



**АЛЕКСЕЙ ВЯЧЕСЛАВОВИЧ НИКОРЮКИН,**

*кандидат экономических наук,  
доцент кафедры бухгалтерского учета,  
анализа хозяйственной деятельности и аудита,  
Саратовский социально-экономический институт (филиал)  
РЭУ им. Г.В. Плеханова*

nikorukin@yandex.ru



**ИРИНА СЕРГЕЕВНА КЛИМОВА,**

*магистрант,  
Саратовский социально-экономический институт (филиал)  
РЭУ им. Г.В. Плеханова*

irinaklimowa93@mail.ru



УДК 336.0/.5:338

**ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ УСН СУБЪЕКТАМИ  
МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА**

*В статье изложены теоретические аспекты формирования налоговой базы и особенности ведения налогового учета при применении организациями упрощенной системы налогообложения. Актуальность работы обусловлена распространением*



*малого предпринимательства в нашей стране, для эффективной работы которого государством применяется ряд мер, направленных на его развитие и содействие данной деятельности.*

**Ключевые слова:** *малое предпринимательство, упрощенная система налогообложения, доходы, расходы, НК РФ.*

В мировой экономике функционирует огромное количество малых предприятий. Благодаря оперативной реакции малого бизнеса на изменения конъюнктуры рынка, обеспечивается гибкость и устойчивость рыночной экономики. Многолетний опыт преуспевающих европейских стран наглядно доказывает, что малый бизнес оказывает благоприятное воздействие на развитие экономики страны. В связи со значимостью для экономики малых предприятий и частыми изменениями законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения, актуальность изучения вопросов учета и порядка признания доходов и расходов для целей налогообложения не утрачивает свое значение, а наоборот, приобретает все большую ценность.

Малое предпринимательство представляет собой совокупность независимых мелких и средних предприятий, выступающих как экономические субъекты рынка. Эти предприятия не входят в состав монополистических объединений и занимают по отношению к ним в хозяйственном отношении подчиненное или зависимое положение [1, с. 56].

К преимуществам, обеспечивающим эффективное функционирование данного вида деятельности, прежде всего, относится близость к местным рынкам и оперативное реагирование на запросы клиентов. Следующими достоинствами такого вида бизнеса являются: производство малыми партиями, что невыгодно крупным фирмам; исключение лишних звеньев управления [6, с. 55]. Также малому предпринимательству присущи такие черты, как более быстрая реакция на требования рынка; высокий уровень специализации; возможность мобилизации ресурсов на перспективных направлениях [3, с. 112]. Малый бизнес занимает одно из центральных мест в развитии экономической, социальной и политической жизни современного общества. Его немаловажная роль состоит в: предоставлении большого количества новых рабочих мест; непрерывном обеспечении потребительского рынка новыми видами товаров и услуг; удовлетворении некоторых потребностей более крупных компаний; производстве специализированных товаров и услуг.

Для применения упрощенной системы налогообложения важно соблюдать критерии, позволяющие идентифицировать предприятие как малое (таблица).

Достаточно большую долю в обязательствах компании занимают налоги и сборы. Сумма уплачиваемых в бюджет налогов зависит от выбранного режима налогообложения. Выбор режима налогообложения в первую очередь определяется законодательством. Но государственная политика в области налогового регулирования предусматривает возможность применения различных вариантов налогообложения для малого предпринимательства, т.е. возможность минимизировать налоговую нагрузку.

Для поддержки малого предпринимательства в России применяется ряд мер, направленных на его развитие. Важнейшим методом содействия данной деятельности является возможность применения малыми предприятиями упрощенной системы налогообложения (УСН). УСН – особый налоговый режим, направленный на оказание содействия в развитии малого бизнеса, характеризующийся специфическим порядком исчисления и уплаты налогов. Применение «упрощенки» допускается на всей территории РФ.

К значительным преимуществам УСН можно отнести: существенное упрощение ведения учетной деятельности, уменьшение налоговой нагрузки и



объема отчетности в соответствующие органы [7, с. 56]. Данная система является наиболее распространенной среди малых предприятий, имеет свои особенности и регулируется отдельной главой Налогового кодекса.

