капитала, численность работников, размер остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов.

Основные положения УСН: налогоплательщики, процедура перехода на УСН и возврат на общий режим налогообложения, объект налогообложения, налоговая база, ставки налога, порядок уплаты налога, отчетность по налогу.

Формирование учетной политики для целей бухгалтерского учета при УСН. Особенность ведения бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов организациями, не ведущими учет посредством двойной записи.

Форма ведения налогового учета при УСН. Книга учета доходов и расходов как центральный регистр налогового учета. Порядок ведения Книги учета. Структура Книги учета.

Порядок исчисления и уплаты единого налога при УСН. Выбор объекта налогообложения.

Порядок исчисления и уплаты единого налога при объекте налогообложения «доходы».

Порядок исчисления и уплаты единого налога при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Минимальный налог при УСН: экономическая сущность, порядок расчета и уплаты.

Налоговый учет расходов при УСН. Требования к расходам в налоговом законодательстве. Использование кассового принципа.

Признание стоимости внеоборотных активов, приобретенных после перехода на УСН.

Признание стоимости внеоборотных активов, приобретенных до перехода на УСН: классификация объектов по срокам полезного использова-

ния, правила списания стоимости объектов. Отражение расходов на восстановление объектов основных средств.

Расходы на приобретение покупных товаров.

Учет суммы НДС по приобретенным товарам, работам, услугам.

Порядок переноса убытка прошлых налоговых периодов.

Тема 6. Специальные режимы налогообложения **и выплата пособий по временной нетрудоспособности**

Нормативное регулирование расчета и выплаты пособий по временной нетрудоспособности и беременности и родам у налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения. Порядок расчета среднедневного заработка для выплаты пособий.

Уплата организациями добровольных взносов на социальное страхование и обеспечение в Фонд социального страхования (ФСС). Особенности финансирования пособий по временной нетрудоспособности (организация уплачивает и не уплачивает добровольные взносы в ФСС).

Отражение в налоговом учете расходов на выплату пособий по временной нетрудоспособности.

Тема 7. Сущность специального режима налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Нормативное регулирование применения режима ЕНВД. Основные положения системы налогообложения в виде ЕНВД. Правила постановки на учет в налоговом органе. Виды предпринимательской деятельности, попадающие под уплату ЕНВД.

Физические показатели, характеризующие вид деятельности, облагаемый ЕНВД: их виды, порядок расчета и учет изменений.

Порядок расчета единого налога на вмененный доход. Значение коэффициента – дефлятора, расчет коэффициента К₂. Расчет коэффициента для корректировки, учитывающего фактическое количество календарных дней ведения предпринимательской деятельности.

Тема 8. Организация раздельного учета **при совмещении нескольких режимов налогообложения**

Организация ведения бухгалтерского учета. Методика распределения общих расходов между осуществляемыми видами предпринимательской деятельности.

Совмещение видов деятельности, по которым исчисляется ЕНВД: требования к раздельному учету отдельных показателей.

Совмещение режима УСН и ЕНВД: организация раздельного учета доходов, расходов и хозяйственных операций. Методика распределения расходов, общих для нескольких видов деятельности.

Совмещение уплаты налога на прибыль и ЕНВД: организация раздельного учета доходов, расходов и хозяйственных операций. Методика распределения расходов, общих для нескольких видов деятельности.

Тема 9. Ведение учета индивидуальными предпринимателями

Режимы налогообложения, применяемые индивидуальными предпринимателями.

Применение общего режима налогообложения – уплата налога на доходы физических лиц (НДФЛ). Правила учета доходов, расходов и хозяйственных операций. Книга учета как центральный регистр налогового учета. Порядок ведения налогового учета.

Формирование доходов и расходов индивидуального предпринимателя при уплате НДФЛ. Состав расходов и условия их возникновения. Расчет и уплата НДФЛ.

Применение УСН на основе уплаты патента. Критерии перехода на режим УСН на основе патента. Основные положения УСН на основе патента. Расчет стоимости патента и порядок его оплаты.

2.2. КУРС ЛЕКЦИЙ

Тема 1. Понятие малого предприятия в отечественной и международной практике. Особенности организации учетной работы на малых предприятиях

Понятие малого предприятия в отечественной и международной практике

В настоящее время тема поддержки малого бизнеса приобретает особую популярность в средствах российской массовой информации: постоянно говорится о неудовлетворительных темпах развития малого предпринимательства, необходимости реформирования систем налогообложения, снижения бюрократических барьеров. В сфере экономики малые предприятия функционируют наряду с крупными и средними предприятиями. Обладая весьма скромными размерами (как по объемам продаж, так и по числу работающих сотрудников) за счет большого их количества, малые предприятия в экономически развитых странах выступают важными субъектами экономики: малое предпринимательство предоставляет до 70 % рабочих мест, а доля его участия в ВВП оценивается в 30–50 %.

Согласно ст. 3 федерального закона РФ от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» [8], к субъектам малого предпринимательства относятся коммерческие организации, удовлетворяющие следующим критериям:

1) в уставном капитале доля участия Российской Федерации, субъектов федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25 %;

2) доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25 %;

3) численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней (чел.):

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

В России для признания организации субъектом малого предпринимательства не установлен стоимостной барьер (объем продаж, прибыли, имущества и т. д.).

В разных странах в настоящий момент используются различные критерии при отнесении организаций к предприятиям малого бизнеса. В Четвертой директиве Совета Европы выделено четыре основных критерия для признания организаций в качестве малых предприятий:

1. Котирование акций на бирже (акции малого предприятия не могут котироваться на бирже. В противном случае такое предприятие относится к крупным вне зависимости от того, удовлетворяет ли оно критериям, приведенным ниже).

2. Валюта баланса – не более 2,5 млн евро.

3. Выручка от реализации – не более 5 млн евро.

4. Среднее число занятых – не более 50 чел.

Для отнесения организации к субъектам малого предпринимательства она в течение двух следующих друг за другом отчетных периодов должна удовлетворять в обязательном порядке первому критерию и любым двум из трех последующих критериев.

Большинство стран Европейского союза приняли соответствующие законы, которыми распространили действие Четвертой директивы на свои территории (хотя специфика есть у многих стран, отклонения от этих показателей несущественны).

Те же самые критерии установлены в Великобритании и Австралии. Исключения составляют только Канада (где определение малого предприятия отсутствует) и США. В этих странах критерии отнесения к малым предприятиям следующие:

1. Выручка от продаж – менее 25 млн долл. США.
2. Предприятие зарегистрировано в США или Канаде.
3. Предприятие не является инвестиционной компанией.
4. Имеется дочернее предприятие, бóльшая часть капитала которого принадлежит материнской компании.

Таким образом, Россия является единственной из рассматриваемых стран, где отсутствуют стоимостные критерии отнесения предприятий к субъектам малого предпринимательства. Отсутствие такого критерия можно признать пробелом нашего законодательства. В то же время дифференциация количества работников в зависимости от вида деятельности организации вполне оправдана. Например, выручка от продаж организации оптовой торговли с пятью работниками может в несколько десятков и даже сотен раз превышать оборот организации, оказывающей бытовые услуги населению, с тем же числом сотрудников.

В силу своей специфики подавляющее количество малых предприятий в Российской Федерации создается в следующих основных сферах деятельности: торговле, посредничестве и сфере услуг.

Характерная черта малого предпринимательства – способность подстраиваться под местный рынок. Не претендуя на захват глобального рынка, малые предприятия ориентируются на место нахождения потребителя. Многочисленные ларьки, палатки, павильоны и магазинчики позволяют, с одной стороны, удовлетворять существующие потребности рынка, с другой – работать рентабельно в связи с эффективной организацией деятельности.

Посредничество – распространенный вид деятельности организаций в промышленно развитых странах. Передача отдельных функций по логистике или продвижению товаров на рынок позволяет организациям крупного и среднего бизнеса оптимизировать затраты, повысить эффективность указанных операций, дотянуться до труднодоступных ресурсных рынков или рынков сбыта, вынести специфические проблемы отдельных рынков за рамки организации, экономя тем самым на финансовых и трудовых ресурсах.

Развитие сферы услуг в последнее время становится одним из наиболее перспективных направлений роста экономики большинства развитых стран. При этом предоставление услуг зачастую требует присутствия организации, которая их оказывает, в месте нахождения потребителя. Таким образом, рынок услуг, так же, как и рынок товаров, склонен к ориентации на конкретного потребителя, что приводит к необходимости индивидуализации услуги (т. е. к видоизменению в интересах покупателя). Кроме того, с увеличением благосостояния населения происходит объективный процесс снижения доли расходов потребителей на товары и увеличения доли расходов на приобретение услуг.

Особенности организации учетной работы на малых предприятиях

Мировой опыт показывает, что мерки средних и крупных организаций не применимы к субъектам малого предпринимательства. Поэтому необходимо определить те особенности функционирования малых предприятий, которые оказывают существенное влияние на всю деятельность субъектов малого предпринимательства. Важно указать на факторы, которые непосредственно отражаются на организации бухгалтерского учета.

Среди множества факторов, характерных для организаций малого бизнеса в отношении бухгалтерского учета, необходимо выделить следующие.

1. *Скромные финансовые возможности по привлечению высококвалифицированных специалистов по бухгалтерскому учету и другим областям (в частности, юриспруденции, маркетингу, менеджменту).* Грамотная постановка учета, четкое определение и распределение функций бухгалтерского персонала в значительной мере определяют правильность ведения бухгалтерского учета и расчета налоговых обязательств. Первичная постановка учета является необходимым условием при организации предприятия, так же, как составление его учредительных документов.

2. *Потребность во всесторонних знаниях законодательства для осуществления своей деятельности.* Для организации даже небольшого предприятия необходимы всесторонние знания существующей законодательной базы: гражданского и трудового права, налогового законодательства и др. Должность главного бухгалтера организации требует не только экономических, но и обширных юридических знаний. При наличии внешнеэкономической деятельности важно соблюдать валютное и таможенное законодательство. Нехватка правового образования и отсутствие знаний об организации документооборота являются одними из наиболее актуальных проблем.

3. *Небольшая численность работающих.* Малые предприятия в большей степени нуждаются в универсальных работниках, поэтому возможность взаимозаменяемости сотрудников на малых предприятиях ценится очень высоко. В этой ситуации целесообразно рассмотреть вопрос о передаче отдельных функций специализированным организациям (индивидуальным предпринимателям).

4. *Представление руководства организации о бухгалтерском учете как средстве для исчисления налоговых обязательств.*

5. *Недостаточное знание руководством задач бухгалтерского учета.* В системе управления организацией бухгалтерский учет выполняет функцию обратной связи, т. е. предоставляет информацию руководителю о том, чем он управляет и к каким результатам это приводит.

Названные факторы обуславливают наличие следующих некоторых особенностей ведения бухгалтерского учета у субъектов малого предпринимательства, которые не свойственны средним и крупным организациям.

1. *Незначительное либо полное отсутствие разделения труда в бухгалтерской службе.* Бухгалтерский учет ведется зачастую одним бухгалтером, который отвечает за все участки работы. Если бухгалтерия состоит из двух-трех сотрудников, то каждый из них отвечает за ведение бухгалтерского учета сразу на нескольких участках. Главный бухгалтер, как правило, должен знать бухгалтерский учет всего спектра операций, совершаемых в организации. При этом ему необходимо в равной степени хорошо знать весь бухгалтерский процесс: от грамотного отражения операций в первичных учетных документах до составления баланса и других форм отчетности организации.

2. *Выполнение бухгалтерским персоналом смежных функций, которые в крупных и средних организациях выполняются отдельными подразделениями.* Чаще всего на малых предприятиях на бухгалтера возлагается обязанность по ведению кадрового учета организации. Не менее часто бухгалтеру приходится отвечать на юридические вопросы.

3. *Сильное влияние налогового законодательства на организацию бухгалтерского учета.* Отсутствие финансовых возможностей для организации одновременно налогового, управленческого, финансового учета заставляет малые предприятия отдать предпочтение одному из них.

Максимальное упрощение процедур ведения бухгалтерского учета без нанесения ущерба выполнению поставленных перед ним задач – основной принцип организации бухгалтерского учета в любой организации. Для малых предприятий он особенно актуален в связи с ограниченными финансовыми ресурсами, поэтому эффективность деятельности бухгалтерской службы для них имеет особую важность.

Следовательно, процедуре первичной постановки или реформирования бухгалтерского учета организации предшествует изучение тех задач, которые учет должен в ней выполнять.

Грамотная постановка бухгалтерского учета в организации позволяет:

- обеспечить сохранность имущества и эффективность управления ресурсами;

- исчислить финансовый результат деятельности;
- определить налоговые обязательства.

Средние и крупные организации испытывают потребность в том, чтобы система бухгалтерского учета решала все поставленные задачи, однако специфика деятельности малых предприятий показывает, что из указанного перечня задач могут быть востребованы не все. Например, в организации, где работают два человека, являющиеся одновременно ее учредителями, не стоит задача обеспечения сохранности имущества. В небольшой организации, которая работает по договорам поручения в качестве поверенного, может от-

существовать необходимость в определении эффективности управления ресурсами. Организация, осуществляющая разовые операции, может не нуждаться в исчислении финансового результата деятельности, т. к. он будет равен разнице между поступлением и расходованием денежных средств. Бухгалтерский учет организации, уплачивающей единый налог на вмененный доход, не выполняет задачу исчисления налоговых обязательств, т. к. они рассчитываются на основе небухгалтерских данных.

Руководитель вместе с главным бухгалтером организации должен определять потребность в выполнении бухгалтерским учетом указанных выше задач.

Обеспечение сохранности имущества непосредственно связано с материальной ответственностью сотрудников организации. Взаимоотношения работодателя и работника по поводу материальной ответственности регулируются разд. XI «Материальная ответственность сторон трудового договора» Трудового кодекса РФ [36]. Основные моменты в отношении ответственности за сохранность имущества:

- материальная ответственность может быть полной или ограниченной, индивидуальной или коллективной;
- материальная ответственность в полном размере может возлагаться лишь на основании норм Трудового кодекса РФ или иных федеральных законов;
- перечень работ и категорий работников, с которыми могут заключаться договоры о полной индивидуальной материальной ответственности либо о коллективной материальной ответственности, регулируется постановлениями Министерства труда и социального развития РФ;
- если ответственность за совершение каких-либо действий или сохранность материальных ценностей не делегирована никому из сотрудников, то она лежит на руководителе организации;
- для обеспечения сохранности имущества необходимо, чтобы поступление, движение и выбытие материальных ценностей происходили только через уполномоченных материально ответственных лиц;
- прием и передача материальных ценностей должны обязательно быть документально подтверждены подписями материально ответственных лиц.

Задача *обеспечения эффективного управления ресурсами* требует индивидуального подхода для ее решения. Данная задача не аналогична предыдущей задаче, однако непосредственно с ней связана. Обеспечение сохранности имущества является необходимым условием для эффективного управления ресурсами, но не наоборот. Например, на складе могут находиться залежалые запасы, задача сохранности имущества выполняется, а эффективности управления ресурсами – нет.

В настоящее время широкое распространение получает так называемый АВС-подход, сущность которого заключается в том, что все матери-

альные ресурсы, которые потребляются организацией в деятельности, подразделяются на три группы:

- дорогостоящие запасы – группа А;
- средние по стоимости запасы – группа В;
- малоценные запасы – группа С.

Как правило, запасы группы А немногочисленны по наименованиям, но составляют от 20 до 60 % в себестоимости продукции (стоимости товарооборота). Номенклатура запасов группы В более обширна по сравнению с группой А и составляет около 20 % от себестоимости продукции (товарооборота).

Для каждой группы запасов рекомендуется разработать свою методику учета.

Выбранная методика учета активов, обязательств и хозяйственных операций закрепляется в учетной политике организации. Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н [33], под *учетной политикой организации* понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета.

Учетная политика состоит из трех частей: методологической, методической и организационной.

Методологическая часть учетной политики содержит положения, которые регулируют методологию ведения бухгалтерского учета и оказывают влияние на формирование показателей бухгалтерской отчетности. Например, выбранный способ начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, способ списания сырья и материалов в производство, формирование резервов, оценка незавершенного производства и др.

Методическая часть учетной политики состоит из способов ведения бухгалтерского учета, которые описывают порядок отражения финансово-хозяйственных операций в системе бухгалтерского учета. Данные приемы не оказывают влияния на показатели бухгалтерской отчетности. Они, как правило, регулируют технику отражения операций на счетах бухгалтерского учета. Например, отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению материалов с использованием или без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», начисление амортизации нематериальных активов со счетом 05 «Амортизация нематериальных активов» или без него.

Организационная часть учетной политики описывает организацию системы бухгалтерского учета. Указывается форма ведения бухгалтерского учета, способ организации бухгалтерской службы, функции работников бухгалтерского аппарата и другие организационные аспекты бухгалтерского процесса.

Согласно ПБУ «Учетная политика организации» [33], в учетной политике организации необходимо отразить:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические счета, субсчета и в отдельных случаях аналитические счета;
- формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, и формы внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств;
- методы оценки активов и обязательств;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения.

Учетная политика на малых предприятиях, по сравнению с крупными, является документом менее объемным по своему содержанию и детализации. Для последних характерно наличие внутрифирменных стандартов, например, по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

Тема 2. Государственная поддержка малого предпринимательства в области бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности

В начале 90-х годов XX в. формирование рыночной экономики в нашей стране сопровождалось децентрализацией сложившихся хозяйственных отношений и образованием различных форм предпринимательской деятельности. Согласно гражданскому законодательству, равноправными участниками предпринимательской деятельности выступают граждане, юридические лица, а также государство.

Особую категорию участников рыночных отношений составляют индивидуальные предприниматели и небольшие предприятия, которые объединяют вклады граждан и индивидуальных предпринимателей, в так называемые «субъекты малого предпринимательства». Их участие позволяет обеспечить занятость и получение дохода гражданами, формирует доходную часть бюджетов всех уровней, удовлетворяет потребность населения в товарах, работах и услугах. С их помощью государство реализует задачи в социальной и экономической областях, поэтому на государственном уровне осуществляется поддержка и развитие малого предпринимательства в Российской Федерации, устанавливаются формы и методы государственного регулирования деятельности его участников.

Базовым законом, в котором сформулированы направления этой политики, является федеральный закон «О поддержке малого предпринимательства в РФ» [8]. В нем сказано, что государственная поддержка осуществляется по следующим направлениям:

- формирование инфраструктуры поддержки и развития малого предпринимательства;

– создание льготных условий использования субъектами малого предпринимательства государственных финансовых, материально-технических и информационных ресурсов, а также научно-технических разработок и технологий;

– установление упрощенного порядка регистрации субъектов малого предпринимательства, лицензирования их деятельности, сертификации их продукции, представления государственной статистической и бухгалтерской отчетности;

– поддержка внешнеэкономической деятельности субъектов малого предпринимательства, включая содействие развитию их торговых, научно-технических, производственных, информационных связей с зарубежными государствами;

– организация подготовки, переподготовки и повышения квалификации кадров для малых предприятий.

Одним из приоритетов в поддержке субъектов малого бизнеса было названо формирование более простой системы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Однако цель упрощения учета для малых предприятий встала не с началом перехода на рыночные условия хозяйствования. Для любого типа экономики характерно наличие отраслей, где ведение хозяйственной деятельности с небольшим объемом капитала и небольшим числом занятых работников является наиболее рациональной схемой организации общественных и экономических отношений. Во время административно-командной экономики также работали небольшие организации в сфере обслуживания населения и предприятий.

Рассмотрим историю формирования и развития упрощенной системы ведения бухгалтерского учета в нашей стране с 1960 г. Этот период можно условно разделить на три этапа:

1) 1960–1987 гг. Связан с применением единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших организаций.

2) 1988–2002 гг. Утверждение рекомендаций по ведению бухгалтерского учета по упрощенной форме. Данный порядок первоначально был разработан для кооперативов, в дальнейшем обновленные редакции рекомендаций предназначались как для малых предприятий, так и для индивидуальных предпринимателей.

3) 2003 г. по настоящее время. Возможность применения униграфического учета для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Применение единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших организаций (1960–1987 гг.)

В 1960 г. Письмом Минфина СССР была утверждена единая журнально-ордерная форма счетоводства. Она считалась наиболее прогрессивной для своего времени и обладала следующими основными чертами:

- велась на принципе накапливания данных первичных документов, т. е. не применялся журнал регистрации хозяйственных операций;
- основными регистрами бухгалтерского учета являлись журналы-ордера; при необходимости более детально учета какого-либо объекта использовались вспомогательные ведомости. Построение регистров позволяло группировать однородные по содержанию хозяйственные операции. Бухгалтер заносил данные единожды и получал корреспонденцию счетов;
- осуществление аналитического и синтетического учета в единой системе записей;
- итоговым регистром синтетического учета выступала Главная книга, в которую переносились записи итогов из журналов – ордеров. Ведение Главной книги должно было заменить составление шахматной ведомости и оборотного баланса. Сальдовый баланс составлялся по итогам остатков в Главной книге.

Хотя журнально-ордерная форма счетоводства приводила к сокращению объема учетной работы, для небольших организаций эта система оставалась громоздкой. Небольшими для того времени считались предприятия, в которых число счетных работников не превышало 5–7 чел. Сама организация не могла самостоятельно использовать упрощенную форму ведения учета. Согласно требованиям нормативных документов, в компетенность каждого министерства или ведомства входила обязанность устанавливать количество и вид применяемых регистров бухгалтерского учета и решать, может ли организация вести учет по упрощенной форме.

Упрощенная форма бухгалтерского учета реализовывалась в двух положениях. Первое – использовался сокращенный план счетов, состоящий только из 11 синтетических счетов. Второе – сокращение числа применяемых регистров, т. к. меньшее количество счетов приводило к заполнению меньшего количества журналов – ордеров и ведомостей.

Утверждение рекомендаций по ведению бухгалтерского учета по упрощенной форме (1988–2002 гг.)

Изменения в политической обстановке в середине 80-х годов XX в. повлекли за собой изменения в экономической и социальной жизни. Изменения во внутренней обстановке страны приводили к изменениям в законодательстве, в т. ч. в области бухгалтерского учета. В декабре 1988 г. Минфин СССР выпускает Письмо [38], в котором устанавливает упрощенный порядок ведения бухгалтерского учета в кооперативах, осуществляющих свою деятельность в сфере производства и услуг. Данный документ еще предусматривал возможность контроля над деятельностью кооператива, т. к. «начиная хозяйственный год, кооператив составляет план (смету доходов и расходов), который вместе с данными об объеме производства и реализации продукции (работ, услуг) представляется в соответствующие органы управления или предприятия, при котором он создан» [38].

Центральным регистром является Книга учета хозяйственных операций, составляемая по форме К1. Обязательно ведутся ведомости для учета операций по кассе, расчетному счету, кредитам банка и для учета заработной платы. Могут составляться и другие ведомости для учета активов и обязательств. Минфин предложил в случае необходимости дополнительно организовать учет по таким объектам, как запасы, затраты на производство, расчеты с подотчетными лицами, расчеты с поставщиками и расчеты с покупателями. Для учета операций, не затрагивающих данные объекты, составлялась Ведомость по учету прочих операций.

Причиной возврата к форме ведения бухгалтерского учета на основе журнала регистрации хозяйственных операций являлось желание упростить процедуру учета. Кроме того, Книга учета хозяйственных операций на небольших предприятиях выполняла также роль документа, который являлся источником данных для оперативного учета и контроля. Небольшое количество хозяйственных операций и, соответственно, небольшой объем документации было неэффективно обрабатывать в большом количестве регистров учета.

Все записи в Книге учета хозяйственных операций регистрировались в хронологическом порядке для «систематизации операций в стоимостном выражении по отдельным группам бухгалтерского учета» [38]. По окончании месяца подсчитывались итоги по приходу и расходу (по дебету и кредиту счетов) и выводилось сальдо на первое число следующего месяца. Жесткие требования предъявлялись к оформлению первичных документов и всех регистров. Каждому документу, который заносился в Книгу, присваивался порядковый номер. Книга в обязательном порядке нумеровалась, прошнуровывалась и скреплялась печатью кооператива, количество листов заверялось подписями председателя и бухгалтера кооператива (аналогично кассовой книге).

Начиная с 1988 г., малым предприятиям при применении упрощенной системы бухгалтерского учета не требовалось согласие или распоряжение того министерства или ведомства, к которому они имели отношение по отраслевому признаку. Реализация более простого порядка ведения бухгалтерского учета осуществляется по тем же направлениям: использование рабочего плана счетов с меньшим количеством синтетических счетов и меньшее количество составляемых регистров. Были разработаны и утверждены две упрощенные формы бухгалтерского учета.

1. *Простая форма.* Не использовались регистры для учета имущества и расчетов, кроме ведомости учета заработной платы. Она служила для учета расчетов по оплате труда с работниками и с бюджетом для уплаты подоходного налога.

2. *Форма бухгалтерского учета с использованием регистров учета имущества.* Предлагалось дополнительно заполнять ведомости для учета основных средств, запасов, затрат на производство, денежных средств, реализации, расчетов с поставщиками и прочих операций и расчетов.

В основе этих форм лежал регистр хронологического учета – Книга учета хозяйственных операций, который не применялся при журнально-ордерной форме счетоводства.

2 июля 1991 г., взамен ранее действовавшего Письма, Минфин СССР издает новое Письмо «О рекомендациях по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров на малых предприятиях» [34]. Наряду с кооперативами появлялись новые для того периода организационно-правовые формы собственности (товарищества), поэтому сфера применения документа была более обширной. Рекомендации предназначались для малых предприятий всех форм собственности независимо от ведомственной принадлежности. В этом документе за малыми предприятиями закрепляется право «самостоятельно выбирать форму бухгалтерского учета из утвержденной соответствующими органами исходя из потребностей производства и управления, их сложности и численности работающих» [34].

Рекомендации Минфина 1991 г. вполне отвечали требованиям своего времени и позволили существенно упростить порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности для малых предприятий. Учетной работой мог заниматься бухгалтер (главный бухгалтер), состоящий в штате организации, или специализированная организация, или бухгалтер на договорных началах. Организации с численностью работающих до 10 чел., имеющие небольшой объем хозяйственных операций, как правило, выбирали последний вариант. Бухгалтер привлекался к работе систематически (раз в месяц, чаще раз в квартал) для составления и обработки учетных документов, а также для составления и сдачи бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности. Появляется практика, когда один бухгалтер ведет учет на нескольких небольших предприятиях.

В 1995 г. приоритеты развития малого бизнеса были закреплены федеральным законом «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ» [8]. В целях его исполнения Минфин России в декабре 1995 г. своим Приказом утверждает «Указания по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» [37]. Это новая редакция положений, закрепленных в рекомендациях 1991 г. Документ по своему объему был более внушительный, чем его предшественник, и детально описывал организацию бухгалтерского учета и формы его ведения на малом предприятии. Четко определился состав годовой бухгалтерской отчетности – только форма № 1 «Бухгалтерский баланс» и форма № 2 «Отчет о финансовых результатах», приложения к балансу и пояснительная записка могли не предоставляться. Также было закреплено важное положение, что индивидуальные предприниматели как субъекты малого бизнеса освобождаются от ведения бухгалтерского учета. Они «ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации» [37].

Становление рыночной экономики было связано с интеграцией в мировое сообщество. Как правило, в каждой стране финансовая информация составляется по индивидуальным стандартам. В Российской Федерации бухгалтерская отчетность составляется в соответствии с требованиями закона «О бухгалтерском учете» [4] и отечественных положений (стандартов) о бухгалтерском учете. В мировом масштабе используются единые правила ведения учета и составления отчетности, которые формируют информацию, понятную заинтересованным пользователям этой отчетности в разных странах. Немаловажно, что такие единые правила позволяют достигнуть большей сопоставимости показателей, содержащихся в финансовой отчетности.

Процесс интеграции отечественного финансового учета в мировую экономику был связан с утверждением в марте 1998 г. «Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» [24]. В плане мероприятий по данной программе числилась подготовка типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства с учетом требований международных стандартов. Обязанность по их подготовке возлагалась на Минфин России, и, согласно плану, рекомендации должны были быть разработаны к августу 1998 г.

План был выполнен, и в декабре 1998 г. вышла в свет очередная редакция рекомендаций по ведению бухгалтерского учета – «Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» [35].

Нормативное регулирование финансового учета на малых предприятиях представлено в табл. 1.

Таблица 1

Нормативное регулирование финансового учета на малых предприятиях

Период	Нормативный документ
1960–1988 гг.	Журнально-ордерная форма счетоводства для небольших предприятий и организаций (Письмо Минфина СССР от 6 июня 1960 г. № 176).
1989–1991 гг.	Указания по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров в кооперативах, осуществляющих свою деятельность в сфере производства и услуг (Письмо Минфина СССР от 14 декабря 1988 г. № 181).
1992–1995 гг.	Рекомендации по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров на малых предприятиях (Письмо Минфина СССР от 2 июля 1991 г. № 40).
1996–1998 гг.	Указания по ведению бухгалтерского учета и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (Приказ Минфина РФ от 22 декабря 1995 г. № 131).
1999 г. по настоящее время	Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (Приказ Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. № 64н).

***Возможность применения униграфического учета для организаций,
применяющих упрощенную систему налогообложения
(2003 г. по настоящее время)***

В декабре 2002 г. в федеральный закон «О бухгалтерском учете» [4] были внесены изменения, согласно которым организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, с 1 января 2003 г. освобождались от обязанности ведения бухгалтерского учета. Остается обязанность вести учет доходов и расходов, но они формируются и учитываются в соответствии с налоговым законодательством. У организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее УСН), остается обязанность ведения учета основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Норма законодательства, позволяющая части малых предприятий не вести бухгалтерский учет, на практике не находит широкого применения – организации, перешедшие с общепринятой системы налогообложения на УСН, продолжают вести бухгалтерский учет по правилам, установленным законодательством о бухгалтерском учете. Назовем некоторые причины такого положения:

- система бухгалтерского учета формирует информацию о финансово-хозяйственной деятельности организации и финансовых результатах этой деятельности. При изменении системы налогообложения остается неизменной необходимость в информации для управления организацией;

- возможность применения упрощенной системы налогообложения связана с соблюдением ряда ограничений (по размеру доходов, виду деятельности, численности работающих и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов). Нарушение одного из ограничений возвращает организацию на обычный режим налогообложения, при котором ведение бухгалтерского учета является обязательным. Восстановление учета является трудоемкой работой, отвлекающей ресурсы малого предприятия, поэтому наиболее рациональным выходом является ведение бухгалтерского учета независимо от применяемого режима налогообложения;

- малые предприятия зачастую применяют одновременно два специальных режима налогообложения – УСН и единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности (далее ЕНВД). Организации, уплачивающие ЕНВД, не освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета, поэтому в учете регистрируются в сплошном хронологическом порядке все хозяйственные операции, независимо от того, к какому режиму налогообложения они относятся;

- любая коммерческая организация ставит своей целью получение прибыли, часть которой затем выплачивается собственникам (другим организациям или физическим лицам) в виде дивидендов. Согласно гражданскому законодательству и федеральному закону РФ «Об акционерных обществах» [16], акционерное общество не вправе объявлять и выплачивать дивиденды,

если стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда либо станет меньше их размера в результате выплаты дивидендов. Чистая прибыль и стоимость чистых активов определяется в соответствии с правилами бухгалтерского учета, поэтому акционерные общества, применяющие УСН, в целях определения этих показателей обязаны вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность по общеустановленной форме и представлять отчетность по требованию акционеров.

Выплата дивидендов организациями независимо от формы собственности (за исключением индивидуального предпринимательства) приводит к необходимости ведения бухгалтерского учета.

Тема 3. Государственная поддержка малого предпринимательства в области налогообложения

В современной экономике налогообложение является важным рычагом регулирования экономики и одним из слагаемых, способствующих ее эффективному развитию. Как фактор экономического развития и регулирования, высокое налогообложение отрицательно влияет на предпринимательскую и инвестиционную деятельность, что сказывается на базе налогообложения в сторону ее сокращения и, вследствие этого, на уменьшении налоговых поступлений.

Еще в конце XIX в. экономисты пришли к выводу о необходимости поддержания баланса между прямыми и косвенными налогами, считая, что прямое налогообложение предназначено для уравнительных целей, а косвенное – для эффективного обеспечения получения государственных доходов.

Социально-политическими реформаторами неоднократно бралась на вооружение теория единого налога, в которой рассматривался единственный, исключительный налог на один определенный объект налогообложения. В качестве единого объекта налогообложения различными теоретиками предлагались земля, расходы, недвижимость, доход, капитал и др.

Во всех странах стимулирование развития малого предпринимательства осуществляется посредством более «щадящего» режима налогообложения.

В нашей стране снижение налоговой нагрузки для субъектов малого бизнеса реализовывалось в двух направлениях:

- установление льгот при использовании общего режима налогообложения;
- использование специальных налоговых режимов в добровольном (упрощенная система налогообложения) или обязательном (уплата единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности) порядке.

Режимы налогообложения малых предприятий приведены в табл. 2.

Таблица 2

Режимы налогообложения малых предприятий

Период	Режим налогообложения, его нормативное регулирование
1991–1995 гг.	Общий режим налогообложения в виде уплаты налога на прибыль (закон «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 РФ).
1996–1997 гг.	Общий режим налогообложения в виде уплаты налога на прибыль (закон от 27 декабря 1991 г. № 2116-1).
	Упрощенная система налогообложения (закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ).
1998–2001 гг.	Общий режим налогообложения в виде уплаты налога на прибыль (закон от 27 декабря 1991 г. № 2116-1).
	Упрощенная система налогообложения (закон от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ)
	Уплата единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (закон «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ).
2002 г.	Общий режим налогообложения (гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, введена в действие с 1 января 2002 г. законом от 6 августа 2001 г. № 104-ФЗ).
	Упрощенная система налогообложения (закон от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ).
	Уплата единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (закон от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ).
2003 г. по настоящее время	Общий режим налогообложения (гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ).
	Упрощенная система налогообложения (гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ, введена в действие с 1 января 2003 г. законом от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ).
	Уплата единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (гл. 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности» НК РФ, введена в действие с 1 января 2003 г. законом от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ).

**Применение малыми предприятиями
общего режима налогообложения**

В период с 1991 по 2001 гг. (до принятия гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ [6]) в рамках законодательства о налогообложении прибыли имелся комплекс льгот, направленных на поддержку малого предпринимательства.

Согласно федеральному закону РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 [12], часть малых предприятий в первые два года своей работы не уплачивала налог на прибыль, а в третий и четвертый год работы налог уплачивался в размере соответственно 25 и 50 % от установленной ставки налога на прибыль. По применению этой льготы устанавливалось два ограничения:

1. *По отраслевому признаку* – могли воспользоваться только предприятия отраслей материального производства, осуществляющих производство и переработку сельскохозяйственной продукции, производство продовольственных товаров, товаров народного потребления, строительных материалов, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения, строительство объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения.

2. *По объему выручки* – выручка от перечисленных видов деятельности не должна быть менее 70 % для первых двух лет работы малого предприятия и не менее 90 % для третьего и четвертого года работы.

Указанная льгота не была эффективной: малые предприятия, как правило, работали только в период действия налоговой льготы, а по окончании льготного периода прекращали свое существование, и оставляемая в их распоряжении прибыль не использовалась на развитие производства.

Были и другие льготы, применение которых позволяло легально не уплачивать организациям, в т. ч. малым, налог на прибыль со всей суммы дохода или ее части.

Облагаемая прибыль предприятий отраслей сферы материального производства (при фактически произведенных затратах за счет прибыли) уменьшалась на суммы, направленные на финансирование капитальных вложений производственного назначения, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели, включая проценты по кредитам. Указанная льгота не должна была уменьшать фактическую сумму налога, исчисленную без учета льгот, более чем на 50 %.

Предусматривалось снижение ставки налога на прибыль на пять пунктов и освобождение от налогообложения прибыли, полученной от вновь созданного производства на период его окупаемости, но не более трех лет. Эта льгота не применялась для производств, созданных в рамках торговой, снабженческо-сбытовой и посреднической деятельности.

Освобождались от налогообложения суммы, направленные научными организациями, прошедшими государственную аккредитацию, непосредственно на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

В соответствии с федеральным законом «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ» [8], с 1995 г. малым предприятиям было предоставлено право применять механизм ускоренной амортизации основных средств, а также дополнительно списывать как амортизационные отчисления до 50 % первоначальной стоимости основных средств со сроком службы более трех лет.

