

## 2.5. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ПРИ СОВМЕЩЕНИИ РАЗЛИЧНЫХ СИСТЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Ушаков Р.С., к.э.н., доцент  
кафедры бухгалтерского учета и аудита

Сочинский государственный университет  
туризма и курортного дела

В статье проанализированы варианты применения различных систем налогообложения, а также возможность их совмещения. Значительное внимание уделено вопросам налогообложения при совмещении налоговых режимов. Сформулированы рекомендации организациям по формированию приказа об учетной политике. Для практического применения изложенного материала предложены субсчета второго порядка, выделены наиболее типичные ошибки в порядке организации и ведения раздельного учета.

### ВЫБОР РЕЖИМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Организация бухгалтерского и налогового учета на предприятиях в первую очередь зависит от осуществляемых видов деятельности. Применяемый режим налогообложения в свою очередь зависит от множества факторов. Даже если организация осуществляет только один вид деятельности, она может находиться на разных режимах налогообложения. Например, организация, оказывающая только услуги по перевозке пассажиров и (или) грузов, может находиться на общей или упрощенной системе налогообложения, или же применять единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД).

Возможность применения организацией только системы налогообложения в виде ЕНВД с 1 января 2009 г. предусматривается гл. 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» Налогового кодекса РФ в ряде случаев (рис. 1).

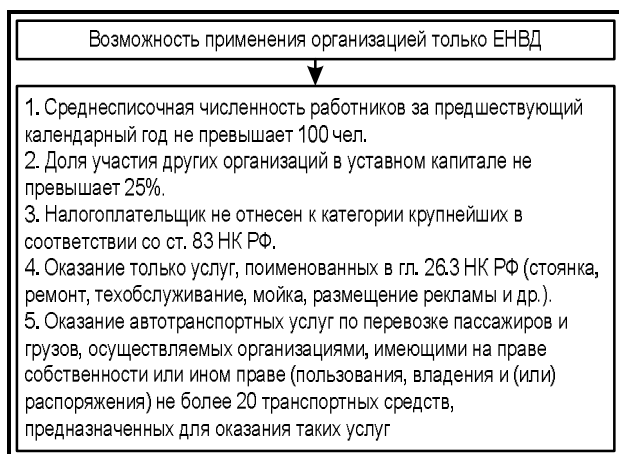


Рис. 1. Возможность применения ЕНВД

Возможность применения организацией упрощенной системы налогообложения (УСН) предусматривается гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ, если выполняются следующие условия (рис. 2).

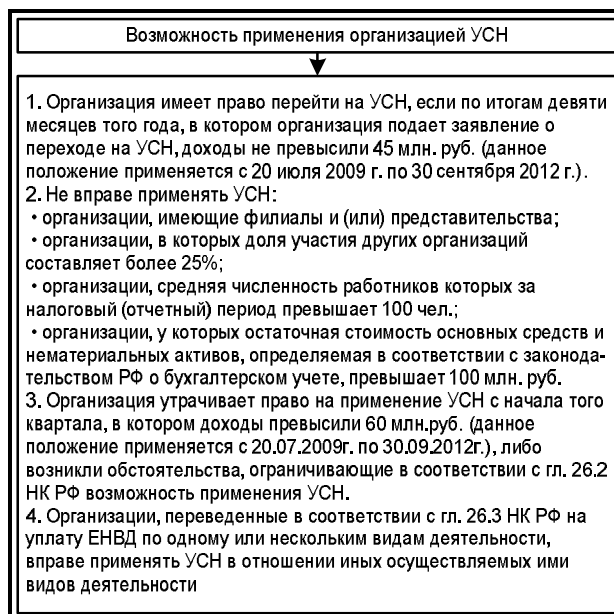


Рис. 2. Возможность применения УСН

Возможность совмещения системы налогообложения в виде ЕНВД с общей системой налогообложения и УСН представлена на рис. 3.

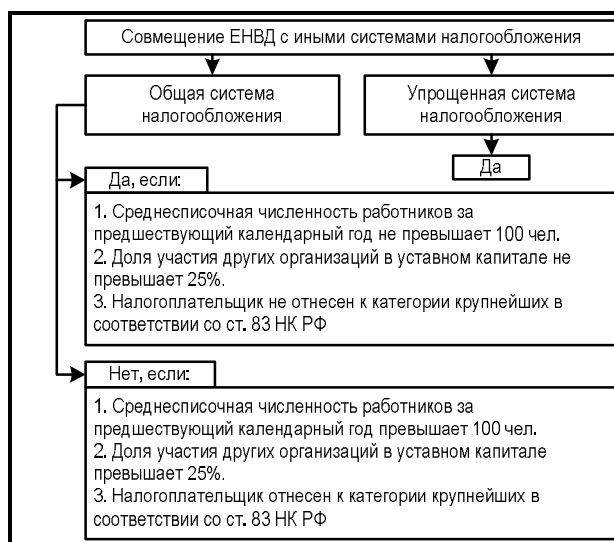


Рис. 3. Возможность совмещения ЕНВД с иными системами налогообложения

Таким образом, в случае с многопрофильными предприятиями при оказании предприятиями комплекса услуг может иметь место совмещение различных режимов налогообложения, в результате чего организациям приходится решать, как в сложившейся ситуации организовать бухгалтерский учет и уплатить налоги.

### ЭКОНОМИЯ НА НАЛОГАХ

В соответствии со ст. 346.26 гл. 26.3 НК РФ, если организация осуществляет деятельность, подлежащую налогообложению ЕНВД, в отношении этой деятельности не уплачиваются:

- налог на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);

- налог на добавленную стоимость (НДС) (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- налог на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);
- единый социальный налог (ЕСН) (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

С 2010 г. вместо ЕСН в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2009 г. №212-ФЗ будут уплачиваться страховые взносы в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования РФ на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование. Для простоты восприятия в данной статье под ЕСН будет пониматься как налог, уплачиваемый в 2009 г., так и страховые взносы, которые будут уплачиваться в 2010-м и последующих годах на основании Федерального закона от 24 сентября 2009 г. №212-ФЗ.

Аналогичные положения предусмотрены для УСН (ст. 346.11 гл. 26.2 НК РФ).

Вместе с тем организации, применяющие УСН и ЕНВД, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ.

## ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА

Гл. 26.3 НК РФ не устанавливает порядок ведения раздельного учета плательщиками ЕНВД. Поэтому организация должна самостоятельно разработать такой порядок. Главное, чтобы применяемый способ раздельного учета позволял однозначно отнести те или иные показатели к разным видам деятельности.

