Содержание

Введение

1. Упрощенная система налогообложения: общие положения, налогоплательщики, порядок и условия начала и прекращения применения

1.1 Общие положения

1.2 Налогоплательщики

1.3 Порядок и условия начала и прекращения применения

2. Арбитражная практика по упрощенной системе налогообложения

2.1 Признание доходов и расходов

2.2 Порядок учета основных средств

2.3 Порядок учета кассовых операций

3. Практические примеры и аудит упрощенной системы налогообложения

3.1 Аудит упрощенной системы налогообложения

3.2. Практические примеры по упрощенной системе налогообложения

Заключение

Список используемой литературы

Введение

Неотъемлемой частью любого государства в любые времена была налоговая система, основная цель существования которой заключается в обеспечении текущих потребностей государства. Начало создания современной налоговой системы Российской Федерации было положено в 1990 г, декабре которого был принят пакет законопроектов о налоговой системе, устанавливающий перечень идущих в бюджетную систему налогов, сборов, пошлин и других платежей, определяющий плательщиков налогов, их права и обязанности, а также права и обязанности налоговых органов.

Одна из функций налоговой системы заключается в стимулировании развития перспективных отраслей и сфер экономики. Для выполнения этой функции помимо основного режима налогообложения существуют специальные налоговые режимы.

Цель упрощенной системы налогообложения заключается в уменьшении налогового бремени, упрощение налогового и бухгалтерского учета и отчетности для небольших предприятий и индивидуальных предпринимателей. Достижение указанных целей способствует развитию малого бизнеса в России и роста эффективности экономики страны в целом.

После введения упрошенной системы налогообложения в действие перед малыми предприятиями и индивидуальными предпринимателями встали два вопроса:

- стоит ли применять упрощенную систему налогообложения;

- если да, то какой вариант выгоднее для налогоплательщика.

Главной целью аудита является обеспечение контроля за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской отчетности. За последние годы в бухгалтерском учете произошли существенные изменения, обусловленные сближением российских форм и методов учета с международными и разработкой собственных учетных стандартов, отвечающих международным требованиям. Для многих бухгалтеров эти изменения непонятны и поэтому нежеланны. Адаптация к новым условиям могла бы протекать намного легче при участии и поддержке аудиторов.

Цель работы: изучить упрощенную систему налогообложения.

Задачами курсовой работы является:

1. изучение сущности и особенности применения УСНО;

2. изучение порядка перехода на УСНО и прекращение применения;

3. рассмотреть судебно – арбитражную практику по следующим направлениям

- признание доходов и расходов

- порядок учета основных средств

- порядок учета кассовых операции

4. познакомится с некоторыми аспектами аудита УСН

1 Упрощенная система налогообложения: общие положения, налогоплательщики, порядок и условия начала и прекращения применения

1.1 Общие положения

Упрощенная система налогообложения, далее по тексту – «УСН», это специальный налоговый режим, применение которого регулируется главой 26.2. Налогового кодекса РФ (введена Федеральным законом от 24.07.2002 №104-ФЗ), далее по тексту – «НК РФ». Специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных НК РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами. Комментарии, схемы и пояснения будут даваться после изложения соответствующих статей закона, которые для удобства выделены курсивом.

Упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Переход к УСН или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями в добровольном порядке.

Применение УСН организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период. Организации, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Организации, применяющие УСН, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими УСН, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Применение УСН индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц, налога на имущество и единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период. Индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иные налоги уплачиваются индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных настоящим Кодексом.

Организация или индивидуальный предприниматель, применяющие УСН не являются плательщиками НДС, за исключением уплаты НДС при ввозе товаров на территорию РФ.

Для индивидуального предпринимателя установлены дополнительные ограничения:

-уплата единого налога заменяет уплату налога на доходы физических лиц только в отношении в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности;

-уплата единого налога заменяет уплату налога на имущество только в отношении в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности;

-плата единого налога заменяет уплату ЕСН с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц.

Иные налоги уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с общим режимом налогообложения.

При этом следует отметить, что организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Налоговый агент - лицо, на которое в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Статьей 346.24 НК РФ устанавливается обязанность налогоплательщиков, перешедших на УСН, вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов, при этом для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Восстановление НДС при переходе на УСН.

С учетом того, что с момента перехода на УСН организации и индивидуальные предприниматели перестают являться плательщиком НДС, налоговые органы придерживаются позиции, что при переходе на УСН НДС, принятый ранее к вычету, подлежит восстановлению в недоамортизированной части основных средств, а также в части нереализованных товаров.

Точка зрения налоговиков отражена в письме департамента налоговой политики Минфина РФ от 26 февраля 2003 г. N 04-03-11/19. Поскольку по п.2 ст. 346.11 НК РФ организации, применяющие УСН, плательщиками НДС не являются, а осуществляемые ими операции НДС не облагаются. По мнению Департамента налоговой политики Минфина РФ, принятые к вычету суммы НДС по товарам (работам, услугам), которые используются в производственной деятельности налогоплательщика после перехода организации на УСН, подлежат восстановлению и уплате в бюджет. Также было отмечено, что по основным средствам восстановлению и уплате в бюджет подлежит сумма НДС в доле недоамортизированной стоимости имущества.

Суды не поддерживают позицию налоговых органов следует, что налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС на налоговые вычеты. Так, вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ или при ввозе товаров на таможенную территорию РФ для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения НДС. Основанием для налогового вычета являются счета-фактуры, выставленные продавцами налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), и другие документы, подтверждающие фактическую оплату НДС. Следовательно, налоговым вычетам по НДС подлежат только суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и фактически им оплаченные при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств; вычеты применяются после принятия на учет этих товаров (работ, услуг).

В основном судебную практику по данному вопросу можно считать сформировавшейся - суды поддерживают позицию о том, что НДС при переходе на УСН восстанавливать не нужно.

При переходе на УСН восстанавливать НДС, принятый ранее к вычету, в части недоамортизированных основных средств, а также в части нереализованных товаров не нужно!

1.2 Налогоплательщики

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке установленном в НК.

Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на УСН, доход от реализации не превысил 11 млн. рублей (без учета налога на добавленную стоимость).

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;

2) банки;

3) страховщики;

4) негосударственные пенсионные фонды;

5) инвестиционные фонды;

6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;

7) ломбарды;

8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;

9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;

10) нотариусы, занимающиеся частной практикой;

11) организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;

12) организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 настоящего Кодекса;

13) организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25 процентов. Данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов;

14) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;

15) организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. рублей.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с главой 26.3 НК на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную УСН в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по размеру дохода от реализации, численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

Также не могут применять УСН организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции.

Для организаций, которым по виду деятельности не запрещено применение УСН, законодательством установлены следующие условия возможности перехода на УСН:

1) доход от реализации, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, не должен превышать 11 миллионов рублей (без учета налога на добавленную стоимость);

2) средняя численность работников за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать 100 человек;

В целях применения данного условия под средней численностью работников за налоговый (отчетный) период следует понимать среднюю численность работников, определяемую налогоплательщиком по состоянию на 1 октября года, в котором им подано заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, в соответствии с Порядком заполнения и представления унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения, утвержденным постановлением Госкомстата России от 01.12.2003 N 105 (введен в действие с 01.01.2004).

3) остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, не должна превышать 100 млн. рублей;

Согласно соложению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, остаточная стоимость основных средств определяется как фактические затраты на их приобретение, сооружение и изготовление за вычетом суммы начисленной амортизации.

4) доля непосредственного участия других организаций в организации, которая переходит на УСН не должна превышать 25 процентов (данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов);

5) организация не должна иметь филиалов и (или) представительств.

При применении данного условия у предпринимателей часто возникает вопрос о том, можно ли применять УСН в том случае, когда у организации имеются обособленные подразделения. В соответствии со ст.11 НК РФ обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (на срок более одного месяца).

Организация, имеющая обособленные подразделения, не являющиеся филиалами и представительствами, вправе применять упрощенную систему налогообложения!

Право некоммерческих организаций на применение УСН.

Длительное время обсуждается вопрос о возможности применения упрощенной системы налогообложения некоммерческими организациями.

В Письме УМНС РФ по г. Москве от 29 января 2004 г. N 21-09/06075, указано, что некоммерческая организация вправе применять упрощенную систему налогообложения при соблюдении условий, установленных в гл.26.2 НК РФ, в том числе касающихся доли участия других организаций.

По мнению УМНС, под долей непосредственного участия других организаций понимается суммарная доля участия одной или нескольких других организаций, которая не должна превышать 25%.

У некоммерческой организации отсутствует уставный капитал. Поэтому при определении понятия "доля непосредственного участия других организаций" в целях применения законодательства об упрощенной системе налогообложения следует руководствоваться нормами гражданского законодательства РФ.

К юридическим лицам, в отношении которых их учредители (участники) не имеют имущественных прав, относятся общественные и религиозные организации (объединения), благотворительные и иные фонды, объединения юридических лиц (ассоциации и союзы).

Поскольку в пп.14 п.3 ст.346.12 НК РФ не указано, что под непосредственным участием в организации других организаций понимается только участие учредителей и участников, которые имеют в отношении этой организации имущественные права, то в данном случае под непосредственным участием в организации других организаций понимается любое участие учредителей и участников (организации) независимо от того, имеют ли они имущественные права в отношении данной организации.

При оценке налоговых рисков следует иметь ввиду, что судебная практика, касающаяся возможности применения упрощенной системы налогообложения некоммерческими организациями, не однозначна.

Другие, напротив, полагают, что под долей непосредственного участия в других организациях понимается именно участие в уставном капитале и, следовательно, на некоммерческие организации ограничение, предусмотренное пп.14. п.3 ст.346.12 НК РФ, не распространяется.

Что касается муниципальных унитарных предприятий (МУП) то они также вправе применять УСН, что подтверждается судебной практикой При этом суды указывают следующее: муниципальное образование не может быть признано организацией в том смысле, в котором статья 11 Налогового кодекса Российской Федерации использует указанный термин, и имущество муниципального унитарного предприятия не распределяется по вкладам (долям, паям), подпункт 14 пункта 3 статьи 346.12 Кодекса не содержит препятствий для применения муниципальными унитарными предприятиями упрощенной системы налогообложения.

Муниципальное унитарное предприятие вправе применять УСН при условии соблюдения условий гл.26.2 НК РФ, при этом пп.14 ст.346.12 НК РФ не содержит препятствий для применения муниципальными унитарными предприятиями УСН.

Для индивидуальных предпринимателей, которым по виду деятельности не запрещено применение УСН, законодательством установлено только одно условие возможности перехода на УСН: средняя численность работников за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать 100 человек.

1.3 Порядок и условия начала и прекращения применения упрощенной системы налогообложения

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения, в налоговый орган по месту своего нахождения заявление. При этом организации в заявлении о переходе на УСН сообщают о размере доходов за девять месяцев текущего года.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. В случае изменения избранного объекта налогообложения после подачи заявления о переходе на УСН обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН, вправе подать заявление о переходе на УСН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае организации и индивидуальные предприниматели вправе применять УСН в текущем календарном году с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя. Налогоплательщики, применяющие УСН, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения, если иное не предусмотрено настоящей статьей. Если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 15 млн. рублей или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превысит 100 млн. рублей, такой налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

Налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на общий режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором его доход превысил ограничения, установленные пунктом 4 настоящей статьи.

Налогоплательщик, применяющий УСН, вправе перейти на общий режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на общий режим налогообложения.

Налогоплательщик, перешедший с УСН на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на УСН не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение УСН.

Следует также отметить, что получение уведомления о возможности либо невозможности применения УСН не предусмотрено НК РФ. Как указывалось выше, переход на УСН носит заявительный характер, таким образом, отсутствие у налогоплательщика уведомления о возможности применения УСН не означает запрет на применение УСН. Однако наличие уведомления о возможности применения УСН существенно усиливает позицию налогоплательщика в случае спора. В связи с тем, что подаваемое заявление носит уведомительный характер, налогоплательщику не стоит дожидаться каких-либо разрешительных действий со стороны налоговых органов, поскольку это не предусмотрено законом. Вполне достаточно получить на копии заявления отметку налогового органа (инспекции) о том, что оно получено. Также НК РФ не определяет и порядок подачи заявления в налоговые органы. В такой ситуации налогоплательщик может передать заявление в канцелярию лично либо отправить его по почте письмом с описью вложения.

Отсутствие уведомления о возможности применения УСН и даже получение уведомления о невозможности применения УСН не означают запрет на применение УСН. Уведомление о невозможности применения УСН можно обжаловать в арбитражном суде. Наличие уведомления о возможности применения УСН существенно уменьшает налоговые риски, связанные с оспариванием налоговых органов права налогоплательщика применять УСН.

В соответствии с п.2 ст.346.13 НК РФ вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН, вправе подать заявление о переходе на УСН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае организации и индивидуальные предприниматели вправе применять УСН в текущем календарном году с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Подача заявления о переходе на УСН не одномоментно с заявлением о постановке на учет в налоговом органе не является основанием к отказу в применении УСН. Подача заявления о переходе на УСН одновременно с заявлением о постановке на учет в налоговом органе является правом, а не обязанностью налогоплательщика. В целях реализации вновь созданными организациями и вновь зарегистрированными индивидуальными предпринимателями права на применение УСН в текущем календарном году с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя и учитывая, что Министерство Российской Федерации по налогам и сборам является регистрирующим и налоговым органом, до внесения соответствующих изменений в статью 346.13 Кодекса возможна подача заявления о переходе на УСН одновременно с пакетом документов, подаваемым при государственной регистрации юридического лица и физического лица в качестве индивидуального предпринимателя. У предпринимателей часто возникает вопрос обязана ли организация или индивидуальный предприниматель, применяющие УСН, уведомлять об этом налоговый орган ежегодно. Исходя из изложенного необходимости в ежегодном уведомлении организацией налогового органа о продлении применения упрощенной системы налогообложения не имеется. Такой же позиции придерживаются и налоговые органы.

Организация или индивидуальный предприниматель, применяющие УСН, уведомляют об этом налоговый орган только при переходе на УСН в порядке, предусмотренном ст.346.13. После этого ежегодно уведомлять налоговые органы о продолжении применения УСН не нужно.

Налогоплательщики, применяющие УСН, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения, если иное не предусмотрено настоящей статьей (п.3 ст.346.13 НК РФ).

Предусмотрено два случая, в которых налогоплательщик, применяющий УСН, принудительно переходит на общую систему налогообложения:

1) По итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 15 млн. рублей.

