

Бухгалтерский учет и право

УДК 657(073)

ОРИШКЕВИЧ Валентина Андреевна, консультант отдела по управлению рисками ЗАО “Делойт”, студентка магистратуры группы ДЭНК 1-1м ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва (E-mail: valentine.orishkevich@mail.ru)

МЕЗЕНЦЕВА Татьяна Мартемьяновна, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета в финансово-кредитных и некоммерческих организациях ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва (E-mail: m-t-m@inbox.ru)

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ПРИ СОВМЕЩЕНИИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕНВД

Аннотация

Предмет/тема. Статья является результатом исследования, проведенного в рамках курса «Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности в России». Предмет данной статьи – это проблема совмещения организацией упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде ЕНВД. Данная проблема рассмотрена на примере субъекта малого предпринимательства ООО “Ника”, являющегося производителем и продавцом свадебных платьев. С 1 января 2016 года ООО “Ника” совмещает упрощенную систему налогообложения и систему налогообложения в виде ЕНВД.

Цели/задачи. Цель данной статьи состоит в нахождении разумных способов ведения бухгалтерского учета при совмещении специальных налоговых режимов, а также оптимизации налогообложения. Как следствие задачами данной статьи являются: выявить особенности бухгалтерского учета при упрощенной системе налогообложения; выявить особенности бухгалтерского учета при системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход; проанализировать особенности бухгалтерского учета при совмещении упрощенной системе налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Методология. Анализ нормативно-правовой базы, статистический метод, сравнительный метод, логический метод.

Вывод. Наиболее простой и действенный способ организации раздельного учета – это открытие субсчетов к счетам, по которым проходят операции по разным видам деятельности (облагающимся налогами в соответствии с разными налоговыми системами). Это позволяет упростить процесс определения объема доходов и расходов по каждому виду деятельности. Однако зачастую на практике бывает достаточно сложно разделить затраты между видами деятельности. В таком случае НК РФ предусматривает распределение общехозяйственных расходов по видам деятельности пропорционально доле соответствующих доходов в общей выручке организации. Также для корректного распределения расходов доходы должны определяться нарастающим итогом в течение года.

Ключевые слова: специальный налоговый режим, субъект малого предпринимательства, упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде ЕНВД, раздельный учет.

JEL CLASSIFICATION: G 28, H 21

Accounting and Law

Orishkevich Valentina Andreevna, Bachelor of Economics, Consultant of Enterprise Risk Services Department at CJSC "Deloitte", 1st year graduate student, Department of Accounting in Financial and Non-Profit Organisations, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow (E-mail: valentine.orishkevich@mail.ru)

Tatiana M. Mezentseva, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting in Financial and Non-Profit Organisations, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow (E-mail: m-t-m@inbox.ru)

SPECIAL ASPECTS OF ACCOUNTING AND REPORTING IN CASE OF THE COMBINING THE SIMPLIFIED TAXATION SYSTEM AND THE UNIFORM TAX ON IMPUTED INCOME SYSTEM

Abstract.

Subject/topic This article is a result of the research performed within the “Actual problems of accounting and reporting in Russia” studying course. The subject of this article is the matter of combining complexity of simplified taxation system and uniform tax on imputed income system. The research has been performed on the basis of small business entity LLC "Nika", which produces and sells wedding dresses. From January 1, 2016 LLC "Nika" combines simplified taxation system and a uniform tax on imputed income system.

Objective The main goal of this article was to find reasonable accounting methods in the context of the special taxation systems combining and aimed at the tax optimization. The main objectives attained were to identify the features of accounting under the simplified taxation system and the uniform tax on imputed income system as well as to analyze the peculiarities of accounting in case of combining the simplified system of taxation and the uniform tax on imputed income system.

Methodology The scientific methods of analysis of the legal framework as well as the statistical method, comparative and logical methods have been employed within the conducted research.

