

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

Журнал выходит 1 раз в месяц

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ
ФИНАНСЫ
и КРЕДИТ

ВСЕ ДЛЯ БУХГАЛТЕРА

Содержание и формирование учетной политики

Возникновение и учет комплексов разниц,
активов и обязательств

Учет в сфере оказания услуг по ремонту
и техобслуживанию автотранспорта

Изменения в учете нематериальных активов

Управленческий учет

Бюджетирование

Обзор арбитражной практики

Вопрос - ответ

Документы

5

(221)-2008
МАЙ

<http://www.fin-izdat.ru> e-mail: post@fin-izdat.ru

ВСЕ ДЛЯ БУХГАЛТЕРА

Научно-практический и теоретический журнал
Выходит 1 раз в месяц

5 (221) – 2008 май

ПОДПИСКА ВО ВСЕХ ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:

– индекс 72007 – каталог агентства «Роспечать»

– индекс 45305 – каталог УФПС РФ «Пресса России»

Журнал зарегистрирован в Комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации № 014425

Учредитель:
АООТ «Фининнова»

Издатель:
ООО «Издательский дом «Финансы и Кредит»

Главный редактор:
В.А. Горохова

Зам. главного редактора:
М.Ф. Карагодин

Редакционный совет:
В.И. Бариленко, доктор экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор
А.З. Дадашев, доктор экономических наук, профессор
Н.Н. Ильшева, доктор экономических наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор
Н.Т. Лабынцев, доктор экономических наук, профессор
А.Д. Ларионов, доктор экономических наук, профессор
О.А. Миронова, доктор экономических наук, профессор
В.А. Терехова, доктор экономических наук, профессор
Е.А. Федорова, доктор экономических наук, профессор
В.Т. Чая, доктор экономических наук, профессор

Корректор: А.М. Лейбович

Дизайн, верстка: Н.И. Бранделис

Редакция журнала:
111401, Москва, а/я 10
Телефон/факс: (495) 621-69-49, 621-91-90, 621-72-79
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet: www.fin-izdat.ru

© АООТ «ФИНИННОВА»

© ООО «Издательский дом «Финансы и Кредит»

Подписано в печать 29.04.2008.
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.
Объем 10,0 п.л. Тираж 14 800 экз.
Отпечатано в ООО «ГЕО-ТЭК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: 993-16-23

При работе с изданием использовались материалы
АФЭИ «Интерфакс», СПС «КонсультантПлюс».

**Журнал включен в Российский индекс научного
цитирования (РИНЦ).**

Статьи рецензируются.

Перепечатка материалов, опубликованных в журнале
«Все для бухгалтера», допускается только с письменного
разрешения редакции.

Содержание

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- С.Н. Поленова. Содержание и формирование учетной политики коммерческих организаций 2
- Ю.Г. Попов. Возникновение и отражение в бухгалтерском учете комплексов разниц, активов и обязательств 9
- Е.Е. Коба. Организация и ведение бухгалтерского и налогового учета в сфере оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств 24
- В.Т. Чая, Н.Г. Архипова. Сравнительная оценка нематериальных активов в соответствии с основными положениями нового ПБУ 14/2007 36

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

- Н.Н. Ильшева, А.Ф. Черненко, Е.С. Федяй. Управленческий учет материально-производственных запасов 39

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

- Л.Н. Ветрова. Бюджетирование – фундамент стратегии развития организации 46

ОБЗОР АРБИТРАЖНОЙ ПРАКТИКИ

- Ю.М. Лермонтов. О проблемах исчисления налога на добавленную стоимость организациями, осуществляющими обслуживание населения в сфере жилищно-коммунальных услуг и предоставление энергии 62

ВОПРОС – ОТВЕТ

- Компьютер консультирует бухгалтера 67
- Корреспонденция счетов 71

ДОКУМЕНТЫ

ПРАВИТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

- постановление от 01.03.2008 № 132 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 16 апреля 2003 г. № 225» .. 76

В ЗАПИСНУЮ КНИЖКУ

- Курсы иностранных валют Банка России с 16.03.2008 по 15.04.2008 78

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут рекламодатели.
На страницах журнала Вы получите консультации и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

ОРГАНИЗАЦИЯ И ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА В СФЕРЕ ОКАЗАНИЯ УСЛУГ ПО РЕМОНТУ И ТЕХНИЧЕСКОМУ ОБСЛУЖИВАНИЮ АВТОТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ

Е. Е. КОБА,

*профессиональный бухгалтер ИПБ России,
преподаватель кафедры «Финансы, бухгалтерский учет и статистика»
Королевского института управления, экономики и социологии*

В связи с высокими темпами развития автомобильного рынка в России за последние годы значительно увеличился спрос на услуги по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств.

Деятельность организаций в сфере оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств в силу своей специфики обуславливает особые требования к правовому регулированию такого рода деятельности и оформлению договорных отношений. Данная сфера оказываемых услуг также имеет свои особенности в организации и ведении учета.

Ремонт и техническим обслуживанием занимаются, как правило, предприятия малого бизнеса. В целях реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства в России федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации для этих предприятий предусматриваются:

- специальные налоговые режимы;
- упрощенные правила ведения налогового учета;
- упрощенные формы налоговых деклараций по отдельным налогам и сборам;
- упрощенная система ведения бухгалтерской отчетности для малых предприятий, осуществляющих отдельные виды деятельности;
- упрощенный порядок составления субъектами малого и среднего предпринимательства статистической отчетности.

Но, несмотря на это, на практике в сфере услуг по ремонту и техническому обслуживанию

автотранспортных средств руководителю и бухгалтеру приходится встречаться с различного рода проблемами, многие из которых связаны с неоднозначной трактовкой законодательных актов, в том числе и Налогового кодекса РФ.

Правовое регулирование в сфере оказания услуг по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств. В соответствии со ст. 38 Закона РФ «О защите прав потребителей» Правительство РФ постановлением от 11.04.2001 № 290 (в редакции постановления Правительства РФ от 23.01.2007 № 43) утвердило Правила оказания услуг (выполнения работ) по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств, которыми регулируются отношения, возникающие между потребителем и исполнителем при оказании услуг (выполнении работ) по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств и их составных частей, утвержден порядок приема заказов и оформления договоров, порядок оказания и оплаты оказываемых услуг, а также определена ответственность исполнителя за предоставленные услуги. Так, согласно данным Правилам исполнитель обязан разместить на вывеске своей организации следующую информацию: фирменное наименование организации; фактический и юридический адрес; режим ее работы.