Разработанный порядок ведения раздельного учета следует закрепить в приказе об учетной политике для целей налогообложения или в любом локальном документе, утвержденном приказом по организации, или нескольких документах, которые в совокупности будут содержать все правила, касающиеся порядка ведения раздельного учета.

Например, можно принять положение о раздельном учете, утвердить порядок ведения раздельного учета, издать приказ об организации раздельного учета на соответствующий год или приказ о раздельном учете имущества, хозяйственных операций и обязательств и т.п.

Независимо от того, в каком документе организация решила отразить порядок раздельного учета, необходимо в нем закрепить:

- принцип (способ) и форму деления показателей по видам деятельности;
- основания (документы), на которые будут опираться при ведении раздельного учета, и требования к ним;
- правила распределения показателей, одновременно задействованных в нескольких видах деятельности (в тех случаях, когда эти показатели нельзя однозначно отнести к тому или иному виду деятельности). Эти правила должны касаться каждого налога в отдельности.

Порядок организации раздельного учета в бухгалтерском учете, по нашему мнению, целесообразно закрепить в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

В учетной политике для целей бухгалтерского учета, в частности, нужно закрепить следующее.

1. План счетов организации с перечислением всех специфических субсчетов, открываемых для целей раздельного учета.

Следует отметить, что большинство показателей, в отношении которых нужно вести раздельный учет, целесообразнее всего учитывать бухгалтеру с использованием отдельных субсчетов.

Это значит, что к каждому счету, на котором учитывается тот или иной показатель, открываются субсчета, на которых отдельно учитываются:

- показатели, относящиеся к деятельности по ЕНВД;
- показатели, относящиеся к деятельности, облагаемой налогами в соответствии с иными режимами налогообложения (общая система налогообложения, УСН);
- показатели, которые нельзя однозначно отнести к тому или иному виду деятельности (т.е. подлежащие распределению).

2. Методику разнесения показателей по этим субсчетам.
3. Методы оценки активов и обязательств по данным раздельного учета, а также другие необходимые решения, обеспечивающие соответствие организованного раздельного учета принципам и правилам ведения бухгалтерского учета.

При этом то обстоятельство, что правила раздельного учета, которые применяются, не закреплены внутренними документами организации (в частности, в учетной политике), не свидетельствует об отсутствии раздельного учета. Судебная практика показывает, что суды зачастую признают факт ведения раздельного учета на основании первичных, сводных документов бухгалтерского учета, других документов, подтверждающих фактическое ведение раздельного учета.

При раздельном учете нужно четко отделить показатели, используемые для исчисления того или иного налога, от аналогичных показателей, не участвующих в таком расчете или участвующих, но в ином порядке.

Например, если организация совмещает режим налогообложения в виде ЕНВД с общим режимом налогообложения, то по деятельности, не облагаемой ЕНВД, она обязана платить НДС, налог на прибыль, ЕСН и налог на имущество (п. 4 ст. 346.26 НК РФ).

Следовательно, для того чтобы правильно и своевременно исчислить, к примеру, НДС, необходимо отдельно учитывать операции по реализации товаров (работ, услуг), которые совершаются в рамках деятельности, облагаемой налогами при общей системе налогообложения, от аналогичных операций, которые вы совершаете в рамках деятельности, облагаемой ЕНВД.

Отметим, что показатели, используемые для исчисления налога, – это, как правило, показатели, формирующие объект налогообложения, налоговую базу и налоговые вычеты.

Рассмотрим эти показатели применительно к налогам, которые может уплачивать плательщик ЕНВД (табл. 1).

Не всегда возможно четко разделить показатели по видам деятельности. Эта проблема возникает, когда показатель одновременно задействован в нескольких видах деятельности.

Важно помнить, что если порядок распределения неразделимых показателей НК РФ уже предусмотрен, то отступать от него не следует. Проанализируем положения НК РФ, касающиеся порядка распределения неразделимых показателей (табл. 2).

Таблица 1

ПОКАЗАТЕЛИ, НЕОБХОДИМЫЕ ДЛЯ ВЕДЕНИЯ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА

Показатели, которые нужно учитывать отдельно	Налог, в расчете которого участвует показатель	Примечание
<b>I. Если осуществляются несколько видов деятельности, каждый из которых облагается ЕНВД</b>		
Физические показатели (ФП) по каждому виду деятельности	ЕНВД	Организовать отдельный учет ФП необходимо для правильного определения налоговой базы по ЕНВД
Работники	ЕНВД	Организовать отдельный учет численности и поименного состава работников организациям и индивидуальным предпринимателям необходимо для правильного определения налоговых вычетов по ЕНВД (п. 2 ст. 346.32 НК РФ), а именно: 1) сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (ОПС) с выплат работникам, занятым в облагаемой ЕНВД деятельности; 2) сумм пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных работникам, занятым в облагаемой ЕНВД деятельности
<b>II. Если осуществляется деятельность, облагаемая ЕНВД, и деятельность, облагаемая налогами при общей системе налогообложения</b>		
Доходы и расходы	Налог на прибыль организаций	Организовать отдельный учет доходов и расходов по каждому виду деятельности необходимо для правильного определения налоговой базы по налогу на прибыль (п. 1 ст. 274, ст. 247 НК РФ)
Имущество, учтенное на балансе организации в качестве объекта основных средств	Налог на имущество организаций	Организовать отдельный учет такого имущества по видам деятельности необходимо для правильного определения налоговой базы по налогу на имущество организаций (п. 1 ст. 374, п. 1 ст. 375 НК РФ)
Работники по трудовому договору, а также физические лица, выполняющие работы (оказывающие услуги) по гражданско-правовому договору	ЕСН, страховые взносы на ОПС	Организовать отдельный учет численности и поименного состава работников (физических лиц) по каждому виду деятельности организациям и индивидуальным предпринимателям необходимо для правильного определения суммы выплат и вознаграждений, начисленных в пользу работников (физических лиц), занятых в деятельности, облагаемой налогами при ОСН
Работники	Налог на прибыль организации	Организовать отдельный учет численности и поименного состава работников организациям необходимо для правильного определения сумм расходов на оплату труда, которые учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (ст. 255 НК РФ)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.</li> <li>• Операции по передаче товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на приобретение (выполнение, оказание) которых не учитываются при налогообложении прибыли.</li> <li>• Операции по выполнению строительно-монтажных работ для собственных нужд</li> </ul>	НДС	Организовать отдельный учет данных операций по видам деятельности организациям и индивидуальным предпринимателям необходимо для правильного определения объекта налогообложения и налоговой базы по НДС
Суммы «входного» НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам), имущественным правам	НДС	Организовать отдельный учет сумм «входного» НДС в разрезе каждого вида деятельности организациям и индивидуальным предпринимателям необходимо для того, чтобы правильно определить суммы налоговых вычетов по НДС
<b>III. Если осуществляется деятельность, облагаемую ЕНВД, и деятельность, облагаемую налогом при УСН</b>		
Доходы и расходы (для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на расходы)	Налог при УСН	Организовать отдельный учет доходов и расходов (доходов) по видам деятельности организациям и индивидуальным предпринимателям необходимо для правильного определения объекта налогообложения и налоговой базы по налогу при УСН (п. 1 ст. 346.14, п. 1, 2 ст. 346.18 НК РФ)
Доходы (для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы)		
Работники (для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы)	ЕНВД; налог при УСН	Организовать отдельный учет численности и поименного состава работников организациям и индивидуальным предпринимателям необходимо для правильного определения налоговых вычетов по налогу при УСН (п. 3 ст. 346.21 НК РФ) и по ЕНВД (п. 2 ст. 346.32 НК РФ), а именно: 1) сумм страховых взносов на ОПС с выплат работникам, занятым в облагаемой по УСН и ЕНВД деятельности; 2) сумм пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных работникам, занятым в облагаемой по УСН и ЕНВД деятельности
Работники (для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на расходы)	Налог при УСН	Организовать отдельный учет численности и поименного состава работников организациям и индивидуальным предпринимателям необходимо для правильного определения сумм расходов, связанных с выплатами работникам, занятым в облагаемой по УСН деятельности, которые учитываются при определении налоговой базы по налогу при УСН (ст. 346.16 НК РФ), а именно: на оплату труда; уплату страховых взносов по всем видам обязательного страхования работников; выплату пособий по временной нетрудоспособности и др.

