**Оглавление**

Введение

1. Упрощенная система налогообложения
	1. Преимущества и недостатки перехода налогоплательщиков на УСН
	2. Ведение налогового учета при переходе на УСН
2. Особенности упрощенной системы налогообложения 2008г.
	1. Плательщики единого налога
	2. Поправки учета доходов и расходов

Заключение

Список использованной литературы

**Реферат**

Работа «Ведение налогового учета налогоплательщиками, перешедшими на упрощенную систему налогообложения» состоит из введения, 2 глав, заключения, списка использованной литературы. Содержание работы изложено на 25 страницах. Содержит 3 рисунка и 2 таблицы. Список использованной литературы включает 12 наименований.

Цель работы состоит в раскрытии темы: ведение налогового учета налогоплательщиками, перешедшими на упрощенную систему налогообложения.

Задача данной работы состоит в изучении объектов налогообложения, рассмотрении преимуществ и недостатков перехода налогоплательщиков на упрощенную систему налогообложения, а также особенностей ведения налогового учета при переходе на УСН.

Объект исследования является действующая упрощенная система налогообложения и ее применение в практике налогообложения субъектов малого предпринимательства.

Теоретической и методологической основой послужили: научные труды отечественных авторов по проблемам малого предпринимательства, Налоговый кодекс РФ, иные законодательные акты РФ и РД, инструктивные и методические материалы по применению специальных налоговых режимов в деятельности субъектов малого предпринимательства.

Полученные результаты говорят о том, что упрощенная система налогообложения на сегодняшний день является действительно льготной. Однако для того, чтобы решение о переводе всего бизнеса или его части на УСНО было взвешенным, нужно ясно представлять себе все ограничения, которые законодатели наложили на «упрощенные» фирмы. Применяющие ее фирмы в два- три раза снижают налоговую нагрузку. Использование полученных результатов возможно для оценки возможности перехода налогоплательщиков на упрощенную систему налогообложения и ведения налогового учета перешедшим на УСН.

# Введение

Упрощенная система налогообложения введена с 2003 года. И с тех пор многие организации предпочли перейти на «упрощенку». Но некоторые фирмы до сих пор не приемлют эту налоговую систему, считая ее сложной в применении.

Многие бухгалтеры считают упрощенную систему налогообложения неприменимой для фирмы, в которой они работают. И напрасно. Ведь ни для кого не секрет, что невысокие доходы многих малых предприятий с трудом позволяют честно платить все налоги. А «упрощенка» – это законный способ налоговой оптимизации, о котором знают далеко не все. К тому же для бухгалтера этот спецрежим означает сокращение трудоемкости бухгалтерского и налогового учета.

Таким образом, целью данной работы является раскрытие темы: «Ведение налогового учета налогоплательщиками, перешедшими на упрощенную систему налогообложения». Поставленная цель потребовала решения следующих задач:

* Проанализировать суть и объекты упрощенной системы налогообложения
* Выделить преимущества и недостатки перехода на упрощенную систему налогообложения
* Рассмотреть ведение налогового учета налогоплательщиками, перешедшими на УСН
* Изучить нормативное регулирование упрощенной системы налогообложения.

Данная работа подготовлена на основе учебно – методической литературы, законодательных актов и нормативных документов, регулирующих предпринимательскую деятельность и определяющих правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учёта в Российской Федерации.

**1. Упрощенная система налогообложения**

Объектом упрощенной системы налогообложения могут быть организации и индивидуальные предприниматели. (Рис. 1)

Переход на упрощенную систему для действующих организаций и предпринимателей возможен только с начала года. Для этого в период с 1 октября по 30 ноября предыдушего года необходимо подать заявление в налоговый орган по месту учета. Организации при этом сообщают о размере доходов от реализации, который не должен превышать 11 млн. руб. за 9 месяцев года, в котором подается заявление.

Рис.1. Объекты упрощенной системы налогообложения.

Вновь созданные организации (вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели) имеют право применять упрощенную систему с момента создания. Заявление в этом случае подается одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах.

##

## 1.1. Преимущества и недостатки перехода налогоплательщиков на УСН

Преимущества упрощенной системы налогообложения состоят в следующем

Упрощенная система налогообложения на сегодняшний день является действительно льготной. Применяющие ее фирмы в два- три раза снижают налоговую нагрузку.

Таблица 1. Преимущества и недостатки упрощенной системы налогообложения.

Вместо налогов на прибыль, на имущество, ЕСН, а также НДС (за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию России) «упрощенные» фирмы платят единый налог (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). Его ставка сравнительно низкая: 15 процентов для фирм и коммерсантов, которые выбрали объект налогообложения «доходы минус расходы», и 6 процентов – при объекте налогообложения «доходы» (ст. 346.20 НК РФ).