#### Условия отнесения организации к субъектам малого предпринимательства

Условия	Содержание условия
Формирование уставного капитала (УК) (критерий независимости происхождения)	Совокупный процент участия в уставном капитале малого предприятия Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований, общественных и религиозных организаций, иностранных юридических лиц, а также благотворительных и иных фондов не должен превышать 25%. Каждый из показателей суммарной доли участия иностранных юридических лиц и суммарной доли участия, принадлежащей одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должен превышать 49%
Численность работников	Средняя численность работников за минувший календарный год не превысила 100 человек включительно
Финансовые показатели	Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств) за предшествующий календарный год не должна превышать определенной суммы, установленной Правительством РФ

Правовые основы функционирования малых предприятий в России и общие принципы и правила организации ими учета отражены в следующих основных нормативных документах:

- Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н);
- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н);
- Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Малые предприятия должны вести бухгалтерский учет, соблюдая требования ряда иных документов, таких как федеральные и отраслевые стандарты, положения по бухгалтерскому учету, методические рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты малого предприятия, а также других документов в области регулирования учета.

Для ведения бухгалтерского учета малое предприятие может уменьшить количество синтетических счетов в принимаемом им рабочем плане счетов, используя сокращенный План счетов бухгалтерского учета.

Государственная статистическая и бухгалтерская отчетность малых предприятий представляется в утвержденном законодательством порядке, предусматривающем упрощенные процедуры и формы отчетности, содержащие в основном укрупненную информацию, необходимую для внешних пользователей такой отчетности.

В настоящий момент применение упрощенной системы налогообложения регламентировано гл. 26.2 Налогового кодекса РФ. Основные условия и порядок начала и прекращения применения рассматриваемой системы налогообложения определены ст. 346.13 НК РФ. Малые организации без особых затруд-



нений могут поменять свою систему налогообложения на УСН. Переходить на «упрощенку» можно с начала следующего года, независимо от каких-либо условий. Чтобы перейти на УСН, требуется до 31 декабря представить в ИФНС заявление.

С 1 января 2018 г. изменены условия перехода организации на упрощенную систему налогообложения. Предприятия смогут воспользоваться возможностью перехода на «упрощенку» в том случае, если доходы за 9 месяцев минувшего года не превысили 112,5 млн руб. Согласно изменениям от 2017 г. в п. 2 ст. 346.12 НК РФ закреплено фиксированное значение соответствующее данной сумме. Ранее предусматривалось, что если организация предполагает перейти на УСН с нового года, то ее доходы за 9 месяцев предшествующего года не должны превышать 45 млн руб. без НДС, увеличенных на коэффициент-дефлятор (п. 1 ст. 248, п. 2 ст. 346.12 НК РФ), составляющий 1,329 (Приказ Минэкономразвития от 20.10.2015 № 772).

Применение малым предприятием упрощенной системы налогообложения влечет за собой снижение некоторых обязанностей. В таком случае с организации снимается ответственность по трем налогам – это НДС, налог на прибыль организаций и налог на имущество с объектов движимого имущества. Следует отметить, что плательщики УСН не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, уплаты взносов во внебюджетные фонды и прочих налогов и сборов, предусмотренных НК РФ.

Существует два варианта объекта налогообложения при УСН:

1. Доходы – налоговая ставка определена в размере 6%, при этом субъектам РФ дано право устанавливать дифференцированные ставки в зависимости от категории налогоплательщика от 1 до 6%;

2. Доходы, уменьшенные на величину расходов, – налоговая ставка определена в размере 15%, при этом субъектам РФ дано право устанавливать дифференцированные ставки в зависимости от категории налогоплательщика от 5 до 15%.

Следует отметить, что объект налогообложения можно выбрать только единожды, каждый предприниматель принимает такое решение самостоятельно. Соответственно, для этого нужно провести тщательный анализ данных видов налогообложения доходов при УСН и определить более приемлемое направление. Но в первую очередь, организации нужно рассчитать, насколько целесообразно и выгодно использование вышеупомянутой системы налогообложения.

Полный перечень доходов представлен в ст. 346.15 НК РФ, а расходов, на которые можно уменьшить доходы, в ст. 346.16 НК РФ. Как доходы, так и расходы должны быть оплачены и подтверждены документально.

