

СОДЕРЖАНИЕ

1. ВЕДЕНИЕ УЧЕТА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.	9
1.1. Бухгалтерский учет	9
Организация выплачивает дивиденды	10
Один вид деятельности переведен на уплату ЕНВД	13
1.2. Налогообложение.	15
Единый налог	15
Налог на доходы физических лиц	16
Взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации	16
Расчеты с Фондом социального страхования Российской Федерации	17
Налог на добавленную стоимость	18
Налог на прибыль	19
1.3. Статистическая отчетность и ведение кассовых операций	21
2. КНИГА УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ	23
3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДОХОДОВ.	37
3.1. Доходы, связанные с реализацией продукции.	38
Выручка от реализации товаров, работ, услуг	38
Доходы от реализации имущественных прав	38
Авансы полученные.	39
Доходы, полученные по договору мены.	39
Доходы, полученные по пластиковым картам	42
3.2. Внереализационные доходы	43
Штрафы за нарушение хозяйственных договоров	43
Доходы от сдачи имущества в аренду.	44
Проценты по депозитным вкладам	45
Доходы от долевого участия в другой организации	45
Доходы от продажи доли в уставном капитале.	46
Положительная курсовая разница	47
Страховое возмещение по договорам обязательного и добровольного страхования	48
Погашение взаимных обязательств	49
3.3. Доходы, не учитываемые при расчете единого налога	51
Возврат денежных средств на расчетный счет организации.	52
Денежные средства, полученные от Фонда социального страхования Российской Федерации.	52
Задаток	53

Передача основного средства в виде вклада в уставный капитал	54
Продажа векселей	54
Денежные средства, полученные из бюджета	54
Временная финансовая помощь учредителя	55
Добровольные пожертвования некоммерческой организации	56
Средства целевого финансирования	57
4. ПОРЯДОК УЧЕТА НДС ПРИ ПРИМЕНЕНИИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	58
4.1. НДС при покупке товаров, работ, услуг	58
Приобретение МПЗ.	59
Официальная позиция.	60
Приобретение внеоборотных активов	62
4.2. НДС при импорте товаров	63
4.3. НДС при аренде государственного и муниципального имущества	65
4.4. Исчисление НДС при приобретении товаров у иностранной организации.	69
4.5. Если покупателю предъявлен НДС...	70
5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСХОДОВ.	73
5.1. Дата признания расходов	79
5.2. Документальное оформление расходов	81
5.3. Оплата товаров работниками организации за счет собственных средств	81
6. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА.	83
6.1. Бухгалтерский учет.	83
Требования ПБУ 06/01	83
Доходные вложения в материальные ценности	84
Переоценка основных средств.	85
Модернизация и реконструкция основных средств	85
Активы стоимостью менее 20 000 руб.	86
Первичные документы по учету основных средств.	87
6.2. Налоговый учет	88
Состав основных средств.	88
Расходы на приобретение земельного участка	89
Расходы на строительство основных средств	91
Определение момента приобретения основного средства.	92
Расходы на приобретение (сооружение) объектов недвижимости.	93
Определение периода отражения расходов на приобретение или строительство основных средств	94
6.3. Порядок учета основных средств, приобретенных до перехода на УСН.	96
Как определить остаточную стоимость	97
Включение в расходы остаточной стоимости основных средств	98
Учет основных средств, приобретенных до 01.01.2002	112

Учет основных средств, полученных безвозмездно	112
Продажа основных средств	113
Возврат к общему режиму налогообложения	114
6.4. Приобретение (строительство) основного средства после перехода на УСН	114
Условия включения в состав расходов затрат на приобретение основных средств	114
Состав расходов на приобретение основных средств	116
«Входной» НДС	118
Плата за регистрацию прав собственности на объект недвижимости	118
Порядок учета расходов на приобретение (строительство) основных средств при расчете единого налога	119
6.5. Продажа основных средств	121
Как пересчитать налоговую базу по единому налогу	122
Как сократить убытки от реализации основного средства	125
6.6. Определение остаточной стоимости основных средств при возврате к общему режиму налогообложения.	127
6.7. Ремонт, модернизация, реконструкция, дооборудование, достройка основных средств	128
Расходы на модернизацию, реконструкцию, достройку и дооборудование	128
Как отличить модернизацию от ремонта	130
7. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ	131
7.1. Бухгалтерский учет	131
7.2. Документальное оформление	132
7.3. Порядок налогового учета до 2006 г.	132
7.4. Порядок налогового учета с 1 января 2006 г.	133
7.5. Порядок налогового учета после 01.01.2008	136
7.6. Расходы на создание сайта в Интернете	138
7.7. Расходы на НИОКР	139
8. РАСХОДЫ НА АРЕНДУ ИМУЩЕСТВА	141
8.1. Аренда недвижимого имущества	141
8.2. Коммунальные платежи при аренде недвижимости.	142
8.3. Безвозмездная аренда	143
9. РАСХОДЫ НА СЫРЬЕ И МАТЕРИАЛЫ	146
9.1. Оценка стоимости материалов, списанных в производство	151
9.2. Затраты, связанные с приобретением материалов	155
9.3. Учет импортных материалов	157
9.4. Материальные расходы	161
Коммунальные и эксплуатационные услуги	161
Расходы на оплату работ и услуг сторонних организаций	162
Расходы на обслуживание ККТ	163
Расходы на спецодежду	165
Расходы на медосмотры работников	167
Платежи за загрязнение окружающей среды	168

