

3. Корицкий А.В. Человеческий капитал как фактор экономического роста регионов России: монография / науч. ред. Т.В. Григорова; Сибирский университет потребительской кооперации. – Новосибирск, 2010. – 368 с.

4. Ильина Н.Е. Научные подходы к понятию человеческого капитала // Вестник-

Экономист. – 2011. – № 2 (электронный научный журнал). – С. 36-42.

5. Корчагин Ю.А. Российский человеческий капитал: фактор развития или деградации?: монография. – Воронеж: ЦИРЭ, 2005. – С. 252.



УДК 336.027: 339.9.01

**О.А. Гражданкина,  
Л.И. Киркеева,  
А.А. Кормина,  
С.В. Шапошникова**

## УНИФИКАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МАЛОГО БИЗНЕСА В РАМКАХ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА

**Ключевые слова:** члены Таможенного союза, упрощенная система налогообложения, субъекты малого бизнеса, налогооблагаемая база.

### Введение

Таможенный союз между тремя федеративными государствами: Россией, Беларусью и Казахстаном, создает единое таможенное пространство, которое позволяет конкурировать с мировыми державами при усилении процессов глобализации экономики. Для успешной работы необходимо было согласовать и унифицировать нормативные акты, в т.ч. по налогообложению. Обращено внимание на эти моменты, представлена сравнительная характеристика применения упрощенной системы налогообложения для субъектов малого бизнеса. Отражены общие черты и выявлены характерные особенности, присущие странам – членам Таможенного союза.

Упрощенная система налогообложения (далее УСН) – это специальный налоговый режим, который применяется организациями и индивидуальными предприятиями наряду с общей системой налогообложения. Под ним понимается особая форма исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, который применяется в случаях и в порядке, установленном законодательством каждого государства.

Президент России В.В. Путин в своем первом послании Федеральному собранию, которое состоялось 12 декабря 2012 г., обращает внимание на необходимость дополнительного роста несырьевого сектора эко-

номики, который следует ожидать от сферы малого и среднего бизнеса, а также создание благоприятных условий для предпринимателей.

**Целью данной работы** является исследование функционирования упрощенной системы налогообложения предприятий малого бизнеса в странах Таможенного союза.

Для достижения поставленной цели были последовательно решены следующие **задачи:** проведен анализ налогового законодательства, исследовано формирование налогооблагаемой базы и основные элементов, необходимых для исчисления налогов.

В работе проанализированы варианты упрощенного налогообложения для субъектов малого предпринимательства. С этой целью применялись следующие методы: анализа и синтеза, индукции, сравнения и др.

### Результаты и их обсуждение

Следует отметить, что по данным Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по состоянию на 1 июля 2012 г. зарегистрировано 132 тыс. субъектов предпринимательства, что почти на 14% больше, чем годом раньше. Тенденция увеличения количества плательщиков, применяющих УСН, прослеживается ежегодно. Также увеличивается удельный вес плательщиков УСН в общем количестве субъектов предпринимательства, за последние три года – на 10%. Если в начале 2010 г. удельный вес составлял 21,6%, через год – 27%, то в 2012 – 31,5%, а к концу первого полугодия 2012 г. он вырос до 33,6%. Но есть и тревожные показатели. Наряду с положительной динамикой в применении упрощенной

системы, темп роста количества плательщиков превышает темп роста поступлений. В результате поступления на одного плательщика, применяющего УСН, снижались в 2010 г. на 3,9%, в 2011 г. – на 9,5%, за первое полугодие 2012 г. – на 18,4% [1].

Аналогичная тенденция роста прослеживается и в Казахстане. Так, по данным Министерства экономического развития и торговли РК количество активных субъектов малого и среднего бизнеса (далее – МСБ) увеличилось на 23,6% по сравнению с аналогичным периодом предыдущего года, – информирует официальный сайт Премьер-министра РК. По данным на 1 июня 2012 г., количество зарегистрированных субъектов малого и среднего бизнеса (МСБ) составляет 1,4 млн, из них количество активных субъектов – 839 тыс., среди них индивидуальные предприниматели – 70,3%, крестьянско-фермерские хозяйства – 21,4, юридические лица малого предпринимательства – 7,4, среднего предпринимательства – 0,9%. Сейчас в малом и среднем бизнесе по состоянию на 1 июня 2012 г. задействовано 2,6 млн казахстанцев – это 30,2% от экономически активного населения. Так, численность занятых в МСБ по сравнению с

аналогичным периодом предыдущего года увеличилась на 6,5%. Рост регионального предпринимательства является одним из основных направлений ускоренной диверсификации национальной экономики. При этом дальнейшее развитие отечественного бизнеса в соответствии с целями Стратегического плана – 2020 позволит создать прочную основу конкурентоспособности страны, отмечается на сайте Премьер-министра РК.