## ПОКАЗАТЕЛИ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ ДЛЯ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ

Показатели, которые нужно распределять	Налог, в расчете которого участвует показатель	Порядок распределения показателей
Расходы	Налог на прибыль	В случае невозможности разделения расходов организации они определяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, облагаемой ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности (п. 9 ст. 274 НК РФ)
Суммы «входного» НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам), имущественным правам	НДС	«Входной» НДС принимается к вычету либо учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) в той пропорции, в которой эти товары используются для деятельности, облагаемой (не облагаемой) НДС, и в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения. Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров, реализация которых подлежит налогообложению (освобождена от налогообложения), в общей стоимости товаров, отгруженных за налоговый период (п. 4 ст. 170 НК РФ)
Расходы	Единый налог при УСН	В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по ЕНВД и единому налогу при УСН (ЕСХН) эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов (п. 8 ст. 346.18, п. 10 ст. 346.6 НК РФ)

Таким образом, НК РФ определил порядок распределения только некоторых неразделимых показателей. В остальных же случаях организации придется разработать такой порядок самостоятельно и закрепить его во внутренних документах (например, в приказе об учетной политике). Это, в частности, касается распределения следующих неразделимых показателей.

1. Физического показателя (п. 3 ст. 346.29 НК РФ) (для целей определения налоговой базы по ЕНВД).  
Например, на одной и той же площади организация занимается деятельностью, облагаемой ЕНВД, и деятельностью, облагаемой налогами по общей системе налогообложения.
2. Работников (для целей правильного определения суммы вычетов по ЕНВД, а также налоговой базы по ЕСН и базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование).  
Например, организация занимается деятельностью, облагаемой ЕНВД, и деятельностью, облагаемой налогами по общей системе налогообложения. Некоторые состоящие в штате организации работники (бухгалтеры, менеджеры, уборщицы) одновременно заняты в двух видах деятельности;
3. Имущества (для целей исчисления налога на имущество).  
Например, бухгалтер организации использует компьютер для ведения учета и подготовки отчетности по двум осуществляемым организацией видам деятельности, один из которых переведен на ЕНВД, а другой облагается налогами по общей системе налогообложения.

## ПОКАЗАТЕЛИ И НАПРАВЛЕНИЯ ДЛЯ ВЕДЕНИЯ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА

В гл. 26.3 НК РФ закреплено положение, согласно которому налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

Кроме того, необходимость ведения налогоплательщиком раздельного учета вытекает из содержания гл. 21 «Налог на добавленную стоимость», 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

При невозможности непосредственно отнести тот или иной объект учета к конкретному виду деятельности в конце отчетного периода необходимо произвести

распределение соответствующих сумм между видами деятельности. Распределению между видами деятельности, переведенными и не переведенными на уплату ЕНВД, в частности, подлежат:

- общехозяйственные, общепроизводственные расходы;
- расходы на оплату труда;
- расходы на продажу;
- расходы, связанные с уплатой страховых взносов на ОПС;
- суммы НДС, предъявленные поставщиками, с целью определения суммы налога, подлежащей вычету;
- стоимость имущества с целью определения налоговой базы по налогу на имущество организаций.

В настоящее время порядок ведения раздельного учета нормативными документами не определен. В связи с этим каждая организация должна выработать правила ведения раздельного учета и отразить их в приказе об учетной политике.

Нами сформулированы несколько направлений, которые будут способствовать ведению раздельного учета.

1. Определить порядок распределения «входного» НДС.
2. Ввести субсчета по тем счетам, которые используются как в облагаемой, так и не облагаемой ЕНВД деятельности;
3. Установить правила распределения общехозяйственных расходов, в том числе по оплате труда и налогам с фонда оплаты труда.
4. Определить порядок расчета налога на имущество.

## ОРГАНИЗАЦИЯ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА НДС

При организации раздельного учета по НДС необходимо руководствоваться п. 4 ст. 170 НК РФ, в котором говорится, что суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

- учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) – по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;
- принимаются к вычету – по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых НДС;
- принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления как облагаемых налогом, так

и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Важный момент – указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период.

С 2006 г. с внесением изменений в НК РФ появилось противоречие, которое налогоплательщики могут использовать в своих интересах. Из п. 4 ст. 170 НК РФ следует, что НДС по расходам, одновременно участвующим в облагаемых и необлагаемых операциях, распределяется по методике, установленной в учетной политике предприятия. Хотя в этом же пункте методика (а точнее пропорция, по которой следует распределять налог) приведена. Выходит, что законодатель установил порядок распределения «входного» НДС и в то же время предоставил право организации выбрать ее самим. На наш взгляд, предприятие может воспользоваться самостоятельно разработанной методикой, а в споре с налоговым ведомством сослаться на п. 7 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которым неустранимые противоречия должны толковаться в пользу налогоплательщика.