9.5. Расходы на приобретение и реализацию товаров	171
Как определить момент реализации товаров	172
Если организация ведет розничную торговлю	172
Расходы на доставку приобретенных товаров	173
Расходы на реализацию товаров	174
10. РАСХОДЫ НА ОПЛАТУ ТРУДА	175
10.1. Какие выплаты включаются в состав расходов на оплату труда	175
10.2. Как оформлять расходы на оплату труда	175
10.3. Признание расходов на оплату труда в целях налогообложения	176
10.4. Нужно ли удерживать НДФЛ с аванса	177
10.5. Порядок учета налога на доходы физических лиц	178
10.6. Учет заработной платы за декабрь в составе расходов	179
10.7. Прочие удержания из заработной платы	181
10.8. Пособие по временной нетрудоспособности	185
Новый порядок расчета пособия	186
Размер пособия зависит от величины непрерывного трудового стажа	189
Максимальный и минимальный размер пособия	189
Определяем расчетный период	191
Определяем порядок расчета пособия	191
Пособия по уходу за больными детьми в возрасте до 15 лет	193
Прочие случаи выплаты пособия по временной нетрудоспособности	195
Налогообложение пособий по временной нетрудоспособности	197
Доходы	197
Доходы минус расходы	197
НДФЛ и взносы в ПФР	198
11. РАСХОДЫ НА СТРАХОВАНИЕ	200
11.1. Страхование автогражданской ответственности	200
12. ВЗНОСЫ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ ПЕНСИОННОЕ СТРАХОВАНИЕ	204
12.1. Выплаты работникам, предусмотренные ст. 238 НК РФ	204
Пособия по временной нетрудоспособности	205
Командировочные расходы	205
Расходы на обучение работника	206
12.2. Выплаты в пользу работника не учитываются при расчете единого налога	208
12.3. Исчисление и перечисление в ПФР страховых взносов	209
13. ВЗНОСЫ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ	213
13.1. Расчет налоговой базы по страховым взносам	213
13.2. Размер тарифов	214
Увеличение и уменьшение страхового тарифа	215

Предоставление скидок	216
Установление надбавки к страховому тарифу	217
13.3. Подтверждение основного вида деятельности	217
13.4. Перечисление начисленных взносов	218
13.5. Расходование средств Фонда социального страхования Российской Федерации	218
13.6. Финансирование предупредительных мероприятий	219
14. ПРОЧИЕ РАСХОДЫ	220
14.1. Расходы на оплату услуг банка	220
Банковские услуги через систему «Банк-клиент»	220
Расходы на выпуск и обслуживание зарплатных карт	221
14.2. Расходы на охрану	222
14.3. Расходы на содержание автотранспорта	224
14.4. Командировочные расходы	226
14.5. Расходы на аудиторские услуги	227
14.6. Расходы на бухгалтерские услуги	228
14.7. Почтовые и телеграфные расходы	229
14.8. Расходы на Интернет	229
14.9. Рекламные расходы	230
14.10. Налоги и сборы	231
14.11. Расходы на выплату посреднического вознаграждения	233
14.12. Расходы на подготовку и переподготовку кадров	233
14.13. Отрицательная курсовая разница	238
14.14. Вывоз мусора	240
15. РАСХОДЫ, НЕ УЧИТЫВАЕМЫЕ ПРИ РАСЧЕТЕ ЕДИНОГО НАЛОГА	241
15.1. Авансы	241
15.2. Аренда персонала	241
15.3. Расходы на участие в конкурсах и тендерах	242
15.4. Расходы на маркетинговые исследования	242
15.5. Расходы на участие в консультационных семинарах	243
15.6. Выплаты, не относящиеся к расходам на оплату труда	245
15.7. Подписка на периодические издания	245
15.8. Затраты на размещение в СМИ объявлений по поиску работников	246
15.9. Расходы на охрану работников организации	246
15.10. Если похищена денежная наличность	247
15.11. Расходы по добровольному страхованию имущества	247
15.12. Сумма скидки по посредническим договорам	247
15.13. Налоги, уплаченные в других государствах	248
15.14. Экспортные таможенные пошлины и сборы	249
15.15. Расходы, связанные с использованием лесным фондом	249
15.16. Расходы по соблюдению санитарных норм и правил, работы по дезинфекции помещений	250
15.17. Штрафы	251