При этом особо следует подчеркнуть, что даже в условиях финансовой нестабильности в 2012 г. число зарегистрированных юридических лиц – субъектов МСБ по сравнению с 2011 г. возросло на 6,2% и достигло 234538 ед. Растет доля МСП в ВВП государства, которая превысила 30% [2].

Подобная тенденция прослеживается и в России. Так, по данным Федеральной налоговой службы Российской Федерации по состоянию на 1 июля 2012 г. превышает 1 373 тыс. налогоплательщиков, применяющих УСН. Этот показатель на 6,73% больше показателя предыдущего года. Наблюдается положительная динамика, отражающая цепные абсолютные приросты [3].

Таблица

Основные положения применения УСН в странах Таможенного союза\*

	Российская Федерация	Республика Казахстан	Республика Беларусь
Название специального режима	Упрощенная система налогообложения	Упрощенный режим налогообложения на основе упрощенной декларации	Упрощенная система налогообложения
Налогоплательщики	Организации и индивидуальные предприниматели		
Объект	доходы; доходы, уменьшенные на величину расходов	совокупный годовой доход	доход от осуществления предпринимательской деятельности
Ставки	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 6% – объект доходы;</li> <li>✓ 15% – объект доходы уменьшенные на расходы;</li> <li>✓ Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15</li> </ul>	3%	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 3% – в отношении выручки от реализации товаров за пределы Республики Беларусь;</li> <li>✓ 6% – уплачивающих налог на добавленную стоимость;</li> <li>✓ 8% – не уплачивающих налог на добавленную стоимость;</li> <li>✓ 15% – использующих в качестве налоговой базы валовой доход</li> </ul>
Налоговый период	Календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года	Квартал	Календарный год. Отчетным периодом признается: календарный месяц, календарный квартал
Заменяет	<ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Для индивидуальных предпринимателей: НДС, НДС (искл. НДС, подлежащий уплате при ввозе товаров на таможенную территорию), налог на имущество физических лиц</li> <li>➢ Для организаций: НДС (искл. НДС, подлежащий уплате при ввозе товаров на таможенную территорию), налог на прибыль</li> </ul>	Социальный налог, корпоративный или индивидуальный подоходный налог, за исключением налогов, удерживаемых у источника выплаты	Заменяет уплату налогов, сборов (пошлин) и отчислений в бюджет или государственные внебюджетные фонды

Примечание. \* Таблица составлена авторами на основании налогового законодательства стран [4-6].

Проведенное исследование показало, что для современной экономики стран Таможенного союза малый и средний бизнес являются приоритетными направлениями развития национальной экономики. В них предусмотрены максимальное упрощение процедур выхода на рынок, создание благоприятных условий хозяйствования, в том числе посредством минимизации налогового бремени и сокращение документооборота. Поэтому в 1995 г. в Казахстане, в следующем году в России, а через год в Республике Беларусь были приняты упрощенные правила налогообложения для малых форм хозяйствования. В следующем десятилетии, например с 2006 г., в России эти режимы обрели современные черты, которые в последующем претерпевали несущественные изменения, направленные на их максимальное сближение и унификацию.

В результате исследования прослеживается унификация элементов упрощенной системы налогообложения. Так, минимальные ставки варьируются в пределах 3-6%, а максимальные не превышают 15%. В результате применения исследуемой системы налогоплательщики получают преимущество и освобождаются от уплаты ряда государственных налогов и сборов или уплачивают по упрощенной схеме и специальным тарифам. Однако предусмотрены ограничения, превышение пределов которых приводит к отмене права применения УСН и перехода на обычную систему налогообложения с последующей уплатой всей совокупности налогов и сборов, применения общих правил бухгалтерского учета и т.д.

Например, в Республике Беларусь для организаций, применяющих упрощенную систему, сохраняется лишь действующий порядок уплаты акцизов, налога на доходы, таможенных пошлин, госпошлины, лицензионных сборов, отчислений в государственные целевые бюджетные фонды, сверхлимитного экологического налога. Плательщиками являются малые предприятия со среднемесячной численностью работников до 15 чел. и предприниматели. Они имеют право на применение УСН, если в течение двух кварталов, предшествующих кварталу, с которого они претендуют на применение указанной системы налогообложения, их валовой размер выручки нарастающим итогом с начала года составляет не более 1 090 млн белорусских рублей.

