

*Нардина С.А., канд. экон. наук, доцент кафедры
экономики, бухгалтерского учета и финансового контроля
ФГБОУ ВО «Омский государственный аграрный университет
имени П.А. Столыпина»
Россия, Омск*

**Нормативное регулирование учёта доходов и расходов при упрощенной
системе налогообложения: бухгалтерские и налоговые аспекты
Regulatory regulation of the accounting of income and expenses under the
simplified taxation system: accounting and tax aspects**

Аннотация. Рассмотрены все основные нюансы применения упрощенной системы налогообложения, в том числе с изменениями на 2022 год. Проанализированы отличительные особенности учета доходов и расходов малых коммерческих организаций, находящихся на упрощённой системе налогообложения, но в то же время, которые обязаны вести бухгалтерский учет: доходы и расходы, которые учитываются и не учитываются при расчете налоговой базы при УСН, и в бухгалтерском учете; порядок признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, документальное подтверждение доходов и расходов.

Ключевые слова: упрощенная система налогообложения, бухгалтерский учет, доходы, расходы.

Annotation. All the main nuances of the application of the simplified taxation system were considered, including those with changes for 2022. The author analyzes the distinctive features of accounting for income and expenses of small commercial organizations that are on a simplified taxation system, but at the same time that are required to keep accounting: income and expenses that are taken into account and not taken into account when calculating the tax base under the simplified tax system, and in accounting; order of recognition of income and expenses in accounting and tax accounting, documentary evidence of income and expenses.

Key words: simplified taxation system, accounting, income, expenses.

Упрощенная система налогообложения для малых предприятий представляет собой альтернативу общей системе налогообложения и призвана оптимизировать и упростить ведение бухгалтерского и налогового учета на предприятии, а также сократить объем отчетности малых предприятий. Учет доходов и расходов на предприятии является одним из значимых участков учета, от того насколько правильно будет организован учет доходов и расходов зависит финансовые результаты деятельности организации. При этом учет доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете отличается, это все необходимо учитывать бухгалтеру, не делать ошибок, все подтвердить документально.

Все вопросы по налоговому учету операций в организациях, применяющих упрощенную систему налогообложения, регулируются главой 26.2 Налогового

кодекса Российской Федерации, утвержденной 24.07.2002 № 104-ФЗ (с последними изменениями и дополнениями от 29.11.2021) [1] (далее – НК РФ). В этой же главе установлены порядок применения УСН, право перехода на УСН, порядок определения и признания доходов и расходов, ставки налогообложения и прочие условия.

Если организации и индивидуальные предприниматели применяют упрощенную систему налогообложения, то они освобождаются от уплаты следующих налогов, которые представлены в таблице 1 [1].

Таблица 1

Налоги, которые могут не уплачивать организации и индивидуальные предприниматели при применении УСН

Налоги, от которых освобождены организации и индивидуальные предприниматели при применении УСН	Нюансы освобождения от налогов
<i>Организации</i>	
<i>Налог на прибыль</i>	За исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 НК РФ
<i>Налог на имущество организаций</i>	За исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии со статьями НК РФ
<i>Налог на добавленную стоимость (далее – НДС)</i>	За исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию России и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 НК РФ
<i>Индивидуальные предприниматели</i>	
<i>Налог на доходы физических лиц</i>	В отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде дивидендов, а также с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 5 ст. 224 НК РФ
<i>Налог на имущество физических лиц</i>	В отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности, за исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень, определяемый в соответствии с пунктом 7 ст. 378.2 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных абзацем вторым п. 10 ст. 378.2 НК РФ
<i>Налог на добавленную стоимость</i>	За исключением НДС подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ
<i>Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН в соответствии с законодательством о налогах и сборах</i>	

На рисунке 1 представлены критерии перехода организаций на упрощенную систему налогообложения [1].



Рисунок 1 – Критерии перехода на упрощенную систему налогообложения
(составлено автором на основании НК РФ)

Основные критерии, которые нужно соблюдать для того, чтобы сохранилось право работать на УСН в 2022 году, установлены статьей 346.12 НК РФ [12]: доход, полученный за год не должен превышать 200 млн руб., численность работающих – не более 130 человек, остаточная стоимость ОС – не выше 150 млн руб., доля участия других юридических лиц в организации – не более 25%, не должно быть филиалов, не занимается видами деятельности, которые перечислены в п. 3 ст. 346.12 НК РФ. Если хотя бы один из перечисленных критериев нарушен, права на УСН – нет.

С 1 января 2022 года у организаций осталось право поменять налоговый режим и перейти на УСН. Чтобы организация могла применять УСН с 2022 года,

ее доход за 9 месяцев 2021 года должен быть в пределах 116,1 миллионов руб. Минэкономразвития приказом от 28.10.2021 № 654 утвердило новый коэффициент-дефлятор для работы на УСН в 2022 году. Организациям на УСН нужно учитывать следующие ограничения по суммам полученных доходов:

- 116,1 млн рублей (112,5 млн рублей × 1,032) – для перехода на УСН с 2022 года;
- 164,4 млн рублей (150 000 000 рублей × 1,096) – для уплаты УСН-налога в 2022 году по обычным ставкам;
- 219,2 млн рублей (200 000 000 рублей × 1,096) – для сохранения права применять УСН [12].

