

## 2.3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ

Юрьева О.А., старший преподаватель

*Ростовская академия сервиса Южно-Российского Государственного университета экономики и сервиса*

В статье обозначен комплекс проблем, стоящих в области организации и ведения бухгалтерского учета предприятиями сферы услуг в части оптимизации механизма учета доходов и расходов в увязке с порядком исчисления налога на прибыль по общей системе налогообложения. Для решения обозначенных проблем предложено внести корректировки в действующий типовой План счетов по учету расходов для организаций, применяющих одновременно общую систему налогообложения и налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности; определить наиболее рациональный подход к составлению рабочего плана счетов для предприятий, функционирующих в налоговом режиме в виде ЕНВД; рекомендовать в контексте приказа №94н рабочий план счетов для предприятий сферы услуг, применяющих упрощенную систему налогообложения; разработать систему типовых корреспонденций счетов бухгалтерского учета с использованием предложенных корректировок. Кроме того, рассмотрены три способа накопления и систематизации информации в рамках бухгалтерского учета, необходимой для заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль предприятиями сферы услуг, применяющими общий режим налогообложения. Предложен порядок корректировки действующего Плана счетов с учетом возможных налоговых режимов и, соответственно, разработаны типовые корреспонденции счетов с учетом необходимости ведения налогового учета. Вышеперечисленные предложения направлены на выполнение принципа рациональности при построении бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг.

В условиях рыночной экономики главная цель организации – обеспечение рентабельности, а также развитие хозяйственной деятельности, основой чего является грамотное построение бухгалтерского учета независимо от форм собственности и профиля деятельности.

По мнению автора статьи, основная проблема организации бухгалтерского учета предприятий сферы услуг заключается в оптимизации механизма учета доходов и расходов в увязке с требованиями налогового законодательства, в частности, с порядком исчисления налога на прибыль по общей системе налогообложения, с необходимостью ведения раздельного учета по видам деятельности при применении специальных налоговых режимов.

Основным элементом учетной политики любого предприятия, в том числе предприятия, специализирующегося на оказании услуг, является разработка рабочего плана счетов бухгалтерского учета, содержащего синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности.

В настоящее время действует типовой План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденный Министерством финансов РФ 31 октября 2000 г. №94н и Инструкция по его применению<sup>1</sup>. Согласно Плану счетов и Инструкции по его применению, бухгалтерский учет должен быть организован в организациях всех отраслей на-

<sup>1</sup> Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н (ред. от 18 сентября 2006 г.) «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению».

родного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, форм собственности, отраслевой принадлежности, организационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи.

Действующий План счетов бухгалтерского учета ориентирован на рыночную экономику и Международные стандарты бухгалтерского учета.

Счета в Плате счетов сгруппированы по принципу родства в отдельные разделы, при этом указывается не только полное название счета, но и его код.

А.П. Рудановский дал следующее определение счету: «Всякая устойчивая совокупность хозяйственных масс, количественно исчисляемая, то есть измеренная деньгами – оцененная на деньги, называется счетом»<sup>2</sup>.

Рассмотрим специфику разработки рабочего плана счетов на малых предприятиях, составляющих основу сферы услуг. В Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (приказ №64н)<sup>3</sup>, утвержденных Министерством финансов РФ, приводится рекомендуемый рабочий план счетов для ведения бухгалтерского учета в малых предприятиях. Указанный План счетов имеет существенные недостатки.

- Во-первых, не учтены изменения, произошедшие с типовым Планом счетов согласно приказу Минфина РФ №94н, что, вне всякого сомнения, делает рекомендуемый рабочий план счетов невозможным для применения хозяйствующим субъектом. Внесенные корректировки носят принципиальный характер, изменяя в отдельных случаях механизм отражения хозяйственных операций, поэтому произвести просто механическую замену старых номеров на новые не представляется возможным.
- Во-вторых, предложенный приказом Минфина РФ №64н вариант рабочего плана счетов, сформированный путем простого укрупнения синтетических позиций типового Плана счетов, не позволяет учесть специфику деятельности предприятий сферы услуг.

По поводу применения единого типового Плана счетов для осуществления бухгалтерского учета во всех отраслях предпринимательской деятельности имеется множество различных точек зрения. Автор хотел бы остановиться на двух из них – диаметрально противоположных друг другу. Так, Л. Яругова<sup>4</sup>, характеризуя роль единого Плана счетов, считает, что:

- один и тот же план счетов обслуживает цели как финансового, так и управленческого учета;
- финансовый учет имеет дело только с теми счетами, чье сальдо фигурирует или может фигурировать в балансе, управленческий – со счетами, не имеющими сальдо в балансе, и с оборотами по всем счетам;
- с точки зрения состояния (статика) все счета по своим функциям являются или активными, отражающими наличие основных и оборотных средств, или пассивными, показывающими источники привлеченных и собственных средств;

С точки зрения В. Добронравова, «единый План счетов мешает отражать производственную специфику предприятия»<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Соколов Я.В. Новый План счетов и основы ведения бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 319.

<sup>3</sup> Приказ Минфина РФ от 21 декабря 2006 г. №64н «О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства».

<sup>4</sup> Соколов Я.В. Новый План счетов и основы ведения бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 322.

<sup>5</sup> Там же. С. 322.

Оба мнения, как полагает автор, необходимо учитывать при выработке подходов к разработке рабочего плана счетов, так как общие положения применения Плана счетов обязательны для обеспечения единства в отражении в учете фактов хозяйственной деятельности, отдельных видов имущества и обязательств и подготовке отчетности, а с другой стороны, действительно существует сложность отражения специфических особенностей различных отраслей сферы услуг с использованием типового Плана счетов. По мнению автора, у организации существует возможность максимально учесть собственную специфику при разработке рабочего плана счетов, что в общем-то и предусматривается Инструкцией по применению типового Плана счетов. В этом контексте с целью оказания методической помощи сфере услуг целесообразно предложить в нормативный документ, призванный отразить особенности организации и ведения бухгалтерского учета для предприятий малого бизнеса, т.е. внести корректировки в приказ Минфина РФ №64н, которые бы позволили учесть эти особенности и в то же время обеспечить соблюдение ключевых подходов в отражении фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. Более того, в малых предприятиях сферы услуг организация и ведение бухгалтерского учета в значительной степени зависят от применяемого режима налогообложения. Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (приказ №64н) предложено вести бухгалтерский учет по упрощенной форме с использованием регистров бухгалтерского учета имущества или без их использования, но и не исключается возможность применения традиционной, например, журнально-ордерной формы счетоводства. Выбор между формами осуществляет малое предприятие самостоятельно, исходя из объема совершаемых хозяйственных операций, видов хозяйственной деятельности, режимов налогообложения, требований менеджмента к внутренней отчетности и других факторов.

Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, но осуществляют учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством РФ о бухгалтерском учете. Наиболее часто используемыми организационно-правовыми формами предприятий сферы услуг являются общество с ограниченной ответственностью и закрытое акционерное общество, т.е. те формы, которые предполагают распределение доходов (выплату дивидендов) между акционерами (участниками) пропорционально (акциям) вкладам. В соответствии с п. 2 ст. 42 Федерального закона от 26 декабря 2005 г. №208 «Об акционерных обществах», источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль общества), которая определяется по данным бухгалтерской отчетности общества<sup>6</sup>. Исходя из этого предприятия сферы услуг, функционирующие в таких организационно-правовых формах, при переходе на упрощенную систему налогообложения (УСНО) не могут отказаться от ведения бухгалтерского учета.

<sup>6</sup> Федеральный закон от 26 декабря 2005 г. №208-ФЗ (ред. от 1 декабря 2007 г.) «Об акционерных обществах» (принят ГД ФС РФ 24 ноября 2005 г.) (с изм. и доп., вступающими в силу с 1 января 2008 г.), Ст. 42, п. 2 – в ред. Федерального закона от 6 апреля 2004 г. №17-ФЗ.

Кроме того, налоговый режим в виде УСНО содержит ряд условий, нарушение которых приводит к утрате права применения этого режима налогообложения, и требует перехода к общему режиму налогообложения, который не предполагает неведение бухгалтерского учета. В частности, если организация в течение года допустит превышение предельного размера дохода, который позволяет применять упрощенную систему налогообложения (в соответствии с п. 4 ст. 346 13 Налогового кодекса РФ – НК РФ – предельный размер дохода составляет 20 млн. руб.), то эта организация должна перейти на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение. И, как следствие, этому хозяйствующему субъекту придется восстанавливать бухгалтерский учет за весь период с начала года начала применения УСНО, что является достаточно трудоемким процессом. Исходя из указанных обстоятельств, предприятию сферы услуг, применяющему УСНО и имеющему показатели, близкие к пределам ограничительных условий этого налогового режима, нецелесообразно отказываться от ведения бухгалтерского учета.

В настоящее время при осуществлении субъектом малого предпринимательства деятельности, попадающей под действие ЕНВД, не предоставляется право отказа от ведения бухгалтерского учета, хотя в проекте изменений в гл. 26.3 НК РФ имеются предложения о возможности такого отказа.

Дело в том, что специальные налоговые режимы весьма привлекательны для предприятий сферы услуг, но они имеют ряд жестких ограничительных условий, которые могут привести к необходимости применения общего режима налогообложения и, как следствие, организации и ведения бухгалтерского учета в полном объеме. Кроме того, ряд предприятий сферы услуг находится на общей системе налогообложения или на ЕНВД, попадают под требования обязательного аудита годовой бухгалтерской отчетности или функционируют в рамках организационно-правовой формы, предполагающей распределение чистой прибыли, и поэтому также обязаны обеспечить организацию или ведение бухгалтерского учета без существенных изъятий.

В связи с вышесказанным автор статьи полагает, что возникла необходимость решения комплекса проблем, стоящих в области организации и ведения бухгалтерского учета в сфере услуг, представленной преимущественно субъектами малого предпринимательства, в рамках чего следует:

- предложить оптимальный механизм учета доходов и расходов, взаимовязанный с порядком исчисления налога на прибыль по общей системе налогообложения;
- внести корректировки в действующий типовой План счетов по учету расходов для организаций, применяющих одновременно общую систему налогообложения и налоговый режим в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности;
- определить наиболее рациональный подход к составлению рабочего плана счетов для предприятий, функционирующих в налоговом режиме в виде ЕНВД;
- рекомендовать в контексте приказа №94н рабочий план счетов для предприятий, применяющих упрощенную систему налогообложения;
- разработать систему типовых корреспондентских счетов бухгалтерского учета для малого бизнеса с использованием предложенных корректировок.

По мнению автора, для предприятий сферы услуг процедура составления бухгалтерской отчетности должна быть максимально облегчена, с тем чтобы бухгалтерский учет и как результат его – отчетность не представляли из

себя самостоятельную существенную проблему, осложняющую бизнес, что, к сожалению, в настоящее время зачастую имеет место. Для максимального упрощения процессов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности предприятия необходимо разработать и утвердить в учетной политике такой рабочий план счетов, который позволял бы с минимальными трудозатратами обеспечить их выполнение<sup>7</sup>.

Для решения этой задачи при разработке рабочего плана счетов для предприятий сферы услуг следует учитывать два направления, сложившихся в практике деятельности хозяйствующих субъектов:

- традиционная бухгалтерия – для предприятий, применяющих общий режим налогообложения и режим в виде ЕНВД;
- упрощенная бухгалтерия – для предприятий, работающих в рамках УСНО.

Как отмечалось ранее, применение различных налоговых режимов субъектами малого предпринимательства имеет определенные ограничительные критерии, выход за рамки которых приводит к потере права использования этих режимов, но не лишает предприятие статуса малого. Вероятно, можно говорить о том, что тот или иной режим налогообложения – это состояние переменное, а статус – субъект малого предпринимательства – относительно постоянное, и с этой точки зрения автор полагает, что логичнее применительно к малым предприятиям сферы услуг интегрировать налоговый учет (как возможно переменное состояние) в бухгалтерский учет, а не наоборот. Такая интеграция в первую очередь предполагает раскрытие информации о тех видах операций, которые служат основной причиной несоответствия показателей бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. Кроме того, в ходе анализа полученной информации появляется возможность:

- проверить полноту включения операций для исчисления налога на прибыль путем установления взаимосвязи между показателями бухгалтерского и налогового учета, что позволяет исключить ошибки при определении налогооблагаемой базы;
- усилить контроль управленческого персонала за такими операциями;
- выявить операции, стоимость которых не ограничивается ценой сделки, ибо в нее должна включаться сумма налога на прибыль.

**Таблица 1**  
**СПОСОБЫ ИНТЕГРАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА**  
**В БУХГАЛТЕРСКИЙ ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ**  
**СФЕРЫ УСЛУГ**

№	Наименование и характеристика способа	Преимущества	Недостатки
1	Введение дополнительных аналитических счетов, на которых будут отражаться различия между бухгалтерским и налоговым учетом	Этот способ оправдан в тех случаях, когда система синтетического учета уже достаточно перегружена набором своих счетов, либо типы различий между налоговым и бухгалтерским учетом незначительны и возникает необходимость их классификации внутри типа	Объемный аналитический разрез может затруднить идентификацию учетной информации, в связи с чем окажется трудоемким и неэффективным

<sup>7</sup> Новодворский В.Д. Бухгалтерская отчетность организации: Учеб. пособие / В.Д. Новодворский, Л.В. Пономарева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2004. – С. 200.