В помещении, где производится прием заказов, необходимо разместить информацию, включающую:

- данные о государственной регистрации с указанием наименования зарегистрировавшего его органа;
- номер лицензии, срок ее действия; сведения об органе, выдавшем лицензию (если какой-то из

видов деятельности организации подлежит лицензированию);

— данные об оказываемых услугах (выполняемых работах) и формы их оказания, обеспечивающие возможность их правильного выбора;

— наименования стандартов, обязательным требованиям которых должны соответствовать оказываемые услуги (выполняемые работы);

— сведения об обязательном подтверждении соответствия оказываемых услуг установленным требованиям, в случае если такие услуги (работы) подлежат обязательному подтверждению соответствия;

— цены на оказываемые услуги (выполняемые работы), а также цены на используемые при этом запасные части и материалы;

— сведения о порядке и форме оплаты;

— гарантийные сроки, если они установлены;

— сведения о сроках выполнения заказов;

— указание на конкретное лицо, которое будет оказывать услугу (выполнять работу);

— сведения об обязательном подтверждении соответствия оказываемых услуг (выполняемых работ) обязательным требованиям, обеспечивающим их безопасность для жизни и здоровья потребителей, окружающей среды и предотвращение причинения вреда имуществу потребителей (предоставляется также в виде маркировки в установленном порядке знаком соответствия);

— адрес и телефон подразделения по защите прав потребителей органа местного самоуправления;

— образцы договоров, заказов-нарядов, приемосдаточных актов, квитанций, талонов и других документов, удостоверяющих прием заказа исполнителем, оформление договора и оплату услуг (работ) потребителем;

— перечень категорий потребителей, имеющих право на получение льгот, а также перечень льгот, предоставляемых при оказании услуг (выполнении работ), в соответствии с федеральными законами и иными нормативными правовыми актами;

— другие относящиеся к договору и соответствующей услуге сведения.

Кроме того, исполнитель обязан довести до сведения потребителя Правила оказания услуг (выполнения работ) по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств, утвержденные постановлением Правительства РФ от 11.04.2001 № 290.

Исполнитель также обязан иметь книгу отзывов и предложений.

Всю перечисленную информацию рекомендуется разместить в одном месте, доступном для потребителя, например разместить щит с данной информацией в месте приема заказов. Таким об-

разом организация-исполнитель избавит себя от спорных и щекотливых ситуаций, так часто возникающих при оказании услуг населению.

В Правилах не раскрыто, что входит в техническое обслуживание и ремонт автомобилей. Представление об этом дает Классификатор услуг населению ОК 002-93 (ОКУН), утвержденный постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 № 163. Работы и услуги, которые выполняются (оказываются) при техническом обслуживании, поименованы в нем под кодами с 017100 по 017114 (легковые автомобили), с 017300 по 017315 (грузовики), а ремонтные работы — под кодами с 017200 по 017219 (легковые автомобили), с 017400 по 017424 (грузовики).

Отношения между организацией-исполнителем и потребителем регулируются также Гражданским кодексом РФ, в частности гл. 37, 39. Оказание услуг по ремонту автотранспортных средств осуществляется на основании договора бытового подряда (ст. 730 § 2 «Бытовой подряд» ГК РФ). К отношениям по договору бытового подряда, не урегулированным ГК РФ, применяются законы о защите прав потребителей и иные правовые акты, принятые в соответствии с ними. Договор бытового подряда является публичным договором (ст. 426 ГК РФ). Коммерческая организация не вправе оказывать предпочтение одному лицу перед другим в отношении заключения публичного договора, кроме случаев, предусмотренных законом и иными правовыми актами.

Пунктом 15 Правил оказания услуг (выполнения работ) по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств определено, что договор заключается в письменной форме (заказ-наряд, квитанция или иной документ) и должен содержать следующие сведения: фирменное наименование и место нахождения (юридический адрес) организации-исполнителя; фамилию, имя, отчество, телефон и адрес потребителя; дату приема заказа, сроки его исполнения; цену оказываемой услуги, а также порядок ее оплаты; марку, модель автотранспортного средства, государственный номерной знак, номера основных агрегатов; цену автотранспортного средства, определяемую по соглашению сторон; перечень оказываемых услуг (выполняемых работ), перечень запасных частей и материалов, предоставленных исполнителем, их стоимость и количество; перечень запасных частей и материалов, предоставленных потребителем, с указанием информации об обязательном подтверждении их соответствия обязательным требованиям, если такие требования установлены; гарантийные сроки на результаты работы, если они установ-

лены; должность, фамилию, имя, отчество лица, принимающего заказ (оформляющего договор), его подпись, а также подпись потребителя; другие необходимые данные, связанные со спецификой оказываемых услуг (выполняемых работ).

Таким образом, в данном случае договором может служить любой документ, содержащий перечисленные сведения, например заказ-наряд.

Правилами оказания услуг (выполнения работ) по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств определено, что потребителем является гражданин, физическое лицо, однако очень часто за услугами по ремонту автотранспорта обращаются юридические лица. Организация при оформлении заказа на юридическое лицо вправе руководствоваться Правилами, так как они содержат четкие рекомендации по порядку технического обслуживания и ремонта.

Отношения между юридическими лицами регулируются ГК РФ (в том числе гл. 27, 28, 29, 37 и 39 ГК РФ), согласно которому предоставления одного заказа-наряда будет недостаточно при оказании услуг юридическому лицу. При обращении юридического лица за услугой автор рекомендует заключить договор, в котором должны быть четко описаны все основные условия заключения договора, права и обязанности, ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение сделки, сроки исполнения, другие необходимые условия и реквизиты, не противоречащие законодательству РФ.

Документальное оформление и порядок оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств. Организация-исполнитель обязана оказать услугу (выполнить работу), определенную договором, с использованием собственных запасных частей и материалов или запасных частей потребителя услуг (заказчика), если это предусмотрено договором сторон.

Так как транспортное средство является источником повышенной опасности, очень важно указать в договоре, что в случае использования при ремонте автомобиля по указанию потребителя (заказчика) запасных частей, узлов, агрегатов, оптики, других запасных частей и материалов, не рекомендованных к установке заводом-изготовителем на данном автомобиле, не оригинальных, а также бывших в употреблении, исполнитель не несет ответственности за убытки, понесенные заказчиком в связи с наступлением таких последствий.