В отличие от других плательщиков, субъектам малого предпринимательства был установлен ежеквартальный льготный порядок уплаты налога на прибыль.

Как показала практика, указанный льготный порядок налогообложения реального влияния на активизацию деятельности предприятий малого бизнеса не оказал.

Глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ [6], введенная в действие с 1 января 2002 г., практически упразднила льготы для организаций, в т. ч. малых. По мнению государства, отсутствие льгот должно компенсироваться снижением ставки налога на прибыль с 35 до 24 %. Кроме того, начиная с 1996 г., для малых предприятий действует специальный режим налогообложения.

Применение малыми предприятиями специальных режимов налогообложения

Результатом налоговой реформы в Российской Федерации было введение в действие с 1 января 1996 г. федерального закона от 29.12.1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» [20]. Введение данного закона было вызвано необходимостью облегчения контрольной работы налоговых органов, а также упрощения действующего налогового законодательства.

Множественность налогов, сложность в учете и отчетности, недостаточная квалификация бухгалтеров предприятий малого бизнеса – все это приводило к неправильному исчислению налогов и уклонению от налогообложения.

Закон установил замену уплаты совокупности федеральных, региональных и местных налогов уплатой единого налога. Его размер был установлен на уровне 20 % от совокупного дохода организации, в то время как ставка налога на прибыль составляла 35 %. За право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности уплачивалась стоимость патента. Для индивидуальных предпринимателей это был фиксированный платеж, заменяющий уплату единого налога на доход за отчетный период. Для организаций стоимость уплаченного патента засчитывалась в счет уплаты единого налога.

В основном в законе «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» [8] затрагивался порядок исчисления и уплаты единого налога, *в отношении бухгалтерского учета* были закреплены следующие важные *положения*:

- организации для оформления хозяйственных операций должны использовать первичные учетные документы;
- сохранялся порядок ведения кассовых операций;
- давалось право ведения учета по упрощенной форме, в т. ч. без применения способа двойной записи и плана счетов;
- предоставлялось право формировать годовую бухгалтерскую отчетность в меньшем объеме.

Помимо бухгалтерского учета, малые организации, применяющие УСН, должны были вести налоговый учет доходов и расходов для расчета единого налога. Порядок ведения налогового учета был изложен в Приказе МНС РФ о форме книги учета доходов и расходов и порядке утверждения в ней хозяйственных операций субъектами малого предпринимательства, применяющими упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности [26]. При разработке Книги доходов и расходов была поставлена цель – предложить организациям и индивидуальным предпринимателям регистр, который будет несложно заполнять, а также содержащий сведения о совершающихся хозяйственных операциях и позволяющий определить сумму единого налога, подлежащего к уплате. Действительно, Книга доходов и расходов содержала всего семь граф, включая данные о регистрации хозяйственной операции и сумме доходов и расходов. Порядок ее заполнения указывал, что данные заносятся в хронологическом порядке, промежуточные итоги подводятся по истечении квартала, доходами признаются практически все поступления организации, тогда как расходы носят закрытый характер.

Упрощенная система налогообложения (в период с 1996 до 2003 гг.)

Переход на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности носил добровольный характер. Однако для возможности ее применения следовало соблюдать ряд *ограничений*:

1) по численности работающих. Предельная численность устанавливалась в 15 чел. независимо от вида осуществляемой деятельности, включая работающих по договорам гражданско-правового характера;

2) по виду деятельности. Не подпадали организации, занятые производством подакцизной продукции; созданные на базе ликвидированных структурных подразделений действующих предприятий; кредитные, страховые организации, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, предприятия игорного и развлекательного бизнеса;

3) по размеру выручки (дохода). В течение года, предшествующего переходу на УСН, размер валовой выручки не должен был превышать 100 000 МРОТ.

Право выбора объекта налогообложения предоставлялось органам государственной власти субъекта Российской Федерации. Законом «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» предлагалось два объекта налогообложения:

1. *Совокупный доход*, под которым понималась выручка, уменьшенная на перечисленные в законе расходы. Максимальная ставка налога устанавливалась в размере 20 % от налоговой базы;

2. *Валовая выручка*, под которой понималась выручка от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг и внереализационные дохо-

ды. Максимальная ставка налога устанавливалась в размере 10 % от суммы валовой выручки.

Исчисленный налог распределялся между республиканским и местным бюджетами. Республика или муниципалитеты могли устанавливать льготы по единому налогу при УСН в пределах сумм налога, зачисляемого в их бюджеты. Как правило, на региональном и местном уровнях устанавливались максимальные ставки налога.

В Республике Коми Государственный совет РК законодательно утвердил валовую выручку в качестве объекта налогообложения единым налогом (закон «О некоторых особенностях налогообложения субъектов малого предпринимательства» от 28 июня 1996 г. № 24-РЗ [13]).

С целью обеспечить поступление средств в бюджеты всех уровней, за право применять УСН уплачивалась стоимость патента. Патент выдавался на один год и также являлся официальным документом, удостоверяющим право применения субъектами малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности.

В Республике Коми стоимость патента устанавливалась:

- для индивидуальных предпринимателей – по видам предпринимательской деятельности. Стоимость патента значительно различалась по видам деятельности. Максимальная стоимость уплачивалась, если предприниматель занимался торговой (300 МРОТ) или посреднической деятельностью (250 МРОТ);

- для юридических лиц, поставленных на налоговый учет в городах республиканского подчинения, – в сумме 480 МРОТ;

- для юридических лиц, поставленных на налоговый учет в остальных населенных пунктах, расположенных на территории Республики Коми, – в сумме 240 МРОТ.

Оплата стоимости патента засчитывалась в счет обязательства по уплате единого налога организации. Для индивидуальных предпринимателей уплачиваемая годовая стоимость патента являлась фиксированным платежом, заменяющим уплату единого налога на доход за год.

При получении патента в налоговой инспекции организация или индивидуальный предприниматель предъявляли для регистрации *Книгу учета доходов и расходов*, в которой указывались:

- наименование организации (фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя);

- вид осуществляемой деятельности (только для индивидуальных предпринимателей);

- местонахождение;

- номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банков.

Налоговый орган на первой странице Книги учета доходов и расходов проставлял регистрационный номер патента и дату его выдачи. При выда-

че патента заполнялся также и его дубликат, который хранился в налоговом органе.

По истечении срока действия патента по заявлению организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган выдавал патент на очередной (годовой) срок действия с регистрацией новой Книги учета доходов и расходов.

Режим налогообложения в виде ЕНВД (в период с 1998 до 2003 гг.)

Разработка и введение нового специального режима налогообложения в 1998 г. была обусловлена рядом обстоятельств, вытекающих из действующего налогового законодательства и негативной практики уплаты налогов отдельными (в основном малыми) хозяйствующими структурами. Обычная система налогообложения была громоздка, содержала большое количество налогов с разными объектами налогообложения, что создавало сложности в расчетах с бюджетом и в осуществлении предпринимательской деятельности.

В экономике традиционно существуют некоторые сферы предпринимательской деятельности, в которых учет доходов и контроль за полнотой уплаты налогов затруднены. Это в основном сферы деятельности, применяющие налично-денежные расчеты, например торговля, оказание услуг населению.

Согласно федеральному закону от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» [9], ЕНВД устанавливался и вводился в действие на территориях субъектов РФ законами государственной власти соответствующих субъектов РФ.

В отличие от режима УСН, единый налог на вмененный доход являлся обязательным. При его введении на территориях субъектов Российской Федерации организации и индивидуальные предприниматели были обязаны перейти на уплату этого налога по видам деятельности (в основном розничная торговля и оказание услуг населению) в обязательном порядке.

Федеральным законом устанавливалось, что размер вмененного дохода, налоговые льготы, порядок и сроки уплаты, а также иные особенности взимания налога устанавливались органами власти субъектов Российской Федерации.

Таким образом, на региональном уровне имелись все необходимые рычаги регулирования уровня налоговой нагрузки при установлении единого налога на вмененный доход с учетом как потребностей бюджета, так и реальных возможностей организаций, расположенных в соответствующих конкретных регионах. Плательщики ЕНВД получали свидетельство об уплате единого налога, которое выдавалось на каждый вид деятельности, налогообложение которого осуществляется по вмененному доходу.

Для организаций, уплачивающих ЕНВД, не было установлено никаких особых правил в отношении ведения бухгалтерского учета, поэтому они должны были вести бухгалтерский учет и представлять единую бухгалтерскую отчетность, включающую данные о деятельности предприятия в целом, а не отдельно по деятельности на основе свидетельства и по иным видам деятельности.

Тема 4. Формы ведения бухгалтерского учета малыми предприятиями

Малым предприятиям, в отличие от других коммерческих организаций, предлагается больший выбор форм ведения бухгалтерского учета, также существует выбор в режиме налогообложения.

Бухгалтерский, статистический и налоговый учет являются самостоятельными подсистемами хозяйственного учета, но их совокупность в отношении отдельного предприятия предопределяет порядок ведения учета, состав бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности (рис. 1).

Порядок ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях изложен в Приказе МФ от 21 декабря 1998 г. № 64н «Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства».

Порядок ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях изложен в Приказе Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н «Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» [35].

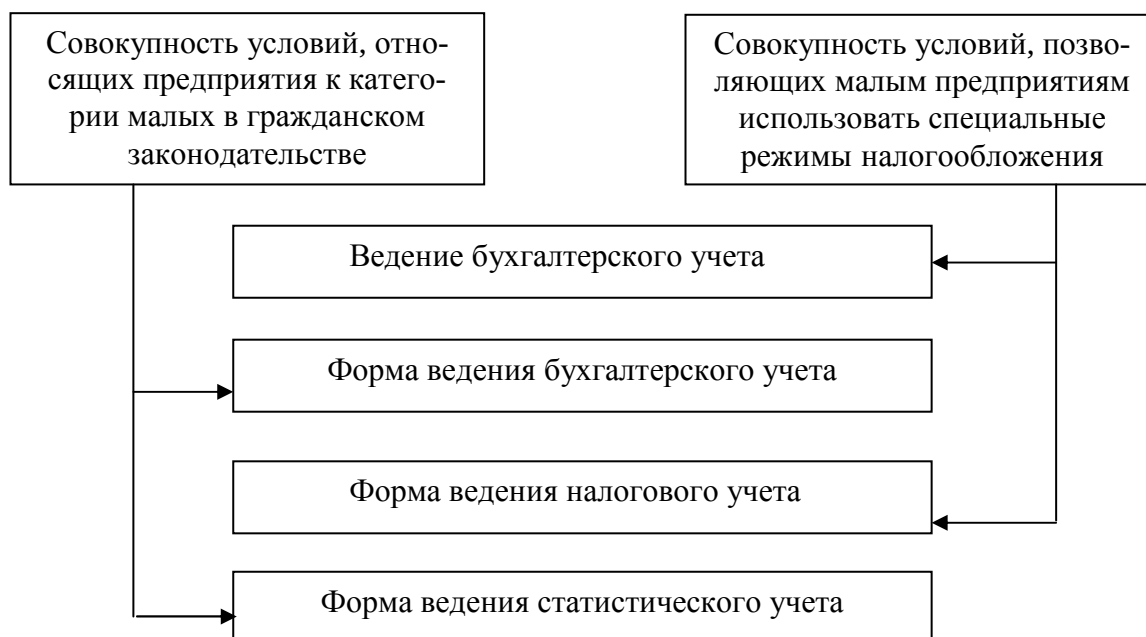


Рис. 1. Факторы, влияющие на формирование учета на малых предприятиях

Малое предприятие ведет бухгалтерский учет в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными законодательством Российской Федерации в области бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Руководитель малого предприятия 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.

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

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, 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 и методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Малое предприятие самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета, исходя из потребностей и масштаба своего производства и управления, численности работников (табл. 3).

Таблица 3

Формы ведения бухгалтерского учета для малых предприятий

Традиционная	Упрощенная
- журнально-ордерная - мемориально-ордерная - автоматизированная	- простая форма - форма с использованием регистров бухгалтерского учета имущества - автоматизированная

Малое предприятие разрабатывает рабочий план счетов (на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [29]). Применяемые регистры бухгалтерского учета приспособляются к специфике работы при соблюдении:

- единой методологической основы бухгалтерского учета, предполагающей ведение бухгалтерского учета на основе принципов начисления и двойной записи;
- взаимосвязи данных аналитического и синтетического учета;
- сплошного отражения всех хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета на основании первичных учетных документов;
- накопления и систематизации данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для управления и контроля за хозяйственной деятельностью малого предприятия, а также для составления бухгалтерской отчетности.

Применение упрощенной формы ведения бухгалтерского учета рекомендовано предприятиям с простым технологическим процессом производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и имеющим незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более ста в месяц).

В настоящее время разработано множество автоматизированных бухгалтерских программ, предназначенных специально для предприятий малого бизнеса. Если у малого предприятия нет достаточных средств для приобретения специальной программы по ведению учета, то вести учет по упрощенной форме можно с применением неспециализированной бухгалтерской программы, например Excel.

Согласно «Типовым рекомендациям по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» [35], упрощенная форма бухгалтерского учета малым предприятием может вестись:

- по простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия);
- форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

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* (в дальнейшем – Книга) по форме К1. Для учета расчетов по оплате труда рекомендуется составлять ведомость учета заработной платы по форме № В-8.

При выборе простой формы ведения бухгалтерского учета под операцией следует понимать совокупность проводок, вытекающих из события или факта хозяйственной жизни. Например, при продаже собственной продукции необходимо отразить выручку от реализации, списать себестоимость проданной продукции, начислить НДС (если организация является плательщиком НДС) и выявить финансовый результат.

Книга (форма К1) является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие активов, капитала и обязательств на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность (рис. 2).

Книга (журнал) учета фактов хозяйственной деятельности

Регистрация операций				Наличие и движение средств малого предприятия					
п/п	дата и номер документа	содержание операции	сумма	Номер счета		Номер счета		Номер счета	
				дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Рис. 2. Форма Книги учета фактов хозяйственной деятельности

Книга является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. Книга может вестись в виде ведомости, открытой на месяц (при необходимости используются вкладные листы для учета операций по счетам), или в форме Книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое 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, капитала и обязательств. Затем в графе 3 «Содержание операций» записывается месяц, и в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца.

По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и кредиту всех открытых счетов бухгалтерского учета, которые должны быть равны итогу по графе 4.

Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия

Малые предприятия, осуществляющие производство продукции, работ, услуг, могут применять форму бухгалтерского учета с регистрами бухгалтерского учета имущества предприятия. Учет ведется с применением следующих форм (формы приведены в приложениях к «Типовым рекомендациям по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» [35]):

- Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений – форма № В-1;
- Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям – форма № В-2;
- Ведомость учета затрат на производство – форма № В-3;
- Ведомость учета денежных средств – форма № В-4;
- Ведомость учета расчетов и прочих операций – форма № В-5;
- Ведомость учета реализации – форма № В-6 (оплата);
- Ведомость учета расчетов и прочих операций – форма № В-6 (отгрузка);
- Ведомость учета расчетов с поставщиками – форма № В-7;
- Ведомость учета оплаты труда – форма № В-8;
- Ведомость (шахматная) – форма № В-9.

Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

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 и аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графах «Содержание операции» делается запись на основании первичных учетных документов о сути совершенной операции либо пояснения, шифры и др.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, производится в ведомости (шахматной) по форме № В-9, на основании которой составляется оборотная ведомость (рис. 3).

Данная оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса малого предприятия.

Во всех применяемых ведомостях указывается месяц, в котором они заполняются, наименование или код синтетических счетов. В конце месяца после подсчета итога оборотов ведомости подписываются лицами, производившими записи.

Оборотная ведомость

Номер бухгалтер- ского счета	Сальдо на 1-е _____		Оборот за _____		Сальдо на 1-е _____	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Итого						

Рис. 3. Форма регистра «Оборотная ведомость»

В настоящее время формы ведомостей не отражают всех изменений, произошедших в законодательстве с момента утверждения Типовых рекомендаций в 1998 г. [35], поэтому на практике они не применяются большинством малых предприятий. При ведении учета автоматизированным способом бухгалтерская программа выводит регистры бухгалтерского учета по заложенным в нее формам. При ведении учета ручным способом или с использованием редактора Excel предприятия либо разрабатывают необходимые учетные регистры самостоятельно, либо вносят соответствующие изменения в формы ведомостей, предлагаемые Типовыми рекомендациями [35].

Состав бухгалтерской отчетности малых предприятий

Согласно законодательству в области бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (закон «О бухгалтерском учете» [4], ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» [30]), *годовая бухгалтерская отчетность коммерческих организаций* состоит:

- а) из бухгалтерского баланса;
- б) отчета о прибылях и убытках;
- в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- г) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- д) пояснительной записки.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов РФ. Полный пакет годовой отчетности коммерческой организации формируют:

- «Бухгалтерский баланс» – форма № 1;
- «Отчет о прибылях и убытках» – форма № 2;
- «Отчет о движении капитала» – форма № 3;
- «Отчет о движении денежных средств» – форма № 4;
- «Приложение к бухгалтерскому балансу» – форма № 5;
- «Пояснительная записка»;

итоговая часть аудиторской проверки.

Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности «Отчет о целевом использовании полученных средств» (форма № 6).

Малые предприятия, вне зависимости от формы ведения учета, могут предоставлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном варианте. В ее состав входят «Бухгалтерский баланс» (форма № 1) и «Отчет о прибылях и убытках» (форма № 2). При получении малым предприятием бюджетных ассигнований в состав бухгалтерской отчетности включаются дополнительные формы.

Малые предприятия, обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ, дополнительно в составе годовой бухгалтерской отчетности предоставляют итоговую часть аудиторского заключения. Они также могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности «Отчет об изменениях капитала» (форма № 3), «Отчет о движении денежных средств» (форма № 4) и «Приложение к бухгалтерскому балансу» (форма № 5) при отсутствии соответствующих данных.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности составляется, как правило, по запросу собственников малого предприятия. В ней необходимо отразить существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный год и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности. Также в пояснительной записке следует сообщить о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. Если такая информация не отражена, то неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства РФ о бухгалтерском учете. Кроме этого, в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация имеет право объявить об изменениях в своей учетной политике на следующий отчетный год.

В последние годы приветствуется, если организация представляет дополнительную финансовую и нефинансовую информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности. В ней раскрываются динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками, управления персоналом; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия и иная информация. Раскрытие подобной информации производится, как правило, крупными и средними организациями с целью отчитаться перед собственниками об эффективности

работы организации по различным направлениям и привлечь новых инвесторов в бизнес.

Тема 5. Особенности ведения учета малыми предприятиями при применении упрощенной системы налогообложения

Достоинства и недостатки упрощенной системы налогообложения

Реализацией одной из важнейших задач государственной поддержки малого предпринимательства стало введение в действие гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» [7] и гл. 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» [7] НК РФ.

Не все малые предприятия могут воспользоваться преимуществами, связанными с использованием УСН, поскольку критерии отнесения предприятий к малым, определенные в соответствии с федеральным законом от 14.06.1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» [8], значительно отличаются от критериев, позволяющих малым предприятиям переходить на упрощенную систему налогообложения и отчетности (УСН) или на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД).

К *преимуществам УСН* можно отнести следующие.

1. Уплата единого налога при УСН *снижает налоговую нагрузку*. Режим УСН предоставляет организациям и индивидуальным предпринимателям право не платить НДС и единый социальный налог (ЕСН). Освобождение от ЕСН касается не только выплат по собственным доходам, но и сумм выплат работникам по трудовым договорам. Также не уплачивается налог на имущество.

2. Применение УСН *значительно упрощает налоговый учет* доходов и расходов налогоплательщиков и учет отдельных видов имущества.

3. Главное преимущество УСН – *небольшая ставка налога*. Не рассматривая налогоплательщиков, которые в качестве объекта налогообложения выбрали доходы и платят 6 %, остановимся на тех, кто платит 15 % от доходов за вычетом расходов. Вышеуказанный показатель мало или совсем не отличается от показателя прибыли, а налоговая ставка при этом значительно ниже.

4. Наблюдается тенденция *увеличения перечня расходов, уменьшающих налоговую базу по единому налогу*. При этом организации, применяющие общий режим налогообложения, списывают расходы на приобретение основных средств постепенно через амортизационные отчисления, а организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, могут

списывать приобретенные основные средства на расходы в момент ввода их в эксплуатацию.

Государство таким образом стимулирует активизацию инвестиционного процесса. Возможность единовременного отнесения на расходы в налоговом учете стоимости приобретенного основного средства крайне выгодно малым предприятиям. В результате организации, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы за вычетом расходов и у которых имеются основные средства большой стоимости, скорее всего, в первые годы применения УСН будут уплачивать минимальный налог.

5. *Возможность переноса полученного убытка на последующие налоговые периоды.* Малорентабельные предприятия в малом бизнесе встречаются значительно чаще, чем в крупном, не говоря уже о возможностях получения искусственного убытка.

Одновременно существует ряд факторов, *сдерживающих переход организаций на упрощенную систему налогообложения.*

1. *Закрытый перечень расходов.* Перечень расходов для исчисления единого налога содержит в настоящее время основные статьи расходов, учитываемые при исчислении налога на прибыль организаций (материальные расходы, расходы на оплату труда, на ремонт основных средств, проценты по кредитам, арендные платежи и т. д.). Но в тоже время в него не включены такие расходы, как потери от стихийных бедствий, расходы на добровольное страхование, на приобретение лицензий, расходы по формированию резервов, суммы безнадежных долгов и др.

2. *Не соблюдается принцип преемственности убытка.* Убыток, полученный налогоплательщиком при применении общего режима налогообложения, не принимается при переходе на УСН. И наоборот, убыток, полученный в период применения УСН, не принимается при переходе на общий режим налогообложения.

3. При выборе объекта налогообложения «доходы минус расходы» организация берет на себя *обязательство уплаты минимального налога* в случаях, определенных ст. 346.18 НК РФ.

4. Изменения, внесенные в гл. 26.2 НК РФ, *фактически убрали кассовый принцип признания расходов.* Например, если ранее оплата стоимости товаров, материалов формировала расход, то теперь для признания расхода необходимо также отпустить материалы в производство или продать товары. Ранее выдача денежных средств в подотчет на командировочные расходы формировало соответствующий расход в налоговом учете, сейчас для признания в налоговом учете расхода дополнительно необходимо фактическое подтверждение признания командировочных расходов.

Бухгалтеру необходимо более тщательно отслеживать оплату и образование расходов, что фактически сводит на нет заявленную простоту ведения налогового учета.

5. *Пересчет налоговой базы по единому налогу при продаже основных средств*, приобретенных в период применения УСН. В случае реализации или передачи основных средств до истечения трех лет с момента их приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет – до истечения 10 лет с момента их приобретения) пересчитывается налоговая база за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 НК РФ. Уплачивается не только дополнительная сумма налога, но и сумма пени.

6. Если организация, согласно условиям своей деятельности, является частью цепочки плательщиков НДС, то при применении УСН *цепочка выставления счетов-фактур прерывается*. Организация, приобретающая товары (работы, услуги) у организации, применяющей УСН, лишается права на осуществление налогового вычета по НДС.

Для добросовестных налогоплательщиков целесообразность перехода на УСН определяется отраслевой принадлежностью организации, ее рентабельностью, составом покупателей, соотношением доходов и затрат и целым рядом других факторов.

Сущность упрощенной системы налогообложения

Упрощенная система существует как альтернатива общепринятой системе налогообложения, отличающейся большим количеством различных налогов. Порядок ее применения регулируется гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ [7]. Сущность этого специального налогового режима заключается в том, что уплата ряда налогов налогоплательщиками, перешедшими на УСН, заменяется уплатой единого налога, исчисляемого в порядке, установленном НК РФ.

Хотя переход на УСН носит добровольный порядок, возможность ее применения подразумевает соблюдение ряда критериев. Если малое предприятие утратило статус субъекта малого предпринимательства, то это не отразится на его праве применения упрощенного режима налогообложения. Если ранее, до 1 января 2003 г., упрощенная система налогообложения предназначалась только субъектам малого предпринимательства, то гл. 26.2 НК РФ такого ограничения не предусматривает.

В ст. 346.12 НК РФ указаны следующие ограничения [7].

1. *Сумма дохода*. По итогам 9 месяцев года, предшествующего переходу на УСН, доходы организации не должны превышать установленный уровень. Доходы определяются в соответствии со ст. 248 НК и включают доходы от реализации и внереализационные доходы. Размер дохода организации подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской

Федерации. Применяя УСН, доход организации за год также не должен превысить установленного размера.

Пример 1. Организация принимает решение перейти на УСН с 2007 г. Ее доход за 9 мес. 2006 г. составил 16 млн руб. Согласно гл. 26.2 НК РФ, ограничение по доходу за 9 мес. составляет 15 млн руб. С учетом коэффициента-дефлятора (в 2006 г. он был равен 1,132) доход не должен превышать 16,98 млн руб. (15 млн руб. $\times$ 1,132). Следовательно, организацией критерий по ограничению дохода соблюдается.

Пример 2. В 2006 г. доход организации составил 21,5 млн руб. По законодательству доход за 2006 г. с учетом коэффициента-дефлятора (1,132) не должен превысить сумму 20 млн руб. 22,64 млн руб. (20 млн руб. $\times$ 1,132). Организацией не превышен предельный размер дохода, и в следующем году она может применять УСН при условии соблюдения остальных критериев.

2. *Организационно-правовая форма собственности и вид деятельности.* Не могут применять УСН организации, имеющие филиалы и (или) представительства, бюджетные учреждения и иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории России. Банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, частные нотариусы, адвокаты также не могут находиться на этом налоговом режиме.

3. *Структура уставного капитала.* Доля непосредственного участия других организаций должна составлять не более 25 %. Таким образом, уставный капитал должен формироваться за счет вкладов физических лиц или индивидуальных предпринимателей.

4. *Средняя численность работников.* Средняя численность работников за налоговый (отчетный) период определяется в порядке, устанавливаемом Госкомстатом РФ, и не должна превышать 100 чел. Отчетным периодом считается первый квартал, полугодие, девять мес. календарного года, а налоговым периодом – календарный год.

5. *Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов.* Определяется в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете и не должна превышать 100 млн руб. Данный критерий установлен только для амортизируемого имущества. Если на балансе организации имеется земельный участок или объект природопользования, его стоимость не будет учитываться при соблюдении ограничения.

Если организация перестала соответствовать хотя бы одному из указанных критериев, она утрачивает право на применение УСН с начала того квартала, в котором допущены несоответствие указанным требованиям. Организация также обязана перейти на обычный режим налогообложения, если ее доход за отчетный (налоговый) период превысил установленный НК РФ размер.

Основные положения УСН представлены в табл. 4.

Таблица 4

Основные положения упрощенной системы налогообложения

Элемент УСН (особенность)	Характеристика	Ст. НК РФ
1	2	3
Налогоплатель- щики	Соответствующие условиям применения УСН и уве- домившие налоговый орган: - организации; - индивидуальные предприниматели.	346.11, 346.12
Процедура пере- хода	Необходимо с 1 октября по 30 ноября подать заявление в налоговый орган (вновь созданные организации и зарегистри- рованные индивидуальные предприниматели могут подать заявление при постановке на налоговый учет). В налоговом органе необходимо зарегистрировать Книгу учета доходов и расходов.	346.13
Объект налогооб- ложения	По выбору: - доходы; - доходы, уменьшенные на величину расходов. Объект налогообложения не может меняться в течение трех лет с начала применения УСН.	346.16
Налоговая база и порядок исчисле- ния налога	Установлены в зависимости от выбранного объекта на- логообложения.	346.18, 346.21
Налоговая ставка	6 % от доходов. 15 % от доходов, уменьшенных на величину расходов, но не менее суммы минимального налога (1 % от дохода).	346.18, 346.20
Налоговые льготы	Не установлены.	Гл. 26.2
Уменьшение суммы налога	При объекте налогообложения «доходы» сумму налога уменьшают суммы уплаченных взносов на обязатель- ное пенсионное страхование и уплачиваемые за счет работодателя суммы пособий по временной нетрудо- способности. Сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50 %.	346.21
Налоговый и от- четный периоды	Налоговый период – календарный год. Отчетный период – первый квартал, полугодие и 9 мес. календарного года.	346.19
Порядок уплаты налога	Уплата налога и авансовых платежей по налогу произ- водится по месту нахождения организации (месту жи- тельства индивидуального предпринимателя). Авансо- вые платежи уплачиваются не позднее 25 апреля, 25 июля и 25 октября. По итогам налогового периода – не позднее 31 марта. Минимальный налог уплачивает- ся по итогам налогового периода не позднее 31 марта.	346.21, 346.23
Отчетность по на- логу и сроки ее подачи	По истечении налогового (отчетного) периода пред- ставляются налоговые декларации в налоговые органы по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя). Промежуточные декларации представляются не позднее 25 апреля, 25 июля и 25 октября.	346.23

1	2	3
	Итоговые декларации не позднее: - для организаций – 31 марта; - для предпринимателей – 30 апреля.	
Ответственность налогоплательщиков	Применяются общие положения НК РФ и КоАП РФ.	Гл. 15, 16
Обязательные виды учета и отчетности	- Налоговый учет на основе Книги доходов и расходов; - учет показателей по прочим налогам и сборам (в т. ч. исчисляемым в качестве налоговых агентов); - бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов; - статистическая отчетность; - порядок ведения кассовых операций.	
Возврат на общий режим налогообложения	Добровольный возврат возможен с начала нового календарного года. Возврат обязателен при нарушении условий, позволяющих применять УСН. Налогоплательщик вправе вновь перейти на УСН не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение УСН. О переходе на другой режим налогообложения необходимо уведомить налоговый орган: - в течение 15 дн. по истечении налогового (отчетного) периода при превышении или несоблюдении ограничений; - при добровольном переходе – с начала нового года не позднее 15 января.	346.12, 346.13

Формирование учетной политики

при применении упрощенной системы налогообложения

Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, за исключением учета основных средств и нематериальных активов. При учете этих объектов необходимо руководствоваться ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [32] и ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» [31].

Особое внимание к учету основных средств и нематериальных активов вызвано тем, что для применения УСН необходимо, чтобы их остаточная стоимость, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, не превышала 100 млн руб. Налогоплательщику следует отслеживать величину остаточной стоимости амортизируемых основных средств и нематериальных активов при планировании приобретения внеоборотных активов, а также для документального подтверждения права применения УСН.

Следовательно, ведение бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов сопряжено с необходимостью формирования учетной политики. В ней необходимо закрепить применяемые способы начисления амортизации по группам объектов основных средств (линейный,

уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет срока полезного использования, пропорционально объему продукции, работ) и объектов нематериальных активов (линейный, уменьшаемого остатка, пропорционально объему продукции, работ).

В учетной политике следует раскрыть порядок определения срока полезного использования имущества. Например, при учете основных средств фирма может исходить из ожидаемого срока использования объекта в соответствии с его производительностью или мощностью. Для нематериальных активов предприятие вправе взять за основу срок использования объекта, в течение которого организация будет получать экономические выгоды, либо, к примеру, срок действия патента или свидетельства.

В учетной политике необходимо отразить порядок учета основных средств стоимостью не более 20 000 руб. за ед. Согласно ПБУ 6/01 (п. 5) [32], такие объекты могут отражаться либо в составе основных средств, либо учитываться в составе материально-производственных запасов.

Организации, применяющие УСН, обязаны оформлять хозяйственные операции первичными учетными документами, что предполагает организацию документооборота.

В учетной политике следует отразить правила документооборота и технологию обработки учетной информации. Эти положения организация вправе разработать самостоятельно. Например, можно указать перечень лиц, ответственных за оформление документов при совершении определенных операций; сроки, в течение которых бумаги должны быть составлены и представлены в бухгалтерию или другие структурные подразделения организации; наименование программного продукта, с помощью которого осуществляется учет и т. п. Также разрабатываются и утверждаются формы первичных документов, используемых для оформления тех операций, для которых не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов.

Для контроля за наличием и состоянием имущества и обязательств необходимо проводить инвентаризацию. Порядок и сроки ее проведения также отражаются в учетной политике. В отдельных случаях инвентаризация проводится в обязательном порядке (перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при смене материально-ответственных лиц и др.).

Организация, применяющая УСН, должна принять и утвердить приказом (распоряжением) руководителя учетную политику для целей бухгалтерского учета. Вновь созданной организации необходимо принять учетную политику не позднее 90 дн. со дня государственной регистрации.

Организации, ведущие бухгалтерский учет в полном объеме, составляют учетную политику согласно ПБУ 1/98 [33].

В случае ведения бухгалтерского учета только по объектам основных средств и нематериальных активов, организации или предпринимателю необходимо самостоятельно разработать регистры бухгалтерского учета, позволяющие накапливать информацию о первоначальной и остаточной стоимости имеющихся объектов.

Главой 26.2 НК РФ [7] предусмотрены два объекта обложения единым налогом. Если налогоплательщик выбирает «доходы», оформлять учетную политику для целей налогового учета не нужно. При выборе объекта налогообложения «доходы минус расходы» в учетной политике следует указать способ учета тех затрат, для которых предусмотрено несколько вариантов. При выбытии сырья и материалов их оценка производится одним из следующих методов:

- по стоимости единицы запасов;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Аналогичные методы оценки применяются при списании стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации. Выбранный способ оценки при выбытии также закрепляют в учетной политике.

В отношении способов амортизации основных средств Налоговым кодексом предусматриваются линейный и нелинейный.

Хотя гл. 26.2 НК РФ напрямую не устанавливает требований по составлению учетной политики для целей налогообложения, налогоплательщикам следует утвердить приказом (распоряжением) руководителя такой документ по упрощенной форме.

Форма ведения налогового учета при УСН

Налоговый учет призван обеспечить формирование необходимых данных для целей исчисления единого налога, его ведение является обязательным и не зависит от ведения бухгалтерского учета. Основанием для отражения операций в налоговом учете являются первичные учетные документы, соответствующие требованиям, изложенным в законодательстве о бухгалтерском учете. Первичными учетными документами оформляются хозяйственные операции в момент их совершения, а если это не представляется возможным – непосредственно после их окончания. Все хозяйственные операции отражаются в хронологическом порядке.

Регистром налогового учета является Книга учета доходов и расходов, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов РФ (табл. 5).

Согласно ст. 346.19 НК РФ [7], налоговым периодом при УСН является календарный год. Следовательно, Книга учета доходов и расходов открывается на один год.

Первоначальная редакция гл. 26.2 НК РФ (с 1 января 2003 г.) предусматривала, что форма Книги учета доходов и расходов и порядок отражения в ней хозяйственных операций утверждаются Министерством по налогам и сборам РФ. С 2003 г. по настоящее время форма и состав Книги не единожды пересматривались.

Таблица 5

Порядок ведения Книги учета доходов и расходов

Особенность (основание)	Требование	Примечание
Форма и срок ведения	На бумажных носителях или в электронном виде. Открывается на календарный год	При ведении Книги учета доходов и расходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании отчетного (налогового) периода вывести ее на бумажные носители.
Язык ведения	Русский	Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов РФ, должны иметь построчный перевод на русский язык, нотариальное заверение не требуется.
Заверение книги	Книга должна быть прошнурована и пронумерована с указанием на последней странице числа страниц, которое: - подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя – при ее наличии); - заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа	Книга в бумажном виде заверяется до начала налогового периода. При нехватке страниц Книги необходимо заверить в налоговом органе дополнительные листы в виде приложения. При ведении Книги в электронном виде ее подтверждение и заверение происходит по окончании налогового периода (подтверждение – после вывода на печать, заверение – одновременно с подачей в налоговый орган налоговой декларации).
Внесение изменений	Допускается обоснованное исправление ошибок	Исправления ошибок подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью организации (индивидуального предпринимателя – при ее наличии).

Редакция 2006 г. (утверждена Приказом Минфина РФ от 30 декабря 2005 г. № 167н [25]) предусматривает, что Книга состоит из титульного листа и трех разделов.

I. Доходы и расходы (табл. 6).

II. Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу.

III. Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Раздел I. Доходы и расходы

Регистрация			Сумма, руб.			
№ п/п	дата и номер первичного документа	содержа- ние опе- рации	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 I (II, III, IV) квартал						
(Итого за полугодие, 9 мес., год)						

К разд. I по итогам налогового периода (года) необходимо заполнить справочную часть. Заполняется налогоплательщиками, выбравшими в качестве объекта налогообложения «доходы минус расходы».