№	Наименование и характеристика способа	Преимущества	Недостатки
2	Использование свободной номенклатуры счетов 30–39 бухгалтерского учета для отражения информации о расходах в тех аналитических разрезах, которые не обходимы для заполнения налоговой декларации	Использование свободной номенклатуры счетов является наиболее эффективным способом накопления и классификации информации в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ для заполнения декларации по налогу на прибыль. Позволяет избежать параллельного ведения двух учетов: налогового и бухгалтерского	Требует достаточно высокого уровня квалификации учетно-финансовых работников как на стадии разработки классификации по счетам 30–39, так и в ходе накопления и систематизации информации на этих счетах
3	Отражение отдельных операций на забалансовых счетах организации	Возможен при весьма незначительном количестве операций в бухгалтерском учете, имеющих различия в оценке по сравнению с требованиями НК РФ	Трудность в проверке правильности и полноты отражения доходов и расходов в налоговом учете и отсутствии возможности их сопоставить с бухгалтерским учетом

Для накопления и систематизации в рамках бухгалтерского учета информации, необходимой для заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль предприятиями сферы услуг, применяющими общий режим налогообложения, автор предлагает выбрать один из трех способов (табл. 1).

Выбор конкретного способа зависит от того, какие задачи в ходе накопления и обработки информации необходимо решить. По мнению автора, предложить универсальную схему достаточно сложно, но, тем не менее, можно выделить определенные предпочтения в выборе способов.

**Первый способ**

Использование первого способа (введение дополнительных аналитических счетов) оправдывается в тех случаях, когда субъект малого бизнеса осуществляет разностороннюю деятельность и система синтетического учета задействована в максимальном объеме. Введение дополнительных синтетических субсчетов в этом случае усложнит восприятие бухгалтерских данных и пользование учетными регистрами. Поэтому в данной ситуации может оказаться более предпочтительным не синтетический, а аналитический разрез. Но, тем не менее, автор придерживается мнения, что введение дополнительных аналитических счетов с целью интеграции налогового учета в бухгалтерский загромождает учетную информацию хозяйствующего субъекта, делая процессы ее обработки и систематизации трудоемкими и неэффективными. Более того, и ведущие специалисты в области учета неоднократно возражали не только по поводу перегрузки счетов аналитическими позициями, но и против использования субсчетов. Так, В.Ф. Палий отмечает<sup>8</sup>, что система субсчетов усложняет номенклатуру счетов бухгалтерского учета, затрудняет

<sup>8</sup> Палий В.Ф. Бухгалтерская отчетность: особенности. – М.: Бегатор-Пресс, 2003. – С. 322.

однозначный выбор корреспонденции счетов, что в свою очередь осложняет автоматическое контролирование информационных сообщений на ЭВМ. По его мнению, целесообразно строить номенклатуру счетов синтетического учета без субсчетов, что намного упростит ее структуру.

**Второй способ**

Второй способ (использование свободной номенклатуры счетов 30-39) является, по мнению автора, одним из наиболее эффективных способов получения информации о расходах в той классификации, которая востребована гл. 25 НК РФ для предприятий сферы услуг, применяющих общий режим налогообложения. Как известно, классификации расходов в бухгалтерском учете и налогообложении существенно разнятся как по способам признания конкретных видов расходов, так и по признакам их группировки.

**Таблица 2**

**РЕКОМЕНДУЕМАЯ СХЕМА ПОСТРОЕНИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ИНТЕГРАЦИИ С НАЛОГОВЫМ УЧЕТОМ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЕМ СФЕРЫ УСЛУГ ОБЩЕГО РЕЖИМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Номер счета	Счета	Номер субсчета	Расходы
30	Материальные расходы	30-1	Прямые материальные расходы
-	-	30-2	Косвенные материальные расходы
31	Расходы на оплату труда	31-1	Прямые расходы на оплату труда
-	-	31-2	Косвенные расходы на оплату труда
32	Суммы начисленной амортизации	32-1	Прямые расходы, связанные с начислением амортизации
-	-	32-2	Косвенные расходы, связанные с начислением амортизации
33	Прочие расходы	33-1	Прочие прямые расходы
-	-	33-2	Прочие косвенные расходы
34	Нормируемые расходы	34-1	Расходы для целей налогообложения (в пределах установленных нормативов)
-	-	34-2	Расходы сверх установленных нормативов
35	Отсроченные расходы	-	-
36	Расходы, признаваемые в бухгалтерском учете, но не учитываемые для целей налогообложения	36-1	Выплаты в пользу физических лиц
-	-	36-2	Прочие расходы
39	Совокупные расходы организации	-	-

Совмещение этих различных классификаций является, по мнению автора, одной из сложных методических проблем бухгалтерского учета, попробовать разрешить которую, может быть позволит предлагаемый способ. В рамках счетов 30-39 предлагается отразить в бухгалтерском учете расходы, классифицированные по нормам гл. 25 НК РФ, т.е. с выделением прямых и косвен-

ных, учитываемых в полном объеме или в пределах нормативов, признаваемых в момент осуществления либо в особом порядке, уменьшаемых или нет налоговую базу по налогу на прибыль и др. (табл. 2).

Счета 30-33 предназначены для отражения информации о расходах организации, признаваемых в целях налогообложения. Синтетический и аналитический учет на них организуется таким образом, чтобы формировалась информация, необходимая для заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль, т.е. синтетические счета увязываются с конкретными строками декларации (рис. 1).



**Рис. 1. Взаимосвязь предлагаемых счетов (30-33) с декларацией по налогу на прибыль**

Счет 34 «Нормируемые расходы» предназначен для сбора информации о расходах организации, принимаемых для целей налогообложения в пределах установленных нормативов, для этого нами выделены субсчета, один из которых (34-1 «Расходы для целей налогообложения (в пределах установленных нормативов)» отвечает за расходы в пределах нормативов для целей налогообложения, а другой (34-2 «Расходы сверх установленных нормативов») – за расходы сверх установленных нормативов, т.е. не признаваемых для целей налогообложения, но учитываемых в бухгалтерском учете.

К нормируемым расходам относятся следующее.

1. Платежи (взносы) работодателей, выплачиваемые по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда (НК РФ, ст. 255, п. 16).
2. Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, в размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда (НК РФ, ст. 255, п. 16).

3. Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 тыс. руб. в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников (НК РФ, ст. 255. п. 16).
4. Представительские расходы в пределах 4% от суммы расходов на оплату труда (НК РФ, ст. 264, п. 2).
5. Расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на виды рекламы, не предусмотренные абз. 2-4 п. 4 ст. 264 НК РФ, в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

В течение отчетного (налогового) периода суммы указанных расходов накапливаются на дебете счета 34-1 «Расходы для целей налогообложения (в пределах установленных нормативов)» и 34-2 «Расходы сверх установленных нормативов». В конце отчетного (налогового) периода каждый вид расходов, величина которого может быть признана для целей налогообложения, с кредита 34-1 переносится в дебет счетов 30–33. Остаток по субсчету 34-2 списывается с кредита в дебет счета 36 «Расходы, признаваемые в бухгалтерском учете, но не учитываемые для целей налогообложения».

Счет 35 «Отсроченные расходы» предназначен для учета информации о расходах организации, момент признания которых по правилам бухгалтерского учета и налогообложения различен (например, амортизация). Аналитический учет на этом счете следует вести по видам отсроченных расходов.

Счет 36 «Расходы, признаваемые в бухгалтерском учете, но не учитываемые для целей налогообложения» предназначен для отражения бухгалтерских расходов, не признаваемых для целей налогообложения (например, сверхнормативные расходы).

Счет 39 «Совокупные расходы организации» предназначен для отражения всех расходов организации и корреспондирует по кредиту с дебетом соответствующего счета учета затрат на производство. При этом счет выполняет целый ряд важных методических задач:

- контролирует полноту проведения записей по счетам бухгалтерского и налогового учета (если сумма сальдо по дебету счетов 30–38 меньше сальдо по кредиту счета 39, значит, не все расходы, отраженные в бухгалтерском учете, были разнесены по счетам налогового учета, и, наоборот, если сальдо по дебету счетов 30–38 больше сальдо по кредиту счета 39, значит, не все расходы, учтенные для целей налогообложения, были разнесены по счетам бухгалтерского учета. Разница и в одном и в другом случае может быть только на сумму отсроченных расходов);
- делает возможным перегруппировку данных на счетах 30-38 (если бы все операции отражались как по дебету, так и по кредиту указанных счетов, то исправление ошибочных записей или же перегруппировка отдельных статей стали бы сложной задачей);
- делает информационно значимыми показатели оборотов по счетам 30-38 (обороты по дебету и кредиту счетов позволяют получать дополнительную информацию об операциях налогового учета).

**Третий способ**

Третьим способом (отражение отдельных операций на забалансовых счетах организации) предприятие сферы услуг может пользоваться в тех ситуациях, когда оценка налоговых доходов или расходов превышает их бухгалтерскую оценку. Особенно это актуально для до-

ходов, так как для них отсутствует возможность организовать налоговый учет аналогично тому, как это можно сделать для налоговых расходов в рамках счетов 30-39. Например, при получении объекта основных средств безвозмездно доход в бухгалтерском учете будет соответствовать рыночной стоимости объекта, а для целей налогообложения внереализационный доход будет определяться исходя из рыночной стоимости, но не ниже остаточной стоимости, сформированной для целей налогового учета по нормам гл. 25 НК РФ, которая может быть гораздо выше рыночной.

Разработчики бухгалтерских программных продуктов, как правило, в своих программах («1С», «Бэст-Офис») используют именно этот вариант для построения всей системы налогового учета. Однако такой подход зачастую сводится к параллельному ведению налогового учета. В этих программах не реализован механизм выделения операций, приводящих к различиям между бухгалтерскими и налоговыми доходами и расходами. В результате, по мнению автора, проверка правильности и полноты отражения всех доходов и расходов в налоговом учете представляет собой весьма сложную задачу. Выходом из создавшегося положения, скорее всего, будет либо полная документальная проверка полноты отражения всех операций в налоговом учете, либо самостоятельное выявление операций, приводящих к возникновению различий между бухгалтерским и налоговым учетом, что возможно осуществить организациям с весьма незначительным числом хозяйственных операций в рамках единственного вида деятельности (что, как правило, редко имеет место в сфере услуг).

Схема корреспонденции счетов бухгалтерского учета предприятий сферы услуг с внесенными в План счетов корректировками для целей налогового учета при общей системе налогообложения представлена в табл. 3.

**Таблица 3**

**СИСТЕМА ЗАПИСЕЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ ПРИ ОБЫЧНОМ РЕЖИМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

№	Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Списаны материалы в основное производство	30.1	10	50 176
		20	39	
2	Списана стоимость принадлежностей на общепроизводственные расходы	30.2	10	2 481
		25	39	
3	Начислена оплата труда работникам организации	31.1, 31.2	70	83 254
		20, 23, 25, 26	39	
4	Начислена сумма ЕСН на оплату труда работникам организации	31.1, 31.2	69	21 646
		20, 23, 25, 26	39	
5	Начислена амортизация	32.1, 32.2	02	35 496
		20, 23, 25, 26	39	
6	Начислена сумма представительских расходов в пределах нормы	34.1	76	-
		26	39	
7	Начислена сумма представительских расходов свыше нормы	34.2	76	-
		26	39	
8	Списывается величина расходов, не учитываемых в целях налогообложения	36	34.2	-
9	Списывается величина понесенных расходов за отчетный период	39	30, 31, 32,	193 053
			33, 34-1, 35, 36	

Наибольшие сложности вызывает организация учета расходов для целей определения налоговой базы по прибыли хозяйствующих субъектов – предприятий сферы услуг, находящихся на общей системе налогообложения, отдельные виды деятельности которых подпадают под специальный налоговый режим в виде ЕНВД. В соответствии с действующим законодательством, получаемые доходы и осуществляемые хозяйствующим субъектом расходы в рамках специальных налоговых режимов не учитываются при определении налоговой базы по прибыли, а подлежат обособленному учету. При этом расходы организаций в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, осуществляемой в рамках специального налогового режима, в общем доходе организации по всем видам деятельности. В результате обычная система налогообложения, которая уже сама по себе с введением гл. 25 НК РФ представляет серьезную проблему для предприятия, осложняется необходимостью ведения раздельного налогового учета расходов, относящихся к деятельности, облагаемой ЕНВД.

Для организации раздельного учета доходов и расходов по видам деятельности возможно применение одного из трех описанных выше способов, однако применение свободной номенклатуры счетов 30–39 бухгалтерского учета для отражения налоговых расходов (второй способ) представляется автору наиболее удобным, поэтому попытаемся его адаптировать к раздельному учету расходов. В предложенной системе счетов 30–39 имеются незадействованные позиции 37, 38, которые мы и используем в раздельном учете (табл. 4).

