Колледж экономики, бизнеса и права

Курсовая работа

Дисциплина: Бухгалтерский учет

На тему: Учет расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

Выполнила: ст-ка гр. Бух - 35

Адайкина Л

Проверил:

преподаватель

Жылмасова Г.Ш.

Караганда – 2007

# **Введение**

В Послании Президента Казахстана народу Казахстана «Стратегия “Казахстан-2030” на Новом этапе развития Казахстана» в качестве главных приоритетов нового этапа всесторонней модернизации Казахстана определены 30 важнейших направлений нашей внутренней и внешней политики.

Одним из направлений является совершенствование налогового законодательства, чтобы оно в полной мере стимулировало развитие предпринимательства, а также способствовало выходу бизнеса “из тени” /1/.

Основу государственного бюджета составляют налоговые доходы. Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Возмещение налога на добавленную стоимость подразумевает под собой уменьшение суммы налога на добавленную стоимость, которую предприятие должно уплатить в бюджет на суммы НДС по выставленным ему счетам.

Ставка налога на добавленную стоимость установлена в 14%. Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет по облагаемому обороту, определяется как разница между суммой начисленного налога по облагаемым оборотам и суммой налога, относимого в зачет. Возмещение налога на добавленную стоимость производится в соответствии с Кодексом Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 31 декабря 2006 года.

Ответственность за правильность и своевременность уплаты налога в бюджет возлагается на плательщиков и их должностных лиц. Поэтому бухгалтерской службе предприятия необходимо иметь полное представление обо всех аспектах уплаты налога на добавленную стоимость, о правильности его исчисления налога на добавленную стоимость. Это обуславливает актуальность темы работы.

Целью данной работы является раскрытие сущности налога на добавленную стоимость к возмещению и описание действующей практики финансового и налогового учета предприятия по расчетам с бюджетом по налогу на добавленную стоимость.

В соответствии с заданной целью сформулированы задачи исследования. Их сущность в следующем: для понимания структуры любого налога требуется выяснить такие вопросы, как:

* субъекты и объекты обложения налогом на добавленную стоимость;
* принципы определения налогооблагаемой базы;
* ставки и сроки уплаты налога, и порядок его исчисления;
* порядок ведения финансового и налогового учета по данному налогу;
* правила предоставления финансовой и налоговой отчетности.

Предмет исследования – учет налога на налога на добавленную стоимость.

Объектом исследования послужило действующее предприятие ТОО «Наурыз», осуществляющее деятельность в области торговли компьютерной техникой и оказания услуг.

Методы исследования – изучение теоретической и нормативно-законодательной литературы по проблеме исследования, анализ бухгалтерской документации предприятия, относящейся к рассматриваемой теме курсовой работы, синтез вышеописанных источников.

Теоретической и методологической основой послужили труды и Указы президента Республики Казахстан, Законы Республики Казахстан, постановления правительства Республики Казахстан, монографические труды отечественных и зарубежных ученых экономистов и финансистов.

# **1. Теоретические основы налога на добавленную стоимость и его роль в формировании бюджета Республики Казахстан**

## **1.1 История возникновения и развития налога на добавленную стоимость**

Налоги существуют столько же лет, сколько существует государство. Для государства установление и сбор налогов — необходимость, так как оно не может существовать без денег, собираемых посредством налогов.

Налог на добавленную стоимость является сравнительно молодым налогом. Большинство из ныне действующих налогов были введены в практику в XIX веке. Некоторые налоги, такие как акцизы, земельный налог, известны еще с древних времен. Налог на добавленную стоимость стал применяться лишь в XX веке. Конкретная же схема обложения налогом на добавленную стоимость была разработана в 1954 году французским экономистом М. Лоре, с легкой руки которого он и был введен во Франции в 1958 году. В то же время добавленная стоимость начала использоваться в статистических и аналитических целях еще с конца прошлого века.

Налог на добавленную стоимость относится к группе косвенных налогов. Необходимо отметить, что для них характерна в основном фискальная функция. Их появление обычно связано с возрастанием потребности государства в доходах в связи с ростом расходов. Исторически первой формой косвенных налогов выступали акцизы, которые взимались с отдельных видов товаров. В противоположность им налог на добавленную стоимость представляет собой универсальный акциз, так как обложению им подлежат все товары.

Одной из первых форм косвенного налогообложения явился налог с продаж, сходный по характеру с налогом на добавленную стоимость. Предпосылкой возникновения налога с продаж послужила острая нехватка средств в связи с огромными военными расходами в период I Мировой войны. В результате его функционирования цена реализуемого товара значительно повышалась, что вызывало огромное недовольство, как покупателей, так и производителей. Прежде всего, это было связано с тем, что потребители вынуждены были покупать товары по сильно завышенной цене, вытекающей из многократного обложения оборотов налогом с продаж. С другой стороны производители несли значительные убытки вследствие снижения спроса на свою продукцию. Это явилось предпосылкой к тому, что после I Мировой войны непопулярный налог был упразднен, но ненадолго. Государственный бюджет, сильно обремененный возросшими расходами в период II Мировой войны, требовал дополнительных источников пополнения доходов. Налог с продаж, отвечавший фискальным требованиям, был введен вновь.

После окончания второй мировой войны западные страны ввиду возросших фискальных нужд в результате усиления государственного регулирования экономики не отказались, как это было после первой мировой войны, от налогов на потребление. Вместо этого был избран другой путь - замена налога с оборота и налога на продажи налогом на добавленную стоимость.