15.18. Списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности	251
16. ДЕКЛАРАЦИЯ ПО ЕДИНОМУ НАЛОГУ	259
16.1. Общие требования к заполнению декларации	259
Титульный лист	260
Раздел 1	260
Раздел 2	262
Если в качестве объекта налогообложения выбраны доходы, уменьшаемые на величину расходов	268
Если заполнена строка 040	270
Если заполнена строка 041	277
17. ПРИМЕНЕНИЕ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ ИНДИВИДУАЛЬНЫМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕМ	279
17.1. Какую систему налогообложения выбрать	280
17.2. Как перейти на упрощенную систему налогообложения	282
17.3. Порядок учета и представления отчетности предпринимателем	284
17.4. Уплата фиксированного платежа в Пенсионный фонд РФ индивидуальным предпринимателем	286
Уплачиваются ли взносы, если предприниматель не ведет никакой деятельности	287
Освобождение от уплаты страховых взносов на финансирование накопительной части пенсии	288
Порядок уплаты страховых взносов в виде фиксированного платежа	291
17.5. Взыскание недоимок, пеней и штрафов в судебном порядке	295
Недоимки по страховым взносам и пеням	295
Штрафы Пенсионного фонда РФ	298
Взыскание недоимок, пеней и штрафов по решению Пенсионного фонда РФ	299
Добровольная уплата страховых взносов в Пенсионный фонд РФ	301
18. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ОСНОВЕ ПАТЕНТА	303
18.1. Какой спецрежим использовать?	304
18.2. Как получить патент?	305
18.3. Как перейти с обычной УСН на УСН на основе патента	308
18.4. Стоимость патента	309
18.5. Оплата патента	312
18.6. Если условия применения УСН на основе патента нарушены	314
18.7. Ведение учета и отчетность индивидуального предпринимателя	315

1. ВЕДЕНИЕ УЧЕТА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Упрощенная система налогообложения была введена с 01.01.2003 Федеральным законом от 24.07.2002 № 104-ФЗ. Применять ее могут как организации, так и индивидуальные предприниматели.

Сущность упрощенной системы налогообложения (УСН) и ее привлекательность заключаются в том, что уплата целого ряда налогов заменяется уплатой *единого налога*, который рассчитывается на основании результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период.

Перейти на применение упрощенной системы налогообложения организации и предприниматели могут в добровольном порядке при соблюдении определенных условий.

Заметим, что упрощенная система налогообложения дает дополнительные преимущества в виде возможности применять кассовый метод учета доходов и расходов, а также упрощенную форму бухгалтерского учета.

1.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождены от ведения бухгалтерского учета (ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон о бухгалтерском учете)). Поэтому бухгалтеру такой организации не придется составлять ни промежуточную, ни годовую бухгалтерскую отчетность.

Однако, несмотря на такую привилегию, необходимо учитывать основные средства и нематериальные активы по правилам бухгалтерского учета (п. 3 ст. 4 Закона о бухгалтерском учете).

Это значит, что при учете основных средств следует выполнять требования Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 06/01), утвержденного приказом Минфи-

на России от 30.03.2001 № 26н (далее — ПБУ 06/01), и Методических рекомендаций по учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н.

Учет нематериальных активов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденным приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н (далее — ПБУ 14/2000).

Кроме того, необходимо составлять первичные документы, необходимо учитывать эти объекты и вести бухгалтерские регистры по учету основных средств и нематериальных активов.

Организация выплачивает дивиденды

В письме от 11.03.2004 № 04-02-05/3/19 «О порядке расчета чистой прибыли организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения» специалисты Минфина России утверждают, что организациям, применяющим УСН, **необходимо** вести бухгалтерский учет в полном объеме. Отметим, что это положение касается не всех организаций, а только тех, которые выплачивают дивиденды по итогам работы за год (письмо Минфина России от 21.06.2005 № 03-11-05/1).

Напомним, что дивиденды — это часть прибыли, остающаяся после налогообложения, которая распределяется между акционерами (участниками) предприятия пропорционально их доле в уставном (складочном) капитале (ст. 43 НК РФ). Аналогичным образом дивиденды определяются и в бухгалтерском учете.

По законодательству дивиденды выплачиваются за счет чистой прибыли организации (п. 2 ст. 42 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»; п. 1 ст. 28 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»). Показатель чистой прибыли формируется в бухгалтерской отчетности организации. На основании бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках акционеры или участники общества утверждают сумму чистой прибыли и принимают решение о ее направлении на выплату дивидендов.

Кроме того, организация не имеет права выплачивать дивиденды, если:

- не полностью сформирован ее уставный капитал;
- налицо все признаки ее банкротства;

— стоимость ее чистых активов меньше уставного капитала и резервного фонда.

Чистые активы — это балансовая стоимость имущества организации, уменьшенная на сумму его обязательств. Порядок расчета чистых активов утвержден приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29.01.2003 № 10н/03-6/пз. Правила расчета чистых активов, установленные для акционерных обществ, должны применяться и обществами с ограниченной ответственностью.

Согласно п. 3 Закона о бухгалтерском учете организации, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, они осуществляют только учет основных средств и нематериальных активов.

Следовательно, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не составляют бухгалтерскую отчетность, в которой была бы указана величина чистой прибыли, полученной за отчетный период. Кроме того, они не могут определить величину своих чистых активов, так как у них нет баланса.

Что же делать в этой ситуации?

Специалисты Минфина России считают, что для расчета чистых активов организации и выплаты дивидендов бухгалтеру необходимо вести бухгалтерский учет в полном объеме. Кроме того, он должен составлять бухгалтерскую отчетность в общеустановленной форме и представлять ее по требованию акционеров (письма Минфина России от 21.06.2005 № 03-11-05/1 и от 10.01.2006 № 03-11-05/2).

Если организация, применяющая УСН, не вела бухгалтерский учет, но приняла решение о выплате дивидендов либо ей необходимо представить информацию об имущественном положении и о финансовых результатах своей деятельности перед участниками или третьими лицами, она обязана восстановить бухгалтерский учет. Такого мнения придерживаются налоговые органы (письмо Управления ФНС России по г. Москве от 11.11.2004 № 21-09/72969).

