

Лидия Владимировна Щербина, Н. М.
Манешина, А. В. Муравьева

Получение авансов – особенности налогообложения



Н. М. Манешина
Лидия Владимировна Щербина
А. В. Муравьева

**Получение авансов –
особенности налогообложения**

Текст предоставлен издательством

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=6151709

Получение авансов – особенности налогообложения: Научная книга;

2009

Аннотация

`<p id="__GoBack">`Получение денег в счет предстоящей отгрузки товаров, оказания услуг, выполнения работ дает дополнительную уверенность в платежеспособности клиента и в том, что у организации не возникнет просроченной дебиторской задолженности за отгруженные товары. В книге рассматривается, как полученные авансы отражаются в бухгалтерском учете и учитываются при формировании налоговой базы по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль. Книга будет интересна бухгалтерам, экономистам, руководителям организаций.

Содержание

Глава 1. Бухгалтерский учет авансовых платежей	5
Конец ознакомительного фрагмента.	23

**Л. В. Щербина, Н. М.
Манешина, А. В. Муравьева**
**Получение авансов
– особенности
налогообложения**

Все права защищены. Никакая часть электронной версии этой книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами, включая размещение в сети Интернет и в корпоративных сетях, для частного и публичного использования без письменного разрешения владельца авторских прав.

Глава 1. Бухгалтерский учет авансовых платежей

Перед тем как обратиться к особенностям формирования налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль при получении авансовых платежей в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ оказания услуг, необходимо остановиться на способах и правилах отражения таких оплат в бухгалтерском учете хозяйствующего субъекта.

Отражение полученных авансов в бухгалтерском учете осуществляется на основании Федерального закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также Положением по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организации». Авансы или предварительная оплата предстоящих поставок товара, выполнения работ, оказания услуг по своему характеру относятся к коммерческим расчетам между хозяйствующими субъектами, вернее, являются одним из способов таких расчетов. Коммерческие расчеты, в свою очередь, возникают между организациями в ходе исполнения обязательств по договорам купли-продажи, поставки товаров, возмездного оказания услуг и т. д. Расчеты такого характера являются обычно быстроликвидными активами и обязательствами. Их принято квалифицировать как расчеты с дебиторами и кре-

дителями. Основными счетами бухгалтерского учета, помогающими отразить данные о расчетах и сформировать бухгалтерские и налоговые регистры расчетов с дебиторами и кредиторами, являются счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Для более полного представления о хозяйственных операциях, отражающих авансовые платежи и предварительную оплату в счет предстоящей отгрузки товаров, выполнения работ и оказания услуг, целесообразно рассмотреть применение не только счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», но и счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Обязательства, возникающие в ходе коммерческих расчетов, отражаются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На этом счете детализируются данные о расчетах по организациям.

В зависимости от характера и способа исполнения обязательств, будь то оформление коммерческого кредита, осуществление предоплаты, выплата авансов, открываются субсчета к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», которые призваны обеспечить раскрытие и группировку информации о структуре операций по коммерческим расчетам.

Субсчета, открытые к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», могут быть следующими:

60-1 «Поставщики и подрядчики по акцептованным рас-

четным документам, срок оплаты которых не наступил»;

60-2 «Поставщики и подрядчики по неоплаченным в срок платежным документам»;

60-3 «Поставщики по неотфактурованным поставкам»;

60-4 «Авансы и предоплаты поставщикам и подрядчикам»;

60-5 «Векселя выданные»;

60-6 «Векселя просроченные с оплатой».

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуют с теми счетами бухгалтерского учета, которые отвечают сути производимых расчетов. Это может быть счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в случае оплаты материальных ценностей. В этом случае стоимость материальных ценностей отражается по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», а сумма налога на добавленную стоимость относиться на *Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»*. Если в организации счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» не применяется, то поступление ценностей отражается по *Дебету счетов 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары»*. Те материальные ценности, которые были оплачены, но не поступили до окончания месяца, отражаются по дебету указанных счетов справочно ежемесячно, затем данная проводка сторнируется.