Договор, исполняемый в присутствии потребителя (подкачка шин, диагностические работы, некоторые работы технического обслуживания и ремонта, мойка и другие), может оформляться путем выдачи квитанции, жетона, талона, кассового чека и т. п.

В случае если потребитель оставляет исполнителю автотранспортное средство для оказания услуг (выполнения работ), исполнитель обязан одновременно с договором составить приемо-сдаточный акт, в котором указываются комплектность автотранспортного средства и видимые наружные повреждения и дефекты, сведения о предоставлении потребителем запасных частей и материалов с указанием их точного наименования, описания и цены. Приемо-сдаточный акт подписывается ответственным лицом исполнителя и потребителем и заверяется печатью исполнителя.

Передача автомобиля для временного хранения организации-исполнителю должна быть отражена записью по забалансовому счету 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Договор обязателен к заключению с каждым потребителем при предъявлении им документа, удостоверяющего личность, а также документов, удостоверяющих право собственности на автотранспортное средство (свидетельство о регистрации, паспорт автотранспортного средства, справка-счет). Заказчик, не являющийся собственником автотранспортного средства, предъявляет документ, подтверждающий право на эксплуатацию. Экземпляры договора и приемо-сдаточного акта выдаются заказчику.

При оформлении услуг технического обслуживания и ремонта автотранспортных средств как бланк строгой отчетности может применяться форма БО-14 «Наряд-заказ», «Копия наряда-заказа», «Квитанция», «Копия квитанции», в которой указываются виды выполненных работ и оказанных услуг, их объем и стоимость.

В письме Минфина России от 11.04.1997 № 16-00-27-15 «Об утверждении форм документов строгой отчетности» сказано, что Минфин России не возражает против применения формы БО-14 «Наряд-заказ», «Копия наряда-заказа» «Квитанция», «Копия квитанции» при оформлении услуг технического обслуживания и ремонта автотранспортных средств как бланка строгой отчетности. При этом следует иметь в виду, что наряду с этой формой применяются контрольно-кассовые машины.

Форма «БО-14 автосервис» является основой для проведения среднего и крупного ремонта автотехники. Для мелкого ремонта и техобслуживания рекомендуется использование форм БО-1 и БО-3, а также, если мелкий ремонт и обслуживание осуществляется в присутствии клиента, возможно использование формы БО-9 совместно с формой БО-11.

Форма «БО-14 автосервис» заполняется после сдачи в ремонт транспортного средства на основа-

нии заявки на проведение технического обслуживания и ремонта и приемо-сдаточного акта. Возможно также заполнение формы «БО-14 автосервис» непосредственно при осмотре транспортного средства без заявки и приемо-сдаточного акта, если ремонт осуществляется в присутствии заказчика в течение одного дня. Форма «БО-14 автосервис» заполняется в четырех экземплярах, причем первый экземпляр — «Наряд-заказ» — направляется в производство вместе с транспортным средством и служит пропуском для въезда, второй экземпляр — «Копия наряда-заказа» — передается на склад для выдачи материальных ценностей, третий экземпляр — «Квитанция» — передается заказчику, а четвертый экземпляр — «Копия квитанции» — передается в бухгалтерию для учета выручки. В первом экземпляре — наряде-заказе — на лицевой стороне указываются цена в соответствии с прейскурантом и согласованные с заказчиком виды работ и услуг, их объем и стоимость. Если строк для полного описания всех необходимых работ и услуг недостаточно, то открывается другой бланк наряда-заказа, а в исходном наряде-заказе делается ссылка на номер наряда-заказа продолжения. На лицевой стороне наряда-заказа производится расчет заработной платы исполнителей работ и услуг, указывается сумма полученного аванса, если он был, и сумма окончательного расчета. В нижней части находится место для оценки качества и объема работ мастером или контролером. На оборотной стороне указанной формы содержатся сведения об использованных запасных частях, оплаченных заказчиком или представленных заказчиком. В нижней части наряда-заказа находится талон качества, заполняемый клиентом после исполнения заказа; фиксация ознакомления заказчика с Правилами предоставления услуг по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств; реквизиты справки-счета на новые номерные агрегаты, если они использовались для выполнения заказа; номер приемо-сдаточного акта, если ремонт осуществляется без присутствия заказчика; подпись заказчика о получении выполненного заказа и об отсутствии претензий. Кроме того, если выполненный ремонт не обеспечивает безопасности движения транспортного средства в связи с другими неполадками, не связанными с выполненным ремонтом, предприятие обязано письменно под роспись предупредить об этом заказчика. Гарантийный талон, расположенный в правой нижней части, должен быть заполнен полностью. Использование гарантийного талона осуществляется предприятием в соответствии с принятой на предприятии организацией гарантийного ремонта. Остальные три экземпляра заполняются аналогично.

Помимо перечисленных форм, организация по своему усмотрению может разработать свой бланк, удобный для использования, в соответствии со спецификой и структурой организации. При этом следует включить в данный документ все необходимые реквизиты, которые должны содержаться в данном документе в соответствии с действующим законодательством, и утвердить данный документ в приказе руководителя об учетной политике организации.

Бухгалтерский учет запасных частей. Очень часто возникают споры организаций с контролирующими органами по вопросам учета запасных частей, используемых при ремонте автотранспорта. Например, если отпуск запасных частей и расходных материалов для ремонта автотранспортных средств выделен в заказах-нарядах отдельной строкой и указан с торговой наценкой, то их стоимость не входит в себестоимость услуги по проведению ремонта автотранспортных средств, а использование запасных частей при ремонте автотранспортных средств выделяется в отдельный вид деятельности, в частности в розничную торговлю. В соответствии с ГОСТ Р 51303-99 торговая надбавка (наценка) — это элемент цены продавца, обеспечивающий ему возмещение затрат по продаже товаров и получение прибыли. А в бухгалтерском учете такие материалы и запасные части следует отражать на счете 41 «Товары». Если же стоимость запасных частей и расходных материалов без наценки полностью учитывается организацией в стоимости услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств, то данный отпуск запасных частей и материалов нельзя рассматривать как реализацию товара, так как он полностью подходит под вид деятельности в соответствии с ОКУН (код 017000) «Техническое обслуживание и ремонт транспортных средств, машин и оборудования». В таких случаях надо использовать счет 10 «Материалы» и списывать материалы и запасные части по цене приобретения без торговой наценки. Организациям, которые не желают терять прибыли, можно посоветовать при оформлении заказов-нарядов сумму торговой наценки включать в стоимость ремонтных работ. Данные условия необходимо корректно отразить в прейскуранте цен. Так как метод расчета стоимости услуг законодательно не закреплен, то организация может пользоваться любой утвержденной методикой расчета.

