

С. В. Булаев

Журнал "Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение" № 3/2012

Отчисления в резерв универсального обслуживания не первый год предусмотрены для всех операторов сети связи общего пользования. При этом до сих пор у отдельных участников рынка появляются вопросы, связанные с исполнением этой обязанности. Сегодня в центре внимания не организационно-правовой, а именно бухгалтерский вопрос, который может возникнуть у компаний, рассчитывающихся с бюджетом в рамках специального налогового режима – «упрощенки». Что же затрудняет расчет отчислений в резерв универсального обслуживания? Попробуем разобраться.

В чем суть проблемы?

Для начала напомним нормы законодательства. Согласно **п. 2 Закона о связи** базой расчета обязательных отчислений (неналоговых платежей) являются доходы, полученные в течение квартала от оказания услуг связи абонентам и иным пользователям в сети связи общего пользования. Доходы определяются в установленном в РФ порядке ведения бухгалтерского учета. Действующий **Закон о бухгалтерском учете**[1]

освобождает организации, применяющие «упрощенку», от ведения бухгалтерского учета (за исключением учета ОС и НМА). Как оператору, находящемуся на указанном спецрежиме и не ведущему бухучет, определить доходы в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете? Налицо коллизия законодательства.

Обратимся к подзаконному акту, уточняющему и дополняющему требования **Закона о связи**

Речь идет о

Порядке предоставления сведений о базе расчета обязательных отчислений (неналоговых платежей) в резерв универсального обслуживания

(утвержден

Приказом Минкомсвязи РФ от 16.09.2008

41

). Документом установлена форма предоставления сведений о базе расчета обязательных отчислений в резерв, которая хорошо знакома операторам связи. Бланк заполняется (внимание!) на основании данных бухгалтерского учета, данных автоматизированных систем расчетов, актов выполненных работ (оказанных услуг) и первичных учетных документов.

Что первично, а что вторично в этом списке? Исходя из грамматики русского языка перечисление требований через запятую говорит об их одинаковой обязательности. Однако данные бухгалтерского учета, автоматизированных систем расчетов и «первичка» (в том числе акты) – это три разных источника информации, дополняющих друг друга. При этом основополагающими являются показания автоматизированных систем расчетов, по которым оформляются документы, используемые для отражения операций в бухгалтерском учете (то есть выстраивается следующая цепочка: данные оборудования – «первичка» – бухучет). Для оценки доходов достаточно первых двух звеньев, последнее звено ближе к синтетическим (систематизирующим информацию) регистрам. Но, согласитесь, рассчитать доходы проще по данным бухгалтерского учета, чем по «первичке», поэтому отсутствие бухучета серьезная, но отнюдь не неразрешимая проблема.

Как выйти из ситуации?

Для оценки доходов, с которых следует рассчитать отчисления в резерв универсального обслуживания, бухгалтер может воспользоваться данными автоматизированных систем расчетов (показаниями оборудования связи, учитывающего объем оказанных услуг). При этом потребуется не столько количественная, сколько стоимостная оценка услуг связи, оказанных абонентам и иным пользователям. Для этого как нельзя лучше подошли бы данные бухгалтерского учета, который оператор-«упрощенец» вправе до 2013 года не вести. Подтвердить показания оборудования связи об объеме и стоимости оказанных услуг может «первичка» (счета, акты оказанных услуг, акты проведения взаиморасчетов и т. д.). Но, согласитесь, расчет доходов по документам – крайне утомительное занятие, особенно когда абонентская база исчисляется сотнями или тысячами клиентов, а оператор оказывает различные виды услуг связи. Очевидно, что нужны данные некоего синтетического регистра, в котором обобщена и структурирована информация о доходах оператора-«упрощенца». У него не так много подобных документов, но все-таки они есть. В частности, обратим внимание на книгу учета доходов и расходов, которую ведут «спецрежимники» в целях исчисления единого налога при УСНО.

Сразу оговоримся: книга учета доходов и расходов «упрощенца» – это налоговый регистр и рассматривать его как замену бухгалтерского регистра по учету доходов не следует. Все-таки цели бухгалтерского и налогового учета различны. Но почему бы не воспользоваться налоговым регистром как подсказкой или дополнительным подтверждением показателя доходов по данным автоматизированных систем расчетов? Ведь многие «упрощенцы» относятся к субъектам малого предпринимательства, а, как мы знаем, «малышам» позволено упрощать применение действующих бухгалтерских стандартов, в частности **ПБУ 9/99 «Доходы организации»**. Оно разрешает малому

бизнесу, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков). Если бухгалтерский учет организован таким образом, то момент признания в нем доходов совпадает с моментом признания налоговой выручки. Напомним, «упрощенцы» рассчитывают единый налог, руководствуясь кассовым методом признания доходов и расходов (**ст. 346.17 НК РФ**).