Аналогичного мнения придерживается и Конституционный Суд Российской Федерации, который в своем определении от 13.06.2006 № 319-О указал, что ведение бухгалтерского учета налогоплательщиками, применяющими УСН, обязательно в случаях, когда это предусмотрено гражданским законодательством. Это правило соответствует целям информационной от-

крытости и возможности реализации акционерами своих прав (включающих право на получение информации от деятельности общества и право на получение дивидендов). Именно благодаря схожести нормативного правового регулирования деятельности АО и ООО подход Конституционного Суда Российской Федерации, высказанный в отношении акционерных обществ, в полной мере применим и к обществам с ограниченной ответственностью.

«Освобождение от обязанности ведения бухгалтерского учета применительно к деятельности открытого акционерного общества не исключает... необходимость составления по данным об имущественном и финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности бухгалтерской отчетности в установленной законом форме...» (определение Конституционного Суда Российской Федерации от 13.06.2006 № 319-О).

Данное правило применяется и к унитарным предприятиям, а также в любых других случаях, когда обязанность вести бухгалтерский учет установлена на законодательном уровне. Например, необходимость ведения бухгалтерского учета организациями, применяющими УСН, может быть связана с процедурой раскрытия информации о деятельности общества как перед участниками, так и перед третьими лицами, в том числе контролирующими органами (п. 3 ст. 52 и ст. 92 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», п. 2 ст. 49 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Совершение обществом крупной сделки влечет определение балансовой стоимости активов, основу которого составляют данные бухгалтерского учета (п. 1 ст. 78 Закона № 208-ФЗ), либо стоимости имущества общества, определяемой из данных бухгалтерской отчетности (п. 2 ст. 46 Закона № 14-ФЗ).

Вести бухгалтерский учет должны не только хозяйственные общества, но и унитарные предприятия. Бухгалтерскую отчетность они обязаны представлять уполномоченному органу собственника имущества, закрепленного за ними (п. 3 ст. 26 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»).

На основании данных бухгалтерской отчетности обязательно оценивается стоимость чистых активов унитарного предприятия на конец финансового года (п. 2 ст. 15 Закона № 161-ФЗ).

Кроме того, отчетность унитарного предприятия является публичной (ст. 27 Закона № 161-ФЗ).

Заметим, что ранее суды зачастую принимали решения исходя из признания права налогоплательщиков, применяющих УСН, не вести бухгалтерский учет. Так, ФАС Западно-Сибирского округа отказался признать сделку недействительной, указав следующее: поскольку не представлены данные бухгалтерской отчетности за требуемый период, нет возможности признать совершенную сделку крупной (см. постановление от 18.12.2003 № Ф04/6482-1902/А46-2003). Также ФАС Северо-Западного округа счел недоказанным утверждение о том, что оспариваемая сделка являлась крупной и при ее заключении требовалось решение общего собрания. Суд указал: надлежащих документов в подтверждение того факта, что балансовая стоимость не законченного строительством здания ангара превышает 25% от балансовой стоимости активов организации, представлено не было (см. постановление от 16.06.2006 № А26-2584/2005-11).

Представляется, что после того, как Конституционный Суд Российской Федерации высказал свою позицию, факт использования обществом УСН не должен влиять на возможность признания сделки недействительной в судебном порядке.

Один вид деятельности переведен на уплату ЕНВД

С 01.01.2004 утратил силу подп. 12 п. 3 ст. 346.12 НК РФ (Федеральный закон от 07.07.2003 № 117-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации»). Он содержал норму, согласно которой организации, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД), не имели права применять упрощенную систему налогообложения.

Следовательно, с указанной даты организации могут совмещать два специальных режима налогообложения. Это значит, что если по одному виду деятельности организация переведена на уплату ЕНВД, то она вправе перейти на УСН и уплачивать единый налог по всем остальным видам деятельности.

Организации, переведенные на уплату ЕНВД по одному из видов деятельности, продолжают вести бухгалтерский учет в общеустановленном порядке. В связи с этим возникает вопрос: в каком объеме должна вести бухгалтерский учет организация, которая совмещает УСН с уплатой ЕНВД.

По данному вопросу существует две противоположные точки зрения.

Первая — это официальная позиция Минфина России, которая заключается в следующем. Организации, применяющие по разным видам деятельности два специальных налоговых режима, один из которых не освобожден от ведения бухгалтерского учета, должны вести бухгалтерский учет, а также составлять и представлять бухгалтерскую отчетность *в целом по организации* (письмо Минфина России от 26.03.2004 № 04-02-03/69).

Главой 26.3 НК РФ установлено, что при осуществлении одновременно нескольких видов деятельности, один из которых подпадает под ЕНВД, организация обязана вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (п. 7 ст. 346.26 НК РФ).

Для расчета единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, ведение раздельного учета в бухгалтерском учете не имеет никакого значения. Дело в том, что в бухгалтерском учете доходы и расходы организации отражаются методом начисления, а в книге учета доходов и расходов — кассовым методом. Даже если бухгалтер организует в регистрах бухгалтерского учета раздельный учет операций по разным видам деятельности, то просто перенести эти данные в книгу учета доходов и расходов он не сможет, так как ему придется выяснять, какие доходы и расходы уже оплачены, а какие еще нет.