**Таблица 4**

**РЕКОМЕНДУЕМАЯ СТРУКТУРА СЧЕТОВ ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ СФЕРЫ УСЛУГ, ПРИМЕНЯЮЩЕГО НАРЯДУ С ОБЩИМ РЕЖИМОМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РЕЖИМ В ВИДЕ ЕНВД**

Порядковый номер счета	Наименование счета	Порядковый номер субсчета	Наименование субсчета
37	Расходы по видам деятельности, облагаемым ЕНВД	-	Субсчета рекомендуется строить по видам деятельности
38	Расходы, относящиеся к различным режимам налогообложения	38-1	Расходы, распределяемые между различными режимами налогообложения
		38-2	Расходы, распределенные на общий режим налогообложения
		38-3	Расходы, распределенные на режим в виде ЕНВД

Счет 37 «Расходы по видам деятельности, облагаемым ЕНВД» предназначен для отражения информации о расходах организации, совершаемых по тем видам ее деятельности, которые подпадают под систему налогообложения в виде ЕНВД.

Счет 37 позволяет разделить расходы по деятельности, облагаемой ЕНВД, от расходов по общей системе налогообложения и получать дополнительную информацию, необходимую для целей управления. Субсчета автор рекомендует строить в разрезе имеющихся видов деятельности, попадающих под систему ЕНВД.

Счет 38 «Расходы, относящиеся к различным режимам налогообложения», предназначен для учета тех расходов, которые не представляются возможным напрямую отнести к какой-либо одной из применяемых систем налогообложения. В конце отчетного (налогового) периода сумма этих расходов, накапливаемая на дебете субсчета 38-1, распределяется с его кредита по разным системам налогообложения пропорционально величине доходов по видам деятельности (НК РФ, ст. 272, п. 1) на субсчета 38-2 и 38-3, а затем с указанных субсчетов по видам расходов – на соответствующие счета учета расходов налоговых режимов.

Система записей по корреспондирующим счетам с учетом внесенных корректировок в План счетов для целей налогового учета в субъектах малого предпринимательства, работающих при общей системе налогообложения и по отдельным видам деятельности, попадающим под действие ЕНВД, представлена в табл. 5.

**Таблица 5**

**СИСТЕМА ЗАПИСЕЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ ПРИ ОБЫЧНОМ РЕЖИМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ЕНВД**

№	Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списаны материалы в основное производство по ОСНО	30.1	10
		20	39
2	Списана стоимость принадлежностей в обще производственные расходы по ОСНО	30.2	10
		26	39
3	Начислена оплата труда работникам организации по ОСНО	31.1, 31.2	70
		20, 23, 25, 26	39
4	Начислена сумма ЕСН на оплату труда работникам организации по ОСНО	31.1, 31.2	69
		20, 23, 25, 26	39
5	Начислена амортизация по ОСНО	32.1, 32.2	02
		20, 23, 25, 26	39
6	Начислена сумма представительских расходов в пределах нормы по ОСНО	34.1	76
		26	39
7	Начислена сумма представительских расходов свыше нормы по ОСНО	34.2	76
		26	39
8	Признаны расходы по видам деятельности ЕНВД	37	10, 70, 69, 02
		20, 23, 25, 26	39
9	Начислены расходы, подлежащие распределению между налоговыми режимами ОСНО и ЕНВД	38.1	76
10	Распределяются расходы между налоговыми режимами ОСНО и ЕНВД	26	39
		38.2, 38.3	38.1
11	Списывается величина понесенных расходов за отчетный период	39	30-38

Организация, осуществляющая несколько видов деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, согласно гл. 26.3 НК РФ обязана вести учет показателей раздельно по каждому виду деятельности. В этой связи автор рекомендует предприятиям сферы услуг в рабочем плане счетов к каждому счету открыть отдельные субсчета по видам деятельности. Несмотря на то, что указанный порядок может оказаться несколько трудоемким, он позволит избежать возможности возникновения ошибок в разграничении видов деятельности. Если же по отдельным видам деятельности организации существуют затруднения в идентификации показателей, в том числе расходов, применительно к конкретному виду деятельности, то распределение це-

лесообразно осуществлять в порядке, описанном выше, т.е. пропорционально величине доходов, полученных от различных видов деятельности.

В случае, если предприятие сферы услуг применяет упрощенную систему налогообложения, следует учитывать, что одной из главных особенностей этого налогового режима является то, что доходы и расходы признаются по кассовому методу. Следовательно, с целью интеграции бухгалтерского учета в налоговый целесообразно использовать форму бухгалтерского учета, позволяющую применять кассовый метод учета доходов и расходов. Такая возможность предоставляется Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для малых предприятий, в соответствии с которыми малым предприятием может быть принято решение при учете доходов и расходов не соблюдать допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности и использовать кассовый метод учета. Согласно приказу №64н, на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организация составляет рабочий план счетов бухгалтерского учета хозяйственных операций, который позволит вести учет средств и их источников в регистрах бухгалтерского учета и тем самым обеспечивать контроль за сохранностью имущества, выполнением обязательств и достоверностью данных бухгалтерского учета. Рекомендуемый порядок построения рабочего плана счетов для предприятий сферы услуг, применяющих УСНО, представлен в приложении 1.

Разрабатывая рабочий план счетов, автор прежде всего руководствовался тем, что субъекты малого бизнеса в сфере услуг в соответствии с Типовыми рекомендациями отражают субсчета в сводных учетных регистрах отдельной строкой. Неограниченное увеличение количества счетов и субсчетов может привести к возрастанию регистров и, как следствие, усложнению их восприятия и пользования.

Исходя из рекомендуемого автором Плана счетов для предприятий сферы услуг, применяющих систему налогообложения в виде УСНО, следует, что некоторые существующие счета, согласно приказу №94н, должны трансформироваться путем перевода их из состава счетов в субсчета магистральных счетов (рис. 2).

По мнению автора, перегруппировка указанных счетов в субсчета и в некоторых случаях корректировка наименований существующих счетов являются целесообразными в связи с тем, что, как правило, на предприятиях сферы услуг, применяющих УСНО, за отчетный период осуществляется небольшое количество хозяйственных операций. Кроме того, применение данного подхода приведет к сокращению объема рабочего плана счетов, размеров Главной книги и шахматной ведомости, а также к усилению контрольной функции бухгалтерского учета.

Например, включение всех затратных счетов в виде субсчетов к счету 20 «Основное производство» и его переименование в «Затраты на основное производство» свидетельствует о сосредоточении всех затрат предприятия, в силу количественной ограниченности совершаемых операций, на одном синтетическом счете, и, как следствие, сокращения рабочего плана счетов. Учет кредитов также можно обеспечить на одном счете с выделением в нем двух субсчетов по срокам пользования. Соответственно из-за изменения характера сче-

та 66 «Краткосрочные кредиты и займы» происходит корректировка его наименования 66 «Расчеты по кредитам и займам». Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» свое наименование не изменяет, но группировка субсчетов подлежит трансформации.