Если доход организации на УСН в 2022 году будет более 164,4 млн рублей, но не превысит 219,2 млн рублей, наступит «переходный» период, в течение которого «упрощенный» налог понадобится уплачивать по ставкам 8 % и 20 % (табл. 2).

Таблица 2

Ставки по УСН в 2021 и 2022 году

Объект налогообложения	Налоговая ставка	
	2021 и 2022 год	
Доходы и иное не установлено п. 1, 1.1, 3 и 4 ст. 346.20 НК РФ	6 %	
	Налоговые ставки в пределах от 1% до 6% в зависимости от категорий налогоплательщиков могут быть установлены законами субъектов РФ	
Доходы превысили 150 млн. рублей, но не превысили 200 млн. рублей и (или) средняя численность работников превысила 100 человек, но не превысила 130 человек	8 %	
	В отношении части налоговой базы, рассчитанной как разница между налоговой базой, определенной за отчетный (налоговый) период, и налоговой базой, определенной за отчетный период, предшествующий кварталу, в котором допущены указанные превышения доходов налогоплательщика и (или) средней численности его работников. Если указанные превышения допущены в первом квартале календарного года, то налоговая ставка устанавливается в размере 8 % для налогового периода, в котором допущены указанные превышения	
Доходы, уменьшенные на величину расходов, и иное не установлено п. 2, 2.1, 3 и 4 ст. 346.20 НК РФ	15 %	
	Налоговые ставки в пределах от 5 % до 15 % в зависимости от категорий налогоплательщиков могут быть установлены законами субъектов РФ	
Доходы, уменьшенные на величину расходов, превысили 150 млн. рублей, но не превысили 200 млн. рублей и (или) средняя численность работников превысила 100 человек, но не превысила 130 человек	20 %	
	В отношении части налоговой базы, рассчитанной как разница между налоговой базой, определенной за отчетный (налоговый) период, и налоговой базой, определенной за отчетный период, предшествующий кварталу, в котором допущены указанные превышения доходов налогоплательщика и (или) средней численности его работников. Если указанные превышения допущены в первом квартале календарного года, то налоговая ставка устанавливается в размере 20 % для налогового периода, в котором допущены указанные превышения	

С 2021 года действует переходный период, который позволяет предприятиям превысить основные критерии применения упрощенной системы налогообложения, но при этом, действуют повышенные ставки налога по всем видам упрощенной системы налогообложения.

Нормативное регулирование учета доходов и расходов при УСН (налоговые аспекты). Порядок определения доходов при УСН изложен в статье 346.15 НК РФ [1]. В таблице 3 представлены доходы, которые учитываются и не учитываются при расчете налоговой базы при УСН.

**Доходы, которые учитываются и не учитываются
при расчете налоговой базы при УСН**

Доходы, которые учитываются при УСН
<i>Доходы от реализации товаров и имущественных прав (доходы от реализации)</i> (п. 1 и 2 ст. 248 НК РФ). Положения статьи 249 НК РФ: – доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров, как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав; – выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах <i>Внереализационные доходы</i> (п. 1 и 2 ст. 248 НК РФ). Внереализационными доходами признаются (ст. 250 НК РФ): – от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации; – в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту; – в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба; – от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком; – и другие, указанные в ст. 250 НК РФ
Доходы, которые не учитываются при УСН
1. Доходы, указанные в статье 251 НК РФ: – в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления; – в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств; – в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником организации (его правопреемником или наследником), при уменьшении уставного (складочного) капитала (фонда), при выходе из организации либо при распределении имущества ликвидируемой организации между ее участниками; – в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;– и другие, указанные в ст. 251 НК РФ
2. Доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса, в порядке, установленном главой 25 настоящего Кодекса
3. Доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 4 и 5 статьи 224 настоящего Кодекса, в порядке, установленном главой 23 настоящего Кодекса
1. Доходы, полученные товариществами собственников недвижимости, в том числе товариществами собственников жилья, управляющими организациями, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами в оплату оказанных собственникам (пользователям) недвижимости коммунальных услуг, в случае оказания таких услуг указанными организациями, заключившими договоры ресурсоснабжения (договоры на оказание услуг по обращению с твердыми коммунальными отходами) с ресурсоснабжающими организациями (региональными операторами по обращению с твердыми коммунальными отходами) в соответствии с требованиями, установленными законодательством РФ

По представленным в таблице 3 данным можно сделать вывод о том, что доходы от реализации товаров и имущественных прав, а также выручка от реализации товаров, как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав, полученные предприятием в процессе своей деятельности, признаются в учете налоговой базы при применении УСН.

Далее на рисунке 2 рассмотрим порядок признания доходов на основании статьи 346.17 [1].



Рисунок 2 – Порядок признания доходов на основании статьи 346.17 (составлено автором)

По данным, представленным на рисунке 2, можно сказать, что при применении на предприятии упрощенной системы налогообложения датой признания доходов признается день поступления денежных средств в кассу организации или на расчетный счет.