Информацию, которая будет отражена в бухгалтерском учете отдельно по каждому виду деятельности, можно использовать только для составления бухгалтерской отчетности, в частности для заполнения отчета о прибылях и убытках.

Чтобы определить финансовые результаты по каждому виду деятельности, к субсчетам счета 90 «Продажи» можно ввести дополнительный уровень субсчетов, например:

- 1-1 «Выручка от деятельности, переведенной на уплату ЕНВД»;
- 1-2 «Выручка от прочих видов деятельности»;

- 2-1 «Себестоимость продаж по деятельности, переведенной на уплату ЕНВД»;
- 2-2 «Себестоимость продаж по прочим видам деятельности» и т.д.

Общехозяйственные расходы организация может не распределять по отдельным видам деятельности. В конце отчетного периода бухгалтер полностью спишет эти расходы на счет 90 «Продажи», а в отчете о прибылях и убытках отразит по строке «Управленческие расходы».

Некоторые специалисты в области бухгалтерского учета и налогообложения придерживаются другой точки зрения, согласно которой организация, применяющая в отношении разных видов деятельности два специальных налоговых режима, освобождается от ведения бухгалтерского учета в целом. Поэтому она может вести бухгалтерский учет *только* в отношении тех видов деятельности, по которым она уплачивает ЕНВД.

Заметим, что организовать такой учет довольно сложно, так как одни и те же основные средства могут использоваться в двух видах деятельности. Кроме того, возникает вопрос о порядке отражения в данной ситуации общехозяйственных расходов.

1.2. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождены от уплаты налога на прибыль, НДС, ЕСН и налога на имущество. Вместо этих налогов они перечисляют в бюджет единый налог.

В то же время те налоги, от которых организации, применяющие УСН, не освобождены, — государственную пошлину, транспортный налог, земельный налог, водный налог, налог на добычу полезных ископаемых и т.д. — они должны рассчитывать и уплачивать в установленном порядке.

Единый налог

Для ведения налогового учета организациям, применяющим УСН, не нужно разрабатывать специальные регистры и рассчитывать налог на прибыль (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). Налоговый учет эти организации ведут в *книге учета доходов и расходов*. На основании ее итоговых данных бухгалтер ежемесячно

рассчитывает сумму единого налога, которая подлежит уплате в бюджет.

Налог на доходы физических лиц

С выплат в пользу работников организации, применяющие УСН, обязаны удерживать и перечислять в бюджет:

- налог на доходы физических лиц;
- взносы на обязательное пенсионное страхование;
- взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В течение года бухгалтер организации ведет учет начисленных доходов и НДФЛ каждого сотрудника, а также любого гражданина, которому был выплачен доход, в налоговой карточке (форма № 1-НДФЛ).

До 1 апреля года, следующего за отчетным, в налоговую инспекцию необходимо сдать сведения о доходах, выплаченных за отчетный год, а также о суммах удержанного НДФЛ. Указанные сведения в виде формы № 2-НДФЛ представляются в отношении каждого физического лица, получившего от организации доходы.

Взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации

Несмотря на то что организации, применяющие УСН, освобождены от уплаты ЕСН, они обязаны начислять пенсионные взносы (п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»).

Облагаемой базой по взносам на обязательное пенсионное страхование является сумма доходов, начисленная в пользу работника до удержания с него налога на доходы физических лиц. Она определяется по правилам, установленным ст. 236 и 237 НК РФ. На выплаты, перечисленные в ст. 238 НК РФ, взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации не начисляются.

Если доходы работника превысили сумму 280 000 руб., то организация может использовать регрессивную шкалу ставок пенсионных взносов.

Вести учет начисленных выплат и вознаграждений, а также сумм взносов на обязательное пенсионное страхование необхо-

димо по каждому физическому лицу (п. 4 ст. 243 НК РФ). Для этого рекомендуется использовать форму индивидуальной карточки, которая приведена в приложении № 2 к приказу МНС России от 27.07.2004 № САЭ-3-05/ 443.

Затем рассчитывается сумма выплат и пенсионных взносов, начисленных по организации в целом, в сводной карточке. Для этого можно использовать форму, приведенную в приложении № 2.1 к указанному приказу МНС России.

По окончании каждого квартала организация представляет в налоговый орган расчет по авансовым платежам по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование. Срок его представления — 20 дней с момента окончания отчетного периода.

По окончании года организация должна представить в отделение Пенсионного фонда Российской Федерации по месту регистрации сведения по персонифицированному учету.

Кроме того, в срок до 30 марта года, следующего за расчетным периодом, необходимо представить в налоговую инспекцию декларацию по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, форма которой утверждена приказом Минфина России от 27.02.2006 № 30н.

Расчеты с Фондом социального страхования Российской Федерации

Несмотря на то что организации, перешедшие на УСН, не уплачивают ЕСН, они являются страхователями по обязательному социальному страхованию. За счет средств ФСС России они могут выплачивать своим работникам:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по беременности и родам;
- единовременное пособие при рождении ребенка;
- пособие при усыновлении ребенка;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- ежемесячное пособие на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;
- социальное пособие на погребение.

Кроме того, указанные организации должны ежемесячно уплачивать взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных за-

болеваний (Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»).

Чтобы отчитаться перед ФСС России о средствах, полученных на выплату социальных пособий, а также по взносам на обязательное страхование от несчастных случаев, организации должны после окончания каждого квартала до 15-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, представлять в ФСС России расчетную ведомость (форма 4-ФСС России, утвержденная постановлением ФСС России от 22.12.2004 № 111).