Необходимо отметить, что произошло некоторое совершенствование механизма обложения данным налогом. Во-первых, он начал взиматься однократно и, как правило, на стадии розничной торговли, тем самым не сильно замедляя оборот капитала. Во-вторых, поступление средств в казну также происходило более быстрыми темпами, так как возросла оборачиваемость средств. В то же время при таком положении вещей государство терпело некоторые убытки в результате потери части доходов из-за невозможности осуществлять полный контроль за всеми стадиями производства и обращения товара. При многократном обложении объекта фискальные органы имели возможность получать оперативную информацию о движении капитала при подаче налоговых деклараций. При однократном обложении только последней стадии обращения - розничной торговли - такая возможность терялась. Вышеперечисленные факторы послужили основными причинами к возникновению налога на добавленную стоимость, который давал возможность государству контролировать весь процесс производства и обращения товаров (в том числе оптовую и розничную торговлю).

Первая внесла изменение в структуру косвенных налогов Франция, которая в 1954 году провела замену использовавшегося ранее налога с оборота на налог на добавленную стоимость. Соответствующая замена базировалась на идее, что налог на добавленную стоимость (НДС), сохраняя достоинства других косвенных налогов, свободен от их основных недостатков:

* во-первых, НДС, как и налог с оборота, многократен, поскольку также взимается на каждой стадии производства и обращения и соответственно в отличие от налога на продажи сохраняет возможность воздействия государства на все стадии воспроизводства;
* во-вторых, поскольку НДС облагается не вся стоимость оборота каждой стадии, а только лишь добавленная стоимость, он оказывается в прямой зависимости от реального вклада каждой стадии в стоимость конечного продукта (равную сумме добавленных стоимостей всех стадий оборота производства и обращения).

В результате налог на добавленную стоимость в отличие от налога с оборота не испытывает влияния изменений числа стадий оборота товара от производителя к потребителю.

Широкое распространение НДС получил благодаря подписанию в 1957 году в Риме договора о создании Европейского экономического сообщества, согласно которому, страны его подписавшие, должны были гармонизировать свои налоговые системы в интересах создания общего рынка. В 1967 году вторая директива Совета ЕЭС провозгласила налог на добавленную стоимость главным косвенным налогом Европы, предписывая всем членам Сообщества ввести данный налог в свои налоговые системы до конца 1972 года. В том же 1967 году налог на добавленную стоимость начал функционировать в Дании, в 1968 - в ФРГ. Шестая директива Совета ЕЭС 1977 года окончательно утвердила базу современной европейской системы обложения налогом на добавленную стоимость, чем способствовала унификации взимания данного налога в Европе. Последние уточнения в механизм обложения налогом на добавленную стоимость были сделаны в 1991 году десятой директивой, и ее положения были включены во все налоговые законодательства стран-членов ЕЭС.

В настоящее время НДС взимается более чем в сорока странах мира: почти во всех европейских странах, Латинской Америке, Турции, Индонезии, ряде стран Южной Америки. В США и Канаде применяется близкий по методу взимания к НДС налог с продаж.

Обширная география распространения налога на добавленную стоимость свидетельствует о его жизнеспособности и соответствии требованиям рыночной экономики. Необходимо отметить, что прочному внедрению его в практику налогообложения в немалой степени способствовали следующие факторы:

1. Во-первых, недостатки, имеющиеся у прямых налогов. К их числу можно отнести чрезмерную сложность налогообложения, широкие масштабы уклонения плательщиков от их уплаты.
2. Во-вторых, постоянная потребность в увеличении доходов бюджета путем расширения налогооблагаемой базы и повышения эффективности налогообложения.
3. В-третьих, потребность в усовершенствовании существующих налоговых систем и приведении их в соответствие с современным уровнем экономического развития.

В настоящее время общий механизм взимания НДС идентичен во многих странах. Как известно, плательщиками этого налога являются юридические и физические лица, занимающиеся коммерческой деятельностью. Объектами обложения выступают оборот товаров, объем произведенных работ и оказанных услуг. Необходимо отметить, что налог взимается многократно на каждом этапе производства и реализации продукции при ее движении от первого производителя до конечного потребителя. Налогооблагаемая база определяется исходя из стоимости, добавленной на каждой стадии производства и обращения, включая заработную плату с начислениями, амортизацию, проценты за кредит, прибыль и расходы общего характера (за электроэнергию, рекламу, транспорт и др.). При этом стоимость средств производства и материальных затрат исключается из облагаемого оборота. Так же, как и по многим налогам, предусмотрены льготы при расчете и уплате налога на добавленную стоимость, которые определяются историческим и социально-экономическим развитием каждой страны. Однако общей для всех налоговой льготой является необлагаемый минимум оборота реализуемой продукции. Прежде всего, это освобождение направлено на поощрение и стимулирование к развитию мелкого бизнеса.

Система начисления налога на добавленную стоимость при использовании метода зачета имеет еще одну важную особенность: объем начисляемого и соответственно взимаемого НДС (при одной и той же его ставке) в значительной степени зависит от использования метода исчисления зачета этого налога. На практике известны три подобных метода.

1. Метод поставки, или начислений. В соответствии с этим методом необходимость исчисления НДС и связанные с этим все налоговые обязательства и для продавца, и для покупателя возникают в момент поставки товара или оказания услуги. Сам этот момент определяется либо по факту отгрузки товара и оказания услуги, либо по выписки счета-фактуры.
2. Метод оплаты, или кассовый метод. В соответствии с этим методом налоговые обязательства возникают в момент оплаты поступившего товара или оказанной услуги.
3. Гибридный метод. В соответствии с ним НДС начисляется и взимается с проданной продукции по моменту ее поставки, а с покупаемой для производства продукции - по моменту ее оплаты.

В международной практике находят применение все три метода, но господствующую роль играет метод поставки. В защиту преимущественного использования этого метода выдвигаются два основных довода. Во-первых, момент поставки наиболее тесно связан с объектом обложения налогом на добавленную стоимость, т.е. с текущим потреблением товаров и услуг. Поскольку момент поставки более тесно соотносится с этим потреблением по сравнению с моментом оплаты, то основанное на моменте поставки зачетное начисление и оплата НДС рассматривается как более соответствующая принципу обложения текущего потребления. Во-вторых, при методе поставок облегчается работа налоговых служб по взиманию НДС, поскольку установление факта и момента поставки носит более простой характер, чем установление факта и момента совершения платежа. При этом надо отметить, что преимущественное использования метода поставок в преобладающем большинстве стран с рыночной экономикой базируется на существовании в этих странах нормального финансово-денежного состояния и отсутствия каких-либо жестких препятствий к исполнению оплаты в срок.