В России предельный размер доходов, при превышении которого налогоплательщики утрачивают право на применение УСН, остался равным 60 млн руб. индивидуального предпринимателя. В Казахстане предельный доход предпринимателя состав-

ляет 10000,0 тыс. тенге, для юридического лица – 25000,0 тыс. тенге.

Установлены ограничения по видам деятельности. Следует обратить внимание на то, что УСН в этих странах не распространяется на субъекты хозяйствования, производящие подакцизные товары; предприятия и предпринимателей, производящих и (или) реализующих ювелирные изделия из драгоценных металлов или драгоценных камней; на участников договора о совместной деятельности; на банки и другие кредитно-финансовые организации, осуществляющие лицензируемую финансовую деятельность; страховые организации; инвестиционные фонды; профессиональных участников рынка ценных бумаг и другие.

В этих странах введено ограничение по численности персонала от 25 до 100 чел. В законодательстве отдельных стран прописаны ограничения по стоимости имущества. Например, в пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК Российской Федерации отмечено, что с 1 января 2013 г. лимит остаточной стоимости амортизируемого имущества не превышает 100 млн руб.

В Республике Казахстан специальный налоговый режим предусматривается в отношении:

- 1) субъектов малого бизнеса;
- 2) крестьянских (фермерских) хозяйств;
- 3) юридических лиц – производителей сельскохозяйственной продукции;
- 4) отдельных видов предпринимательской деятельности.

Фактически в одной системе соединены три российских налога: ЕСХН, УСН, патентная система. Документом, удостоверяющим право применения специального налогового режима в Казахстане, является разовый талон, который подтверждает факт расчета с бюджетом по индивидуальному подоходному налогу. Патент удостоверяет право применения специального налогового режима и подтверждает факт уплаты в бюджет налога.

Крестьянские (фермерские) хозяйства и юридические лица – производители сельскохозяйственной продукции – могут осуществлять расчеты с бюджетом в специальном налоговом режиме для субъектов малого бизнеса.

В этой стране существует специальный налоговый режим, который устанавливает для малых предприятий упрощенный порядок исчисления и уплаты социального налога и корпоративного или индивидуального подоходного налога. Объектом обложения является доход за налоговый период, состоящий из всех видов доходов, полученных на территории Республики Казахстан и за ее пределами.

Налоговым периодом для индивидуального предпринимателя, осуществляющего расчеты с бюджетом на основе патента, является календарный год; для субъекта малого бизнеса, осуществляющего расчеты с бюджетом на основе упрощенной декларации, – квартал.

Практически во всех странах Таможенного союза в случае осуществления субъектами малого бизнеса, применяющими специальный налоговый режим, нескольких видов предпринимательской деятельности доход определяется суммарно от осуществления всех видов деятельности.

Существуют различия в выборе налогов, которые можно не уплачивать при переходе на УСН. Например, в России и Республике Беларусь исследуемая категория может НДС не уплачивать, в Казахстане, напротив, НДС уплачивается, но для субъектов малого бизнеса, применяющих специальный налоговый режим, в доход за налоговый период сумма этого налога не включается.

Следующее отличие заключается в том, что субъекты малого предпринимательства Казахстана вправе самостоятельно выбрать только один из нижеперечисленных порядков исчисления и уплаты налогов, а также представления налоговой отчетности по ним:

- 1) общеустановленный порядок;
- 2) специальный налоговый режим на основе разового талона;
- 3) специальный налоговый режим на основе патента;
- 4) специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации.

Данное условие не распространяется на лиц, реализующих товары на рынках (за исключением осуществляющих торговлю в стационарных помещениях на территории рынков по договорам аренды).

Следует отметить, что в налоговом законодательстве Казахстана предусмотрена следующая норма, согласно которой при переходе на общеустановленный порядок исчисления и уплаты налогов последующий переход на специальный налоговый режим возможен только по истечении двух лет применения общеустановленного порядка. В других странах предусмотрена возможность ежегодного изменения системы.

Специальный налоговый режим на основе разового талона применяют физические лица, деятельность которых носит эпизодический характер. Под предпринимательской деятельностью, носящей эпизодический характер, понимается деятельность, осуществляемая в общей сложности не более девяноста дней в году. Следует обратить внимание на то, что подобная система действовала в начале 90-х годов прошлого века и в

России, но постепенно от её использования отошли. С 2013 г. практически во всех регионах России вводится патентная система.

Унификация проявляется и в порядке исчисления и уплаты налогов. Так, исчисление налогов на основе упрощенной декларации производится субъектом малого предпринимательства самостоятельно путем применения к объекту обложения за отчетный налоговый период соответствующей ставки налогов. Предусмотрена специальная упрощенная форма налоговой декларации, которая представляется в налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика.