Conclusions and Relevance The simplest and most effective way to organize separate accounting in case of combining taxation systems is to set up sub-accounts within the accounts, involving in transactions related to activities under different taxation systems. It helps to simplify the process of determining the amount of income and expenses for each activity. However, it is often quite difficult to split up the costs between activities in practice. Therefore, the Tax Code of the RF recommends allocating the general administrative expenses within different activities in proportion to the relevant revenue in the total revenue of the entity. In addition, revenues should be determined on an accrual basis throughout the year for the correct allocation of expenses

Keywords: special taxation system, small business entity, simplified taxation system, taxation system as a uniform tax on imputed income, separate

accounting

Каждый из специальных налоговых режимов предусматривает замену уплаты трех основных налогов: налога на прибыль организации, налога на имущество организации (за исключением тех объектов налогообложения, налоговая база по которым определяется исходя из их кадастровой стоимости) и НДС уплатой единого, зависящего от принятого режима, налога. При этом стоит отметить, что переход на специальный налоговый режим не освобождает организацию от уплаты всех прочих обязательных платежей, налогов, сборов и взносов, в том числе и на обязательное страхование.

Поскольку наибольшей популярностью пользуются такие специальные режимы, как упрощенная система налогообложения и система налогообложения в виде ЕНВД, именно эти два режима и были подробно рассмотрены в работе. При этом зачастую на практике организации применяют сразу оба этих налоговых режима для налогообложения двух или более видов своей деятельности, и тогда главной особенностью бухгалтерского учета в таких организациях становится ведение раздельного учета. Хотя, необходимо отметить, что действующее законодательство не считает неведение раздельного учета налоговым правонарушением, но для корректного расчета единых налогов такой учет все равно вести придется. Порядок ведения раздельного учета организация должна утвердить в локальном документе, например, в учетной политике.

Также для правильности расчета налогов организациям, совмещающим налоговые режимы, необходимо в полной мере вести бухгалтерский учет и представлять бухгалтерскую отчетность по каждому виду своей деятельности. Причем упрощенная система налогообложения предполагает определение доходов и расходов кассовым методом на основании книги учета доходов и расходов. В ситуации, когда наряду с упрощенной системой начинает применяться система налогообложения в виде ЕНВД, доходы и расходы по ней тоже придется определять кассовым методом, несмотря на то, что сама по себе система налогообложения в виде ЕНВД подобного не подразумевает. Это обусловлено необходимостью сопоставимости данных о доходах и расходах в целях исчисления единых налогов и т.д. Подобное сочетание налоговых режимов также обязует организацию вести учет доходов и расходов нарастающим итогом, поскольку налоговый период на УСН – год, а на системе налогообложения в виде ЕНВД – квартал.

По итогам года, организация, применяющая данные специальные налоговые режимы, обязана сдавать комплект бухгалтерской отчетности, включая бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах. Стоит заметить, что организации на данных режимах являются субъектами малого предпринимательства и имеют право сдавать сокращенные версии бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах с укрупненными показателями. При этом если организация составляет

бухгалтерский баланс по сокращенной форме, она также в целях сопоставимости по сокращенной форме составляет и отчет о финансовых результатах.

Вышеперечисленные особенности учета при совмещении УСН и системы налогообложения в виде ЕНВД на практике, нами были рассмотрены на примере ООО «Ника» – производителя свадебных платьев. Реализация свадебных платьев через сеть Интернет у ООО «Ника» облагалась налогами в соответствии с упрощенной системой налогообложения. Однако в четвертом квартале 2016 года руководство ООО «Ника» приняло решение о расширении своего бизнеса и открытии собственного магазина. Поскольку ООО «Ника» соответствует всем требованиям Налогового Кодекса касательно субъектов малого бизнеса, претендующих на применение системы налогообложения в виде ЕНВД, а арендуемая под магазин площадь также удовлетворяет всем критериям налогового законодательства в этих целях по площади, данная деятельность может облагаться налогами по системе налогообложения в виде ЕНВД.

Самый очевидный способ организации раздельного учета в этой ситуации – это открытие субсчетов к счетам, по которым проходят операции по разным видам деятельности. Это значительно облегчает процесс определения объема доходов, поступивших от каждого вида деятельности. Сложнее ситуация обстоит с расходами, ведь зачастую на практике бывает достаточно сложно разделить затраты между видами деятельности. В таком случае Налоговым кодексом предусмотрено распределение расходов (здесь имеются в виду в основном общехозяйственные расходы, заработная плата бухгалтера, руководителя и т.п.) по видам деятельности пропорционально доле соответствующих доходов в общей выручке организации [1, п. 8 статьи 346.18 части 2 НК РФ]. Учитывая, что у УСН отчетный период – год, а у системы налогообложения в виде ЕНВД – квартал, для корректного распределения расходов, доходы должны определяться нарастающим итогом.