Налог на добавленную стоимость

Организации, применяющие УСН, не должны составлять счета-фактуры, вести журналы учета выданных и полученных счетов-фактур, а также заполнять книгу покупок и книгу продаж, так как они освобождены от уплаты НДС (п. 2 ст. 346.11 НК РФ).

В то же время эти организации обязаны:

- платить НДС на таможне при ввозе товаров на территорию Российской Федерации,
- выполнять функции налогового агента по НДС.

В последнем случае необходимо рассчитать, удержать и перечислить в бюджет сумму НДС. Такие обязанности возникают, если организация:

- приобретает товары (работы, услуги) на территории Российской Федерации у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;
- реализует на территории Российской Федерации конфискованное имущество, бесхозные ценности, клады и скупленные ценности, а также ценности, перешедшие по праву наследования государству;
- арендует федеральное, муниципальное или имущество субъектов Российской Федерации.

С 01.01.2006 обязанности налогового агента должны выполнять и те организации (предприниматели), которые товары иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах, реализуют *на основании договоров поручения, комиссии или агентского договора*.

Это положение действует, когда по условиям заключенных договоров российские посредники *участвуют в расчетах*.

То есть они должны получить выручку от реализации товаров на свой расчетный счет или в кассу, а затем рассчитаться с иностранной компанией.

Такое изменение было внесено в п. 2 ст. 161 НК РФ Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ.

При удержании НДС составляется счет-фактура в одном экземпляре, а по окончании отчетного периода в 20-дневный срок в налоговый орган представляется декларация по НДС, форма которой утверждена приказом Минфина России от 27.11.2006 № 153н.

Налог на прибыль

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождены от уплаты налога на прибыль. Тем не менее в некоторых случаях они обязаны составлять отчетность по налогу на прибыль.

Обязанности налоговых агентов по налогу на прибыль должны выполнять следующие организации:

- выплачивающие дивиденды в пользу других российских организаций — плательщиков налога на прибыль (п. 2 ст. 275 НК РФ);
- выплачивающие доходы иностранным организациям, не осуществляющим деятельность через постоянное представительство на территории Российской Федерации (п. 4 ст. 310 НК РФ).

В первом случае организация обязана рассчитать, удержать налог на прибыль с сумм выплаченных дивидендов и перечислить его в бюджет.

С 01.01.2005 налог рассчитывается по ставке 9%. Дивиденды, выплачиваемые иностранной организации, облагаются налогом на прибыль по ставке 15%.

Начиная с 01.01.2008 в отношении дивидендов, которые получают российские организации, применяется нулевая ставка налога на прибыль. Она будет действовать только при выполнении на день принятия решения о выплате дивидендов определенных условий.

Во-первых, организации, получающей дивиденды, принадлежат на праве собственности не менее 50% вкладов (долей) в уставном (складочном) капитале организации, выплачивающей дивиденды.

Во-вторых, непрерывный период владения такой долей в уставном капитале составляет не менее 365 календарных дней.

В-третьих, стоимость доли в уставном капитале составляет не менее 500 млн руб.

Все прочие дивиденды, полученные российскими организациями как от российских, так и от иностранных организаций, будут облагаться по ставке 9% (см. табл. 1). Такие изменения внесены в подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ Законом № 76-ФЗ.

Таблица 1

Ставки налога на прибыль по доходам от участия в деятельности других организаций в виде дивидендов, выплаченных после 01.01.2008

Получатель дивидендов	Источник выплаты дивидендов – российская организация
Российская организация:	
— выполняющая условия, предусмотренные подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ;	0%
— не выполняющая условия, предусмотренные подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ	9%
Иностранная организация	15%

Сумма налога на прибыль, которая приходится на каждого получателя дивидендов, рассчитывается исходя из общей суммы налога на прибыль и его доли в общей сумме дивидендов.

Налог с доходов иностранных организаций следует удерживать при каждой выплате доходов.

Ставки налога, по которым облагаются доходы иностранных организаций от источников в Российской Федерации, не связанные с деятельностью через постоянное представительство, установлены в ст. 284 НК РФ:

- 10% — по доходам от использования, содержания и сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов и других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок;
- 15% — по дивидендам, полученным от российских организаций;
- 20% — по всем остальным доходам, не связанным с деятельностью через постоянное представительство в Российской Федерации.

В течение трех дней с момента выплаты дохода иностранной организации налог нужно перечислить в бюджет (письмо МНС России от 26.06.2002 № 23-1-13/34-1005-Ю274).

Сумма налога уплачивается в федеральный бюджет в той валюте, в которой был выплачен доход, или в рублях по официальному курсу ЦБ РФ на дату перечисления налога.

1.3. СТАТИСТИЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И ВЕДЕНИЕ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

При применении упрощенной системы налогообложения организации обязаны представлять статистическую отчетность. Порядок ее представления установлен Положением о порядке представления статистической информации, необходимой для проведения государственных статистических наблюдений, утвержденным постановлением Госкомстата России от 15.07.2002 № 154.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны соблюдать Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденный решением Совета директоров Банка России от 22.09.1993 № 40.

Наличные денежные средства могут храниться в кассе организации только в пределах лимита остатка денежных средств, который установлен обслуживающим банком.