2) По итогам налогового (отчетного) периода остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превысит 100 млн. рублей.

При этом налоговым периодом признается год, а отчетным периодом – квартал. Налогоплательщик, который допустил любое из указанных выше превышений считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

В таких случаях суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Такие налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором эти налогоплательщики перешли на общий режим налогообложения.

Минфин России считает, что в ситуации, когда в течение налогового периода в организации произошла смена состава учредителей, вследствие чего доля непосредственного участия в данной организации других организаций превысила 25%, организация должна перейти к общему порядку налогообложения с начала того налогового (а не отчетного) периода, в котором произошло это изменение.

При нарушении условий применений УСН следует отметить одну немаловажную особенность. В п.3 ст.346.13 НК РФ указано, что при нарушении ограничений по выручке и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, налогоплательщик переходит на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение. Такие налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором эти налогоплательщики перешли на общий режим налогообложения.

Однако при нарушении условий, предусмотренных ст.346.12 (в частности, это касается ограничений по долевому участию юридических лиц, наличию филиалов и.т.д.) закон ничего не указывает об освобождении такого налогоплательщика от уплаты пеней и штрафов за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором эти налогоплательщики перешли на общий режим налогообложения. Налоговые органы придерживаются позиции, что в таких случаях налогоплательщик обязан уплатить и штраф и пени

По различным причинам за время, прошедшее с даты подачи заявления о переходе на УСН до начала применения упрощенной системы налогообложения (то есть до 1 января соответствующего года), налогоплательщик может изменить свое решение и изъявить желание остаться на общем режиме налогообложения. Например, в случае, когда в конце года стало ясно, что уже в начале следующего года доход налогоплательщика превысит установленный законодателем лимит по выручке в 15 млн. руб.

Вместе с тем порядок отказа от применения УСН для такого случая законодателем не предусмотрен. НК РФ содержит только специальную норму в отношении налогоплательщиков, уже применяющих УСН, согласно которой им следует уведомить налоговые органы о переходе на общий режим налогообложения в срок до 15 января того года, в котором он предполагает перейти на упрощенную систему налогообложения. В данном случае эта норма не применяется, поскольку налогоплательщик еще не применял "упрощенку", а также не осуществляет перехода к общему режиму налогообложения (поскольку его же и применяет в период, о котором идет речь).

Налогоплательщику, отказывающемуся от применения упрощенной системы налогообложения, следует оповестить об этом налоговые органы. Это можно сделать путем подачи в налоговые органы уведомления об отказе от применения упрощенной системы налогообложения, причем такое уведомление следует подать в налоговые органы до начала применения упрощенной системы налогообложения.

2. Арбитражная практика по упрощенной системе налогообложения

2.1 Признание доходов и расходов

Организации, применявшие УСН, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений выполняют следующие правила:

1) признается в составе доходов погашение задолженности (оплата) налогоплательщику за поставленные в период применения упрощенной системы налогообложения товары (выполненные работы, оказанные услуги), переданные имущественные права;

2) признается в составе расходов погашение задолженности (оплата) налогоплательщиком за полученные в период применения упрощенной системы налогообложения товары (выполненные работы, оказанные услуги), имущественные права.

Указанные в подпунктах 1 и 2 настоящего пункта доходы и расходы признаются на дату перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.»

Возникают вопросы:

1. Как квалифицировать учитываемые при исчислении налога на прибыль полученные доходы и расходы;

2. Облагаются ли суммы поступившей оплаты НДС;

3. Есть ли разница, с какой системы переходить.

Момент признания доходов

Перейдя на общий режим, налогоплательщик в целях исчислении налога на прибыль руководствуется гл. 25 НК РФ. В соответствии же с п. 3 ст. 271 НК РФ датой признания доходов при методе начисления является дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) независимо от того, когда поступила оплата. Следовательно, доходы нужно учитывать в первом отчетном (налоговом) периоде применения общего режима налогообложения, не принимая во внимание время погашения задолженности.

1) Авансы, полученные в период применения УСН, если отгрузка (выполнение работ, оказание услуг) приходятся на период применения общей системы.

Авансы, полученные при упрощенной системе, не включаются в состав доходов при общем режиме, так как нельзя дважды брать налог с одной и той же суммы.

2) Облагаются ли суммы погашения дебиторской задолженности образовавшейся в период применения УСН НДС

Суммы поступившей оплаты за отгруженную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) в период применения УСН, НДС не облагаются.

3) Как квалифицировать данные доходы

По общему правилу доходы, учитываемые по налогу на прибыль, могут быть двух видов: от реализации товаров (работ, услуг), имущества или имущественных прав (ст. 249 НК РФ) и внереализационные (ст. 250 НК РФ). На основании п. 10 ст. 250 НК РФ доходы в виде погашения дебиторской задолженности относятся к внереализационным доходам, как доходы прошлых лет, выявленным в отчетном (налоговом) периоде.

Момент признания расходов

1) Момент признания расходов

«признается в составе расходов погашение задолженности (оплата) налогоплательщиком за полученные в период применения упрощенной системы налогообложения товары (выполненные работы, оказанные услуги), имущественные права». (п. 2 ст. 346.25 НК РФ)

Эта норма хорошо работает в отношении, например таких «классических» расходов, как потребленные в период применения УСН услуги, воспользоваться которыми налогоплательщик не успел по причине их не оплаты.

Такие расходы надо включить в расчет при налогообложении прибыли после перехода на общий режим так же, как и доходы, - в день перехода (п. 2 ст. 346.25 НК РФ), т.е. в первый отчетный (налоговый) период по налогу на прибыль.

2) Есть ли разница, с какого режима УСН переходить на общий режим налогообложения и принимаются ли расходы по налогу на прибыль, если они не входят в закрытый перечень расходов по УСН.

По поводу вопроса о том есть ли какая разница с какой системы переходить на общий режим, можно сказать, что развитие событий не в пользу таких налогоплательщиков, хотя норма НК РФ пп. 2 п. 2 ст. 346.25 применима при любом объекте налогообложения, выбранном в период уплаты единого налога при УСН, так как не содержит никаких конкретных указаний.

Приведем мнение, высказанное в письме Минфина РФ от 20.08.2007 N 03-11-04/2/208:

«Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, при определении налоговой базы сумму произведенных расходов не учитывают.

Согласно п. 1 ст. 252 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций налогоплательщики вправе учитывать только расходы, произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В связи с этим суммы заработной платы, взносов на обязательное пенсионное страхование и взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные налогоплательщиком за период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, а уплаченные после перехода на общий режим налогообложения, при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций учитываться не должны.

В то же время стоимость остатков сырья и материалов на дату перехода на общий режим налогообложения, приобретенных и оплаченных, но не переданных в производство в период применения упрощенной системы налогообложения, может быть учтена при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций».

3) Каким образом учитываются суммы расходов и НДС по товарам (работам, услугам) полученным (оказанным) в период применения УСН, а оплаченным в период применения общего режима налогообложения.

1. Случай. Если услуги оказаны, материалы использованы, товары проданы, а кредиторская задолженность перед поставщиками таких услуг (товаров) оплачена в период применения общей системы налогообложения.

Классический случай, рассмотренный выше, связанный связанный со спецификой кассового метода. Корректно работает правило, заложенное в пп. 2 п. 2 ст. 346.25 и проблем с принятием таких расходов нет. Такие расходы выступают в виде кредиторской задолженности и относятся к внереализационным расходам.