При получении векселя за проданные товары или оказанные услуги, датой получения дохода будет являться дата оплаты векселя. Все возвраты, полученные в счет предварительной оплаты товаров от покупателей, уменьшают доходы того налогового периода, в котором произведен возврат.

Порядок определения расходов при УСН изложен в статье 346.16 НК РФ [1]. В таблице 4 представлены расходы, которые учитываются при расчете налоговой базы при УСН.

Таблица 4

Расходы, которые учитываются при расчете налоговой базы при УСН

Расходы, которые учитываются при УСН
На приобретение, сооружение и изготовление основных средств
На приобретение нематериальных активов
На ремонт основных средств
Арендные платежи за арендуемое имущество
Материальные расходы
На оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности
На все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
Суммы налога на добавленную стоимость по оплаченным товарам, приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов
Проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями
На обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации
Суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на территорию РФ, находящиеся под ее юрисдикцией, и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством
На содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм
Расходы на командировки
Плату государственному и частному нотариусу за нотариальное оформление документов
На бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги
На публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию
Расходы на канцелярские товары
На почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи
На рекламу производимых и реализуемых товаров, товарного знака и знака обслуживания
На подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов
Суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством о налогах и сборах, за исключением налога, и налога на добавленную стоимость
Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, а также расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров
На выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения

Расходы, которые учитываются при УСН
На оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию
На подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров
На проведение обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы
Плата за предоставление информации о зарегистрированных правах
На оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета объектов недвижимости
На оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии на осуществление конкретного вида деятельности
Судебные расходы и арбитражные сборы
Периодические платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и правами на средства индивидуализации
На проведение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации, подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке
На обслуживание контрольно-кассовой техники
Расходы по вывозу твердых бытовых отходов
Сумму платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированными в реестре транспортных средств системы взимания платы
На выплату вознаграждений операторам торговой площадки аукциона и электронных торгов
На разработку проекта освоения лесов
На приобретение доли в уставном капитале компании
На ведение реестра акционеров
На оплату услуг нотариуса за учредителей при купле-продаже ими доли в уставном капитале организации
На выплату дивидендов
Скидки, предоставленные покупателю
На электронную подпись для госзакупок
На специальную оценку условий труда
На информационные услуги
На услуги организаций, предоставляющих персонал
На подписку на периодические издания
На получение выписок из ЕГРЮЛ (ЕГРИП)
На приобретение имущественных прав
Сомнительные (безнадежные) долги
Суммы признанных должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, в том числе неустоек
На управление организацией
На уплату задолженности за реорганизованную организацию
Арендные платежи по жилому помещению, используемому в предпринимательской деятельности
Суммы налогов, уплаченные в соответствии с законодательством иностранного государства
Себестоимость испорченного товара
Суммы компенсаций работникам затрат, связанных с исполнением трудовых обязанностей
На приобретение права на установку и эксплуатацию рекламной конструкции
На плату за право ограниченного пользования земельным участком
На реконструкцию, проектные работы, перевод квартиры из жилого в нежилой фонд
На покупку и выкуп земельных участков
Расходы, которые ИП понес до своей регистрации

Пункт 1 ст. 346.16 НК РФ содержит закрытый перечень расходов, которые разрешено учитывать при расчете налога на УСН. В этом перечне нет расходов на тестирование сотрудников на COVID-19. Благодаря поправкам, внесенным Федеральным законом от 02.07.2021 № 305-ФЗ, теперь организации на УСН вправе учесть затраты на ПЦР-тестирование и тесты на антитела при расчете налога. Такое право ей дает новый подпункт 40 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ. Теперь организация на УСН может учесть расходы: на покупку медицинских изделий для диагностики (лечения) коронавирусной инфекции, по перечню, утверждаемому Правительством РФ, на сооружение, изготовление, доставку и доведение указанных изделий до состояния, в котором они пригодны для использования (новый пп. 41), на содержание помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации (новый пп. 40) [12].

По данным таблицы 4 можно сделать вывод о том, что расходы, которые признаются для определения налогооблагаемой базы, должны относиться непосредственно к осуществлению производственной деятельности предприятия и основная часть этих расходов представляют собой прямые расходы. Те расходы, которые не принимаются в расчете налоговой базы по упрощенной системе налогообложения, в основном являются косвенными расходами и не относятся непосредственно к производственной деятельности организации.

На рисунке 3 представлен порядок признания расходов на основании статьи 346.17 [1].

Возврат проданного товара регулируется п. 1 ст. 346.17 НК РФ: «В случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат». Из этого следует, что предприятие может уменьшить налоговую базу на сумму возврата денежных средств в день их списания с расчетного счета или выдачи из кассы за возвращенный товар [1].

Также предприятие может уменьшить налоговую базу на сумму убытка, который получило в предыдущих периодах. Или, убыток можно перенести на будущий налоговый период, который следует за периодом, в котором предприятие получило убыток. Причем срок переноса ограничивается 10 годами. Убыток также можно переносить в полном объеме или частями в течение 9 лет после получения убытка [1].