При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается. Арбитражная практика показывает, что об отсутствии раздельного учета может свидетельствовать факт неотражения в учетной политике организации порядка учета сумма НДС по облагаемым и необлагаемым операциям.

ком, не может быть принята к вычету, а должна быть учтена в стоимости товара (работы, услуги).

По операциям, осуществляемым в рамках традиционного налогообложения, сумма НДС, предъявленная поставщиком, принимается к вычету при соблюдении требований, перечисленных в ст. 171, 172 НК РФ.

Порядок распределения НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) представим схематично на рис. 4.

В соответствии с вышеизложенным, нами рекомендовано организациям ввести дополнительно субсчета второго порядка к субсчетам 19-1, 19-2, 19-3 и т.д. счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»:

- 19-1-1 «НДС при приобретении основных средств, используемым в деятельности, облагаемой НДС»;
- 19-1-2 «НДС при приобретении основных средств, используемым в деятельности на ЕНВД, а также деятельности, освобождаемой от НДС»;
- 19-1-3 «НДС при приобретении основных средств, не относящихся к определенному виду деятельности»;
- 19-2-1 «НДС по оказанным работам (услугам), приобретенным материально-производственным запасам, используемым в деятельности, облагаемой НДС»;
- 19-2-2 «НДС по оказанным работам (услугам), приобретенным материально-производственным запасам, используемым в деятельности на ЕНВД, а также деятельности, освобождаемой от НДС»;
- 19-2-3 «НДС по оказанным работам (услугам), приобретенным материально-производственным запасам, не относящимся к определенному виду деятельности».

Порядок раздельного учета по НДС будет заключаться в следующем.

1. Все полученные от поставщиков счета-фактуры регистрируются в Журнале учета полученных счетов-фактур, как требуют Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. №914.
2. Сумма НДС, предъявленная поставщиками и которая однозначно не относится к операциям, облагаемым ЕНВД, а также деятельности, освобождаемой от НДС, приходится на субсчета счета 19 в зависимости от последующего списания соответствующего расхода.
3. «Входной» НДС по операциям, не облагаемым ЕНВД, а также деятельности, облагаемой НДС, полностью принимается к вычету при соблюдении условий, предусмотренных ст. 171, 172 НК РФ. Счета-фактуры по таким операциям регистрируются в книге покупок.
4. «Входной» НДС по операциям, облагаемым ЕНВД, а также деятельности, освобождаемой от НДС, в полной сумме включается в стоимость товаров (работ, услуг), использованных для данных операций, в соответствии с п. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ.
5. «Входной» НДС по товарам (работам, услугам), используемым как в облагаемой, так и не облагаемой ЕНВД и НДС деятельности (т.е. которые нельзя четко разделить), в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ принимается к вычету пропорционально доли стоимости отгруженных товаров, работ, услуг, имущественных прав, операции по реализации которых подлежат обложению НДС, в общей стоимости товаров, работ, услуг, имущественных прав, отгруженных за налоговый период (без учета налога).

Расчет пропорции должен производиться за налоговый период, т.е. в целом за три месяца квартала.

Полученная сумма регистрируется в книге покупок в графе 86 «Сумма НДС». В графе 8а «Стоимость покупки без НДС» показывается соответствующая сумме налога стоимость принятого на учет товара, а в графе 7 «Всего покупок, включая НДС» – сумма показателей граф 8а и 8б. Это соответствует позиции Федеральной

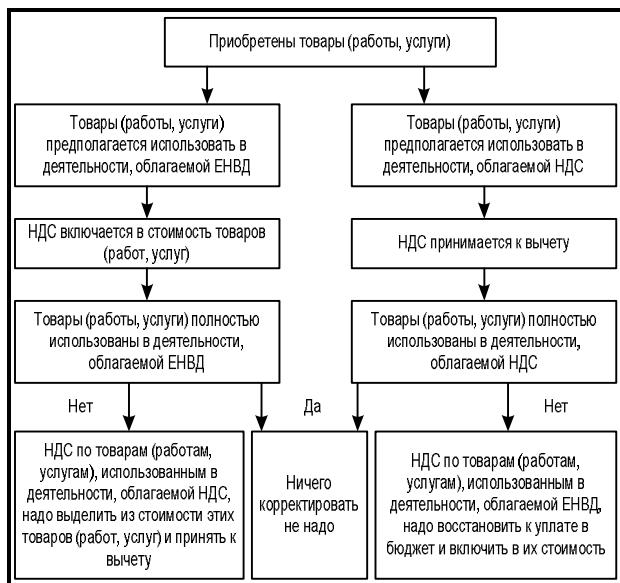


Рис. 4. Распределение НДС при приобретении товаров (работ, услуг)

Таким образом при оказании услуг, не подлежащих налогообложению НДС (по ст. 149 НК РФ или другим основаниям), сумма налога, предъявленная поставщи-

налоговой службы РФ, изложенной в письме от 4 февраля 2005 г. №03-1-03/165/16.

Часть «входного» НДС по товарам (работам, услугам), используемым как в облагаемой, так и не облагаемой НДС деятельности, включается в стоимость товаров (работ, услуг) (пропорционально доле).

Остальная часть «входного» НДС по товарам (работам, услугам), используемым как в облагаемой, так и не облагаемой ЕНВД деятельности, включается в стоимость товаров, работ, услуг (пропорционально доле) и относится на уменьшение дохода по деятельности, облагаемой ЕНВД.

При применении принципа распределения НДС, заложенного в ст. 170 НК РФ, обращаем внимание на несколько существенных моментов.