2. Случай. Если ТМЦ приобретены в период применения УСН, но не проданы, а кредиторская задолженность перед поставщиками таких товаров оплачена в период применения общей системы налогообложения.

В этом случае имеем дело с остатками ТМЦ. При УСН стоимость товаров или материалов не включена в состав расходы, поскольку не выполнялись условия п. 2 ст. 346.17 НК РФ.

Для налогоплательщиков, с объектом налогообложения «доходы» в письме Минфина от 15.02.2007 N 03-11-04/2/33 было высказано мнение, что остатки, например, сырья, включаются в состав расходов единовременно, на дату перехода на общий режим:

«Так, в частности, на дату перехода на общий режим налогообложения в состав расходов включается стоимость остатков сырья и материалов, приобретенных, но не учтенных при определении налоговой базы в период применения упрощенной системы налогообложения (пп. 1 п. 2 ст. 346.17 Кодекса), стоимость товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, но не реализованных в период применения упрощенной системы налогообложения (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 Кодекса)».

Этот вывод противоречит общему принципу признания расходов. По нашему мнению остатки сырья, материалов, а так же товаров, при переходе на общий режим налогообложения, должны списываться по мере их реализации (передачи в производство).

3. Случай. Товары (материалы) приобретены и оплачены при УСН, но не реализованы.

Еще раз приведем текст письма Минфина РФ от 20.08.2007 N 03-11-04/2/208:

«В то же время стоимость остатков сырья и материалов на дату перехода на общий режим налогообложения, приобретенных и оплаченных, но не переданных в производство в период применения упрощенной системы налогообложения, может быть учтена при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций по мере их реализации».

Такие расходы будут учтены в качестве расходов на реализацию.

4) Расходы на оплату труда и «зарплатные» налоги.

Если организация до 1 января 201. г. не выплатит зарплату за декабрь, 2009г. либо иные месяцы, а также до указанной даты не перечислила в бюджет начисленные "зарплатные" налоги за 2009 г., то такие расходы не будут учтены в период применения УСН.

В то же время, суммы заработной платы и взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленные в период применения УСН, а уплаченные после перехода на общий режим налогообложения, можно учесть в составе расходов на дату перехода на общий режим.

Так как, на законодательном уровне вопрос о дате признания этих расходов не решен, то после перехода на общий режим, такие расходы можно учесть в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль либо сразу после их оплаты, либо в первом отчетном периоде, в качестве внереализационных расходов (убытки прошлых периодов, выявленные в текущем году).

5) Правило для НДС с приобретенных при «упрощенке» товаров (работ, услуг).

Если в период применения УСН были приобретены товары (работы, услуги) с НДС и на 1 января 2008 г. эти товары (работы, услуги) и НДС по ним не были использованы в деятельности, не облагаемой НДС, то после перехода на общий режим налогообложения этот "входной" НДС можно принять к вычету. «Что касается вопроса о принятии к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных после перехода на общий режим налогообложения по товарам (работам, услугам), приобретенным в период применения упрощенной системы налогообложения, то согласно пп. 1 п. 2 ст. 171 гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные налогоплательщиком при приобретении товаров (работ, услуг), подлежат вычетам в случае приобретения этих товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Таким образом, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные организацией после перехода на общий режим налогообложения по товарам (работам, услугам), приобретенным в период применения упрощенной системы налогообложения, будут приниматься к вычету в случае использования этих товаров (работ, услуг) при осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость». С «поправкой» на действующее в тот период условия принятия к вычету «входного» НДС по мере его оплаты, положения этого письма применимы и сейчас.

2.2 Порядок учета основных средств

Немало вопросов и ошибок у бухгалтеров вызывают вопросы учета объектов основных средств при применении упрощенной системы налогообложения. Законом от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" установлено, что организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете. Затраты на приобретение основных средств признаются в расходах путем начисления амортизации. Порядок учета основных средств для целей применения упрощенной системы установлен п. 2 ст. 346.16 НК РФ, и этот порядок отличается от установленного в бухгалтерском учете.

Основная ошибка бухгалтеров при применении упрощенной системы заключается в том, что они зачастую для целей налогообложения продолжают начислять амортизацию. Однако Кодексом установлен иной порядок признания расходов на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также расходов на их достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение.

Расходы признаются для целей налогообложения при "упрощенке" в зависимости от того, когда приобретены основные средства - до начала применения спецрежима или в период его применения. Стоимость объектов основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы, списывается на расходы равными частями в течение налогового периода приобретения объекта. А стоимость основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему, признается в целях налогообложения в порядке, установленном пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ, в зависимости от сроков полезного использования таких объектов.

Основанием признания расходов на приобретение основных средств служат документы унифицированной формы о вводе таких объектов в эксплуатацию, заполненные в установленном порядке. Налоговым органом отказано предпринимателю в признании расходов в связи с отсутствием ввода в эксплуатацию объектов, т.к. на актах нет подписей, печатей предприятия, сдающего данное основное средство в эксплуатацию. Суд указал, что применение данного документа предпринимателем не является обязательным, подтверждением расходов являются счет на оплату, товарная накладная, протокол осмотра в ходе налоговой проверки и акты ввода в эксплуатацию (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 03.02.2010 по делу N А46-13159/2009).

При признании расходов на приобретение основных средств споры возникают, например, в связи с подтверждением их использования в деятельности по извлечению дохода.

Суд подтвердил правомерность включения предпринимателем в расходы при применении УСН затрат на приобретение легкового автомобиля. Суд исходил из того, что поскольку заказчики предпринимателя, осуществляющего деятельность по строительству зданий и сооружений, находятся в различных населенных пунктах, то необходимость использования транспорта для предпринимательских целей очевидна (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 19.02.2009 N Ф04-866/2009(536-А03-27)).

Для целей применения упрощенной системы налогообложения имеются особенности признания расходов по имуществу, переданному в лизинг. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 18.06.2009 по делу N А21-5188/2008 сделан вывод о необоснованности включения в состав расходов лизингодателя при исчислении единого налога стоимости имущества, переданного в лизинг в момент его приобретения и оплаты, поскольку предмет лизинга не является основным средством. Перечень расходов, на которые налогоплательщик вправе уменьшить полученный доход при исчислении единого налога, приведен в п. 1 ст. 346.16 НК РФ, расходы на приобретение предмета лизинга в перечне отсутствуют. Предмет лизинга (автомобиль) учитывается у лизингополучателя и им же начисляется амортизация, следовательно, предмет лизинга является амортизируемым имуществом у лизингополучателя. У лизингодателя автомобиль учитывается в составе доходных вложений и не амортизируется, следовательно, амортизируемым имуществом для него не является. Организация-лизингодатель, применяющая упрощенную систему налогообложения, не вправе учитывать в составе расходов стоимость такого имущества в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ, для учета расходов по приобретению основных средств, являющихся амортизируемым имуществом.

Абзац 14 п. 3 ст. 346.16 НК РФ:

"В случае реализации (передачи) приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) в составе расходов в соответствии с настоящей главой (в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения (сооружения, изготовления, создания самим налогоплательщиком) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами и нематериальными активами с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 настоящего Кодекса и уплатить дополнительную сумму налога и пени".