 Кроме того, организации, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от ведения бухгалтерского учета. Это общеизвестные плюсы «упрощенки». На них финансовые специалисты обращают внимание в первую очередь[[1]](#footnote-1).

Однако для того, чтобы решение о переводе всего бизнеса или его части на УСНО было взвешенным, нужно ясно представлять себе все ограничения, которые законодатели наложили на «упрощенные» фирмы.

Главные недостатки фирм на «упрощенке» таковы:

* организации, которые ее применяют, должны платить обязательные пенсионные взносы, взносы на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний на производстве, а также некоторые другие налоги в соответствии с законодательством. При этом за фирмой сохраняются обязанности налогового агента (п. 3 и 5 ст. 346.11 НК РФ);
* они обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций и сдавать статистическую отчетность (п. 4 ст. 346.11 НК РФ);
* так же как и всем остальным фирмам, «упрощенцам» приходится вести бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов (п. 3 ст. 4 Закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»);
* УСНО не вправе применять фирмы, которые перечислены в пункте 3 статьи 346.12 Налогового кодекса. В частности, это компании, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов, средняя численность работников превышает 100 человек, а остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов больше 100 миллионов рублей;
* доходы «упрощенца» не могут превышать 20 миллионов рублей в течение отчетного (налогового) периода (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Принимая решение, переводить ли бизнес на УСНО, финансовому работнику необходимо учитывать перечисленные недостатки «упрощенной» системы. Также нужно иметь в виду следующее.

Во-первых, предельный размер дохода фирмы на УСНО делает данный инструмент налоговой оптимизации привлекательным только для представителей малого и среднего бизнеса. Крупным предприятиям с многомиллионными оборотами «упрощенка» не интересна. Такие компании могут использовать ее лишь эпизодически для решения отдельных задач. А создание большого числа мелких фирм вместо одной большой будет просто нецелесообразным.

Во-вторых, ограничение на участие в уставном капитале новой фирмы на УСНО других организаций приводит к тому, что учредителями чаще всего становятся граждане. В этой связи следует обратить внимание на два немаловажных момента.

С одной стороны, необходимо свести к минимуму риск признания фирм, которые участвуют в «упрощенных» схемах, взаимозависимыми в соответствии с положениями статьи 20 Налогового кодекса. То есть учредителями спецрежимной компании не должны быть руководители или собственники создающей организации или их родственники. В противном случае налоговые работники будут вправе контролировать уровень цен по всем сделкам между данными фирмами (ст. 40 НК РФ).

С другой стороны, собственники бизнеса могут быть не заинтересованы в создании вспомогательных фирм, которые фактически не будут им принадлежать. Ведь в результате они могут потерять над ними контроль. Поэтому для многих холдингов с «прозрачной» структурой использование организаций, находящихся на УСНО, не представляется возможным.

Наконец, говоря об экономии на налоговых платежах, не стоит забывать о росте издержек, связанных с дроблением бизнеса. Расходы на создание и обслуживание группы из нескольких фирм могут оказаться больше суммы сэкономленных налогов. Очень часто размер таких расходов сложно или невозможно рассчитать на этапе принятия решения о переходе на «упрощенку». Причем это могут быть как прямые затраты (платежи за регистрацию новых фирм, заработная плата персонала, арендная плата и др.), так и косвенные, оценить которые можно только приблизительно.

Крупной фирме, например, может быть выгоднее договориться с банком о получении кредита, выиграть тендер или заключить соглашение с контрагентами на привлекательных условиях, чем переводить бизнес на «упрощенку». Нужно учитывать и то, что клиенты предпочитают работать с солидными поставщиками, которые имеют сложившуюся репутацию. Поэтому в некоторых случаях дробление может негативно сказаться на имидже компании, а также на ее взаимоотношениях с партнерами.

Не следует упускать из виду и возможность возникновения дополнительных налоговых рисков, а соответственно и расходов, к которым нужно быть готовыми.

У компании возрастает объем документооборота, усложняется контроль за созданной структурой из многих фирм, требуется создание системы расчетов и платежей между ними. Здесь необходимо обратить внимание на один важный момент. Чтобы снизить налоговые риски, не рекомендуется ставить на учет новые фирмы в ту же инспекцию, в которой числится создающая их организация. В противном случае налоговые работники получат полную картину связей между компаниями. Понятно, что они смогут воспользоваться этой информацией при предъявлении холдингу налоговых претензий в будущем.

И наконец, хотя «упрощенцы» и освобождены от бухгалтерского учета, целесообразно будет все же вести его в полном объеме. В некоторых случаях это просто обязательно. Например, если спецрежимной компании потребуется выплатить дивиденды, их можно будет рассчитать только на основании данных бухучета. Кроме того, если компания нарушит условия применения УСНО и будет вынуждена перейти на общую систему налогообложения, ей будет непросто восстановить бухгалтерский учет за весь период работы.