Величина и стоимость выполненных работ, оказанных услуг отражается по дебету счетов учета затрат, в которые включаются эти работы или услуги. Это может быть счет 30 «Материальные затраты», счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», счет 34 «Прочие затраты». В том случае когда счета учета затрат по элементам затрат не применяются в организации, это может быть дебетовая сторона таких счетов, как счет 20 «Основное производство», счет 23 «Вспомогательные производства», счет 25 «Общепроизводственные расходы», счет 26 «Общехозяйственные расходы», счет 44 «Расходы на продажу».

Авансы выданные и предоплаты представляют собой предварительно оплаченные расчетно-платежные документы поставщиков и подрядчиков. Эти суммы записываются по Кредиту счета 51 «Расчетные счета» или иных счетов учета денежных средств, с которых были перечислены авансовые платежи, и по *Дебету счета 60-4 «Авансы и предоплаты поставщикам и подрядчикам»*.

Необходимо помнить, что счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» является активно-пассивным и несет в себе информацию как об обязательствах перед кредиторами, так и о требованиях к дебиторам. Эти суммы выданных авансов и предоплат закрываются поступлением материальных ценностей, товаров, принятием выполненных работ, оказанных услуг. На сумму авансов, покрывающих расчеты по обязательствам, делается запись:

Дебет счета 60-1 «Поставщики и подрядчики по акцептованным платежным документам, срок оплаты которых не наступил»,

Кредит счета 60-4 «Авансы и предоплаты поставщикам и подрядчикам».

Пример

ООО «Закат» выдало аванс поставщику ООО «Восход» в сумме 118 000 руб. в счет поставки материалов. Аванс перечислен с расчетного счета предприятия.

Бухгалтером предприятия делается проводка:

Дебет счета 60-4 «Авансы и предоплаты поставщикам и подрядчикам»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму 118 000 руб.

Спустя 10 дней поставщик произвел отгрузку материалов на сумму 118 000 руб., в т. ч. НДС 18 % – 18 000 руб.

Бухгалтер ООО «Закат» делает следующую проводку:

Дебет счета 60-1 «Поставщики и подрядчики по акцептованным платежным документам, срок оплаты которых не наступил»,

Кредит счета 60-4 «Авансы и предоплаты поставщикам и подрядчикам».

Далее приходится отгруженный поставщиком материал. Допустим, ООО «Закат» не использует счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

Дебет счета 10 «Материалы»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму 100 000 руб. – оприходован материал;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму 18 000 руб. – отражена сумма налога на добавленную стоимость по приобретенному материалу.

В том случае, если расчетно-платежные документы выписаны в условных единицах и оцениваются по курсу валют на день завершения операции и предварительно оплачены, могут возникнуть суммовые разницы. Эти суммы, в зависимости от того положительные они или отрицательные, списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кроме того, на *Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»* списываются суммы выявленной недостачи и потери имущества при транспортировке по фактурной стоимости в пределах норм естественной убыли или в доле, которая оговорена в договоре поставки или купли-продажи. Для этого должен быть открыт субсчет по счету 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Если установленные или согласованные в договоре нормы недостачи превышены, суммы превышения должны быть отнесены на счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по

претензиям».

Коммерческие расчеты между организациями за проданную продукцию и товары, выполненные работы, оказанные услуги, иное имущество организации, реализованное на сторону, обобщаются на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». На этом счете также учитываются авансы заказчиков, суммы, поступившие в порядке предварительной оплаты счетов на продажу, операции по векселям полученным. Перечень открываемых организацией субсчетов в данном случае не является закрытым, а скорее всего, как и в случае отражения операций по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», является индивидуальным для каждой организации. В целях наиболее полного раскрытия и обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками могут быть открыты следующие субсчета:

62-1 «Покупатели и заказчики по счетам, предъявленным к оплате»;

62-2 «Покупатели и заказчики по счетам, просроченным оплатой»;

62-3 «Авансы полученные и предоплаты»;

62-4 «Векселя полученные»;

62-5 «Векселя полученные, просроченные оплатой».

