

монография / под общ. ред. проф. И.А. Слабинской. Белгород: Изд-во БГТУ, 2019. 51 с.

Рекомендовано кафедрой
бухгалтерского учета
и аудита БГТУ

канд. экон. наук, доцент
Т.Н. Ковалева,

канд. экон. наук, доцент
Е.Л. Атабиева

Белгородский государственный
технологический университет
им. В.Г. Шухова

ОРГАНИЗАЦИЯ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА ПРИ СОВМЕЩЕНИИ ЕНВД И ОБЩЕЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Среди экономических рычагов, с помощью которых государство может воздействовать на рыночную экономику, самое важное место отводится налогам. На сегодняшний день, в условиях рыночной экономики, налоговая политика представляет собой регулятор воздействия на состояние рынка и участников рыночных взаимоотношений. Налоги, как и налоговая система в целом, представляют собой мощный инструмент управления [4]. Краткая сравнительная характеристика налоговых режимов, действующих в РФ приведена в табл. 1.

Организации могут использовать в качестве системы налогообложения общий режим или специальные налоговые режимы [1,2]. Специальные налоговые режимы организации могут выбрать при наличии соответствующих оснований. Налогоплательщик имеет право совмещать разные режимы в своей деятельности. В этом случае за ним закрепляется обязанность вести отдельный учет доходов и расходов, хозяйственных операций, относящихся к соответствующим режимам налогообложения [8].

В данной статье рассмотрим порядок организации учета при совмещении общей системы налогообложения и ЕНВД. В случае совмещения таких налоговых режимов организация является плательщиком налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, налога на имущество организаций, также является налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц и страховым взносам. Организация

также осуществляет вид деятельности, который выделен в отдельный вид деятельности, облагаемый единым налогом на вмененный доход (ЕНВД). Таким образом, организация совмещает в своей деятельности две системы налогообложения – ОСНО и ЕНВД, и должна организовать отдельный учет ЕНВД и общей системы налогообложения (ОСНО).

Таблица 1

**Краткая сравнительная характеристика налоговых режимов,
действующих в РФ**

Система налогообложения	Налог	Объект налогообложения	Ставка%	Налоговый период
ОРН (общий режим)	налог на прибыль организаций	прибыль	20	год
	налог на имущество организаций	имущество организации (основные средства)	до 2,2	год
	НДС	продажа товаров (работ, услуг)	0; 10; 20	квартал
УСН (упрощенная система)	налог при применении УСН	доходы	6	год
		доходы, уменьшенные на величину расходов	15 %	
ЕНВД	единый налог на вмененный доход	вмененный доход	15 %	квартал
ЕСХН	единый сельскохозяйственный налог	доходы, уменьшенные на величину расходов	6 %	год
	НДС	продажа товаров (работ, услуг)	0; 10; 20	квартал

Общими налогами для обеих систем являются транспортный и земельный налоги и налог на доходы физических лиц, при исчислении которого организация выступает налоговым агентом. Так же за организацией при использовании любого налогового режима, закреплена обязанность начислять и перечислять страховые взносы за своих работников [10]. Рассмотрим отличительные особенности систем налогообложения. В отличие от плательщиков ЕНВД, налогоплательщики на ОСНО платят налог на имущество организаций, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, а «входящий» НДС по товарам, работам, услугам, относящимся к данному режиму, принимают к вычету.

Особенность ЕНВД заключается в том, что налоговая база не зависит от доходов и расходов, а определяется физическими показателями бизнеса (например, площадь магазина, число работников и т.д.). Величина расходов и доходов, относящихся к виду деятельности на ЕНВД, на сумму налога не влияет. Поэтому, совмещение именно таких налоговых режимов, как общая система налогообложения и ЕНВД дают возможность манипулировать показателями расходов и затрат. В первую очередь от добросовестности и компетентности налогоплательщика зависит обоснованность отнесения расходов к тому или иному виду его деятельности.