В графе 4 отражаются полученные доходы как учитываемые, так и не учитываемые при налогообложении. В графе 5 указываются доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Предприниматели в этих разделах учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

Графы 6 и 7 заполняется только теми организациями и предпринимателями, которые выбрали объект налогообложения «доходы минус расходы». Следовательно, организации и предприниматели, исчисляющие и уплачивающие налог от доходов по ставке 6 %, эти графы не заполняют.

В соответствии с требованиями гл. 26.2 НК РФ, доходы и расходы при УСН признаются кассовым методом. Указанная форма Книги учета доходов и расходов совмещает метод начисления (графы 4, 6) и кассовый метод (графы 5, 7), что создает дополнительные трудности при ведении налогового учета и требует регистрации информации, не нужной при исчислении единого налога.

Расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов в Книгу учета заносят только те налогоплательщики, которые выбрали объект налогообложения «доходы минус расходы».

Основные средства и нематериальные активы, приобретенные в период применения УСН, включаются в расходы в полной сумме в момент ввода в эксплуатацию при условии их оплаты. Особый порядок предусмотрен для включения в расходы стоимости основных средств и нематериальных активов, приобретенных организациями до перехода на УСН – стоимость таких объектов включается в расходы постепенно в зависимости от срока полезного использования.

Раздел II Книги учета доходов и расходов предназначен для определения суммы затрат на приобретение основных средств и нематериальных

активов, подлежащих включению в расходы соответствующего отчетного и налогового периодов. Он формируется за I квартал, полугодие, 9 мес., год и данные по приобретенным и оплаченным объектам внеоборотных активов отражаются в расчете позиционным способом по каждому объекту отдельно.

Раздел III предназначен для расчета суммы убытка, уменьшающего налоговую базу по единому налогу. Данный раздел заполняется только налогоплательщиками, выбравшими в качестве объекта налогообложения «доходы минус расходы» и получившими по итогам одного или нескольких предыдущих налоговых периодов убытки от осуществляемой предпринимательской деятельности. Введение данного раздела было обусловлено практикой работы малых предприятий:

- среди этой группы субъектов предпринимательской деятельности убыточная деятельность встречается чаще, чем в среде средних и крупных предприятий;

- возможность единовременного включения в расходы оплаченных и введенных в эксплуатацию основных средств и нематериальных активов зачастую приводит к налоговому убытку;

- гл. 26.2 НК РФ содержит ограничения по размеру убытка, который может уменьшить налоговую базу по единому налогу (не более чем на 30 %), что вызывает необходимость налогового учета убытка, переносимого на следующие годы применения УСН.

Таким образом, разд. I и II Книги учета доходов и расходов заполняются в течение каждого квартала, а разд. III необходимо заполнять только по итогам налогового периода, т. е. по окончании календарного года.

Порядок исчисления и уплаты единого налога при УСН

Процедура расчета суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, зависит от объекта налогообложения. Организации и индивидуальные предприниматели, желающие перейти на УСН со следующего года, подают в текущем году в период с 1 октября по 30 ноября в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление. Организации в этом заявлении сообщают о размере доходов за 9 мес. текущего года. Если после подачи заявления о переходе на УСН налогоплательщик решил сменить объект налогообложения, он должен вновь уведомить налоговый орган до 20 декабря того же года.

Объект налогообложения налогоплательщиком выбирается самостоятельно и не может меняться в течение трех лет с начала применения УСН.

Главой 26.2 НК РФ предусмотрены два объекта налогообложения и разные налоговые ставки по ним:

- *доходы* (ставка налога 6 %);
- *доходы, уменьшенные на величину расходов* (ставка налога 15 %).

Участники договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом могут применять только один объект налогообложения – «доходы минус расходы».

При выборе объекта налогообложения необходимо учитывать соотношение доходов и расходов в каждом конкретном случае.

При объекте налогообложения «доходы»:

$$\text{Единый налог} = \text{Доход} \times 6 \% / 100 \%$$

При объекте налогообложения «доходы минус расходы»:

$$\text{Единый налог} = (\text{Доход} - \text{Расход}) \times 15 \% / 100 \%$$

Приравняем правые части формул:

$$\text{Доход} \times 0,6 = (\text{Доход} - \text{Расход}) \times 0,15.$$

Результат расчета – оптимальное соотношение доходов и расход при выборе объекта налогообложения:

$$\text{Расход} = \text{Доход} \times 0,6.$$

Если расходы организации составляют менее 60 % от доходов, то выгоднее работать по объекту налогообложения «доходы». Как правило, это относится к организациям, которые оказывают какие-либо услуги, сдают площади в аренду, работают по договорам комиссии. При расходах более 60 %, что характерно для производственных организаций, предпочтителен объект налогообложения «доходы минус расходы».

Оптимальный выбор можно сделать, лишь проанализировав все факторы деятельности организации или предпринимателя. Объект налогообложения «доходы» также привлекателен с точки зрения меньшего объема налогового учета, т. к. не надо разбираться, какие расходы учитывать, а какие нет.

Статьей 346.21 НК РФ [7] установлено, что по итогам каждого отчетного периода (I квартала, полугодия и 9 мес.) налогоплательщики рассчитывают и уплачивают сумму квартального авансового платежа по единому налогу.

Декларация по утвержденной форме за отчетный период представляется налогоплательщиками не позднее 25 дн. со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налог по декларации за год уплачивается с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей.

Порядок исчисления единого налога при объекте налогообложения «доходы»

Налогоплательщики, выбравшие объектом налогообложения «доходы», включают в налоговую базу доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущества и имущественных прав и внереализационные доходы (в соответствии со ст. 249 и 250 НК РФ). Индивидуальные предприниматели учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности. Ставка единого налога составляет 6 % от суммы доходов.

Исчисленный единый налог за I квартал, полугодие, 9 мес. и год может быть уменьшен, но не более чем на 50 %:

– на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации;

– на сумму пособий по временной нетрудоспособности (за исключением пособий в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием), выплаченную за счет средств работодателя.

Вычитая из величины единого налога страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и сумму пособий по больничным листам, выплаченную страхователем за свой счет (с учетом ограничения в 50 % от суммы налога), получим сумму единого налога, подлежащего уплате за отчетный или налоговый период.

Сумма налога, подлежащего доплате в бюджет за истекший отчетный (налоговый) период, определяется: первоначальная сумма налога – сумма вычетов – уплаченная сумма налога за предыдущий период.

Пример 3. Организация применяет УСН, объект налогообложения «доходы». Доходы, включаемые в налоговую базу за 20х6 г., составили 8 200 000 руб., уплачено за год страховых взносов на обязательное пенсионное страхование 510 000 руб. Выплачено пособий по временной нетрудоспособности 36 000 руб., в т. ч. за счет средств работодателя – 32 000 руб. За 9 мес. 20х6 г. уплачен единый налог в сумме 170 000 руб.

Сумма налога за 20х6 г. – 492 000 руб. ($8\,200\,000 \text{ руб.} \times 6\%$). Общая сумма страховых взносов на пенсионное страхование и больничного за счет средств работодателя равна 542 000 руб. ($510\,000 \text{ руб.} + 32\,000 \text{ руб.}$), но ее полностью нельзя вычесть из суммы налога, т. к. она превышает 50 % от суммы единого налога. Вычет будет составлять только 246 000 руб. ($492\,000 \text{ руб.} \times 50\%$).

Сумма единого налога за 20х6 г. равна 246 000 руб. ($492\,000 \text{ руб.} - 246\,000 \text{ руб.}$). К уплате за IV квартал 20х6 г. причитается 76 000 руб. ($246\,000 \text{ руб.} - 170\,000 \text{ руб.}$) единого налога.

Порядок исчисления единого налога при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов»

Доходы налогоплательщиком определяются так же, как при объекте налогообложения «доходы». Сумма доходов определяется на основании данных Книги учета доходов и расходов. Состав расходов закрыт и установлен ст. 346.16 НК РФ и также определяется на основании данных нало-

гового учета. Алгоритм расчета единого налога зависит от периода – отчетного или налогового.

При расчете единого налога за I квартал, полугодие и 9 мес. при превышении доходов над расходами формируется налоговая база. Умножением ставки налога (15 %) на налоговую базу получают сумму единого налога. При превышении расходов над доходами по итогам отчетных периодов налоговой базы не возникает и единый налог не уплачивается. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за истекший налоговый период, определяется как разница между начисленным единым налогом и суммой налога, уплаченного за предыдущий отчетный период.

Возможны ситуации, когда у налогоплательщика возникает переплата по единому налогу. Например, основная часть доходов попадает на первое полугодие, а во втором полугодии у налогоплательщика доходы существенно снижаются, однако ряд постоянных расходов (на амортизацию, коммунальные расходы, оплату труда) он продолжает нести.

Пример 4. Организация применяет УСН, объект налогообложения «доходы минус расходы». По данным налогового учета, доходы за 9 мес. 20х6 г. составили 5 630 000 руб., расходы 4 980 000 руб. За I полугодие 20х6 г. уплачено единого налога 145 000 руб.

Сумма налога за 9 мес. 20х6 г. – 97 500 руб. $((5\,630\,000 \text{ руб.} - 4\,980\,000 \text{ руб.}) \times 15 \%)$. За III квартал налог доплачивать не надо, т. к. авансовые платежи за полугодие превысили сумму единого налога, рассчитанного за 9 мес. Сумму переплаченных авансовых платежей за истекшие отчетные периоды можно вернуть или зачесть в счет платежей по единому налогу за следующие отчетные (налоговый) периоды.

При расчете суммы единого налога за налоговый период (год) возникает необходимость расчета минимального налога, который составляет 1 % от суммы доходов. Рассчитав сумму единого налога, следует сравнить ее с минимальным налогом. Если единый налог больше минимального, то уплачивается сумма рассчитанного единого налога.

Пример 5. Организация применяет УСН, объект налогообложения «доходы минус расходы». По данным налогового учета доходы за 20х6 г. составили 12 450 000 руб., расходы 11 420 000 руб. Сумма единого налога, начисленная и уплаченная за 9 мес. 20х6 г., равна 126 000 руб.

Налоговая база составит 1 030 000 руб. $(12\,450\,000 \text{ руб.} - 11\,420\,000 \text{ руб.})$. Сумма единого налога равна 154 500 руб. $(1\,030\,000 \text{ руб.} \times 15 \%)$. Сумма минимального налога за 20х6 г. – 124 500 руб. $(12\,450\,000 \text{ руб.} \times 1 \%)$. Так как сумма минимального налога оказалась меньше суммы единого налога, за 20х6 г. должен уплачиваться единый налог в сумме 154 500 руб. За IV квартал необходимо доплатить 28 500 руб. $(154\,500 \text{ руб.} - 126\,000 \text{ руб.})$.

Уплата минимального налога при УСН

Налогоплательщики по окончании очередного года могут столкнуться с необходимостью исчисления и уплаты *минимального налога*. Обязан-

ность по его расчету возникает у тех организаций и индивидуальных предпринимателей, которые выбрали объекта налогообложения «доходы минус расходы». Минимальный налог исчисляется по ставке 1 % от суммы доходов.

Согласно ст. 346.18 НК РФ, уплатить минимальный налог необходимо, если по итогам деятельности налогоплательщика за год сумма исчисленного единого налога окажется меньше суммы минимального налога. За отчетные периоды (I квартал, полугодие и 9 мес.) минимальный налог не исчисляется и не уплачивается, он рассчитывается и при необходимости уплачивается только по окончании года.

Минимальный налог не является дополнительным налогом, взимаемым при УСН, он является формой взимания единого налога. Цель его уплаты – предоставить гарантии по социальному, пенсионному и медицинскому обеспечению сотрудникам, работающим у налогоплательщиков, применяющих УСН. Именно поэтому уплаченную сумму минимального налога органы федерального казначейства распределяют только между государственными внебюджетными фондами. В этом заключается отличие минимального налога от единого налога, который взимается при УСН и помимо внебюджетных фондов распределяется еще в региональные и местные бюджеты.

Вопрос о зачете авансовых платежей в счет уплаты минимального налога Минфином РФ разъясняется следующим образом (Письмо от 28 декабря 2005 г. № 03-11-02/83 [28]): суммы минимального налога зачисляются в бюджеты ПФР (60 %), ФОМС (2 %), ТФОМС (18 %) и ФСС (20 %). Принятие решения о зачете уплаченных авансовых платежей по единому налогу в счет уплаты минимального налога возможно только в пределах средств, поступающих в указанные государственные внебюджетные фонды. Суммы уплаченных авансовых платежей, которые зачислены в государственные внебюджетные фонды, при отсутствии недоимки и задолженности по пеням, подлежат возврату налогоплательщику.

Также уплаченную сумму авансовых платежей организации и предприниматели вправе зачесть в счет уплаты единого налога в следующем отчетном (налоговом) периоде. Либо можно представить заявление в налоговый орган о возврате уплаченных авансовых платежей.

Пример 6. Организация применяет УСН, объект налогообложения «доходы минус расходы». В текущем году по данным налогового учета доходы равны 6 500 000 руб., расходы – 6 100 000 руб. Налоговая база за год составляет 400 000 руб. (6 500 000 руб. – 6 100 000 руб.). Сумма единого налога по результатам деятельности за год – 60 000 руб. (400 000 руб. × 15 %), сумма минимального налога – 65 000 руб. (6 500 000 руб. × 1 %). Сумма минимального налога больше, чем сумма единого налога. Следовательно, по итогам текущего года организация обязана перечислить в бюджет минимальный налог в сумме 65 000 руб.

Если по итогам года получен убыток, налоговой базы не возникает, единый налог равен нулю и в бюджет уплачивается минимальный налог.

Пример 7. Организация применяет УСН, объект налогообложения «доходы минус расходы». В текущем году по данным налогового учета доходы составили 1 560 000 руб., расходы – 1 600 000 руб. Организация получила убыток в размере 40 000 руб. (1 560 000 руб. – 1 600 000 руб.). Единый налог не уплачивается. Сумма минимального налога, подлежащая перечислению в бюджет, составит 15 600 руб. ($1\,560\,000 \text{ руб.} \times 1\%$).

Налогоплательщики, уплатившие минимальный налог, смогут в последующие годы включить в состав расходов разницу между суммой уплаченного минимального налога и суммой единого налога, исчисленного исходя из налоговой базы. Данная разница учитывается в расходах при определении налоговой базы только за налоговый период, т. е. в годовой декларации.

На разницу между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного единого налога можно увеличить сумму убытков следующего года, которые переносятся на будущее. Такая ситуация возникает, если по результатам работы в следующем году налогоплательщиком будет получен убыток. Убыток, полученный при применении УСН, не учитывается при переходе на другие режимы налогообложения.

Пример 8. Организация применяет УСН, объект налогообложения «доходы минус расходы». Доходы организации за текущий год составили 12 400 000 руб., расходы – 12 000 000 руб. За 9 мес. начислено и уплачено единого налога 93 000 руб.

Налоговая база за составит 400 000 руб. ($12\,400\,000 \text{ руб.} - 12\,000\,000 \text{ руб.}$). Сумма единого налога 60 000 руб. ($400\,000 \text{ руб.} \times 15\%$). Сумма минимального налога составит 124 000 руб. ($12\,400\,000 \text{ руб.} \times 1\%$). Организации необходимо уплатить минимальный налог в сумме 124 000 руб., т. к. он оказался больше, чем единый налог, начисленный за год. Разница между минимальным и единым налогами равна 64 000 руб. ($124\,000 \text{ руб.} - 60\,000 \text{ руб.}$). При расчете налоговой базы за следующий год организация вправе включить эту разницу в состав расходов и уменьшить налоговую базу.

Налогоплательщики уплачивают минимальный налог не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период. Для организаций установлен срок не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, для индивидуальных предпринимателей срок подачи декларации и, соответственно, уплаты минимального налога – не позднее 30 апреля.

Налоговый учет расходов при применении УСН

Ряд расходов при применении УСН должен определяться в соответствии с положениями гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ [3]: материальные расходы, расходы на оплату труда, расходы на обязательное страхование и прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Для признания расходов они должны отвечать следующим требованиям:

- расходы должны быть обоснованы, причем под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Такой расход необходим для нормального функционирования организации (индивидуального предпринимателя) и для получения в будущем прибыли;

- расходы должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ;

- расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. В качестве расходов признаются те, которые непосредственно связаны с предпринимательской деятельностью и производятся для получения дохода.

Расходами признаются затраты после их фактической оплаты как денежными, так и не денежными средствами (например, путем встречной поставки, зачета взаимных требований).

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие и выбравшие объектом налогообложения доходы за вычетом расходов, вправе уменьшать полученные доходы на сумму расходов на приобретение основных средств. Подобные расходы следует признавать с учетом особенностей, предусмотренных гл. 26.2 НК РФ. Порядок признания расходов зависит от того, в какой период приобретены основные средства – до или после перехода на УСН.

Признание стоимости основных средств, приобретенных после перехода на УСН

Согласно ст. 346.16 НК РФ [7], стоимость приобретенных, сооруженных и изготовленных основных средств в период применения УСН признается расходами единовременно – в момент ввода объектов в эксплуатацию. При этом стоимость и срок полезного использования указанных объектов значения не имеет.

Расходами при УСН признаются затраты только после их фактической оплаты. Если объект основных средств получен и введен в эксплуатацию, но не оплачен, до момента погашения кредиторской задолженности перед поставщиком стоимость основного средства нельзя признать расходом.

В счете-фактуре, получаемого от поставщика, наряду со стоимостью объекта основных средств указывается сумма НДС. При УСН организации и индивидуальные предприниматели не являются плательщиками этого налога (за исключением налога, уплачиваемого на таможне при ввозе товаров на территорию РФ). Суммы НДС по приобретенному объекту основных средств включаются в его первоначальную стоимость и признаются расходом на дату ввода объекта в эксплуатацию.

Расходы на приобретение основных средств отражаются в налоговом учете (Книге доходов и расходов) в последний день отчетного (налогового) периода в оценке, сформированной по правилам бухгалтерского учета.

Пример 9. Организация с 1 января 20xx г. перешла на УСН (объект налогообложения «доходы минус расходы»). В марте приобретен персональный компьютер за 17 700 руб. (в т. ч. НДС 2 700 руб.) и введен в эксплуатацию. Оплата поставщику перечислена в апреле.

Доходы, полученные организацией по итогам I квартала 20xx г., нельзя уменьшить на стоимость приобретенного компьютера, т. к. по состоянию на 31 марта объект основных средств не был оплачен. Сумму 17 700 руб. следует отразить в составе расходов в последний день I полугодия 20xx г., т. е. 30 июня.

Порядок единовременного включения стоимости основных средств в расходы распространяется только на амортизируемые основные средства. В соответствии с гл. 25 НК РФ амортизируемым признается имущество со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью более установленного предела.

Если первоначальная стоимость основного средства составляет не более установленного предела и (или) срок его полезного использования не превышает 12 мес., такой объект не является амортизируемым имуществом и ее стоимость при вводе в эксплуатацию включается в состав материальных расходов.

Признание стоимости основных средств, приобретенных до перехода на УСН

Расходы на приобретение основных средств, которые принадлежали налогоплательщику до перехода на УСН, принимаются для целей обложения единым налогом в размере, равном остаточной стоимости основных средств до момента перехода на УСН. Остаточная стоимость основных средств определяется как разница между ценой приобретения и суммой амортизации, начисленной в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ [3].

Определение сроков полезного использования основных средств осуществляется на основании утверждаемой Правительством РФ классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждена Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 [11]). Сроки полезного использования основных средств, которые не указаны в данной классификации, устанавливаются организациями и предпринимателями самостоятельно в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Основные средства, приобретенные до перехода на УСН, разделяются на три группы в зависимости от сроков полезного использования. Расходы на их приобретении признаются не сразу, а в течение установлено ст. 346.26 НК РФ периода (табл. 7). При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями (поквартально).

Пример 10. Организация с 1 января 20x6 г. перешла на УСН (объект налогообложения «доходы минус расходы»). В учете организации числится амортизируемое ос-

новное средство, срок полезного использования которого в соответствии с классификацией – 2 года 6 мес. Остаточная стоимость объекта, определенная по правилам налогового учета, на 1 января 20х6 г. составляет 12 000 руб.

Остаточная стоимость основного средства включается в состав расходов в следующем порядке:

- на 31 марта – в сумме 3 000 руб. (12 000 руб. : 4 периода);
- на 30 июня – в сумме 3 000 руб.;
- на 30 сентября – в сумме 3 000 руб.;
- на 31 декабря – в сумме 3 000 руб.

Таблица 7

Признание расходов на основные средства и нематериальные активы, приобретенных до перехода на УСН

Срок полезного использования	Амортизационная группа, согласно ст. 258 НК РФ, для основных средств	Период включения остаточной стоимости объектов в расходы на их приобретение
До 3 лет	1–2	В течение первого года применения УСН
От 3 до 15 лет включительно	3–6	50 % – в течение первого года применения УСН 30 % – в течение второго года 20 % – в течение третьего года
Более 15 лет	7–10	Равными долями в течение 10 лет применения УСН

Пример 11. В продолжение примера 2. В соответствии с классификацией, срок полезного использования амортизируемого основного средства, которое числится в учете организации по состоянию на 1 января 20х6 г., составляет 6 лет 6 мес.

Остаточная стоимость основного средства включается в состав расходов в следующем порядке.

В 20х6 г. организация вправе признать в качестве расхода 6 000 руб. (12 000 руб. × 50 %), в 20х7 г. – 3 600 руб. (12 000 руб. × 30 %), в 20х8 г. – 2 400 руб. (12 000 руб. × 20 %).

По отчетным периодам остаточная стоимость основного средства войдет в состав расходов в следующем порядке:

- на 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 20х6 г. – по 1 500 руб. (6 000 руб. : 4 периода);
- на 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 20х7 г. – по 900 руб. (3 600 руб. : 4 периода);
- на 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря 20х8 г. – по 600 руб. (2 400 руб. : 4 периода).

Пример 12. При переходе на УСН остаточная стоимость основного средства составляет 59 400 руб. Срок полезного использования 16 лет 8 мес.

Поскольку срок полезного использования основного средства превышает 15 лет, остаточная стоимость признается расходом в течение 10 лет применения УСН. За один налоговый период можно признать 5 940 руб. (59 400 руб. : 10 лет). На 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря в течение этого периода организация будет признавать расходом 1 485 руб. (5 940 руб. : 4 периода).

Если основные средства, приобретенные до перехода на УСН, еще не оплачены, их остаточная стоимость не может быть включена в расходы. После оплаты объекта его остаточная стоимость включается в расходы на приобретение основных средств в порядке, рассмотренном выше.

С целью поддержания эксплуатационных свойств основных средств проводится технический осмотр и ремонт. Указанные работы могут проводиться хозяйственным или подрядным способами, и их стоимость признается расходами в налоговом учете. Необходимо, чтобы собственные или арендованные объекты основных средств использовались для получения дохода, т. е. в уставной деятельности организации. Расходы признаются на любой вид ремонта – текущий, средний, капитальный – при условии их документального подтверждения и оплаты.

При проведении ремонта подрядным способом оформляется соответствующий договор и акт приемки-передачи выполненных работ. Если основные средства ремонтируют собственными силами – оформляются документы, подтверждающие оплату использованных материалов, труда (накладная на отпуск материалов, акт на списание материалов, наряд на сдельные работы) и т. п. При ремонте арендованных (полученных в безвозмездное пользование) основных средств, кроме документов, подтверждающих расходы на ремонт, необходимо, чтобы в договоре аренды (ссуды) обязанности по ремонту арендованного (полученного в безвозмездное пользование) имущества была возложена на арендатора (ссудополучателя).

Восстановление объектов основных средств проводится также путем реконструкции и модернизации. В перечне расходов, уменьшающих налоговую базу по УСН (ст. 346.16 НК РФ), упомянуты только расходы на ремонт основных средств. Поэтому доходы от деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, переведенных на УСН, нельзя уменьшить на расходы, связанные с реконструкцией и модернизацией объектов основных средств. Стоимость указанных произведенных работ увеличит первоначальную стоимость объекта в бухгалтерском учете, а в налоговом – нет. Это касается как основных средств, приобретенных в период применения УСН, так и основных средств, приобретенных до перехода на этот режим налогообложения.

Как уже отмечалось, стоимость основных средств, приобретенных после перехода на УСН, списывается на расходы единовременно в момент их ввода в эксплуатацию, и в налоговом учете налогоплательщика эти объекты не числятся. Следовательно, нет основания включать в расходы стоимость реконструкции основных средств.

Основные средства, приобретенные до перехода на УСН, принимаются по остаточной стоимости, определенной на дату перехода, которая признается расходом в порядке, описанным выше. Изменить ее после реконструкции или модернизации нельзя, т. к. гл. 26.2 НК РФ подобная норма не предусмотрена.

Налоговый учет выбытия основных средств

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, могут осуществлять сделки по реализации или передаче основных средств (под передачей понимается безвозмездная передача основных средств). В ряде случаев у налогоплательщиков может возникнуть необходимость в пересчете налоговой базы за прошлые отчетные или налоговые периоды.

При реализации основного средства доходом признаются денежные средства, полученные от покупателя. Датой признания дохода является день поступления средств на расчетный счет в банке или в кассу организации. При оплате проданного объекта не денежными средствами доходы в целях налогообложения признаются в размере, определенном сторонами в договоре. Датой признания дохода считается день поступления иного имущества или день подписания акта взаимозачета.

При продаже основных средств до истечения срока, установленного в Налоговом кодексе РФ, необходимо выполнить пересчет налоговой базы за предыдущие периоды.

Пересчет налоговой базы производится:

1. По объектам со сроком полезного использования до 15 лет включительно, если с момента приобретения до момента реализации (передачи) прошло менее 3 лет. Если этот срок превышает 3 года, то пересчет не производится.

2. По объектам основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет, если с момента приобретения до момента реализации (передачи) прошло менее 10 лет.

Налоговая база пересчитывается за весь период пользования такими основными средствами на УСН с учетом положений гл. 25 НК РФ [3], уплачивается дополнительная сумма налога и пени. Налогоплательщик имеет право самостоятельно выбирать, каким способом начисления амортизации воспользоваться для целей пересчета налоговой базы: линейным или нелинейным. Более выгодным является нелинейный способ начисления амортизации, поскольку при этом способе суммы амортизации в первые месяцы существенно больше, чем при линейном, что позволяет уменьшить сумму недоимки и пени.

Пример 13. Организация, применяющая УСН (объект налогообложения «доходы минус расходы»), в январе 20х6 г. приобрела основное средство стоимостью 40 000 руб. (включая НДС). Срок его полезного использования – 3 года 6 мес. В том же месяце основное средство было введено в эксплуатацию и оплачено. В декабре 20х7 г. организация реализовала его.

В I квартале 20х6 г. организация включила в расходы на приобретение основных средств всю стоимость основного средства. Основное средство было реализовано до истечения трех лет с момента приобретения.

Вариант 1. Применяется линейный способ расчета амортизационных отчислений.

Производим пересчет налоговой базы за 20х6 г.:

- сумма начисленной амортизации за февраль-декабрь – 10 476,19 руб. (40 000 руб. : 42 мес. × 11 мес.);

- было включено в состав расходов – 40 000 руб. (вся сумма расходов на приобретение объекта);

- сумма превышения расходов и соответственно занижения налоговой базы – 29 523,81 руб. (40 000 руб. – 10 476,19 руб.).

Налоговую базу за 20х6 г. нужно увеличить на 29 523,81 руб., пересчитать сумму единого налога, выявить сумму недоимки и начислить пени.

Сумма доначисленного налога равна 4 429 руб. (29 523,81 руб. × 15 %).

Размер недоимки может быть иным в зависимости от конкретных условий деятельности организации. Недоимку следует уплатить до 31 марта 20х7г. включительно. За просрочку платежа следует исчислить и уплатить соответствующую сумму пеней.

Одновременно налоговую базу за 20х7 г. необходимо уменьшить на сумму рассчитанной амортизации за время фактической эксплуатации объекта. Сумма начисленной амортизации за январь – декабрь 20х7 г. – 11 428,57 руб. (40 000 руб. : 42 мес. × 12 мес.).

В налоговом учете в Книге учета доходов и расходов в 20х6 г. расход в сумме 11 428,57 руб. можно указать как корректировку налоговой базы в результате реализации основного средства. Расчеты следует оформить бухгалтерской справкой.

Кроме того, в налоговую инспекцию необходимо представить уточненную декларацию по единому налогу за 20х6 г.

Операция по реализации основного средства отразится в налоговом учете следующим образом: договорная стоимость объекта будет являться внереализационным доходом, тогда как остаточная стоимость основных средств расходом признаваться не будет. Это объясняется тем, что в перечне расходов, приведенном в ст. 346.16 НК РФ, не предусмотрено списание остаточной стоимости выбывших объектов основных средств.

Вариант 2. Применяется нелинейный способ расчета амортизационных отчислений.

Производим пересчет налоговой базы за 20х6 г.:

- сумма начисленной амортизации за февраль-декабрь – 16 749 руб. (табл. 8);

- было включено в состав расходов – 40 000 руб.;

- сумма превышения расходов и соответственно занижения налоговой базы – 23 231 руб. (40 000 руб. – 16 749 руб.).

Налоговую базу за 20х6 г. нужно увеличить на 23 231 руб., пересчитать сумму единого налога, выявить сумму недоимки и начислить пени.

Сумма доначисленного налога за 20х6 г. равна 3 485 руб. (23 231 руб. × 15 %).

Налоговая база за 20х7 г. уменьшается на сумму рассчитанной амортизации, которая составит за январь – декабрь 20х7 г. 10 295 руб. (табл. 9).

В Книге учета доходов и расходов сумма амортизации 10 295 руб. указывается как корректировка налоговой базы в результате реализации основного средства. Расчеты оформляются бухгалтерской справкой.

Таблица 8

Расчет амортизации нелинейным способом за 20х6 г.

Месяц	Остаточная стоимость на начало месяца, руб.	Сумма амортизации за месяц, руб.	Остаточная стоимость на конец месяца, руб.
Февраль	40 000	$40\,000 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,905$	38 095
Март	38 095	$38\,095 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,814$	36 281
Апрель	36 281	$36\,281 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,728$	34 553
Май	34 553	$34\,553 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,645$	32 908
Июнь	32 908	$32\,908 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,567$	31 341
Июль	31 341	$31\,341 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,492$	29 849
Август	29 849	$29\,849 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,421$	28 428
Сентябрь	28 428	$28\,428 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,354$	26 894
Октябрь	26 894	$26\,894 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,281$	25 613
Ноябрь	25 613	$25\,613 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,220$	24 393
Декабрь	24 393	$24\,393 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,162$	23 231
Итого		16 749	

Таблица 9

Расчет амортизации нелинейным способом за 20х7 г.

Месяц	Остаточная стоимость на начало месяца, руб.	Сумма амортизации за месяц, руб.	Остаточная стоимость на конец месяца, руб.
Январь	23 231	$23\,231 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,106$	22 125
Февраль	22 125	$22\,125 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,054$	21 071
Март	21 071	$21\,071 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 1\,003$	20 068
Апрель	20 068	$20\,068 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 956$	19 112
Май	19 112	$19\,112 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 910$	18 202
Июнь	18 202	$18\,202 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 867$	17 335
Июль	17 335	$17\,335 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 825$	16 510
Август	16 510	$16\,510 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 786$	15 724
Сентябрь	15 724	$15\,724 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 749$	14 975
Октябрь	14 975	$14\,975 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 713$	14 262
Ноябрь	14 262	$14\,262 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 679$	13 583
Декабрь	13 583	$13\,583 \times 2 / 42 \text{ мес.} = 647$	12 936
Итого		10 295	

Расходы на приобретение нематериальных активов

В отношении расходов на приобретение нематериальных активов Налоговым кодексом установлен порядок признания, аналогичный расходам на приобретение основных средств. Если объект был приобретен (изготовлен), оплачен и введен в эксплуатацию в период применения УСН, то расходы при расчете налоговой базы по единому налогу признаются в общем порядке, т. е. по мере их оплаты и постановки на учет.

Если объект нематериальных активов принадлежал организации или предпринимателю до перехода на УСН, необходимо определить остаточную стоимость этих объектов и разделить на три группы в зависимости от срока полезного использования. Остаточная стоимость нематериальных активов будет списана на расходы в срок от одного до десяти лет равными долями в течение отчетных периодов.

Расходы на приобретение покупных товаров

Затраты в виде стоимости товаров, определенной одним из методов, указанных в ст. 346.17 НК РФ [7] (по методу ФИФО, ЛИФО, средней стоимости или по стоимости единицы товара), учитываются в составе расходов в момент реализации данных товаров. Поэтому, даже если приобретенный товар оплачен и оприходован, в Книге учета доходов и расходов его стоимость не отражается до тех пор, пока данный товар не будет продан. В момент фактической реализации товаров (при условии, что они уже оплачены) в Книге производится соответствующая запись. Если же реализуются еще не оплаченные поставщику товары, их стоимость признается расходом в момент оплаты товаров.

Расходы, непосредственно связанные с реализацией товаров, в т. ч. расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты.

Суммы НДС по приобретенным товарам, работам, услугам

Порядок признания уплаченного НДС в качестве расхода следующий:

- НДС может быть списан в расход только по тем товарам (работам, услугам), расходы по которым учитываются при применении УСН;

- НДС списывается в расходы текущего отчетного периода пропорционально той части, в какой в этом периоде в целях исчисления единого налога признан сам расход. Например, уплаченные при приобретении покупных товаров суммы НДС следует списать в расход после фактической реализации этих товаров. НДС по расходам, относящимся к нескольким отчетным периодам, следует списывать в расход равномерно, как и сами эти расходы;

- НДС списывается в расходы отдельной строкой и не включается в сумм расхода, с которым он связан. Исключение составляет НДС, уплаченный при приобретении объектов основных средств и нематериальных активов, т. к. сумма налога включается в стоимость приобретенных объектов.

Организациям, собирающимся перейти на специальные режимы налогообложения (УСН и ЕНВД), необходимо восстановить суммы НДС, принятые к вычету по товарам, работам, услугам, основным средствам и нематериальным активам в декабре месяце года, предшествующего переходу на эти режимы.

Пример 14. Организация с 20х7 г. переходит на УСН. На 31 декабря 20х6 г. на балансе числятся активы:

- сч. 10 «Материалы» – 280 000 руб.;
- сч. 01 «Основные средства» – 7 000 000 руб.;
- сч. 02 «Амортизация основных средств» – 4 500 000 руб.

Активы оплачены, НДС принят к зачету.

Необходимо восстановить сумму НДС, принятую в зачет перед бюджетом и учесть ее в декабре 20х6 г. в качестве прочих расходов, связанных с производством и реализацией (табл. 10).

Таблица 10

Операции по восстановлению сумм НДС, ранее принятого в зачет

Хозяйственная операция	Сумма, руб.	Корреспонденция	
		дебет	кредит
<i>Справка бухгалтера.</i> В декабре восстановлена сумма НДС при переходе на УСН: $280\,000 \times 0,18 = 50\,400$ руб. $(7\,000\,000 - 4\,500\,000) \times 0,18 = 450\,000$ руб.	500 400	19	68
<i>Справка бухгалтера.</i> В декабре НДС включен в состав внереализационных расходов.	500 400	91	19
<i>Выписка банка.</i> В январе перечислена задолженность по НДС в бюджет.	500 400	68	51

В январе необходимо представить налоговую декларацию по НДС.

Перенос убытка прошлых налоговых периодов

Применяя УСН, налогоплательщик может получить убыток. Как и при обычной системе налогообложения, убыток может быть учтен при расчете единого налога следующих налоговых периодов. Под убытком понимается превышение расходов над доходами, которые определяются в соответствии с гл. 26.2 НК РФ [7].

Условия учета и переноса на будущее убытка установлены ст. 346.18 НК РФ. Полученный убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 %. Оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие годы, но не более чем на 10 лет.

Организация или предприниматель должны хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по единому налогу, в течение всего срока списания убытков.

На убытки, полученные при работе на другом режиме налогообложения (уплата налога на прибыль, ЕНВД) до перехода на УСН, нельзя уменьшить налоговую базу при расчете единого налога при УСН. Аналогично, убытки, полученные в период применения УСН, не принимаются при расчете налоговой базы на других режимах налогообложения.

