

Антошкина Г.И.

ОТРАЖЕНИЕ ДОХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Целью деятельности субъекта хозяйствования, независимо от его вида деятельности и формы собственности (кроме неприбыльных предприятий и организаций) является получение прибыли.

В связи с этим актуальной является проблема формирования дохода в бухгалтерском и налоговом учете.

В бухгалтерском учете порядок признания и оценки дохода регламентируется Положением (стандартом) бухгалтерского учета 15 «Доходы» [1] (далее П(С)БУ).

Согласно П(С)БУ 15 «Доходы» доход признается при увеличении актива или уменьшением обязательства, которые обуславливают рост собственного капитала (за исключением роста капитала за счет взносов участников предприятия) при условии, что оценка дохода может быть достоверно определена.

Необходимо отметить, что данный стандарт не распространяется на доходы, связанные с:

- договорами аренды;
- дивидендами, которые причитаются по результатам финансовых инвестиций и учитываются по методу участия в капитале;
- страховой деятельностью;
- изменение в справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, а также ликвидацией (продажей, погашением) указанных активов и обязательств;
- естественным приростом поголовья скота, выходом продукции сельского и лесного хозяйства;
- добычей полезных ископаемых.

Порядок признания дохода от реализации продукции (товаров, прочих активов) представлен в схеме 1.

Однако, следует обратить внимание на перечень поступлений, которые не признаются доходами:

- сумма НДС, акцизного сбора и других налогов и обязательных платежей, подлежащих перечислению в бюджет и внебюджетные фонды;
- сумма поступлений по договору комиссии, агентскому и другому аналогичному договору в пользу комитента и пр.;
- сумма предоплаты продукции (товаров);
- сумма аванса в счет оплаты продукции (товаров);
- сумма задатка под залог или в погашение займа, если это предусмотрено соответствующим договором;
- поступления, принадлежащие другим лицам;
- поступления от первичного размещения ценных бумаг.

Для правильности отражения доходов на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности, необходимо определить от какого вида деятельности предприятия этот доход получен.

Классификация доходов по видам деятельности хозяйствующего субъекта представлена в схеме 2.

Для предприятия, целью деятельности которого, согласно Устава, является торговля, доход от продажи товаров определяется как доход от основной деятельности.

Основанием для отражения доходов на счетах бухгалтерского учета является накладная или другой документ, подтверждающий передачу права собственности от продавца к покупателю.

В налоговом учете понятие «валового дохода» регламентируется Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятия» №334/94-ВР от 28.12.94 г. [2]

Согласно ст.4 вышеуказанного законодательного акта, валовый доход – это общая сумма дохода плательщика налога от всех видов деятельности, полученного (начисленного) в течение отчетного периода в денежной, материальной или нематериальной формах как на территории Украины, ее континентальном шельфе, исключительной (морской) экономической зоне, так и за их пределами.

Валовый доход от продажи товаров включает общие доходы от продажи товаров, в том числе вспомогательных и обслуживающих производства, не имеющих статуса юридического лица, а также доходы от продажи ценных бумаг (кроме операций по их конечному погашению (ликвидации)) [2].

Таким образом, доход в бухгалтерском учете возникает в момент передачи права собственности, а в налоговом – по первому из событий:

- получение денежных средств на расчетный счет поставщика;
- передача права собственности от поставщика к покупателю.

В налоговом учете для определения суммы дохода у предприятия - плательщика налога на прибыль, ведется Книга продаж, зарегистрированная в Государственной налоговой администрации. В данной книге отражается факт продажи в разрезе выписанных налоговых накладных, а за каждый день и в конце каждого месяца выводится итог, отражающий суммы валового дохода и налогового обязательства по НДС. Если предприятие осуществляет автоматизированную форму учета, то в зарегистрированной Книге продаж указывается сводная строка за месяц, а отдельно в полном объеме распечатываются, подшиваются и подписываются ответственным лицом машинные данные.

Рассмотрим на примере порядок отражения доходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Предприятие «Свитязь» 01 июня 2002 года произвело 60% предоплату на основании счета 201 от 30 мая 2002 года в адрес ООО «Крым-ГСМ» за бензин А-80 в количестве 1500л по цене 1,6 грн (в т.ч. НДС).