Наряду с двумя указанными доводами существует и третий неявный довод в пользу начисления налога на добавленную стоимость по методу поставки. Расчеты показывают, что при заданных условиях (прежде всего при использовании единого метода зачета) использование этого метода позволяет обеспечить стабильное получение более высокого налога, чем при применении метода оплаты.

Эта особенность налога на добавленную стоимость - возможность увеличивать его поступления лишь путем варьирования методами начисления налога, несомненно, явилась одной из важных причин столь быстрого распространения НДС в международном масштабе и завоевания им роли одного из решающих налогов в налоговой системе стран с рыночной экономикой.

Наибольшую роль налог на добавленную стоимость играет в налоговой системе стран Евросоюза. В программе унификации в рамках этой организации проблемы НДС занимают одно из центральных мест. Более того, наличие НДС является обязательным условием членства в этой организации. И это не случайно. В ретроспективе некоторые ведущие страны ЕС, например, Франция, к началу формирования общего рынка отличались широким использованием косвенных налогов, и поэтому наиболее приемлемым вариантом в постепенном сближении налогообложения стран ЕС - а это рассматривалось в качестве одной из важнейших задач с самого начала интеграционных процессов в Западной Европе - виделся путь формирования единых основ косвенного обложения. За весь период западноевропейской интеграции унификация косвенного налогообложения, в частности НДС, продвинулась достаточно велико: во всех странах Евросоюза налог на добавленную стоимость играет ныне роль единственного налога на потребление.

## **1.2** **Экономико-правовая основа налога на добавленную стоимость и его роль в формировании бюджета Республики Казахстан**

Налог на добавленную стоимость по своему экономическому существу относится к системе косвенного налогообложения. Косвенные налоги в Казахстане представлены налогом на добавленную стоимость и акцизами, являются налогами на потребление и характеризуются тем, что уплата их перелагается на конечного потребителя товаров, работ или услуг. По этой причине существует мнение об их несправедливости. Однако налог на добавленную стоимость является наиболее стабильным источником дохода бюджета и менее всего подверженным различным способам уклонения от его уплаты. Как считают некоторые экономисты, косвенные налоги служат экономической опорой развития государств с переходной экономикой.

Как следует из понятия «налог на добавленную стоимость» он связан с добавленной стоимостью, представляющей собой прирост стоимости, добавленной в процессе производства и обращения товаров (работ, услуг). На каждом этапе технологического процесса продукция, по мере ее обработки от сырья до готового изделия, приобретает качества, увеличивающие ее стоимость, эквивалентную количеству затрат на доводку продукции до ее готовности к выпуску и реализации. При обращении товаров в торгово-посреднической сфере добавленная стоимость возникает в результате понесенных продавцом затрат в виде коммерческих и иных расходов и торговых наценок. При прохождении через товаропроизводителей и продавцов продукция или товар приобретает каждый раз добавленную стоимость, следовательно, плательщиком является каждый участник цикла производства и обращения. Поэтому производитель заинтересован в ускорении оборачиваемости оборотных средств, что ускоряет возвратность средств, уплаченных в виде налога на добавленную стоимость. Полностью, как отмечалось выше, расплачивается за НДС конечный потребитель продукции, товара, работ, услуг /2, с.369/.

Налог на добавленную стоимость, как налог косвенный, с доходами или имуществом налогоплательщика не связан, и устанавливается в виде надбавки к цене или тарифу. Налог на добавленную стоимость на отпускную цену товара начисляет продавец, он же осуществляет уплату налога в бюджет с полученного дохода от реализации (облагаемого оборота). Покупатель, оплативший товар с учетом НДС, сумму налога определяет как зачет, т.е. зачитывает в уменьшение платежей в бюджет. Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет, определяется как разница между суммой налога, начисленного за реализованные товары, работы или услуги, и суммой налога, подлежащего уплате за приобретенные товары, выполненные работы или оказанные услуги. Обратим внимание, что применение понятия «оплата» используется для лучшего понимания сущности исчисления НДС, тогда как существующий в системе налогообложения метод начисления факт оплаты для начисления налога не принимает.

Экономическим основанием налога на добавленную стоимость является добавленная стоимость, то есть превышение стоимости ТРУ (товаров, работ, услуг) над производственными затратами. Хотя прямо это и не указано в Кодексе. Единственное упоминание об экономическом основании налога на добавленную стоимость как о добавленной стоимости содержится только в самом названии налога. Вывод о том, что предметом налога на добавленную стоимость является добавленная стоимость, основан, в частности, на самом порядке исчисления и уплаты налога, выбранном законодателем. Данный порядок основан на косвенном методе (метод зачета по счетам) взимания НДС, применяемом в мировой практике как раз для налогообложения добавленной стоимости. Налогообложение добавленной стоимости при данном методе происходит косвенно и не в момент ее определения бухгалтером, а в момент совершения сделки. Добавленная стоимость налогоплательщиком непосредственно не определяется и объектом налогообложения не является. При данном методе добавленная стоимость облагается налогом (вернее, существует) только тогда, когда налог на добавленную стоимость по "исходящим" счетам превышает налог на добавленную стоимость по "входящим" счетам.

Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет, определяется как разница между суммой налога, начисленного за реализованные товары, работы или услуги, и суммой налога, подлежащего уплате за приобретенные товары, выполненные работы и оказанные услуги.