Согласно представленному рисунку 3, можно сделать вывод, что статья 346.17 разрешает предприятию применять один из предложенных вариантов методов оценки покупных товаров для целей налогообложения. Также статьей определен порядок признания расходов на уплату налогов и сборов, на приобретение основных средств и расходы по оплате векселем.



Рисунок 4 – Порядок признания расходов на основании статьи 346.17
(составлено автором)

Таким образом, основным нормативным документом, регулирующим учет доходов и расходов при УСН (в части налогового учета) является НК РФ – глава 26.2.

Нормативное регулирование учета доходов и расходов при УСН (бухгалтерские аспекты). Во главе системы регулирования бухгалтерского учета стоит Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с последними изменениями и дополнениями от 26.07.2019 № 247-ФЗ) [2] (далее – Федеральный закон «О бухгалтерском учете»). Положения Федерального закона «О бухгалтерском учете» распространяются на все организации, которые находятся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, которые ведут свою деятельность на территории России, в том числе и на организации, которые применяют УСН. Организации, находящиеся на УСН, должны вести бухгалтерский учет в полном объеме и по всем участкам учета.

Как отмечает П.А. Стариков предприятия, которые решили применять упрощенную систему налогообложения должны выполнять три основных условия ведения бухгалтерского учета, которые представлены на рисунке 4.



Рисунок 4 – Основные условия, которые должны выполнять организации, находящиеся на УСН, при ведении бухгалтерского учета (составлено автором)

Организации, применяющие УСН, это в основном микро и малые предприятия. Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [2] оговорены льготные условия ведения бухгалтерского учета малыми или микро предприятиями, которые представлены на рисунке 5.



Рисунок 5 – Особые условия ведения бухгалтерского учета малыми и микро предприятиями (составлено автором)

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [2] напрямую не регулирует учет доходов и расходов, но в нем заложены единые требования к бухгалтерскому учёту, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учёта, которые касаются и рассматриваемого участка учета.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» определяет содержание первичной документации, регистров бухгалтерского учета, порядок проведения инвентаризации, оценку имущества и обязательств, состав бухгалтерской отчетности, порядок хранения документов бухгалтерского учета [2] – все эти положения напрямую касаются и учета доходов и расходов.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению документом. В процессе своей работы организация может использовать:

1) *унифицированные формы* документов, которые установлены Центральным банком, а также Федеральной службой государственной статистики. С 2013 года применение документов, содержащихся в альбомах унифицированных форм, не является обязательным, однако сохранились несколько форм, применение вместо которых других форм запрещено, а вследствие этого, они продолжают оставаться обязательными. Это такие формы как банковские документы, кассовые документы, транспортные накладные;

2) *самостоятельно разработанные формы* первичных документов и регистров бухгалтерского учета, которые разрабатываются собственноручно внутри организации. При составлении собственных форм необходимо учитывать, что в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» документ должен содержать обязательные реквизиты, которые представлены в таблице 5.

Таблица 5

**Обязательные реквизиты первичного документа и регистра
бухгалтерского учета в соответствии с Федеральным законом «О
бухгалтерском учете»**

Первичные учетные документы	Регистры бухгалтерского учета
Обязательные реквизиты:	
Наименование документа	
Наименование экономического субъекта	
Величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения	
Подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц	
Дата составления документа	Дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр
Содержание факта хозяйственной жизни	Хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета
Наименование должности лица, совершившего сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события	Наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра
<i>Исправление должно содержать: дату исправления, подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц</i>	
В первичный документ допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования учета	В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра

Также доходы и расходы при УСН, должны быть подтверждены документально. В статье 248 НК РФ отмечено: «Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета» [1].

Также в статье 252 НК РФ отмечено: «Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты,

подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода» [1].

В.Г. Пансков [10] поясняет, что, несмотря на обособленность бухгалтерского и налогового учета при УСН, учет доходов и расходов все же взаимосвязан. 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.

В таблице 6 представлены основные документы, подтверждающие доходы в организации (как в бухгалтерском, так и в налоговом учете).