1. Распределяется только НДС, относящийся к общехозяйственным, общепроизводственным расходам, т.е. тем, которые нельзя отнести непосредственно к облагаемому или необлагаемому виду реализации. Это же относится и к НДС по приобретаемым основным средствам, нематериальным активам и т.д.
2. НДС распределяется в том отчетном периоде, когда он отражается по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», а не по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Стоимость товаров (работ, услуг), участвующих в определении пропорции, берется также за тот период, когда НДС отражается по дебету счета 19. Пропорция определяется, исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг). Под стоимостью товаров (работ, услуг) понимается их продажная стоимость, а не себестоимость. Стоимость товаров (работ, услуг), участвующая в расчете пропорции, по мнению налоговых служб, должна учитываться без НДС для сопоставимости показателей. В расчете пропорции участвует не только стоимость товаров (работ, услуг), производство и реализация которых являются целью создания данной организации, но также стоимость отгруженных основных средств, ценных бумаг и прочего имущества, арендных услуг и т.п. Распределенный таким образом НДС в дальнейшем не перераспределяется.
3. Если в каком-либо налоговом периоде не было отгрузки по виду деятельности, облагаемому НДС, весь налог по общехозяйственным расходам относится в состав этих общехозяйственных расходов. Если отгрузки не было по виду деятельности, освобожденному от налогообложения НДС, весь НДС данного налогового периода принимается к вычету при соблюдении условий, установленных законодательством. Возможен и случай, когда при наличии общехозяйственных расходов отсутствует выручка, хотя в предыдущем и последующем периодах выручка есть как по облагаемому НДС, так и по не облагаемому НДС видам деятельности. Очевидно, что и в этом случае следует распределять НДС, однако как это сделать, налоговым законодательством не определено. Следовательно, метод распределения следует закрепить в учетной политике. Пропорция может быть определена, например, по отгрузке предыдущего или последующего налоговых периодов, на основе данных бухгалтерского учета или любым другим экономически обоснованным методом.
4. В состав общехозяйственных расходов могут входить такие, которые относятся только к одному из видов деятельности.

Например, для структурного подразделения, которое занимается только не облагаемым НДС видом деятельности (например, деятельность на ЕНВД), организация арендует отдельное помещение. Арендная плата уплачивается с учетом НДС. Арендная плата включается в общехозяйственные расходы, однако ясно, что эти расходы относятся только к одному виду деятельности – не облагаемому НДС (т.к. в соответствии с п. 4 ст. 170

НК РФ суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, подлежат распределению только в том случае, если они используются для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций. Поэтому каждый вид расходов нужно рассматривать отдельно, даже если эти расходы относятся к общехозяйственным). Таким образом, сумма НДС, предъявленная арендодателем, распределению не подлежит, а включается в состав расходов по деятельности на ЕНВД.

## ОРГАНИЗАЦИЯ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА РАСХОДОВ

Определенные трудности для предприятий вызывает организация раздельного учета расходов в бухгалтерском учете.

Рекомендуем ввести следующие субсчета:

- 20-1 «Основное производство (деятельность, не облагаемая ЕНВД)»;
- 20-2 «Основное производство (деятельность, облагаемая ЕНВД)»;
- 20-3 «Основное производство (распределяемые расходы)»;
- 26-1 «Общехозяйственные расходы (деятельность, не облагаемая ЕНВД)»;
- 26-2 «Общехозяйственные расходы (деятельность, облагаемая ЕНВД)»;
- 26-3 «Общехозяйственные расходы (распределяемые расходы)».

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. №94н и Инструкции по его применению, на субсчетах счета 20 собираются производственные затраты отдельно по каждому виду деятельности. В числе прочих на них списываются с кредита счета 26 косвенные расходы, связанные с управлением (если выбран в учетной политике данный способ).

Такие расходы, которые определенно можно отнести к тому или иному виду деятельности, собираются в дебет предложенных субсчетов 20-1, 20-2, 26-1 и 26-2. Если производственные или общехозяйственные расходы нельзя однозначно отнести к определенному виду деятельности, их в течение отчетного периода следует относить соответственно на счета 20-3 или 26-3.

Дискуссионным, по нашему мнению, является вопрос определения доли, исходя из которой должно производиться распределение расходов, которые нельзя однозначно отнести к определенному виду деятельности. Идеального решения нет. Один из возможных вариантов – пропорционально доле доходов организации от деятельности, облагаемой ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности (без учета НДС). При этом в нормативных документах, разъяснениях финансовых и налоговых органов не содержится однозначного ответа, брать ли доходы нарастающим итогом или ежемесячно.

В любом случае порядок распределения расходов следует закрепить в учетной политике.

По окончании отчетного периода рассчитывается доля стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат обложению ЕНВД, в общей стоимости товаров, (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за отчетный период (без учета НДС). Соответственно этой доле рассчитывается сумма распределяемых про-

изводственных (общехозяйственных) расходов, относящихся к деятельности, облагаемой ЕНВД. Рассчитанная таким образом сумма списывается с кредита счета 20-3 (26-3) в дебет счета 20-2 (26-2). Оставшаяся сумма распределяемых производственных (общехозяйственных) расходов списывается с кредита счета 20-3 (26-3) в дебет счета 20-1 (26-1) и увеличивает затраты по деятельности, не облагаемой ЕНВД.

В необходимых случаях аналогичный порядок учета и распределения затрат может быть организован по счетам 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу».

Распределению по видам деятельности подлежат также и внереализационные расходы.

Для определения финансового результата по видам деятельности можно ввести такие субсчета:

- 90-1-1 «Выручка от деятельности, не облагаемой ЕНВД»;
- 90-1-2 «Выручка от деятельности, облагаемой ЕНВД»;
- 90-2-1 «Себестоимость продаж, не облагаемых ЕНВД»;
- 90-2-2 «Себестоимость продаж, облагаемых ЕНВД»;
- 90-9-1 «Прибыль (убыток) от продаж, не облагаемых ЕНВД»;
- 90-9-2 «Прибыль (убыток) от продаж, облагаемых ЕНВД».

## ОРГАНИЗАЦИЯ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА ЕСН

В организациях всегда есть сотрудники, расходы на оплату труда которых сложно отнести к тому или иному виду деятельности. Фактически они участвуют и в деятельности, облагаемой ЕНВД, и в деятельности, по которой организация уплачивает налоги по общей системе. Это административно-управленческий персонал, вспомогательный персонал и др.

В части, относящейся к общей системе налогообложения, выплаты физическим лицам выступают объектом обложения по ЕСН.

В то же время уплата организациями ЕНВД предусматривает их освобождение от обязанности по уплате ЕСН (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД). Это означает, что ЕСН облагаются лишь выплаты физическим лицам, занятым в деятельности, не облагаемой ЕНВД. Следовательно, нужно организовать отдельный учет таких выплат, а также выплат физическим лицам, занятым в деятельности, облагаемой ЕНВД, и выплат физическим лицам, которые в отчетный период были заняты во всех видах деятельности, осуществляемых организацией.