Расчет суммы убытка, переносимого на будущее, производится в Книге учета доходов и расходов и в итоговой налоговой декларации.

Пример 15. Организация применяет УСН, объект налогообложения «доходы минус расходы». Показатели деятельности приведены в табл. 11.

Таблица 11

Показатели за 20х6 и 20х7 гг.

Наименование показателей	20х6 г.	20х7 г.
Сумма полученных доходов	3 587 432	2 185 432
Сумма расходов	3 705 634	1 987 654
Единый налог за предыдущие отчетные периоды (9 мес.)	–	18 019
Минимальный налог	35 874	–
Включение минимального налога в расходы следующего налогового периода (года)*	–	35 874
Финансовый результат по данным налогового учета	(118 202)	161 904

*Согласно ст. 346.18 НК РФ [7], сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, можно включить в расходы следующего года, в т. ч. увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее. В примере в 20х6 г. был получен убыток, единый налог не рассчитывался и был уплачен минимальный налог. В 20х7 г. можно списать на расходы разницу между суммой уплаченного минимального и исчисленного единого налога 35 874 руб. (35 874 руб. – 0).

Заполним разд. III Книги доходов и расходов (табл. 12). Организация принимает решение учесть сумму убытка за 20х6 г. в сумме 15 000 руб. Максимальная сумма убытка, уменьшающая налоговую базу за 20х7 г., составляет 48 871 руб. (162 904 руб. × 30 %).

Таблица 12

III. Расчет суммы убытка, уменьшающей его налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН за 20х7 г.

Наименование показателя	Код строки	Значения показателей
Сумма не перенесенного убытка на начало налогового периода	010	118 202
в т. ч. за:		
на 20х6 г.	020	118 202
Налоговая база за налоговый период	120	161 904
Сумма убытка по коду стр. 010, уменьшающая (но не более чем на 30 %) налоговую базу за налоговый период по коду стр. 120	130	15 000
Сумма убытка за предыдущий налоговый период	140	118 202
Сумма не перенесенного убытка на конец налогового периода, всего (код стр. 010 – код стр. 130 + код стр. 140)	150	103 202
в т. ч. за:		
на 20х6 г.	160	103 202

Сумма единого налога за год 22 036 руб. $((161\,904 \text{ руб.} - 15\,000 \text{ руб.}) \times 0,15)$, а сумма минимального налога равна 21 854 руб. $(2\,185\,432 \text{ руб.} \times 0,01)$. Так как сумма единого налога, исчисленная в обычном порядке, выше суммы минимального налога, за 20х7 г. необходимо уплатить единый налог. К доплате за IV квартал причитается 4 017 руб. $(22\,036 \text{ руб.} - 18\,019 \text{ руб.})$.

Тема 6. Специальные режимы налогообложения и выплата пособий по временной нетрудоспособности

Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению при УСН

Организации, применяющие специальные режимы налогообложения, обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Такие организации не являются плательщиками ЕСН и, как следствие, не производят отчисления в Фонд социального страхования, из которого происходит возмещение затрат, понесенных организацией при наступлении страховых случаев. Случаи нетрудоспособности происходят в любой организации, и режим налогообложения напрямую влияет на источники финансирования выплаты пособий.

Порядок финансирования выплаты пособий рассмотрен на примере УСН, т. к. для других специальных режимов налогообложения (ЕНВД и ЕСХ) применяется аналогичный порядок расчетов с Фондом социального страхования по выплате пособий за его счет.

Согласно законодательству, работники налогоплательщиков, применяющих УСН, должны получать все социальные пособия в тех же размерах и по тем же правилам, что и работники налогоплательщиков, применяющих обычный режим налогообложения.

В настоящее время порядок расчета и выплаты пособий по временной нетрудоспособности и беременности и родам у налогоплательщиков, применяющих УСН, регулируют следующие документы:

- федеральный закон от 22.12.2005 г. № 180-ФЗ «Об отдельных вопросах исчисления и выплаты пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и размер страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в 2006 г.» (далее Закон № 180-ФЗ) [19];
- федеральный закон от 31.12.2002 г. № 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 № 190-ФЗ) [18];

– федеральный закон от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию» (далее закон № 255-ФЗ) [17] и др.

Для организаций, применяющих УСН, порядок расчета пособий по временной нетрудоспособности и беременности и родам не отличается от порядка, установленного для организаций, находящихся на обычном режиме налогообложения.

Пособие следует исчислять исходя из средней заработной платы сотрудника за 12 мес., которые предшествовали началу события. Расчет средней заработной платы осуществляется в порядке, установленном федеральным законом № 255-ФЗ [17]: путем деления суммы начисленного заработка за 12 мес. на число календарных дней, приходящихся на этот период.

Размер дневного пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам зависит как от среднедневной зарплаты, так и от страхового стажа. Страховой стаж – это суммарная продолжительность уплаты страховых взносов и (или) налогов. В него включаются периоды работы по трудовому договору, государственной гражданской или муниципальной службы и периоды иной деятельности, в течение которой гражданин подлежал обязательному социальному страхованию.

Право на больничный, исходя из средней заработной платы, имеют только те сотрудники, страховой стаж которых составляет более 6 мес. Если страховой стаж работника менее 6 мес., то размер пособий не может быть больше МРОТ за полный календарный месяц. В районах и местностях, в которых применяются районные коэффициенты, МРОТ увеличивается на эти коэффициенты.

Финансирование больничного за счет ФСС РФ происходит с первого дня наступления нетрудоспособности. То есть не действует порядок начисления пособия по временной нетрудоспособности, установленный для налогоплательщиков, применяющих обычный режим налогообложения: первые два дня – за счет средств работодателя, начиная с третьего – за счет средств ФСС РФ.

В соответствии с положениями Закона № 190-ФЗ [18] выплата иных видов пособий по обязательному социальному страхованию (кроме пособий по временной нетрудоспособности) работникам организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, осуществляется за счет средств ФСС РФ согласно федеральным законам, т. е. в общем порядке, без каких-либо специальных ограничений. Данный перечень включает:

- пособие по беременности и родам;
- единовременное пособие при рождении ребенка;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в ранние сроки беременности;

- пособие при усыновлении ребенка;
- ежемесячное пособие на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;
- социальное пособие на погребение или возмещение стоимости гарантированного перечня услуг.

Такие пособия выплачиваются работникам работодателями, а затем работодатели получают выплаченные суммы из ФСС на основании данных расчетной ведомости по средствам ФСС РФ. Данные средства не являются доходами работодателя и не облагаются единым налогом при применении УСНО.

Законом № 190-ФЗ установлены особенности распределения источников финансирования соответствующих расходов в зависимости от того, уплачивает ли налогоплательщик добровольные взносы в ФСС РФ.

Работодатели, применяющие УСН, могут возмещать расходы по временной нетрудоспособности на общих основаниях за счет средств ФСС РФ при условии добровольной уплаты страховых взносов на социальное страхование работников в размере 3 % налоговой базы, определяемой так же, как налоговая база по ЕСН (в соответствии с нормами гл. 24 НК РФ). Порядок добровольной уплаты взносов установлен Постановлением Правительства РФ от 05.03.2003 г. № 144 [14].

Уплата взносов начинается с месяца, когда подано заявление об обязательстве добровольно уплачивать страховые взносы. Сумма, подлежащая перечислению в ФСС, определяется как разность между суммой начисленных страховых взносов и расходами по оплате больничных. Страховые взносы перечисляются ежемесячно не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который они начислены.

В том случае, когда сумма расходов на выплату пособий по временной нетрудоспособности превышает сумму начисленных страховых взносов, ФСС РФ в общеустановленном порядке выделяет работодателю недостающие средства.

Если у плательщика добровольных взносов возникает задолженность перед ФСС РФ, то Фонд направляет ему уведомление о задолженности, а после неуплаты задолженности отделение ФСС РФ принимает решение о прекращении отношений по добровольной уплате страховых взносов. Делается это с месяца, следующего за последним месяцем, за который уплачены страховые взносы. Об этом письменно сообщают страхователю.

Если работодатель со следующего календарного года решил не применять УСН либо утратил право на ее применение, ему следует сообщить об этом в отделение ФСС РФ. При этом добровольная уплата взносов прекращается с начала месяца, в котором работодатель перешел к обычной системе налогообложения.

Организациям и индивидуальным предпринимателям, применяющим УСН, при выборе вариантов возмещения пособий по временной нетрудо-

способности (полностью за счет средств ФСС РФ с обязательной ежемесячной уплатой взносов или в размере 1 МРОТ за счет ФСС) необходимо учитывать несколько факторов:

- размер фонда оплаты труда;
- периодичность случаев заболевания работников;
- размер расходов;
- др.

В целях планирования формы расчетов с ФСС РФ целесообразно каждый год осуществлять специальный расчет на основе анализа существующих показателей. Данные анализа позволят определить порядок распределения расходов на выплату пособий по временной нетрудоспособности между источниками их финансирования.

Финансирование пособий по временной нетрудоспособности

За счет средств ФСС РФ организации, применяющие УСН, вправе выплатить сумму пособия, не превышающую за полный календарный месяц одного МРОТ, установленного законодательством РФ. Сумму пособия, превышающую этот лимит, организация или индивидуальный предприниматель обязан выплатить из собственных средств.

В положении о заработной плате организации и в коллективном договоре должно быть закреплено условие о выплате суммы пособий по временной нетрудоспособности, исходя из фактически исчисленного среднего заработка.

Пример 16. Организация применяет УСН, объект налогообложения «доходы минус расходы». Добровольные взносы в ФСС РФ в размере 3 % не уплачиваются. В июле 20х7 г. работник Петров находился на больничном 9 календарных дней. Страховой стаж 10 лет. Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в размере 100 % среднего заработка. За 12 мес., предшествующих болезни, фактический заработок Петрова составил 228 125 руб. МРОТ составляет 1 100 руб.

Среднедневной заработок Петрова 625 руб. ($228\,125 \text{ руб.} : 365 \text{ дн.}$, где 365 дн. – количество календарных дней в расчетном периоде). Размер пособия за день, возмещаемый ФСС РФ, составит 35,48 руб. ($1\,100 \text{ руб.} : 31 \text{ дн.}$, где 31 дн. – количество календарных дней в июле), возмещаемый из средств работодателя – 589,52 руб. ($625 \text{ руб.} - 35,48 \text{ руб.}$).

Сумма пособия по временной нетрудоспособности, начисленная Петрову за июль 20х7 г., равна 5 625 руб., в т. ч. за счет ФСС – 319,32 руб. ($35,48 \text{ руб.} \times 9 \text{ дн.}$), за счет средств организации – 5 305,68 руб. ($589,52 \text{ руб.} \times 9 \text{ дн.}$).

В III квартале организация сможет отразить в Книге доходов и расходов оплату больничного листа в размере 5 305,68 руб. Сумму пособия за счет средств ФСС РФ следует указать в расчетной ведомости по средствам ФСС РФ за 9 мес.

Согласно закону № 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» [18], организации

и индивидуальные предприниматели могут уплачивать добровольные взносы в ФСС РФ в размере 3 %. В этом случае пособие по временной нетрудоспособности за все дни болезни (начиная с первого дня) выплачиваются за счет средств ФСС РФ.

Расчет пособия по временной нетрудоспособности, его назначение и выплата налогоплательщиками, применяющими специальные режимы налогообложения, осуществляются в соответствии с общими правилами, установленными законодательством в области государственного социального страхования. Это означает, что на них распространяется максимальный размер пособия, выплачиваемый за счет ФСС РФ. Он устанавливается законом о бюджете ФСС РФ на соответствующий год и в 2007 г. составляет 16 125 руб. за полный месяц нетрудоспособности [5]. Максимальный размер пособия увеличивается на районные коэффициенты к заработной плате в тех в районах и местностях, где они установлены.

Пример 17. Рассмотрим условие примера 16 для случая, когда организация уплачивает добровольные взносы в ФСС РФ в размере 3 %. Среднедневной заработок Петрова 625 руб. Размер пособия за день, возмещаемый ФСС РФ, составит 520,16 руб. (16 125 руб. : 31 дн.), возмещаемый из средств работодателя – 104,84 руб. (625 руб. – 520,16 руб.). Сумма пособия по временной нетрудоспособности, начисленная Петрову за июль 20х7 г., равна 5 625 руб., в т. ч. за счет ФСС РФ – 4 681,44 руб. (520,16 руб. × 9 дн.), за счет средств организации – 943,56 руб. (104,84 руб. × 9 дн.).

По мнению Минфина РФ, пособием по временной нетрудоспособности следует называть те суммы, которые начислены работнику с учетом стажа, среднедневного заработка и ограничения. Все, что превышает эту величину, называется доплатой до среднего заработка. Эта доплата облагается взносами на обязательное пенсионное страхование и взносами по страхованию от несчастных случаев, с нее удерживается НДФЛ.

При профессиональном заболевании или увечье выплата пособия по временной нетрудоспособности осуществляется за счет страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Пособие выплачивается ФСС РФ с первого дня болезни работника до выздоровления или установления стойкой утраты трудоспособности в размере 100 % его среднего заработка.

Отражение в налоговом учете расходов на выплату пособий по временной нетрудоспособности

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения «доходы минус расходы», сумму выплаченных за свой счет пособий по временной нетрудоспособности и беременности и родам отражают в Книге учета доходов и расходов. При этом должны быть выполнены следующие условия:

- закончился месяц, за который выплачено пособие;

– суммы уже выплачены работникам в соответствии с кассовым методом учета расходов при УСН.

Следовательно, если организация не уплачивает добровольные взносы в ФСС РФ, в расходы включается сумма пособия, превышающая 1 МРОТ. Если уплачиваются добровольные взносы в ФСС РФ, налоговую базу по единому налогу уменьшит сумма больничного, превышающая за полный месяц установленный максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности (в 2007 г. 16 125 руб. [5]).

Если налогоплательщик применяет объект налогообложения «доходы», то суммы исчисленных и выплаченных за его счет пособий уменьшают сумму единого налога, причитающегося к уплате. Больничные за счет работодателя вместе с уплаченными взносами по обязательному пенсионному страхованию не могут уменьшить рассчитанный единый налог за отчетный (налоговый) период более чем на 50 %.

Суммы добровольных взносов в ФСС РФ (3 %) уплачиваются налогоплательщиком за счет собственных средств и не влияют на размер единого налога, т. к.:

– при объекте налогообложения «доходы минус расходы» они не упомянуты в закрытом перечне расходов;

– при объекте налогообложения «доходы» их не относят к вычетам, уменьшающим исчисленную сумму единого налога.

Использование средств ФСС РФ отражается в расчетной ведомости по средствам ФСС РФ. Организация или предприниматель для получения денежных средств, которые финансирует ФСС РФ при выплате пособий, должна представить в отделение ФСС:

- письменное заявление в произвольной форме;
- расчетную ведомость по средствам ФСС РФ;
- копии платежных поручений на уплату единого налога;
- заверенные копии больничных листов.

Через две недели после представления всех необходимых документов отделение фонда перечислит на расчетный счет страхователя необходимую сумму.

Тема 7. Сущность специального режима налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход

С 2003 г., наряду с гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения», введена в действие гл. 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» НК РФ [7].

Действующее налоговое законодательство определяет, что на уплату вмененного налога переводятся налогоплательщики, деятельность которых отвечает необходимым критериям, определенным гл. 26.3 НК РФ [7] и нормативными правовыми актами представительных органов муниципаль-

ных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга. В связи с этим, приступая к осуществлению деятельности на территории того или иного муниципального образования, потенциальным плательщикам ЕНВД необходимо ознакомиться с местным законодательством о ЕНВД.

Если на территории района, муниципального образования введен режим в виде ЕНВД, то данный налог подлежит уплате в обязательном порядке и у организаций и предпринимателей не будет выбора – платить его или нет. Местным органам власти предоставлено право в местных законах определять:

- виды предпринимательской деятельности, которые переводятся на уплату ЕНВД в пределах перечня видов деятельности, указанных в гл. 26.3 НК РФ [7];

- корректирующий коэффициент базовой доходности К₂, который учитывает совокупность факторов деятельности налогоплательщика.

Основные положения системы налогообложения в виде ЕНВД приведены в табл. 13.

Таблица 13

Основные положения режима в виде ЕНВД

Элемент ЕНВД (особенность)	Характеристика	Ст. НК РФ
1	2	3
Налогоплатель- щики и виды дея- тельности	Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом. Виды деятельности перечислены в гл. 26.3 НК РФ, на местном уровне утверждаются местными законами.	346.26, 346.28
Процедура пере- хода	Обязательная. Постановка на учет производится в срок не позднее 5 дн. с начала осуществления деятельности, переведенной на уплату ЕНВД.	346.26, 346.28
Объект налогооб- ложения	Вмененный доход.	346.16
Налоговая база и порядок исчисле- ния налога	Величина вмененного дохода, которая зависит: - от вида деятельности; - физического показателя, характеризующего данный вид деятельности; - размера базовой доходности.	346.29
Налоговая ставка	15 % величины вмененного дохода.	346.31
Налоговые льготы	Не установлены.	Гл. 26.3
Налоговый период	Первый, второй, третий, четвертый кварталы	346.30
Уменьшение суммы налога	Сумма налога уменьшается на суммы уплаченных взносов на обязательное пенсионное страхование и уплачиваемые за счет работодателя суммы пособий по временной нетрудоспособности. Сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50 %.	346.32

1	2	3
Порядок уплаты налога	Не позднее 25-го числа первого месяца следующего квартала, т. е. не позднее 25 января, 25 апреля, 25 июля и 25 октября.	346.32
Отчетность по налогу и сроки ее подачи	По истечении квартала представляются налоговые декларации в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего квартала, т. е. не позднее 20 января, 20 апреля, 20 июля и 20 октября.	346.32
Ответственность налогоплательщиков	Применяются общие положения НК РФ и КоАП РФ.???	Гл. 15, 16 НК КоАП
Обязательные виды учета и отчетности	- Учет показателей по прочим налогам и сборам (в т. ч. исчисляемым в качестве налоговых агентов); - бухгалтерский учет финансово-хозяйственной деятельности; - статистическая отчетность; - порядок ведения кассовых операций.	
Сочетание с другими режимами налогообложения	Применяется наряду с общей системой налогообложения и УСН.	346.26

Налогоплательщиками ЕНВД являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом. Однако участники договоров о совместной деятельности или простого товарищества не могут применять этот специальный налоговый режим.

Организации и индивидуальные предприниматели должны встать на учет в налоговой инспекции по месту осуществления деятельности и производить уплату единого налога, введенного в этих муниципальных районах, городских округах, городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге. Постановка на учет производится в срок не позднее 5 дней с начала осуществления деятельности, переведенной на уплату ЕНВД.

Нередко организации и предприниматели ведут предпринимательскую деятельность на территориях различных районов своего региона, к примеру розничную торговлю через сеть торговых точек, расположенных в разных районах одного субъекта РФ. На налоговый учет необходимо вставать в каждом муниципальном районе (округе) по месту ведения продаж и рассчитывать сумму налога придется неоднократно.

Под уплату ЕНВД попадают следующие виды предпринимательской деятельности:

- 1) оказание бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;
- 2) оказание ветеринарных услуг;

3) оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

4) оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;

5) оказание 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) розничная торговля, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 м² по каждому объекту организации торговли;

7) розничная торговля, осуществляемая через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 м² по каждому объекту;

9) оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) распространение и (или) размещение наружной рекламы;

11) распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах;

12) оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 м²;

13) оказания 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.

Налогоплательщики, использующие специальные режимы налогообложения, несут меньшую налоговую нагрузку (табл. 14), но не освобождаются от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Физические показатели, характеризующие вид деятельности, облагаемый ЕНВД

Главой 26.3 НК РФ [7] для каждого вида деятельности, облагаемого единым налогом, определен свой физический показатель и размер базовой доходности по нему (табл. 15).

Таблица 14

Налоги, не уплачиваемые при УСН и ЕНВД

Организации	Индивидуальные предприниматели
Налог на прибыль организации	Налог на доходы физических лиц
Налог на добавленную стоимость (НДС)	
Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц
Единый социальный налог (ЕСН)	

Таблица 15

Виды предпринимательской деятельности
и характеризующие их физические показатели

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели
– оказание бытовых услуг; – оказание ветеринарных услуг; – оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомашин; – общественное питание через объекты, не имеющие залы обслуживания посетителей; – разносная (развозная) торговля	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя
– оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки, м ²
– розничная торговля через торговые залы – общественное питание через залы обслуживания посетителей	Площадь торгового зала, м ²
– розничная торговля через киоски, палатки, лотки	Торговое место
– оказание автотранспортных услуг	Количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов
– распространение или размещение наружной рекламы: с любым способом нанесения изображения; с автоматической сменой изображения; посредством электронных табло	Площадь информационного поля, м ²
– распространение или размещение наружной рекламы на автобусах, автомобилях и т. п.	Количество единиц техники
– оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения, м ²
– аренда торговых мест на рынке или на других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей	Количество торговых мест, переданных в аренду

Под *базовой доходностью* понимается условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятель-

ности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

Площадь торгового зала. Розничная торговля – наиболее популярный вид деятельности, который практически во всех регионах переведен на ЕНВД. Организации и предприниматели, занимающиеся розницей, должны уплачивать ЕНВД исходя из площади торгового зала. При этом в расчет берутся только те помещения, где обслуживаются покупатели и не учитывается площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание посетителей.

Размер площади определяется по инвентаризационным и правоустанавливающим документам, т. е. документам, содержащим необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право на пользование данным объектом. К ним относятся договор передачи, 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 торговли на открытой площадке и т. п.

Пример 18. Организация занимается розничной продажей готовой одежды. Площадь торгового зала – 71 м², примерочной – 12 м², административных и подсобных помещений – 42 м².

Налог необходимо рассчитать исходя из площади 83 м², т. к. примерочная – это часть магазина, которая используется для обслуживания посетителей.

Товары длительного пользования (крупная бытовая техника, автомобили) зачастую продаются населению в кредит. При продаже магазинами товаров в кредит первоначальный взнос покупатель оплачивает наличными, а остальная выручка поступает из банка по безналичному расчету. С 1 января 2006 г. продажа товаров физическим лицам по договорам розничной купли-продажи относится к розничной торговле независимо от формы расчетов и реализация товаров в кредит физическим лицам облагается единым налогом в общем порядке.

Согласно Гражданскому кодексу РФ (п. 1 ст. 492) [1], договор розничной купли-продажи предусматривает передачу покупателю товара, предназначенного для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью. Поэтому реализация товаров юридическим лицам, в т. ч. и в кредит, под уплату ЕНВД не подпадает.

Торговое место. При розничной торговле без отдельного зала для посетителей физическим показателем считается торговое место. Например, при аренде предпринимателем внутри магазина небольшой площади, где находится только продавец. Продажа товаров через автолавки, автомагази-

ны и прицепы (тонары) относятся к нестационарной розничной торговле, и торговым местом считается прицеп.

Пример 19. Индивидуальный предприниматель в торговом центре арендует часть площади торгового зала размером 20 м², которая целиком занята прилавком, стеллажом, рабочим местом продавца и местом расположения контрольно-кассового аппарата. Внутрь покупатели не допускаются. Физическим показателем является торговое место, т. к. отсутствует зал обслуживания покупателей и вся арендуемая площадь занята палаткой.

При заказе товаров по каталогам организация заключает договоры купли-продажи в офисе, и покупатели рассчитываются наличными, далее товар до покупателя доставляют курьеры. При этом торговым местом считается помещение, в котором заключают договоры с покупателями.

Пример 20. Индивидуальный предприниматель арендует офис площадью 17 м², в котором выставлены только образцы продаваемых товаров. В офисе принимаются заказы от физических лиц, производится оплата. Товар покупателем доставляется на дом. В качестве физического показателя используется торговое место.

Реализация газированной воды в бутылках или банках, сигарет, газет и т. п. через автоматы также относится к розничной торговле и единый налог платится с торгового места. Если автомат установлен в собственном магазине, продаже товаров через него отдельно ЕНВД не облагается, т. к. налог уплачивается с торговой площади.

Количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов. Систему ЕНВД имеют право применять налогоплательщики, оказывающие автотранспортные услуги по перевозке пассажиров и грузов и имеющие не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания этих услуг. Автобусы, легковые и грузовые автомобили могут принадлежать как на праве собственности, так и на праве пользования, владения или распоряжения.

Практически каждая организация занимается доставками – своей продукции, перевозкой материалов, возит сотрудников и т. д. Во всех этих случаях транспорт используется для собственных нужд и обязанность уплаты ЕНВД не возникает. Доставка, предусмотренная договором купли-продажи, отдельным видом деятельности не является и также не облагается единым налогом.

К физическому показателю базовой доходности относится только то количество автотранспортных средств из числа имеющихся, которое фактически используется для осуществления перевозок пассажиров и грузов.

Автотранспортные средства, не используемые организация или предпринимателями в осуществляемой ими предпринимательской деятельности по тем или иным объективным причинам (нахождение в ремонте, про-

хождение технического осмотра, отсутствие заказов и т. п.), не учитываются при определении величины данного физического показателя базовой доходности.

Пример 21. Организация, оказывающая автотранспортные услуги по перевозке пассажиров, является собственником 20 автобусов и 2 легковых автомашин. Легковые машины используются только для нужд организации.

Организация является собственником 22 транспортных средств и с 2006 г. не является плательщиком ЕНВД.

Пример 22. Автотранспортное предприятие имеет в собственности 12 грузовых автомашин и арендует 6 легковых автомашин. Для перевозок грузов и пассажиров используется 17 автомашин.

Организации на праве владения и пользования принадлежит менее 20 транспортных средств, поэтому она является плательщиком ЕНВД. Физическим показателем является количество автомашин, фактически использованных в предпринимательской деятельности, т. е. 17 ед.

Площадь информационного поля рекламного средства. При распространении или размещении наружной рекламы физическим показателем является площадь информационного поля. Размещение или распространение рекламы должно производиться через стационарные технические средства наружной рекламы, которые находятся на объектах недвижимого имущества, т. е. на земле, здании, сооружении и т. п. Технические средства наружной рекламы бывают различных видов, например: щитовые установки, каркасные настенные и наземные панно, флаговые композиции и навесы, афишные тумбы, электронные и световые табло, маркизы, транспаранты-перетяжки, стенды.

В зависимости от вида технического средства наружной рекламы физическим показателем может быть:

- площадь нанесенного изображения;
- площадь информационного поля экспонирующей поверхности – при рекламе с автоматической сменой изображения;
- площадь информационного поля электронных табло – при рекламе посредством электронных табло.

При определении величины физического показателя базовой доходности количество технических средств наружной рекламы не имеет значения.

Налогоплательщикам необходимо иметь документы, подтверждающие деятельность по размещению наружной рекламы и площадь используемых рекламных полей. Такими документами могут быть:

- паспорт рекламного места;
- эскизы или дизайн-проекты рекламных конструкций;
- договоры аренды (субаренды) средств наружной рекламы;
- договоры с заказчиком на размещение его рекламной информации;

– разрешения на размещение наружной рекламы (договоры на право размещения средств наружной рекламы);

– договоры на оказание услуг по представлению и (или) использованию средств наружной рекламы для размещения рекламной информации и т. п.

Рекламные площади, которые фактически не использовались по какой-либо причине (ремонт, простой, собственная реклама), не учитываются при исчислении налоговой базы по единому налогу за соответствующие периоды времени. Не использование технических средств рекламы в предпринимательской деятельности должно подтверждаться документально. Например, при размещении собственной рекламы составляются внутренние документы, при ремонте рекламного щита – договора с подрядчиками или собственные сметы, при простое – справка, акт, при сдаче части или всей рекламной площади в аренду – договор аренды.

Зачастую клиенты рекламных организаций не только размещают рекламу, но и заключают договора на услуги, связанные с подбором информации о рекламируемой продукции, разработкой эскиза и т. д. Деятельность по созданию рекламных материалов не попадает под режим налогообложения ЕНВД, для нее применяется обычная система налогообложения или УСН.

Пример 23. Организация занимается наружной рекламой, ей принадлежит шесть двухсторонних стендов для размещения печатной рекламы с площадью одной стороны стенда $7,5 \text{ м}^2$. Два стенда передано в аренду.

Физическим показателем является площадь стендов, используемых в рекламной деятельности – 60 м^2 ($7,5 \text{ м}^2 \times 2 \text{ стороны} \times 4 \text{ стенда}$).

Количество транспортных средств, используемых для распространения или размещения рекламы. При распространении и (или) размещении рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах физическим показателем является количество транспортных единиц, используемых в этой деятельности. Реклама может размещаться на крышах, боковых поверхностях кузовов автотранспорта, устанавливаться на них с помощью рекламных щитов, табличек и электронных табло.

Распространение и размещение рекламы внутри данных транспортных средств, например в салоне автобуса, переводиться на ЕНВД не будет.

Пример 24. Организация оказывает услуги по размещению рекламы на двух автобусах и двух троллейбусах. Физическим показателем являются четыре транспортных средства.

Возможна ситуация, когда автобус оказывает услуги по перевозке пассажиров и одновременно размещает рекламу. В данном случае с одной

транспортной единицы придется платить единый налог два раза, т. к. оба вида деятельности находятся на режиме ЕНВД.

Площадь стоянки. При исчислении налоговой базы по ЕНВД в отношении предпринимательской деятельности, связанной с оказанием услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках, в качестве физического показателя базовой доходности используется площадь стоянки. Величина данного показателя определяется на базе имеющихся у налогоплательщика документов, содержащих информацию о правовых основаниях использования земельных участков под открытые или закрытые платные стоянки и их площади. Например, разрешение органов местной власти на размещение или строительство стоянки, технический паспорт, справки органов технической инвентаризации, планы, схемы, экспликации, документы, подтверждающие землеотвод под стоянку, договор аренды или субаренды и т. п.

Физическим показателем является общая площадь используемой для оказания таких услуг платной стоянки. Часто организации и предприниматели задействует не всю территорию для хранения транспортных средств, часть ее используется для хозяйственных нужд (например, под подсобные помещения). Если в правоустанавливающих документах не установлено, сколько именно метров занято под стоянку автомобилей, то ЕНВД необходимо уплачивать со всей площади стоянки.

Автостоянки также организуются возле гостиниц и магазинов, которыми пользуются их клиенты и посетители. Единый налог рассчитывать не нужно, если плата за стоянку автомобилей отдельно не взимается. Стоянки, где хранятся задержанные автомобили, также не переводятся на уплату ЕНВД, т. к. организация или предприниматель не заключает с владельцами машин договоры об оказании услуг по хранению.

Пример 25. Организация оказывает услуги по хранению автомобилей на земельном участке, площадь которого согласно договору аренды составляет 200 м². Под стоянку задействована территория 180 м².

Если в договоре не выделена площадь под стоянку, то физическим показателем будет являться 200 м². При указании в договоре площади под хранение в размере 180 м² эта величина будет являться физическим показателем.

Количество работников, включая индивидуального предпринимателя. Предпринимательская деятельность в сфере оказания бытовых услуг регулируется Правилами бытового обслуживания населения в РФ в соответствии с Законом РФ «О защите прав потребителей» [10]. Потребителями бытовых работ и услуг являются граждане, которые их используют исключительно для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. Виды бытовых услуг перечислены в Общероссийском классификаторе услуг населению.

При оказании платных бытовых услуг физическим показателем является количество работников, под которым понимается среднесписочная за каждый календарный месяц квартала численность работающих с учетом всех работников, в т. ч. работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера в тех видах предпринимательской деятельности, которые переведены на уплату ЕНВД.

Различные ситуации, возникающие при расчете численности работников, представлены в табл. 16 с учетом положений гл. 26.3 НК РФ и порядка заполнения и представления унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения, утвержденных Постановлением Росстата РФ от 20 ноября 2006 г. № 69 [21].

Таблица 16

Расчет численности для разных категорий работников

Категория работников	Порядок учета численности
Внешние совместители	Пропорционально отработанному времени
Сотрудники на больничном или в отпуске	Полностью учитываются
Сотрудницы в отпуске по беременности и родам и по уходу за ребенком	Не учитываются
Сотрудники, работающие на дому полный день	Полностью учитываются
Сотрудники, работающие на дому неполный день	Пропорционально отработанному времени

Пример 26. В январе и феврале в автомастерской работали 5 чел. В марте наняли десять новых сотрудников, шесть из которых работают по совместительству 4 ч в день, а четыре – по гражданско-правовому договору.

За I квартал среднесписочная численность составила:

$(5 \text{ чел.} + 5 \text{ чел.} + 9 \text{ чел.} + 6 \text{ чел.} \times 4 \text{ ч.} : 8 \text{ ч.}) : 3 \text{ мес.} = 7,3 \text{ чел.}$

Многопрофильные организации занимаются несколькими видами деятельности, которые попадают под разные режимы налогообложения либо облагаются ЕНВД, но используются разные физические показатели. Работники административно-управленческого персонала (руководители, работников финансовых, экономических, маркетинговых и иных служб) и вспомогательного или обслуживающего персонала (дворники, уборщицы, охранники, сторожа, водители служебного транспорта и т. п.) участвуют одновременно во всех видах предпринимательской деятельности налогоплательщиков. Их численность распределяется между видами осуществляемой деятельности пропорционально доходам, полученным от этих видов деятельности.

Пример 27. Организация осуществляет розничную торговлю и оказывает бытовые услуги населению. Среднесписочная численность работников составляет 30 чел., в т. ч.

управленческий персонал 5 чел. В розничной торговле заняты 15 сотрудников, в сфере услуг – 10.

Доходы от розничной торговли 5 000 000 руб., от оказания бытовых услуг 600 000 руб. Доля бытовых доходов составляет 0,1 (600 000 руб. : (5 000 000 руб. + 600 000 руб.)). К бытовым услугам следует отнести 1 чел. из числа управленческого аппарата (5 чел. $\times$ 0,1).

Физический показатель для расчета ЕНВД по оказанию бытовых услуг 11 чел. (1 чел. + 10 чел.).

Площадь спального помещения. Под режим ЕНВД попадает деятельность организаций и предпринимателей, оказывающих услуги по временному размещению и проживанию. При этом общая площадь каждого из спальных помещений – квартиры, комнаты, строения, части дома и т. п. – не должна превышать 500 м².

Согласно разъяснению Минфина РФ, под спальным помещением следует понимать помещение, используемое для временного размещения и проживания, а под общей площадью спальных помещений – общую площадь указанных помещений. При расчете площади спальных помещений в объектах гостиничного типа (гостиницах, кемпингах, пансионатах и т. п.) из общей площади этих объектов исключается площадь помещений, находящихся в общем пользовании проживающих, т. е. общие коридоры и санузлы, хозяйственные и офисные помещения, комнаты для бытового обслуживания, столовые и др.

Площадь помещений определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Пример 28. Общая площадь гостиницы составляет 500 м². В гостинице 12 номеров площадью 25 м² каждый. В номере есть ванная комната и санузел. Площадь общих коридоров, хозяйственных и офисных помещений составляет 200 м².

Физическим показателем является площадь номеров, в которых предоставляются услуги по временному размещению, т. е. 300 м² (12 номеров $\times$ 25 м²).

Количество торговых мест, передаваемых в аренду. Единый налог на вмененный доход необходимо уплачивать при ведении деятельности по оказанию услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих торговых залов (табл. 17).

Торговое место не имеет торгового зала и может располагаться на крытом рынке, в торговом комплексе или торговом центре, в крытом спортивном сооружении, железнодорожном вокзале и т. п.

На основании договоров аренды торговые места также могут использоваться арендатором для осуществления деятельности не в сфере розничной торговли. Например, для организации общественного питания или бытового обслуживания, для изготовления ключей, ремонта обуви. Аренда таких торговых мест не будет подпадать под действие системы ЕНВД.

Аренда объектов, переводимых и не переводимых на ЕНВД

Переводится на уплату ЕНВД	Не переводится на уплату ЕНВД
Предоставление в аренду: – палаток и контейнеров, представляющих собой торговые места, размещенные на рынках – лотков и прилавков, размещенных на открытой асфальтированной площадке – рефрижераторных контейнеров (с холодильным агрегатом), предназначенных для продажи товаров – обособленных помещений для розничной торговли в здании, которое не является магазином или павильоном – земельных участков для организации торгового места	Предоставление в аренду: – палаток и контейнеров, в которых располагается несколько торговых мест – части открытой асфальтированной площадки – рефрижераторных контейнеров, предназначенных для хранения и отпуска товаров – аренда торговых павильонов, зданий, части торговых рынков – капитального навеса, под которым расположены передвижные прилавки

Порядок расчета единого налога на вмененный доход

Налоговой базой для исчисления единого налога является величина вмененного дохода, определяемая налогоплательщиками расчетным путем.