При составлении прейскуранта цен, для расчета стоимости выполняемых работ по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств можно использовать нормативы трудоемкости на техническое обслуживание и

ремонт, установленные заводом — изготовителем автотранспортного средства или другими существующими нормативными изданиями. При этом можно установить стоимость нормо-часа в зависимости от вида транспорта и даже его возраста. Например, стоимость работ автомобилями старше трех лет может возрастать в связи с проведением дополнительных работ. Также необходимо указать стоимость других дополнительных работ, например по компьютерной диагностике электрооборудования или установке дополнительного оборудования. Данную методику расчета стоимости услуг следует утвердить приказом руководителя и разместить в доступном для потребителя месте.

Таким образом, в бухгалтерском учете операции по ремонту автотранспорта с использованием запасных частей и материалов исполнителя будут отражаться следующим образом:

Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — поступление материалов на склад автосервиса;

Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 10 «Материалы» — себестоимость материалов отнесена на затраты;

Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 02, 69, 70 — отражены другие затраты по ремонту;

Д-т сч. 50 «Касса» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — оплачены заказчиком выполненные работы;

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 «Продажи» — отражена выручка;

Д-т сч. 90 «Продажи» К-т сч. 20 «Основное производство» — списана себестоимость выполненных работ;

Д-т сч. 90 «Продажи» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» — отражена прибыль от выполнения работ.

Согласно ст. 713 ГК РФ полученные организацией от заказчика запасные части и комплектующие, а также отдельные узлы и агрегаты для проведения ремонтных работ являются собственностью заказчика, поэтому в бухгалтерском учете полученные запасные части и комплектующие должны учитываться на забалансовых счетах. На основании Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, для этой цели может использоваться счет 003 «Материалы, принятые в переработку», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку, т. е. давальческое сырье, не оплаченное предприятием-изготовителем. По мере использования запасных частей их стоимость

списывается с забалансового счета. Также принятие от заказчика запасных частей и комплектующих для проведения ремонта можно отразить на забалансовом счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении всех видов оборудования, полученного организацией-подрядчиком от заказчика для монтажа.

Гарантийный ремонт и обслуживание автотранспортных средств. В отношении предпринимательской деятельности по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств по решению представительных органов муниципальных районов и городских округов может приниматься система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД). Например, на территории субъекта РФ, в Московской области в отношении данного вида деятельности применяется данный специальный налоговый режим. Как любой из видов деятельности, попадающий под специальный налоговый режим, услуги по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств имеют ряд особенностей, связанных со спецификой его осуществления.

Следует напомнить, что объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика, а налоговой базой для исчисления суммы единого налога — величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. В соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» организации, уплачивающие ЕНВД, ведут бухгалтерский учет в общеустановленном порядке.

Применение системы налогообложения в виде ЕНВД при гарантийном ремонте и техническом обслуживании имеет свои особенности.

В соответствии с Правилами оказания услуг (выполнения работ) по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств в случае обнаружения недостатков оказанной услуги (выполненной работы) потребитель вправе по своему выбору потребовать от исполнителя: безвозмездного устранения недостатков; соответствующего уменьшения установленной за работу цены; безвозмездного повторного выполнения работы; возмещения понесенных им расходов по исправлению недостатков своими силами или третьими лицами. Потребитель вправе отказаться от исполнения договора и потребовать полного возмещения убытков, если в установленный дого-

вором срок недостатки оказанной услуги не будут устранены исполнителем.

Требования, связанные с недостатками оказанной услуги, могут быть предъявлены в течение гарантийного срока, а при его отсутствии — в разумный срок, в пределах двух лет со дня принятия оказанной услуги, а в случае выявления существенных недостатков — в течение десяти лет, в том случае, если срок службы не установлен. Недостатки оказанной услуги должны быть устранены исполнителем в назначенный потребителем разумный срок, который указывается в договоре.

Таким образом, выдача потребителю после окончания работ (оказания услуг) гарантийного талона влечет за собой принятие организацией-исполнителем гарантийных обязательств по бесплатному устранению недостатков в безоговорочном порядке.

Для равномерного отнесения затрат на гарантийное обслуживание исполнитель может создавать резерв предстоящих расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

В бухгалтерском учете создание резерва и использование его средств отражается в учете следующими записями:

Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» — отчисления в резерв расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» К-т сч. 10, 69, 70, 76 и др. — списание затрат, связанных с выполнением работ в рамках гарантийного обслуживания и ремонта автотранспортных средств.

Сумма излишне начисленного резерва по состоянию на конец года сторнируется, а недостающие для погашения затрат по гарантийному обслуживанию и ремонту суммы доначисляются (дебет счета 20 кредит счета 96).

В ряде случаев затраты на гарантийное обслуживание подлежат возмещению производителями автотранспортных средств, т. е. ответственность за неисправность автотранспорта несет производитель (продавец). Для этого заключается отдельный договор с производителем на оплату гарантийного ремонта автотранспортных средств. В подтверждение того, что проведен гарантийный ремонт, автосервис должен представить организации-производителю копии: дефектной ведомости; бланка-заказа на использованные при ремонте запасные части; наряда-заказа с указанием вида и стоимости выполненных гарантийных работ. На этих документах должны быть указаны номер гарантийного талона и государственный номер автомобиля, а также подпись его владельца.

До 2008 г. Минфин России неоднократно высказывал мнение, что если налогоплательщик оказывает услуги по гарантийному обслуживанию и ремонту автотранспортных средств за счет организации-поставщика, т. е. данные услуги оплачиваются не физическими лицами (заказчиками), а продавцом или изготовителем автомобиля, то такая деятельность не подлежит переводу на систему налогообложения в виде ЕНВД, несмотря на то, что данные услуги в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению (ОКУН) отнесены к услугам по ремонту и техническому обслуживанию транспортных средств (код 017619). Такое мнение высказывалось в официальных письмах Минфина России и вызывало много споров. С 2008 г. с такими спорами покончено. В новую редакцию НК РФ были внесены изменения. Так, в абз. 9 ст. 346.27 НК РФ прямо указано, что услуги по гарантийному ремонту автомобилей не относятся к услугам по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств в целях ЕНВД. Следовательно, ЕНВД в отношении таких услуг не применяется, и налоги по ним должны уплачиваться в соответствии с общим режимом налогообложения (ОСН) или упрощенной системой налогообложения (УСН). Налогоплательщики, оказывающие наряду с услугами по гарантийному ремонту платные услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, обязаны для целей налогообложения вести раздельный учет доходов и расходов по каждому из таких видов деятельности согласно п. 7 ст. 346.26 НК РФ.