Это значит, что в начале года необходимо установить лимит кассы. Для этого необходимо заполнить и представить в банк расчет (форма № 0408020, которая приведена в приложении № 1 к Положению о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации от 05.01.1998 № 14-П).

Если этого не сделать, то лимит кассы будет равен нулю. А это значит, что никакого остатка в кассе быть не должно. За образование сверхлимитного остатка организация будет оштрафована согласно ст. 15.1 КоАП РФ.

Принимать наличные деньги от населения или от юридических лиц за проданные товары, работы, услуги организация (предприниматель), которая использует упрощенную систему налогообложения, может только с применением контрольно-кассовой техники.

То есть в момент оплаты товара наличными денежными средствами организация (предприниматель) должна выдать по-

купателю кассовый чек, отпечатанный на ККТ (Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»).

По каждому контрольно-кассовому аппарату необходимо вести журнал кассира-операциониста.

Кроме того, бухгалтер должен иметь в виду, что наличные расчеты между организациями не должны превышать 60 000 руб. (указание Банка России от 14.11.2001 № 1050-У). Ответственность за нарушение установленного лимита наличных расчетов возлагается на покупателя, т.е. на ту организацию, которая вносит наличные деньги в кассу организации-продавца (п. 5 письма Банка России от 16.03.1995 № 14-4/95 «О разъяснениях по отдельным вопросам «Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации» и условий работы с денежной наличностью»).

2. КНИГА УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Основным регистром налогового учета для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, является книга учета доходов и расходов. Она открывается на один календарный год, затем ее следует хранить в течение четырех лет (подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Начиная с 2006 г. организации должны составлять книгу учета доходов и расходов по новой форме, утвержденной приказом Минфина России от 30.12.2005 № 167н (зарегистрирован в Минюсте России 03.02.2006).

Книгу можно вести как на бумажных носителях, так и в электронном виде с использованием компьютерной техники. Второй способ гораздо удобнее, так как распечатывать листы книги учета доходов и расходов можно только по окончании квартала. Когда закончится календарный год, листы книги прошиваются и нумеруются. На последней странице указывается общее количество страниц, а руководитель организации заверяет эти данные своей подписью и печатью. В таком виде книга учета доходов и расходов представляется в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией по единому налогу за год.

Если книга ведется на бумажных носителях, то ее необходимо в начале года представить в налоговый орган для того, чтобы налоговый инспектор ее подписал и поставил штамп.

Все хозяйственные операции в книге доходов и расходов отражаются в *хронологическом порядке*. В данном случае речь идет о хронологической последовательности в признании доходов и расходов.

Записи в книгу можно делать только на основании первичных документов. Если в нее была внесена ошибочная запись, ее можно исправить. Исправление должно быть обосновано и подтверждено подписью руководителя организации. Под исправленной записью необходимо поставить дату и печать налогоплательщика.

Книга учета доходов и расходов состоит из титульного листа и трех разделов:

- *раздел I* «Доходы и расходы» и *справка к разделу I*;
- *раздел II* «Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение нематериальных активов (создание самим налогоплательщиком), учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу»;
- *раздел III* «Расчет суммы убытка, уменьшающего налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения».

На титульном листе необходимо указать общие сведения: название организации, ИНН, КПП, коды статистики (ОКПО, ОКПД), адрес местонахождения организации (места жительства предпринимателя), номера банковских счетов и т. д.

Если налогоплательщиком получено уведомление о возможности применения упрощенной системы налогообложения, на титульном листе необходимо указать его номер и дату выдачи.

Приступать к заполнению книги учета доходов и расходов лучше с раздела 2, так как данные этого раздела используются при заполнении раздела I.

Раздел II книги учета доходов и расходов заполняют только те организации, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Данные о расходах на приобретение основных средств отражаются в книге *в последний день отчетного (налогового) периода* (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

В этом разделе отражаются расходы:

- на приобретение, сооружение и изготовление основных средств (ОС);
- на приобретение или создание самим «упрощенцем» нематериальных активов (НМА).

Записи вносятся только после того, как указанные расходы полностью оплачены, а объект принят к бухгалтерскому учету.

Напомним, что в состав основных средств и нематериальных активов включаются те объекты, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии со ст. 256 НК РФ.

Раздел II состоит из одной таблицы, которая содержит 16 граф. Первые шесть граф таблицы заполняют все организации-«упрощенцы». В них указывается:

- *графа 1* — порядковый номер записи;
- *графа 2* — наименование ОС и НМА;
- *графа 3* — дата оплаты этих объектов;
- *графа 5* — дата ввода в эксплуатацию.

С 01.01.2006 затраты на приобретение или строительство объектов недвижимости, права на которые подлежат государственной регистрации, учитываются в составе расходов с момента подачи документов на государственную регистрацию. При этом факт подачи документов должен быть документально подтвержден (п. 3 ст. 346.17 НК РФ).

Поэтому в таблице раздела II появилась новая графа, в которой необходимо указать дату подачи документов на государственную регистрацию (*графа 4*).

Порядок заполнения граф 7—15 зависит от того, когда было приобретено, введено в эксплуатацию и оплачено ОС или НМА.

В *графе 6* указывают первоначальную стоимость ОС или НМА (с учетом «входного» НДС), которые приобретены в период применения «упрощенки».