Эффективность применения НДС доказана зарубежным опытом, так как именно этот налог (исходя из интересов государства) сочетается с либерализацией цен — чем выше цепы, тем больше сумма налога (при неизменной ставке). Первоначально НДС был введен во Франции, а затем распространен в странах Европы. Он по праву называется «европейским налогом», поскольку одним из обязательных условий для вхождения в европейское сообщество является его внедрение. В настоящее время НДС применяется более чем в 40 странах мира. Содержание и порядок уплаты данного налога во многих государствах одинаков. Отличия заключаются лишь в методах определения суммы НДС, различиях — в ставках и льготах. Например, пониженные ставки, в пределах 2-10%, характерны для продовольственных, медицинских и других социально значимых товаров и услуг. К так называемым «стандартным» услугам и промышленным товарам устанавливаются ставки от 12-32 %. И, наконец, к предметам роскоши ставки составляют свыше 25 %. Вместе с тем европейские страны пытаются установить единую ставку НДС — на уровне 15%.

Основной направленностью введения данного налога является предотвращение кризиса перепроизводства, вытеснение с рынка слабых производителей. Поэтому он выступает в роли элемента политики сдерживания производства.

В условиях нестабильности экономики неправомерное применение НДС негативно отражается не только на потребителях, но и отрицательно воздействует на производителей.

Несрабатывание в полной мере принципа оборачиваемости приводит зачастую к исчислению НДС на практике не с добавленной стоимостью, а как разницы между налогом, полученным от покупателей, и налогом, уплаченным поставщиком по приобретенным товарам (работам и услугам).

Таким образом, налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из широко распространенных косвенных налогов во многих странах с рыночной экономикой. По экономическому содержанию - это часть добавленной стоимости, которая изымается в государственный бюджет. Добавленная стоимость создается на всех стадиях производства и определяется как разница между стоимостью реализованной продукции, работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Как правило, основным источником доходов бюджета являются налоги или платежи, адекватные им. Состав и структура доходов государственного бюджета Республики Казахстан определяются действующей системой налоговых платежей и поступлениями неналоговых средств относительно нестабильного характера.

Конституция Республики Казахстан от 30.08.1995 года объявила обязанность уплачивать законно установленные налоги, сборы и другие обязательные платежи в бюджет уже долгом и обязанностью каждого /3, с.14/

Налоги являются важнейшими финансовыми поступлениями в государственный бюджет, и в этом состоит фискальная функция налогов. В нашей стране более 85% доходов государственного бюджета формируется за счет налоговых поступлений.

Налоговая система тесно связана с бюджетной, налоги должны в первую очередь должны обеспечить в определенной степени доходы бюджета. В подтверждение этому проведем анализ поступления налога на добавленную стоимость в бюджеты разных уровней.

В Приложении 1 наглядно представлено поступление налога на добавленную стоимость в бюджет Республики Казахстан за период январь-апрель 2007 года.

Как видно из данных Приложения 1, несмотря на снижение ставки НДС, наблюдается увеличение общего объема НДС с одновременным ростом суммы возврата НДС из республиканского бюджета.

Налоговым Кодексом от 31 декабря 2007 года предусмотрено последовательное снижение НДС. Так, с 2007 снизилась ставка налога с 15 до 14%, с 2008−го – планируется ставку НДС снизить до 13, с 2009 года – до 12%. Подобную меру правительство планировало и ранее, только в более поздние сроки. Предполагается, что снижение НДС позволит предприятиям высвободить из оборота средства, которые могут быть направлены на модернизацию производства, его расширение и развитие.

При этом, что прямые потери бюджетов в связи со снижением ставок налогов составят в 2007 году – 73,8 млрд тенге, в 2008−м – 146 млрд тенге, в 2009 году – 58 млрд тенге. В то же время правительство надеется, что за счет расширения производства, снижения теневого оборота, легализации «серых» выплат заработной платы потери бюджета будут в дальнейшем компенсированы.

Таким образом, история обсуждения практики исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость свидетельствует о существовании двух основных мнений. С позиции корпоративных финансовых интересов НДС способствует отвлечению денежных средств из оборота предприятия. В связи с этим налог подвергался и подвергается критике, вплоть до предложений по его упразднению. С точки зрения государственных финансовых интересов, НДС выполняет функцию основного и стабильного источника дохода для бюджета. Тем не менее, налог на добавленную стоимость используется во многих странах мира и обеспечивает формирование бюджетов в силу своей универсальности.

В следующих главах рассмотрим порядок начисления и уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет на примере действующего предприятия, а также практику отражения данных операций в бухгалтерском учете предприятия и финансовой отчетности.

# **2. Действующая практика учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость**

## **2.1 Порядок налогообложения налогом на добавленную стоимость**

Налоговым обязательством признается обязательство налогоплательщика перед государством, возникающее в соответствии с налоговым законодательством. Налоговое законодательство Республики Казахстан состоит из Кодекса Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет", а также других нормативных правовых актов. Ни на кого не может быть возложена обязанность по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет, не предусмотренных Налоговым кодексом, все налоги и другие обязательные платежи в бюджет устанавливаются, вводятся, изменяются или отменяются в порядке и на условиях, установленных Налоговым кодексом /4/

Предприятие становится налогоплательщиком с момента государственной регистрации. Это означает, что оно должно уплачивать в бюджет и во внебюджетные фонды налоги, акцизы, сборы и иные обязательные платежи. Нарушение этой обязанности влечет административную ответственность для предприятия и его руководителя в виде штрафов. Кроме того, казахстанским уголовным законодательством установлено наказание за различные виды налоговых преступлений.

Основной вид деятельности анализируемого предприятия ТОО «Наурыз» – производство изделий из металлопластики. Зарегистрировано 15 октября 2003 года. Деятельность ТОО строится на основании Гражданского кодекса Республики Казахстан, а также на основании Устава. Кроме основного вида деятельности ТОО «Нива» ведет торгово-посредническую деятельность.

Предприятие поставлено на учет в налоговой инспекции Алмалинского района г.Алматы. Налоговая инспекция уведомлена об открытии счета предприятием расчетного счета в банке и об его реквизитах. Таким образом, налоговые службы получают возможность контролировать своевременность и правильность налоговых платежей предприятия.