Если организация столкнулась с такой ситуацией и в отношении гарантийного ремонта применяет общий режим налогообложения, то надо знать несколько немаловажных моментов. Так, в соответствии с подп. 13 п. 2 ст. 149 НК РФ оказание без взимания дополнительной платы услуг по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним, налогом на добавленную стоимость (НДС) не облагается. Следует иметь в виду, что при приобретении организацией, выполняющей гарантийный ремонт, запасных частей, суммы НДС, предъявленные поставщиками, в соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ учитываются в стоимости запасных частей. А в том случае, если сумма НДС по запасным частям ранее уже была принята к вычету, то при использовании впоследствии данных запасных частей для гарантийного ремонта данная сумма НДС подлежит восстановлению и уплате в бюджет (подп. 1 п. 2, подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ). Согласно ст. 264 НК РФ подлежащая восстановлению сумма

НДС учитывается в составе прочих расходов. Восстановление НДС производится в том налоговом периоде, в котором запасные части передаются для осуществления гарантийного ремонта (абз. 4 подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Таким образом, услуги автосервиса по гарантийному ремонту автомобилей, плата за которые с потребителей дополнительно не взимается, НДС не облагаются. В свою очередь денежные средства, полученные автосервисом в качестве компенсации затрат на гарантийный ремонт, в налоговую базу по НДС не включаются, а в счете-фактуре, выставляемом организацией, осуществляющей гарантийный ремонт, изготовителю НДС не выделяется. А вот услуги по ремонту автотранспортных средств, стоимость которых оплачивается самим потребителем, в полном объеме облагаются НДС.

В бухгалтерском учете организации-исполнителя операции по гарантийному ремонту автотранспорта могут отражаться следующим образом:

Д-т сч. 51 К-т сч. 62 — получены средства от организации-изготовителя на проведение гарантийного ремонта автотранспортных средств;

Д-т сч. 10 К-т сч. 60 — стоимость приобретенных для ремонта материалов (с НДС, так как работы по гарантийному ремонту производятся за счет средств производителя);

Д-т сч. 19 К-т сч. 68, субсчет «Расчеты по НДС» — восстановлен НДС, ранее принятый к вычету, по материалам, приобретенным организацией-исполнителем ранее для прочих нужд, но в дальнейшем использованным для выполнения гарантийного ремонта, оплачиваемого из средств производителя;

Д-т сч. 20 К-т сч. 10, 69, 70 и др. — затраты на выполнение работ гарантийного ремонта, не оплачиваемого потребителем;

Д-т сч. 20 К-т сч. 19 — списан НДС, восстановленный по материалам, использованным на гарантийный ремонт, оплачиваемый из средств производителя;

Д-т сч. 62 К-т сч. 90, субсчет «Выручка» — выручка от выполнения работ по гарантийному ремонту, оплачиваемому из средств изготовителя;

Д-т сч. 90, субсчет «Себестоимость продаж» **К-т сч. 20** — списаны затраты по гарантийному ремонту, оплачиваемому из средств изготовителя;

Д-т сч. 90, субсчет «Прибыль (убыток) от продаж» **К-т сч. 99** — прибыль от выполнения работ по гарантийному ремонту, оплачиваемому из средств изготовителя;

Д-т сч. 99 К-т сч. 90, субсчет «Прибыль (убыток) от продаж» — убыток от выполнения работ по гарантийному ремонту, оплачиваемому из средств изготовителя.

Бухгалтерский и налоговый учет при осуществлении нескольких видов деятельности. Согласно ст. 346.27 НК РФ для целей гл. 26.3 НК РФ к услугам по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств относятся платные услуги, оказываемые физическим лицам и организациям по перечню услуг, предусмотренному Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93, утвержденным постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 № 163. Так, согласно ОКУН данные услуги определены кодами 017100 — 017400, 017600 подгруппы 017000 «Техническое обслуживание и ремонт транспортных средств, машин и оборудования» группы 01 «Бытовые услуги» (письма Минфина России от 26.03.2007 № 03-11-04/3/87, от 12.10.2006 № 03-11-04/3/449, от 07.02.2006 № 03-11-04/3/64). Также в статье дано пояснение, что к данным услугам не относятся услуги по заправке автотранспортных средств, услуги по гарантийному ремонту и обслуживанию (с 2008 г.), а также услуги по хранению автотранспортных средств на платных автостоянках.

В этой же статье четко дано определение транспортных средств. Там сказано, что транспортные средства — это автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили). К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-ропуски.

Таким образом, ремонт машин и оборудования, неподходящих под определение «транспортные средства», не попадает под деятельность, переведенную на уплату ЕНВД в соответствии со ст. 346.27 НК РФ в части оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств. Например, при обслуживании и ремонте дорожно-строительных машин (погрузчиков, катков и др.) или снегоходов и катеров ЕНВД применять нельзя, так как они не предназначены для перевозки пассажиров и грузов по дороге, а данная техника используется в основном для погрузочно-разгрузочных, строительных и других работ. Любая другая деятельность организации будет рассматриваться как отдельный вид деятельности.

Если организация имеет свою ремонтную мастерскую и ремонтирует только собственные автомобили, ЕНВД уплачивать не надо, так как это не является самостоятельным видом предпринимательской деятельности.

При осуществлении организацией двух видов деятельности следует учитывать положения ст. 346.26 НК РФ, согласно которому налогоплательщики обязаны вести отдельный учет имуще-

тва, обязательств и хозяйственных операций при осуществлении как облагаемых, так и не облагаемых ЕНВД видов деятельности.

Порядок организации раздельного учета в бухгалтерском учете должен быть закреплен в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета. При его разработке необходимо руководствоваться Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и другими нормативными актами по бухгалтерскому учету. Организация, применяющая по разным видам деятельности два специальных налоговых режима, один из которых не освобождается от ведения бухгалтерского учета, должна вести бухгалтерский учет, составлять и представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность в целом по организации.

