

НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПРИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Legal regulation of accounting and tax accounting of income and expenses under the simplified taxation system

*Стариков П.А., pa.starikov1737@omgau.org,
Starikov P.A.*

ФГБОУ ВО «Омский государственный аграрный университет», г. Омск
FGBOU BO "Omsk State Agrarian University", in Omsk

Аннотация: Цель любого учета - формирование достоверной информации о финансовой и хозяйственной деятельности предприятия. А это, достигается путем упорядоченных систем сбора, регистрации и обобщения экономической информации, а именно с помощью бухгалтерского и налогового учета. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов при упрощенной системе налогообложения существуют обособленно. О различии данных видов учета свидетельствуют нормативно-правовые базы, регулирующие их. Главным нормативно-правовым документом в налоговом учете доходов и расходов является Налоговый кодекс РФ, а в бухгалтерском учете доходов и расходов - Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, а также сопутствующие положения по бухгалтерскому учету. Так, в Налоговом кодексе РФ закреплены права на применение и порядок перехода к упрощенной системе налогообложения, признание доходов и расходов при упрощенной системе налогообложения, а в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» установлено, что бухгалтерский учет в организациях, применяющих данный налоговый режим, должен вестись в полном объеме. То есть организации, находящиеся на упрощенной системе налогообложения, также должны вести учет доходов и расходов в соответствии с нормативно-правовыми актами, но уже в области бухгалтерского учета. Отличие бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов в организации состоит в том, что они ведутся отдельно, имеют разные подходы к ведению учета, которые установлены на законодательном уровне.

Abstract: The purpose of any records keeping is to shape the reliable information on financial and economic activity of an organisation. It can be achieved by the systems of collection, registration and generalisation of economic information, precisely by the means of accounting. Revenues and expenses accounting and records keeping for the tax purposes within the framework of Simplified Tax System are two separate systems. The differences between them are evident from legal framework. The main law that regulate revenues and expenses records keeping for the purposes of tax treatment is the Russian Tax Code, while accounting of revenues and expenses regulated by the Federal Law on Accounting №FZ402 and Russian Accounting Standards. Therefore, Russian Tax Code establishes the conditions of application and the procedure of transition to Simplified Tax System, whereas in the Federal Law on Accounting it is stipulated that the organisation, which apply this tax system are obliged to keep accounting records. It means that these organisations have to keep records of revenues and expenses but in the field of accounting.

Ключевые слова: Бухгалтерский и налоговый учет, доходы и расходы организации, нормативно-правовая база, упрощенная система налогообложения.

Keywords: Accounting and tax accounting, revenues and expenses of the organization,

regulatory framework, simplified taxation system.

Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов – это два отдельных вида учета. Это объясняется тем, что они имеют разную нормативно-правовую базу.

Так, главным нормативно-правовым документом, регулирующим налоговый учет доходов и расходов, является НК РФ. А основными нормативными документами, регулирующими бухгалтерский учет доходов и расходов являются Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (с последними изменениями и дополнениями) (далее Федеральный закон «О бухгалтерском учете») [1], Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [2], Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [3].

Исходя из различий нормативно-правовых баз бухгалтерского и налогового учета, дадим определения таких понятий, как «доходы» и «расходы». Например, в п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации», таковыми признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств. При этом, согласно ст. 41 НК РФ «Доходом» признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

«Расходами» организации, с точки зрения бухгалтерского учета, признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации. Исключением является уменьшение вкладов по решению участников (собственников имущества) (п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). В свою очередь, п. 1 ст. 252 НК РФ признает «расходами» обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Обоснованность расходов выражается в экономической оправданности затрат. Их оценка выражена в денежной форме.

Далее рассмотрим нормативно-правовые документы, регулирующие налоговый учет доходов и расходов при УСН.

Нормативно-правовое регулирование налогового учета доходов и расходов при упрощенной системе налогообложения. Основной нормативный документ, устанавливающий право на применение УСН, порядок перехода к УСН, порядок определения и признания доходов и расходов при УСН является НК РФ. Упрощенную систему налогообложения регулирует глава 26.2 НК РФ.