Читатель может возразить: совпадение момента признания доходов в бухгалтерском и налоговом учете еще не означает, что они будут идентичны по составу. Автор согласен с этим, но давайте проверим данное замечание.

В **статье 346.15 НК РФ** поименованы учитываемые при расчете единого налога доходы: выручка от реализации товаров (работ, услуг), внереализационные доходы. При этом не учитываются доходы, указанные в **ст. 251 НК РФ**, а также облагаемые по специальным ставкам налога на прибыль (дивиденды, доходы по ценным бумагам). Для сравнения: в бухгалтерском учете отражаются все доходы, причитающиеся (при использовании метода начисления) или полученные организацией (при кассовом методе). В рассматриваемом случае, применительно к расчету в резерв универсального обслуживания, нас интересуют доходы от оказания услуг связи, в частности (см. форму расчета обязательных отчислений в резерв универсального обслуживания[2]):

- местной, внутризоновой, междугородной и международной телефонной связи;
- телефонной связи с использованием средств коллективного доступа;
- телеграфной связи, персонального радиовызова;
- подвижной радиосвязи, радиотелефонной и спутниковой связи;
- передачи данных и телематических услуг связи;
- эфирного, кабельного, проводного вещания;
- предоставления каналов связи пользователям.

Состав данных доходов в бухгалтерском и налоговом учете практически идентичен, в конце концов, это же не расходы, список которых для «упрощенца» установлен в **ст. 346.16 НК РФ**

. Выручка по основной, приносящей доходы, деятельности признается в бухгалтерском и налоговом учете в полном объеме, что свидетельствует о возможности воспользоваться налоговым регистром (книгой учета доходов и расходов) для оценки выручки, полученной от оказания услуг связи.

К сведению.

На представление учредителям книги учета доходов и расходов «упрощенца» в качестве альтернативы бухгалтерской отчетности указано в **Информационном письме Президиума ВАС РФ от 18.01.2011 № 144**

Обратите внимание еще на один нюанс. Если признавать доходы кассовым методом на отчетную дату, их может оказаться меньше, чем если бы они были признаны методом начисления. Соответственно, и отчислений в резерв будет меньше... Правомерно ли это? В **Приказе Минкомсвязи РФ от 16.09.2008 № 41** на этот счет нет указаний. Однако

конец связи

четко сказано, что доходы определяются исходя из порядка ведения бухгалтерского учета. Как сказано выше, бухгалтерским законодательством для малого бизнеса предусмотрено два метода признания доходов: начисления и кассовый. Если «упрощенец» относится к субъектам малого предпринимательства, то он вправе выбрать, как определить доходы и произвести расчет отчислений в резерв. Но если бухгалтерский учет ведется, то такого выбора уже нет и выручка определяется по факту так, как предусмотрено учетной политикой для целей бухгалтерского учета.

Несколько слов о перспективах

Не секрет, что с 2013 года согласно новому **Закону о бухгалтерском учете** [3] составлять финансовую отчетность и вести бухгалтерский учет должны все «упрощенцы». С чего начать? Очевидно, что с учетной политики, в которой прописываются все основные правила ведения учета у оператора связи. Сразу написать грамотно столь важный документ непросто, нужна практика применения его положений. В этом может помочь переходный период, например второе полугодие или последний квартал уходящего года, в течение которого будет осуществляться пробный учет исходя из чернового варианта учетной политики. А на начало следующего года уже можно будет утвердить окончательную редакцию данного документа с учетом всех поправок и доработок по итогам ведения бухгалтерского учета в переходном периоде.

Не будем останавливаться на учетной политике, скажем только, что «упрощенцы»,

которые относятся к субъектам малого предпринимательства, вправе разработать этот документ с учетом ненормативных разъяснений рекомендательного характера. Одно из последних – **Информация Минфина РФ ПЗ-3/2010**. В ней сказано, что учетная политика представителей малого бизнеса должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации. Как этого можно достигнуть? Во-первых, не применять ряд сложных бухгалтерских стандартов. Во-вторых, руководствоваться упрощенными правилами учета и тех ПБУ, которые «малыши» применяют вместе со всеми, кто ведет бухучет. В-третьих, субъект малого предпринимательства может сократить количество синтетических счетов в принимаемом им рабочем плане счетов и упростить регистры бухучета. В-четвертых, небольшие операторы вправе составлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном объеме (баланс и отчет о прибылях и убытках), ограничиваясь указанием наиболее важной информации о финансовом состоянии и результатах деятельности компании.