Согласно ст. 346.19 НК РФ налоговым периодом признается год – отчетным – первый квартал, полугодие и девять месяцев. Налог исчисляется путем умножения налоговой ставки на налоговую базу и определяется налогоплательщиком самостоятельно, при этом рассчитанные авансовые платежи по налогу должны перечисляться в бюджет не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом. Налог по итогам налогового периода должен быть уплачен не позднее срока подачи налоговой декларации, который установлен для организаций – не позднее 31 марта, следующего за отчетным годом, а для предпринимателей – не позднее 30 апреля.

Порядок учета доходов при УСН определяется ст. 346.15, 346.17 НК РФ. В отношении их состава п. 1 ст. 346.15 отсылает к п. 1 и 2 ст. 248 НК РФ. Согласно тексту этих пунктов объем доходов при УСН образует сумма доходов:

- от реализации (по кредиту счета 90 «Выручка»);
- внереализационных (по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»);
- от безвозмездно полученного имущества или прав на него (по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»).



При организации бухгалтерского учета затрат при применении УСН малому предприятию необходимо предусмотреть их деление по экономическим элементам, а в случае необходимости управления затратами – и по статьям калькуляции.

По экономическим элементам затраты группируются по следующим пяти видам расходов (элементам) согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации»:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- амортизация;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- прочие расходы.

Такой учет затрат позволяет малому предприятию получить информацию о затратах в целом по организации, определить структуру себестоимости произведенной продукции и осуществить итоговый контроль затрат.

Налогоплательщики, применяющие УСН, не освобождаются от обязанности по подтверждению фактически произведенных расходов соответствующими первичными документами, оформленными в соответствии с требованиями, предъявляемыми законодательством.

При применении УСН используется кассовый метод учета доходов и расходов – расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

В соответствии со ст. 346.24 НК РФ все налогоплательщики, избравшие УСН, должны вести учет полученных доходов и понесенных затрат с целью определения объекта обложения налогом. Для этой цели ежегодно открывается налоговый регистр: книга доходов и расходов.

Каждая хозяйственная операция, совершаемая налогоплательщиком на УСН в налоговом периоде, которая оказывает влияние на формирование налоговой базы, должна регистрироваться в книге. Записи производятся в хронологическом порядке. По итогам каждого квартала и в конце года подбиваются итоги.

Однако у упрощенной системы налогообложения при всех ее безукоризненных достоинствах существуют и значительные недостатки.

К таким отрицательным моментам можно отнести снижение доходов организации, обусловленных отсутствием счетов-фактур, при оформлении сделок купли-продажи, поскольку налогоплательщики УСН не относятся к плательщикам НДС.

Налоговым органам необходимо постоянно контролировать условия соблюдения возможности применения данного режима налогообложения, чтобы не упустить момент, когда налогоплательщик должен быть лишен права на УСН, в связи с несоблюдением необходимых критериев. При этом налогоплательщикам важно выбрать объект налогообложения. Выбор одного из вариантов – «доходы» или «доходы минус расходы» – влияет на величину исчисляемой суммы дохода. С этой целью в трудах ученых предложена методика проведения экономических расчетов по выбору объекта налогообложения. Методика основывается на расчете доли единого налога в доходе, значение которой позволяет определить оптимальный вариант объекта налогообложения [2, с. 8].

Следующими существенными недостатками применения малыми предприятиями УСН являются некоторые ограничения возможности развития бизнеса, а именно запрет на открытие филиалов и представительств, а также отсутствие права на занятие отдельными видами деятельности, например, такими как страхование, банковское и юридическое дело. Немаловажным является то, что даже при убыточной работе малое предприятие не освобождается от уплаты данного налога, если объектом налогообложения являются «доходы минус расходы». Это говорит о том, что налог придется платить в любом случае, независимо от эффективности работы предприятия. Также следует отметить, что при выборе вы-



шеупомянутого объекта налогообложения ограничен перечень расходов, уменьшающих налоговую базу. Необходимо объективно оценивать потерю прав на УСН. В таком случае организация может понести значительные издержки. Если быть точнее, необходимо уплатить и сдать декларацию по налогам, не взимаемым при УСН, такими являются налог на прибыль, налог на имущество и НДС.

