

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА

Агаева О. В., e-mail: agaewa_ow@mail.ru

студентка 5 курса экономического факультета,
Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва, г. Саранск

Москвитина Р. С.,

канд. экон. наук, доцент кафедры экономического анализа и учета,
Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарева, г. Саранск

В данной статье раскрыты основные проблемы формирования расходов для целей налогообложения, с которыми сталкиваются предприятия малого бизнеса, применяющие упрощенный режим налогообложения

Ключевые слова: учет, расходы, малый бизнес, налогообложение, упрощенная система налогообложения

Актуальность и значимость государственной поддержки предприятий малого бизнеса, выраженные принятием существенных мер поддержки малого предпринимательства, позволили за последние годы в значительной степени снизить налоговую нагрузку на малый бизнес и сельскохозяйственных товаропроизводителей, снизить издержки на ведение налогового и бухгалтерского учета.

Таковыми существенными мерами государственной поддержки малого бизнеса и сельскохозяйственных товаропроизводителей явилась разработка при проведении налоговой реформы специальных налоговых режимов, что в период 2003 – 2008 гг. явилось мощным стимулом к переходу субъектов малого предпринимательства на специальные налоговые режимы. Это в свою очередь повлекло за собой увеличение инвестиций в малый бизнес, развитие производства, увеличение рабочих мест и занятости населения.

Более подробно хотелось бы остановиться на упрощенной системе налогообложения (далее – УСН), которая, на наш взгляд, является наиболее благоприятным режимом налогообложения для субъектов малого бизнеса. К примеру, в настоящее время в рамках УСН субъектам РФ предоставлено право устанавливать налоговые ставки дифференцированно в пределах от 5 до 15% для налогоплательщиков, выбравших объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов»; отменены ограничения на перенос убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, на будущие налоговые периоды.

Но между тем, имеется ряд нерешенных проблем, с которыми в последнее время все чаще сталкиваются многие предприятия малого бизнеса, применяющие упрощенную систему налогообложения.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут налоговый учет в Книге учета доходов и расходов, Порядок заполнения которой утвержден Минфином России. Налогоплательщик отражает в Книге все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период позиционным способом в хронологической последовательности. На практике же Книгу подобным образом никто не заполняет, что приводит к ряду противоречий, а именно. Пункт 1.2 Порядка устанавливает: «Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога». Тем самым Порядок предусматривает наличие учетной системы. Традиционный подход к ведению Книги, т.е. регистрация в ней только объектов налогообложения (доходов либо доходов и расходов по факту оплаты) вне взаимосвязи с иными операциями, не обеспечивает соблюдение этого требования. Однако параллельное ведение бухгалтерского учета решает проблему полноты, непрерывности и достоверности информации [6].

Вышеизложенное позволяет прийти к выводу, что Порядок подразумевает сплошную регистрацию хозяйственных операций, хотя не каждая хозяйственная операция порождает возникновение доходов и расходов в целях налогообложения. По-видимому, на стадии разработки предполагалось, что Книга станет исчерпывающим реестром хозяйственных операций в последовательности их совершения. Фактически же она ведется в «упрощенном» порядке.

В свою очередь также много вопросов возникает по поводу формирования расходов: закрытый перечень расходов в главе 26.2 Налогового кодекса нередко создает бухгалтерам много трудностей.

Согласно ст. 346.16 Налогового кодекса РФ:

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы [1]:

1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств;

2) расходы на приобретение нематериальных активов, а также создание нематериальных активов самим налогоплательщиком;

2.1) расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

2.2) расходы на патентование и (или) оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, включая средства индивидуализации;

2.3) расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, признаваемые таковыми в соответствии с п. 1 ст. 262 НК РФ;

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том чис-

ле принятое в лизинг) имущество;

5) материальные расходы;

6) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации;

7) расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

8) суммы налога на добавленную стоимость по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов в соответствии с настоящей статьей и ст. 346.17 НК РФ;

9) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, в том числе связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа за счет имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. 46 НК;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

11) суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации;

13) расходы на командировки, в частности на:

– проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

– наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

– суточные или полевое довольствие;

– оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

– консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

14) плату государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом, такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

15) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;

16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

20) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением суммы налога, уплаченной в соответствии с настоящей главой;

23) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину расходов, указанных в пп. 8 настоящего пункта), а также расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров;

24) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

25) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

26) расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;

27) расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством Российской Федерации) обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;

28) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

29) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изго-

товлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);

30) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности;

31) судебные расходы и арбитражные сборы;

32) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

33) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 264 настоящего Кодекса;

34) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации;

35) расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники;

36) расходы по вывозу твердых бытовых отходов.

К тому же для того, чтобы расходы были признаны затратами и в последующем могли уменьшить налоговую базу, они должны удовлетворять следующим критериям: расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода; должна быть осуществлена фактическая оплата расходов.

Так как приведенный в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ перечень видов расходов является исчерпывающим, то и затраты, не указанные в нем, при определении совокупного дохода, подлежащего налогообложению, из дохода не исключаются. То есть многие расходы, которые несет предприятие малого бизнеса, не уменьшают налоговую базу, при исчислении единого налога.