Поскольку для упрощенной системы ООО «Ника» выбрало объектом налогообложения «Доходы», ранее указанная особенность напрямую его касаться не будет. Однако ООО «Ника», применяя данные системы налогообложения, имеет право уменьшить суммы уплачиваемых налогов на страховые взносы. При этом если организация не может отнести расходы по обязательному страхованию на конкретный вид деятельности, они должны быть также распределены пропорционально доле доходов конкретной деятельности в общей выручке в целях расчета какой налог на какую сумму социальных взносов можно будет впоследствии уменьшить.

Итак, в течение 1 квартала 2016 года помимо всех прочих расходов ООО «Ника» также начисляло заработную плату и взносы на обязательное страхование своих сотрудников. В деятельности, облагаемой по УСН, были заняты 10 производственных рабочих, заработная плата каждого – 20 000 рублей в месяц (следовательно, всего – 200 000 рублей). В магазине,

доходы от которого облагаются ЕНВД, трудились 3 продавца, заработная плата каждого продавца – 17 000 рублей в месяц (всего – 51 000). Заработная плата главного бухгалтера ООО “Ника” – 40 000 рублей в месяц, а директора – 70 000 рублей в месяц.

Начисление заработных плат и взносов на обязательное страхование в 1 квартале выглядит следующим образом (таб. 1).

Таблица 1

Начисление заработных плат и взносов на обязательное страхование

№	Дата	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	25.01.16.	Начислена з/п производственным рабочим	20	70 _{раб}	200 000
2	25.01.16.	Начислены взносы на обязательное страхование производственных рабочих	20	69 _{раб}	60 000
3	25.01.16.	Начислена з/п работникам магазина (продавцам)	44	70 _{прод}	51 000
4	25.01.16.	Начислены взносы на обязательное страхование продавцов	44	69 _{прод}	15 300
5	25.01.16.	Начислена з/п главного бухгалтера и директора	26	70 _{ГБид}	110 000
6	25.01.16.	Начислены взносы на обязательное страхование главного бухгалтера и директора	26	69 _{ГБид}	33 000
7	25.02.16	Начислена з/п производственным рабочим	20	70 _{раб}	200 000
8	25.02.16	Начислены взносы на обязательное страхование производственных рабочих	20	69 _{раб}	60 000
9	25.02.16	Начислена з/п работникам магазина (продавцам)	44	70 _{прод}	51 000
10	25.02.16	Начислены взносы на обязательное страхование продавцов	44	69 _{прод}	15 300
11	25.02.16	Начислена з/п главного бухгалтера и директора	26	70 _{ГБид}	110 000
12	25.02.16	Начислены взносы на обязательное страхование главного бухгалтера и директора	26	69 _{ГБид}	33 000
13	25.03.16	Начислена з/п производственным рабочим	20	70 _{раб}	200 000
14	25.03.16	Начислены взносы на обязательное страхование производственных рабочих	20	69 _{раб}	60 000
15	25.03.16	Начислена з/п работникам магазина (продавцам)	44	70 _{прод}	51 000

16	25.03.16	Начислены взносы на обязательное страхование продавцов	44	69 _{прод}	15 300
17	25.03.16	Начислена з/п главного бухгалтера и директора	26	70 _{ГБид}	110 000
18	25.03.16	Начислены взносы на обязательное страхование главного бухгалтера и директора	26	69 _{ГБид}	33 000

Очевидно, что расходы на оплату труда главного бухгалтера и директора не могут быть отнесены на расходы только одной деятельности. Однако, учитывая, что базой налогообложения являются «Доходы при УСН» и «вмененный доход», распределение расходов на заработную плату играет роль по большому счету лишь в части взносов на обязательное страхование. Именно грамотное распределение данных взносов позволит ООО «Ника» уменьшить исчисленные суммы авансовых платежей по налогу.

Выручка от деятельности, облагаемой налогами в соответствии с УСН, составила 9 400 000 рублей. Вмененный доход за квартал от деятельности, облагаемой ЕНВД, рассчитывается по формуле $ВД = БД \times ФП \times K_1 \times K_2 \times 3$ месяца, где:

ВД – вмененный доход

БД – базовая доходность в месяц, представлена в п.3 статьи 346.29. части 2 НК РФ.

ФП – физический показатель (кол-во работников, площадь m^2 , кол-во оборудования, проч.)

K_1 – коэффициент-дефлятор

K_2 – корректирующий коэффициент; определяется органами муниципальных образований; от 0,005 до 1 включительно.