Для того чтобы решить вышеуказанные проблемы, необходимо провести грамотную реформу применяющейся сегодня системы налогообложения для малых предприятий. Возможно, для этого нужно воспользоваться многолетним успешным опытом других стран. Без повышения уровня знаний в области налогообложения непосредственно самих предпринимателей невозможно добиться желаемого результата. Придерживаясь этих условий, современный российский малый бизнес сможет выйти на должный уровень развития и стать конкурентоспособным. Кроме того, важным при оптимизации УСН является правильная организация налогового учета. В настоящее время правила налогового учета закрепляются хозяйствующими субъектами в ежегодно формируемой для целей налогообложения учетной политике. При этом важно учитывать отраслевые особенности функционирования экономического субъекта и его организационную структуру. Кроме того, выбранный вариант ведения налогового учета возможно корректировать только в случае изменения налогового законодательства или способов учета объектов [5, с. 149]. Однако при оптимизации налогообложения важно не допускать совершения незаконных схем, поскольку это будет являться мошенничеством. Следует отметить, что наряду с мошенничеством, которое является результатом бухгалтерских угроз, существует также мошенничество налоговое, когда имеет место злоупотребление при минимизации налоговых обязательств. Приведем несколько схем незаконной налоговой оптимизации: проведение несуществующих расходов с их документальным подтверждением фиктивными документами; установление минимальных зарплатных ставок с фиктивным оформлением сотрудников в целях неуплаты страховых взносов; увеличение налоговых расходов через действующую компанию-однодневку; умышленное неправильное оформление первичных бухгалтерских документов; заключение контрактов с зависимыми лицами [4, с. 88].

Совершенствование данной системы налогообложения недопустимо без обретения баланса интересов между государством и малым предпринимательством. Для этого требуется переход от чрезмерной реализации фискальной функции налогообложения к активно-стимулирующей. Выполнение всех этих обстоятельств повлечет за собой, прежде всего, развитие малого бизнеса, а также усовершенствование социальной значимости и активизацию интенсивности инвестиционной деятельности. В целях соблюдения малыми предприятиями всех правил налогообложения, стимулирования данного вида деятельности, увеличения числа субъектов малого бизнеса и соблюдения ими всех требований и норм законодательных актов, система налогообложения должна обладать такими свойствами, как стабильность, однозначность и объективность в отношении изъятия части доходов. Для поддержки малого бизнеса, упрощения учета и расчета налогов помимо общей системы налогообложения в Налоговом кодексе РФ предусмотрена еще и упрощенная в виде налога на вмененный доход, патентная система. Государственная политика РФ должна непрерывно проводить работу над созданием более совершенной системы налогообложения, приемлемой и адекватной для российских условий. Необходимо своевременно реформировать режимы налогообложения, подстраиваясь под современное веяние экономической и социальной жизни страны.

1. *Верецагин С.А.* Субъект малого предпринимательства: права и обязанности // Бухгалтерский учет. 2016. № 3. С. 18–20.



2. *Никорюкин А.В.* Совершенствование бухгалтерского учета доходов и расходов туроператорской и турагентской деятельности: автореф. ... дис. канд. экон. наук / Саратовский государственный социально-экономический университет. Саратов, 2012.

3. *Петрова Н.А.* УСНО – 2018: новые критерии // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. № 7. С. 10–15.

4. *Предеус Ю.В.* Взаимосвязь бухгалтерского и налогового дела с системой экономической безопасности предприятий // Актуальные проблемы гуманитарных и общественных наук: сб. науч. ст. I Междунар. науч.-практ. конф. / под общ. ред. О. В. Ягова. Пенза, 2014. С. 85–89.

5. *Скачкова Р.В., Никорюкин А.В., Предеус Н.В.* Проблемы учета расчетов по налогам и сборам // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2017. № 3(67). С. 148–157.

6. *Стародубцева И.* Особенности учета у субъектов малого предпринимательства // Новая бухгалтерия. 2016. № 9. С. 54–79.

7. Упрощенка: налоговый учет // Главная книга. 2016. № 24. С. 55–58, 91.