Таблица 6

**Основные документы, подтверждающие доходы в организации
(как в бухгалтерском, так и в налоговом учете)**

Документ	Характеристика документа
<i>В бухгалтерском учете – факт признания доходов подтверждается на основании документов на отгрузку ТМЦ (без оплаты) – метод начисления.</i>	
<i>В налоговом учете – факт признания доходов подтверждается на основании документов на отгрузку ТМЦ и документов на их фактическую оплату – кассовый метод</i>	
Документы, отражающие факт отгрузки товара или продукции, оказания услуги	
Товарная накладная	Товарной накладной оформляются операции по отпуску и приёму товаров со склада. Документ содержит название организации, номер накладной, дату отпуска товара, его наименование, кем отпущен товар, кому отпущен товар, его количество, сорт, цена и другие данные, основание для отпуска товара, подписи материально ответственных лиц в его отпуске и приёме. Товарная накладная составляется в двух экземплярах: первый остается у организации, реализующей товарно-материальные ценности, второй передается организации-покупателю
Товарно-транспортная накладная	Товарно-транспортная накладная служит для учёта движения товарно-материальных ценностей при их перемещении с участием транспортных средств и является основанием для списания у грузоотправителя и оприходования их у грузополучателя. Товарно-транспортная накладная состоит из двух разделов: <i>Товарного</i>, определяющего взаимоотношения грузоотправителей и грузополучателей и служащего для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителей и оприходования их у грузополучателей; <i>Транспортного</i>, определяющего взаимоотношения грузоотправителей заказчиков автотранспорта с организациями-владельцами автотранспорта, выполнившими перевозку грузов и служащего для учёта транспортной работы и расчетов грузоотправителей. <i>Товарно-транспортная накладная</i> выписывается в нескольких экземплярах, количество зависит от формы накладной: 1) первый – остается у грузоотправителя и предназначается для списания товарно-материальных ценностей; 2) второй – предназначается для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя груза; 3) третий (передается организации-владельцу автотранспорта) – служит основанием для расчетов, организация-владелец автотранспорта прилагает его к счету за перевозку и высылает плательщику-заказчику автотранспорта;

	4) четвёртый (передаётся организации-владельцу автотранспорта) – прилагается к путевому листу и служит основанием для учёта транспортной работы и начисления заработной платы водителю
--	--

Документ	Характеристика документа
<i>Документы, отражающие факт отгрузки товара или продукции, оказания услуги</i>	
Акт выполненных работ	В акте выполненных работ отображаются все виды выполненных работ, их общая стоимость, а так же начальные и конечные сроки. Акт заполняется в двух экземплярах и подписывается у заказчика и исполнителя, по одному акту остается у каждой из сторон. Обязательными в акте являются пункты: 1. Порядковый номер данного документа для его регистрации в бухгалтерии. 2. Дата составления документа. Номер договора, согласно которому составляется акт выполненных работ. Сроки выполнения оговоренных работ. Объемы выполненных работ. 3. Общая стоимость работ (с обязательным учетом НДС). 4. Номер счета, который предоставляется заказчику для оплаты произведенной работы (услуги). 5. Полное название заказчика и исполнителя, согласно учредительным документам. 6. Оттиск печати обеих заинтересованных организаций. Подписи исполнителя и заказчика
Универсальный передаточный документ	Первичный документ, содержащий одновременно все обязательные реквизиты, предусмотренные законодательством и для счетов-фактур, и для первичных учётных документов, например, актов и товарных накладных. ИФНС России специально разработала форму универсального передаточного документа на основе счет-фактуры, и данный документ заменяет такие документы как товарная накладная, товарно-транспортная накладная и др., которые служат подтверждением передачи товарно-материальных ценностей. Оформление УПД на предприятиях происходит в следующих случаях: – при отпуске продукции; – вместо акта-приемки передачи работ или услуг; – вместо счет-фактуры и товарной накладной или товарно-транспортной накладной. Его особенность – многофункциональность, благодаря которой уменьшается объем документооборота
<i>Документы, подтверждающие факт получения доходов (оплата)</i>	
Приходный кассовый ордер (далее – ПКО)	ПКО оформляется при приёме наличных денежных средств в кассу предприятия. Используется в случаях: оприходования выручки; возврата неиспользованных средств, ранее выданных под отчет; получения средств с расчётного счета предприятия; возврата средств, которые ранее выдавались дебиторам; поступления от учредителей в уставной капитал и т.д.
Платежное поручение	Расчётный документ, который служит распоряжением для банка от предприятия на перевод определённой денежной сумму на счёт получателя средств. Платёжные поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счёте плательщика, но исполняются только при наличии достаточных средств на нём. Без подтверждающей выписки из банка, не принимается к учету в бухгалтерском учете
Банковская выписка	Это регистр аналитического учета, который служит основанием для записей на счетах бухгалтерского учета, подтверждает операцию по платежному поручению

Несмотря на применение упрощенной системы налогообложения, статьей 346.11 п. 4 НК РФ [1] предусмотрено, что организации, применяющие УСН, должны вести учет кассовых операций в общем порядке.

Организации, находящиеся на УСН, оформленные первичными документами поступившие доходы регистрируются в книге учета доходов и расходов (далее – КУДИР).

В таблице 7 представлены основные документы, подтверждающие расходы в организации (как в бухгалтерском, так и в налоговом учете).