**Рис. 2. Схема трансформации счетов бухгалтерского учета для предприятий сферы услуг, использующих упрощенную систему налогообложения**

С другой стороны, такие счета, как 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 86 «Целевое финансирование», скорее всего предприятию сферы услуг не понадобятся. Для обос-

нования исключения указанных счетов из рекомендуемого Плана счетов автором были использованы следующие предпосылки:

- счет 11 «Животные на выращивании и откорме» исключается при условии, что предприятие сферы услуг не занимается сельскохозяйственной деятельностью;
- счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» исключаются, так как учет материальных ценностей ведется на одном счете 10 «Материалы»;
- счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» исключается по той причине, что при применении упрощенной системы налогообложения предприятия сферы услуг освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость (НДС), за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную границу (п. 2 и 3 ст. 346.11 НК РФ). Но в связи с тем, что в перечне признаваемых расходов по УСНО налог на добавленную стоимость по приобретаемому товару для перепродажи выделен отдельной статьей, то, возможно, следует оставить счет 19 в части покупного товара;
- счет 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)» исключается в связи с тем, что учет выпуска продукции (работ, услуг) по нормативной (плановой) себестоимости нецелесообразен для предприятия сферы услуг, так как требует разработку нормативной (плановой) себестоимости, ее систематическое обновление, что достаточно трудоемко. Поэтому оптимально организовать учет выпуска готовой продукции с применением только счета 43 «Готовая продукция»;
- счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» может применяться предприятиями, оказывающими строительные услуги или осуществляющими научно-исследовательские работы, в противном случае счет не используется;
- счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» в условиях кассового метода учета доходов и расходов, что является обязательным при УСНО, не используется;
- счет 86 «Целевое финансирование» используется при условии, что деятельность организаций финансируется из бюджетов различных уровней, в учете обычной коммерческой деятельности, осуществляемой предприятиями, счет не применяется.

Серьезные изменения коснулись счетов 44 «Расходы на продажу» и 90 «Продажи» в разрезе субсчетов, что также представлено в приложении 1. Как правило, предлагаемый порядок субсчетов необходим для организаций, осуществляющих свою деятельность в сфере торговли. К счету 44 предложено четыре субсчета, при этом субсчет 44-9 «Прочие расходы» имеет нумерацию 9, в связи с тем что при осуществлении организациями финансово-хозяйственной деятельности у них могут возникать потребности во введении дополнительных субсчетов к счету 44, предусмотренные типовым Планом счетов.

Счет 44 с учетом изменений позволит аккумулировать коммерческие расходы на субсчете 90-2 «Коммерческие расходы» по их видам. Предлагаемое выделение субсчетов на счете 90 «Продажи», прежде всего, связано с управленческими нуждами и необходимо для заполнения строки «Коммерческие расходы» в Отчете о прибылях и убытках.

Автор настаивает на том, что предприятию сферы услуг, несмотря на предоставленную законодательством возможность не вести бухгалтерский учет, разумнее сохранить систему учета как бухгалтерского, так и налогового. Аналогично выше рассмотренному порядку организации налогового учета для субъектов, применяющих иные режимы налогообложения, отличные

от УСНО, автор предлагает использовать счета 30-39, которые будут предназначаться для отражения доходов и расходов организации, учитываемых при определении налогооблагаемой базы по единому налогу при упрощенной системе налогообложения.

Счет 30 «Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признанные» предназначен для учета тех расходов, суммы по которым признаны (оплачены).

Счет 31 «Расходы, принимаемые для целей налогообложения, не оплаченные» предназначен для учета тех расходов, которые имели место, но не являются оплаченными.

Счет 32 «Расходы, принимаемые для целей налогообложения, в пределах норм» предназначен для учета информации о расходах организации, принимаемых для целей налогообложения в пределах установленных нормативов. Выше были рассмотрены расходы, которые по налоговому учету должны учитываться в пределах нормативов.

Счет 33 «Расходы, не принимаемые для целей налогообложения» предназначен для учета информации о расходах организации, не принимаемых для целей налогообложения в случае превышения пределов установленных нормативов.

Счет 39 «Общая сумма расходов» предназначен для отражения всех расходов организации. При этом счет контролирует полноту проведения записей по счетам бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения.

Предлагаемые счета налогового учета 30-33 увязываются с показателями, подлежащими отражению в Книге учета доходов и расходов, являющейся регистром налогового учета.

Система записей по корреспондирующим счетам с учетом внесенных корректировок в План счетов для целей налогового учета на предприятиях сферы услуг, работающих по упрощенной системе налогообложения, представлена в табл. 6.

**Таблица 6**

**СИСТЕМА ЗАПИСЕЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ ПРИ УСНО**

№	Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Начислена и выплачена заработная плата работникам организации (признанные расходы)	30 20,44.1	70 39	4 128
2	Начислена заработная плата работникам организации (неоплаченные расходы)	31 20,44-1	70 39	985
3	Начислен и погашен ЕСН с заработной платы работников организации (признанные расходы)	30 20, 44.2	69 39	1 212,8
4	Начислен и погашен ЕСН из заработной платы работников организации (неоплаченные расходы)	31 20,44.2	69 39	289,4
5	Начислена сумма представительских расходов в пределах нормы	32 26	76 39	882
6	Начислена сумма представительских расходов свыше нормы	33 26	76 39	684
7	Списывается величина понесенных расходов за отчетный период	39	30-33	51 182

Проведенный автором статьи анализ по порядку ведения синтетического учета предприятиями сферы услуг позволил выявить существующие проблемы, которые сводятся к разнотечию в приказах №64н и №94н, к отсутствию интеграции между бухгалтерским и налоговым учетом. В частности, автор попытался обосновать необходимость ведения бухгалтерского учета предприятиями сферы услуг, несмотря на законодательно разрешенный отказ от его ведения для определенных налоговых режимов. Автором обозначен комплекс проблем, стоящих в области организации и ведения бухгалтерского учета предприятиями сферы услуг в части оптимизации механизма учета доходов и расходов в увязке с порядком исчисления налога на прибыль по общей системе налогообложения. Предложено внести корректировки в действующий типовой План счетов по учету расходов для организаций, применяющих одновременно общую систему налогообложения и налоговый режим в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности; определить наиболее рациональный подход к составлению рабочего плана счетов для предприятий, функционирующих в налоговом режиме в виде ЕНВД; рекомендовать в контексте приказа №94н рабочий план счетов для предприятий сферы услуг, применяющих упрощенную систему налогообложения; разработать систему типовых корреспонденций счетов бухгалтерского учета с использованием предложенных корректировок. Автором проанализированы два направления, сложившихся в практике деятельности хозяйствующих субъектов в сфере услуг с учетом применяющихся режимов налогообложения:

- традиционная бухгалтерия – для предприятий, применяющих общий режим налогообложения и (или) режим в виде ЕНВД;
- упрощенная бухгалтерия – для предприятий, работающих в рамках упрощенной системы налогообложения.