Нормами Кодекса предусмотрены специальные положения для случаев реализации (передачи) основных средств и нематериальных активов до истечения 3 лет с момента учета расходов на их приобретение (а объектов со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения). Согласно п. 3 ст. 346.16 НК РФ налогоплательщик в таких случаях обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования этими объектами с момента их учета в составе расходов до даты реализации. Именно в таких случаях налогоплательщик обязан за весь период пользования выбывающими основными средствами пересчитать сумму расходов путем начисления амортизации с учетом требований гл. 25 "Налог на прибыль организаций". При корректировке сумма затрат на приобретение основных средств, учтенная в расходах, исключается, а расходами признаются суммы начисленной амортизации за весь период пользования данным объектом основных средств в соответствии с Классификацией основных средств. Налогоплательщик доплачивает единый налог и причитающиеся пени, подает уточненные налоговые декларации.

Предприниматель продал автопогрузчик, расходы по которому были признаны им в предыдущем налоговом периоде. Оплата за основное средство проведена на основании акта о взаимозачете в следующем налоговом периоде, тогда же был отражен доход для целей налогообложения. Налоговый орган посчитал неправомерным включение в состав расходов амортизации и остаточной стоимости погрузчика в период передачи автопогрузчика покупателю, а также применение специального коэффициента 2 при начислении амортизации.

Судом признано правомерным применение повышающего коэффициента к норме амортизации в связи с выполнением погрузочных работ в двухсменном режиме. Суд указал, что несовпадение моментов передачи основного средства покупателю и оплаты его стоимости не влияет на правовую оценку действий налогоплательщика по формированию расходов в период передачи объекта и не свидетельствует о возникновении обязанности пересчитать налоговую базу в период оплаты в части расходов, так как в п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса имеется прямое указание на обязанность налогоплательщика пересчитать налоговую базу за период пользования основным средством.

Получение дохода от реализации основного средства в налоговом периоде, следующем за периодом его продажи, не влияет на право налогоплательщика включить в состав расходов налогового периода, в котором продажа состоялась, и не ограничивает это право, а лишь порождает обязанность скорректировать доходную часть этого налогового периода (периода продажи) при поступлении денежных средств в кассу налогоплательщика в последующих налоговых периодах. Доначисление единого налога по эпизоду с автопогрузчиком обоснованно признано судом неправомерным (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.03.2009 N А74-2378/08-Ф02-1138/09).

2.3 Порядок учета кассовых операций

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны соблюдать действующий порядок ведения кассовых операций. Это требование установлено п. 4 ст. 346.11 НК РФ.

Осуществление кассовых операций регламентируют следующие документы:

– Федеральный закон от 22.05.2003 N 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (далее – Закон о ККТ);

– Положение об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 31.03.2005 N 171 (далее – Положение);

– Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденный Решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22.09.93 N 40 (далее – Порядок).

Контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный реестр, применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг (п. 1 ст. 2 Закона о ККТ).

То есть в случае реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за наличный расчет организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны использовать контрольно-кассовые аппараты.

Сферой регулирования Закона о ККТ на основании его положений являются наличные денежные расчеты независимо от того, кто и в каких целях совершает покупки (заказывает услуги).

То есть контрольно-кассовые машины подлежат применению не только при наличных денежных расчетах с населением, но и в тех случаях, когда наличные денежные расчеты осуществляются с индивидуальным предпринимателем или организацией (покупателем, клиентом).

Таким образом, в соответствии с действующим законодательством при расчетах между организациями на сумму полученных наличных денежных средств в обязательном порядке пробивается кассовый чек и выписывается приходный кассовый ордер.

Требования по ведению кассовых операций, включая выписку приходных и расходных кассовых ордеров и ведение кассовой книги, установлены Порядком в отношении организаций. В связи с этим возникает вполне логичный вопрос: А распространяются ли требования Порядка на индивидуальных предпринимателей?

Налоговые органы отвечают на этот вопрос положительно.

Так, МНС России в письме от 12.10.2004 N 14-1-04/4175 сообщило, что соответствующие положения нормативных правовых актов, устанавливающих порядок работы с денежной наличностью и порядок ведения кассовых операций, в том числе и обязательность оприходования в кассу денежной наличности, распространяются на индивидуальных предпринимателей.

Ранее УМНС России по г. Москве в письме от 20.05.2004 N 21-09/34235 разъяснило, что согласно п. 4 ст. 346.11 НК РФ налогоплательщики, применяющие УСН, не освобождаются от обязанностей по ведению кассовых операций в соответствии с вышеназванными Порядком и Законом о ККТ. Это положение распространяется как на организации, так и на индивидуальных предпринимателей.

О распространении действия Порядка на индивидуальных предпринимателей сообщил и Банк России в письме от 17.07.2006 N 08-17/2540. Правда, тремя месяцами позже Банк России в письме от 17.10.2006 N 36-3/1993 признал, что указанное письмо от 17.07.2006 не является нормативным актом Банка России и не может применяться в качестве такового. Однако на рассматриваемую ситуацию это никак не повлияло.

В свою очередь ФНС России письмом от 30.08.2006 N ММ-6-06/869 поручила своим региональным управлениям довести письмо Банка России от 17.07.2006 до нижестоящих налоговых органов. Им они и руководствуются.

Следует отметить, что существуют судебные решения, в которых рассматриваемый вопрос решался в пользу индивидуальных предпринимателей.

Так, например, в Постановлении от 15.03.2007 N А56-45561/2006 ФАС Северо-Западного округа признал, что Порядок не предусматривает обязанность индивидуальных предпринимателей вести кассовую книгу. Поэтому индивидуальный предприниматель необоснованно привлечен к ответственности за правонарушение, выразившееся в отсутствии кассовой книги и приходных кассовых ордеров. При этом из материалов дела следовало, что индивидуальный предприниматель производил прием наличных денежных средств с применением ККТ и отражал это в журнале кассира-операциониста (форма журнала утверждена Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132), данные которого учитывались им при ведении книги доходов и расходов.

Ссылка налоговой инспекции на письмо Банка России от 17.07.2006 N 08-17/2540, согласно которому на индивидуальных предпринимателей при совершении ими кассовых операций распространяется действие Порядка, судом не принята, поскольку в соответствии со ст. 7 Федерального закона от 10.07.2002 N 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» указанное письмо от 17.07.2006 не относится к числу нормативных актов, издаваемых Банком России и обязательных для федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, всех юридических и физических лиц.

Когда контрольно кассовая (далее ККТ) техника не применяется:

– при выдаче утвержденных в установленном порядке бланков строгой отчетности;

– при осуществлении видов деятельности, установленных п. 3 ст. 2 Закона о ККТ;

– если организации и индивидуальные предприниматели находятся в отдаленных или труднодоступных местностях (за исключением городов, районных центров, поселков городского типа), указанных в перечне, утвержденном органом государственной власти субъекта Российской Федерации.

Бланки строгой отчетности

Организации и индивидуальные предприниматели в соответствии с порядком, определяемым Правительством РФ, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности (п. 2 ст. 2 Закона о ККТ).

Пунктом 2 ст. 2 Закона о ККТ установлено, что порядок утверждения формы бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, а также порядок их учета, хранения и уничтожения устанавливается Правительством РФ.

Что касается расходов на приобретение бланков строгой отчетности, то при применении упрощенной системы налогообложения их следует учитывать по статье «Расходы на канцелярские товары», предусмотренной подп. 17 п. 1 ст. 346.16 НК РФ (письмо Минфина России от 17.05.2005 N 03-03-02-04/1/123).