Аналитический учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется по каждому расчетно-платежному документу, предъявленному к оплате, и по каждому участнику расчетов. Суммы выручки от реализации продукции товаров, ока-

зания услуг, выполнения работ отражаются в расчетно-платежных документах, предъявленных покупателям к оплате с добавлением налога на добавленную стоимость, транспортных и иных услуг и т. д. На ту сумму, которая указана в вышеперечисленных документах, дебетуют счет 62-1 «Покупатели и заказчики по счетам, предъявленным к оплате» в корреспонденции со счетами 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» на суммы выполненных, сданных подрядных работ по отдельным этапам по договорам подряда, оговоренным в договоре подряда после полного завершения и сдачи работ по объекту в целом; счет 90 «Продажи» – по суммам проданных основных средств, иного имущества, других операций, которые по ПБУ 9/99 «Доходы организации» относятся к доходам от обычных видов деятельности. Кроме того, может быть задействован счет 91 «Прочие доходы и расходы», на котором будет отражаться стоимость операций, относящихся по нормам ПБУ 9/99 «Доходы организации» к доходам от прочих поступлений.

По мере перехода права собственности на объекты продажи к покупателю счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» дебетуют с перечисленными счетами с соблюдением всех условий, оговоренных в п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации», для признания доходов в бухгалтерском учете.

Авансы полученные и суммы предварительной оплаты товаров и услуг, поступившие на счета денежных средств в банковских учреждениях и в кассу предприятия, отражают-

ся по дебету счетов учета денежных средств, о которых говорилось при рассмотрении счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчетом 3 «Авансы полученные и предоплаты». После отгрузки товаров, выдачи продукции, оформления, сдачи работ и оказания услуг составляются соответствующие расчетно-платежные документы, требования по которым и погашаются полученными авансами и предварительной оплатой. В результате все сводится к отражению выручки от реализации по *Дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и Кредиту счета 90 субсчета 1 «Выручка»*. Кроме этого субсчета, к счету 90 «Продажи» целесообразно открывать и другие субсчета, позволяющие обобщить и в то же время отразить и сформировать финансовый результат от реализации товаров, работ, услуг. Это могут быть субсчета, открытые для отражения себестоимости продаж, расходов по управлению, коммерческих расходов и т. д. Эти субсчета являются счетами второго порядка.

В соответствии с положением ст. 6 Закона о бухгалтерском учете и нормы ПБУ 1/98, в рабочем плане счетов организации предусматриваются счета и субсчета по учету сумм полученных (выданных) авансов. Рабочий план счетов бухгалтерского учета утверждается учетной политикой организации, применяемой для целей бухгалтерского учета. При разработке рабочего плана счетов следует учитывать веде-

ние аналитического учета по соответствующему балансовому счету.

Так, например, построение аналитического учета по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» должно обеспечивать возможность получения необходимых данных по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; вексям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; вексям, дисконтированным (учтенным) в банках; вексям, по которым денежные средства не поступили в срок.

При отражении хозяйственных операций по получению и (или) перечислению авансовых платежей бухгалтер руководствуются нормами ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, в соответствии с которыми данные суммы не относятся, соответственно, к суммам доходов от реализации продукции (работ, услуг) и расходам организации, связанным с изготовлением и продажей продукции (товаров), выполнением работ, оказанием услуг.