Кроме того, рассмотрены три способа накопления и систематизации информации в рамках бухгалтерского учета, необходимой для заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль предприятиями сферы ус-

луг, применяющими общий режим налогообложения. Более того, автором предложен порядок корректировки действующего Плана счетов с учетом возможных налоговых режимов и, соответственно, разработаны типовые корреспонденции счетов с учетом необходимости ведения налогового учета.

**ЛИТЕРАТУРА**

1. Налоговый кодекс РФ, часть вторая, Федеральный закон №117-ФЗ от 5 августа 2000 г.
2. Федеральный закон от 26 декабря 2005 г. №208-ФЗ (ред. от 1 декабря 2007 г.) «Об акционерных обществах» (принят ГД ФС РФ 24 ноября 2005 г.) (с изм. и доп., вступающими в силу с 1 января 2008 г.), ст. 42, п. 2 – в ред. Федерального закона от 6 апреля 2004 г. №17-ФЗ.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. (ред. от 3 ноября 2006 г.).
4. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н (ред. от 18 сентября 2006 г.) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».
5. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н (ред. от 18 сентября 2006 г.) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».
6. Приказ Минфина РФ от 21 декабря 2006 г. №64н «О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства».
7. Приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. №60н (ред. от 30 декабря 1999 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98».
8. Соколов Я.В. Новый План счетов и основы ведения бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 319.
9. Новодворский В.Д. Бухгалтерская отчетность организации: Учеб. пособие / В.Д. Новодворский, Л.В. Пономарева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2004. – С. 200.
10. Палий В.Ф. Бухгалтерская отчетность: особенности. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – С. 322.

*Юрьева Оксана Андреевна*

**Приложение 1**

**РЕКОМЕНДУЕМЫЙ РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СФЕРЫ УСЛУГ, ИСПОЛЬЗУЮЩИХ УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Номер и наименование раздела	№ счета	Наименование счета	№ субсчета	Наименование субсчета	Аналитический счет
1. Внеоборотные активы	01	Основные средства и нематериальные активы	1	Основные средства (собственные)	По видам основных средств
			2	Нематериальные активы	По видам нематериальных активов
			3	Оборудование к установке	По видам указанного оборудования
			9	Выбытие основных средств	-
	02	Амортизация основных средств и нематериальных активов	1	Амортизация основных средств	По видам основных средств
			2	Амортизация нематериальных активов	По видам нематериальных активов
	03	Доходные вложения в материальные ценности	1	Доходные вложения в материальные ценности – в аренде	По видам доходных вложений в аренде
			2	Доходные вложения в материальные ценности – в лизинге	По видам доходных вложений в лизинге
			3	Прочие доходные вложения в материальные ценности	По видам прочих доходных вложений
	08	Вложения во внеоборотные активы	-	По однородным группам вложений	В группах по видам вложений

Номер и наименование раздела	№ счета	Наименование счета	№ субсчета	Наименование субсчета	Аналитический счет		
2. Производственные запасы	10	Материалы	1	Сырье и материалы	По видам сырья и материалов		
-	-	-	2	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали	По видам полуфабрикатов и комплектующих изделий, конструкций и деталей		
			3	Топливо	По видам топлива		
				Тара и тарные материалы	По видам тары и тарных материалов		
			5	Запасные части	По видам запасных частей		
			6	Прочие материалы	Прочие материалы по видам		
			7	Материалы и сырье, переданные в переработку на сторону	По видам материалов и сырья, переданных в переработку на сторону		
			3	Строительные материалы	По видам строительных материалов		
			9	Инвентарь и хозяйственные принадлежности	По видам инвентаря и хозяйственных принадлежностей		
			10	Специальная оснастка и специальная одежда на складе	По видам специальной оснастки и специальной одежды на складе		
			11	Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации	По видам специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатации		
			3. Затраты на производство	20	Затраты на основное производство	1	Основное производство
-	-	-	2	Полуфабрикаты собственного производства	По видам полуфабрикатов собственного производства		
			3	Вспомогательные производства	По видам вспомогательных производств		
			4	Общепроизводственные расходы	По видам общепроизводственных расходов		
				Общехозяйственные расходы	По видам общехозяйственных расходов		
			6	Брак в производстве	-		
			7	Обслуживающие производства и хозяйства	По видам обслуживающих производств и хозяйств		
			30	Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признанные	-	По видам расходов	
			31	Расходы, принимаемые для целей налогообложения, не оплаченные	-	По видам расходов	
			32	Расходы, принимаемые для целей налогообложения, в пределах норм	-	По видам расходов	
			33	Расходы, не принимаемые для целей налогообложения	-	По видам расходов	
			39	Общая сумма расходов	-	По видам расходов	
4. Готовая продукция и товары	41	Товары		По однородным группам товаров	По видам товаров в группах		
-	-	-	42	Торговая наценка	-	-	
			43	Готовая продукция		По однородным группам готовой продукции	По видам готовой продукции в группах
			44	Расходы на продажу	1	Расходы по оплате труда	Расходы на продажу по товарам
					-	-	Расходы на продажу по готовой продукции
					2	Налоги с заработной платы	Расходы на продажу по товарам
							Расходы на продажу по готовой продукции
					3	Расходы по аренде	Расходы на продажу по товарам
					-	-	Расходы на продажу по готовой продукции
					9	Прочие расходы	Расходы на продажу по товарам
					-	-	Расходы на продажу по готовой продукции
			5. Денежные средства	50	Касса	1	Касса организации
-	-	-	2	Денежные документы			
			51	Расчетные счета	-	По имеющимся расчетным счетам (как правило, бывает один расчетный счет)	
			52	Валютные счета		По имеющимся валютным счетам	
			55	Специальные счета в банках		По имеющимся счетам в банках	
			57	Переводы в пути		-	
			58	Финансовые вложения		По видам финансовых вложений	
			59	Резервы под обесценение финансовых вложений		Резервы под обесценение финансовых вложений по видам	