Итак, прежде чем руководитель примет окончательное решение о «дроблении» крупной компании на множество «упрощенных» фирм, ему следует тщательно просчитать риски и возможные негативные последствия этой операции.

Если бизнес все же решено «поделить», нужно внимательно отнестись к выбору объекта налогообложения у «упрощенных» фирм. Здесь действует известное правило «20 на 40». Его смысл следующий. Сначала нужно определить процентное отношение размера доходов, уменьшенных на величину произведенных расходов в соответствии с положениями главы 26.2 Налогового кодекса, к общему размеру поступлений. Если процент меньше 20, то выбирается объект «доходы минус расходы», если больше 40 – «доходы». Когда данное отношение находится в интервале от 20 до 40 процентов, нужно оценить размер страховых взносов на пенсионное страхование. При значительных суммах платежей в качестве объекта налогообложения следует использовать полученные доходы (п. 1 ст. 346.14 НК РФ)[[2]](#footnote-2).

В целом предпочтительнее определить объект налогообложения в виде доходов. Так можно будет не только упростить учет, но и снизить налоговые риски, которые связаны с учетом расходов. Перечень последних для «упрощенцев» весьма ограничен (ст. 346.16 НК РФ).

##

## 1.2 Ведение налогового учета при переходе на УСН

В настоящее время существует множество различных схем оптимизации налогообложения с помощью «упрощенных» фирм. Рассмотрим их нюансы в разрезе отдельных налогов.

Фирмам на «упрощенке» разумно пользоваться своим правом не платить НДС, которое им дает пункт 2 статьи 346.11 Налогового кодекса, только в одном случае – если их покупатели не нуждаются в вычете «входного» налога. Такая ситуация типична для организаций, которые торгуют в розницу. Если их обороты значительны, дробление на несколько фирм будет выгодным. Производственные же компании, которые, как правило, работают с крупными клиентами, не могут позволить себе «забыть» об НДС. Ведь в результате они растеряют партнеров. Поэтому освобождение от НДС в определенном смысле слабое место «упрощенки».

На практике можно встретить разновидность данной схемы – объединение нескольких фирм, находящихся на УСНО, в простое товарищество. Следует иметь в виду, что контролеры требуют платить НДС от всех его участников независимо от режима налогообложения (письмо Минфина России от 11 февраля 2005 г. № 03-03-02-04/ 1/37). Кроме того, с 1 января 2006 года вступила в действие статья 174.1 Налогового кодекса, которая регламентирует уплату НДС в рамках товарищества. Контролеры могут сослаться на нее в ходе проверки. Поэтому фирмам, которые решатся применить указанную схему, нужно быть готовыми отстаивать свои интересы в арбитражном суде.

Еще одно направление использования фирм на УСНО – перевод на них тех видов деятельности и операций, которые не облагаются НДС. В соответствии с пунктом 4 статьи 170 Налогового кодекса, если у фирмы присутствуют как облагаемые, так и не облагаемые НДС операции, она обязана обеспечить раздельный учет сумм налога. Так как ведение его зачастую оказывается трудоемким, виды деятельности, не облагаемые НДС, передают «дочерней» фирме, если это возможно.

Экономии по налогу на прибыль можно достигнуть за счет двух факторов.

Во-первых, большинство фирм применяют метод начисления, в то время как «упрощенцы» – кассовый метод. Это дает возможность организации на общем режиме налогообложения (далее – основная) начислять и учитывать расходы раньше, чем получит оплату и соответственно доходы фирма на УСНО (далее – вспомогательная). Период такой отсрочки может быть практически любым, чем, однако, не стоит злоупотреблять.

Во-вторых, льготная по сравнению с налогом на прибыль ставка единого налога позволяет сокращать платежи в бюджет с помощью переноса прибыли с общего режима на упрощенный. Существует масса вариантов реализации этого преимущества. При этом не все из них эффективны и безопасны. Наиболее популярны следующие:

* вспомогательная фирма оказывает разного рода услуги и выполняет работы. Причем желательно, чтобы эти услуги или работы были не абстрактными, а связанными с деятельностью основной фирмы, были экономически обоснованными и фактически оказывались (выполнялись);
* основная и вспомогательная фирма заключают «прямой» договор на поставку (куплю-продажу). Таким образом, торговую наценку собирают на «упрощенной» фирме. В дальнейшем товар продают конечному покупателю. Эта схема имеет два слабых места. С одной стороны, данный вариант возможен, только если покупатель не заинтересован в суммах «входного» НДС, а с другой – сумма договора с конечным покупателем будет ограничена предельным размером дохода вспомогательной фирмы (20 миллионов рублей);
* c вспомогательной фирмой заключают посредническое соглашение. Оно может быть оформлено, например, в виде договора поручения или комиссии. Также упрощенная компания может выступить в качестве агента. Оказывая посреднические услуги, вспомогательная фирма будет увеличивать себестоимость товарно-материальных ценностей или продукции, которые закупает или производит основная организация. Следует отметить, что налоговые работники уделяют особое внимание посредническим договорам. Чтобы снизить риски, не стоит использовать данную схему на постоянной основе и устанавливать слишком большое вознаграждение посреднику. Необходимо, чтобы сделка имела экономический смысл. Расходы на услуги посредника должны быть обоснованы. Кроме того, нужно иметь в виду, что работа с договорами комиссии значительно усложняет документооборот;
* основная фирма соглашается уплатить штраф по договорам, которые она заключила с вспомогательной организацией. При этом размер санкций должен быть сопоставим с суммой основного обязательства. Разумеется, суммы и сроки уплаты штрафов необходимо документально обосновать;
* вспомогательной фирме уступают право требования по долговому обязательству с убытком. Данную схему на практике применяют со следующими ограничениями. Если у фирмы на УСНО объектом налогообложения являются «доходы», то стоимость уступки не должна превышать 75 процентов от суммы долгового обязательства. Если «доходы минус расходы» – 37,5 процента (затраты на приобретение права требования долга не учитывают при расчете единого налога). В противном случае вспомогательная организация при реализации этого права требования заплатит единый налог в большем размере, чем сумма полученной экономии на налоге на прибыль;
* вспомогательная фирма может выдать основной организации процентный заем. В данном случае необходимо учесть ограничение по размеру принимаемых при расчете налога на прибыль процентов в соответствии со статьей 269 Налогового кодекса. В то же время сумма самого займа должна быть весьма значительной. При реализации этой схемы на практике возникают сложности, связанные с отвлечением значительных сумм из оборота. К тому же не вполне ясно, на каком основании вспомогательная фирма будет получать деньги.

Упрощенная система налогообложения позволяет существенно сэкономить на «зарплатных» налогах, освобождая фирму от обязанности платить ЕСН. Однако не следует злоупотреблять этой льготой и выстраивать систему отношений, единственная цель которых – снизить единый социальный налог.

Так, некоторые консультанты предлагают фирме на общей системе налогообложения перевести свой персонал в фирму с УСНО, как правило, с объектом налогообложения «доходы минус расходы». В итоге расходы на оплату труда заменяются тратами на оплату услуг по предоставлению персонала (договор аутсорсинга). ЕСН с этих сумм платить не нужно, а сумма единого налога будет незначительной.

Учитывая, что договор аутсорсинга – довольно экзотический и на сегодняшний день четко законодательством не регламентирован, налоговые инспекторы, которым данная схема хорошо известна, скорее всего заинтересуются ей и попытаются переквалифицировать сделку в суде. Поэтому, прежде чем переводить сотрудников на вспомогательную фирму, следует подготовить расчет экономической целесообразности такого перевода и особое внимание уделить документальному оформлению сделки.

В заключение хотелось бы обратить внимание еще на одну широко разрекламированную схему с использованием фирмы на УСНО. Суть ее в следующем. Организация, применяющая «упрощенку», приобретает имущество у сторонней фирмы и в дальнейшем сдает его в аренду основной компании. Возможен также вариант, когда основная организация вносит имущество в уставный капитал вспомогательной фирмы или продает его ей. Налог на имущество «упрощенец» не платит, а арендатор уменьшает свой налог на прибыль.

Однако такая схема оптимизации налога на имущество может негативно отразиться на других платежах в бюджет. Так, в случае покупки ценностей на «упрощенную» фирму основная организация теряет вычет по НДС, которым она могла бы воспользоваться.

Если имущество передают в счет вклада в уставный капитал, то передающая фирма обязана восстановить сумму НДС, ранее принятую к вычету по этим ценностям, в полном объеме или пропорционально остаточной стоимости имущества – для основных средств и нематериальных активов (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). Использовать же «зеркальный» вычет по НДС вспомогательная компания не имеет права, так как не платит данный налог. Также можно отметить, что 25-процентное ограничение на участие организаций в уставном капитале «упрощенной» фирмы весьма осложняет практическое применение данной схемы.

При продаже имущества на фирму с УСНО у основной организации возникает обязанность по уплате НДС и налога на прибыль, суммы которых могут быть весьма значительными.

Таким образом, планируя получить экономию по налогу на имущество, можно потерять крупные суммы на НДС и налоге на прибыль.