Часто возникают такие вопросы, как: можно ли учесть при формировании налоговой базы по «упрощенке» расходы на установку программы по электронной сдаче отчетности, затраты на создание сайта, вложения в благоустройство территории и т.д.?

При определении затрат, учитываемых при исчислении налоговой базы по упрощенному налогу, также имеются свои нюансы. Дело в том, что целый ряд затрат, формирующих себестоимость продукции, работ и услуг и учитываемых для целей налогообложения, оговоренных гл. 25 Налогового кодекса РФ, при определении налоговой базы, подлежащей налогообложению, из полученного дохода не исключается.

Также на сегодняшний день, много споров вызывает вопрос учета расхо-

дов, связанных с арендой имущества.

Например, приобретенные офисные помещения используются субъектами малого бизнеса в целях осуществления предпринимательства, то и расходы на аренду, содержание и текущий ремонт должны учитываться в целях налогообложения при расчете налогооблагаемой базы. Налоговый кодекс РФ при этом позволяет учесть в расходах арендные платежи за арендованное имущество и не ставит признание расходов в зависимость от статуса арендованного помещения. Также Письмом Минфина России от 18.10.2005 N 03-03-04/1/285 финансовое ведомство указало, что «расходы учитываются в целях налогообложения прибыли, если они соответствуют условиям, предъявляемым НК РФ. Действие норм законодательства иных отраслей на признание расходов не влияет... поэтому расходы на аренду жилого помещения под офис могут учитываться в целях налогообложения».

Затем, Письмами Минфина России от 27.10.2005 N 03-03-04/1/310, от 10.11.2006 N 03-05-01-04/310 и от 14.02.2008 N 03-03-06/1/93 финансовое ведомство со ссылкой на п. 3 ст. 288 Гражданского кодекса РФ разъяснило, что жилое помещение не может использоваться для размещения в нем предприятий и учреждений до перевода его в нежилое. На основании этого расходы по аренде жилого помещения под офис не уменьшают налогооблагаемую базу по прибыли. В поддержку такой позиции высказалось УФНС России по г. Москве в Письмах от 19.05.2006 N 28-11/43420 и от 22.09.2008 N 20-12/089130 [2].

Но очевидно, что такая позиция ведет к увеличению налоговой нагрузки на предпринимателей малого бизнеса, использующих в своей профессиональной деятельности, осуществляющейся в целях получения дохода, офисное помещение, находящееся в составе жилого фонда.

Вместе с тем назначение жилого помещения и пределы его использования определены ст. 17 Жилищного кодекса РФ (ЖК РФ), и согласно п. 2 ст. 17 ЖК РФ допускается использование жилого помещения для осуществления профессиональной деятельности или индивидуальной предпринимательской деятельности.

Возникшая спорная ситуация по вышеизложенной проблеме и по конкретным налогоплательщикам периодически разрешается в судах. Как долго еще спорить предпринимателям с налоговым ведомством по вопросу учета в целях налогообложения расходов на аренду жилого помещения под офис? Все судебные споры по возникшей ситуации разрешились в пользу предпринимателей. На наш взгляд, такая ситуация будет продолжаться до тех пор, пока на законодательном уровне не будет окончательно утверждено, что платежи за аренду должны учитываться в целях налогообложения при расчете налогооблагаемой базы.

В связи с вышеизложенной спорной налоговой ситуацией у многих может создаться впечатление, что предприятия малого бизнеса преднамеренно не инвестируют в основные фонды, а выбирают аренду. К сожалению, действительно, в последнее время арендные отношения на предприятиях малого бизнеса преобладают. Проблема состоит в том, что действующая налоговая система

предусматривает авансовые платежи по налогу на прибыль и авансовые платежи по единому налогу в связи с применением упрощенной системы налогообложения. Таким образом, даже предприятия малого бизнеса, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, ежеквартально обязаны перечислять авансовые платежи. В такой ситуации инвестировать в основные средства, во-первых, становится экономически невыгодно, во-вторых, не у всех предприятий малого бизнеса есть возможность накопить достаточные денежные средства в целях инвестирования в собственную материально-техническую базу. В этой связи представляется логичным в целях поддержки и развития малого бизнеса освободить предприятия сферы малого бизнеса, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, от уплаты авансовых платежей единого налога.

Еще одной проблемой учета расходов в целях налогообложения является ситуация, в которой предприятию, выступающему в роли заказчика, необходимо определить, в каком периоде отразить в налоговом учете расходы на оплату работ (услуг), выполненных сторонней фирмой.

В НК РФ затраты на оплату сторонним организациям выполненных ими работ (предоставленных услуг), арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество и иные подобные затраты, признаются на одну из следующих дат [1]:

- на дату расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров;
- на дату предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов;
- на последнее число отчетного (налогового) периода.