Под *вмененным доходом* понимается потенциально возможный доход плательщика единого налога, который рассчитывается с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение дохода.

Величина вмененного дохода рассчитывается как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за квартал, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

При исчислении налоговой базы используется следующая формула:

$$ВД = БД (N1 + N2 + N3) K1 \times K2,$$

где ВД – величина вмененного дохода за налоговый период (квартал); БД – значение базовой доходности в месяц по определенному виду предпринимательской деятельности на единицу соответствующего физического показателя; $N1$, $N2$, $N3$ – фактическая величина физического показателя базовой доходности за каждый календарный месяц квартала; $K1$, $K2$ – значения корректирующих коэффициентов базовой доходности.

Под базовой доходностью понимается условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях. Размер базовой доходности (в руб.) указан в ст. 346.29 гл. 26.3 НК РФ [4].

Корректирующие коэффициенты базовой доходности К1 и К2 показывают степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

Коэффициент К1 является коэффициентом-дефлятором, учитывающим изменение потребительских цен на товары, работы, услуги в Российской Федерации в предшествующем периоде. Его значение ежегодно устанавливается Приказом Минэкономразвития РФ (табл. 18).

Таблица 18

Значения коэффициента-дефлятора К1,
используемого в целях расчета вмененного дохода

Период, на который установлен коэффициент-дефлятор	Размер	Основание
на 2007 г.	1,241	Приказ Минэкономразвития РФ от 03.11.2006 г. № 360
на 2006 г.	1,132	Приказ Минэкономразвития РФ от 27.10.2005 г. № 277

Коэффициент К2 является корректирующим коэффициентом базовой доходности, который учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в т. ч. ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и другие особенности. Его значение определяется представительными органами муниципальных районов и городских округов.

Согласно законодательству Республики Коми, при расчете коэффициента К2 используется формула

$$K2 = P_{ac} \times P_{ce} \times P_r \times P_{p} \times P_{tm} \times P_t \times P_{хоу} \times P_{тас} \times P_{п},$$

где P_{ac} – показатель ассортимента реализуемой продукции; P_{ce} – показатель сезонности; P_r – показатель, учитывающий режим работы; $P_{ри}$ – показатель развития инфраструктуры; P_{tm} – показатель, учитывающий расположение торгового места; P_t – показатель, учитывающий тип точки общественного питания; $P_{хоу}$ – показатель, учитывающий характер оказываемых услуг; $P_{тас}$ – показатель, учитывающий тип автотранспортного средства; $P_{п}$ – понижающие (повышающие) показатели, применяемые при расчете коэффициента К2 в зависимости от вида предпринимательской деятельности.

Количество показателей, влияющих на ведение предпринимательской деятельности (П), может меняться в зависимости от видов деятельности, попадающих по режим уплаты ЕНВД.

Допустимая «вилка» для К2 составляет от 0,005 до 1, и местные органы власти обязаны определить приемлемый для себя размер коэффициента. Как правило, при его расчетном значении менее 0,005 применяется коэффициент К2, равный 0,005, а при расчетном значении коэффициента К2 более 1 применяется коэффициент К2, равный 1.

При расчете коэффициента К2 полученное значение округляется до трех цифр после запятой. Значения показателей определяются на календарный год.

На вмененный доход напрямую влияет размер физического показателя – численность работающих, площадь магазина, кафе или автостоянки и др. Увеличение количества физических показателей приводит к росту налоговой базы и наоборот. В случае изменения в течение квартала величины физического показателя базовой доходности организация или предприниматель учитывают изменение начиная с того месяца, в котором это изменение имело место.

Пример 29. Индивидуальный предприниматель занимается оказанием ветеринарных услуг. Для этого вида деятельности используется физический показатель базовой доходности «количество работников, включая индивидуального предпринимателя». Значение базовой доходности на одного работника составляет 7 500 руб. в месяц.

В январе 2007 г. средняя численность работающих ставила 6 чел., в феврале – 10, в марте – 14 чел. Значение корректирующего коэффициента К1 составляет 1,132, К2 – 0,55.

Налоговая база по итогам I квартала 2007 года: $ВД = 7\,500 \text{ руб.} \times (6 + 10 + 14) \times 1,241 \times 0,55 = 150\,233 \text{ руб.}$

Пример 30. ООО «Сарт» осуществляет розничную торговлю товарами бытовой химии через магазин площадью 40 м². В мае в связи с расширением ассортимента продукции под торговый зал отвели часть складских помещений площадью 12 м².

Для розничной торговли через магазины с торговыми залами используется физический показатель «площадь торгового зала, м²». Базовая доходность на 1 м² установлена в размере 1 800 руб. В 2007 г. коэффициент-дефлятор К1 равен 1,241, К2 – 0,7.

Налоговая база за II квартал 2007 г.: $ВД = 1\,800 \text{ руб.} \times (40 + 52 + 52) \times 1,241 \times 0,7 = 220\,268 \text{ руб.}$

Изменения, внесенные в гл. 26.3 НК РФ (п. 6 ст. 346.29 НК РФ) [3], позволили с 2006 г. учитывать фактический период времени осуществления предпринимательской деятельности. Для этого значение коэффициента К2, установленное местными органами власти, корректируется на коэффициент, определяемый как отношение количества календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода к количеству календарных дней в данном календарном месяце налогового периода:

$$\text{Коэффициент для корректировки} = \frac{\text{Фактическое количество календарных дней ведения предпринимательской деятельности (в мес.)}}{\text{Количество календарных дней в месяце}}$$

Организация или предприниматель, применяющие режим ЕНВД, должны подтвердить количество дней, в течение которых осуществлялась деятельность. Законодательство не содержит перечня подтверждающих документов. Такими документами могут быть кассовая книга, книга кассира-операциониста, журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов, сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке организации, выписки с банковских счетов о поступлении денег за товар, внутренние акты организации, регламентирующие порядок ее деятельности, и др.

Пример 31. Организация оказывает услуги по размещению рекламы на принадлежащих ей электронных табло со светоизлучающей поверхностью 18 м². В июле рекламные услуги оказывались в течение 28 дн., в августе и сентябре – все дни месяца. В остальные дни июля организация размещала на табло информацию о предоставлении ею рекламного места с указанием своего фирменного названия, местонахождения и телефонов.

Физическим показателем является «площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы, м²». Базовая доходность 5 000 руб. на 1 м². В 2007 г. значение коэффициента базовой доходности К2 – 0,8, К1 – 1,241.

При расчете вмененного налога учитывается тот период, когда на табло размещалась реклама сторонних организаций.

Налоговая база за III квартал 2007 г.: ВД = (5 000 руб. × 18 м² × 1,241 × 0,8 × × 28 дн. / 31 дн. + 5 000 руб. × 18 м² × 1,241 × 0,8 × 2 мес.) = 259 409 руб.

Единый налог на вмененный доход исчисляется налогоплательщиками по итогам каждого налогового периода (квартала) по ставке 15 % от исчисленной ими налоговой базы (вмененного дохода) по формуле

$$\text{ЕНВД} = \text{ВД} \times 15 \% / 100 \%,$$

где ВД – вмененный доход за квартал.

В соответствии со ст. 346.32 НК РФ [3] сумма исчисленного за налоговый период (квартал) единого налога уменьшается налогоплательщиками:

- на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени в отношении работников, занятых в сферах деятельности, по которым уплачивается единый налог;
- на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование;

– на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50 %.

Пример 32. Индивидуальный предприниматель занимается розничной торговлей. По итогам II квартала вмененный доход составил 167 000 руб. Уплачены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование работников, занятых этой деятельностью, в сумме 4 400 руб. и страховые взносы за свое страхование в виде фиксированных платежей в сумме 450 руб. Также в течение квартала были выплачены работникам пособия по временной нетрудоспособности в сумме 5100 руб., в т. ч. за счет собственных средств – 3500 руб.

ЕНВД за II квартал = 167 000 руб. $\times$ 0,15 = 25 050 руб. Сумма единого налога может быть уменьшена не более чем на 50 %, т. е. на 12 525 руб. (25 050 руб. $\times$ 0,5).

По данным примера, исчисленный за II квартал единый налог можно уменьшить на всю сумму уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (4 850 руб.) и на всю сумму выплаченных за счет собственных средств пособий по временной нетрудоспособности (3 500 руб.):

12 525 руб. > (4850 руб. + 3500 руб.).

ЕНВД за II квартал: 16 700 руб. (25 050 руб. – 4 850 руб. – 3 500 руб.).

На практике, если уплаченная сумма взносов на обязательное пенсионное страхование и больничного за счет работодателя окажется больше ограничения в 50 %, перенести эти расходы на другой налоговый период будет сложно. По мнению налоговых органов, уменьшение суммы единого налога производится только на фактически уплаченную в этом периоде сумму налога.

Пример 33. Индивидуальный предприниматель осуществляет деятельность в сфере бытовых услуг. За IV квартал вмененный доход составил 75 300 руб., уплачены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование работников в сумме 7 800 руб. и самого предпринимателя в виде фиксированных платежей в сумме 450 руб. Выплачены работникам пособия по временной нетрудоспособности в сумме 9 160 руб., в т. ч. за счет собственных средств – 4 360 руб.

ЕНВД за IV квартал: 75 400 руб. $\times$ 0,15 = 11 310 руб.

Сумма единого налога может быть уменьшена не более чем на 50 %, т. е. на 5 655 руб. (11 310 руб. $\times$ 0,5).

По данным примера исчисленный за IV квартал единый налог нельзя уменьшить на всю сумму уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и пособий по временной нетрудоспособности за счет работодателя:

5 655 руб. < (8 250 руб. + 4 360 руб.).

ЕНВД за IV квартал: 5 655 руб. (11 310 руб. – 5 655 руб.).

Сумма исчисленного единого налога подлежит уменьшению только на сумму фактически уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на дату представления налоговой декларации по единому налогу. При этом сумма уплаченных взносов должна быть в пределах

сумм, начисленных за этот же квартал. Если страховые взносы на обязательное пенсионное страхование за последний (предыдущий, первый) месяц отчетного квартала были уплачены после представления налоговой декларации по ЕНВД, то налогоплательщик вправе уточнить свои налоговые обязательства по единому налогу, представив уточненные (корректирующие) налоговые декларации. Однако на данный момент не существует единого мнения между налогоплательщиками и налоговыми органами в отношении уменьшения суммы единого налога на уплаченные взносы на обязательное пенсионное страхование.

Единый налог на вмененный доход уплачивается ежеквартально не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Суммы ЕНВД зачисляются на счета органов федерального казначейства. Налоговая декларация по единому налогу подается в налоговую инспекцию по итогам прошедшего квартала в течение 20 дн. после его окончания.

Тема 8. Организация раздельного учета при совмещении нескольких режимов налогообложения

Организация ведения бухгалтерского учета

Налоговый кодекс РФ обязывает налогоплательщиков, осуществляющих виды деятельности, попадающие под разные режимы налогообложения, вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций.

В бухгалтерии необходимо организовать систему ведения раздельного учета, что позволит четко распределить доходы и расходы по разным видам деятельности. Организация раздельного учета осуществляется посредством введения дополнительных субсчетов к счетам учета имущества, затрат и финансовых результатов.

Если тот или иной объект учета нельзя отнести к конкретному виду деятельности, в конце отчетного периода необходимо распределить соответствующие суммы по видам деятельности. Например, при совмещении системы налогообложения в виде ЕНВД и общего режима налогообложения распределению подлежат: общехозяйственные, общепроизводственные, общие коммерческие расходы, расходы на оплату труда работников, занятых во всех видах деятельности, суммы НДС, предъявленного поставщиками. В целях сближения бухгалтерского и налогового учета распределять эти расходы следует пропорционально выручке от каждого вида деятельности.

В приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета организации необходимо утвердить рабочий план счетов и методику распределения общих расходов.

Например, организация одновременно осуществляет розничную и оптовую торговлю покупными товарами со склада организации и через магазин розничной торговли. Для розничной торговли можно ввести следующие субсчета:

- 44-1 «Расходы на продажу в розничной торговле»;
- 90-1-1 «Выручка от розничной торговли»;
- 90-2-1 «Себестоимость продаж в розничной торговле»;
- 99-1 «Прибыль от розничной торговли».

Отражать операции по оптовой торговле можно на субсчетах:

- 44-2 «Расходы на продажу в оптовой торговле»;
- 90-1-2 «Выручка от оптовой торговли»;
- 90-2-2 «Себестоимость продаж в оптовой торговле»;
- 91-2-1 «Налоги и сборы»;
- 99-2 «Прибыль от оптовой торговли».

Для учета имущества открываются разные субсчета к счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы» и т. д. Отдельные субсчета открываются для имущества, используемого в обоих видах деятельности, и т. д.

Организации, совмещающие разные режимы налогообложения, составляют бухгалтерскую отчетность в целом по организации.

Совмещение видов деятельности, по которым исчисляется ЕНВД

При осуществлении нескольких видов деятельности, в равной мере попадающих под уплату ЕНВД, учет показателей, необходимых для исчисления единого налога, ведется отдельно по каждому виду деятельности.

Налоговым кодексом РФ определено, что ведение раздельного учета организуется прежде всего для того, чтобы правильно определить величины тех физических показателей, которые влияют на размер вмененного дохода для конкретного вида деятельности. На практике полностью раздельный учет не нужен, достаточно определить и закрепить внутренней распорядительной документацией, на какой именно площади (силами каких работников, с использованием какого количества рабочих мест или посредством скольких транспортных средств) осуществляется деятельность, переведенная на уплату ЕНВД.

Совмещение режима УСН и ЕНВД

Нередки случаи, когда организация или индивидуальный предприниматель одновременно применяют два специальных налоговых режима – УСН и ЕНВД. Например, при оказании ветеринарных услуг и продаже медикаментов, при предоставлении спортивных услуг и продаже спортивной одежды и инвентаря. Если один из видов деятельности подпадает под ЕНВД в соответствии с нормативным актом муниципального образования, района, где работает организация или предприниматель, то в отношении

другого вида деятельности налогоплательщик вправе сам избрать налоговый режим. Чаще всего им оказывается упрощенная система налогообложения.

Согласно ст. 346.26 гл. 26.3 НК РФ [3], налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

Как уже отмечалось, для правильного исчисления ЕНВД нет полной необходимости в раздельном учете имущества, обязательств и хозяйственных операций налогоплательщика, за исключением определения тех физических показателей, которые характеризуют вмененный доход и являются базой для его расчета. Требование раздельного учета при осуществлении деятельности в рамках иных налоговых режимов имеет экономический смысл.

При применении УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы» необходимо иметь уверенность в том, что расход произведен именно для деятельности, облагаемой по УСН, а не ЕНВД. В первом случае расходы влияют на величину исчисленного единого налога, во втором – нет.

При режимах ЕНВД и УСН с объектом налогообложения «доходы» организация или предприниматель также заинтересованы в раздельном учете. Размер единого налога не зависит от величины доходов от деятельности, осуществляемой в рамках налогового режима ЕНВД, чего нельзя сказать о едином налоге по УСН.

Практически по всем видам доходов, а также по большинству расходов организация раздельного учета почти не вызывает сложностей. Проблемы возникают с доходами, связанными с нестандартными ситуациями, и с косвенными (накладными) расходами, необходимыми для функционирования предприятия в целом и которые невозможно однозначно отнести ни к одному из осуществляемых видов деятельности.

Как указано в п. 8 ст. 346.18 НК РФ [3], расходы в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов от соответствующего вида деятельности в общем объеме доходов организации (индивидуального предпринимателя).

Сумма, которая может быть принята в уменьшение налоговой базы по единому налогу при УСН, определяется по формуле

$$\text{Расходы, относимые к УСН} = \frac{\text{Доход от деятельности по УСН}}{\text{Доход от всех видов деятельности}} \times \text{Сумма общих расходов}$$

В Письме (от 05.12.2005 № 03-11-02/76 [27]) в ответ на частный запрос Минфин РФ пояснил, как необходимо учитывать распределяемые расходы при применении УСН и ЕНВД. Используется методика распределения, которая рекомендуется при совмещении уплаты налога на прибыль и других режимов налогообложения. При расчете коэффициента распределения доходы и расходы нужно брать нарастающим итогом с начала года. При этом распределять общие расходы надо по итогам отчетных периодов, установленных для налога на прибыль. Это могут быть I квартал, полугодие и 9 мес. или же месяц, два месяца, три месяца и т. д.

Данное разъяснение носит рекомендательный характер и увязывается с совмещением режима уплаты налога на прибыль и ЕНВД. Таким образом, налогоплательщикам, совмещающим разные режимы налогообложения, следует закрепить в учетной политике методику распределения косвенных расходов.

Пример 34. ООО «Пиломатериалы» производят пиломатериалы на собственной пилораме. Собственная продукция реализуется организациям и физическим лицам. Также ООО занимается розничной торговлей покупных товаров. Розничная торговля переведена на ЕНВД, по производственной деятельности применяется УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы». Данные по отдельным показателям деятельности приведены в табл. 19 и 20.

Таблица 19

Доходы от реализации за полугодие

Период	Производство, руб.	Розничная торговля пиломатериалами, руб.	Розничная торговля покупными товарами, руб.	Общий доход, руб.
I квартал	900 000	400 000	200 000	1 500 000
II квартал	850 000	450 000	250 000	1 550 000
Итого за полугодие	1 750 000	850 000	450 000	3 050 000

Таблица 20

Общие расходы за полугодие

Расходы, руб.	Период	
	I квартал	II квартал
Оплата труда управленческого персонала	100 000	150 000
Арендная плата и коммунальные платежи	260 000	260 000
Материальные расходы	70 000	80 000
Расходы на приобретение основных средств	50 000	—
Итого	480 000	490 000

Вариант 1. Распределение косвенных расходов согласно данным за квартал.

Определим долю расходов, которую можно ежеквартально включить в состав расходов по УСН. В I квартале такая доля составит: $(900\,000 \text{ руб.} + 400\,000 \text{ руб.}) : 1\,500\,000 \text{ руб.} = 0,8667$. Во II квартале: $(850\,000 \text{ руб.} + 450\,000 \text{ руб.}) : 1\,550\,000 \text{ руб.} = 0,8387$. В Книге

доходов и расходов по УСН в I квартале отражается часть общих расходов: $480\,000 \text{ руб.} \times 0,8667 = 416\,016 \text{ руб.}$ Во II квартале: $490\,000 \text{ руб.} \times 0,8387 = 410\,963 \text{ руб.}$

Вариант 2. Распределение косвенных расходов согласно данным, рассчитанным нарастающим итогом

Коэффициент распределения косвенных расходов:

I квартал: $(900\,000 \text{ руб.} + 400\,000 \text{ руб.}) : 1\,500\,000 \text{ руб.} = 0,8667$.

II квартал: $(1\,750\,000 \text{ руб.} + 850\,000 \text{ руб.}) : 3\,050\,000 \text{ руб.} = 0,8525$.

Сумма косвенных расходов, включаемая в состав расходов при УСН:

I квартал: $480\,000 \text{ руб.} \times 0,8667 = 416\,016 \text{ руб.}$

I полугодие: $(480\,000 \text{ руб.} + 490\,000 \text{ руб.}) \times 0,8525 = 826\,925 \text{ руб.}$

II квартал: $826\,925 \text{ руб.} - 416\,016 \text{ руб.} = 410\,909 \text{ руб.}$

Совмещение уплаты налога на прибыль и ЕНВД

По деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, не исчисляется налог на прибыль, налог на имущество, ЕСН и НДС. Зачастую организации вынуждены совмещать ЕНВД и общую систему налогообложения, по которой уплачиваются все перечисленные налоги. Чтобы исчислить их и оформить отчетность по всем видам деятельности, необходимо вести раздельный учет.

Налог на прибыль. Организации, совмещающие ЕНВД и общую систему налогообложения, должны отдельно учитывать доходы и расходы по «вмененной» деятельности, т. к. они не учитываются при исчислении налога на прибыль.

Как правило, доходы несложно распределить между видами деятельности. Общие (обычно управленческие расходы) распределяются пропорционально доле доходов организации от каждого вида деятельности в общем доходе по всем видам деятельности. При распределении расходов из суммы выручки исключается НДС.

Порядок учета доходов и расходов для расчета коэффициента распределения изложен выше.

Пример 35. Организация занимается оптовой и розничной торговлей. По оптовой торговле применяется общий режим налогообложения, по розничной – ЕНВД. Данные по отдельным показателям деятельности приведены в табл. 21.

Таблица 21

Показатели за I квартал

Показатели	Сумма, руб.
Выручка от оптовой торговли (в т. ч. НДС 900 000 руб.)	5 900 000
Выручка от розничной торговли	800 000
Общехозяйственные расходы (в т. ч. НДС 207 000 руб.)	1 357 000

Доля выручки от оптовой торговли в общем объеме выручки составила 0,86 $[(5\,900\,000 \text{ руб.} - 900\,000 \text{ руб.}) : 5\,800\,000 \text{ руб.}]$. Общехозяйственные расходы по оптовой торговле равны 989 000 руб. $[(1\,357\,000 \text{ руб.} - 207\,000 \text{ руб.}) \times 0,86]$.

Налог на добавленную стоимость. По деятельности, попадающей под режим ЕНВД, суммы НДС, уплаченные поставщику, к вычету не принимаются. Они учитываются в стоимости приобретенных товаров, работ, услуг (п. 2 ст. 170 НК РФ). По всем остальным операциям суммы НДС могут быть приняты к вычету при соблюдении установленных требований.

Налоговый вычет по НДС предоставляется, только если организация ведет раздельный учет хозяйственных операций по видам деятельности, облагаемых и не облагаемых ЕНВД. В обратном случае сумма НДС по приобретенным товарам, работам и услугам вычету не подлежит.

Порядок ведения раздельного учета НДС, предъявленного поставщиками, установлен п. 4 ст. 170 НК РФ [3]: суммы «входного» НДС принимаются к вычету в той пропорции, в какой они используются для производства и реализации товаров, работ, услуг. Доля НДС, принимаемая к вычету, определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), реализация которых облагается НДС, в общей стоимости продукции, отгруженной за налоговый период.

Пример 36. Организация осуществляет оптовую и розничную торговлю. По розничной торговле уплачивается ЕНВД. Данные по отдельным показателям деятельности приведены в табл. 22. Доля оптовой торговли в общем объеме выручки составила 0,71 (3 000 000 руб. : 4 200 000 руб.). Сумма НДС, принимаемая к вычету по оптовой торговле, равна 306 720 руб. (432 000 руб. × 0,71). Оставшаяся сумма «входного» НДС в размере 125 280 руб. (432 000 руб. – 306 720 руб.) включается в стоимость приобретенных товаров.

Таблица 22

Показатели за март

Показатели	Сумма, руб.
Выручка от оптовой торговли (в т. ч. НДС 540 000 руб.)	3 540 000
Выручка от розничной торговли	1 200 000
Сумма НДС, предъявленная поставщиками	432 000

Налог на имущество организаций. Зачастую основные средства используются одновременно в деятельности, облагаемой ЕНВД, и в деятельности, облагаемой в общеустановленном порядке. Обеспечить раздельный бухгалтерский учет имущества не всегда возможно, и тогда стоимость основных средств, включаемую в налоговую базу по налогу на имущество организаций, приходится определять расчетным путем. Например, в отношении помещений для расчета берется площадь, используемая в каждом виде деятельности.

Когда невозможно выделить основные средства, используемые в деятельности, облагаемой налогом на прибыль, применяется ранее рассмотренная методика. Коэффициент для определения стоимости основных средств, облагаемых налогом на имущество, рассчитывается как отноше-

ние суммы выручки по деятельности, облагаемой налогом на прибыль, к общей выручке от реализации.

Способы ведения раздельного учета по имуществу организации следует закрепить в учетной политике.

Пример 37. Организация осуществляет несколько видов деятельности. По деятельности, связанной с оказанием автотранспортных услуг, уплачивается ЕНВД.

Имущество организации используется во всех видах деятельности. Среднегодовая стоимость имущества по состоянию на 31 марта текущего года составила 400 000 руб. Выручка по организации в целом за I квартал (без НДС) – 500 000 руб., в т. ч. по деятельности, не переведенной на ЕНВД – 320 000 руб.

Доля выручки по деятельности, облагаемой налогом на прибыль 0,64 (320 000 руб. : 500 000 руб.). Налоговая база по налогу на имущество организаций за этот период равна 256 000 руб. (400 000 руб. × 0,64).

ЕСН и страховые взносы в ПФР. С доходов работников, которые заняты в деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, единый социальный налог не начисляется. Оплату труда управленческого и обслуживающего персонала нельзя напрямую отнести к тому или иному виду деятельности.

Налоговый кодекс РФ не устанавливает правил, по которым следует распределять доходы сотрудников, работающих в разных сферах деятельности фирмы. Минфин России в своих разъяснениях советует руководствоваться порядком, прописанным в п. 9 ст. 274 НК РФ [3] и предназначенным для налога на прибыль, а именно: делить расходы, относящиеся к обоим видам предпринимательства, пропорционально доле выручки от ЕНВД в общем доходе без учета НДС.

Доходы для расчета необходимо учитывать нарастающим итогом с начала года и распределять зарплату указанных сотрудников нужно по итогам каждого месяца.

Предложенный Минфином РФ алгоритм заключается в следующем:

- определяется доля доходов, приходящихся на деятельность, с которой уплачивается ЕНВД;
- полученная доля умножается на заработную плату сотрудников, занятых в общих сферах деятельности. Получили сумму оплаты труда работников, с которой необходимо заплатить только взносы на обязательное пенсионное страхование;
- из заработной платы работников, занятых в двух видах деятельности, вычитают часть, которая относится к режиму ЕНВД. Получили базу для расчета ЕСН.

Пример 38. Организация занимается оптовой и розничной торговлей. По оптовой торговле применяется общий режим налогообложения, по розничной ЕНВД. Данные по отдельным показателям деятельности приведены в табл. 23. Удельный вес выручки от деятельности, облагаемой ЕНВД: 10 000 000 руб. : 16 000 000 руб. = 0,625.

Распределение оплаты труда административного персонала:

– по деятельности, облагаемой ЕНВД: 35 000 руб. $\times$ 0,625 = 21 875 руб.;
 – по деятельности, облагаемой налогом на прибыль: 35 000 руб. – 21 875 руб. = 8 125 руб.

Налоговая база по ЕСН составит 58 125 руб. (50 000 руб. + 8 125 руб.). Выплаты в размере 106 875 руб. (85 000 руб. + 21 875 руб.) при исчислении ЕСН не учитываются, т. к. они связаны с предпринимательской деятельностью, облагаемой ЕНВД.

Таблица 23

Показатели за январь

Показатели, руб.	ЕНВД	Налог на прибыль
Оплата труда работников	85 000	50 000
Оплата труда административного персонала	35 000	
Выручка	10 000 000	6 000 000

Распределять выплаты можно и другими способами – пропорционально численности работников или фонду оплаты труда работников, занятых в том или ином виде деятельности, пропорционально стоимости основных средств, используемых в разных видах деятельности.

Выбранный способ распределения выплат между видами деятельности влияет на величину налоговой базы по ЕСН. Выбранный с учетом специфики деятельности организации способ распределения следует закрепить в учетной политике.

Тема 9. Ведение учета индивидуальными предпринимателями

Согласно ст. 11 НК РФ [2], индивидуальные предприниматели – это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты. Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

В настоящее время налогообложение доходов физических лиц, полученных от предпринимательской деятельности без образования юридического лица, осуществляется с применением общего и специального режимов налогообложения (табл. 24).

Законодательство в области бухгалтерского учета не предусматривает его ведение индивидуальными предпринимателями, тогда как применяемый режим налогообложения напрямую влияет на требования к ведению налогового учета.

Режимы налогообложения,
применяемые индивидуальными предпринимателями

Режим налогообложения	Нормативное регулирование
Общий режим налогообложения – уплата НДФЛ	Гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ
Упрощенная система налогообложения – уплата единого налога	Гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ
Упрощенная система налогообложения – уплата патента	Ст. 346.25.1 гл. 26.3 НК РФ
Режим ЕНВД	Гл. 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» НК РФ

Ведение учета доходов и расходов и хозяйственных операций по предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, гл. 26.3 НК РФ [3] не предусмотрена как в отношении организаций, так и в отношении предпринимателей. Причина в том, что на расчет налоговой базы для исчисления суммы единого налога, которой признается величина вмененного дохода, размер фактически полученных доходов и произведенных расходов никакого влияния не оказывает.

Для индивидуальных предпринимателей, являющихся плательщиками НДФЛ или единого налога при УСН, обязанность и правила по ведению учета доходов, расходов и хозяйственных операций по предпринимательской деятельности, попадающей под эти режимы налогообложения, установлены как нормами Налогового кодекса РФ, так и специальными нормативными документами.

Такое различие в требованиях к ведению налогового учета вызвано тем, что достоверный учет доходов, расходов и хозяйственных операций является основным условием для правильного определения предпринимателями налоговой базы по НДФЛ или единому налогу при УСН. На основании регистров налогового учета заполняется налоговая декларация и исчисляются суммы налога, подлежащие уплате.

Применение общего режима налогообложения – уплата НДФЛ

Обязанности плательщика НДФЛ у индивидуального предпринимателя возникают в том случае, если он по роду своей деятельности не является плательщиком ЕНВД, не применяет упрощенную систему налогообложения и систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Общая система налогообложения предполагает уплату НДС, налог на доходы физических лиц, ЕСН, а также местные налоги.

Индивидуальные предприниматели обязаны вести учет доходов и расходов и хозяйственных операций в соответствии с Порядком учета до-

ходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденным совместным Приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 г. № 86н/БГ-3-04/430 (далее – Порядок учета) [22]. Порядок не распространяется на предпринимателей, применяющих режимы УСН, ЕНВД и ЕСХ.

Индивидуальные предприниматели должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета всех полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций, т. к. данные учета используются для исчисления НДФЛ.

Учет доходов, расходов и хозяйственных операций ведется в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций (далее – Книга учета), примерная форма которой приведена в приложении к Порядку учета. Книга учета является регистром налогового учета, в котором отражаются сведения об имуществе и финансовых результатах деятельности предпринимателя за отчетный налоговый период.

Приведенная форма Книги учета является не обязательной, а примерной. Индивидуальный предприниматель может с учетом специфики своей деятельности разработать иную форму Книги учета, включив в нее показатели, необходимые для исчисления налоговой базы по НДФЛ.

Рекомендуемая форма Книги учета состоит из титульного листа «Сведения об индивидуальном предпринимателе» и шести разделов [22]:

Раздел I. Учет доходов и расходов;

Раздел II. Расчет амортизации основных средств;

Раздел III. Расчет амортизации по малоценным и быстроизнашивающимся предметам, не списанным по состоянию на 1 января 2002 г. Данный раздел не используется в настоящее время, т. к. его заполнение было актуальным в переходный период, когда из практики учета ушло понятие малоценных и быстроизнашивающихся активов;

Раздел IV. Расчет амортизации нематериальных активов;

Раздел V. Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда доходов и удержанных с них налогов;

Раздел VI. Определение налоговой базы.

Каждый раздел в свою очередь состоит из нескольких таблиц.

В случае изменения предпринимателем структуры Книги учета необходимо согласовать с налоговым органом по месту учета (т. е. месту жительства) разработанную форму Книги учета. Необходимо, чтобы ее форма:

- предусматривала возможность для ведения учета товарно-материальных ценностей как в количественном, так и в суммовом выражении по каждому виду реализованных товаров, выполненных работ или оказанных услуг;

- обеспечивала возможность правильного исчисления налоговой базы по НДФЛ и позволяла налоговым органам осуществлять проверку полноты

и правильности отражения сведений, указанных предпринимателем в своей налоговой декларации по НДФЛ.

Книга учета заполняется в хронологической последовательности на основе первичных документов за налоговый период, которым признается календарный год. Книга учета открывается на один календарный год в начале каждого года. По окончании года в новую Книгу учета необходимо переносить данные об остатках по каждому виду товарно-материальных ценностей и амортизируемому имуществу в количественном и суммовом выражении по состоянию на 1 января очередного года.

Вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели открывают Книгу учета на текущий календарный год, т. е. с момента регистрации по 31 декабря текущего года.

Книга учета до начала ее ведения должна быть прошнурована, пронумерована с указанием на последней странице количества содержащихся в ней страниц, подписана индивидуальным предпринимателем и скреплена печатью индивидуального предпринимателя (при ее наличии), а также заверена подписью должностного лица налогового органа и скреплена печатью налогового органа.

Возможно ведение Книги учета в электронном виде и выведения ее на бумажные носители по окончании года. Для этого индивидуальному предпринимателю в начале года следует обратиться с письменным заявлением в налоговый орган по месту учета и согласовать форму ведения Книги учета в электронном виде. Распечатанная Книга учета также должна быть пронумерована, прошнурована и заверена подписью должностного лица и печатью налогового органа. Как правило, для заверения Книга учета представляется в налоговый орган с подачей декларации по НДФЛ, срок представления которой для предпринимателей не позднее 30 апреля следующего года.

Индивидуальные предприниматели вправе использовать для ведения учета электронные программы типа «1С: Предприятие», «БЭСТ» и др., которые позволяют автоматизировать и облегчить сам процесс ведения учета. Вместе с тем использование указанных программ не освобождает индивидуальных предпринимателей от обязанности по ведению Книги учета, которая является основным документом налогового учета.

Формирование доходов и расходов индивидуального предпринимателя при уплате НДФЛ

Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей [22] установлено, что учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется путем фиксирования в Книге учета операций о полученных доходах и произведенных расходах в момент их совершения на основе первичных документов. Доходы и расходы отражаются кассовым методом, т. е. после фактического получения дохода

и совершения расхода, что подтверждается соответствующими платежными документами.

В соответствии с Порядком учета затраты, непосредственно связанные с предпринимательской деятельностью, делятся:

- 1) на материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) амортизационные отчисления;
- 4) прочие расходы.

Порядок их определения аналогичен порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Все понесенные расходы должны быть подтверждены первичными документами.

К материальным затратам относятся расходы на приобретение сырья, материалов, комплектующих изделий, затраченные на обслуживание производственного процесса (оказания услуг), на приобретение электроэнергии, топлива и воды, расходуемые на отопление зданий, технологические цели. При этом следует учитывать, что сумма НДС по приобретенным для осуществления предпринимательской деятельности материальным ценностям входит в стоимость понесенных затрат.

Также к материальным затратам относятся расходы по оплате транспортных услуг, связанных с организацией производства, торговых мест, транспортировкой, оказанием услуг, т. е. со спецификой того вида коммерческой деятельности, которую осуществляет предприниматель.

К расходам на оплату труда относится заработанная плата наемных работников, включая выплаты работникам по листкам нетрудоспособности, компенсации за неиспользованный отпуск, а также другие виды начислений при условии, если они учтены в трудовых договорах с работниками.

К третьей группе относится амортизация основных средств, принадлежащих предпринимателю на праве личной собственности и непосредственно используемых для извлечения дохода, за исключением имущества, полученного безвозмездно или приватизированного. В первоначальную стоимость объекта включаются все фактически понесенные затраты, связанные с приобретением, обслуживанием, монтажом, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с налоговым законодательством.

Прочим расходам посвящен разд. VI Книги учета доходов и расходов. К ним относятся:

- уплаченные налоги и сборы, за исключением НДФЛ и налога на имущество физических лиц, уплаченного за имущество, не используемое для осуществления предпринимательской деятельности;
- платежи за аренду (платежи по договору лизинга) производственных помещений, торговых залов, оборудования, транспорта;

- командировочные расходы (суточные – в пределах норм, установленных Правительством РФ);

- другие расходы, связанные с получением дохода от предпринимательской деятельности в данном отчетном периоде.

В соответствии со ст. 221 гл. 23 НК РФ [3] предприниматель имеет право, в случае отсутствия документов, подтверждающих расходную часть, на профессиональный налоговый вычет в размере 20 % от суммы валового дохода.