Большинство показателей, в отношении которых необходимо вести раздельный учет, целесообразнее всего учитывать бухгалтеру с использованием отдельных субсчетов. Результаты первичного учета выручки от разных видов деятельности могут быть отражены по субсчетам второго порядка, открытым к субсчету 90-1 «Выручка»: субсчет 90-1-1 «Выручка по ЕНВД» и субсчет 90-1-2 «Выручка по ОСН». Или же для раздельного учета основных средств, которые задействованы сразу в двух или более видах деятельности, можно открыть субсчета 01-1 «Основные средства, используемые в деятельности, не облагаемой ЕНВД», 01-2 «Основные средства, используемые в деятельности, облагаемой ЕНВД», 01-3 «Основные средства, используемые в обоих видах деятельности».

Показатели, которые нельзя однозначно отнести к тому или иному виду деятельности, следует распределять по видам деятельности по специальным методикам и правилам. Для целей бухгалтерского учета это делается согласно нормативным актам, которые регулируют бухгалтерский учет, например ПБУ. Для целей налогового учета часть методик определена НК РФ, которые используются для целей исчисления конкретных налогов, а некоторым предприятиям приходится разрабатывать самостоятельно. Так, согласно п. 9 ст. 274 НК РФ в случае невозможности разделения расходов организации они определяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, облагаемой ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности. При исчислении налоговой базы по ЕНВД и единому налогу при УСН в случае невозможности разделения расходов эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов, в соответствии с п. 8 ст. 346.18, п. 10 ст. 346.6 НК

РФ. А согласно п. 4 ст. 170 НК РФ входной НДС принимается к вычету либо учитывается в стоимости приобретенных товаров в той пропорции, в которой эти товары используются для деятельности, облагаемой (не облагаемой) НДС, и в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения. Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров, реализация которых подлежит налогообложению (освобождена от налогообложения), в общей стоимости товаров, отгруженных за налоговый период.

Таким образом, НК РФ определил порядок распределения только некоторых неразделимых показателей. В остальных же случаях организация может разработать такой порядок самостоятельно и закрепить его во внутренних документах.

Расчет налогооблагаемой базы по налогу на имущество и НДС при применении двух налоговых режимов. Ситуации, когда организация, применяющая, например, ОСН и ЕНВД, использует имущество для осуществления двух видов деятельности, возникают весьма часто. Возникает вопрос: как исчислять налог на имущество предприятий? Налог на имущество организаций начисляется в соответствии с гл. 30 НК РФ. Согласно п. 4 ст. 346.26 НК РФ плательщики ЕНВД освобождены от уплаты этого налога. Заплатить налог на имущество организация обязана в отношении части имущества, используемого для деятельности, облагаемой налогами по ОСН. Стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения по налогу на имущество, следует определять пропорционально сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг), полученной в процессе иной деятельности, в общей сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг), за минусом НДС (письмо Минфина России от 06.10.2006 № 03-11-04/3/436).

Пример 1. Организация осуществляет два вида деятельности: деятельность 1 — услуги по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств (переведена на ЕНВД); деятельность 2 — прочая деятельность на ОСН. В первом квартале организацией реализован товар на общую сумму 900 000 руб., в том числе выручка от услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств (деятельность, переведенная на ЕНВД) — 400 000 руб., и выручка от деятельности на ОСН — 500 000 руб., в том числе НДС — 76 271 руб.

Выручка от услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств в процентах от общей выручки составляет: 400 000 руб. / [(500 000 руб. — 76 271 руб.) + 400 000 руб.] × 100 % = 48,56 %. Соответственно, выручка от деятель-

ности, подлежащая налогообложению в общеустановленном порядке, в процентах от общей выручки будет равна: $(500\,000 \text{ руб.} - 76\,271 \text{ руб.}) / [(500\,000 \text{ руб.} - 76\,271 \text{ руб.}) + 400\,000 \text{ руб.}] \times 100\% = 51,44\%$. Стоимость части имущества, используемого как для деятельности, облагаемой по ОСН, так и для деятельности, облагаемой ЕНВД, составляет 32 000 руб. Стоимость имущества, которое подлежит обложению налогом на имущество, будет составлять: $32\,000 \text{ руб.} \times 51,44 / 100\% = 16\,461 \text{ руб.}$ Часть стоимости имущества, которое не подлежит обложению налогом на имущество, будет составлять: $32\,000 \text{ руб.} \times 48,56 / 100\% = 15\,539 \text{ руб.}$

Пример 2 (используем условия примера 1). Организация приобретает у правообладателя экземпляр компьютерной программы для ведения учета в обоих видах деятельности. Согласно условиям договора с правообладателем стоимость экземпляра программы — 11 800 руб., в том числе НДС — 1 800 руб., срок использования программы — 2 года. В соответствии с учетной политикой для целей бухгалтерского учета распределение расходов на приобретение экземпляра компьютерной программы осуществляется пропорционально выручке, полученной от каждого вида осуществляемой организацией деятельности в общей сумме выручки по всем видам деятельности.

Для целей бухгалтерского учета в соответствии с п. 3 ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» программа для ведения учета не является нематериальным активом, так как при ее приобретении к организации не переходят исключительные права на данную программу. При этом платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности отражаются в бухгалтерском учете организацией-пользователем как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора. Для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, предназначен счет 97 «Расходы будущих периодов» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций). Расходы будущих периодов подлежат списанию в порядке, установленном организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.), в течение периода, к которому они относятся. Порядок списания этих расходов подлежит отражению в учетной политике организации (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н). Ученные на счете 97 расходы списываются в дебет счетов затрат (в нашем случае можно использовать счет 26 «Общехозяйственные расходы»). Для орга-

низации раздельного учета расходов, относящихся к деятельности, подпадающей под действие ОСН, и деятельности, подпадающей под действие системы налогообложения в виде ЕНВД, к счету 26 «Общехозяйственные расходы» организация может открыть отдельные субсчета, например 26-1 «Общехозяйственные расходы по деятельности, подпадающей под ЕНВД» и 26-2 «Общехозяйственные расходы по деятельности, подпадающей под ОСН». Расходы организации, относящиеся к деятельности, подпадающей под ЕНВД, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. В налоговом учете расходы организации, осуществляющей деятельность, подпадающую под ЕНВД, в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов от деятельности, подпадающей под ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности (абз. 4 п. 9 ст. 274 НК РФ).