Основанием для начисления и зачета НДС является факт отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг, подтверждаемый счетом-фактурой. Применяемый в налогообложении метод начисления предполагает начисление налога к уплате не по фактически произведенным расчетам (оплате), а с момента выполнения работ, предоставлении услуг, отгрузки товара с целью реализации на основании подтверждающих документов и налоговых счетов-фактур. Соответственно налог, относимый в зачет, учитывается также независимо от времени оплаты. Например, предприятие выполнило для другого предприятия ремонтно-строительные работы, при этом подписаны акты приемки выполненных работ и подрядчиком выставлен заказчику счет-фактура, которым документы приняты к оплате, но еще не оплачены. С момента выполнения работ предприятия производят соответствующие начисления. Как правило, расчеты между предприятиями осуществляются в порядке предоплаты, но операция считается завершенной по выполнению работ, оказанию услуг, отгрузке товара, и соответствующие начисления и зачеты производятся в аналогичном порядке /2, с.370/.

Основные принципы исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, в связи с введением в действие с 31 декабря 2006 года поправок в Налоговой кодекс РК, не претерпели существенных изменений.

Налогоплательщики, кроме получения регистрационного номера налогоплательщика, должны встать на учет как плательщики налога на добавленную стоимость /4/.

Для налогоплательщиков, имеющих оборот менее размера 15000 МРП, предусмотрено право выбора при соблюдении определенных условий. При постановке на учет налоговые органы выдают свидетельство, в котором указываются реквизиты налогоплательщика, его регистрационный номер и дата. В счете-фактуре, являющемся основанием для отнесения сумм НДС в зачет или в уменьшение платежей в бюджет, обязательно должен быть указан номер свидетельства о постановке на учет по НДС поставщика. Оформление счетов-фактур не требуется при расчетах за коммунальные услуги через банки, оформлении билетов на проезд, представлении чека в случае реализации товаров населению за наличный расчет. Сложностей при постановке на учет по налогу на добавленную стоимость у налогоплательщиков нет. Однако сняться с учета не так просто. Согласно ст. 210 НК РК плательщик НДС вправе подать заявление о снятии его с учета только в том случае, если за последний двенадцатимесячный период размер облагаемого оборота не превышал минимум облагаемого оборота. Но таким правом плательщик может воспользоваться не ранее чем после двух лет с момента постановки его на учет по налогу на добавленную стоимость. В случае ликвидации юридического лица, являющегося плательщиком НДС, такое лицо снимают с учета по НДС со дня исключения из Государственного реестра налогоплательщиков. Если налогоплательщик снимается с учета по НДС, но существует зачет по НДС на остатки товара, они рассматриваются в качестве облагаемого оборота /2, с.371/.

Определение облагаемого налогом на добавленную стоимость оборота по отгрузке товара или передачи прав собственности получателю соответствует порядку определения дохода. Это положение касается определения облагаемого оборота по реализации работ и услуг, когда датой совершения облагаемого оборота наступает при исполнении одного из перечисленных условий:

* на работы, услуги выписан счет-фактура с налогом на добавленную стоимость;
* работы выполнены, услуги оказаны.

Применительно к товару оборот по реализации означает передачу прав собственности на товар, отгрузку товара на условиях рассрочки платежа, по договорам комиссии. Кроме того, к обороту по реализации относится передача заложенного имущества (товара) залогодателем залогодержателю в случае невыплаты долга, отгрузка товара одним структурным подразделением другому структурному подразделению одного юридического лица, если они являются самостоятельными плательщиками НДС. Облагаемым оборотом является и использование товара для проведения мероприятий, не относящихся к предпринимательской деятельности, а также для личного потребления товаров, приобретенных для целей предпринимательской деятельности. Оборот по реализации работ и услуг означает любое выполнение работ или оказание услуг, в том числе безвозмездное, а также любую деятельность за вознаграждение, отличную от реализации товара /2, с.372/.

В Налоговом кодексе акцентировано внимание на отнесение в налоговых целях к работам и услугам следующих видов деятельности:

* предоставление имущества во временное владение и пользование по договорам имущественного найма (аренды);
* предоставление прав на объекты интеллектуальной собственности;
* выполнение работ, оказание услуг работодателем наемному работнику в счет заработной платы;
* выполнение работ, оказание услуг между структурными подразделениями одного юридического лица, являющимися самостоятельными плательщиками НДС /4/.

Не являются оборотом по реализации передача или дарение товара в рекламных целях, стоимость единицы которого не превышает двух месячных расчетных показателей. Указанное положение является результатом многочисленных спорных ситуаций в части признания рекламных кампаний мероприятиями, связанными с предпринимательской деятельностью. Не являются, согласно НК РК, облагаемым оборотом отгрузка давальческих товаров, возвратной тары, вывоз товара за пределы РК для проведения выставок, культурных и спортивных мероприятий и подлежащих обратному ввозу, а также возврат товара.

Существенной особенностью налогового законодательства является определение места реализации товара (работ, услуг), что вносит определенность в порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость. Статьей 212 Налогового Кодекса Республики Казахстан определено, что облагаемым оборотом является оборот по реализации товаров (работ, услуг), за исключением оборота, местом реализации которого не является Республика Казахстан. Статья 215 Налогового Кодекса дает определение месту реализации. Так, для товара местом реализации является место начала транспортировки товара, если товар перевозится поставщиком, получателем или третьим лицом и, в остальных случаях, — место передачи товаpa получателю /4/.

Свои особенности имеет место реализации работ и услуг. Если местом реализации товаров (работ, услуг) не является Республика Казахстан, то оборот по реализации не является облагаемым оборотом. Местом реализации услуг и работ признается место:

* нахождения недвижимого имущества, если работы, услуги связаны с этим имуществом;
* фактического осуществления работ, услуг, если они связаны с движимым имуществом;
* фактического оказания услуг в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, спорта;
* предпринимательской или любой другой деятельности покупателя работ, услуг, в том числе консультационных, аудиторских, юридических, адвокатских, рекламных и т.д.;
* осуществления предпринимательской или любой другой деятельности лица, выполняющего работы, оказывающего услуги, не предусмотренные выше /2, с.373/.