На основании ст. 218, 219, 220 гл. 23 НК РФ [3] предприниматель как физическое лицо имеет право при определении налоговой базы на стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты из доходов, полученных в отчетном году. Для этого он должен вместе с налоговой декларацией о доходах подать в налоговые органы по месту учета заявление о предоставлении соответствующих вычетов с приложенными к нему документами, подтверждающими это право. Данное правило не распространяется на предпринимателей, реализующих имущество в рамках своей коммерческой деятельности, в этом случае сделка проводится как хозяйственная операция с отражением ее в Книге учета доходов и расходов.

Каждый доход от предпринимательской деятельности, полученный как в денежной, так и натуральной форме, заносится в Книгу учета. Правильный и своевременный контроль и учет получаемых в течение года доходов важны для предпринимателей, осуществляющих авансовые платежи по НДФЛ и ЕСН, т. к. в случае превышения размера предполагаемого дохода более чем на 50 % от указанного ранее предприниматель обязан подать в налоговые органы новую (уточненную) налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода для пересчета авансовых платежей. То же самое он вправе сделать при уменьшении своих доходов.

Налоговая база по НДФЛ исчисляется предпринимателем самостоятельно по окончании налогового периода (года) на основании данных Книги учета как разница доходов и суммы полагающихся стандартных, социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов, установленных НК РФ.

НДФЛ по итогам деятельности за год уплачивается предпринимателем в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим годом. В течение года необходимо уплачивать авансовые платежи. Их рассчитывает налоговый орган на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода за предыдущий год с учетом налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218 и 221 гл. 23 НК РФ [3].

Авансовые платежи уплачиваются индивидуальными предпринимателями 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.

Применение УСН на основе уплаты патента

С 1 января 2006 г. НК РФ позволяет индивидуальным предпринимателям применять упрощенную систему налогообложения на основе патента. Она совмещает в себе элементы упрощенной системы налогообложения, применявшейся на территории России до 1 января 2003 г., современной УСН и системы налогообложения в виде уплаты ЕНВД (табл. 25).

Таблица 25

Основные положения УСН на основе патента

Элемент (особенность)	Характеристика
1	2
Налогоплательщики	Индивидуальные предприниматели.
Виды деятельности	Перечислены в п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ.
Процедура перехода	Необходимо за один месяц до начала применения УСН на основе патента подать заявление на получение патента в налоговый орган по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет. Налоговый орган обязан в десятидневный срок выдать предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. При выдаче патента заполняется также его дубликат, который хранится в налоговом органе. В налоговом органе необходимо зарегистрировать Книгу учета доходов и расходов.
Срок действия патента	Патент может выдаваться на квартал, полугодие, девять месяцев и год. Срок действия патента начинается с начала квартала – с 1 января, 1 апреля, 1 июля или 1 октября.
Стоимость патента	На год = потенциально возможный к получению индивидуальным предпринимателем годовой доход $\times$ 6 %. На квартал = $\frac{1}{4} \times$ стоимость годового патента. На полугодие = $\frac{1}{2} \times$ стоимость годового патента. На 9 мес. = $\frac{3}{4} \times$ стоимость годового патента.
Налоговая ставка	6 % величины потенциально возможного дохода.
Налоговые льготы	Не установлены.
Налоговый период	Зависит от срока действия патента – квартал, полугодие, 9 мес., год.
Уменьшение стоимости патента	Стоимость патента уменьшается на установленные суммы уплаченных взносов на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50 % .
Оплата стоимости патента	Оплачивается патент в два этапа: - 1/3 стоимости – не позднее 25 дн. после начала работы на основе патента; - 2/3 стоимости – не позднее 25 дн. по окончании периода, на который был выдан патент.

1	2
Отчетность по УСН на основе патента	Налоговые декларации по единому налогу представлять не нужно.
Ответственность налогоплательщиков	Применяются общие положения НК РФ и КоАП РФ.
Обязательные виды учета и отчетности	- налоговый учет ведется в Книге учета доходов и расходов; - статистическая отчетность; - порядок ведения кассовых операций. Не требуется ведение учета основных средств и нематериальных активов.
Возврат на общий режим налогообложения	Предприниматель теряет право применения УСН на основе патента: - при привлечении наемных работников; - осуществление на основе патента предпринимательской деятельности, не предусмотренной в законе субъекта РФ; - неуплата (неполная) уплаты оставшейся части стоимости патента; - доход превысил установленный гл. 26.2 НК РФ уровень. При нарушении перечисленных условий предприниматель теряет право использования УСН на основе патента в периоде, на который был выдан патент.

Планировалось, что данная система существенно снизит налоговую нагрузку на индивидуальных предпринимателей и упростит ведение учета.

Критериями перехода на режим УСН на основе патента являются:

1. *Отсутствие наемных работников у индивидуального предпринимателя.* Данный критерий распространяется на трудовые договоры и договоры гражданско-правового характера.

2. Предприниматель должен заниматься одним из тех *видов деятельности, которые указаны в п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ.* В статье указан закрытый список видов предпринимательской деятельности – из 58 подпунктов.

Предприниматель может осуществлять только один из перечисленных видов деятельности и ему выдается только один патент на один вид деятельности. Например, предприниматель, который осуществляет ремонт квартир и одновременно выполняет работы по остеклению балконов и лоджий, не вправе претендовать на патентную УСН по двум видам деятельности.

Предприниматель может осуществлять несколько видов деятельности, один из которых попадает под уплату патента. В этом случае права на применение УСН на основе патента также нет.

Возможны ситуации, когда по одному и тому же виду деятельности субъект Российской Федерации ввел УСН на основе патента, а представительный орган муниципального образования установил ЕНВД. В этом случае предприниматель, осуществляющий такой вид деятельности, обязан

уплачивать ЕНВД. Ему также необходимо встать на учет в налоговых органах по месту осуществления деятельности в пятидневный срок с начала ее ведения.

3. *Применение УСН на основе патента должно быть утверждено законом субъекта РФ.* При этом данным законом определяются конкретные перечни видов предпринимательской деятельности (в пределах, предусмотренных Налоговым кодексом), по которым разрешается применение УСН на основе патента и указывается потенциально возможный годовой доход по каждому из них.

4. *Предприниматель должен получить патент в налоговой инспекции.* Для этого подается заявление в налоговую инспекцию, в которой предприниматель состоит на учете, не позднее месяца до начала применения УСН на основе патента.

Как отмечалось ранее, переход на УСН на основе патента является добровольным. На эту систему налогообложения может перейти индивидуальный предприниматель, осуществляющий только один из видов деятельности, перечисленных в п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ [3]. Получить два патента на два вида деятельности нельзя. Также нельзя совмещать УСН на основе патента и другие режимы налогообложения – общий, в виде ЕНВД или обычную УСН.

Предприниматель, осуществляющий одновременно несколько видов деятельности, перечисленных в ст. 346.25.1 НК РФ, может использовать обычную упрощенную систему налогообложения.

Оплата патента заменяет уплату единого налога, база по которому рассчитывается по данным Книги доходов и расходов. Также не исчисляется НДФЛ, ЕСН, налог на имущество, задействованное в предпринимательской деятельности и НДС (за исключением случая, когда налог уплачивается при ввозе товаров на таможенную территорию России).

Годовая стоимость патента определяется как произведение налоговой ставки в размере 6 % и потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода. Размер потенциально возможного годового дохода устанавливают власти субъекта РФ. Налоговым кодексом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Если патент получен на более короткий срок (квартал, полугодие, 9 мес.), его стоимость подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который он выдан.

Пример 39. Предприниматель занимается оказанием парикмахерских и косметических услуг. По этому виду деятельности установлен потенциально возможный доход в размере 225 000 руб.

Годовая стоимость патента составляет 13 500 руб. ($225\,000 \text{ руб.} \times 0,06$). Патент, полученный на полугодие (например, с 1 июля по 31 декабря текущего года), будет стоить 6 750 руб. ($13\,500 \text{ руб.} \times 0,5$).

В случае если вид предпринимательской деятельности, перечисленный в ст. 346.25.1 НК РФ, входит в перечень видов деятельности, попадающих под уплату ЕНВД, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по данному виду деятельности не может превышать величину базовой доходности, установленной ст. 346.29 НК РФ, умноженную на 30.

Возможны ситуации, когда срок действия патента будет переходить на следующий год. Например, предприниматель приобрел патент на 9 мес. с 1 октября 2006 г. по 30 июня 2007 г. Власти субъектов РФ имеют право ежегодно пересматривать размер потенциально возможного к получению доход. Согласно разъяснениям Минфина РФ, окончательная стоимость патента будет рассчитываться отдельно за два года.

Пример 40. Предприниматель приобрел патент со сроком действия один год – с 01.10.2006 г. по 30.09 г. $\times 0,06 \times \frac{1}{4}$) + (потенциально возможный доход за 2007 г. $\times 0,06 \times \frac{3}{4}$).

На 2006 г. размер потенциально возможно дохода по данному виду деятельности установлен в 120 000 руб. В течение 25 дн. с начала осуществления деятельности предприниматель должен уплатить $\frac{1}{3}$ годовой стоимости патента, т. е. 2400 руб. ($120\,000 \text{ руб.} \times 0,06 \times \frac{1}{3}$).

В 2007 г. размер потенциально возможно дохода увеличили до 140 000 руб. Следовательно, общая стоимость патента составит 8 100 руб. ($120\,000 \text{ руб.} \times 0,06 \times \frac{1}{4} + 140\,000 \text{ руб.} \times 0,06 \times \frac{3}{4}$). В 2007 г. за патент необходимо доплатить патент 5 700 руб. ($8100 \text{ руб.} - 2400 \text{ руб.}$).

На предпринимателей, применяющих УСН на основе патента, распространяются нормы гл. 26.2 (ст. 346.11 – 346.25) НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных ст. 346.25.1 НК.

Предприниматели должны уплачивать взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ об обязательном пенсионном страховании [15]. Согласно этому закону, они уплачивают суммы страховых взносов в ПФР в виде фиксированного платежа. Минимальный его размер в 2007 г. составляет 150 руб. в месяц. Одна часть этого платежа направляется на финансирование страховой части трудовой пенсии, а другая – на финансирование ее накопительной части.

Поэтому указанные налогоплательщики, согласно ст. 346.21 НК РФ, вправе уменьшать стоимость патента на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированных платежей, уплачиваемых в течение периода действия патента в ПФР. Причем стоимость патента не может быть уменьшена более чем на 50 % [3].

Фиксированный платеж, перечисляемый в ПФР, можно уплачивать частями в течение года в размере месячной суммы платежа или единовременно за год в сумме, равной годовому размеру платежа, не позднее 31 декабря текущего календарного года. Это разрешено правилами уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа в минимальном размере, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 26.09.2005 г. № 582 [23].

Например, если предприниматель работает по патенту 9 мес. с 1 января по 30 сентября текущего года и уплатил в течение этого периода 1 350 руб. страховых взносов, то стоимость патента можно уменьшить на 1 350 руб. (150 руб. $\times$ 9 мес.), но не более 50 % стоимости патента. Если предприниматель решил уплатить фиксированный платеж в ПФР 1 800 руб. (150 руб. $\times$ 12 мес.) в конце года, то уменьшить стоимость патента он не вправе, т. к. страховые взносы уплачены по истечении 25 дн. срока действия патента.

Предпринимателям, применяющим УСН на основе патента, рекомендуется уплачивать страховые взносы в ПФР ежемесячно или не позднее 25 дн. по истечении срока действия патента. В противном случае уменьшить стоимость патента на сумму взносов предприниматель не сможет.

Пример 41. Индивидуальный предприниматель планирует перейти на УСН на основе патента с 1 апреля текущего года на 6 мес. Вид деятельности – озеленительные работы. Потенциально возможный годовой доход на текущий год – 180 000 руб.

Стоимость патента на год равна 10 800 руб. (180 000 руб. $\times$ 0,06). Стоимость патента на 6 мес. – 5 400 руб. (10 800 руб. $\times$ 0,5). До 25 апреля за патент уплачено 1 800 руб. (5 400 руб. $\times$ 1/3).

В течение апреля – сентября предприниматель уплатил 900 руб. страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (ОПС). Уплата взносов производилась ежемесячно по 150 руб. При оплате оставшейся части стоимости патента 3 600 руб. (5 400 руб. – 1 800 руб.) предприниматель имеет право уменьшить ее на 900 руб.

Стоимость патента, подлежащая оплате не позднее 25 октября текущего года, равна 2 700 руб. (3 600 руб. – 900 руб.).

III. ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАНЯТИЯ

Темы практических занятий	Форма обучения	
	очная	заочная
1. Понятие малого предприятия в отечественной и международной практике. Особенности организации учетной работы на малых предприятиях	1	–
2. Формы ведения бухгалтерского учета малыми предприятиями	1	–
3. Основные положения упрощенной системы налогообложения. Достоинства и недостатки применения специальных режимов налогообложения	2	–
4. Формирование доходов и расходов при УСН	3	1
5. Особенности финансирования пособий по социальному страхованию и обеспечению при применении специальных режимов налогообложения	2	1
6. Основные положения системы налогообложения в виде ЕНВД	3	1
7. Ведение налогового и финансового учета при совмещении специальных режимов налогообложения – УСН и ЕНВД	2	1
8. Ведение налогового и финансового учета при совмещении обычного режима налогообложения и ЕНВД	2	–
9. Ведение учета индивидуальными предпринимателям	2	–
Всего	18	4

IV. САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА И КОНТРОЛЬ УСПЕВАЕМОСТИ

4.1. Методические указания по самостоятельной работе студентов

Самостоятельная работа студентов по изучению отдельных тем дисциплины включает: поиск учебных пособий по данному материалу; изучение положений нормативных документов; решение задач и выполнение задачи к теме 8 «Ведение бухгалтерского и налогового учета на малом предприятии». Для самоконтроля знаний по изучаемым темам необходимо ответить на приведенные вопросы.

Тема 1. Понятие малого предприятия в отечественной и международной практике. Особенности организации учетной работы на малых предприятиях.

Контрольные вопросы

1. Понятие малого предпринимательства в отечественном гражданском законодательстве.
2. Понятие малого предпринимательства в зарубежной практике.
3. Факторы, влияющие на организацию учетной работы на малых организациях.

4. Особенности ведения бухгалтерского учета у субъектов малого предпринимательства.
5. Нормативное регулирование формирования учетной политики. Состав учетной политики.

Тема 2. Государственная поддержка малого предпринимательства в области бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

Контрольные вопросы

1. Формы государственной поддержки субъектов малого предпринимательства.
2. Особенности применения единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших организаций (1960–1987 гг.).
3. Редакции рекомендаций по организации бухгалтерского учета для малых предприятий (1988 г. – настоящее время).
4. Применение униграфического учета для организаций, применяющих УСН.
5. Назовите объективные причины, по которым на практике не применяется униграфический учет.
6. Для чего необходимо вести бухгалтерский учет в организации?
7. Сформулируйте основные положения ведения учета по упрощенной форме.

Тема 3. Государственная поддержка малого предпринимательства в области налогообложения.

Контрольные вопросы

1. Формы налогового льготирования малых предприятий с 1991 по 2001 гг.
2. С чем связана необходимость применения специальных режимов налогообложения?
3. Особенности упрощенного режима налогообложения с 1996 по 2003 гг.
4. Особенности применения режима ЕНВД с 1996 по 2003 гг.

Тема 4. Формы ведения бухгалтерского учета малыми предприятиями.

Контрольные вопросы

1. Назовите возможные формы ведения бухгалтерского учета для малых предприятий. Какие из них находят применение на практике?
2. Состав регистров при простой форме бухгалтерского учета.
3. Структура Книга учета фактов хозяйственной деятельности.
4. Сущность формы бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия
5. Состав бухгалтерской отчетности малых предприятий.

Тема 5. Особенности ведения учета малыми предприятиями при применении упрощенной системы налогообложения.

Контрольные вопросы

1. Назовите преимущества УСН.
2. Перечислите недостатки УСН.

3. Ограничения, связанные с применением УСН.
4. Процедура перехода на УСН и возврата на обычный режим налогообложения.
5. Объект налогообложения, ставка налога, срок уплаты и предоставления отчетности по налогу.
6. Особенности формирования учетной политики при использовании униграфического учета.
7. Структура Книги учета доходов и расходов.
8. Правила ведения Книги учета доходов и расходов.
9. Алгоритм расчета единого налога при объекте налогообложения «доходы».
10. Алгоритм расчета единого налога при объекте налогообложения «доходы минус расходы».
11. Экономическая сущность минимального налога.
12. Алгоритм расчета минимального налога
13. Признание расходов в бухгалтерском и налоговом учете. В чем разница?
14. Формирование расходов на приобретение основных средств по объектам, приобретенным до перехода на УСН.
14. Формирование расходов на приобретение основных средств по объектам, приобретенным после перехода на УСН.
15. В чем отличие амортизации от списания стоимости основных средств при УСН?
16. Документальное оформление операций по движению основных средств.
17. Налоговый учет выбытия основных средств.
18. Налоговый учет расходов на приобретение нематериальных активов.
19. Налоговый учет расходов на приобретение покупных товаров.
20. Особенности учета НДС при переходе на УСН.
21. Перенос убытка прошлых налоговых периодов.
20. В чем отличие формирования расходов при обычном режиме налогообложения и УСН?

Тема 6. Специальные режимы налогообложения и выплата пособий по временной нетрудоспособности.

Контрольные вопросы

1. Состав пособий, финансируемых из ФСС.
2. Нормативное регулирование расчетов с ФСС. Его особенности для малых организаций.
3. Порядок расчета среднего заработка для выплаты пособий.
4. Порядок расчета с ФСС при уплате добровольных взносов на социальное страхование.
5. Финансирование пособий по временной нетрудоспособности в случае неуплаты добровольных взносов в ФСС.
6. Финансирование пособий по временной нетрудоспособности в случае уплаты добровольных взносов в ФСС.
7. Различия в финансировании пособия по временной нетрудоспособности при обычном и специальных режимах налогообложения.

Тема 7. Сущность специального режима налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход.

Контрольные вопросы

1. Нормативное регулирование уплаты ЕНВД.
2. Объект налогообложения, ставка налога, срок уплаты и предоставления отчетности по налогу.
3. Порядок постановки на учет при уплате ЕНВД.
4. Виды предпринимательской деятельности, попадающие под уплату ЕНВД.
5. Налоги, не уплачиваемые при УСН и ЕНВД.
6. Расчет физических показателей, характеризующих вид деятельности, облагаемый ЕНВД.
7. Назовите первичные документы, подтверждающие размер физических показателей.
8. Алгоритм расчета ЕНВД.
9. Что такое вмененный доход, коэффициент-дефлятор, базовая доходность?
10. Расчет коэффициента, позволяющего учитывать фактический период времени осуществления предпринимательской деятельности.

Тема 8. Организация раздельного учета при совмещении нескольких режимов налогообложения.

Контрольные вопросы

1. Принципы формирования учетных данных при совмещении нескольких налоговых режимов.
2. Какие режимы налогообложения можно совмещать?
3. Причины ведения раздельного учета доходов и расходов.
4. Назовите косвенные расходы, возникающие при совмещении налоговых режимов.
5. Алгоритм распределения указанных косвенных расходов.
6. Особенности формирования данных при совмещении уплаты налога на прибыль и ЕНВД.
7. Особенности формирования данных при совмещении УСН и ЕНВД.
8. Какие расходы сложнее всего распределять между видами осуществляемой деятельности? Объясните.

Тема 9. Ведение учета индивидуальными предпринимателями.

Контрольные вопросы

1. Кого называют индивидуальными предпринимателями?
2. Надо ли вести бухгалтерский учет индивидуальным предпринимателям?
3. Режимы налогообложения, применяемые индивидуальными предпринимателями.
4. Ведение налогового учета при уплате НДФЛ.
5. Порядок расчета и уплаты НДФЛ индивидуальными предпринимателями.
6. Ведение налогового учета при УСН.
7. Ведение налогового учета при уплате ЕНВД.
8. Порядок заверения регистров ведения налогового учета в налоговой инспекции.
9. В чем особенность УСН на основе уплаты патента?
10. Виды деятельности, попадающие на УСН на основе уплаты патента.
11. Критерии применения УСН на основе уплаты патента.
12. Процедура перехода на УСН на основе уплаты патента.
13. Алгоритм расчета стоимости патента.
14. Порядок оплаты стоимости патента.
15. Обязательные виды отчетности для индивидуальных предпринимателей.

4.2. Контроль успеваемости

Очная форма обучения

Вид самостоятельных работ	Число часов	Форма контроля успеваемости
1. Проработка лекционного материала по конспекту и учебной литературе	9	Тестирование
2. Проработка нормативного материала (Налоговый кодекс, постановления Правительства РФ и РК, приказы Минфина РФ)	9	Письменный опрос
3. Решение заданий, выполнение задачи к теме 8 «Ведение бухгалтерского и налогового учета на малом предприятии»	10	КР
4. Подготовка к зачету	8	Зачет
Всего	36	

Заочная форма обучения

Вид самостоятельных работ	Число часов	Форма контроля успеваемости
1. Проработка лекционного материала по конспекту и учебной литературе	2	Зачет
2. Проработка нормативного материала (Налоговый кодекс, постановления Правительства РФ и РК, приказы Минфина РФ)	3	Зачет
3. Выполнение контрольных заданий	30	КР
4. Изучение тем, не рассмотренных на лекциях	14	Зачет
5. Подготовка к зачету	13	Зачет
Всего	62	

Текущая успеваемость студентов контролируется:

- тестированием и выполнением контрольных заданий по окончании изучения темы;

- проведением промежуточной аттестации в виде тестирования и выполнения контрольных заданий.

Примерные контрольные задания и тесты по дисциплине приведены соответственно в гл. 5 и 6 учебно-методического комплекса.

Требования к зачету для студентов очной формы обучения:

1. Выполнение тестов и контрольных заданий.
2. Выполнение домашних заданий.
3. Решение задачи к теме 8 «Ведение бухгалтерского и налогового учета на малом предприятии».

Требование к зачету для студентов заочной формы обучения: выполнение и своевременное представление для проверки контрольной работы.

V. КОНТРОЛЬНАЯ РАБОТА

Студенты очной формы обучения разбирают и решают задачи на практических занятиях, при самостоятельной работе.

Студенты заочной формы обучения решают закрепленные за ними задачи в контрольной работе. Задачи распределены по 10 вариантам, номер варианта соответствует последней цифре номера зачетной книжки студента (табл. 26).

Таблица 26

Распределение задач контрольной работы
для студентов заочной формы обучения

№ варианта	Последняя цифра номера зачетной книжки	Номера закрепленных задач						
1	1	1.1	2.1	2.10	3.1	4.7	5.1	7.1
2	2	1.2	2.2	2.11	3.2	4.8	5.2	7.2
3	3	1.3	2.3	2.12	3.3	4.9	5.3	7.5
4	4	1.4	2.4	2.13	3.4	4.10	5.4	7.6
5	5	1.1	2.5	2.14	3.5	4.11	5.5	7.7
6	6	1.2	2.6	2.15	3.6	4.7	5.6	7.8
7	7	1.3	2.7	2.10	3.7	4.8	5.7	7.1
8	8	1.4	2.8	2.11	3.8	4.9	5.1	7.2
9	9	1.1	2.9	2.12	3.1	4.10	5.2	7.5
10	0	1.2	2.1	2.13	3.2	4.11	5.3	7.6

Решение отдельных задач связано с заполнением регистров бухгалтерского, налогового учета (например, Книги учета доходов и расходов) или налоговой декларации. С их формами, действующими на момент выполнения заданий, необходимо ознакомиться посредством электронных баз справочно-правовой информации (Гарант, КонсультантПлюс). Распечатайте формы и заполните их.

5.1. Требования к оформлению контрольной работы

1. Контрольная работа предоставляется в одной папке. На титульном листе контрольной работы указываются наименование вуза, факультета, кафедры, дисциплины, тема «Решение контрольных заданий», специальность, фамилия и инициалы студента, номер зачетной книжки, должность, ученое звание, фамилия и инициалы научного руководителя.

Студент должен поставить свою подпись на титульном листе контрольной работы и дату ее представления на проверку.

2. Все листы контрольной работы следует аккуратно подшить в папку и пронумеровать. Номер проставляется вверху страницы посередине. Ти-

тутульный лист не нумеруется. После титульного листа оформляется содержание контрольной работы.

Пример оформления содержания

Содержание

1. Задача 1.1. Ограничения, связанные с возможностью применения упрощенной системы налогообложения	
2. Задача 2.1. Налоговый учет расходов на приобретение основных средств и нематериальных активов	
3. Задача 2.10. Налоговый учет расходов на приобретение основных средств и нематериальных активов	
4. Задача 3.1. Формирование доходов и расходов при упрощенной системе налогообложения	
5. Задача 4.7. Расчет единого налога при УСН. Перенос убытков на будущие налоговые периоды	
6. Задача 5.1. Финансирование выплаты пособий по временной нетрудоспособности при специальных режимах налогообложения	
7. Задача 7.1. Организация раздельного учета при совмещении нескольких режимов налогообложения	

3. Страницы контрольной работы должны иметь поля: левое – 30, верхнее 20, правое – 20, нижнее – 20 мм.

4. Настройки стиля:

Размер шрифта – 12, типа Times New Roman.

Межстрочный интервал – полуторный.

Абзацный отступ – 1,3 см.

Отступы до и после абзаца – 0.

Выравнивание – по ширине.

Переносы установлены.

5.2. Условия задач

Тема 1. Ограничения, связанные с возможностью применения упрощенной системы налогообложения

Задача 1.1

Условие. Организация с нового года планирует перейти на УСН. Первоначальная стоимость основных средств составляет 95 млн руб., накопленная амортизация 30 млн руб. Доходы за 9 мес. предыдущего года составили 19 млн руб. (в т. ч. НДС по ставке 18 %), из них выручка от реализации 17,2 млн руб., внереализационные доходы 1,8 млн руб. Уставный капитал на 80 % состоит из вкладов физических лиц, 20 % – вклад общества

с ограниченной ответственностью. Вид деятельности – производство корпусной мебели.

Данные о работающих с 01 января по 30 сентября: с января по апрель работало 37 чел., в апреле на работу приняли еще 6 чел., в августе 3 чел. уволились. Кроме того, 5 чел. работают по совместительству, 3 – по гражданско-правовому договору.

Задания: проанализировать возможность применения УСН; составить необходимые расчеты.

Задача 1.2

Условие. Организация с нового года планирует перейти на УСН. Первоначальная стоимость основных средств 120 млн руб., накопленная амортизация 50 млн руб. Доходы за 9 мес. предыдущего года составили 20 млн руб. (в т. ч. НДС по ставке 18 %), в т. ч. выручка от реализации 18,5 млн руб., внереализационные доходы 1,5 млн руб. Вид деятельности – выполнение строительно-монтажных работ.

Данные о работающих с 01 января по 30 сентября: с января по май работало 46 чел., в мае на работу приняли еще 2 чел., в сентябре 5 чел. уволились. Кроме того, 2 чел. работают по совместительству, 4 – по гражданско-правовому договору.

Уставный капитал на 100 % состоит из вкладов физических лиц.

Задания: проанализировать возможность применения УСН; составить необходимые расчеты.

Задача 1.3

Условие. Организация с нового года планирует перейти на УСН. На балансе числятся основные средства по остаточной стоимости 102 млн руб. (в т. ч. земельный участок 5 млн руб.) Доходы за 9 мес. предыдущего года составили 20 млн руб. (в т. ч. НДС по ставке 18 %). Уставный капитал на 100 % состоит из вкладов физических лиц. Вид деятельности – изготовление проектно-сметной документации.

Данные о работающих с 01 января по 30 сентября: с января по август работало 22 чел., в сентябре 2 чел. уволились. Кроме того, 6 чел. работают по совместительству, 15 – по гражданско-правовому договору.

Задания: проанализировать возможность применения УСН; составить необходимые расчеты.

Задача 1.4

Условие. Организация с нового года планирует перейти на УСН. На балансе числятся основные средства по остаточной стоимости 94 млн руб., нематериальные активы 1,5 млн руб. Доходы за 9 мес. предыдущего года составили 12 млн руб. (в т. ч. НДС по ставке 18 %). Уставный капитал на

85 % состоит из вкладов физических лиц, на 15 % – из вклада ЗАО. Вид деятельности – сдача в аренду помещений.

Данные о работающих с 01 января по 30 сентября: с января по март работало 15 чел., в апреле приняли 1 чел., в сентябре 1 чел. уволился, 2 чел. работают по совместительству, 4 – по гражданско-правовому договору.

Задания: проанализировать возможность применения УСН; составить необходимые расчеты.

Тема 2. Налоговый учет расходов на приобретение основных средств и нематериальных активов

Задача 2.1

Условие. ЗАО применяет УСНО с 01.01.200х г.. На балансе имеются основные средства по остаточной стоимости с установленным сроком полезного использования:

помещения	3 500 000 руб. (25лет);
оборудование	1 200 000 руб. (7,5 лет);
инвентарь	500 000 руб. (2,7 года).

16 марта 200х г. приобретен легковой автомобиль, первоначальная стоимость которого с учетом НДС составляет 236 000 руб. Автомобиль был доставлен заводом-изготовителем. За доставку оплачено отдельно 4 720 руб. с учетом НДС. Автомобиль введен в эксплуатацию в том же месяце. Оплата за него произведена в апреле.

Задания: для целей налогового учета рассчитать расходы на приобретение основных средств за I квартал и I полугодие; заполнить разд. II Книги доходов и расходов.

Задача 2.2

Условие. ЗАО «Пионер» применяет УСНО с 01.01.200х г. На балансе имеются основные средства по остаточной стоимости с установленным сроком полезного использования:

помещения	4 000 000 руб. (20 лет);
оборудование	2 100 000 руб. (6,9 лет);
инвентарь	380 000 руб. (2,5 года).

29 марта перечислено заводу под поставку легкового автомобиля 177 000 руб. с учетом НДС. 24 апреля автомобиль был доставлен сторонней организацией. За доставку уплачено 3 540 руб. с учетом НДС. Автомобиль введен в эксплуатацию 27 апреля.

Задания: для целей налогового учета рассчитать расходы на приобретение основных средств за I квартал и I полугодие; заполнить разд. II Книги доходов и расходов.

Задача 2.3

Условие. Организация применяет УСН. Использует освобождение от ведения бухгалтерского учета. 16 марта текущего года приобретена офисная мебель стоимостью 23 600 руб., в т. ч. НДС 3 600 руб. Для приобретения мебели были привлечены заемные средства. Сумма процентов, начисленная до принятия объекта в эксплуатацию, составила 400 руб. Срок полезного использования, установленный организацией, равен 8 годам. Все затраты оплачены. Мебель введена в эксплуатацию 22 марта.

Задания: составить регистр формирования первоначальной стоимости объекта основных средств по предложенной форме; определить сумму амортизационных отчислений за месяц; указать отражение операций в налоговом учете.

Регистр формирования первоначальной стоимости основного средства

(наименование объекта)

Фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость объекта		
Вид затрат	Первичный документ	Сумма, руб.
Итого		

Дата ввода в эксплуатацию _____

Акт приемки-передачи основных средств _____

Инвентарная карточка учета основных средств _____

Задача 2.4

Условие. Организация применяет УСН. 08 сентября приобретено у патентообладателя по договору об уступке исключительное право на использование изобретения сроком на 4 года. Договор зарегистрирован в патентном ведомстве в апреле. Стоимость исключительных прав 60 000 руб. За консультационные услуги, связанные с приобретением объекта, уплачено 400 руб. Договор зарегистрирован в патентном ведомстве в октябре. Уплачен регистрационный сбор 1 000 руб.

Задания: составить регистр формирования первоначальной стоимости объекта нематериальных активов (по форме к задаче 2.3); определить сумму амортизационных отчислений за месяц; указать отражение операций в налоговом учете.

Задача 2.5

Условие. Организация с 1 января текущего года применяет УСН. По состоянию на 1 января на балансе находились объекты основных средств:

Наименование объекта	Первоначальная стоимость, руб.	Остаточная стоимость, руб.	Срок полезного использования, лет
Автомобиль грузовой	260 000	210 000	4
Здание	1 300 000	780 000	18,5

В феврале приобрели подъемный кран (срок эксплуатации 8 лет) стоимостью 590 000 руб., в т. ч. НДС 90 000 руб. Работы по монтажу выполнены собственными силами и составили 5 000 руб. Кран введен в эксплуатацию 26 февраля.

Задания: составить за март регистр по начислению амортизации в бухгалтерском учете по предложенной форме; в налоговом учете рассчитать расходы на приобретение основных средств за I квартал.

**Регистр начисления амортизации по объектам основных средств
за _____ (период)**

Наименование объекта	Первоначальная стоимость, руб.	Остаточная стоимость на 1.01.20x7 г.	Норма амортизации за месяц, %	Начисление амортизации	
				за месяц	с начала года
Итого					

Задача 2.6

Условие. Организация применяет УСН с начала 20x7 г. На балансе на 1 января 20x7 г. числятся основные средства:

Наименование объекта	Первоначальная стоимость, руб.	Остаточная стоимость, руб.	Срок полезного использования, лет
Оборудование	???февраль 20x5 г.	90000	6
Транспорт	май 20x4 г.	450000	5,5

20 февраля 20x8 г. перечислена предоплата за автомобиль 212 400 руб., в т. ч. НДС 32 400 руб. В марте автомобиль получен и введен в эксплуатацию. Затраты по доставке собственными силами составили 3 500 руб.

Задания: рассчитать расходы на приобретение основных средств в I квартале 20x8 г.; указать порядок оприходования автомобиля.

Задача 2.7

Условие. Организация применяет УСН с начала 20x7 г. На балансе на 1 января 20x7 г. числятся основные средства:

Наименование объекта	Первоначальная стоимость, руб.	Остаточная стоимость, руб.	Срок полезного использования, лет
Инвентарь	???июнь 20x3 г.	130 000	2 года 9 мес.
Помещение	январь 20x6 г.	2 600 000	27

12 марта 20х7 г. поставщику перечислена предоплата за оборудование 50 000 руб. Оборудование стоимостью 88 500 руб. (в т. ч. НДС 13 500 руб.) получено 22 марта. За монтаж оборудования сторонней организации оплачено 5600руб. 30 марта оборудование введено в эксплуатацию. 08 апреля полностью погашена задолженность за оборудование перед поставщиком.

Задания: рассчитать расходы на приобретение основных средств в I и II кварталах 20х7 г.; составить за апрель регистр по начислению амортизации в бухгалтерском учете (по форме к заданию 2.5).

Задача 2.8

Условие. Организация применяет УСН с начала 20х7 г. На балансе на 1 января 20х7 г. числятся основные средства:

Наименование объекта	Первоначальная стоимость, руб.	Остаточная стоимость, руб.	Срок полезного использования, лет
Оборудование	август 20х2 г.	70 000	8
Помещение	апрель 20х1 г.	1 900 000	25

24 мая 20х7 г. приобретены три единицы офисной техники стоимостью 41 300 руб. (в т. ч. НДС 6 300 руб.). Оплата произведена 02 июня.

Задания: рассчитать расходы на приобретение основных средств за II квартал 20х7 г. Заполните разд. II Книги доходов и расходов; указать порядок оприходования офисной техники.

Задача 2.9

Условие. Организация применяет УСН с начала 20х7 г. На балансе на 1 января 20х7 г. числятся основные средства:

Наименование объекта	Первоначальная стоимость, руб.	Остаточная стоимость, руб.	Срок полезного использования, лет
Инвентарь	???Июль 20х6 г.	40 000	2,5
Оборудование	Сентябрь 20х3 г.	600 000	6

05 апреля 20х7 г. перечислен аванс под поставку автомобиля в размере 80 000 руб. Автомобиль получен 20 апреля. Его стоимость составила 200 600 руб. (в т. ч. НДС 30 600 руб.). В апреле автомобиль введен в эксплуатацию. Окончательная оплата поставщику произведена 03 мая.

Задания: рассчитать расходы на приобретение основных средств в I и II кварталах 20х7 г.; составить за май регистр по начислению амортизации в бухгалтерском учете (по форме к заданию 2.5).

Задача 2.10

Условие. Организация в мае 20х7 г. приобрела, оплатила и ввела в эксплуатацию объект основных средств стоимостью 70 800 руб. (в т. ч. НДС 10 800 руб.). Срок полезного использования 5,5 лет. 20 ноября 20х8 г.

основное средство было реализовано за 62 000 руб. Организация применяет УСН, объект налогообложения «доходы минус расходы».