«Особые» виды деятельности

Пунктом 3 ст. 2 Закона о ККТ установлено, что организации и индивидуальные предприниматели в силу специфики своей деятельности либо особенностей своего местонахождения могут производить наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при осуществлении видов деятельности, указанных в названном пункте. В перечень таких видов деятельности входит, в частности, разносная мелкорозничная торговля продовольственными и непродовольственными товарами с ручных тележек, корзин, лотков.

За неприменение ККТ по этому основанию не могут быть привлечены к ответственности организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие продажу товаров (оказание услуг) с использованием торговых автоматов (автоматов самообслуживания), эксплуатирующихся в автоматическом режиме (письмо Минфина России от 14.04.2008 N 03-01-15/4-110).

При этом Минфин исходил из сложившейся судебно-арбитражной практики и из следующего.

В названном письме от 14.04.2008 отмечается, что в Законе о ККТ норма о неприменении ККТ в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг с использованием торговых автоматов непосредственно не закреплена.

Вместе с тем согласно п. 3 ст. 2 Закона о ККТ организации и индивидуальные предприниматели в силу специфики своей деятельности либо особенностей своего местонахождения могут производить наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения ККТ при осуществлении разносной мелкорозничной торговли с ручных тележек, корзин, лотков.

К передвижным средствам разносной торговли согласно п. 24 ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения», утвержденного Постановлением Правительства РФ от 11.08.1999 N 242-ст, помимо тележек, лотков, корзин отнесены торговые автоматы. Следовательно, продажа товаров через торговые автоматы не требует применения ККТ.

3. Практические примеры и аудит упрощенной системы налогообложения

3.1 Аудит упрощенной системы налогообложения

1. Проверка определения доходов по видам выручки:

Доходы для целей налогообложения определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы. Это означает, что аудитор должен не только проверить существование актов выполненных работ и товарно-транспортных накладных, но и внимательно изучить условия заключенных договоров и оценить правильность даты возникновения дохода независимо от того, были выставлены организацией акты или накладные.

При выполнении данной процедуры аудитор должен идентифицировать основные виды доходов и выборочно проверить их момент признания. Отметим, что в составе доходов не учитываются доходы в полученные дивиденды, налогообложение которых осуществляется налоговым агентом.

Аудитор должен проверить, что все доходы, занесенные в книгу доходов и расходов, фактически поступили. Датой получения дохода признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

При использовании покупателем векселей в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги), имущественные права датой получения дохода у налогоплательщика признается дата оплаты векселя (день поступления денежных средств от векселедателя либо иного обязанного по указанному векселю лица) или день передачи налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

В случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России, установленному соответственно на дату получения доходов. Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам в соответствии с правилами ст. 40 НК РФ.

1. Проверка правильности включения расходов:

При применении УСН расходы можно признать только после их фактической оплаты. Оплатой товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав признается прекращение обязательства налогоплательщика – приобретателя товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и (или) передачей имущественных прав. Аудитор должен идентифицировать основные виды расходов и выборочно проверить их момент признания для целей налогообложения.

1. Проверка включения расходов на ремонт основных средств, арендных (в том числе лизинговых) платежей:

В состав таких расходов включаются затраты на капитальный ремонт, арендные платежи и оплата коммунальных услуг по арендуемому зданию (см. Письмо Минфина России от 10.01.2007 N 03-11-04/2/3). Расходы по ремонту помещения учитываются единовременно в отчетном периоде его ввода в эксплуатацию (см. Письмо Минфина России от 26.10.2006 N 03-11-04/2/226).

При проверке необходимо обратить внимание на порядок включения расходов, связанных с проведением ремонта основных средств. В НК РФ отсутствует понятие “капитальный ремонт”. Согласно пп. 3 п. 1 ст. 346.16 под ремонтом понимается как текущий, так и капитальный. Однако, по мнению Минфина России, перечень работ, производимых в рамках капитального ремонта, которые можно включить в расходы при УСН, ограничен (см. Письмо Минфина России от 18.10.2005 N 03-11-04/2/107).

Аудитор должен проверить, что услуги сторонних организаций по техническому обслуживанию основных средств включены в состав материальных расходов (см. Письмо Минфина России от 04.06.2007 N 03-11-04/2/157).

Проверяя правильность включения в расходы арендных платежей, аудитор должен учитывать, что договор аренды на срок более года (при этом хотя бы одной из сторон договора должно быть юридическое лицо) независимо от срока должен быть заключен в письменной форме. Договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, если иное не установлено законом (ст. 609 ГК РФ). При этом договор аренды здания, возобновленный на неопределенный срок, не нуждается в государственной регистрации, так как согласно п. 2 ст. 651 ГК РФ государственной регистрации подлежит договор аренды здания, заключенный только на срок не менее одного года (см. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 16.02.2001 N 59 “Обзор практики разрешения споров, связанных с применением Федерального закона “О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним”). Следовательно, если затраты в виде арендных платежей по сделкам, связанным с арендой имущества, совершены или оформлены с нарушением требований действующего гражданского законодательства, то такие расходы не подлежат включению в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

1. Проверка включения материальных расходов:

Порядок включения этих расходов аналогичен порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций ст. 254 НК РФ. К материальным расходам относятся, в частности, затраты налогоплательщика на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии. Расходы на коммунальные услуги учитываются арендаторами, применяющими УСН, в составе арендных платежей либо в составе материальных расходов независимо от оформления арендодателем в установленном порядке согласования со снабжающими организациями вопроса о предоставлении арендатору права пользования коммунальными услугами.

1. Проверка правильности включения расходов на оплату труда:

В соответствии со ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся любые начисления работникам, предусмотренные нормами российского законодательства, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. В том числе к таким расходам относятся пособия по временной нетрудоспособности и расходы на все виды обязательного страхования работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. В составе начисленных сумм оплаты труда учитываются суммы налога на доходы физических лиц, алиментов и прочие удержания из заработной платы (см. Письма Минфина России от 12.07.2007 N 03-11-04/2/176, от 28.04.2007 N 03-11-05/84).

Расходы на оплату труда признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения (см. Письмо Минфина России от 05.06.2007 N 03-11-04/2/159).

1. Проверка расходов на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств:

Аудитор должен проверить, отражаются ли эти расходы в последний день отчетного (налогового) периода, в котором произошло последним по времени одно из событий:

- оплата (завершение оплаты) основных средств;

- ввод основных средств в эксплуатацию.

В 2008 г. расходы, связанные с приобретением оборудования, стоимость которого не превышает 20 000 руб., учитываются организацией в качестве материальных расходов в момент ввода его в эксплуатацию при условии оплаты стоимости этого оборудования поставщику. Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются в следующем порядке:

- в отношении расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения, а также расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, произведенных в указанном периоде, – с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию;

- в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения УСН – с момента принятия этого объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет.

6. Проверка расходов на приобретение нематериальных активов, а также на создание нематериальных активов самим налогоплательщиком:

Аудитор, изучив договоры и документы, подтверждающие факт оказания и оплату услуг, должен убедиться в том, что в данную категорию расходов включены:

- расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, ноу-хау, а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

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

- расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, признаваемые в соответствии с НК РФ.