В Российской Федерации в связи с применением УСН налогоплательщики освобождаются от уплаты следующих налогов:

✓ организации – от налога на прибыль организаций; налога на имущество организаций; НДС (кроме налога, уплачиваемого в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности));

✓ индивидуальные предприниматели – от налога на доходы физических лиц; налога на имущество физических лиц; НДС (кроме налога, уплачиваемого в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности)).

Объект налогообложения (по выбору налогоплательщика):

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Ставка налога:

- 6% (при выборе объекта налогообложения «доходы»);
- 15% (при выборе объекта налогообложения «доходы минус расходы» на основании п. 2 ст. 346.20 НК РФ законами субъекта РФ ставка может быть снижена до 5%, эта ставка может применяться для инновационных или социально-значимых направлений деятельности).

### Заключение и выводы

Проведенный сравнительный анализ налогообложения малого бизнеса, показал, что во всех странах Таможенного союза малый бизнес определен в качестве приоритетного направления государственного регулирования. В настоящее время основной тенденцией развития налогообложения малого бизнеса в экономически развитых странах можно считать стремление к его максимальной рационализации, упрощению, отходу от сложных и трудоемких для разработки и внедрения налоговых схем, оптимизации и повышению налогового администрирования, унификации элементов и систем налогообложения.

Во всех странах выбор упрощенной системы является добровольным и может расцениваться в качестве взаимовыгодного для двух сторон. С одной стороны, налогоплательщики минимизируют налоговые платежи, упрощают процедуру расчета с бюджетом, с другой стороны, – государство, которое заинтересовано в получении налоговых доходов через сокращение издержек на функционирование налогового аппарата. Поэтому специальные налоговые режимы в той или иной степени удовлетворяют обе стороны.

#### Библиографический список

1. «РЭСПУБЛИКА»: Упрощение «строптивых» [Электронный ресурс] // «РЭСПУБЛИКА». – 2012. – №202(5617), 24.10.2012г. – Режим доступа: <http://www.respublika.info/5617/collocutor/article57576/>.
2. Казахстанская правда: В Казахстане количество активных субъектов предприни-

мательства увеличилось на 23% – Электронный ресурс // Казахстанская правда. – 2012. – № 431-432 (27250-27251) 12.12.2012. – Режим доступа : <http://www.kazpravda.kz/c/1343289252>.

3. Федеральная налоговая служба Российской Федерации // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/>.

4. Налоговый кодекс Республики Беларусь // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=Hk0200166&p2=%7BNRPA%7D>.

5. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.salyk.gov.kz/ru/taxcode/Page/s/default.aspx>.

6. Налоговый кодекс РФ // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>.



УДК 338.93:658.5 (470.57)

Ю.Я. Рахматуллин

## СООТВЕТВИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ ОТ ПРОДАЖ

**Ключевые слова:** доходы, расходы, учет, продажи, бухгалтерский учет, налоговый учет, налог на прибыль, налоговый кодекс, амортизация, регистр.

#### Введение

По нашему мнению, формирование обособленного существования налогообложения и бухгалтерского учета может иметь негативные последствия для последнего, так как в отечественной хозяйственной системе останется малоэффективной бухгалтерская информация при ее использовании в управленческих целях. В последнее время вопрос разделения бухгалтерского и налогового учета приобретает особую актуальность, так как новое налоговое законодательство привело к все большему обособлению налоговых расчетов и бухгалтерского учета. Новый порядок, установленный главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ (в ред. Федерального закона от 24.07.02 г. № 104-ФЗ), делает все менее совместимым бухгалтерский и налоговый учет в России. В ней впервые приводятся понятия, принципы и порядок организации налогового учета, а также она уста-

навливает по большей части иные правила учета доходов и расходов для исчисления налога на прибыль, отличные от предусмотренных Положениями по бухгалтерскому учету [1].

**Целью данного исследования** являются пути улучшения методики соответствия доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. **Задача** – изучение различных проблем в бухгалтерском и налоговом учете с учетом нормативных документов РФ.

#### Результаты и их обсуждение

Интеграция налогового и бухгалтерского учета должна идти по двум направлениям. Первое – приближение правил признания доходов и расходов в налоговом учете к правилам, принятым в бухгалтерском учете. Различия между ними объективны и неизбежны, поскольку правила налогового учета устанавливаются в зависимости от целей налоговой политики государства, а правила бухгалтерского учета подчинены задаче формирования полной и достоверной информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях организации на основе принципов, признанных отечествен-