В главе 26.2 НК РФ приведен перечень доходов и расходов, которые применяются при расчете налогооблагаемой базы. В статье 346.12 НК РФ определены налогоплательщики УСН, перечислены организации, которые не вправе применять рассматриваемый режим налогообложения, а также приведены критерии на право перехода и применения УСН. Статья 346.13 НК РФ определяет порядок и условия начала и прекращения применения УСН. В статье 346.14 приведены объекты налогообложения.

Учет доходов и расходов регулируется статьями: 346.15, 346.16, 346.17 НК РФ.

Так, в статье 346.15 НК РФ приведен порядок определения доходов. Статьей 346.16 НК РФ закреплен порядок определения расходов, приведен перечень расходов, которые налогоплательщик имеет право использовать для расчета налогооблагаемой базы при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». В статье 346.17 определен порядок признания доходов и расходов.

В главе 26.2 НК РФ также закреплен порядок расчета налоговой базы, определены налоговые ставки, определены сроки представления налоговой декларации в налоговый орган.

В статье 346.24 НК РФ говорится об обязанности налогоплательщиков вести налоговый учет доходов и расходов в Книге учета доходов и расходов. Порядок заполнения Книги учета доходов и расходов закреплен приказом Минфина России от 22.10.2012 г. № 135н (с

последними изменениями и дополнениями) «Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения» [4] (далее – Порядок заполнения Книги учета доходов и расходов).

Последняя статья главы 26.2 НК РФ определяет особенности исчисления налоговой базы при переходе на УСН с других режимов налогообложения и при переходе с УСН на другие режимы.

Таким образом, налоговый учет доходов и расходов организации осуществляется в соответствии с двумя основными нормативными документами. Это НК РФ и Порядок заполнения Книги учета доходов и расходов.

Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета доходов и расходов при упрощенной системе налогообложения.

В настоящее время, действующим законодательством, а именно Федеральным законом «О бухгалтерском учете» установлено, что бухгалтерский учет в организациях, применяющих УСН, должен вестись в полном объеме. Это значит, что бухгалтерский учет должен охватывать все участки учета в организации. Следовательно, организации, находящиеся на УСН, также должны вести учет доходов и расходов в соответствии с нормативно-правовыми актами в области бухгалтерского учета.

Основные нормативные документы, которые регулируют бухгалтерский учет доходов и расходов организаций, находящихся на УСН, представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Нормативно-правовая база организации бухгалтерского учета доходов и расходов при УСН

Нормативный документ	Характеристика
<i>Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (с последними изменениями и дополнениями) [1]</i>	Обеспечение единого ведения бухгалтерского учета обязательств, имущества и хозяйственных операций экономического субъекта
<i>Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н (с последними изменениями и дополнениями) [6]</i>	Учетная политика – это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности)
<i>План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденный приказом Минфина от 31.10.2000 г. № 94н (с последними изменениями и дополнениями)</i>	Описаны счета бухгалтерского учета; приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов; раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности
<i>Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н (с последними изменениями и дополнениями) [2]</i>	Содержат условия признания доходов, определение доходов, классификацию
<i>Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (с последними изменениями и дополнениями) [3]</i>	Содержат условия признания расходов, определение расходов, классификацию
<i>Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н (с последними изменениями и дополнениями) [5] (далее – ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»)</i>	Устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций
<i>Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н (с последними изменениями и дополнениями) (далее – ПБУ 6/01 «Учет основных средств»)</i>	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации

<i>Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н (с последними изменениями и дополнениями) (далее – ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»)</i>	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах
<i>Положение по бухгалтерскому учету «Учет по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. №107н (с последними изменениями и дополнениями) (далее – ПБУ 15/2008 «Учет по займам и кредитам»)</i>	Устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам

Главный нормативно-правовой акт, регулирующий бухгалтерский учет в России – это Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Он определяет роль и место бухгалтерского учета в системе законодательных актов Российской Федерации, его цели и задачи, общие методы ведения и нормативного регулирования, но при этом, в нем не регламентирован учет доходов и расходов.