В соответствии с подп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ и п. 1 ст. 272 НК РФ расходы, относящиеся к нескольким отчетным периодам, учитываются при исчислении налоговой базы равномерно в течение этих периодов. Таким образом, расходы, связанные с приобретением экземпляра компьютерной программы, необходимо равномерно учитывать при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль ежемесячно в течение 2 лет в сумме 214,33 руб. (10 000 руб. \times 51,44% / 2 года / 12 мес.).

В соответствии с абз. 4, 5, 6 п. 4 ст. 170 НК РФ сумма НДС, предъявленная продавцом экземпляра компьютерной программы, принимается к вычету либо учитывается в стоимости экземпляра программы в той пропорции, в которой эта программа используется в деятельности, подпадающей под ОСН (в деятельности, подпадающей под ЕНВД). Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров по деятельности, подпадающей под ОСН (по деятельности, подпадающей под ЕНВД), в общей стоимости товаров, отгруженных за налоговый период. При этом согласно п. 4 ст. 170 НК РФ организация обязана вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым как в деятельности, подпадающей под ОСН, так и в деятельности, подпадающей под ЕНВД. При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, не включается. Таким образом, определить, в какой доле сумма НДС, предъявленная продавцом экземпляра компьютерной программы, подлежит вычету, а в какой включается в ее стоимость, организация может только в конце налогового периода, в котором данный экземпляр

программы принят к учету. До этого момента сумма НДС может учитываться обособленно на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям».

В бухгалтерском учете необходимо выполнить следующие записи (см. таблицу).

Раздельный учет физических показателей при совмещении нескольких видов деятельности. Для того чтобы правильно исчислить ЕНВД по деятельности по оказанию услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств, налогоплательщик должен знать точную величину физического показателя, используемого в этой деятельности (п. 3 ст. 346.29 НК РФ). Поэтому плательщику ЕНВД, который совмещает несколько видов деятельности, в первую очередь следует организовать раздельный учет физических показателей при осуществлении нескольких видов деятельности. Для раздельного учета работников необходимо отразить принадлежность сотрудников к той или иной деятельности в трудовых договорах, должностных инструкциях, штатном расписании организации. А для организаций, совмещающих несколько налоговых режимов, такой учет необходим для распределения заработной платы, исчисления сумм единого социального налога (ЕСН), взносов на обязательное пенсионное страхование (ОПС), а также сумм пособий по временной не-

трудоспособности. Так, сотрудники административно-управленческого персонала, как правило, обслуживают все виды деятельности. Разграничить объемы работ, выполняемые в отношении конкретного вида деятельности, затруднительно. Налоговым кодексом РФ не рассматривается порядок распределения физических показателей в случаях, когда фактически и документально разделить такие показатели нельзя. Это дает основание контролирующим органам говорить о том, что физический показатель нужно учитывать полностью.

В письмах Минфина России от 31.05.2007 № 03-11-04/3/184, от 17.07.2007 № 03-11-04/3/273, от 20.11.2006 № 03-11-04/3/492, от 07.09.2006 № 03-11-04/3/406, от 31.05.2007 № 03-11-04/3/184 высказана позиция, что если деятельность организации переведена на уплату ЕНВД и ОСН (или УСН), то для исчисления ЕНВД следует учитывать всех работников, включая административно-управленческий и общехозяйственный персонал, и не распределять их по видам деятельности. Хотя тот же Минфин России высказывает мнение, что расходы на оплату их труда признаются пропорционально доходам от разных видов деятельности в общем объеме доходов, что соответствует требованиям НК РФ. Существуют и противоположные мнения Минфина России. Такое мнение было высказано

Записи в бухгалтерском учете

№ п/п	Дебет	Кредит	Расчеты	Сумма, руб.	Содержание операций
1	97	60	11 800 руб. — 1 800 руб.	10 000	Стоимость экземпляра компьютерной программы без НДС отражена в составе расходов будущих периодов
2	19	60	10 000 руб. x 18 %	1 800	Отражена сумма НДС по приобретенному экземпляру компьютерной программы
3	60	51	—	11 800	Произведена оплата продавцу за приобретенный экземпляр программы
5	26-1	97	10 000 руб. x 48,56 % / 2 года / 12 мес.	202,33	Отражено ежемесячное списание стоимости экземпляра программы на общехозяйственные расходы, относящиеся к деятельности по оказанию услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств, подпадающей под ЕНВД
4	26-2	97	10 000 руб. x 51,44 % / 2 года / 12 мес.	214,33	Отражено ежемесячное списание стоимости экземпляра программы на общехозяйственные расходы, относящиеся к прочей деятельности, подпадающей под ОСН
6	97	19	1 800 руб. x 48,56 %	874,08	Сумма НДС по приобретенному экземпляру программы в части, относящейся к деятельности по оказанию услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств, подпадающей под ЕНВД, отражена в составе расходов будущих периодов
7	26,1	97	874,08 руб. / 2 года / 12 мес.	36,42	Сумма НДС, учтенная в составе расходов будущих периодов, ежемесячно списывается на общехозяйственные расходы, относящиеся к деятельности по оказанию услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств, подпадающей под ЕНВД
8	68	19	1 800 руб. x 51,44 %	925,92	Принята к вычету сумма НДС в части, относящейся к прочей деятельности, подпадающей под ОСН

в письме от 18.03.2003 № 04-05-12/21, согласно которому организация, оказывающая услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, а также осуществляющая розничную торговлю через магазин с площадью до 150 м², при определении физического показателя (среднесписочной численности работников) может распределять сотрудников административно-управленческого персонала организации, участвующих в нескольких видах деятельности, пропорционально среднесписочной численности работников, исчисленной налогоплательщиком за налоговый период по каждому осуществляемому им виду деятельности.

Судебная практика тоже показывает, что мнения судов в этом вопросе неоднозначны. Часть судов удовлетворяют требования организаций по поводу разделения физического показателя по видам деятельности. Так как законодатель установил обязанность вести отдельный учет физических показателей, но не определил порядка его ведения, то организация вправе самостоятельно выбрать порядок и методику распределения. Суды также полагают, что сам расчетный метод определения физического показателя в целях исчисления ЕНВД не противоречит юридической природе данного налога (постановления ФАС Уральского округа от 27.03.2007 № Ф09-1941/07-СЗ, Западно-Сибирского округа от 16.01.2007 № Ф04-8757/2006 (29842-А70-19), Поволжского округа от 07.07.2006 № А65-25565/2005).