Итак, несмотря на очевидные преимущества «упрощенки», не все варианты налоговой оптимизации с ее помощью эффективны.

Налогоплательщик при переходе на упрощенную систему налогообложения сам выбирает объект налогообложения: доходы или доходы за вычетом расходов. Выбранный объект не может меняться в течение всего срока применения упрощенной системы.

Начиная с 01.01.2005 для всех налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему, объектом налогообложения признается только доход, уменьшенный на величину расходов.

Рис. 2. Объект налогообложения и налоговые ставки.

При переходе на упрощенную систему налогообложения доходы и расходы признаются по кассовому методу – только после оплаты[[3]](#footnote-3).

Перечень расходов, принимаемых для целей упрощенной системы налогообложения, является закрытым.

 Не все расходы, учитываемые при общей системе налогообложения, могут быть вычтены при применении упрощенной системы.

 При применении упрощенной системы расходы на приобретение основных средств вычитаются сразу, а не переносятся через амортизацию.

Другие расходы при расчете налоговой базы по единому налогу не принимаются (в частности, расходы по подбору и обучению персонала).

Рис.3. Расходы при упрощенной системе налогообложения.

Порядок исчисления и уплаты налога при упрощенной системе налогообложения:

* уплата налога производится по итогам года с ежеквартальными авансовыми платежами;
* суммы квартальных авансовых платежей определяются исходя из фактической налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала года. При этом, налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшают (но не более чем на 50%) исчисленную сумму налога на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности
* уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам года.

Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого налога.

Для этих целей они ведут Книгу учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему

Таблица 2. Сроки уплаты налога и представления налоговых деклараций.

налогообложения, в которой в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период.

Правила ведения Книги учета доходов и расходов:

* книга учета доходов и расходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении Книги учета доходов и расходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании квартала (года) вывести ее на бумажные носители;
* книга учета доходов и расходов открывается на один календарный год и должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице Книги указывается число содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и печатью, а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью до начала ее ведения. На последней странице Книги, которая велась в электронном виде, и выведенной по окончании года на бумажные носители, указывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью;
* исправление ошибок в Книге учета доходов и расходов должно быть обосновано и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью;
* форма книги учета доходов и расходов и порядок отражения в ней хозяйственных операций утверждены приказом МНС РФ от 28.10.2002 N БГ-3-22/606.

# 2. Особенности упрощенной системы налогообложения 2008 г.

С 1 января 2008 года глава 26.2 Налогового кодекса об упрощенной системе налогообложения действует в новой редакции. Часть внесенных в нее изменений носит принципиальный характер, другие же являются скорее техническими. А некоторые нововведения, наконец, устранили ряд неясностей и противоречий, имевших место в «упрощенной» главе.

##

## 2.1 Плательщики единого налога

Прежде всего, остановимся на поправках, внесенных в статью 346.12 НК РФ о плательщиках единого налога. Ранее действовал запрет на применение «упрощенки» иностранными фирмами, которые имеют филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации. Теперь же переходить на УСН запрещено всем без исключения зарубежным организациям (пп. 18 п. 3 ст. 346.12 НК РФ). Напомним, что к таковым Налоговый кодекс относит иностранных юридических лиц, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью и созданные в соответствии с зарубежным законодательством, международные организации, а также их филиалы и представительства, созданные на территории РФ (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Благодаря поправке, внесенной в пункт 4 статьи 346.12 НК РФ, окончательно устранена неясность по поводу того, какую сумму дохода должны оценивать «вмененщики», которые хотят одновременно применять УСН. Дело в том, что представители финансового и налогового ведомств неоднократно настаивали в своих разъяснениях на суммировании поступлений от «вмененной» и прочей деятельности. Они утверждали, что коммерсант вправе стать «совместителем» режимов, только если эта сумма не превышает лимита перехода на «упрощенку». Теперь же в кодексе четко указано, что сравнивать полученный за 9 месяцев доход с предельно допустимой величиной потенциальный «упрощенец» должен исходя только из поступлений от деятельности на общем режиме.

Между тем, «упрощенные» ограничения по средней численности работников и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов необходимо будет по-прежнему определять исходя из всех видов деятельности, которые ведет фирма.

Причем по новым правилам информацию о величине этих показателей на 1 октября текущего года нужно сообщать инспекторам при переходе на «упрощенку» наряду со сведениями о 9-месячном доходе (п. 1 ст. 346.13 НК РФ)[[4]](#footnote-4).