В определении облагаемого оборота при получении работ, услуг от нерезидента, не являющегося плательщиком НДС в РК, место реализации является определяющим условием.

Для налогоплательщиков особый интерес представляют правила отнесения в зачет сумм налога на добавленную стоимость. Получатель товаров (работ, услуг) имеет право на зачет НДС, подлежащего уплате за полученные товары, работы и услуги, если они используются или будут использоваться в целях облагаемого оборота. При этом должны быть соблюдены следующие условия:

* получатель товара (работ, услуг) является плательщиком налога на добавленную стоимость;
* поставщиком выставлен счет-фактура (если поставщик не является плательщиком НДС, то счет-фактура выписывается с отметкой «без НДС»);
* при импорте товара НДС уплачен в бюджет;
* НДС за незарегистрированного нерезидента внесен в бюджет /2, с.374/.

Налог на добавленную стоимость относится в зачет в том налоговом периоде, в котором получены товары (работы, услуги).

В зачет не принимаются суммы НДС, если подлежат уплате в связи с получением товаров (работ, услуг), связанных с проведением мероприятий, не относящихся к предпринимательской деятельности, безвозмездно полученного имущества (товаров, работ, услуг, товаров), за исключением импортируемого имущества, и т.д. В последнем случае получатель безвозмездно передаваемого имущества НДС в зачет не относит, а передающая сторона должна НДС начислить к уплате в бюджет (таким образом, компенсируется НДС, ранее отнесенный в зачет у передающей стороны).

## **2.2 Налоговый учет налога на добавленную стоимость**

Учет формирования налогооблагаемой базы и расчетов с бюджетом по налогам ведется бухгалтером ТОО «Наурыз» единолично и самостоятельно, без привлечения со стороны каких-либо специалистов.

Согласно п.1 статьи 207 Налогового Кодекса Республики Казахстан плательщиками налога на добавленную стоимость являются:

1. юридические лица и индивидуальные предприниматели, которые встали на учет по налогу на добавленную стоимость в Республике Казахстан;
2. нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение;
3. структурные подразделения юридического лица, признанные самостоятельными плательщиками налога на добавленную стоимость.

ТОО «Наурыз» было поставлено на учет по НДС главным бухгалтером в течении пятнадцати календарных дней со дня окончания периода (4 квартал 2003 года), по итогам которого размер оборота по реализации товаров превысил минимум оборота по реализации, составляющий 15000-кратную величину месячного расчетного показателя. Для этого главным бухгалтером ТОО было подано заявление в налоговый орган о постановке на учет по НДС.

При постановке на учет налоговые органы выдают свидетельство, в котором указывается реквизиты налогоплательщика, его регистрационный номер и дата. Свидетельство о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость представлено в Приложении 2.

Порядок определения суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет, регулируется статьями 209-211 главы 34 Налогового Кодекса Республики Казахстан.

Таким образом, ТОО «Наурыз», постановленное на учет как плательщик НДС обязано перечислять в бюджет сумму налога на добавленную стоимость, определенную как разницу между суммами налога на добавленную стоимость, начисленными за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога на добавленную стоимость, подлежащими уплате за полученные товары (работы, услуги).

Далее рассмотрим порядок определения налогооблагаемого оборота. Облагаемым оборотом является оборот по реализации товаров (работ, услуг), совершаемый плательщиком налога на добавленную стоимость, за исключением оборота, освобожденного от налога на добавленную стоимость в соответствии с Налоговым Кодексом или же местом реализации которого не является Республика Казахстан. Размер облагаемого оборота определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых сторонами сделки цен и тарифов, без включения в них налога на добавленную стоимость /6, с.368/.

Целью предпринимательской деятельности является получение дохода. Основной вид деятельности ТОО «Наурыз» - производство и реализация изделий из металлокерамики. В процессе производственно-хозяйственной деятельности ТОО «Наурыз» осуществляет расчеты с покупателями и заказчиками за реализованную продукцию (оказанные услуги). Сумма выставленных счетов-фактур покупателям продукции ТОО «Наурыз» является их оборотом по реализации.

Счет-фактура является обязательным документом для всех плательщиков НДС. Плательщик НДС, осуществляющий реализацию товаров (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, обязан выставить лицу, получающему указанные товары (работы, услуги), счет-фактуру с налогом на добавленную стоимость, в которой, в соответствии со статьей 235 Налогового Кодекса Республики Казахстан, должны быть указаны:

* порядковый номер и дата составления счета-фактуры;
* фамилия, имя и отчество либо полное наименование, адрес и регистрационный номер поставщика и получателя товаров (работ, услуг), а также номер свидетельства о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость поставщика;
* наименование реализуемых товаров (работ, услуг);
* размер облагаемого оборота;
* ставка налога на добавленную стоимость;
* сумма налога на добавленную стоимость;
* стоимость товаров (работ, услуг) с учетом налога на добавленную стоимость /7, с.195/.

В ТОО «Наурыз» счет-фактура выписывается не позднее даты совершения оборота по реализации и заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера. При этом стоимость товаров (работ, услуг) и сумма налога на добавленную стоимость в счете-фактуре указываются в национальной валюте Республики Казахстан. Счет-фактура приведена в Приложении 3.

В то же время, если работы, услуги реализуются на постоянной (непрерывной) основе, то датой совершения облагаемого оборота по реализации является дата, которая наступит первой:

- дата выписки счета-фактуры с налогом на добавленную стоимость;

- дата получения каждого платежа.