Кроме того, в пп. 6 и 7 ст. 3 НК РФ сказано, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

В практике автосервиса довольно часто возникают такие ситуации, когда одни и те же рабочие ремонтируют одновременно автотранспортные средства и другую технику, которая не подходит под определение автотранспорта. В этой ситуации организации часто распределяют работников пропорционально выручке, полученной от той или иной деятельности, в общей выручке. Однако распространение такой методики на ЕНВД, по мнению контролирующих органов, не вполне оправданно, и при исчислении ЕНВД распределять таких работников нельзя. По мнению автора, в таких случаях распределению по разным видам

деятельности здесь подлежит только заработная плата для целей исчисления ЕСН. В таких случаях организация должна вести отдельный учет рабочего времени работников, занятых одновременно в нескольких видах деятельности, способом фиксации в графиках, заказах-нарядах или других документах. Чтобы обойти «острые углы», автор рекомендует организациям четко разграничить работников по видам деятельности и зафиксировать это во внутренних документах организации. Тех же работников, которые участвуют в двух и более видах деятельности, следует учитывать при расчете ЕНВД по обоим видам деятельности, а заработную плату разделять пропорционально доходам для целей исчисления ЕСН и взносов на ОПС.

Так, Минфин России рекомендует в случае, если не имеется возможности определить, кто из сотрудников в какой деятельности участвует, распределять ЕСН между видами деятельности пропорционально доле выручки. Такая точка зрения изложена в письме Минфина России от 01.12.2005 № 03-11-04/3/156. Учитывая, что законодательным актом, регулирующим систему налогообложения, является НК РФ, а письма Минфина России носят рекомендательный характер, налогоплательщик может самостоятельно выбрать способ распределения показателей.

Далее рассмотрим ситуации распределения физического показателя при осуществлении нескольких видов деятельности, облагаемых ЕНВД, причем один из видов деятельности предполагает расчет ЕНВД, используя физический показатель — количество работников. Существует несколько вариантов. Какой из них лучше применять, решать бухгалтеру. Но любой из этих вариантов необходимо отразить в учетной политике организации, а также других внутренних документах организации. Первый из вариантов одобрен письмом Минфина России от 18.03.2003 № 04-05-12/21 и предполагает при определении налогоплательщиком физического показателя (количество работников) среднесписочную численность работников управленческого персонала организации, участвующих в нескольких видах деятельности, распределять пропорционально среднесписочной численности работников, исчисленной налогоплательщиком за налоговый период по каждому осуществляемому им виду деятельности. При этом среднесписочная численность работников рассчитывается согласно постановлению Росстата от 20.11.2006 № 69, а согласно ст. 346.27 НК РФ под количеством работников следует понимать среднесписочную за каждый календарный месяц налогового периода численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих

по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

Пример 3. Среднесписочная численность работников организации составляет 100 человек, в том числе: административно-управленческий аппарат — 10 чел.; работники, непосредственно выполняющие услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств (деятельность переведена на ЕНВД), — 40 чел.; работники, занятые в прочей деятельности, — 50 чел. Соответственно численность работников без учета административно-управленческого аппарата составляет 90 чел. (40 человек + 50 человек). Количество сотрудников, которое надо использовать при расчете налоговой базы по оказанию услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, составляет: $(10 \text{ чел.} / 90 \text{ чел.} \times 40 \text{ чел.}) + 40 \text{ чел.}$, или $(40 \text{ чел.} / 90 \text{ чел.} \times 10 \text{ чел.}) + 40 \text{ чел.} = 44 \text{ чел.}$

Численность управленческого персонала можно распределить исходя из дохода от реализации, полученного от оказания услуг, т.е. пропорционально выручке, полученной от конкретного вида деятельности, в общей выручке.

Пример 4. Выручка организации составила 1 500 000 руб., в том числе: выручка от услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта — 500 000 руб.; выручка от прочего вида деятельности — 1 000 000 руб. Среднесписочную численность работников возьмем из примера 3. Среднесписочная численность работников, т.е. физический показатель для исчисления ЕНВД по услугам по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта, составит:

$[500\,000 \text{ руб.} / (500\,000 \text{ руб.} + 1\,000\,000 \text{ руб.}) \times 10 \text{ чел.}] + 40 \text{ чел.} = 43 \text{ чел.}$

При распределении работников административно-управленческого персонала, занятых в нескольких видах деятельности, для целей ЕНВД более правильной будет методика распределения пропорционально среднесписочной численности, а не пропорционально выручке, так как значение физического показателя при применении методики расчета пропорционально выручке постоянно меняется. Это не соответствует принципу «вмененного» дохода, т.е. нормам гл. 26.3 НК РФ, поскольку распределение напрямую связано с реально полученным доходом. В связи с этим контролирующие органы могут признать такое распределение неправомерным. Методика распределения должна базироваться на постоянных показателях.

Это отвечает экономическим принципам ЕНВД, а значит, увеличивается вероятность того, что методика будет признана правомерной.

И, наконец, рассмотрим третий вариант, когда организация рассчитывает количество работников, оказывающих услуги по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств, пропорционально фонду оплаты труда работников.

Пример 5. Среднесписочную численность работников организации возьмем из примеров 3 и 4. Общий фонд оплаты труда (ФОТ) по организации составил 100 000 руб., в том числе: ФОТ работников, занятых оказанием услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта, — 40 000 руб.; ФОТ работников, занятых прочим видом деятельности, — 50 000 руб. Среднесписочная численность работников, т.е. физический показатель численности для исчисления ЕНВД по услугам по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств, составит:

$[40\,000 / (50\,000 \text{ руб.} + 40\,000 \text{ руб.}) \times 10] + 40 = 44 \text{ чел.}$

Какой из приведенных вариантов использовать при определении физического показателя для расчета ЕНВД по ремонту и техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, как организовать учет, какие методы применять, решать руководителю и главному бухгалтеру организации.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ (часть 1): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 06.12.2007).
2. Гражданский кодекс РФ (часть 2): Федеральный закон от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 06.12.2007).
3. Гражданский кодекс РФ (часть 3): Федеральный закон от 26.11.2001 № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2007).
4. Налоговый кодекс РФ (часть 1): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 17.05.2007).
5. Налоговый кодекс РФ (часть 2): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 04.12.2007).
6. Об утверждении правил оказания услуг (выполнения работ) по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств: постановление Правительства РФ от 11.04.2001 № 290 (ред. от 23.01.2007).
7. Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 26.03.2007).

* * *