Есть среди «упрощенных» поправок и не очень радостные вести для участников простых товариществ. Как известно, они могут платить единый налог исключительно с разницы между доходами и расходами (п. 3 ст. 346.14 НК РФ). Поэтому если фирма, которая платит «упрощенный» налог с доходов, станет участником совместной деятельности, от применения спецрежима ей придется отказаться. Перейти на уплату всех «общих» налогов нужно будет, начиная с квартала, в котором компания вошла в состав простого товарищества (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Впрочем, финансисты уже давно настаивают именно на таких последствиях для плательщиков единого «доходного» налога при их вступлении в товарищества (см., например, письмо Минфин России от 01.08.2006 № 03-11-02/169). И это вполне логично, если учесть, что платить налог с доходов «упрощенцы» - «товарищи» не вправе. Таким образом, внесенное изменение лишь упорядочило связанные с данной нормой положения кодекса.

##

## 2.2 Поправки учета доходов и расходов

Внесенные поправки прояснили еще один довольно проблемный момент «упрощенного» налогообложения. Пользователи этого спецрежима применяют кассовый метод учета доходов и расходов. Поэтому полученные от покупателей суммы авансов они обязаны включать в доходы по факту поступления денег. Из прежней редакции пункта 1 статьи 346.17 НК РФ, устанавливающего данную норму, не следовало ответа на весьма практический вопрос. А именно: как и когда нужно отражать в учете предоплату, которую «упрощенец» вынужден был вернуть покупателю.

Разъяснения Минфина по данному вопросу, к сожалению, единообразием не радовали. Финансисты предлагали различные варианты: от снижения доходов в периоде получения аванса до полного запрета корректировать «доходную» часть учета на сумму возврата. «Победила» в итоге наиболее ранняя точка зрения финансовых специалистов (письмо Минфина России от 28 апреля 2003 года № 04-02-05/3/39). В упомянутом пункте кодекса теперь четко указано, что при возврате предоплаты на ее сумму нужно уменьшать доходы того периода, в котором деньги были перечислены покупателю. Таким образом, ни подавать «уточненку», ни пересчитывать прошлые доходы в такой ситуации «упрощенцам» больше не придется.

Не обошли вниманием законодатели и «расходную» часть единого «упрощенного» налога. Изменения коснулись как закрытого перечня затрат, которые спецрежимники вправе учитывать при налогообложении, так и порядка признания некоторых расходов. Причем действие большей части нововведений, вступивших в силу в январе текущего года, распространяется и на прошлый. То есть их необходимо учитывать при составлении декларации за 2007 год.

Список «разрешенных» к налоговому учету УСН-расходов заметно расширен. Прежде всего его пополнили затраты на модернизацию, реконструкцию, достройку, дооборудование и техническое перевооружение основных средств. Напомним, что в прежней редакции кодекса было оговорен лишь учет расходов на покупку и постройку таких объектов (подп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Впрочем, финансисты давно перестали возражать против снижения «упрощенного» налога на сумму затрат по «усовершенствованию» активов (см., например, письма Минфина России от 26 октября 2006 г. № 03-11-04/2/226, от 20 октября 2006 г. № 03-11-04/2/215).

Такая же «судьба» и у затрат на обслуживание контрольно-кассовой техники. Хотя в статье 346.16 они раньше поименованы не были, ведомственные специалисты разрешали списывать их в «упрощенные» расходы. Теперь эта точка зрения закреплена законодательно (подп. 35 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Не столь лояльны были финансисты в отношении затрат по вывозу твердых бытовых отходов. Они указывали, что к материальным издержкам производственного характера «мусорные» расходы относить нельзя, а «собственного» пункта в закрытом перечне для этих затрат не предусмотрено (письмо Минфина России от 10 января 2006 г. N 03-11-04/2/1). Теперь ситуация в корне изменилась: такие расходы тоже получили «прописку» в кодексе (подп. 36 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

«Расходные» поправки имеют обратную силу и действуют с 1 января 2007 года. А с начала текущего года список «упрощенных» расходов пополнен расшифровкой затрат на приобретение и создание нематериальных активов. В частности, теперь в перечне напрямую упомянуты затраты на приобретение исключительных прав на изобретения, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, «ноу - хау» и прав на использование этих результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора; расходы на патентование результатов интеллектуальной деятельности; расходы на НИОКР, признаваемые таковыми в соответствии с пунктом 1 статьи 262 НК РФ (подп. 2.1-2.3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Имеют место изменения и в порядке признания затрат. Так, теперь в составе «упрощенных» расходов на последнее число периода можно учитывать фактический размер понесенных расходов на покупку, сооружение, создание и «усовершенствование» основных средств и НМА. Дожидаться, пока активы буду полностью оплачены, больше не нужно (подписано 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Позитивными оказались и поправки в отношении затрат по обслуживанию, транспортировке и хранению товаров, приобретенных для перепродажи. В налоговые расходы «упрощенцы» могли включать их и раньше, но только после реализации товаров. Это требование следовало из старой редакции подпункта 23 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ и активно поддерживалось финансистами (письмо Минфина России от 17 октября 2006 г. № 03-11-05/233). И это несмотря на то, что кодекс в то же время позволяет учитывать затраты после их фактической оплаты (подп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Теперь противоречие устранено. Согласно новому порядку, возможность учета «торговых» издержек от факта продажи товаров не зависит.