Порядок расчета выплат, начисленных работникам, занятым в нескольких видах деятельности, доведен до налогоплательщиков письмом Минфина РФ от 1 декабря 2005 г. №03-11-04/3/156. Согласно разъяснениям, такой расчет производится пропорционально размеру выручки, полученной от видов деятельности, не переведенных на уплату ЕНВД, в общей сумме выручки, полученной от всех видов деятельности. Причем, как следует из письма, в отличие от учета иных общехозяйственных расходов в целях отражения в расчетах авансовых платежей и декларациях по ЕСН по итогам отчетных (налогового) периодов достоверных данных для исчисления ЕСН не допускается определение доли выплат и вознаграждений, относящихся к видам деятельности, не переведенным на уплату ЕНВД, исходя из сумм выручки нарастающим итогом с начала года до окончания соответствующего месяца (года).

То есть финансовое ведомство считает, что налоговая база по ЕСН в виде сумм выплат и вознаграждений, исчисленных по удельному весу выручки, полученной от видов деятельности, не переведенных на уплату ЕНВД, в общей сумме выручки, полученной от всех видов деятельности, определяется за каждый месяц, а затем путем суммирования налоговых баз по ЕСН за каждый месяц определяется налоговая база, накопленная нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца отчетного периода (года).

Таким образом ежемесячно последним числом месяца следует делать проводки: **Дебет 26-1 – Кредит 69-1, 69-2, 69-3** (в части ЕСН). Этот способ расчета также нужно закрепить в учетной политике организации.

Аналогичным образом распределяются страховые выплаты на обязательное пенсионное страхование (письмо Минфина РФ от 14 июня 2006 г. №03-11-04/3/284). При этом они, в отличие от ЕСН, начисляются также и на выплаты работникам, занятым в деятельности, облагаемой ЕНВД. Поэтому налоговые базы для исчисления ЕСН и страховых взносов на ОПС будут различными.

Не следует забывать также об отчислениях на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Согласно п. 1 ст. 22 Закона РФ №125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», страховые взносы уплачиваются страхователем в соответствии со страховым тарифом, ставка которого определяется исходя из начисленной оплаты труда по всем основаниям (дохода) застрахованных, то есть и тех, кто занят в деятельности, облагаемой ЕНВД. Выплаты работникам, занятым во всех видах деятельности, по нашему мнению, в данном случае целесообразнее распределять помесячно.

## ОРГАНИЗАЦИЯ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Уплата организациями ЕНВД предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом). Это означает, что такое имущество не участвует в расчете налоговой базы по налогу на имущество. Следовательно, нужен отдельный учет имущества, участвующего в разных видах деятельности. НК РФ ничего не говорит о том, как его организовать.

Поэтому в бухгалтерском учете целесообразно все основные средства разделить на три группы. Для этого представляется возможным ввести субсчета:

- 01-1 «Основные средства, занятые в деятельности, не облагаемой ЕНВД»;
- 01-2 «Основные средства, занятые в деятельности, облагаемой ЕНВД»;
- 01-3 «Основные средства, которые нельзя отнести к определенному виду деятельности»;
- 02-1 «Амортизация основных средств, занятых в деятельности, не облагаемой ЕНВД»;
- 02-2 «Амортизация основных средств, занятых в деятельности, облагаемой ЕНВД»;
- 02-3 «Амортизация основных средств, которые нельзя отнести к определенному виду деятельности».

Остаточная стоимость основных средств, учтенных на субсчете 01-2, облагается налогом на имущество не будет. Остаточная стоимость объектов, которые отражены на субсчете 01-1, облагается налогом в полном объеме.

На субсчете 01-3 необходимо отразить первоначальную стоимость основных средств, которые организация одновременно использует как в «обычной», так и в деятельности, переведенной на ЕНВД. Остаточная стоимость этих объектов будет облагаться налогом на имущество исходя из рассчитанной доли.

Возникает вопрос о распределении стоимости того имущества, которое занято в нескольких видах деятельности. Минфин РФ в письме от 25 октября 2004 г. №03-06-01-04/87, от 26 октября 2006 г. №03-06-01-04/195 определил, что если имущество организации используется в сферах деятельности, как переведенных на уплату единого налога, так и не переведенных, и по данному имуществу невозможно обеспечить раздельный бухгалтерский учет, то стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения по налогу на имущество организаций, следует определять пропорционально сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг), полученной в процессе иной деятельности, в общей сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг) организации (или обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс). При этом при определении выручки от реализации товаров (работ, услуг) принимается показатель «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)», формируемый в соответствии с требованиями нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отражаемый в Отчете о прибылях и убытках (форма №2).

В то же время для целей налогообложения при расчете не должна учитываться выручка от реализации продукции (работ, услуг), полученная от непосредственного использования имущества, обособленный учет которого обеспечен в рамках деятельности, связанной с общим режимом налогообложения или режимом ЕНВД.

Вместе с тем проблемным на сегодняшний момент остается вопрос определения периода, за который следует брать выручку для расчета. Согласно ст. 379 НК РФ налоговым периодом по налогу на имущество является календарный год, а отчетными периодами – 1-й квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Следовательно, логичней было бы брать для расчета выручку нарастающим итогом. В то же время налоговым периодом для ЕНВД является квартал.

До 2006 г. Минфин РФ конкретных разъяснений по этому поводу не давал. 26 октября 2006 г. Минфин РФ в письме №03-06-01-04/195 сообщил, что в случае если организация использует имущество одновременно в деятельности, связанной с общим режимом налогообложения и режимом ЕНВД, остаточная стоимость облагаемого имущества в налоговом (отчетном) периоде по состоянию на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода должна определяться исходя из выручки от реализации продукции (работ, услуг) за квартал (то есть за налоговый период по режиму ЕНВД). При этом остаточная стоимость облагаемого имущества для целей исчисления налога на имущество организаций по состоянию на 1 января, 1 февраля, 1 марта и 1 апреля формируется исходя из выручки от реализации продукции (работ, услуг) за 1-й квартал (за январь – март); по состоянию на 1 мая, 1

июня и 1 июля – показателя выручки за 2-й квартал (апрель – июнь); по состоянию на 1 августа, 1 сентября и 1 октября – показателя выручки за 3-й квартал (июль – сентябрь); по состоянию на 1 ноября, 1 декабря и 1 января года, следующего за налоговым периодом, – показателя выручки за 4-й квартал (октябрь – декабрь). При этом данный метод не требует перерасчета остаточной стоимости облагаемого имущества на каждое 1-е число налогового (отчетного) периода.