Основные первичные документы, подтверждающие расходы в организации

Документы	Характеристика документа
<i>В бухгалтерском учете – факт признания расходов подтверждается на основании первичных документов, подтверждающих расходы (без оплаты) – метод начисления.</i>	
<i>В налоговом учете – факт признания расходов подтверждается на основании первичных документов, подтверждающих расходы, и документов, подтверждающих оплату расходов, – кассовый метод</i>	
Производственные и материальные расходы	
Требование-накладная, Накладная на отпуск материалов на сторону	Данными документами оформляется передача товарно-материальных ценностей из одного подразделения в другое, чаще всего – при сдаче отходов производства, бракованных изделий или остатков неистраченных материалов на склад. Также данные документы применяются тогда, когда товары и материалы переходят от одного материально-ответственного лица к другому
Приходный ордер М4	Подтверждают принятие материалов к учету
Лимитно-заборные карты М8 и М9, Требование-накладная М11, Акт-требование на дополнительный отпуск материалов М10	Подтверждают списание материалов в производство
Путевые листы	Служат для подтверждения расходов на ГСМ
Документы на оплату труда и отчисления в бюджет и внебюджетные фонды	
Табель учета рабочего времени	Табель учета рабочего времени служит для учета времени, фактически отработанного и (или) неотработанного каждым работником организации, для контроля за соблюдением работниками установленного режима рабочего времени, для получения данных об отработанном времени, расчета оплаты труда, а также для составления статистической отчетности по труду. В нем отражаются ежедневные затраты рабочего времени за месяц на каждого работника
Наряды на сдельную работу	Первичный учетный документ, который оформляется работодателем для того, чтобы сформировать для подчиненного его обязанности. Данный документ фиксирует список задач, которые стоят перед работником на какой-то определенный промежуток времени. В частности, в нем отражаются: – само задание, – его исполнение, – разряд работы, – потраченное время, – стоимость одной выполненной единицы – общая сумма заработка
Приказы о поощрениях	Первичный документ, который выпускается руководством предприятия в случае необходимости поощрения подчиненных. Поводом для издания приказа могут служить самые различные причины: перевыполнение плана и нормы производства, высокие результаты труда, качество выполняемых работ и т.д.
Расчетная ведомость	Служит для отражения только начисления заработной платы работников предприятия. В документе отражаются все сведения о вознаграждениях сотрудникам, удержаниях из зарплаты и суммах, причитающихся к выплате
Расчетно-платежная ведомость	Применяется для расчета и выплаты заработной платы работникам организации
Расчетные листы, лицевые счета	Служат для персонифицированного учета начисления заработной платы, отпускных и пособий по временной нетрудоспособности в организации. Используются в бухгалтерском учете для отражения информации о ежемесячных начислениях, удержаниях и выплатах, полагающихся работнику
Расходы на основные средства и амортизацию	
Акт приемки передачи основного средства	Акт составляется при передаче объекта основных средств (одного или нескольких) от организации к другому предприятию, в целях реализации условий какого-либо договора

Документы	Характеристика документа
Инвентарная карточка ОС-6 <i>(только для бухгалтерского учета расходов)</i>	Применяется для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организации. Ведутся в бухгалтерии в одном экземпляре: на каждый объект – по форме № ОС-6, на группу объектов – по форме № ОС-6а, для объектов основных средств малых предприятий – по форме № ОС-6б. Записи при приеме-передаче производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и др.). Прием, перемещение объектов основных средств внутри организации, включая проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, а также их выбытие или списание отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов.
Ведомость начисления амортизации <i>(только для бухгалтерского учета расходов)</i>	Ведомость служит для документального отражения начисленных амортизационных отчислений по основным средствам, показывает перемещение денежных средств по основным фондам за счет применения амортизации
Расходы при продаже	
Договор, акт	Документы для принятия к учету расходов при продаже. В акте обязательно должны быть указаны следующие позиции: Название документа – должно соответствовать формулировке, прописанной в договоре. Если там указано – акт приема-передачи работ или акт приемки оказанных услуг – так и должен называться документ; Дата составления, период, к которому относится услуга – это данные имеют значение для отнесения расходов к тому или иному периоду; Подписи сторон – должностным лицом, подтвержденное локальным нормативным актом (приказом или доверенностью)
Товарная накладная	Характеристика данных документов представлена в таблице 8
Товарно-транспортная накладная	
Универсальный передаточный документ	
Акт выполненных работ	
Документы, подтверждающие факт оплаты расходов	
Расходный кассовый ордер	Расходный кассовый ордер является первичной учетной документацией кассовых операций, по которому производится выдача наличных средств из кассы организации. Выдача наличных денежных средств из кассы предприятия осуществляется ответственным лицом, например, кассиром или кассиром-бухгалтером
Платежное поручение	Характеристика данных документов представлена в таблице 8
Банковская выписка	

К.Ю. Артюхова [8] поясняет, что все расходы предприятия в бухгалтерском учете относятся к тому отчетному периоду, в котором они были произведены, независимо от фактического поступления денежных средств, связанных с такими расходами. Тогда как в налоговом учете расходы зачтутся только по факту их оплаты.

Организации, находящиеся на УСН, оформленные первичными документами поступившие расходы регистрируются в книге учета доходов и расходов.

Основным нормативным документом, регулирующим бухгалтерский учет доходов организации является, положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н [3] (с последними изменениями и дополнениями от 27.11.2020) (далее –

ПБУ 9/99), в нем отражены следующие аспекты: правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций, какие поступления от других юридических и физических лиц не признаются доходами организации, доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации и т.д.