Применение счетов-фактур не означает установления особого метода исчисления НДС по моменту отгрузки товара, выполнения работ, предоставления услуг. Применение счетов-фактур устанавливает контроль товародвижения и, соответственно, полноты исчисления налога и правильности отнесения в зачет сумм налога на добавленную стоимость /2, с.372/.

Статьей 212 НК РК определено, что облагаемым оборотом является оборот по реализации товаров (работ, услуг), за исключением оборота, местом реализации которого не является Республика Казахстан. Статья 215 НК РК дает определение месту реализации (таблица 2).

Местом реализации для определения налога на добавленную стоимость для ТОО «Наурыз» является место передачи товара покупателю.

Таким образом, ТОО «Наурыз» передает продукцию покупателям, на основании этого выписывает им счета-фактуры, по которым в дальнейшем определяется налогооблагаемый оборот. Журнал регистрации выписанных счетов-фактур приведен в приложении 4.

Как уже было выявлено выше, сумма налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет по облагаемому обороту, определяется как разница между суммой налога на добавленную стоимость, начисленного по облагаемым оборотам и суммой налога, относимого в зачет. Поэтому правила отнесения в зачет сумм налога на добавленную стоимость представляют для налогоплательщиков особый интерес.

При определении суммы налога, подлежащего взносу в бюджет, получатель товаров (работ, услуг) имеет право на зачет сумм налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате за полученные товары, включая основные средства, работы и услуги, если они используются или будут использоваться в целях облагаемого оборота.

Налог на добавленную стоимость, относимый в зачет, представляет собой экономическое содержание возмещения суммы налогов, уже уплаченных производителем товаров (работ, услуг). Возмещение налога на добавленную стоимость подразумевает под собой уменьшение суммы налога, которую предприятие должно уплатить в бюджет на суммы налога на добавленную стоимость по выставленным ему счетам.

Таблица 2 - Место реализации для определения налога на добавленную стоимость

|  |  |
| --- | --- |
| По товарам: | По работам, услугам: |
| место начала транспортировки товара, если товар перевозит-ся поставщиком, получателем или третьим лицом; | место нахождения недвижимого имущества, если работы, услуги связаны непосредственно с этим имуществом; |
| место передачи товара получателю | место фактического осуществления работ, услуг, если они связаны с движимым имуществом; |
| место фактического оказания услуг, если такие услуги относятся к услугам в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры или спорта; |
| место предпринимательской или любой другой деятельности покупателя работ, услуг, в отношении следующих работ, услуг— по передаче прав на использование объектов интеллектуальной собственности;— консультационных, аудиторских, инжиниринговых, юридических, бухгалтерских, адвокатских, рекламных услуг, а также услуг по обработке информации;— по предоставлению персонала;—по сдаче в аренду движимого имущества (кроме транспортных средств транспортных организаций);— агента по приобретению товаров (работ, услуг);— связи;— по организации туризма; |
| место осуществления иной предпринимательской или любой другой деятельности |

Получатель товаров (работ, услуг) имеет право на зачет налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате за полученные товары, работы и услуги, если они используются или будут использоваться в целях облагаемого оборота. При этом должны быть соблюдены следующие условия:

- получатель товара (работ, услуг) является плательщиком налога на добавленную стоимость;

- поставщиком выставлен счет-фактура (если поставщик не является плательщиком налога на добавленную стоимость, то счет-фактура выписывается с отметкой «без НДС»);

- при импорте товара НДС уплачен в бюджет /2, с.374/;

- НДС за незарегистрированного нерезидента внесен в бюджет.

Например, предприятие уплатило за оказанные рекламные услуги 345,0 тыс. тенге и на основании счета-фактуры поставщика услуг отнесло в зачет 45,0 тыс. тенге. Впоследствии выяснилось, что счет-фактура не содержит в себе ряд необходимых реквизитов, а поставщик не является плательщиком налога на добавленную стоимость. В данном случае предприятие сумму зачета должно отнести на увеличение стоимости услуг, а излишне отнесенные суммы в зачет восстановить в виде корректировки налога на добавленную стоимость. Кроме того, в данной ситуации применимы положения административного законодательства как к покупателю, так и продавцу услуг.

Налог на добавленную стоимость относится в зачет в том налоговом периоде, в котором получены товары (работы, услуги).

В зачет не принимаются суммы НДС, если подлежат уплате в связи с получением товаров (работ, услуг), связанных с проведением мероприятий, не относящихся к предпринимательской деятельности, безвозмездно полученного имущества (товаров, работ, услуг, товаров), за исключением импортируемого имущества, и т.д. В последнем случае получатель безвозмездно передаваемого имущества НДС в зачет не относит, а передающая сторона должна НДС начислить к уплате в бюджет (таким образом компенсируется НДС, ранее отнесенный в зачет у передающей стороны). Например, предприятие приобретенные ранее ТМЗ по стоимости 345,0 тыс. тенге, в том числе НДС, передает их безвозмездно другому предприятию. В результате ранее отнесенные в зачет 45,0 тыс. тенге передающая сторона отражает как начисленную сумму НДС.

Налог на добавленную стоимость не зачитывается, если подлежит уплате в связи с получением:

1) товаров (работ, услуг), связанных с проведением мероприятий, не относящихся к предпринимательской деятельности плательщика налога на добавленную стоимость;

2) зданий (части здания) жилищного фонда, за исключением зданий, используемых под гостиницу;

3) легковых автомобилей, приобретаемых в качестве основных средств;

4) товаров и услуг, использованных на ремонт арендуемых зданий жилищного фонда, за исключением случаев, когда расходы на ремонт возмещаются арендодателем в соответствии с договором аренды и являются облагаемым оборотом арендатора, осуществившего ремонт;

5) безвозмездно полученного имущества (товаров, работ, услуг), за исключением случаев, когда такое имущество поставлено из-за пределов Республики Казахстан и получателем этого имущества уплачен налог на добавленную стоимость при импорте.