По объектам, которые налогоплательщик изготовил или создал самостоятельно, данные в эту графу вносятся в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий:

- оплачена или закончена оплата сооружения, изготовления объекта;
- объект введен в эксплуатацию;
- поданы документы на государственную регистрацию прав на объект.

По объектам ОС и НМА, которые были приобретены до перехода на упрощенную систему налогообложения, эта графа не заполняется.

Если объект был приобретен (построен, изготовлен), введен в эксплуатацию и оплачен в период применения «упрощенки», то *графы 7* «Срок полезного использования объекта ОС или НМА» и *8* «Остаточная стоимость объекта ОС или НМА» не заполняются. Данные этих граф указываются только по тем объектам, которые были приняты к учету и оплачены до перехода на «упрощенку». Остаточная стоимость ОС и НМА определяется на дату перехода на упрощенную систему налогообложения.

В *графе 9* указывается количество кварталов эксплуатации ОС или НМА в налоговом периоде.

По объектам, которые были приобретены до перехода на «упрощенку», в этой графе необходимо поставить цифру «4».

В отношении вновь приобретенных объектов ОС и НМА следует иметь в виду следующее.

С 01.01.2006 изменился порядок признания затрат на ОС и НМА, приобретенные, построенные или изготовленные в период применения «упрощенки». Ранее эти затраты включались в состав расходов в том отчетном периоде, в котором объект был введен в эксплуатацию. Теперь эти расходы на ОС и НМА следует учитывать **с момента** ввода этих объектов в эксплуатацию в течение всего налогового периода, распределив их по отчетным периодам в равных долях (подп. 1 п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

Поэтому в **графе 9** по «новым» объектам нужно указать количество кварталов эксплуатации ОС или НМА в налоговом периоде.

В **графе 10** отражается доля стоимости ОС или НМА, которая принимается в расходы за налоговый период. По объектам, приобретенным и оплаченным в период применения «упрощенки», в этой графе указывается 100%. А по объектам, которые были приобретены и оплачены до применения этого специального налогового режима, доля стоимости, включаемая в расходы, определяется в зависимости от срока полезного использования.

- Остаточная стоимость основных средств, срок полезного использования которых **не превышает трех лет**, включается в состав расходов равными долями в течение первого года использования упрощенной системы налогообложения. По таким объектам в графе 10 также указывается 100%.
- Остаточная стоимость основных средств, срок полезного использования которых **превышает 15 лет**, списывается в расходы равными долями в течение 10 лет. По таким объектам в графе 10 проставляется доля стоимости в размере 10%.
- Остаточная стоимость прочих объектов основных средств должна быть отнесена на расходы в течение трех лет. В первый год списывается 50% остаточной стоимости, во второй — 30%, в третий — 20%. Следовательно, по этим объектам в графе 10 указываются в первый, второй и третий годы соответственно цифры 50, 30 и 20%.

Общий итог по графе 10 рассчитывается только в целом за год.

Для того чтобы рассчитать, какую долю стоимости ОС или НМА организация может включать в расходы в последний день отчетного (налогового) периода, нужно найти соотноше-

ние между показателями граф 10 и 9. Полученное число (в процентах) округляется до второго знака после запятой и вписывается в *графу 11*.

Далее необходимо рассчитать в рублях ту часть стоимости ОС или НМА, которую можно включить в расходы за каждый квартал отчетного периода. Этот показатель отражается в *графе 12*.

По тем объектам, которые были приобретены и оплачены в период применения «упрощенки», эта часть определяется как произведение первоначальной стоимости на долю стоимости ОС или НМА, включаемую в расходы в каждом квартале отчетного (налогового) периода: графа 12 = графа 6 × графу 11.

По тем объектам, которые были приобретены и оплачены до перехода на «упрощенку», показатель графы 12 рассчитывается как произведение остаточной стоимости объекта на долю стоимости ОС или НМА, которая включается в расходы в каждом отчетном (налоговом) периоде: графа 12 = графа 8 × графу 11.

По окончании каждого квартала необходимо рассчитать общую сумму расходов на ОС и НМА, которые можно учесть при расчете единого налога за отчетный (налоговый) период. Этот показатель переносится из графы 12 раздела II в графу 7 раздела I в последний день отчетного (налогового) периода¹, т.е. 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря.

Сумма затрат на приобретение (сооружение, изготовление) ОС и НМА, включенных в состав расходов за налоговый период, отражается в *графе 13*. Показатель этой графы рассчитывается как произведение стоимости ОС или НМА, которая включается в расходы за каждый квартал отчетного (налогового) периода, на количество кварталов эксплуатации ОС или НМА в налоговом периоде: графа 13 = графа 12 × графу 9.

¹ В п. 3.16 Порядка заполнения декларации указано, что сумма расходов по графе 12 за отчетный (налоговый) период отражается в графе 7 раздела I в последний день последнего квартала налогового периода, т.е. 31 декабря отчетного года. На наш взгляд, это противоречит:

— во-первых, названию графы 12 «Сумма расходов, учитываемая при исчислении налоговой базы за каждый квартал налогового периода»;

— во-вторых, положениям п. 3 ст. 346.16 НК РФ, в котором установлено, что расходы на ОС и НМА принимаются в течение налогового периода за отчетные периоды равными долями.

Следовательно, переносить показатели из графы 7 следует не в последний день отчетного года, а в последний день каждого квартала.