Вместе с тем УФНС по г. Москве в Письме от 11.06.2010 N 16-15/062200@ известило, что один из способов признания расходов для целей налогообложения прибыли должен быть установлен в учетной политике организации. Об этом же столичные налоговики сообщали и ранее: налогоплательщик вправе самостоятельно определять дату признания расходов, отразив данное положение в учетной политике. Аналогичной позиции в прошлом придерживался и Минфин: один из трех способов признания расходов в виде оплаты сторонним организациям за предоставленные ими услуги, относимые к расходам, налогоплательщик должен закрепить в учетной политике. Таким образом, если согласно учетной политике налогоплательщика датой возникновения расходов по оплате услуг, оказанных сторонней организацией, признается дата подписания акта приемки-передачи услуг, то такие расходы в целях налогообложения прибыли признаются на дату подписания акта вне зависимости от того, когда данный акт фактически представлен налогоплательщику.

В отношении учета затрат на юридические услуги УФНС по г. Москве в Письме от 08.10.2008 N 20-12/094120 пришло к выводу, что такие расходы должны учитываться в отчетном (налоговом) периоде их фактического оказания. Таким образом, если юридическая услуга оказана в одном налоговом (отчетном) периоде, а в расчетных документах указана дата, следующая за этим налоговым (отчетным) периодом, то расходы для целей налогообложения при-

были учитываются по дате фактического оказания услуги и при условии наличия у организации иного документального подтверждения оказанных услуг[5].

Что касается судебной практики по данному вопросу, то здесь выбор той или иной даты признания расходов (из трех возможных) арбитры оставляют за налогоплательщиком. Поэтому даже в противоположных ситуациях судьи выносят вердикты об отмене решений налогового органа о начислении недоимки, пеней и штрафа. К тому же, и сами налоговые органы не придерживаются единого мнения по вопросу о порядке применения анализируемой нормы. В одних случаях они указывают, что расходы следует учитывать на дату их возникновения (оказания услуг, выполнения работ), в других – что уменьшить налоговую базу необходимо в периоде выставления партнером актов, в третьих – что расход считается осуществленным в периоде подписания акта заказчиком.

Таким образом, на наш взгляд, имеющаяся в настоящее время формулировка ст. 272 НК РФ действительно не ограничивает право налогоплательщика на самостоятельное определение даты признания тех или иных затрат. Поэтому, чтобы повысить шансы в споре с налоговыми инспекторами, организации целесообразно закрепить в своей учетной политике для целей налогообложения выбранный порядок признания прочих расходов.

Учет материальных расходов, также вызывает ряд проблем. Данные расходы учитываются в составе расходов по мере оплаты и списания в производство, т.е. исходя из принципа «По оплате и по мере использования». В свою очередь, такой порядок включения в состав расходов затрат на приобретение материалов (после передачи их в производство) предполагает сложный налоговый учет, определение объемов незавершенного производства. К тому же, кассовый принцип «по оплате» и принцип «по мере использования» логически не совместимы. Поэтому, здесь целесообразно будет использовать один из следующих принципов, либо принцип «по оплате», либо принцип «по мере использования», тем самым это поможет, в свою очередь, упростить и сам механизм налогового учета.

В заключении, резюмируя все вышеизложенное, можно сделать вывод, что государственная поддержка предприятий малого бизнеса по-прежнему остается актуальной и значимой. Особенно это наблюдается на предприятиях, применяющих упрощенную систему налогообложения. Но вместе с тем при УСН возникает ряд проблем в отношении учета расходов в целях налогообложения, решение которых, в свою очередь, приведет к тому, что ведение полноценного налогового учета для предприятий не будет столь трудоемким и сложным процессом, и будет способствовать дальнейшему развитию субъектов малого бизнеса.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Текст с изменениями и дополнениями на 2011 год // СПС «Консультант Плюс». – (Российское законодательство).

2 Горина С. А. Особенности налогообложения субъектов малого предпринимательства/ Горина С. А.// Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2010. – №12. – С.22-28.

- 3 Семенихин С. А. Как учесть расходы в новом году? / С. А. Семенихин // Аудит и налогообложение. – 2011. – №1. – С.19-26.
- 4 Сосновская И. А. Учет некоторых расходов при налогообложении прибыли/ И. А. Сосновская // Все о налогах. – 2011. – №8. – С.31-33.
- 5 Серова И. А. Когда учесть расходы на выполненные работы и оказанные услуги/ И. А. Серова// Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2011. – №2. – С.3-8.
- 6 Степанов С. В. Упростить бухгалтерский учет не просто (проблемы малых предприятий) / С. В. Степанов// Налоговая политика и практика. – 2010. – №6. – С.41-46.

PROBLEMS OF FORMATION OF EXPENSES FOR TAXATION OBJECTIVES AT SMALL BUSINESS ENTERPRISES

Agueva O. V.,

5th year student of the Faculty of Economics,
Ogarev Mordovia State University, Saransk

Moskvitina R. S.,

PhD, Associate Professor of Economics Analysis and Accounting Chair,
Ogarev Mordovia State University, Saransk

This article considers the main problems of a formation of expenses for taxation objectives, which a small business have when use the reductive type of taxation

Keywords: calculation, expenses, small business, taxation, reductive system of taxation