Номер и наименование раздела	№ счета	Наименование счета	№ субсчета	Наименование субсчета	Аналитический счет
6. Расчеты	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		-	По контрагентам
	62	Расчеты с покупателями и заказчиками		-	По контрагентам
	66	Расчеты по кредитам и займам	1	Краткосрочные кредиты и займы	По видам краткосрочных кредитов и займов
	-	-	2	Долгосрочные кредиты и займы	По видам долгосрочных кредитов и займов
	68	Расчеты с бюджетом по налогам и сборам	1	Расчеты по УСНО	-
	-	-	2	Расчеты по прочим налогам и сборам	По видам налогов и сборов
	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	-	-	По каждому сотруднику
	76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	1	Расчеты с подотчетными лицами	По каждому подотчетному лицу
	-	-	2	Расчеты с персоналом по прочим операциям	По каждому сотруднику
		3	Расчеты по претензиям	По видам претензий	
		4	Прочие расчеты	По видам прочих расчетов	
7. Капитал	80	Уставный капитал		-	
	82	Резервный капитал		-	
	83	Добавочный капитал		-	
	84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода	-
	-	-	2	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	
8. Финансовые результаты	90	Продажи	1	Валовая прибыль (убыток) от продаж	По видам услуг
	-	-	2	Коммерческие расходы	По видам услуг
			9	Прибыль (убыток) от основной деятельности	-
	91	Прочие доходы и расходы	1	Операционные доходы и расходы	По видам операционных доходов (расходов)
	-	-	2	Внереализационные доходы и расходы	По видам внереализационных доходов (расходов)
			3	Доходы (расходы) от чрезвычайных обстоятельств	По видам чрезвычайных обстоятельств
	94	Недостачи и потери от порчи ценностей	-	По видам недостач и потерь от порчи ценностей	
	96	Резервы предстоящих расходов и платежей	-	По видам резервов предстоящих расходов и платежей	
	97	Расходы будущих периодов		По видам расходов будущих периодов	
	98	Доходы будущих периодов		По видам доходов будущих периодов	
	99	Прибыли и убытки	1	Прибыли (убытки) от основной деятельности	-
			2	Доходы (расходы) от операционной деятельности	
			3	Доходы (расходы) от внереализационной деятельности	
			4	Доходы (расходы) от чрезвычайных обстоятельств	
		9	Сальдо прибылей (убытков)		

**РЕЦЕНЗИЯ**

Тематика статьи является актуальной как в теоретическом, так и в практическом плане. Динамичное развитие сферы услуг как в России, так и за рубежом выдвигает задачу дальнейшего совершенствования бухгалтерского и управленческого учета как информационной базы для принятия управленческих решений, обеспечивающих эффективное развитие данного сектора национальной экономики. Развитие методики бухгалтерского учета имеет на сегодняшний день большое значение для российских предприятий сферы услуг. Актуализирует избранную тему наличие ограниченного количества научных работ в данной области. Автор представляет свой оригинальный взгляд на данную проблему, предлагая конкретные пути по совершенствованию методики бухгалтерского и налогового учета.

Научная новизна проведенного автором исследования состоит в разработке теоретико-методологических и организационно-методических положений в области организации бухгалтерского и налогового учета на предприятиях сферы услуг, имеющих существенное значение для повышения качества и обоснованности принятия управленческих решений. К приращению научных знаний следует отнести следующие элементы научной новизны:

- предложена схема построения счетов бухгалтерского учета для интеграции с налоговым учетом при применении предприятием

сферы услуг общего режима налогообложения, базирующаяся на применении 30-х счетов;

- рекомендована структура счетов для предприятия сферы услуг, применяющего наряду с общим режимом налогообложения режим в виде ЕНВД, предполагающая использование счетов 30-х счетов, включая счета 37 «Расходы по видам деятельности, облагаемым ЕНВД» и 38 «Расходы, относящиеся к различным режимам налогообложения».

Таким образом, налицо признаки актуальности и научной новизны рассмотренных в статье технологий бухгалтерского учета. Статья может быть рекомендована к публикации.

*Бреславцева Н.А., д.э.н., профессор, Южно-Российского государственного университета экономики и сервиса*

## 2.3. PERFECTION OF A TECHNIQUE OF BOOK KEEPING AT THE ENTERPRISES OF SPHERE OF SERVICES

O.A. Yureva, the Senior Teacher of the Rostov Academy of Service of the Southern-Russian State University of Economy and Service

In article the complex of the problems worth in the field of the organization and conducting of book keeping by the enterprises of sphere of services regarding optimization of the mechanism of the account of incomes and charges in coordination with the order of calculation of the tax to profit on the general system of the taxation is designated. For the decision of the designated problems it is offered to bring in updating to working typical Plan of accounts under the account of charges for the organizations using simultaneously general system of the taxation and a tax mode as The uniform tax to the given income (ENVD) for separate kinds of activity; to define the most rational approach to drawing up of the working plan of accounts for the enterprises functioning in a tax mode as The uniform tax to the given income (ENVD); to recommend in a context of the order №94н the working plan of accounts for the enterprises of sphere of the services using simplified system of the taxation; to develop system of typical correspondence of accounts of book keeping with use of the offered updating. Besides three ways of accumulation and ordering of the information are considered within the framework of the book keeping, the tax declaration necessary for filling under the tax to profit the enterprises of sphere of the services, using the general mode of the taxation. The order of updating of working Plan of accounts is offered in view of possible tax modes and, accordingly, typical correspondences of accounts are developed in view of necessity of conducting the tax account. Set forth above offers are directed on performance of a principle of rationality at construction of book keeping at the enterprises of sphere of services.

### Literature

1. The tax code of the Russian Federation, part the second, the Federal law № 117-FZ from August, 5, 2000.
2. The federal law from December, 26, 2005 №208-ФЗ (edition from December, 1, 2007) «About joint-stock companies» (it is accepted GD FS the Russian Federation November, 24, 2005) (from amendments, entering valid since January, 1, 2008), an item 42, item 2 – in edition of the Federal law from April, 6, 2004 № 17-FZ.
3. The federal law «About book keeping» №129 – FZ from November, 21, 1996 (edition from November, 3, 2006).
4. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from October, 31, 2000 №94н (edition from September, 18, 2006) « About the statement of the Plan of accounts of book keeping of financial-economic activities of the organizations and the Instruction on its application ».
5. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from July, 29, 1998 №34н (edition from September, 18, 2006) « About the statement of Position on conducting book keeping and the accounting reporting in the Russian Federation ».
6. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from December, 21, 2006 №64н « About typical recommendations for the organization of book keeping for subjects of small business ».
7. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from December, 9, 1998 №60н (edition from December, 30, 1999) «About the statement of Position on book keeping « the Registration policy of the organization » PBU 1/98».
8. J.V. Sokolov. The new Plan of accounts and bases of conducting book keeping / JA.V. Sokolov, V.V. Patrov, N.N. Karzaeva. – M.: the Finance and statistics, 2003. - p. 319.
9. V.D. Novodvorsky The accounting reporting of the organization: the Manual / V.D. Novodvorsky, L.V. Ponomareva. – 4 edition., – M.: Book keeping, 2004. - p. 200.
10. V.F. Paliy. The accounting reporting: features. – M.: Berator-Press, 2003. – p. 322.