Прежняя редакция главы 26.2 Налогового кодекса не давала четкого представления о том, как «упрощенцам» учитывать доходы и расходы в переходном периоде при утере права на применение спецрежима.

Поправки внесли уточнение в пункт 2 статьи 346.25 НК РФ. Выручку за товары, проданные при УСН, включают в доходы по налогу на прибыль, если покупатель не перечислил оплату до момента перехода на общий режим. А затраты на покупку товаров, которые «упрощенец» не успел оплатить до перехода на общий режим, он вправе учесть в налоговых «прибыльных» расходах. Принять к налоговому учету доходы и расходы необходимо в том месяце, когда было потеряно право на «упрощенку».

Кроме того, пользователи УСН - режима, наконец, получили точные «инструкции» по учету налога на добавленную стоимость в переходный период. Так, при переходе с общей системы налогообложения можно принять к вычету уплаченный НДС с авансов за товары, которые были отгружены уже на «упрощенке». Если, конечно, документально подтвержден факт возврата налога покупателю. А при утере права на спецрежим можно «вычесть» НДС по товару, купленному до перехода. Но только если суммы налога не были включены в состав «упрощенных» расходов.

Относительно новый вид «упрощенки» - на основе патента – тоже не избежал корректировки. Перечень видов деятельности, при осуществлении которых индивидуальные предприниматели вправе применять данный спецрежим, теперь выглядит иначе. Однако изменения коснулись лишь формы, содержание списка практически не изменилось.

Введение «патентной» УСН на территории региона не запрещает предпринимателям применять обычную «упрощенку» по своему усмотрению[[5]](#footnote-5). Однако теперь в кодексе появилось уточнение, что сменить режим ПБОЮЛ может не раньше, чем истечет срок выданного ему патента (п. 3 ст. 346.25.1 НК РФ). Кроме того, по новым правилам, предприниматель обязан уведомлять свою инспекцию об утрате права на применение патентного режима. Сделать это нужно в течение 15 дней после перехода на иную систему налогообложения. А вновь работать по патенту можно будет не раньше чем через три года (п. 9 ст. 346.25.1 НК РФ).

«Упрощенный» патент, как уточнено теперь в пункте 5 статьи 346.25.1 НК РФ, действителен только в регионе его выдачи. Однако при необходимости ПБОЮЛ может подать заявление на получение другого патента по «упрощенке» и в ином российском субъекте.

Потенциально возможный годовой доход по каждому из видов патентной деятельности ежегодно устанавливают региональные власти. При этом, согласно новым правилам, если измененное значение дохода установлено не было, применяют прошлогодний показатель с корректировкой на коэффициент-дефлятор (п. 7 ст. 346.25.1 НК РФ).

По окончании срока действия патента при оплате оставшейся части стоимости ее можно уменьшить на сумму страховых пенсионных взносов. До внесения поправок такой точки зрения придерживались финансисты (письма Минфина России от 26 сентября 2005 г. № 03-11-02/44, от 30 июня 2006 г. № 03-11-02/149). Теперь же она законодательно закреплена в пункте 10 статьи 346.25.1 НК РФ.

И наконец, в новой редакции главы 26.2 кодекса урегулирован вопрос о налоговом учете для «упрощенцев» на патенте и о подаче ими декларации. Сдавать отчетность такие спецрежимники не обязаны (п. 11 ст. 346.25.1 НК РФ). Однако они должны вести «упрощенную» Книгу учета доходов и расходов (п. 12 ст. 346.25.1 НК РФ). Заметим, что данные поправки в точности соответствуют прежним требованиям финансистов (письмо Минфина России от 9 февраля 2006 г. № 03-11-02/34).

Описанные в данной статье поправки внесены в статью 26.2 НК РФ Федеральными законами от 17 мая 2007 г. № 85-ФЗ и от 19 июля 2007 г. № 195-ФЗ.

Максимально допустимая величина 9-месячного дохода для перехода на «упрощенку» равна 15 млн. рублей (п. 2 ст. 346.12 НК РФ). А предельный размер выручки, который позволяет остаться на спецрежиме, составляет 20 млн. рублей (п. 4 ст. 346.13 НК РФ). Однако, согласно положениям Налогового кодекса, эти значения являются лишь «стартовыми». То есть их необходимо умножать на специальный коэффициент-дефлятор текущего года, ежегодно утверждаемый Минэкономразвития России. А также на коэффициенты - дефляторы, которые применялись раньше.