Основным документом регулирующий бухгалтерский учет расходов организации является положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» утверждённое Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н [7] (с последними изменениями и дополнениями от 01.05.2021) (далее – ПБУ 10/99) в нем отражены такие аспекты как: правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций, расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности и т.д.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (с последними изменениями и дополнениями от 07.02.2020 № 18н) [5] (далее – ПБУ 1/2008) учетная политика в организации должна формироваться главным бухгалтером ежегодно и утверждаться руководством предприятия. В учетной политике в обязательном порядке закрепляется порядок ведения бухгалтерского и налогового учета, что также закреплено ст. 313 НК РФ. Более подробно рассмотрим основные элементы, формирующие учетную политику, отражение в них информации об организации.

По мнению И.Ю. Цыгановой руководство российских организаций ограничивается лишь формальным выполнением требований ПБУ 1/2008. Специалисты бухгалтерской службы либо не придерживаются закрепленных положений в учетной политике, либо она не оформлена как документ. Такое поверхностное отношение к формированию основного нормативного документа локального уровня, регулирующего бухгалтерский учет, свидетельствует о том, что руководство, которое не видит полезности от использования данных бухгалтерского учета для целей управления. Исследование ПБУ 1/2008 позволило сделать вывод, что сам стандарт не ориентирует руководство и бухгалтерскую службу организации на формирование учетной политики для целей управления.

Рассмотрим основные элементы, формирующие учетную политику, отражение в них информации об организации вся информация представлена в таблице 8 [5].

Таблица 8

Основные элементы, формирующие учетную политику, отражение в них информации об организации

Обязательные элементы учетной политики
Способы оценки активов и обязательств (<i>основной текст учетной политики</i>)
Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета (в том числе доходов и расходов) в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности (<i>обязательное приложение к учетной политике</i>)
Формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности (<i>обязательное приложение к учетной политике</i>)
Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации (<i>основной текст учетной политики или обязательное приложение к учетной политике</i>)
Правила документооборота и технология обработки учетной информации (<i>обязательное приложение к учетной политике</i>)

Помимо представленных положений по бухгалтерскому учету (далее – ПБУ), которые напрямую регулируют учет доходов и расходов есть и другие ПБУ и федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее – ФСБУ), которые косвенно регулируют учет доходов и расходов (табл. 9).

Таблица 9

Положения по бухгалтерскому учету и ФСБУ, регулирующие ведение и учет доходов и расходов в организации

Нормативный документ	Характеристика
Положение по бухгалтерскому учету 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.99 № 43н (с последними изменениями и дополнениями от 08.11.2010)	ПБУ 4/99 не регулирует напрямую учет доходов и расходов, но содержит правила раскрытия информации в отчетности предприятия по доходам и расходам
Федеральный стандарт бухгалтерского учета 5/2019 «Запасы» утвержден Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.11.2019 № 180н (с последними изменениями и дополнениями от 15.11.2019)	ФСБУ 5/2019 не регулирует напрямую учет доходов и расходов, но содержит положения по формированию и признанию запасов в себестоимости продукции
Федеральный стандарт бухгалтерского учета 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержден Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.10.2018 № 208н (с последними изменениями и дополнениями от 05.06.2019)	ФСБУ 25/2018 раскрывает особенности учета доходы и расходы от выбытия предмета аренды
Федеральный стандарт бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства», утвержден Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 17.09.2020 № 204н (с последними изменениями и дополнениями от 17.09.2020)	ФСБУ 6/2020 устанавливает положения по оценке, переоценке ОС и правила отнесения стоимости действий с ОС на доходы и расходы предприятия
Положение по бухгалтерскому учету 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 № 107н (с последними изменениями и дополнениями от 06.04.2015)	ПБУ 15/2008 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 РФ. Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете разобщенно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту)

Еще одним регулирующим нормативным документом по учету доходов и расходов в бухгалтерском учете является План счетов, разработанный Приказом

Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (с последними изменениями и дополнениями от 08.11.2010) [6] (далее – План счетов). Именно на основании утвержденных счетов бухгалтерского учета, предприятия формируют рабочий план счетов в соответствие со спецификой деятельности. Рабочий план счетов утверждается в учетной политике предприятия.

На рисунке 7 представлены счета по учету доходов и расходов в бухгалтерском учете.