Исходя из этого, на рис. 5 нами представлен порядок определения остаточной стоимости основных средств, включаемой в расчет налоговой базы по налогу на имущество организаций.

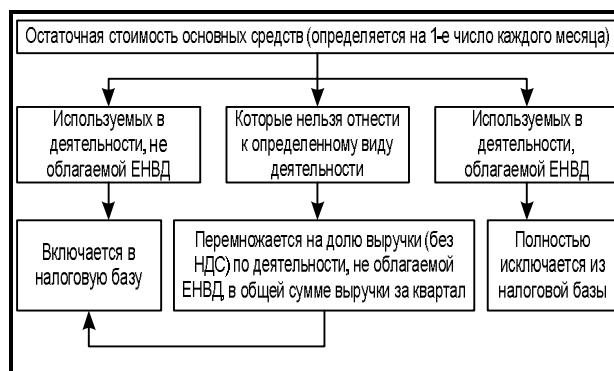


Рис. 5. Определение остаточной стоимости основных средств, включаемых в расчет налоговой базы по налогу на имущество организаций

## ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ ПРИ СОВМЕЩЕНИИ РАЗЛИЧНЫХ СИСТЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

На наш взгляд, для правильной организации учета и при проведении аудита организаций, совмещающих разные режимы налогообложения, необходимо учитывать наиболее распространенные ошибки.

Наиболее распространенная и чаще всего встречаемая ошибка – это отсутствие раздельного учета как такового либо отсутствие в бухгалтерском учете счетов (субсчетов), способствующих его ведению.

Другой распространенной ошибкой можно признать факт отсутствия в учетной политике порядка ведения раздельного учета, в частности в части:

- учета сумма НДС по облагаемым и необлагаемым операциям;
- распределения расходов, которые нельзя однозначно отнести к определенному виду деятельности в бухгалтерском и налоговом учете;
- распределения расходов на оплату труда по работникам, занятым в нескольких видах деятельности;
- распределения расходов, связанные с уплатой страховых взносов на ОПС;
- стоимости имущества с целью определения налоговой базы по налогу на имущество организаций.

При этом необходимость закрепления в учетной политике отдельных вариантов раздельного учета закреплена в п. 4 ст. 170, ст. 313 НК РФ.

Для организаций, совмещающих общий режим налогообложения и ЕНВД, нами выделены следующие ошибки.

1. НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) в полной сумме включается в стоимость товаров (работ, услуг). В соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогопла-



тельщикам, принимаются к вычету – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС. Таким образом, по операциям, осуществляемым в рамках традиционного налогообложения, сумма НДС, предъявленная поставщиком, принимается к вычету при соблюдении требований, перечисленных в гл. 21 НК РФ.

2. «Входной» НДС по товарам (работам, услугам), используемым как в облагаемой, так и не облагаемой ЕНВД и НДС деятельности (т.е. которые нельзя четко разделить), принимается к вычету пропорционально доли стоимости отгруженных товаров, работ, услуг, имущественных прав, операции по реализации которых подлежат обложению НДС, в общей стоимости товаров, работ, услуг, имущественных прав, отгруженных за месяц или нарастающим итогом. В соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ расчет пропорции должен производиться за налоговый период, т.е. если у организации налоговым периодом является квартал, расчет производят в целом за три месяца квартала.
3. Начисляется налог на прибыль организаций, НДС в отношении операций, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД. В соответствии с п.4 ст.346.26 НК РФ, если организация осуществляет деятельность, подлежащую налогообложению ЕНВД, в отношении этой деятельности не уплачивается налог на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), НДС (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).
4. В налоговом учете организации расходы в случае невозможности их разделения учитываются для целей налога на прибыль полностью или пропорционально прямым затратам, заработной плате основного персонала или другим способом. В соответствии с п. 9 и 10 ст. 274 НК РФ налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам. При этом расходы организации в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, облагаемой ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности.
5. Сумма ЕСН, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, исчисленных исходя из выплат, произведенных всем работникам, в т.ч. занятым в видах деятельности на ЕНВД (налоговый вычет). В соответствии с п. 4 ст. 346.26 НК РФ, если организация осуществляет деятельность, подлежащую налогообложению ЕНВД, в отношении этой деятельности не уплачиваются ЕСН в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.
6. С выплат, производимых физическим лицам, одновременно занятым в видах деятельности, находящихся на разных режимах налогообложения, регрессивные тарифы в отношении страховых взносов на ОПС, применяются к сумме выплат, относящихся к общему режиму налогообложения (т.е. по которым уплачивается ЕСН). Минфин РФ в письме от 15 февраля 2006 г. №03-05-02-04/15 разъяснил, что в случае если налогоплательщик, совмещающий обе системы налогообложения, имеет право на применение регрессивной шкалы в отношении страховых взносов на ОПС, регрессивные тарифы должны применяться к общей сумме выплат и вознаграждений, производимых физическим лицам по всем видам деятельности.
7. Сумма ЕНВД, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками (но не более чем на 50%) на сумму страховых взносов на ОПС, исчисленных исходя из выплат, произведенных всем работникам.

В соответствии с п. 2 ст. 346.32 НК РФ, сумма ЕНВД, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог (но не более чем на 50%).

8. Налог на имущество организаций исчисляется исходя из остаточной стоимости всего имущества организации. В соответствии с п. 4 ст. 346.26 НК РФ, если организация осуществляет деятельность, подлежащую налогообложению ЕНВД, в отношении этой деятельности не уплачивается налог на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Для организаций, совмещающих УСН и ЕНВД, нами сформулированы следующие ошибки.

1. Не ведется бухгалтерский учет, не составляется бухгалтерская отчетность. Согласно п.3 ст.4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» организации, которые перешли на УСН, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, ограничиваясь лишь учетом основных средств и нематериальных активов. Закон не освобождает организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, подлежащую обложению ЕНВД, от обязанности ведения бухгалтерского учета. Таким образом, организация, применяющая по разным видам деятельности два спецрежима, один из которых согласно указанному закону не освобождается от ведения бухгалтерского учета, должна вести бухгалтерский учет, составлять и представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность в целом по всей организации. Данная позиция подтверждается также тем, что нормы законодательства об обществах с ограниченной ответственностью обязывают общество вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность, а также утверждать распределение прибылей и убытков (письмо Минфина РФ от 20 мая 2008 г. №03-11-04/3/251). Кроме того, по законодательству дивиденды выплачиваются за счет чистой прибыли организации, в соответствии с п.2 ст.42 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» и п.1 ст.28 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ №«Об обществах с ограниченной ответственностью». Показатель чистой прибыли формируется в бухгалтерской отчетности организации.
2. Доходы от деятельности на ЕНВД включаются в налоговую базу по УСН. В соответствии с п.4 ст.346.12 НК РФ, организации, переведенные на уплату ЕНВД по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять УСН в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. В соответствии с п.8 ст.346.18 НК РФ, налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД, ведут раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам.
3. В составе доходов на УСН не учитываются внереализационные доходы. При определении объекта налогообложения по УСН должны учитываться доходы от реализации и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст.ст. 249 и 250 НК РФ. Например, в состав внереализационных доходов в соответствии со ст. 250 НК РФ включаются доходы:
  - в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств; в виде сумм кредиторской задолженности (обязательств

ва перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;

- в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации и др.