Перед тем, как разделить доходы и расходы от разных видов деятельности, необходимо подготовить для этого базу. В бухгалтерском учете создаются отдельные субсчета для выручки, прочих доходов (90-1 и 91-1 счета), счетов расходов. При этом необходимо разделить учет по доходам и расходам, относимым к ОСНО, по доходам и расходам, относимым к ЕНВД, по расходам, которые невозможно отнести к тому или иному режиму.

Таким образом, рабочий план счетов должен быть дополнен следующими счетами:

90-1-1 «Выручка от деятельности, облагаемой налогами в соответствии с ОСНО»;

90-2-1 «Выручка от деятельности, облагаемой налогами в соответствии с ЕНВД»;

44-1 «Расходы на продажу в деятельности, облагаемой налогами в соответствии с ОСНО»;

44-2 «Расходы на продажу в деятельности, облагаемой ЕНВД»;

44-3 «Общие расходы на продажу».

26-1 «Общехозяйственные расходы в деятельности, облагаемой налогами в соответствии с ОСНО»;

26-2 «Общехозяйственные расходы в деятельности, облагаемой налогами в соответствии с ЕНВД»;

26-3 «Общехозяйственные расходы, которые относятся ко всем видам деятельности».

Если организация занимается производственной деятельностью, то такие субсчета при необходимости следует выделить в составе счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 91 «Прочие расходы и доходы» и т.д.

Учет выручки, получаемой от продажи продукции, товаров, работ, услуг, обычно организовать достаточно просто, так как известно, в рамках какого вида деятельности совершена продажа. Учет расходов организовать сложнее. У организации возникают расходы, которые:

- полностью относятся к деятельности, облагаемой налогами в соответствии с ОСНО, и учитываются при расчете налога на прибыль;
- полностью относятся к деятельности, облагаемой налогами в соответствии с ЕНВД, и не учитываются при расчете налога на прибыль;
- относятся к обоим видам деятельности.

Например, заработная плата сотрудников, которые заняты в обоих видах деятельности. Понятие расходов, относимых к обоим видам деятельности и общепроизводственных, общехозяйственных расходов не тождественно. У организации могут быть какие-то расходы, которые напрямую относятся к облагаемой или не облагаемой деятельности.

Итак, чтобы распределить расходы на ЕНВД и ОСНО, необходимо учитывать требования Налогового Кодекса РФ [1, 2]. В соответствии с положениями НК РФ общие расходы нужно распределять пропорционально доходам, полученным от того или иного вида деятельности. На ОСНО выручка включает НДС, а на ЕНВД – нет, поэтому, что при расчете пропорции нужно использовать выручку без НДС.

Распределение делается ежемесячно, за каждый месяц отдельно, без учета соотношений, сложившихся в предыдущих месяцах.

Формулы для распределения доходов/расходов при применении разных налоговых режимов выглядят так (1,2):

$$ОР (ОСНО) = ОР * Д (ОСНО) \quad (1)$$

Где ОР (ОСНО) – общие распределяемые расходы, отнесенные на ОСНО;
ОР – общие расходы, которые нужно распределить.

$$Д (ОСНО) = \text{Доходы (ОСНО)} / \text{Доходы (общие)} \quad (2)$$

Д (ОСНО) – доля расходов, относящихся к деятельности на общей системе;

Где Доходы (ОСНО) – доходы от «общережимной» деятельности.

Доходы (общие) – общая сумма доходов.

Для ЕНВД можно произвести аналогичный расчет либо просто вычесть из общих расходов те, которые распределены на ОСНО.

Необходимо организовать отдельный учет «входящего» НДС. Для этих целей открываются дополнительные субсчета, на которых учитываются суммы НДС отдельно по общему режиму и отдельно по режиму ЕНВД.

В организации, совмещающей налоговые режимы, фактически образуется «входящий» НДС трех видов:

- НДС по товарам, работам, услугам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС. Такой налог принимается к вычету в полном объеме.

– НДС по товарам, работам, услугам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС. Такой налог к вычету не принимается, а в полном объеме включается в их стоимость.