7. Проверка правильности включения сумм НДС по оплаченным товарам (выполненным работам, оказанным услугам). Проверка осуществляется путем сопоставления данных налогового учета с данными первичных документов (счетов-фактур).

8. Проверка правильности включения процентов, уплачиваемых за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходов, связанных с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, в том числе с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа. Проверяются условия кредитных договоров, расчет процентов, анализируются документы, подтверждающие оплату процентов.

9. Проверка расходов на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с российским законодательством, расходов на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходов на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности. Проверяются условия договоров на обеспечение пожарной безопасности, платежных поручений, подтверждающих оплату услуг.

10. Проверка включения сумм таможенных платежей, уплаченных при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащих возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации. Проверка производится на основании данных таможенных деклараций и платежных поручений, подтверждающих оплату таможенных пошлин.

11. Проверка расходов на содержание служебного транспорта, а также расходов на компенсацию за использование для служебных целей личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации. Проверяются путевые листы, документы, подтверждающие оплату услуг по содержанию автомобиля, выплату компенсаций.

12. Проверка командировочных расходов:

К расходам на командировки, которые можно учесть при применении УСН, относятся расходы по проезду работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы, наем жилого помещения. 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) в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации, 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.

13. Проверка включения платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов. Расходы принимаются в пределах установленных тарифов.

14. Проверка расходов на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги, на публикацию бухгалтерской отчетности, на публикацию и иное раскрытие другой информации, если российским законодательством на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие). Анализируются договоры, акты выполненных работ, документы, подтверждающие оплату.

15. Проверка расходов, связанных 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.

16. Проверка расходов на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и пр. К затратам организации на рекламу относятся:

- расходы на рекламные мероприятия, проводимые через СМИ (в том числе объявления в печати, передачи по радио и ТВ) и телекоммуникационные сети;

- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и т.д.

При проверке стоит обратить внимание на то, что зачастую организации несут существенные расходы на так называемую плату за вход в сеть, за приоритетную выкладку товара и пр. Такие выплаты не связаны с оказанием услуг по рекламе и продвижению товаров (см. Письмо Минфина России от 26.07.2007 N 03-07-15/112).

17. Проверка расходов на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов. Проверяются условия договоров на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов, акты выполненных работ, документы, подтверждающие оплату.

18. Проверка расходов, связанных с оплатой стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, а также с приобретением и реализацией указанных товаров, в том числе расходов на хранение, обслуживание и транспортировку товаров. Проверяются условия договоров на транспортировку, акты выполненных работ, документы, подтверждающие оплату.

19. Проверка расходов на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения. Проверяются условия комиссионных, агентских договоров, расчеты агентского и комиссионного вознаграждения, указанного в актах выполненных работ, документы, подтверждающие оплату.

20. Проверка расходов на проведение обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения споров об исчислении налоговой базы. В соответствии со ст. 8 Федерального закона от 29.07.1998 N 135-ФЗ “Об оценочной деятельности в Российской Федерации” проведение оценки обязательно в случае вовлечения в сделку объектов, принадлежащих полностью или частично Российской Федерации, субъектам Российской Федерации либо муниципальным образованиям, в том числе при проведении оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов при возникновении споров об исчислении налоговой базы. Обязательную оценку проводят его налоговые органы.

21. Проверка платы за предоставление информации о зарегистрированных правах. К таким расходам может быть отнесена оплата услуг, предоставляемых территориальными органами Федеральной регистрационной службы о сведениях, содержащихся в Едином государственном реестре прав, об объекте недвижимости.

22. Проверка расходов на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков). Проверяются условия договоров, акты выполненных работ, документы, подтверждающие оплату.

23. Проверка правильности включения судебных расходов и арбитражных сборов. Такие расходы возникают при судебных разбирательствах.

24. Проверка правильности включения периодических (текущих) платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации. В такие расходы включаются платежи по авторским договорам, в том числе перечисляемые через Российское авторское общество (см. Письма Минфина России от 07.03.2006 N 03-11-04/2/56, от 27.03.2006 N 03-11-04/2/68).

25. Проверка правильности включения расходов на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе. Проверяются договоры на обучение, акты выполненных работ, сертификаты, подтверждающие производственную необходимость выбранных курсов, документы на оплату услуг.

26. Проверка правильности учета расходов в виде отрицательной курсовой разницы. Расходы в виде отрицательной курсовой разницы образуются от переоценки 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, установленного Банком России. Если налогоплательщик применяет УСН и использует объект налогообложения – доходы, то при определении налоговой базы он не вправе учитывать расходы, в том числе в виде отрицательных курсовых разниц.

27. Проверка правильности расходов на обслуживание контрольно-кассовой техники. Проверяются наличие договора на обслуживание ККТ, актов выполненных работ, документы на оплату услуг (платежное поручение, контрольно-кассовый чек).

28. Порядок исчисления и уплаты налога:

Организации, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно I квартала, первого полугодия и 9 месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу. Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с российским законодательством, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Организации, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно I квартала, первого полугодия и 9 месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу. Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

29. Проверка применения налоговых ставок. В соответствии со ст. 346.20 НК РФ организация должна применять следующие налоговые ставки:

6% – если объектом налогообложения являются доходы;

15% – если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

30. Проверка ведения налогового учета и правильности заполнения налоговой декларации. Аудитор должен проверить, что учет доходов и расходов ведется для целей исчисления налоговой базы в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, утвержденной Приказом Минфина России от 30.12.2005 N 167н. Налоговые декларации по итогам налогового периода (календарного года) представляются налогоплательщиками-организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговые декларации по итогам отчетного периода (I квартал, первое полугодие и 9 месяцев) представляются не позднее 25 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Форма налоговых деклараций и Порядок их заполнения утверждены Приказом Минфина России от 17.01.2006 N 7н.

3.2 Практические примеры по упрощенной системе налогообложения

Пример:

Организация перешла на упрощенную систему и использует в качестве объекта налогообложения полученный доход. Сумма доходов за I квартал составила 120 000 руб., а за полугодие - 310 000 руб. За соответствующие периоды уплачены страховые взносы на обязательное страхование в размере 8400 руб. и 17 400 руб. Авансовый платеж по единому налогу за I квартал равен:

120 000 руб. х 6% = 7200 руб.

Сумма КАП не может быть уменьшена более чем на 50 процентов:

7200руб. х 50% = 3600 руб.

Таким образом, организация должна уплатить налог по итогам I квартала в сумме 3600 руб. (7200 - 3600).

А расходы на обязательное пенсионное страхование остаются частично не зачтенными:

8400 руб. - 3600 руб. = 4800 руб.

Авансовый платеж по единому налогу за полугодие равен:

310 000 руб. х 6% = 18 600 руб.

Он может быть уменьшен не более чем на 50 процентов:

18 600 руб. х 50% = 9300 руб.

В то же время сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за полугодие составила 17 400 руб. Следовательно, к уплате в бюджет за полугодие причитается 9300 руб. (18 600- 9300). При этом необходимо учесть КАП, уплаченный за I квартал. Поэтому сумма единого налога к уплате за полугодие составит 5700 руб. (9300 -3600).

Часть расходов на обязательное пенсионное страхование при этом не засчитывается.