Задания: рассчитать, как выбытие основного средства отразится на объекте налогообложения и сумме единого налога за 20х7 и 20х8 гг., привести необходимые расчеты; описать документальное оформление выбытия основного средства; указать, каким образом операции по выбытию основного средства отразятся в Книге доходов и расходов.

Задача 2.11

Условие. Организация в сентябре 20х7 г. приобрела, оплатила и ввела в эксплуатацию объект основных средств стоимостью 47 200 руб. (в т. ч. НДС 7 200 руб.). Срок полезного использования 6 лет. 06 августа 20х8 г. основное средство было реализовано за 43 000 руб. Организация применяет УСН, объект налогообложения «доходы минус расходы».

Задания: рассчитать, как выбытие основного средства отразится на объекте налогообложения и сумме единого налога за 20х7 и 20х8 гг., привести необходимые расчеты; описать документальное оформление выбытия основного средства; указать, каким образом операции по выбытию основного средства отразятся в Книге доходов и расходов.

Задача 2.12

Условие. Организация в марте 20х7 г. приобрела, оплатила и ввела в эксплуатацию объект основных средств стоимостью 62 000 руб. (в т. ч. НДС 9 460 руб.). Срок полезного использования 7 лет 9 мес. 15 июля 20х8 г. основное средство было реализовано за 56 000 руб. Организация применяет УСН, объект налогообложения «доходы минус расходы».

Задания: рассчитать, как выбытие основного средства отразится на объекте налогообложения и сумме единого налога за 20х7 и 20х8 гг., привести необходимые расчеты; описать документальное оформление выбытия основного средства; указать, каким образом операции по выбытию основного средства отразятся в Книге доходов и расходов.

Задача 2.13

Условие. Организация в ноябре 20х7 г. приобрела, оплатила и ввела в эксплуатацию объект основных средств стоимостью 100 000 руб. (в т. ч. НДС 15 250 руб.). Срок полезного использования 8 лет. 7 июля 20х8 г. основное средство было реализовано за 94 000 руб. Организация применяет УСН, объект налогообложения «доходы минус расходы».

Задания: рассчитать, как выбытие основного средства отразится на объекте налогообложения и сумме единого налога за 20х7 и 20х8 гг., привести необходимые расчеты; описать документальное оформление выбытия основного средства; указать, каким образом операции по выбытию основного средства отразятся в Книге доходов и расходов.

Задача 2.14

Условие. Организация применяет УСН. Объект налогообложения «доходы минус расходы». В феврале 20х7 г. было приобретено, оплачено и введено в эксплуатацию производственное оборудование первоначальной стоимостью 30 000 руб. с учетом НДС. Срок полезного использования 9 лет. В мае 20х8 г. оборудование было реализовано.

Доходы за 20х7 г. составили 2 млн руб., расходы – 1 млн руб. За первое полугодие 20х8 г. доходы составили 800 тыс. руб., расходы – 765 тыс. руб.

Задания: отразить на счетах бухгалтерского учета продажу оборудования; пересчитать налоговую базу и размер единого налога за 20х7 г. и первое полугодие 20х8 г.

Задача 2.15

Условие. Организация применяет УСН. Объект налогообложения «доходы минус расходы». В июне 20х7 г. был приобретен, оплачен и введен в эксплуатацию объект основных средств первоначальной стоимостью 280 000 руб. с учетом НДС. Срок полезного использования 7,5 лет. В марте 20х8 г. объект был реализован.

Доходы за 20х7 г. составили 3,2 млн руб., расходы – 3 млн руб. За первый квартал 20х8 г. доходы составили 740 тыс. руб., расходы – 760 тыс. руб.

Задания: отразить на счетах бухгалтерского учета продажу оборудования; пересчитать налоговую базу и размер единого налога за 20х7 г. и первый квартал 20х8 г.

Тема 3. Формирование доходов и расходов при упрощенной системе налогообложения

Задача 3.1

Условие. Организация применяет УСН. Объект налогообложения «доходы минус расходы». За 9 мес. получены доходы:

- реализована продукция на 700 000 руб.;
- от сдачи имущества в аренду 20 000 руб.;
- получены дивиденды от ЗАО 30 000 руб.;
- продано основное средство за 13 000 руб.

За 9 мес. произведены расходы (расходы оплачены):

- на приобретение основных средств 160 000 руб.;
- отпущены в производство материалы 260 000 руб., в т. ч. НДС 39 650 руб.;
- выплачена заработная плата 150 000 руб.;
- перечислен НДФЛ 22 000 руб.;

- взносы на ОПС 24 000 руб.;
- командировочные расходы 13 000 руб.;
- судебные расходы 1 500 руб.;
- штрафные санкции в бюджет 600 руб.;
- списана стоимость сгоревшего сырья стоимостью 1 800 руб.

За первое полугодие уплачен единый налог 22 000 руб.

Задания: заполнить разд. I Книги доходов и расходов; начислить единый налог за 9 мес., определить сумму к уплате за III квартал.

Задача 3.2

Условие. Организация применяет УСН. Объект налогообложения «доходы минус расходы». За 6 мес. получены доходы:

- от выполнения работ 540 000 руб.;
- от продажи валюты 8 000 руб.;
- списана кредиторская задолженность в связи с истечением срока давности 16 000 руб.,

- штрафы по решению суда 4 000 руб.

За 6 мес. произведены расходы (расходы оплачены):

- на приобретение основных средств 50 000 руб.;
- на приобретение лицензии 7 000 руб.;
- отпущены в производство материалы 145 000 руб., в т. ч. НДС 22 100 руб. (оплачено 80 % стоимости материалов);
- проценты за пользование кредитом 3 000 руб.;
- выплачена заработная плата 160 000 руб.;
- перечислен НДФЛ 20 000 руб.;
- взносы на ОПС 26 000 руб.;
- коммунальные расходы 42 000 руб., в т. ч. НДС 6 400 руб.;
- расходы на обучение работников 10 000 руб.;
- расходы на рекламу 12 000 руб.;
- штрафные санкции по решению суда 500 руб.;

За первый квартал уплачен единый налог 13 100 руб.

Задания: заполнить разд. I Книги доходов и расходов; начислить единый налог за 6 мес., определить сумму к уплате за II квартал.

Задача 3.3

Условие. Организация применяет общую систему налогообложения и с 1 января переходит на УСН. Стоимость отдельных активов на 1 января: материалы (сч. 10 «Материалы») – 400 тыс. руб., основные средства (сч. 01 «Основные средства») – 32 млн руб., накопленная амортизация (сч. 02 «Амортизация основных средств») – 17 млн руб. Материалы и основные средства оплачены, НДС принят в зачет бюджету.

Задания: описать действия бухгалтера в отношении восстановления сумм НДС; выполните необходимые бухгалтерские проводки.

Задача 3.4

Условие. Организация применяла общую систему налогообложения (использовался метод начисления) и с 1 января перешла на УСН. Объект налогообложения «доходы».

Доходы за I квартал текущего года составили:

- оплата за продукцию, отгруженную в декабре прошлого года 230 000 руб.;
- за аренду производственного оборудования 60 000 руб.;
- предоплата за продукцию 50 000 руб.;
- по претензионному письму 800 руб.;
- за отгруженную в текущем году продукцию 410 000 руб.

Задания: заполнить разд. I Книги доходов и расходов за налоговый период; рассчитать налоговую базу по единому налогу.

Задача 3.5

Условие. Организация применяет УСН с 1 января текущего года. Объект налогообложения «доходы». Ранее применялась общая система налогообложения: налог на прибыль – «кассовый метод», НДС – «метод начисления». По состоянию на 1 января на балансе организации числилась дебиторская задолженность за реализованную продукцию 672 000 руб., в т. ч. НДС 102 500 руб.

В I квартале были поступления:

- за продукцию, отгруженную в текущем году 1 170 000 руб.;
- штрафы за нарушение договорных отношений 6 000 руб.;
- предоплата под будущую поставку 200 000 руб.;
- за продукцию, отгруженную в прошлом году 490 000 руб.

Дебиторская задолженность в размере 182 000 руб. была списана с баланса по причине несостоятельности покупателя.

Задания: заполнить разд. I Книги доходов и расходов за налоговый период; рассчитать налоговую базу по единому налогу.

Задача 3.6

Условие. Организация применяет УСН с 1 января текущего года. Объект налогообложения «доходы». По состоянию на 1 января на балансе организации числилась дебиторская задолженность за реализованную продукцию 508 000 руб. (в т. ч. НДС 77 490 руб.), в т. ч.: ООО «Комфорт» 490 000 руб., ООО «Теплые полы» 18 000 руб.

Согласно выпискам из расчетного счета за I квартал:

- оплата от ООО «Комфорт» 490 000 руб.;
- оплата от покупателей за продукцию (отгружена в I квартале) 800 000 руб.;
- аванс покупателей 70 000 руб.;
- перечислено на ОПС 20 000 руб.

06 февраля произведен зачет взаимной задолженности с ООО «Теплые полы» в сумме 18 000 руб.

Ранее применялась общая система налогообложения (использовался метод начисления).

Задания: заполнить разд. I Книги доходов и расходов за налоговый период; рассчитать единый налог за отчетный период.

Задача 3.7

Условие. Организация применяет УСН. Объект налогообложения «доходы минус расходы». За 9 мес. получены доходы:

- от оказания услуг 6 500 000 руб.;
- проценты, полученные по договору займа 18 000 руб.;
- доход от участия в ООО 120 000 руб.;
- аванс под предстоящее оказание услуг 350 000 руб.

За 9 мес. произведены расходы:

- на приобретение основных средств 780 000 руб.;
 - оплачены материалы 3 068 000 руб., в т. ч. НДС 468 000 руб. В производство отпущено 85 % материалов;
 - выплачена заработная плата 1 750 000 руб.;
 - перечислены взносы на ОПС 300 000 руб.;
 - перечислен НДФЛ 250 000 руб.;
 - оплачено за работы и услуги производственного характера 472 000 руб., в т. ч. НДС 72 000 руб.;
 - оплачена арендная плата 306 800 руб., в т. ч. НДС 46 800 руб.;
 - уплачено за добровольное страхование работников 30 000 руб.;
 - оплачено за услуги по подбору персонала 5 000 руб.;
 - канцелярские и почтовые расходы 6 000 руб.
- За первое полугодие уплачен единый налог 52 400 руб.

Задания: заполнить разд. I Книги доходов и расходов; начислить единый налог за 9 мес., определить сумму к уплате за III квартал.

Задача 3.8

Условие. Организация применяет УСН. Объект налогообложения «доходы минус расходы». За I квартал получены доходы:

- от продажи продукции собственного производства 1 790 000 руб.;
- от сдачи в аренду помещений 240 000 руб.;
- аванс под предстоящее оказание услуг 40 000 руб.;
- от продажи оборудования 23 000 руб.

За I квартал произведены расходы (расходы оплачены):

- на приобретение основных средств 710 000 руб.;
- отпущены в производство материалы стоимостью 861 400 руб., в т. ч. НДС 131 400 руб.;
- выплачена заработная плата 436 000 руб.,

- перечислен НДФЛ 70 000 руб.;
- взносы на ОПС 85 000 руб.;
- канцелярские расходы 4 530 руб.;
- на добровольное страхование имущества 7 800 руб.;
- ремонт основных средств 35 400 руб., в т. ч. НДС 5 400 руб.;
- аренда спортивного зала для досуга работников 12 000 руб.

Задания: заполнить разд. I Книги доходов и расходов; определить налоговую базу за отчетный период.

Тема 4. Расчет единого налога при УСН. Перенос убытков на будущие налоговые периоды

Задача 4.1

Условие. Индивидуальный предприниматель применяет УСН. Доходы составили: за I квартал 3,5 млн руб., за II квартал 5,4 млн руб. Расходы составили: за I квартал 4 млн руб. (в т. ч. взносы на ОПС 15 тыс. руб.), за II квартал 3,9 млн руб. (в т. ч. взносы на ОПС 17,5 тыс. руб.).

Задания:

- определить сумму единого налога за отчетные периоды (начислено и к уплате) при налоговой базе:
 - доходы;
 - доходы минус расходы;
- указать срок представления декларации и уплаты единого налога.

Задача 4.2

Условие. Организация применяет УСН. Объект налогообложения «доходы минус расходы». По итогам налогового периода выручка от продажи продукции составила 6 004 700 руб., внереализационные доходы 210 600 руб. Расходы, учитываемые для целей налогообложения при УСН, понесены в сумме 6 284 800 руб. За 9 мес. уплачен единый налог 34 580 руб.

Задания: рассчитать налог по итогам налогового периода; описать порядок его уплаты и учета в следующих налоговых периодах, приведите необходимые расчеты.

Задача 4.3

Условие. Организация применяет УСН. Объект налогообложения «доходы минус расходы». По итогам налогового периода доходы от выполнения работ составили 8 215 200 руб., внереализационные доходы 352 300 руб. Расходы, учитываемые для целей налогообложения при УСН, понесены в сумме 8 408 600 руб. По итогам 9 мес. уплачен единый налог 36 700 руб.

Задания: рассчитать налог по итогам налогового периода; описать порядок его уплаты и учета в следующих налоговых периодах, приведите необходимые расчеты.

Задача 4.4

Условие. Индивидуальный предприниматель применяет УСН. За налоговый период имеются следующие показатели:

Отчетный период	Доходы, руб.	Расходы, руб.	В т. ч. взносы на ОПС, руб.
I квартал	900 000	820 000	22 000
II квартал	940 000	910 000	24 000
III квартал	830 000	750 000	20 000
IV квартал	1 010 000	890 000	26 000

Задание: определить сумму единого налога за отчетные периоды (начислено и к уплате) при налоговой базе:

- доходы;
- доходы минус расходы.

Задача 4.5

Условие. Организация применяет УСН. За налоговый период имеются следующие показатели:

Отчетный период	Доходы, млн руб.	Расходы, млн руб.	В т. ч. взносы на ОПС, млн руб.
I квартал	2,5	2,0	0,05
II квартал	2,9	3,0	0,064
III квартал	3,2	3,1	0,07
IV квартал	2,8	2,6	0,065

Задание: определить сумму единого налога за отчетные периоды (начислено и к уплате) при налоговой базе:

- доходы;
- доходы минус расходы.

Задача 4.6

Условие. Организация применяет УСН. За налоговый период имеются следующие показатели:

Отчетный период	Доходы, млн руб.	Расходы, млн руб.	В т. ч. взносы на ОПС, млн руб.
I квартал	3,1	2,7	0,06
II квартал	3,7	3,3	0,075
III квартал	2,8	3,1	0,058
IV квартал	3,5	3,1	0,063

Задание: определить сумму единого налога за отчетные периоды (начислено и к уплате) при налоговой базе:

- доходы;
- доходы минус расходы.

Задача 4.7

Условие. Организация находится на режиме УСН (объект налогообложения «доходы минус расходы»). В прошлом году был получен убыток в сумме 350 000 руб. (доходы – 1 400 000 руб., расходы – 1 750 000 руб.). Уплачен минимальный налог 140 00 руб.

В текущем году получены доходы 1 200 000 руб. Расходы составили 900 000 руб. Сумма авансовых платежей по единому налогу 22 000 руб.

Задания: рассчитать единый налог за текущий год; описать схему переноса убытка на будущие налоговые периоды, выполнить необходимые расчеты.

Задача 4.8

Условие. Организация находится на режиме УСН (объект налогообложения «доходы минус расходы»). В прошлом году был получен убыток в сумме 200 000 руб. (доходы – 1 800 000 руб., расходы – 2 000 000 руб.). Уплачен минимальный налог 18000 руб.

В текущем году получены доходы 2 100 000 руб. Расходы составили 1 925 000 руб. Сумма авансовых платежей по единому налогу 29 000 руб.

Задания: рассчитать единый налог за текущий год; описать схему переноса убытка на будущие налоговые периоды, выполнить необходимые расчеты.

Задача 4.9

Условие. Организация находится на режиме УСН (объект налогообложения «доходы минус расходы»). В прошлом году был получен убыток в сумме 140 000 руб. (доходы – 1 500 000 руб., расходы – 1 640 000 руб.). Уплачен минимальный налог 15000 руб.

В текущем году получены доходы 1 700 000 руб. Расходы составили 1 450 000 руб. Сумма квартальных авансовых платежей по единому налогу 24 000 руб.

Задания: рассчитать единый налог за текущий год; описать схему переноса убытка на будущие налоговые периоды, выполнить необходимые расчеты.

Задача 4.10

Условие. Индивидуальный предприниматель находится на режиме УСН (объект налогообложения «доходы минус расходы»). В прошлом го-

ду были получены доходы 1 800 000 руб., расходы – 1 720 000 руб. Уплачен минимальный налог 18 000 руб.

В текущем году получены доходы 2 100 000 руб., расходы составили 1 850 000 руб. Сумма квартальных авансовых платежей по единому налогу 30 000 руб.

Задание: рассчитать единый налог за текущий год (с учетом данных за прошлый год).

Задача 4.11

Условие. Индивидуальный предприниматель находится на режиме УСН (объект налогообложения «доходы минус расходы»). В прошлом году были получены доходы 1 285 000 руб., расходы – 1 220 000 руб. Уплачен минимальный налог 12 850 руб.

В текущем году получены доходы в сумме 1 400 000 руб., расходы составили 1 295 000 руб. Сумма квартальных авансовых платежей по единому налогу 12 000 руб.

Задание: рассчитать единый налог за текущий год (с учетом данных за прошлый год).

Тема 5. Финансирование выплаты пособий по временной нетрудоспособности при специальных режимах налогообложения

Задача 5.1

Условие. Организация находится на режиме УСН. Работник находился на больничном 3 дн. в феврале и 5 дн. в марте. Его среднедневная зарплата равна 1100 руб. В I квартале получен доход 3 400 000 руб. Уплачено взносов на ОПС 109 000 руб.

Задания: рассчитать финансирование больничного за счет ФСС и предприятия, если: а) не уплачиваются добровольные взносы в ФСС; б) уплачиваются добровольные взносы в ФСС; указать, как выплата больничного отразится в Книге доходов и расходов при разных налоговых базах; рассчитать сумму единого налога, подлежащего к уплате за I квартал (налоговая база «доходы»).

Задача 5.2

Условие. Организация находится на режиме УСН. Работник находился на больничном 2 дн. в апреле и 6 дн. в мае. Его среднедневная зарплата равна 700 руб. В I полугодии получен доход 3 000 000 руб. Уплачено взносов на ОПС 50 000 руб.

Задания: рассчитать финансирование больничного за счет ФСС и предприятия, если: а) организация не платит добровольные взносы в ФСС; б) организация платит добровольные взносы в ФСС; указать, как выплата больничного отразится в книге доходов и расходов при разных налоговых

базах; рассчитать сумму единого налога, подлежащего к уплате за I полугодие (налоговая база «доходы»).

Задача 5.3

Условие. Организация применяет УСН. В мае работник находился на больничном с 12 по 19 число. Больничный оплачен в июне. Оплата труда за расчетный период 210 000 руб.

Задания: произвести расчет пособия по временной нетрудоспособности работнику; указать порядок отражения данных в Книге доходов и расходов при условии: а) организация не платит добровольных взносов в ФСС; б) организация уплачивает добровольные взносы в ФСС.

Задача 5.4

Условие. Организация применяет УСН. В сентябре работник находился на больничном с 11 по 15 число. Больничный оплачен в октябре. Оплата труда за расчетный период 250 000 руб.

Задания: произвести расчет пособия по временной нетрудоспособности работнику; указать порядок отражения данных в Книге доходов и расходов при условии: а) организация не платит добровольных взносов в ФСС; б) организация уплачивает добровольные взносы в ФСС.

Задача 5.5

Условие. Организация применяет УСН. В январе работник находился на больничном 7 дн. (среднедневная зарплата 750 руб.), в апреле 4 дн. (среднедневная зарплата 830 руб.). Доходы за I квартал составили 940 000 руб., за II – 1 700 000 руб. Уплачено взносов на ОПС в I квартале 18 000 руб., во II – 33 000 руб. Не уплачиваются добровольные взносы в ФСС.

Задания: произвести расчет пособия по временной нетрудоспособности работникам; определить налоговую базу, сумму начисленного и подлежащего уплате единого налога за отчетные периоды.

Задача 5.6

Условие. Организация применяет УСН. В марте работник находился на больничном 5 дн. (среднедневная зарплата 650 руб.), в мае 6 дн. (среднедневная зарплата 930 руб.). Доходы за I квартал составили 1 520 000 руб., за II – 1 440 000 руб. Уплачено взносов на ОПС в I квартале 31 000 руб., во II – 26 000 руб. Не уплачиваются добровольные взносы в ФСС.

Задания: произвести расчет пособия по временной нетрудоспособности работникам; определить налоговую базу, сумму начисленного и подлежащего уплате единого налога за отчетные периоды.

Задача 5.7

Условие. Организация применяет УСН. Объект налогообложения «доходы». Общая сумма доходов за текущий год составила 10 869 900 руб., сумма страховых взносов на ОПС, уплаченная за год, 586 200 руб.

Выплачено пособий по временной нетрудоспособности 64 300 руб., в т. ч. за счет средств работодателя 59 100 руб. За 9 мес. уплачено авансовых платежей по единому налогу 180 200 руб.

Задание: рассчитать сумму единого налога (начислено и к уплате) за налоговый период.

Тема 6. Расчет единого налога при режиме ЕНВД

Для выполнения заданий ознакомиться в ст. 349.29 НК РФ с размером базовой доходности, установленным на текущий год.

Задача 6.1

Условие. Индивидуальный предприниматель занимается розничной торговлей через магазин. Площадь торгового зала 64 м². В июне площадь торгового зала увеличили на 15 м² за счет подсобных помещений. Уплачено взносов на ОПС во II квартале 28 600 руб. $K_2 = 0,7$.

Задание: рассчитать сумму ЕНВД за II квартал.

Задача 6.2

Условие. Организация предоставляет услуги по хранению автомобилей на стоянках. Площадь стоянки 2000 м². Сумма уплаченных взносов на ОПС в III квартале 12 800 руб. $K_2 = 0,6$.

Задание: рассчитать сумму ЕНВД за III квартал.

Задача 6.3

Условие. Организация предоставляет услуги по химчистке. В январе количество работников составляло 6 чел., в феврале приняли 1 чел. на полный день и 1 чел. с неполной занятостью на 4 ч. Сумма уплаченных взносов на ОПС в I квартале 20 400 руб. $K_2 = 0,75$.

Задание: рассчитать сумму ЕНВД за I квартал.

Задача 6.4

Условие. Индивидуальный предприниматель занимается розничной торговлей с торговых мест. В июле и августе количество торговых мест – 7, в сентябре – 8. Сумма уплаченных взносов на ОПС в III квартале – 17 000 руб. $K_2 = 0,8$.

Задание: рассчитать сумму ЕНВД за III квартал.

Задача 6.5

Условие. Индивидуальный предприниматель осуществляет розничную торговлю товарами через магазин площадью 130 м². График работы в I квартале текущего года: в январе – 25 дн. из 31; в феврале – 27 дн. из 28; в марте – 30 дн. из 31. Сумма уплаченных взносов на ОПС в I квартале – 32 000 руб. К2 = 0,6.

Задание: рассчитать сумму ЕНВД за I квартал.

Задача 6.6

Условие. Организация занимается продажей дверей. Покупатели выбирают, заказывают и оплачивают товары в организации, затем двери привозят покупателям домой представители фирмы. В ООО работают 10 чел.: шесть – полный рабочий день, четыре – по 5 ч в день. За квартал уплачено взносов на ОПС 14 000 руб., выплачено пособий по временной нетрудоспособности за счет организации 3 000 руб. К2 = 0,8.

Задание: рассчитать сумму ЕНВД за налоговый период.

Задача 6.7

Условие. Агентство оказывает услуги по рекламе. Данные об использовании средств наружной рекламы за IV квартал:

октябрь: щитовые установки площадью 54 м² – 29 дн.;

ноябрь: щитовые установки площадью 54 м² – целый месяц, табло с автоматической сменой изображения 35 м² – 21 дн.;

декабрь: целый месяц – щитовые установки 54 м² и табло с автоматической сменой изображения 35 м².

За квартал уплачено взносов на ОПС 45 000 руб., выплачено пособий по временной нетрудоспособности за счет организации 2 600 руб. К2 = 0,7.

Задание: рассчитать сумму ЕНВД за IV квартал.

Задача 6.8

Условие. Прачечная оказывает услуги физическим лицам. В апреле и мае в прачечной работали 10 чел. В июне на работу приняли 3 чел. на 5-часовой рабочий день. За квартал уплачено взносов на ОПС 29 000 руб. К2 = 0,9.

Задание: рассчитать сумму ЕНВД за II квартал.

Задача 6.9

Условие. Организация осуществляет два вида деятельности в режиме ЕНВД: розничную торговлю автомобильными запчастями через магазин и оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств. Площадь торгового зала 40 м². Ремонтом автомобилей занимались в январе и феврале 4 чел., в марте – 5 чел. За квартал уп-

лачены взносы на ОПС 40 000 руб. В общем доходе доля дохода от розничной торговли составляет 65 %. $K_2 = 0,6$.

Задание: рассчитать сумму ЕНВД за I квартал.

Тема 7. Организация раздельного учета при совмещении нескольких режимов налогообложения

Задача 7.1

Условие. ООО «Лето» осуществляет два вида деятельности: розничная торговля и производство. Розничная торговля переведена на уплату ЕНВД, по производственной деятельности третий год используется УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы».

У организации имеется сейф со сроком полезного использования 21 год и остаточной стоимостью на момент перехода на УСН 30 000 руб.

За текущий год получены доходы от реализации (руб.):

Период	ЕНВД	УСН	Общий доход
I квартал	300 000	600 000	900 000
II квартал	400 000	650 000	1 050 000
III квартал	350 000	590 000	940 000
IV квартал	450 000	620 000	1 070 000

Задание. Определите, какую долю остаточной стоимости организация ежеквартально включала в состав расходов в целях УСН в текущем году.

Задача 7.2

Условие. ООО «Фитнес-клуб» оказывает спортивные услуги и осуществляет розничную торговлю спортивной одеждой и инвентарем (площадь магазина 30 м²). Розничная торговля переведена на ЕНВД. В I квартале получены следующие финансовые показатели:

- выручка от услуг фитнес-клуба – 200 000 руб.;
- прямые расходы на работу фитнес-клуба (аренда помещения клуба, амортизация оборудования, зарплата инструкторов с отчислениями) – 80 000 руб.;
- выручка от работы магазина – 110 000 руб.;
- себестоимость товара – 65 000 руб.;
- прямые расходы на работу магазина (зарплата продавцов, аренда помещения, амортизация торгового оборудования) – 15 000 руб.;
- косвенные расходы (содержание аппарата управления: зарплата, техника, аренда общих помещений и т.п.) – 45 000 руб.

Задания: распределить косвенные расходы; рассчитать налоговую базу и определить сумму единого налога при УСН (объект налогообложения «доходы минус расходы») и ЕНВД.

Задача 7.3

Условие. На балансе организации числится земельный участок и здание, остаточная стоимость на начало года составляет 5 млн руб. Недвижимость сдается в аренду, выручка за год 1,3 млн руб.

Расходы за предыдущий год составили:

- коммунальные платежи 306 800 руб., в т. ч. НДС 46 800 руб.;
- стоимость добровольного страхования помещения на год – 20 000 руб.;
- канцтовары и хозяйственные материалы 16 000 руб.;
- услуги связи (телефон) 20 000 руб., в т. ч. НДС 3 050 руб.;
- консультационные услуги – 2 000 руб.;
- амортизация здания 108 900 руб.;
- земельный налог – 45 000 руб.

На предприятии работают 4 чел., средняя ежемесячная зарплата каждого 8 000 руб.

Ставки налогов: налога на имущество – 2,2 %, взносов на страхование от несчастных случаев на производстве – 0,2 %.

Задания: выбрать режим налогообложения на следующий год – УСН или общий режим налогообложения. Привести необходимые расчеты в таблице.

Показатель (данные, формирующие налоговую базу)	УСН		Налог на прибыль
	доходы	доходы минус расходы	
1. Доходы			
2. Расходы (по видам)			
3. Налоговая база			
4. Ставка налога			
5. Сумма налога			

Задача 7.4

Условие. ООО «Медик» осуществляет два вида деятельности – оказывает медицинские услуги (применяется УСН, объект налогообложения «доходы минус расходы») и продает в розницу лекарства (переведена на ЕНВД).

ООО «Медик» отражает расходы по медицинским услугам на сч. 20 «Основное производство», по реализации лекарств – на сч. 44 «Расходы на продажу», по косвенным расходам – на сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Для отражения финансовых результатов открыты разные субсчета по счету 99 «Прибыли и убытки» – 99.1 «УСН» и 99.2 «ЕНВД».

Показатели за I квартал:

- выручка от медицинских услуг – 600 000 руб.;
- прямые расходы по медицинской деятельности (аренда помещения, амортизация оборудования, зарплата медицинских работников с отчислениями) – 80 000 руб.;

- выручка от розничной торговли – 280 000 руб.;
- себестоимость лекарств – 180 000 руб.;
- прямые расходы по розничной торговле (зарплата продавцов, аренда помещения, амортизация торгового оборудования) – 50 000 руб.;
- косвенные расходы (содержание аппарата управления, аренда общих помещений, уборка помещений и т.п.) – 70 000 руб.

Задания: распределить косвенные расходы; отразить на счетах бухгалтерского учета формирование доходов и расходов, начисление единого налога при УСН и ЕНВД.

Задача 7.5

Условие. ООО осуществляет оптовую (уплачивается налог на прибыль) и розничную торговлю (переведена на уплату ЕНВД). Налоговым периодом по НДС является месяц. За март выручка от оптовой торговли составила 1 000 000 руб. без НДС, от розничной продажи – 400 000 руб. В марте ООО приобрело холодильное оборудование (для розничной торговли) по цене 23 600 руб., в т. ч. НДС 3 600 руб., и компьютер (используется в обоих видах деятельности) по цене 35 400 руб., в т. ч. НДС 5400 руб. Затраты на ремонт помещения администрации подрядным способом составили 94 400 руб., в т. ч. НДС – 14 400 руб. Все затраты оплачены.

Задания: определить сумму НДС, принимаемую к вычету и относимую в стоимость активов (компьютера и издержек обращения); отразить операции по приобретению оборудования и проведению ремонта на счетах бухгалтерского учета.

Задача 7.6

Условие. ООО занимается оптовой торговлей (общая система налогообложения) и оказывает бытовые услуги населению (переведены на ЕНВД). Общая выручка ООО за I квартал составила 6 млн руб., в т. ч. от оптовых продаж – 5 млн руб. (без НДС), от оказания услуг – 1 млн руб. Среднегодовая стоимость имущества ООО по состоянию на 1 апреля 7 млн руб., в т. ч. 0,95 млн руб. используются в деятельности, облагаемой ЕНВД, 3,05 млн руб. – в торговле, 3 млн руб. – в обоих видах деятельности.

Задания: рассчитать коэффициент распределения и распределить стоимость имущества между видами деятельности; рассчитать и начислить авансовый платеж по налогу на имущество.

Задача 7.7

Условие. Организация ведет деятельность, облагаемую налогом на прибыль, и деятельность, облагаемую ЕНВД. Расходы в налоговом учете признаются методом начисления. Величина выручки по видам деятельности, косвенных расходов по месяцам представлена в таблице. Все расходы оплачены.

Месяц	Обороты по счету				
	Выручка, не облагаемая ЕНВД (90.1.1)	НДС (90.3)	выручка, облагаемая ЕНВД (90.1.2)	косвенные расходы (26.2)	НДС по косвенным расходам (19.2)
Январь	472 000	72 000	40 000	120 000	20 000
Февраль	354 000	54 000	60 000	60 000	9 000
Март	448 400	68 400	80 000	70 000	10 000
Итого	1 274 400	194 400	180 000	250 000	39 000

Задания: рассчитать коэффициент распределения и распределить косвенные расходы, НДС за январь, февраль и март; отразить распределение на счетах бухгалтерского учета.

Задача 7.8

Условие. ООО осуществляет два вида деятельности – производство и розничную торговлю (переведена на уплату ЕНВД). По производственной деятельности применяется УСН (объект налогообложения «доходы минус расходы»). В 20xx г. получены доходы от реализации:

Период	Выручка от продажи, руб.				Общие расходы, руб.
	продукции собственного изготовления	в розницу продукции собственного производства	в розницу товарами	итого	
I квартал	760 000	340 000	180 000	1 280 000	430 000
II квартал	780 000	280 000	160 000	1 220 000	440 000
III квартал	800 000	300 000	150 000	1 250 000	550 000
IV квартал	830 000	320 000	200 000	1 350 000	470 000

Задание: рассчитать коэффициент распределения и распределить косвенные расходы поквартально.

Тема 8. Ведение бухгалтерского и налогового учета на малом предприятии

Задача к теме 8 выполняется самостоятельно студентами очной формы обучения. Ее выполнение является одной из форм допуска к зачету (п. 4.2 данного учебно-методического комплекса).

Условие.

1. Данные об организации.

ООО «Комфорт». ИНН 1 101 255 316. КПП 1 101 010 01. ОКАТО 87401550000. Вид деятельности – производство корпусной мебели и сдача имущества в аренду. Учет ведется по упрощенной форме с использованием Книги учета хозяйственных операций (форма К1). Не уплачиваются доб-

ровольные взносы в ФСС. Организация применяет УСН. Объект налогообложения «доходы минус расходы». В прошлом году использовалась общая система налогообложения, применялся метод начисления.

2. Данные об активах, обязательствах и собственном капитале на 01.01.20х7 г.

Название счета	Сумма, руб.	
	дебет	кредит
Основные средства	13 870 000	
В т. ч.:		
производственные помещения (30,5 лет)	10 000 000	
общехозяйственные помещения (30,5 лет)	2 000 000	
производственное оборудование (6 лет)	1 320 000	
автомобили (6 лет)	550 000	
Амортизация основных средств		2 876 000
В т. ч.:		
производственные помещения		1 700 000
общехозяйственные помещения		340 000
производственное оборудование		586 000
автомобили		250 000
Материалы	300 000	
Незавершенное производство	50 000	
Готовая продукция	400 000	
Касса	500	
Расчетный счет	280 000	
Расчеты с поставщиками		220 000
В т. ч.:		
за коммунальный услуги		50 000
за материалы		170 000
Расчеты с покупателями	150 000	
Расчеты по налогам и сборам		90 000
В т. ч.:		
НДС		60 000
налог на прибыль		30 000
Уставный капитал		11 704 500
Нераспределенная прибыль		160 000
Итого	15 050 500	15 050 500

3. Хозяйственные операции за I квартал 20х7 г.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
1	2
1. <i>Расчетная ведомость.</i> Начислена оплата труда:	
– управленческому персоналу	60 000
– рабочим	157 000

Продолжение таблицы

1	2
2. <i>Расчетная ведомость.</i> Начислено пособие по временной нетрудоспособности: – за счет ФСС – за счет работодателя В феврале работник находился на больничном 5 дн. Среднедневной заработок 620 руб.	? ?
3. <i>Расчетная ведомость.</i> Удержан НДФЛ	32 100
4. <i>Справка бухгалтера.</i> Начислен взносы на ОПС	?
5. <i>Справка бухгалтера.</i> Начислены взносы в ФСС, тариф 1,7 %	?
6. <i>Выписка банка.</i> Получено в кассу	15 000
7. <i>РКО.</i> Выдано в подотчет на служебную командировку и хозяйственные нужды	15 000
8. <i>Авансовый отчет.</i> Списаны расходы по командировке (суточные в пределах норм)	10 380
9. <i>ПКО.</i> Возвращены неиспользованные подотчетные суммы	?
10. <i>Авансовый отчет. Акт на списание.</i> Приобретены и выданы работникам канцелярские товары, бумага	2 000
11. <i>Счет-фактура.</i> Акцептован счет за коммунальные услуги: – стоимость услуг – НДС	45 000 8 100
12. <i>Счет-фактура.</i> Акцептован счет за услуги связи: – стоимость услуг – НДС	2 400 432
13. <i>Счет. Акт.</i> Предоставлены рекламные услуги	3 000
14. <i>Счет-фактура. Накладная.</i> Акцептован счет за материалы: – стоимость материалов – НДС	400 000 72 000
15. <i>Накладная.</i> Отпущены материалы в производство: – запасы прошлого года – запасы текущего года – НДС по запасам текущего года	90 000 280 000 50 400
16. <i>Справка бухгалтера.</i> Начислена амортизация основных средств	155 530
17. <i>Накладная.</i> Из производства получена мебель (незавершенное производство на конец месяца 100 000 руб.)	?
18. <i>Счет-фактура. Накладная.</i> Приобретена оргтехника: – стоимость оргтехники – НДС	35 000 6 300
19. <i>Акт ОС-1. Инвентарная карточка ОС-6.</i> Оргтехника введена в эксплуатацию	?
20. <i>Счет. Накладная. Справка бухгалтера.</i> Отражена выручка от продажи мебели Списана фактическая себестоимость мебели	987 000 850 00
21. <i>Счет.</i> Выставлен счет за аренду помещений	180 000
22. <i>Выписка из расчетного счета.</i> Поступило: – оплата от покупателей за прошлый год – оплата от покупателей за текущий год – предоплата Перечислено: – НДС	150 000 920 000 90 000 60 000

1	2
– налог на прибыль	30 000
– НДС	18 000
– оплата труда на пластиковые карточки	120 000
– взносы на ОПС, в ФСС	21 800
– за коммунальные услуги, прошлый год	50 000
– за коммунальные услуги, текущий год	53 100
– за услуги связи	2 832
– за материалы, прошлый год	170 000
– за материалы, текущий год	354 000
– за оргтехнику	41 300
– за банковское обслуживание	900
23. <i>Справка бухгалтера</i> . Выявлен финансовый результат	?
24. <i>Справка бухгалтера</i> . Начислен единый налог	?