Но это еще не все. Для учета в переходном периоде одной учетной политики недостаточно. Ведь организация начнет вести учет в этот год не с нуля, поэтому для формирования достоверной информации о финансовом состоянии организации на основе данных бухучета нужно заполнить баланс на начало отчетного периода, за который «упрощенец» будет составлять отчетность. Проще говоря, нужны начальные остатки по активам и обязательствам на 01.01.2013. Восстанавливать учет за предыдущие годы совершенно необязательно, такого требования в новом **Законе о бухгалтерском учете** нет, поэтому отчет о прибылях и убытках бухгалтер может заполнить только по данным о доходах и расходах текущего периода. Как восстановить остатки по активам и обязательствам организации, которая раньше не вела бухучет?

Наиболее простой и доступный способ – провести инвентаризацию. Если бухгалтер решил начать вести учет в переходном периоде, то данное мероприятие следует приурочить к началу этого периода. Кстати, по отдельным активам и обязательствам у бухгалтера есть информация и без инвентаризации. На любую дату у «упрощенца» имеются данные по ОС и НМА, по которым он ведет бухучет в обязательном порядке на основании норм действующего **Закона о бухгалтерском учете**. Не составит труда определить остаток денежных средств по выпискам банков и кассовой книге организации. Если организация периодически проводит сверку по налогам, сборам и взносам, то это поможет оценить кредиторскую задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами. По остальным обязательствам и активам целесообразно провести инвентаризацию, причем не только для оценки стоимости, но и для проверки фактического наличия имущества (запасов, товаров, капитальных, финансовых вложений).

Однако не все можно оценить в ходе ревизии активов и обязательств. Не получится определить этим способом такой важный показатель бухгалтерского баланса, как нераспределенная прибыль (убыток), без которого тоже не обойтись на 01.01.2013.

Один из практических способов определения данного показателя – метод двойной записи. Все балансовые проводки в итоге должны дать равенство актива и пассива баланса. Поэтому если в нем по документам и в ходе инвентаризации определены все активы и обязательства, то методом подстановки и прямого вычисления несложно будет определить накопленную прибыль (убыток). На практике для корреспонденции с начальными остатками активов и пассивов выбирается некий вспомогательный счет. На нем подсчитываются дебетовые и кредитовые обороты, а их разница есть как раз сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)». Необходимость использования вспомогательного счета вызвана тем, что счет 84 корреспондирует не со всеми счетами, к тому же он используется для накопления и распределения прибыли, а не для формирования начальных остатков, поэтому и вводится вспомогательный счет, который по окончании оценки всех активов и обязательств закрывается на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Предположим, что на основании документов и по итогам инвентаризации выявлены основные средства на сумму 1 млн руб., по ним начислена амортизация в размере 600 тыс. руб. Запасы составляют 100 тыс. руб., денежные средства (на счетах в банках и в кассе) – 150 тыс. руб., дебиторская задолженность (по выданным авансам, оказанным услугам) – 250 тыс. руб., кредиторская задолженность (по полученным авансам, товарам, работам, услугам) – 100 тыс. руб., задолженность по зарплате – 150 тыс. руб., по взносам во внебюджетные фонды – 60 тыс. руб., по единому налогу – 40 тыс. руб. Уставный капитал равен 50 тыс. руб.

По кредиту вспомогательный счет корреспондирует с активами (ОС, запасы, денежные средства, дебиторская задолженность). Кредитовый оборот составит 1,5 млн руб. (1 000 000 + 100 000 + 150 000 + 250 000). По дебету вспомогательный счет корреспондирует с пассивами: 1 млн руб. (600 000 + 100 000 + 150 000 + 60 000 + 40 000 + 50 000). Разница в 500 тыс. руб. есть кредитовый остаток вспомогательного счета, иначе говоря, прибыль оператора связи, накопленная до отчетной даты. Показатель вписывается в разд. III пассива баланса на дату формирования остатков активов и обязательств. После проведения подготовительного мероприятия можно переходить непосредственно к бухучету, руководствуясь принятой учетной политикой.

Автор статьи постарался доказать: то, что «упрощенец» не ведет бухучет, не может помешать расчету отчислений в резерв универсального обслуживания. А вскоре и этого барьера не будет, но не исключено, что появятся иные нюансы, связанные с «упрощенным» бухучетом. Редакция журнала продолжит следить за этими и другими вопросами, возникающими в деятельности малых операторов связи.

[1] Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ.

[2] Утверждена Приказом Минкомсвязи РФ от 16.09.2008 № 41.

[3] Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.