– НДС по товарам, работам, услугам, используемым для осуществления как облагаемых, так и не облагаемых операций. Данный налог распределяется пропорционально выручке. Часть налога, относящаяся к облагаемым операциям, принимается к вычету. Другая часть налога, относимая к необлагаемым операциям, включается в стоимость активов или затрат.

Для обеспечения отдельного учета в составе счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» могут быть открыты субсчета:

- «НДС к вычету»;
- «НДС к распределению».

Пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), операции, по продаже которых подлежат налогообложению (освобождены от него), в общей стоимости отгрузки.

Формулы для распределения общего «входного» НДС при ЕНВД и ОСНО схожи с формулами для распределения общих расходов (3,4).

$$\text{НДС (ОСНО)} = \text{НДС} * \text{Д (ОСНО)} \quad (3)$$

Где НДС (ОСНО) – часть «входящего» НДС по общим расходам, которую можно принять к вычету;

НДС – весь «входящий» НДС по общим расходам.

$$\text{Д (ОСНО)} = \text{Выручка (ОСНО)} / \text{Выручка (общая)} \quad (4)$$

Где Д (ОСНО) – доля общего «входящего» НДС, который можно принять к вычету;

Выручка (ОСНО) – стоимость отгруженных за квартал товаров, работ, услуг, облагаемых НДС;

Выручка (общая) – общая стоимость отгруженных за квартал товаров, работ, услуг.

Расчет производится по суммам за квартал.

Методику распределения общего «входящего» НДС необходимо закреплять в учетной политике.

Рассмотрим порядок распределения общего «входного» НДС на примере действующей организации ООО «Перфект». Отметим, что в рассматриваемом периоде прочих доходов, относящихся напрямую к видам деятельности, нет, и пропорция распределения общих расходов и НДС по ним совпадает.

ООО «Перфект» совмещает ЕНВД (автотранспортные услуги) и ОСНО (торговля). Данные о выручке за 4 квартал 2018 года приведены в таблице. Рассчитаем долю доходов, которые относятся к деятельности на ОСНО и ЕНВД (табл. 2). Расчет суммы НДС к возмещению производится

ежемесячно, затем подводится итог по кварталу, который переносится в налоговую декларацию по НДС.

Таблица 2

Распределение входящего НДС в 4 квартале 2018 года

Вид деятельности	октябрь	ноябрь	декабрь	Итого за 4 квартал
Выручка от продаж, руб. В т. ч.:	332963,5	368240	319772	1020975,5
Торговля (ОСНО), руб.	293378	322716	272930	889024
Услуги автотранспорта (ЕНВД), руб.	39585,5	45524	46842	131951,5
Доля операций, облагаемых НДС, в общем объеме выручки, %	88,1	87,6	85,3	-
Общая сумма «входящего» НДС	59336	65998	58913	184247
Сумма НДС к возмещению	52275	57814	50253	160342

Сумма «входного» НДС по общим расходам за октябрь 59336 руб. Определим сумму «входного» НДС, которую можно принять к вычету:

НДС к вычету = 59336 руб. * 88,1% = 52275 руб.

Сумма «входного» НДС по общим расходам за ноябрь 65998 руб. Определим сумму «входного» НДС, которую можно принять к вычету:

НДС к вычету = 65998. * 87,6% = 57814 руб.

Сумма «входного» НДС по общим расходам за декабрь 58913 руб. Определим сумму «входного» НДС, которую можно принять к вычету:

НДС к вычету = 58913 руб. * 85,3% = 50253 руб.

Итого НДС к возмещению за 4 квартал = 52275 руб. + 57814 руб. + 50253 руб. = 160342 руб.

Аналогично производится распределение суммы общих расходов, которые нельзя отнести к конкретному виду деятельности. За 4 квартал 2018 года сумма таких расходов ООО «Перфект» составила по месяцам без учета НДС 800 тыс. руб.

В табл. 3 приведен порядок распределения общих расходов.