Приведенный механизм расчета авансовых платежей несколько ограничивает масштабы выплат в пользу наемных работников. Как видим, начисленные пенсионные взносы (а они были рассчитаны с условной суммы, равной примерно половине полученных доходов) не могут быть в полной сумме зачтены в счет уплаты авансового взноса. Они уменьшают фактический доход налогоплательщика прямо пропорционально росту заработной платы.

Пример:

Фирма покупает товар на сумму 59 000 руб. (в т. ч. НДС – 9000 руб.) и продает его:

– за 118 000 руб. (в т. ч. НДС – 18 000 руб.) при обычной системе;

– за 100 000 руб. (без НДС) при упрощенной системе.

Ситуация 1 . Фирма находится на общей системе налогообложения. В этом случае общая сумма налогов составит 21 000 руб. (9000 руб. (НДС) + 12 000 руб. (налог на прибыль)), у фирмы на расчетном счет останется 38 000 руб.

Ситуация 2 . Фирма находится на УСН. Если она платит единый налог с выручки по ставке 6 процентов, то сумма налога составит:

100 000 руб. x 6% = 6000 руб.

После расчета с поставщиком товаров и перечисления налога у фирмы останется на расчетном счету:

100 000 руб. – 59 000 руб. – 6000 руб. = 35 000 руб.

Если она платит единый налог с разницы между доходами и расходами по ставке 15 процентов, то сумма налога составит:

(100 000 руб. – 59 000 руб.) x 15% = 6150 руб.

После расчетов с поставщиком и бюджетом у фирмы остается:

100 000 руб. – 59 000 руб. – 6150 руб. = 34 850 руб.

Таким образом, чтобы принять правильное решение, переходить фирме на специальный режим или нет, нужно проанализировать множество факторов, касающихся конкретной компании. Очевидно, что особенно выгодна УСН небольшим фирмам, работающим с покупателями, которым неважно, указан в стоимости покупки НДС или нет (например, при розничной торговле). Ведь, как показывает практика, многие компании уходят от специального режима только потому, что крупные заказчики – плательщики НДС отказываются с ними работать.

Пример:

Организация, применяющая с 1 января 2010 года УСН, с 1 января 2005 года переходит на общую систему налогообложения.

а) Основное средство приобретено и оплачено до перехода на УСН. Стоимость основного средства 100 000 рублей (без НДС), срок полезного использования – 5 лет. НДС в сумме 20 000 рублей предъявлен к вычету после ввода ОС в эксплуатацию в июне 2003 года. Амортизация начисляется с июля 2009 года. Способ амортизации и суммы амортизационных отчислений для целей бухгалтерского и налогового учета совпадают.

Норма амортизации составляет: 100% / 5 / 12 = 1,67% в месяц.

Сумма начисленной амортизации за 2003 год составила:

100 000 х 1,67% х 6 = 10 020 рублей, отсюда остаточная стоимость на 1 января 2010 года:

100 000 – 10 020 = 89 980 рублей.

Заключение

В данной курсовой работе были рассмотрены теоретические и практические аспекты применения упрощенной системы налогообложения.

На основании проделанной работы можно сделать следующие выводы.

Упрощенная система налогообложения предназначена в основном для малых и средних предприятий и индивидуальных предпринимателей. Сущность единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями, заключается в том, что он заменяет уплату целого ряда налогов, устанавливаемых общим налоговым режимом.

Так, организации, применяющие данный налоговый режим, освобождаются от обязанности по уплате:

- налога на прибыль организаций,

- налога на добавленную стоимость (за исключением случаев ввоза товаров на таможенную территорию Российской федерации и аренды государственного имущества, когда у организации возникает обязанность уплаты НДС на основании главы 21 НК РФ в качестве налогового агента);

- налога на имущество организаций;

- единого социального налога.

Индивидуальные предприниматели, применяющие данный налоговый режим, освобождаются от обязанности по уплате:

налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности),

- налога на добавленную стоимость (за исключением случаев, когда индивидуальный предприниматель в соответствии с нормами главы 21 НК РФ выступает налоговым агентом),

- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности),

- единого социального налога в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых предпринимателем в пользу физических лиц.

Этот режим, безусловно, имеет как достоинства, так и недостатки. Несомненными достоинствами упрощенной системы налогообложения являются:

- снижение налогового бремени налогоплательщика,

- упрощение учета, в том числе налогового,

- упрощение налоговой отчетности,

- относительно низкие ставки единого налога,

- налогоплательщик сам выбирает объект налогообложения из двух возможных вариантов,

- право переносить убытки прошлых налоговых периодов на будущие налоговые периоды.

Среди недостатков УСН можно выделить:

- вероятность утраты права работать на УСН. В этом случае фирма должна будет доплатить налог на прибыль и пени;

- отсутствие обязанности платить НДС может привести к потере покупателей плательщиков этого налога;

- при переходе с УСН необходимо будет досдать налоговую и бухгалтерскую отчетность;

- при потере права применять УСН нужно восстанавливать данные бухучета за весь “упрощенный” период.

Однако основная проблема “упрощенных” фирм связана с налогом на добавленную стоимость. Дело в том, что любому поставщику, который платит этот налог, выгодней купить товар также у плательщика НДС. Сумму налога, которую ему предъявит поставщик товара, он сможет принять к вычету. Чего не произойдет при покупке ценностей у “упрощенной” компании. Поэтому, чтобы не потерять конкурентоспособность, “упрощенцу” приходится снижать стоимость товаров как раз на сумму этого налога. Только в таком случае покупателю будет все равно – приобретать товар у обычной или “упрощенной” фирмы.

Таким образом, чтобы принять правильное решение, переходить фирме на специальный режим или нет, нужно проанализировать множество факторов, касающихся конкретной компании. Очевидно, что особенно выгодна УСН небольшим фирмам, работающим с покупателями, которым неважно, указан в стоимости покупки НДС или нет (например, при розничной торговле). Ведь, как показывает практика, многие компании уходят от специального режима только потому, что крупные заказчики – плательщики НДС отказываются с ними работать.

Так же в Российской Федерации система нормативного регулирования аудиторской деятельности находится в стадии становления. Происходит процесс определения прав и обязанностей органов, регулирующих аудиторскую деятельность, определение роли и функций государственных и общественных аудиторских организаций.

Основной целью аудита является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

Список используемой литературы

1) Налоговый кодекс РФ (НК РФ) часть 2 от 05.08.2000 N 117-ФЗ;

2) Приказ Минфина РФ от 17.01.2006 № 7н «Об утверждении налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и порядке ее заполнения»;

3) Александров И.М. Налоги и налогообложение: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005. – 314 с.;

4) Письмо Минфина России от 25.03.2005 N 03-03-02-04/1/89 и УМНС; России по г. Москве от 16.01.2004 N 21-08/02825;

5) Письмо Минфина РФ от 23.10.2006 N 03-11-05/237;

6) Письмо Минфина от 15.02.2007 N 03-11-04/2/33;

7) Письмо Минфина РФ от 20.08.2007 N 03-11-04/2/208;

8) Письмо Минфина РФ от 01.06.2007 №03-11-04/3/154;

9) Письмо Минфина РФ от 11.05.2005 N 03-04-11/104;

10) Журнал "Малая бухгалтерия: "упрощенка", "вмененка", ЕСХН" N 4, 2008 г.;

11) АКДИ "Экономика и жизнь";

12) Письмо Минфина РФ от 01.06.2007 №03-11-04/2/154;

13) Письмо от 12.10.2004 N 14-1-04/4175.