Площадь торгового зала, которая является физическим показателем для данной деятельности, составляет 80 кв.м, базовая доходность равна 1 800 рублей на квадратный метр в месяц, коэффициент-дефлятор K_1 в 2016 году составляет 1,798, корректирующий коэффициент K_2 для данной деятельности, утвержденный органами муниципальной власти, равен 0,5. Следовательно, вмененный доход равен 388 368 рубля ($1800 * 80 * 1,798 * 0,5 * 3$), однако реальный доход при этом составил 372 000 рублей. Совокупная выручка ООО «Ника» равняется 9 772 000 рублей. Доля в общей выручки деятельности на УСН – 0,962, соответственно, деятельности, облагаемой ЕНВД – 0,038.

Далее в целях уменьшения суммы уплачиваемого авансового платежа по налогу необходимо распределить взносы на обязательное страхование административно-управленческого персонала (главного бухгалтера и директора). За 1 квартал их было начислено 99 000 рублей. Таким образом, на деятельность в рамках УСН может быть отнесено 95 238 рублей ($99 000 * 0,962$), а на деятельность, облагаемую ЕНВД, лишь 3 762 рубля.

Сумма авансового платежа по единому налогу с деятельности на УСН рассчитывается как 6% от дохода и равна $9\,400\,000 * 0,06 = 564\,000$ рублей. Эта сумма может быть уменьшена на сумму взносов на обязательное страхование в размере, не превышающем 50% от суммы авансового платежа, то есть 282 000 рублей. Всего взносов за 1 квартал было начислено 275 238 рублей (180 000 + 95 238). В итоге сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате в бюджет по итогам первого квартала, равна 288 762 рубля (564 000 – 275 238).

Сумма ЕНВД – это 15% от вмененного дохода, следовательно, 58 255 рубля ($388\,368 * 0,15$). Сумма начисленных взносов на обязательное страхование составляет 49 662 рубля (45 900 + 3 762). Однако ООО “Ника” не может уменьшить сумму ЕНВД на всю сумму начисленных взносов, поскольку они составляют больше 50% от суммы исчисленного налога. Соответственно, ЕНВД может быть уменьшен лишь на 29 128 рубля ($58\,255 * 50\%$). Сумма налога, подлежащего уплате в бюджет по итогам первого квартала, составляет также 29 128 рубля.

На конец квартала ООО “Ника” необходимо сделать следующие проводки (таб.2).

Таблица 2

№	Дата	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	31.03.16.	Начислен авансовый платеж по единому налогу на деятельность, облагаемую налогами в соответствии с УСН	99 _{единый налог УСН}	68 _{единый налог УСН}	288 762
2	31.03.16.	Начислен ЕНВД	99 _{ЕНВД}	68 _{ЕНВД}	29 128

До 25 апреля задолженность перед бюджетом должна быть погашена проводками (таб. 3).

Таблица 3

№	Дата	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	XX.04.16.	Авансовый платеж по единому налогу на деятельность, облагаемую налогами в соответствии с УСН, перечислен в бюджет	68 _{единый налог УСН}	51	288 762
2	XX.04.16.	ЕНВД перечислен в бюджет	68 _{ЕНВД}	51	29 128

Список источников:

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации в ред. от 05.04.2016.
2. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н “О формах бухгалтерской отчетности организаций”.
3. Комментарий к Письму Министерства Финансов Российской Федерации от 30.11.2011 N 03-11-11/296 “ЕНВД и УСН: порядок ведения раздельного учета” (“Консультант”, 2012, N 4).

References:

Tax Code of the Russian Federation in force as of 05.04.2016. [Nalogovyyiy Kodeks Rossiyskoy Federatsii v redaktsii ot 05.04.2016.] [in Russian].

Order of Ministry of Finance of the Russian Federation #66n dated 02.07.2010 named "The accounting statements of the entity" [Prikaz Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii ot 02.07.2010 #66n "O formah buhgalterskoy otchetnosti organizatsiy"] [in Russian].

Explanatory note to the letter of Ministry of Finance of the Russian Federation #03-11-11/296 dated 30.11.2011 named "Simplified taxation system and taxation system as a uniform tax on imputed income: the order of separate accounting" [Kommentariy k Pismu Ministerstva Finansov Rossiyskoy Federatsii ot 30.11.2011 N 03-11-11/296 "ENVD i USN: poryadok vedeniya razdelnogo ucheta"] 2012, #4, "Consultant" [in Russian].