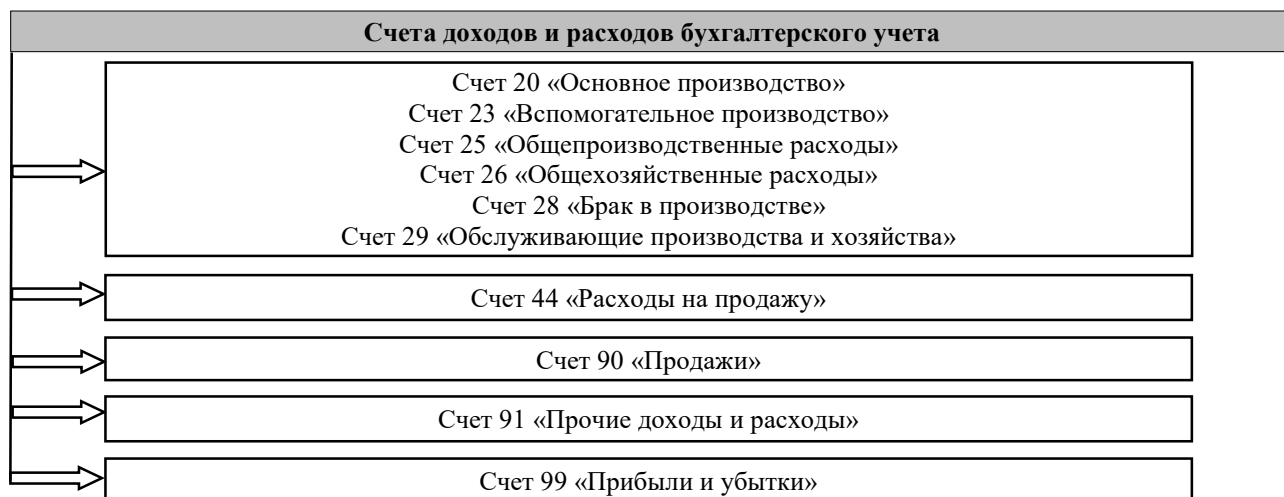


Рисунок 7 – Счета по учету доходов и расходов в бухгалтерском учете
(составлено автором)

Таким образом, нормативное регулирование учета доходов и расходов на предприятиях, которые применяют УСН производится в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ, Федеральным законом «О бухгалтерском учете», Планом счетов и различными положениями бухгалтерского учета и федеральными стандартами по бухгалтерскому учету.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации : текст с изменениями и дополнениями на 27 декабря 2019 г. : [принят Государственной Думой 16 июля 1998 года : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 года]. – Текст: электронный // Консультант плюс: информационно-правовой портал. – Москва, 1997. – Загл. с титул. экрана. – URL: <http://www.consultant.ru/10900200/> (дата обращения: 10.11.2021).

2. О бухгалтерском учете : текст с изменениями и дополнениями на 26 июля 2019 г. : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ : [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года : одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 года]. – Текст: электронный // КонсультантПлюс: информационно-правовой портал. – Москва, 1997. – Загл. с титул. экрана. – URL: <https://www.>

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 10.11.2021).

3. Доходы организации ПБУ 9/99 : текст с изменениями и дополнениями от 06 апреля 2015 г. : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 №32н. – Текст: электронный // КонсультантПлюс: информационно-правовой портал. – Москва, 1997. – Загл. с титул. экрана. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddd518/ (дата обращения: 10.11.2021).

4. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций (ПБУ 4/99) : текст с изменениями и дополнениями на 29 января 2018 г. : приказ Минфина РФ от 06.07.1999 №43н. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : информационно-правовой портал. – Москва, 1997. – Загл. с титул. экрана. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddd518/ (дата обращения: 10.11.2021).

5. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) : текст с изменениями и дополнениями 07 февраля 2020 г. приказ МинФина РФ от 06.10.2008 г. №106н. – Текст: электронный // КонсультантПлюс: информационно-правовой портал. – Москва, 1997. – Загл. с титул. экрана. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddd518/ (дата обращения: 12.11.2021).

6. План счетов финансово-хозяйственной деятельности организации : текст с изменениями и дополнениями 08 ноября 2010 г. : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н. – Текст: электронный // КонсультантПлюс: информационно-правовой портал. – Москва, 1997. – Загл. с титул. экрана. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddd518/: 14.11.2021).

7. Расходы организации» ПБУ 10/99 : текст с изменениями и дополнениями от 06 апреля 2015 г. : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 №33н. – Текст: электронный // КонсультантПлюс: информационно-правовой портал. – Москва, 1997. – Загл. с титул. экрана. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200331/ (дата обращения: 10.11.2021).

8. Артюхова, К. Ю. Особенности налогового учета на предприятиях малого бизнеса / К. Ю. Артюхова. – Текст: непосредственный // Научный альманах. – 2019. – № 12-1. – С. 28–31.

9. Малинина, Л. Ю. Учетная политика: взаимодействие бухгалтерского и налогового учета / Л. Ю. Малинина. – Текст: непосредственный // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2019. – № 1. – С. 258-261.

10. Пансков, В. Г. Налогообложение малого предпринимательства: нужны кардинальные перемены / В. Г. Пансюков. – Текст: непосредственный // Экономика. Налоги. Право. – 2020. – № 1. – С. 112-119.

11. Ровнейко, Р. В. Специальные налоговые режимы / Р.В. Ровнейко. – Текст: непосредственный // Евразийский союз ученых. – 2020. – № 6-1. – С. 96-98.

12. Сайт «Бухгалтерия.ру». – Текст: электронный. – Загл. с титул. экрана.
– URL: <https://www.buhgalteria.ru/article/izmeneniya-zakonodatelstva-na-2022-goda-dlya-bukhgaltera-i-direktora-firmy-na-usn/> (дата обращения: 12.12.2021).

13. Хаваева Д. И. Особенности методики анализа прочих доходов и расходов организации // Вопросы устойчивого развития общества 2019. № 1-с.107-109