02 июня 2002 года ООО «Крым-ГСМ» отпустило Предприятию «Свитязь» согласно накладной № 232 от бензин А-80 в количестве 1500 л по цене 1,6 грн (в т.ч. НДС).

Отразим вышеуказанные хозяйственные операции в хронологической последовательности в бухгалтерском и налоговом учете:

Таким образом, датой признания дохода в бухгалтерском учете в данном случае является дата отгрузки товара (02 июня 2002 г.), а в налоговом учете валовый доход признается 01 июня 2002 года в сумме 1440 грн. и 02 июня 2002 года в сумме 960 грн.

Допустим, на 01.07.2002 года на нижеуказанных счетах бухгалтерского ООО «Крым-ГСМ» имеются следующие остатки:

Рассчитаем валовый доход, используя данные таблицы 2.:

Следовательно, сумма валовых доходов в налоговом учета отличается от суммы доходов в бухгалтерском учете на сумму полученных предоплата и авансовых платежей.

Источники и литература

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 «Доход», утвержден Приказом Министерством финансов Украины «Об утверждении Положения (стандарта) бухгалтерского учета» от 31 декабря 1999 года № 318
2. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятия» № 334/94-ВР от 28 декабря 1994 г.
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 3 «Отчет о финансовых результатах», утвержден Приказом Министерством финансов Украины «Об утверждении Положения (стандарта) бухгалтерского учета» от 28 мая 1999 года № 137
4. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденный Приказом Министерства финансов Украины от 30 ноября 1999 года
5. Учет по-новому (в соответствии с Положениями (стандартами) бухгалтерского учета в Украине), издание 4-е - Издательство «Универсал-Бизнес», К., 2002г., с.368