А, как известно, для принятия к учету в организации доходов и расходов, они должны быть документально оформлены. Основанием для оформления являются первичные документы, а также регистры бухгалтерского учета.

Следующим важным нормативным документом в области бухгалтерского учета доходов и расходов является ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций» [6], из которого следует, что организации, применяющие УСН, обязаны вести бухгалтерский учет в полном объеме. А для этого необходимо составлять учетную политику в целях ведения бухгалтерского учета.

Учетная политика должна формироваться главным бухгалтером на основании ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Учетная политика разрабатывается и утверждается в каждой организации ежегодно. В ней необходимо закрепить порядок ведения бухгалтерского и налогового учета (пункт 2 статьи 11 НК РФ).

Также бухгалтерский учет доходов и расходов регулируется Планом счетов. Бухгалтерский учет доходов и расходов организации ведется на следующих счетах:

- счет 20 «Основное производство», счет 23 «Вспомогательное производство», счет 25 «Общепроизводственные расходы», счет 26 «Общехозяйственные расходы», счет 28 «Брак в производстве», счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- счет 44 «Расходы на продажу»;
- счет 90 «Продажи»;
- счет 91 «Прочие доходы и расходы»;
- счет 99 «Прибыли и убытки».

Основными документами, регулирующими бухгалтерский учет доходов и расходов, являются:

– ПБУ 9/99 «Доходы организации» (устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, приводит определение доходов организации и подразделение в зависимости от их характера) [2];

– ПБУ 10/99 «Расходы организации» (даны определения различных видов расходов и порядок их учета, а также порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности) [3].

Также, в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- 1) расходы по обычным видам деятельности;
- 2) прочие расходы.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» напрямую не

регулируют учет доходов и расходов, но содержат некоторые положения, на которые нужно обращать внимание при бухгалтерском учете доходов и расходов.

ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений). Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете разобщенно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту).

Рассмотрев и изучив, основные нормативно-правовые акты, регулирующие бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов, можно сделать вывод, что бухгалтерский и налоговый учет – это два вида учета, которые ведутся в организации отдельно. Имеют разные подходы к ведению учета, которые закреплены законодательством РФ [7].

Несмотря на обособленность бухгалтерского и налогового учета, учет доходов и расходов все же взаимосвязаны. Так, первичные документы бухгалтерского учета доходов и расходов являются подтверждающими документами для расчета налогооблагаемой базы в налоговом учете. А для достоверного и правильного учета доходов и расходов, необходимо своевременно отслеживать все изменения как бухгалтерского, так и налогового законодательства РФ.

Список литературы:

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (с последними изменениями и дополнениями). – М., [2017]. – Режим доступа: информационно-правовая справочная система «Консультант Плюс».

2. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н (с последними изменениями и дополнениями). – М., [2017]. – Режим доступа: информационно-правовая справочная система «Консультант Плюс».

3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (с последними изменениями и дополнениями). – М., [2017]. – Режим доступа: информационно-правовая справочная система «Консультант Плюс».

4. Об утверждении форм книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 22.10.2012 г. № 135 н. 66н (с последними изменениями и дополнениями). – М., [2017]. – Режим доступа: информационно-правовая справочная система «Консультант Плюс».

5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н (с последними изменениями и дополнениями). – М., [2017]. – Режим доступа: информационно-правовая справочная система «Консультант Плюс».

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н (с последними изменениями и дополнениями). – М., [2017]. – Режим доступа: информационно-правовая справочная система «Консультант Плюс».

7. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет [Электронный ресурс]: учебник / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.Г. Макарова; под ред. Ю.А. Бабаева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2015. – 463 с. – Режим доступа : <http://znanium.com>.