**Распределение общих для ЕНВД и ОСНО расходов в 4 квартале
2018 года**

Показатель	октябрь	ноябрь	декабрь	Итого за 4 квартал
Общие расходы, подлежащие распределению, руб.	400 000	100 000	300 000	800 000
Доля облагаемых НДС операций в общем объеме, %	65,22	45,45	62,50	—
Расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, руб.	260 880	45 450	187 500	493 830

Есть и исключение, когда налоговым законодательством допускается не вести отдельный учет НДС. Если в налоговом периоде доля затрат, понесенных при деятельности, облагаемой ЕНВД, не превышает 5% от общей суммы расходов, то весь «входящий» НДС может быть принят к вычету [1, 2].

Организация отдельного учета налога на добавленную стоимость и расходов при совмещении таких налоговых режимов, как ЕНВД и ОСНО крайне важно. Помимо введения дополнительных субсчетов, организацией должны быть приняты регистры налогового и бухгалтерского учета расходов, доходов, НДС. Отдельный учет является основой совмещения налоговых режимов.

Если же отдельный учет отсутствует, либо его принципы «размыты», то организация не имеет права принимать к вычету суммы «входящего» НДС и относить их на расходы при налогообложении прибыли. Так же такая организация не может относить какие-либо расходы к общей системе налогообложения, необоснованно уменьшая налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Совмещение налоговых режимов направлено на поддержку малого и среднего бизнеса в условиях инновационной развития [9]. Большое значение возможность совмещения налоговых режимов дает для снижения налогового бремени организаций законными методами. Также разнообразие налоговых режимов и возможность их совмещения направлены на оптимизацию налоговых взаимоотношений.

Показатели бухгалтерской и налоговой отчетности организации, выбравшей разные налоговые режимы для осуществления своей деятельно-

сти, были прозрачны и обоснованы. Важно создать необходимые счета и регистры бухгалтерского учета, полноценно раскрыть вопросы раздельного учета расходов и доходов в учетной политике.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (НК РФ) часть 1 от 31.07.1998 N 146-ФЗ, редакция от 31.10.2019 // СПС Консультант Плюс, 2020.
2. Налоговый кодекс РФ (НК РФ) часть 2 от 05.08.2000 N 117-ФЗ, редакция от 31.10.2019 // СПС Консультант Плюс, 2020.
3. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Справочная правовая система «Консультант Плюс», 2020.
4. Арская Е.В., Кравченко Л.Н., Усатова Л.В. Основные направления становления и развития налоговой системы Российской Федерации. ФЭС: Финансы. Экономика. Стратегия. 2019. № 4. С. 5–11.
5. Бухгалтерский учет в 10 частях. Ч. 9 Учет расчетов с бюджетом: учебное пособие / И.А. Слабинская, Т.Н. Ковалева, Е.Л. Атабиева – Белгород: Изд-во БГТУ, 2018.
6. Бухгалтерский учет: в 10 ч. Ч. 6. Учет продаж: учебное пособие / И.А. Слабинская, Е.Л. Атабиева, Д.В. Слабинский, Т.Н. Ковалева. – Белгород: Изд-во БГТУ, 2015.
7. Прозорова А.В. Продажа товаров: учет и налогообложение // Закономерности и тенденции инновационного развития общества. - 2019. - С. 145-148.
8. Слабинская И.А. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебное пособие/ Слабинская И.А., Ковалева Т.Н. Белгород: Изд-во БГТУ, 2015.
9. Божков Ю.Н., Кондрашова Е.А. Некоторые аспекты инновационного развития предприятия // Вестник БГТУ им. В.Г. Шухова. 2012. №2. С. 92–94.
10. Инновационные методы учета, контроля и налогообложения в современной экономике: монография / под общ. ред. проф. И.А. Слабинской. Белгород: Изд-во БГТУ, 2019. 151 с.
11. <http://nalog.ru/> Официальный сайт ФНС РФ.

Рекомендовано кафедрой
бухгалтерского учета
и аудита БГТУ