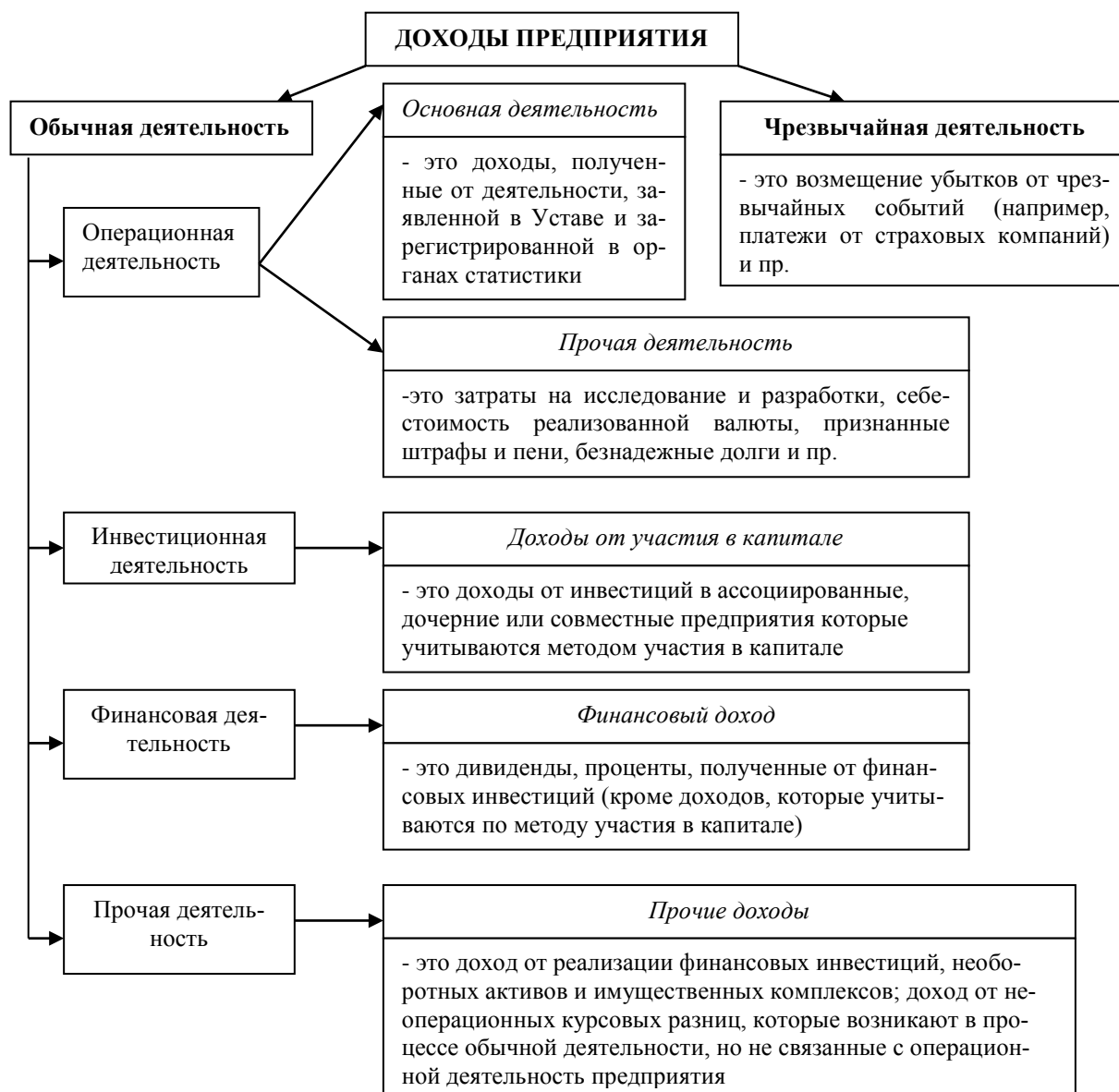


Схема 2. Классификация доходов по видам деятельности хозяйствующего субъекта [3]

Таблица 1. Отражение хозяйственных операций ООО «Крым-ГСМ» в бухгалтерском и налоговом учете

Дата	Содержание операции	Сумма, грн	Бухгалтерский учет		Налоговый учет
			Дебет	Кредит	Валовый доход
01.06.02	Получена оплата на расчетный счет	1440	311 «Текущие счета в национальной валюте»	361 «Расчеты с отечественными покупателями»	1440
01.06.02	Одновременно с получением денежных средств отражается налоговое обязательство	240	643 «Налоговое обязательство»	641.1 «Расчеты по налогам – НДС»	
02.06.02	Произведена отгрузка бензина А-80 в количестве 1500 л по цене 1,6 грн.	2400	361 «Расчеты с отечественными покупателями»	702 «Доход от реализации товаров»	960*
02.06.02	Одновременно отражены расчеты по НДС	240	702 «Доход от реализации товаров»	643 «Налоговое обязательство»	
02.06.02	Начислены налоговые обязательства по НДС	160**	702 «Доход от реализации товаров»	641.1 «Расчеты по налогам – НДС»	

Примечание к таблице 1:

* - В валовый доход по первому событию относится сумма 1440 грн (предоплата). Общая сумма отгрузки составила 2400 грн. Таким образом, сумма валового дохода по второму событию составила 960 грн. (отгрузка)

** - По первому событию (предоплата) сумма налогового обязательства по НДС составила 240 грн. (1440 грн. : 6). Так как сумма второго события равна 960 грн., то сумма налогового обязательства по НДС, начисленная после отгрузки составила 160 грн. (960 грн. : 6).

Таблица 2. Данные бухгалтерского учета ООО «Крым-ГСМ»

Счета бухгалтерского учета	Сальдо на 01.07.02		Сальдо на 31.09.02	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
68.1. «Расчеты по авансам полученным»		180000		160000
36.1 «Расчеты с отечественными поставщиками»		11000		41000
Признанный доход (оборот кредитовый по счету 702 «Доход от продажи товаров»: 1,2)		45000		

Таблица 3. Расчет валового дохода

№ строки	Используемые данные	Сумма
1	Сумма предоплат на начало отчетного периода (180000 + 11000)	191000
2	Сумма предоплат на конец отчетного периода (160000 + 41000)	201000
3	Разница (стр 2 – стр 1)	10000
4	Сумма бухгалтерского дохода	45000
	Валовый доход (стр. 3 + стр.4)	55000