Несмотря на данную подробную «инструкцию» кодекса, на сегодняшний день финансисты дают несколько иные рекомендации. Они придерживаются мнения, что фирмы и предприниматели не должны прибегать к «дополнительной арифметике». Применять следует один-единственный коэффициент – тот, который установлен для текущего года. Поскольку изменения предыдущих лет он уже учитывает (см., например, письмо Минфина от 1 ноября 2007 г. № 03-11-04/2/268).

Поспорить с этой точкой зрения, безусловно, можно, ведь нормы кодекса о перемножении никто не отменял. Да и Минэкономразвития изначально не обладает приписываемыми ему дополнительными «арифметическими» полномочиями по установке «собирательного» дефлятора. Однако необходимо понимать, что в этом случае отстаивать свои права, скорее всего, придется в суде.

Подведем итоги. Напомним, что дефлятор на 2006 и 2007 годы равен соответственно 1,132 и 1,241. А на 2008 год его величина составляет 1,34 (приказ Минэкономразвития России от 22 октября 2007 г. № 357). Таким образом, если не отступать от логики финансистов, лимит выручки для перехода на УСН с 1 января 2009 года – 20 100 000 руб. (15 млн. руб. x 1,34). А размер «УСН-критичного» дохода в текущем году – 26 800 000 руб. (20 млн. руб. x 1,34).

Ну а более привлекательные предельные значения «для смелых», соответственно равны 28 236 721 руб. (15 млн. руб. x 1,132 x 1,241 x 1,34) и 37 648 962 руб. (20 млн. руб. x 1,132 x 1,241 x 1,34).

**Заключение**

Упрощенная система налогообложения (далее – УСНО) на сегодняшний день является действительно льготной. Применяющие ее фирмы в два- три раза снижают налоговую нагрузку. Вместо налогов на прибыль, на имущество, ЕСН, а также НДС (за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию России) «упрощенные» фирмы платят единый налог (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). Его ставка сравнительно низкая: 15 процентов для фирм и коммерсантов, которые выбрали объект налогообложения «доходы минус расходы», и 6 процентов – при объекте налогообложения «доходы» (ст. 346.20 НК РФ). Кроме того, организации, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от ведения бухгалтерского учета. Это общеизвестные плюсы «упрощенки». На них финансовые специалисты обращают внимание в первую очередь.

Однако для того, чтобы решение о переводе всего бизнеса или его части на УСНО было взвешенным, нужно ясно представлять себе все ограничения, которые законодатели наложили на «упрощенные» фирмы. Прежде чем руководитель примет окончательное решение о переходе на упрощенную систему налогообложения ему следует тщательно просчитать риски и возможные негативные последствия этой операции.

**Список использованной литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть первая) и (Часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ принят ГД ФС РФ 22.12.1995.
2. Налоговый кодекс российской Федерации (Часть первая) от 31.07.1998 N 146-Ф З, принят ГД ФС РФ 16.07.1998.
3. Налоговый кодекс российской Федерации (Часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ принят ГД ФС РФ 19.07.2000.
4. Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ» принят ГД ФС РФ 23.02.1996.
5. Приказ МНС РФ от 28.10.2002 N БГ-3-22/606 «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» Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.11.2002 N 3969.
6. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учёта: учебное пособие. – М.: Дело и Сервис, 2002.
7. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учёта. – М.: Издательский центр «МарТ», 2004.
8. Безруких П.С. Бухгалтерский учёт. – М.: Бухгалтерский учёт, 2004.
9. Захарьин В. Р. УСН и ЕНВД: новое в налогообложении. – М.: Омега – Л, 2006.
10. Захарьин В.Р. Налоговый учет. – М.: Гросс Медиа, 2007.
11. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт. – М.: ИНФРА-М, 2005.
12. Пархачева М.А. Упрощенная система налогообложения. – М.: Гросс Медиа, 2007.
1. Пархачева М.А. Упрощенная система налогообложения. – М.: Гросс Медиа, 2007, с.45 [↑](#footnote-ref-1)
2. Пархачева М.А. Упрощенная система налогообложения. – М.: Гросс Медиа, 2007, с. 78 [↑](#footnote-ref-2)
3. Захарьин В. Р. УСН и ЕНВД: новое в налогообложении. – М.: Омега – Л, 2006, с. 145 [↑](#footnote-ref-3)
4. Захарьин В. Р. УСН и ЕНВД: новое в налогообложении. – М.: Омега – Л, 2006, с. 148 [↑](#footnote-ref-4)
5. Захарьин В. Р. УСН и ЕНВД: новое в налогообложении. – М.: Омега – Л, 2006, с. 215 [↑](#footnote-ref-5)