Задания:*Бухгалтерский учет*

1. Отразить хозяйственные операции за квартал в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности (форма К1). Внести остатки по счетам на начало квартала и рассчитать остатки по счетам на конец квартала.

Затраты, связанные с производством и управлением, учитываются на счете «Основное производство».

2. Составить бухгалтерский баланс на 01 апреля 20х7 г.

3. Составить отчет о прибылях и убытках за I квартал 20х7 г.

Налоговый учет

4. Заполнить разд. I и II Книги учета доходов и расходов за отчетный период.

5. Заполнить налоговую декларацию по единому налогу при УСН за отчетный период.

Первичная учетная документация

6. Заполнить первичные учетные документы к операции 9, 20 (по унифицированным формам), 24, 25.

Дополнительные данные.

а) На главного бухгалтера Бурову М. С. возложены обязанности кассира.

б) 25 февраля, согласно договору от 12 февраля, была отгружена офисная мебель ООО «Тополь»: 60 столов по 3 000 руб. за единицу, 30 закрытых полок по 500 руб. за единицу. Продукцию отпустил кладовщик Тимушев А. Г., отпуск разрешил заместитель директора Федоров В. А.

в) При заполнении Книги учета доходов и расходов, налоговой декларации по единому налогу при УСН воспользоваться формами, утвержденными на момент выполнения задания.

Пример решения задачи по ведению налогового учета на малом предприятии при применении УСН

Условие. Организация второй год применяет УСН. Объект налогообложения «доходы минус расходы».

Доходы за I квартал текущего года:

- от реализации товаров оптом 350 000 руб.;
- аванс под предстоящую поставку товаров 40 000 руб.;
- от продажи материалов 34 000 руб.;
- штрафы за нарушение договорных обязательств 5 000 руб.

Расходы за I квартал текущего года:

- списана стоимость проданных товаров 230 000 руб. (в т. ч. НДС 30 000 руб.), товары оплачены;
- списана стоимость проданных товаров 32 000 руб. (в т. ч. НДС 4 880 руб.), материалы оплачены;
- начислена заработная плата 45 000 руб., выплачено 23 000 руб.;
- начислен НДФЛ 4 800 руб., уплачено 3 000 руб.;
- начислены взносы на ОПС 5 600 руб., уплачено 3 700 руб.;
- арендная плата за аренду офиса 28 320 руб. (в т. ч. НДС 4 320 руб.), оплачено 18 880 руб.;
- на канцелярские товары 3 000 руб.;
- на банковское обслуживание счета 400 руб.;
- амортизация основных средств 10 787 руб.

На балансе организации числится автомобиль, его остаточная стоимость на 1 января 20х7 г. 232 000 руб. В I квартале приобретено, оплачено и введено в эксплуатацию торговое оборудование стоимостью 70 800 руб. (в т. ч. НДС 10 800 руб.).

Задания: заполнить разд. I и II Книги учета доходов и расходов; заполнить декларацию по единому налогу за отчетный период.

Пример заполнения разделов I и II Книги учета доходов и расходов

I. Доходы и расходы

Регистрация			Сумма, руб.			
№ 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	Выписка от 17.01.20х8	Штрафы за нарушение договорных обязательств	5 000	5 000		

Окончание таблицы

1	2	3	4	5	6	7
2	Выписка от 05.02.20х8	Продажа товаров оптом	350 000	350 000		
3	Накладная № 5 от 05.02.20х8	Стоимость товаров, проданных оптом			200 000	200 000
4	С-ф № 40 от 12.01. 20х8	НДС по товарам, проданным оптом			30 000	30 000
5	Выписка от 18.03.20х8	Аванс под предстоящую поставку товаров	40 000	40 000		
6	Выписка от 19.03.20х8	Продажа излишних материалов	34 000	34 000		
7	Накладная № 8 от 09.03.20х8	Стоимость проданных материалов			27 120	27 120
8	С-ф № 560 от 02.11.20х7	НДС по товарам, проданным оптом			4 880	4 880
9	Платежные ведомости № 1, 2	Заработная плата			45 000	23 000
10	ПП № 20, 38 от 10.02 и 10.03.20х8	Перечислен НДФЛ				3 000
11	ПП № 21, 39 от 10.02 и 10.03.20х8	Взносы на ОПС			5 600	3 700
12	ПП № 25, 44 от 20.02 и 20.03.20х8	Арендная плата			24 000	16 000
13	С-ф № 14, 25 от 15.02 и 15.03.20х8	НДС по арендной плате			4 320	2 880
14	РКО № 53 от 27.12. 20х7, АО № 1 от 10.01. 20х8	Приобретены канцелярские товары			3 000	3 000
15	Выписка от 30.03.20х8	За банковское обслуживание			400	400
16	Раздел II	Расходы на приобретение основных средств за I квартал				88 200
17	Расчет бухгалтерии	Амортизация основных средств			10 787	
Итого за I квартал			429 000	429 000	355 107	402 180

VI. КОНТРОЛЬ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ

6.1 Фонды тестовых заданий по дисциплине

Формы ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях

1. В отечественном законодательстве для малых предприятий определены критерии:

- а) по структуре уставного капитала;
- б) по объему выручки;
- в) по численности работающих;
- г) по величине валюты баланса.

2. К особенностям ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях следует отнести:

- а) малый учетный аппарат;
- б) разделение труда в бухгалтерии;
- в) выполнение смежных функций;
- г) высокая зависимость от решений собственника.

3. Форма бухгалтерского учета – это:

- а) совокупность бухгалтерских регистров;
- б) технологический процесс обработки информации;
- в) способ представления результатной учетной информации.

4. Форма ведения бухгалтерского учета на малом предприятии:

- а) устанавливается законодательно;
- б) закрепляется отраслевым ведомством;
- в) выбирается руководством организации.

5. Выбор формы ведения бухгалтерского учета зависит:

- а) от потребностей руководства в информации;
- б) от требований законодательства;
- в) от применяемого налогового режима.

6. Назовите центральный регистр простой формы ведения бухгалтерского учета.

- а) Главная книга;
- б) Книга учета хозяйственных операций;
- в) шахматная ведомость.

7. Перечислите хозяйствующих субъектов, освобожденных от ведения бухгалтерского учета.

- а) индивидуальные предприниматели;
- б) организации, применяющие режим ЕНВД;
- в) организации, применяющие режим УСН.

8. Перечислите положения, характеризующие ведение бухгалтерского учета по упрощенной форме.

- а) освобождение от утверждения учетной политики;
- б) использование сокращенного плана счетов;
- в) составление меньшего количества регистров;
- г) возможность применения специализированных форм первичной учетной документации;
- д) использование кассового метода.

9. В состав итоговой бухгалтерской отчетности малого предприятия входят:

- а) бухгалтерский баланс;
- б) отчет о прибылях и убытках;
- в) отчет о движении капитала;
- г) отчет о движении денежных средств;
- д) приложение к бухгалтерскому балансу;
- е) пояснительная записка;
- ж) итоговая часть аудиторской проверки.

10. По данным Книги учета хозяйственных операций бухгалтерский баланс:

- а) составляется;
- б) не составляется.

11. Книга учета хозяйственных операций является регистром:

- а) синтетического учета;
- б) аналитического учета;
- в) комбинированным.

12. Разделите факторы, влияющие на выбор учетной политики, на зависящие и не зависящие от организации.

- а) налоговая политика;
- б) сфера деятельности;
- в) валютная политика;
- г) размер организации;
- д) процесс ценообразования;
- е) правовой статус;
- ж) льготы;
- з) квалификация персонала;
- и) условия заключения контрактов.

13. При простой форме бухгалтерского учета остатки по счетам бухгалтерского учета выводятся:

- а) ежемесячно;
- б) ежеквартально;
- в) в конце года.

14. Установите соответствие отдельных аспектов учетной политики их признакам.

Признаки: 1) организационно-технический аспект; 2) методический аспект.

Аспекты учетной политики:

- а) вариант учета затрат на производство;
- б) организация работы в бухгалтерии;
- в) форма бухгалтерского учета, технология обработки учетной информации;
- г) рабочий план счетов;
- д) система внутреннего учета и контроля;
- е) инвентаризация и отчетность;
- ж) порядок учета курсовых разниц;
- з) аудит;
- и) состав резервов предстоящих расходов;
- к) способы учета заготовления и оценки материальных ценностей.

15. Какой тип организации структуры бухгалтерии характерен для малых предприятий?

- а) линейный;
- б) вертикальный;
- в) комбинированный.

Основные положения упрощенной системы налогообложения

1. К достоинствам режима УСН следует отнести:

- а) снижение налогового бремени;
- б) добровольность применения;
- в) закрытый перечень расходов;
- г) упрощенный порядок ведения налогового учета.

2. Перечислите налоги, от уплаты которых освобождаются при применении УСН.

- | | |
|------------------------|------------------------|
| а) взносы на ОПС; | г) налог на имущество; |
| б) НДС; | д) ЕСН |
| в) транспортный налог; | е) НДФЛ. |

3. К ограничениям, связанным с применением УСН, относят:

- а) наличие статуса малого предприятия;
- б) вид деятельности;
- в) структура активов;
- г) первоначальная стоимость основных средств;
- д) величина дохода;
- е) структура уставного капитала;
- ж) организационно-правовая форма собственности.

4. Коэффициент-дефлятор при УСН используется:

- а) для расчета единого налога;
- б) для индексации доходов;
- в) для индексации расходов.

5. Процедура перехода на УСН заключается:

- а) в подаче заявления в налоговый орган в установленный срок;
- б) в предупреждении налогового органа о переходе на УСН;
- в) в регистрации в налоговом органе Книги доходов и расходов.

6. Объект налогообложения может меняться:

- а) после двух лет применения УСН;
- б) после трех лет применения УСН;
- в) после пяти лет применения УСН.

7. Индивидуальный предприниматель применяет УСН. Ему необходимо:

- а) предоставлять статистическую отчетность;
- б) вести бухгалтерский учет;

- в) соблюдать порядок ведения кассовых операций;
- г) составлять бухгалтерскую отчетность.

8. Авансовые платежи по единому налогу перечисляются:

- а) ежемесячно, не позднее 25 числа следующего месяца;
- б) ежеквартально, не позднее 25 числа месяца, следующего за кварталом.

9. Необходимость исчисления минимального налога возникает по истечении:

- а) отчетного периода;
- б) налогового периода.

10. Регистром налогового учета при УСН является:

- а) налоговая декларация;
- б) Книга учета хозяйственных операций;
- в) Книга учета доходов и расходов.

11. К особенностям формирования расходов при УСН относится:

- а) закрытый перечень расходов;
- б) расходы связаны с получением дохода;
- в) обязательная оплата понесенных расходов;
- г) наличие документов, подтверждающих понесенные расходы.

12. Укажите расходы, которые уменьшают сумму исчисленного единого налога (налоговая база «доходы»).

- а) взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- б) взносы на ОПС;
- в) уплаченные за счет работодателя суммы пособия по временной нетрудоспособности;
- д) понесенные убытки.

13. Выберите правильный алгоритм расчета единого налога (налоговая база «доходы»).

- а) $(\text{доходы} - \text{уплаченные взносы на ОПС}) \times 6 \%$;
- б) $(\text{доходы} \times 6 \%) - \text{уплаченные взносы на ОПС}$;
- в) $(\text{доходы} - \text{начисленные взносы на ОПС}) \times 6 \%$.

14. Укажите случаи, при которых уплачивается минимальный налог (налоговая база «доходы минус расходы»).

- а) получен убыток;
- б) доходы равны расходам;
- в) минимальный налог ниже, чем единый налог;
- г) минимальный налог выше, чем единый налог.

15. Минимальный налог рассчитывается по формуле:

- а) $(\text{доходы} - \text{расходы}) \times 1 \%$;
- б) $(\text{доходы} - \text{уплаченные взносы на ОПС}) \times 1 \%$;
- в) $\text{доходы} \times 1 \%$.

16. Начислен единый налог:

- а) Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- б) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- в) 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам».

17. Уплата единого налога при УСН сочетается с уплатой:

- а) налога на прибыль;
- б) единого сельскохозяйственного налога;
- в) ЕНВД.

Формирование доходов и расходов при УСН

1. Организация с 20х6 г. применяет УСН. Укажите размер расходов на приобретение основных средств (расходы оплачены).

Данные об объектах в 20х8 г.:

- 1) эксплуатируется третий г. (из 5 установленных);
- 2) введен в эксплуатацию в текущем году;
- 3) эксплуатируется десятый г. (из 17 установленных);
- 4) эксплуатируется третий г. (из 3 установленных).

Размер списания расходов на приобретение основных средств в 20х8 г.:

- а) единовременно;
- б) 10 % от остаточной стоимости на 01.01. 20х6г.;
- в) 20 % от остаточной стоимости на 01.01. 20х6г.;
- г) расходов не возникает.

2. Оплаченный объект основных средств введен в эксплуатацию 20 мая. Срок отражения расходов в Книге доходов и расходов:

- а) 20 мая;
- б) 31 мая;
- в) 30 июня.

3. Объект основных средств введен в эксплуатацию 20 мая, оплачен 7 июня. Срок отражения расходов в Книге доходов и расходов:

- а) 20 мая;
- б) 07 июня;
- в) 30 июня;
- г) 30 сентября.

4. Порядок отражения в налоговом учете стоимости работ по модернизации объекта основных средств:

- а) списываются в полной сумме в последний день отчетного периода;
- б) списываются в течение срока полезного использования объекта;
- в) не признаются расходами.

5. Порядок отражения в налоговом учете расходов на ремонт основных средств:

- а) списываются в последний день отчетного периода;
- б) списываются в момент оплаты произведенных расходов;
- в) не признаются расходами.

6. Организация продает объект основных средств. Расходом в налоговом учете признается:

- а) доставка объекта покупателю;
- б) убыток от продажи;
- в) остаточная стоимость объекта.

7. При УСН в случае продажи объекта основных средств до истечения установленного НК срока его остаточная стоимость:

- а) не влияет на налоговую базу;
- б) уменьшает налоговую базу;
- в) увеличивает налоговую базу.

8. По объекту основных средств, приобретенному в период применения УСН, НДС отражается:

- а) Дт 19 «НДС по материальным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- б) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- в) 08 «Капитальные вложения» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

9. Укажите, в каких случаях при продаже основного средства возникает необходимость пересчета налоговой базы по единому налогу.

- а) объект эксплуатировался 2 года из 9 установленных;
- б) объект эксплуатировался 4 года из 9 установленных;
- в) объект эксплуатировался 7 лет из 15 установленных;
- г) объект эксплуатировался 7 лет из 18 установленных.

10. Правила отражения в Книге доходов и расходов НДС по приобретенным материалам, работам, услугам:

- а) включается в стоимость материалов, работ, услуг;
- б) показывается отдельной строкой;
- в) не отражается.

11. На момент перехода на УСН на балансе числится нематериальный актив со сроком полезного использования 2,5 года. В текущем году расходом при УСН признается:

- а) 100 % остаточной стоимости;
- б) 100 % первоначальной стоимости;
- в) рассчитанная сумма амортизации за текущий год.

12. Укажите условия, при которых возникнет материальный расход в налоговом учете:

- а) материалы оплачены;
- б) материалы отпущены в производство;
- в) материалы оприходованы на склад.

13. Укажите, в каком случае возникают расходы:

- 1) в бухгалтерском учете;
- 2) налоговом учете при УСН.

Ситуации:

- а) материалы отпущены в производство, но не оплачены;
- б) начислена заработная плата;
- в) выплачена заработная плата;
- г) уплачен НДС;
- д) акцептован счет за ремонт, счет оплачен;
- е) уплачено за лицензию на право эксплуатации оборудования;
- ж) начислен и уплачен земельный налог.

14. Убыток, полученный при уплате налога на прибыль, при применении УСН:

- а) учитывается при расчете единого налога;
- б) не учитывается при расчете единого налога.

15. Убыток, полученный при применении УСН:

- а) уменьшает налоговую базу;
- б) уменьшает сумму исчисленного единого налога;
- в) не учитывается при расчете единого налога.

16. Налоговым кодексом установлена предельная величина учета понесенного убытка и срока его переноса на следующие налоговые периоды:

Предельный размер:

- 1) 20 %;
- 2) 30 %;
- 3) 50 %.

Предельный срок переноса:

- а) 5 лет;
- в) 7 лет;
- в) 10 лет.

17. Начислен минимальный налог:

- а) Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- б) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- в) 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам».

18. Расчет суммы убытка, переносимого на будущее, производится:

- а) в конце отчетного периода;
- б) в конце налогового периода.

19. Доходом при УСН признается:

- а) авансы полученные;
- б) авансы уплаченные;
- в) списанная дебиторская задолженность;
- г) списанная кредиторская задолженность;
- д) выручка от продажи продукции;
- е) выручка от продажи ценных бумаг;
- ж) внесение денежных средств учредителем в уставный капитал;
- з) стоимость материалов, полученных при демонтаже станка.

Специальные режимы налогообложения и выплата пособий по временной нетрудоспособности

1. Налогоплательщики, применяющие УСН, обязаны уплачивать страховые взносы:

- а) на социальное страхование;
- б) на пенсионное страхование;
- в) на медицинское страхование;
- г) на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

2. Расчетным периодом при выплате пособия по временной нетрудоспособности является:

- а) 2 мес.;
- б) 3 мес.;
- в) 12 мес.

3. Размер пособия по временной нетрудоспособности в случае, если работник фактически проработал 2,5 мес. в течение последних 12 мес., рассчитывается, исходя:

- а) из 1 МРОТ;
- б) из среднедневного заработка;
- в) из оклада (тарифной ставки).

4. Размер пособия по временной нетрудоспособности в случае, если работник фактически проработал 5 мес. в течение последних 12 мес., рассчитывается, исходя:

- а) из 1 МРОТ;
- б) из среднедневного заработка;
- в) из оклада (тарифной ставки).

5. Для предприятий, применяющих УСН, финансирование больничного происходит:

- а) с 1 дня нетрудоспособности;
- б) со 2 дня нетрудоспособности;
- в) с 3 дня нетрудоспособности.

6. Тариф добровольных взносов в ФСС РФ составляет:

- а) 4 %;
- б) 3,2 %;
- в) 3 %.

7. Начислены добровольные взносы в ФСС на оплату труда рабочих:

- а) Дт 91 «Прочие расходы» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию»;
- б) Дт 20 «Основное производство» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию»;
- в) Дт 84 «Нераспределенная прибыль» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию».

8. Определите размер финансирования больничного:

- 1) уплачиваются добровольные взносы в ФСС;

2) не уплачиваются добровольные взносы в ФСС.

Размер финансирования:

- а) 1 МРОТ за счет ФСС за полный месяц болезни;
- б) средства работодателя;
- в) по общим правилам за счет ФСС.

9. Выплачено пособие по временной нетрудоспособности за счет ФСС:

- а) Дт 69 «Расчеты по социальному страхованию» Кт 70 «Расчеты по оплате труда»;
- б) Дт 50 «Касса» Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию»;
- в) Дт 69 «Расчеты по социальному страхованию» Кт 50 «Касса».

10. Начислено водителю пособие по временной нетрудоспособности за счет средств работодателя:

- а) Дт 91 «Прочие расходы» Кт 70 «Расчеты по оплате труда»;
- б) Дт 70 «Расчеты по оплате труда» Кт 50 «Касса»;
- в) Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 70 «Расчеты по оплате труда».

11. Уплаченные добровольные взносы в ФСС в налоговом учете:

- а) признаются расходами;
- б) признаются доходами;
- в) не признаются расходами.

12. Выплаченные за счет работодателя пособия по временной нетрудоспособности относятся:

- а) к материальным расходам;
- б) к расходам на оплату труда;
- а) к прочим расходам.

13. В городе Сыктывкаре размер пособий за счет ФСС увеличивается:

- а) на районный коэффициент;
- б) на северный коэффициент.

14. Доплата до среднего заработка в случае превышения его предельного размера:

- а) облагается взносами на обязательное страхование;
- б) не облагается взносами на обязательное страхование;
- в) удерживается НДФЛ;
- г) не удерживается НДФЛ.

15. Расходом в налоговом учете признается:

- а) размер больничного за счет ФСС;
- б) размер больничного за счет работодателя;
- в) взносы на страхование от несчастных случаев;
- г) добровольные взносы в ФСС.

Сущность специального режима налогообложения в виде ЕНВД

1. ЕНВД является:
 - а) федеральным налогом;
 - б) региональным налогом;
 - в) местным налогом.
2. Порядок введения ЕНВД регламентируется нормативными правовыми актами:
 - а) республик;
 - б) представительных органов муниципальных районов;
 - в) городских округов.
3. Переход на режим уплаты ЕНВД является:
 - а) обязательным;
 - б) добровольным.
4. Налоговая ставка по ЕНВД установлена в размере:
 - а) 6 %;
 - б) 13 %;
 - в) 15 %.
5. Налоговым периодом по ЕНВД является:
 - а) квартал;
 - б) календарный год.
6. Исчисленный ЕНВД могут уменьшить:
 - а) взносы на ОПС;
 - б) взносы на страхование от несчастных случаев;
 - в) пособие по временной нетрудоспособности за счет работодателя;
 - г) пособие по временной нетрудоспособности за счет ФСС;
 - д) налоговый убыток.
7. Уплата ЕНВД сочетается с уплатой:
 - а) налога на прибыль;
 - б) единого сельскохозяйственного налога;
 - в) единого налога при УСН.
8. Определите соответствие видов предпринимательской деятельности и физических показателей:

<i>Виды деятельности:</i>	<i>Физические показатели:</i>
1) бытовые услуги;	а) торговое место;
2) мойка автомашин;	б) количество транспортных средств;
3) услуги по платной стоянке; авто-транспортные услуги;	в) площадь объекта;
4) размещение рекламы;	г) количество работников.
5) розничная торговля через палатки;	
6) розничная торговля через торговый зал;	
7) аренда киосков;	
8) услуги гостиниц.	

9. Налоговой базой по ЕНВД является:
- а) базовая доходность;
 - б) вмененный доход;
 - в) количество физических показателей.
10. Под вмененным доходом понимается:
- а) потенциально возможный доход;
 - б) фактически полученная выручка от основной деятельности;
 - в) фактически полученная выручка от всей деятельности.
11. Значение коэффициента-дефлятора для ЕНВД:
- а) корректирует размер единого налога;
 - б) корректирует размер вмененного дохода;
 - в) корректирует размер физических показателей.
12. Значение коэффициента К2 для ЕНВД:
- а) учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности;
 - б) учитывает значение инфляции;
 - в) учитывает изменение физических показателей.
13. Начислен ЕНВД:
- а) Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
 - б) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
 - в) 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам».
14. Срок уплаты ЕНВД:
- а) ежемесячно до 25-го числа;
 - б) до 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом;
 - в) до 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.
15. Срок подачи налоговой декларации по ЕНВД:
- а) ежемесячно до 25-го числа;
 - б) до 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом;
 - в) до 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.
16. Порядок ведения налогового учета при ЕНВД устанавливается:
- а) налогоплательщиком самостоятельно;
 - б) гл. 26.3 НК РФ;
 - в) инструкцией налоговых органов.
17. При совмещении разных налоговых режимов общие расходы распределяются пропорционально:
- а) расходам от разных видов деятельности;
 - б) численности работников, занятых в разных видах деятельности;
 - в) доходам от разных видов деятельности.

18. Косвенные расходы распределяются согласно данным:

- а) за текущий месяц;
- б) нарастающим итогом за квартал;
- в) нарастающим итогом с начала года.

Ведение учета индивидуальными предпринимателями

1. Индивидуальные предприниматели обязаны вести:

- а) бухгалтерский учет;
- б) оперативный учет;
- в) налоговый учет;
- г) статистический учет.

2. Укажите режимы налогообложения, выбираемые предпринимателями самостоятельно.

- а) НДФЛ;
- б) единый налог при УСН;
- в) ЕНВД.

3. Налоговый учет ведется в наибольшем объеме при уплате:

- а) НДФЛ;
- б) единого налога при УСН;
- в) ЕНВД.

4. Регистром налогового учета при уплате НДФЛ является:

- а) Журнал регистрации хозяйственных операций;
- б) Книга учета доходов и расходов и хозяйственных операций;
- в) Книга учета доходов и расходов.

5. Регистром налогового учета при УСН является:

- а) Журнал регистрации хозяйственных операций;
- б) Книга учета доходов и расходов и хозяйственных операций;
- в) Книга учета доходов и расходов.

6. Налоговый учет при уплате НДФЛ базируется на принципе:

- а) кассовом;
- б) начисления.

7. Расходы при уплате НДФЛ определяются в соответствии:

- а) с гл. 23 НК РФ;
- б) с гл. 25 НК РФ;
- в) с гл. 26.2 НК РФ.

8. Индивидуальный предприниматель имеет право на профессиональный налоговый вычет в размере:

- а) 15 %;
- б) 20 %;
- в) 30 %.

9. Авансовые платежи по НДФЛ рассчитываются на основе:

- а) доход минус вычеты за предыдущий год;
- б) предполагаемого дохода, указанного в декларации;
- в) доход минус вычеты за текущий год.

10. НДФЛ по итогам деятельности за год уплачивается:

- а) до 31 марта следующего года;
- б) до 30 апреля следующего года;

в) до 15 июля следующего года.

11. Налоговая база по НДФЛ определяется:

- а) налогоплательщиком;
- б) налоговым органом.

12. Режим УСН на основе уплаты патента совмещает элементы:

- а) УСН;
- б) режима уплаты ЕНВД;
- в) режима уплаты НДФЛ;
- г) режима уплаты налога на прибыль.

13. Применение УСН на основе уплаты патента носит:

- а) обязательный характер;
- б) добровольный характер.

14. УСН на основе уплаты патента предполагает ведение Книги учета доходов и расходов:

- а) да;
- б) нет.

15. Годовая стоимость патента определяется по формуле:

- а) (потенциальный доход – вычеты) $\times$ 13 %;
- б) потенциальный доход $\times$ 6 %;
- в) потенциальный доход $\times$ 15 %.

16. Стоимость патента уменьшается:

- а) на уплаченные взносы на ОПС;
- б) на уплаченные взносы на добровольное страхование в ФСС;
- в) на установленные налоговые вычеты.

17. Выберите ситуации, соответствующие налоговым режимам:

1) уплата единого налога при УСН; 2) уплата патента при УСН.

Ситуации:

- а) осуществление одного вида деятельности, переведенного на уплату патента;
- б) осуществление двух видов деятельности, переведенных на уплату патента;
- в) привлечение наемных работников;
- г) ведение налогового учета;
- д) предоставляется налоговая декларация;
- е) не предоставляется налоговая декларация.

18. В течение 25 дн. с начала работы на основе патента оплачивается:

- а) 1/3 стоимости патента;
- б) 1/2 стоимости патента;
- в) 2/3 стоимости патента.

6.2. Вопросы к зачету по дисциплине

1. Понятие малого предприятия в отечественной и международной практике.
2. Особенности организации учетной работы на малых предприятиях.
3. Формирование учетной политики малого предприятия.
4. Направления государственной поддержка малого предпринимательства в области бухгалтерского учета и отчетности.
5. Основные этапы разработки рекомендаций по ведению бухгалтерского учета по упрощенной форме.
6. Применение униграфического учета для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения
7. Направления государственной поддержка малого предпринимательства в области налогообложения: история и современность
8. Применение малыми предприятиями общего режима налогообложения в период с 1991 по 2001 гг.
9. Применение малыми предприятиями упрощенной системы налогообложения в период с 1996 до 2003 гг.
10. Применение малыми предприятиями режима налогообложения в виде ЕНВД в период с 1998 до 2003 гг.
11. Возможные формы ведения бухгалтерского учета малыми предприятиями.
12. Применение малыми предприятиями простой формы бухгалтерского учета.
13. Применение малыми предприятиями формы бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.
14. Состав бухгалтерской и статистической отчетности малых предприятий.
15. Достоинства и недостатки УСН. Ограничения, связанные с возможностью применения УСН.
16. Основные положения режима УСН: налогоплательщики, процедура перехода и возврата на общий режим налогообложения, объект налогообложения, налоговая база и налоговая ставка, порядок уплаты налога и отчетность по налогу.
17. Формирование учетной политики при применении упрощенной системы налогообложения.
18. Порядок ведения налогового учета при УСН.
19. Структура Книги учета доходов и расходов при УСН и порядок ее заполнения.
20. Выбор объекта налогообложения при УСН.
21. Расчета единого налога при УСН при разных объектах налогообложения.

22. Минимальный налог при УСН: экономическая сущность, порядок расчета и уплаты.

23. Критерии признания расходов в налоговом учете. Признание в налоговом учете расходов на приобретение основных средств, полученных после перехода на УСН. Классификация основных средств в налоговом учете.

24. Критерии признания расходов в налоговом учете. Признание в налоговом учете расходов на приобретение основных средств, полученных до перехода на УСН.

25. Отражение в налоговом учете выбытия основных средств.

26. Отражение в налоговом учете расходов на приобретение покупных товаров, НДС по приобретенным товарам. Перенос убытка прошлых налоговых периодов.

27. Нормативное регулирование расчетов по социальному страхованию и обеспечению. Порядок уплаты добровольных взносов на социальное страхование в ФСС.

28. Финансирование пособий по временной нетрудоспособности при специальных режимах налогообложения.

29. Отражение в налоговом учете расходов на выплату пособий по временной нетрудоспособности. Порядок расчета пособия.

30. Нормативное регулирование применения ЕНВД. Виды деятельности, регулируемые системой налогообложения ЕНВД.

31. Основные положения режима ЕНВД: налогоплательщики, процедура перехода, объект налогообложения, налоговая база и налоговая ставка, порядок уплаты налога и отчетность по налогу.

32. Физические показатели, характеризующие вид деятельности, облагаемый ЕНВД. Порядок расчета ЕНВД.

33. Принципы организации ведения бухгалтерского учета при совмещении нескольких режимов налогообложения.

34. Совмещение режима УСН и ЕНВД: организация учета доходов, расходов и хозяйственных операций.

35. Совмещение уплаты налога на прибыль и ЕНВД: организация учета доходов, расходов и хозяйственных операций.

36. Ведение учета индивидуальным предпринимателем при обычной системе налогообложения.

37. Применение индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
2. Налоговый кодекс РФ (часть I) [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
3. Налоговый кодекс РФ (часть II) [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
4. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 21.11.1996 г. № 129] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
5. О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2007 год [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 19.12.2006 г. № 234-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
6. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений законов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
7. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений законов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 24.07.2002 г. № 104-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
8. О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 14.06.1995 г. № 88-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
9. О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 31.07.1998 г. № 148-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
10. О защите прав потребителей [Электронный ресурс] : закон РФ [от 16.10.1992 г. № 2300-1] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
11. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы [Электронный ресурс] : Постановление Правительства [от 01.01.2002 г. № 1] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
12. О налоге на прибыль предприятий и организаций [Электронный ресурс] : закон РФ [от 27.12.1991 г. № 2116-1] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
13. О некоторых особенностях налогообложения субъектов малого предпринимательства [Электронный ресурс] : закон РК [от 28.06.1996 г. № 24-РЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
14. О порядке добровольной уплаты в Фонд социального страхования Российской Федерации отдельными категориями страхователей взносов на обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством [Электронный ресурс] : Постановление Правительства [от 05.03.2004 г. № 144] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.
15. О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2004 год [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 08.12.2003 г. № 167-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

16. Об акционерных обществах [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

17. Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

18. Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 31.12.2002 г. № 190-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

19. Об отдельных вопросах исчисления и выплаты пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и размерах страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в 2006 году [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 22.12.2005 г. № 180-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

20. Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 29.12.1995 г. № 222-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

21. Об утверждении порядка заполнения и представления унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения: № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности, заработной плате и движении работников», № П-5 (М) «Основные сведения о деятельности организации» [Электронный ресурс] : Постановление Росстата [от 20.11.2006 г. № 69] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

22. Об утверждении порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей [Электронный ресурс] : Приказ МФ РФ [от 13.08.2002 г. № 86н], МНС РФ [от 13.08.2002 г. № БГ-3-04/430] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

23. Об утверждении правил уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа в минимальном размере [Электронный ресурс] : Постановление Правительства [от 26.09.2005 г. № 582] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

24. Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ [от 06.03.1998 г. № 283] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

25. Об утверждении формы Книги доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и порядка ее заполнения [Электронный ресурс] : Приказ МФ РФ [от 30.11.2005 г. № 167н] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

26. Об утверждении формы книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и порядка отражения хозяйственных операций в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения [Электронный ресурс] : Приказ МНС РФ [от 28.10.2002 г. № БГ-3-22/606] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

27. Ответ на запрос [Электронный ресурс] : Письмо МФ РФ [от 05.12.2005 г. № 03-11-02/76] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

28. Ответ на запрос [Электронный ресурс] : Письмо МФ РФ [от 28.12.2005 г. № 03-11-02/83] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

29. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по применению [Электронный ресурс] : Приказ Минфина РФ [от 31.10.2000г. №94н] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

30. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» ПБУ 4/99 [Электронный ресурс] : Приказ Министерства финансов РФ [от 06.07.99г. № 43н] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

31. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000 [Электронный ресурс] : Приказ МФ РФ [от 16.10.2000 г. № 91н] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

32. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс] : Приказ МФ РФ [от 30.03.2001 г. № 26н] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

33. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 [Электронный ресурс] : Приказ МФ РФ [от 09.12.98 г. № 60н] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

34. Рекомендации по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров на малых предприятиях [Электронный ресурс] : Письмо Минфина СССР [от 02.07.1991 г. № 40] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

35. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства [Электронный ресурс] : Приказ Минфина РФ [от 21.12.1998 г. № 64н] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

36. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федеральный закон [от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

37. Указания по ведению бухгалтерского учета и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства [Электронный ресурс] : Приказ Минфина РФ [от 22.12.1995 г. № 131] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

38. Указания по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров в кооперативах, осуществляющих свою деятельность в сфере производства и услуг [Электронный ресурс] : Письмо Минфина СССР [от 14.12.1988 г. № 181] // СПС «КонсультантПлюс» : Версия Проф.

Периодическая печать

1. Газеты «Финансовая газета», «Экономика и жизнь», «Налоговый вестник».
2. Журналы «Бухгалтерский учет», «Главная книга», «Главбух» и др.

Учебное издание

Составитель МОРОЗОВА Елена Владимировна

УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА

**Учебно-методический комплекс по дисциплине
для студентов специальности 080109
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
очной и заочной форм обучения**

Сыктывкарский лесной институт – филиал ГОУ ВПО «Санкт-Петербургская государственная
лесотехническая академия имени С. М. Кирова» (СЛИ)
167982, г. Сыктывкар, ул. Ленина, 39
institut@sfi.komi.com, www.sli.komi.com

Подписано в печать 14.05.07. Формат 60 × 90 1/16. Усл. печ. л. 9,7. Тираж 200. Заказ № .

Редакционно-издательский отдел СЛИ.
Отпечатано в типографии СЛИ