Поэтому по условиям заключенных договоров (соглашений) перечисленные организацией суммы аванса в счет предстоящих поставок продукции (выполнения работ, оказания услуг) не могут быть отражены в составе расходов организации (п. 3 ПБУ 10/99). Соответствующие суммы признаются в составе расходов организации только по факту по-

ставки продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Так как при получении денежных средств, в частности авансов, продавец взыскивает обязательные налоговые платежи от имени государства, т. е. является его налоговым агентом, необходимо признать обязательство по платежам в бюджет. Это следует отразить проводкой:

Дебет счета 90-1 «Выручка»,

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Причем по счету 90 «Продажи» необходимо открыть счета третьего порядка, которые будут отражать выручку от продаж по видам:

1) субсчет 90-1-1 «Выручка от продажи продукции и товаров»;

2) субсчет 90-1-2 «Выручка от выполнения работ и оказания услуг» и т. д.

Пример

По условиям предыдущего примера рассмотрим отражение операций по получению аванса у поставщика:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»,

Кредит счета 62-3 «Авансы полученные и предоплаты» – на сумму 118 000 руб. – отражен полученный покупателем аванс.

После отгрузки материала поставщик отражает выручку от реализации:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и за-

казчиками», Кредит счета 90-1 «Выручка» на сумму 118 000 руб. – отражен доход от продажи материала.

Допустим, что ООО «Восход» уплачивает НДС поквартально и исполнение этого договора происходит в течение текущего квартала. ООО «Восход» определяет выручку от реализации материала и налог на добавленную стоимость к уплате в бюджет:

Дебет счета 90-1 «Выручка»,

Кредит счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС» – на сумму 18 000 руб. – начислен налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет.

Погашение дебиторской задолженности покупателями и заказчиками должно отражаться по Кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетами учета денежных средств и подотчетных сумм». Возможно использование счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» при зачете взаимных требований, если на нем учитывались зачтенные обязательства.

Хочется еще раз напомнить, что выше рассматривался порядок отражения авансов в бухгалтерском учете. Отражение этих же операций для целей налогообложения может отличаться от результатов, полученных в бухгалтерском учете.

Вообще, в гражданском законодательстве предусмотре-

на возможность погашения обязательств путем зачета, прощения долга и новации. Зачет соответствующего обязательства и встречного требования проводится на основании акта выверки взаимных расчетов, обмена письмами на согласие зачета. Зачтенная сумма обязательств должна быть отражена по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Пример

ООО «Вега» имеет кредиторскую задолженность на сумму 50 000 руб. перед ООО «Голос», которое перечислило аванс ООО «Вега» в счет выполнения определенного вида работ. В свою очередь, ООО «Голос» имеет кредиторскую задолженность перед ООО «Вега» по договору поставки тары на сумму 50 000 руб. В связи со сложившимися обстоятельствами контрагенты приняли решение о проведении взаимозачета. Тогда в бухгалтерских документах ООО «Вега» и ООО «Голос» будет сделана проводка на основании всех оформленных документов:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – зачтена сумма 50 000 руб. в счет взаимозачета.

Если производится новация (замена одного обязательства другим), то записи бухгалтерских проводок не требуется. Просто в аналитическом учете необходимо закрыть настоящее обязательство, а вместо него признать новое, возникшее в результате соглашения о новации. Прощение долга по обязательствам подразумевает их погашение без какого бы то ни было встречного возмещения. Сумма прощенного обязательства закрывается и списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Упоминание о регулировании Гражданским кодексом РФ способов погашения обязательств неслучайно, т. к. возникновение обязательств может быть также связано с получением или выдачей аванса или предварительной оплаты.

Теперь от формирования показателей бухгалтерского учета перейдем к рассмотрению особенностей формирования налоговой базы по налогу на добавленную стоимость и по налогу на прибыль при получении авансов в целях предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг.

В соответствии с п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

- 1) 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;

2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером);

3.1) в виде сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации в соответствии с гл. 21 НК РФ при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;

4) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

5) в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого то-

варищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

б) в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;

7) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;

8) в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

9) в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору,

а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение;

10) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

11) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

– от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;

– от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;

– от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом

для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

12) в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями ст. 78, 79, 176 и 203 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда);

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.