4. Суммы страховых взносов на ОПС не распределяются по видам деятельности (режимам налогообложения), либо относится на один вид деятельности (или режим налогообложения).

Суммы страховых взносов на ОПС принимаются к вычету и по налогу при УСН с объектом налогообложения «доходы» (абз. 2 п. 3 ст. 346.21 НК РФ), и по ЕНВД (п. 2 ст. 346.32 НК РФ). Кроме того, они относятся на расходы при применении УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы» (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ) и единому сельскохозяйственному налогу (пп. 7 п. 2 ст. 346.5 НК РФ).

Из большинства рекомендаций Минфина РФ следует, что страховые взносы на обязательное пенсионное страхование для целей исчисления УСН и ЕНВД распределяются по видам деятельности в том же порядке, что и все прочие общие расходы, т.е. пропорционально выручке.

## Литература

1. Базарова А. Раздельный учет [Текст] / А. Базарова // Аудит и налогообложение. – 2008. – №1.
2. Боровикова Е.В. Отдельные вопросы применения специальных налоговых режимов [Текст] / Е.В. Боровикова // Налоговый вестник. – 2008. – №3.
3. Горбик Ю. НДС: правила ведения раздельного учета [Текст] / Ю. Горбик // Московский бухгалтер. – 2007. – №4.
4. Полухина М. Проблемы раздельного НДС [Текст] / М. Полухина // Налоговый учет для бухгалтера. – 2009. – №3.
5. Пресняков С. Организация раздельного учета [Текст] / С. Пресняков // Экономика и жизнь : бухгалтерское приложение. – 2005. – №33.
6. Семенов М.В. Перспективы раздельного учета [Текст] / М.В. Семенов // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2006. – №4.
7. Толмачев И.А. Применение различных систем налогообложения: проблемы совмещения [Текст] / И.А. Толмачев. – М.: РОСБУХ, 2009.
8. Филина Ф.Н. Раздельный учет: бухгалтерские и налоговые аспекты [Текст] / Ф.Н. Филина. – М.: ГроссМедиа, 2008.

## Ключевые слова

Раздельный учет; системы налогообложения; база для распределения показателей; налоговый учет; Налоговый кодекс РФ; приказ об учетной политике; виды деятельности; общая система налогообложения; физический показатель; налоговый период.

*Ушаков Руслан Сергеевич*

## РЕЦЕНЗИЯ

При осуществлении организациями нескольких видов деятельности может иметь место совмещение различных режимов налогообложения, в результате чего организациям приходится решать, как в сложившейся ситуации организовать бухгалтерский учет и уплатить налоги.

В статье автором проанализированы варианты применения различных систем налогообложения, а также возможность их совмещения. Значительное внимание уделено вопросам налогообложения, в частности, при совмещении налоговых режимов.

Актуальность статьи заключается в том, что в настоящее время практически каждая организация сталкивается с проблемой организации раздельного учета доходов, расходов, имущества, физических показателей как для целей бухгалтерского, так и налогового учета.

Научная новизна статьи заключается в разработке методологического подхода к формированию и систематизации показателей, необходимых для организации и ведения раздельного учета.

В статье сформулированы рекомендации организациям по формированию учетной политики в части закрепления в ней принципов разделения показателей по видам деятельности; разработки документов,

на которые будут опираться при ведении раздельного учета, и требований к ним; рассмотрения правил распределения показателей, одновременно задействованных в нескольких видах деятельности.

Для практического применения изложенного материала автором предложены субсчета второго порядка, выделены наиболее типичные ошибки в порядке организации и ведения раздельного учета.

Структура научной статьи содержит теоретическое обоснование и практическую разработку исследуемых вопросов, а также возможные пути их решения.

Написание статьи характеризуется полнотой и правильностью изложения, соответствует современному состоянию нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и налогообложения, основные положения статьи достаточно обоснованы.

Статья написана на актуальную тему, правильно оформлена, рекомендуется для опубликования в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Андреев В.Д., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Сочинского государственного университета туризма и курортного дела*

## 2.5. FEATURES OF THE ORGANIZATION OF THE ACCOUNTING AND TAX ACCOUNT AT COMBINATION OF VARIOUS SYSTEMS OF THE TAXATION

R.S. Ushakov, Candidate of Science (Economics), Senior Lecturer of Accounting and Audit Department

*Sochi State University for Tourism and Recreation*

In the article variants of application of various systems of the taxation, and also possibility of their combination are analyzed. The considerable attention is given to taxation questions at combination of tax modes. Recommendations to the organizations on formation of the order on the registration policy are formulated. For practical application of the stated material subaccounts of the second order are offered, the most typical errors of the organization and conducting the separate account are allocated.

## Literature

1. I.A. Tolmachyov. Application of various systems of the taxation: combination problems. – M: Rosbuch, 2009.
2. F.N. Filina. The separate account: accounting and tax aspects. – M: GrossMedia, 2009.
3. E.V. Borovikova. Individual question of application of special tax modes («The Tax bulletin», 2008, №3).
4. Y. Gorbik. The VAT: rules of conducting the separate account («The Moscow bookkeeper, 2007, №4).
5. S. Presnyakov. Organization of the separate account («The Accounting tabloid to the newspaper «Economy and a life», 2005, №33).
6. M.V. Simeonov. Prospects of the separate account («The Telecommunication service: book keeping and the taxation», 2006, №4).
7. M. Poluhina. Problems of the separate VAT («The Tax account for the bookkeeper», 2009, №3).
8. A. Bazarova. The separate account («Audit and the taxation», 2008, №1).

## Keywords

Separate account; taxation systems; base for distribution of indicators; tax account; Tax code; order of registration policy; activity kinds; general system of taxation; physical indicator; tax period.