Налоговые органы производят зачет налога на добавленную стоимость самостоятельно. Предусмотрено составление реестра счетов-фактур по приобретенным товарам (работам, услугам) за отчетный период. Этот реестр налогоплательщикам предписано представлять вместе с декларацией по налогу на добавленную стоимость в обязательном порядке. Реестр должен составляться по форме, установленной уполномоченным государственным органом.

В ТОО «Наурыз» ведется журнал регистрации счетов-фактур, полученных за налоговый период (Приложение 5). Согласно данных журнала регистрации счетов-фактур определяется размер налога на добавленную стоимость, относимого в зачет.

Ставка налога на добавленную стоимость согласно Налогового Кодекса от 31 декабря 2006 года установлена в размере 14%. Предприятие ТОО «Наурыз», являясь самостоятельным налогоплательщиков определяет сумму налога на добавленную стоимость путем применения указанной ставки к облагаемому обороту уменьшенному на сумму налога на добавленную стоимость, отнесенного в зачет.

Налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость является календарный месяц. Если среднемесячная сумма налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет за предыдущий квартал, составляет менее 1000 месячных расчетных показателей, то налоговым периодом является квартал.

Налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость для ТОО «Наурыз» является квартал, поскольку среднемесячная сумма налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет за предыдущий квартал, составляет менее 1000 МРП (1000 ⋅1030 = 1030 000 тенге). Согласно статье 248 Налогового Кодекса Республики Казахстан ТОО «Наурыз» обязано уплатить налог за каждый налоговый период до или в день установленного срока для представления декларации по налогу на добавленную стоимость.

## **2.3 Финансовый учет расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость**

На предприятии ТОО «Наурыз» бухгалтерский учет осуществляет специальная служба – бухгалтерия. Это самостоятельное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером, который назначается и освобождается директором ТОО.

Главный бухгалтер действует в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности». Он подчиняется руководителю предприятия и несет ответственность за все вопросы ведения бухгалтерского учета и обладает правом второй подписи финансовых документов, ответственность за финансово- хозяйственную деятельность возлагается на руководителя предприятия.

Ведение финансового, производственного и налогового учета производится на основе Гражданского кодекса Республики Казахстан, Законов Республики Казахстан «О бухгалтерском учете», Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), Рабочего плана счетов бухгалтерского учета, разработанного в соответствии с МСФО.

Синтетический учет расчетов с бюджетом по данным налогам на предприятии ТОО «Наурыз» ведется на группе счетов 3100 "Обязательства по налогам" раздела 3 «Краткосрочные обязательства», счета которого предназначены для обобщения информации о начислении и уплате налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет, а именно: 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате», 3120 «Индивидуальный подоходный налог», 3130 «Налог на добавленную стоимость», 3140 «Акцизы», 3150 «Социальный налог», 3160 «Земельный налог», 3170 «Налог на транспортные средства», 3180 «Налог на имущество», 3190 «Прочие налоги».

Как уже было рассмотрено выше, облагаемым оборотом по налогу на добавленную стоимость является оборот по реализации.

Реализация готовой продукции – это совокупность операций, в результате которых продукция, произведенная предприятием, переходит в собственность покупателя. При этом, объектами бухгалтерского учета являются готовая продукция в двух оценках: по фактической себестоимости и по учетным ценам, доходы от реализации готовой продукции или объем реализации (выручка), расходы по реализации готовой продукции, косвенные налоги – акцизы, налог на добавленную стоимость.

Учет расчетов с покупателями, заказчиками за отгруженные товарно-материальные ценности ведется на счете 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» по каждому виду товарной продукции. В основу расчетов с покупателями по счетам к получению положен принцип начисления, который предусматривает отражение в бухгалтерском учете и финансовой отчетности доходов от реализации товаров с момента перехода права собственности на них к покупателю, независимо от времени поступления оплаты. Записи по дебету счета 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» производятся на основании предъявленных покупателям, заказчикам к оплате счетов, расчетных документов и налоговых счетов-фактур.

Реализация готовой продукции отражается в результате корреспонденции следующих счетов бухгалтерского учета: с кредита счета 1320 «Готовая продукция» списывается сумма фактической себестоимости реализованной готовой продукции на дебет счета 7010 «Себестоимость реализованной готовой продукции и оказанных услуг»; с кредита счета 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг» списывается сумма предъявленного счета за отгруженную продукцию на дебет счета 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

Налог на добавленную стоимость на реализуемую продукцию по ставке 14% отражается по дебету счета 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» и кредиту счета 3130 «Налог на добавленную стоимость».

Факт выдачи счета-фактуры подтверждает журнал регистрации счетов-фактур. Типовая корреспонденция счетов, сопровождающая операции по реализации готовой продукции на предприятии ТОО «Наурыз», представляет таблица 3.

Таблица 3 - Корреспонденция счетов по учету реализации готовой продукции на предприятии ТОО «Наурыз»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Датаопера-ций | Содержание операций | Сумма, тенге | Корреспонден-ция счетов |
| Дт | Кт |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | 11.01 | Покупателю предъявлен счет за отгруженную продукцию | 20522 | 1210 | 6010 |
| 2 | 11.01 | Отражен налог на добавленную стоимость | 2873 | 1210 | 3130 |

Кроме основного вида деятельности, ТОО «Наурыз» может получать доходы от неосновной деятельности, например от реализации основных средств и нематериальных активов. В результате совершения данных хозяйственных операций также покупателям выставляются счета-фактуры, следовательно, сумма налога на добавленную стоимость по таким операциям также должна уплачиваться в бюджет и отражаться в корреспонденции счетов.

Корреспонденция счетов по получению дохода от неосновной деятельности на предприятии ТОО «Наурыз», представляет таблица 4.

Суммы, отраженные на счетах раздела 7 рабочего плана счетов «Доходы», составляют облагаемый оборот за налоговый период, которым, как уже было обозначено выше для предприятия ТОО «Наурыз» является квартал. В ТОО «Наурыз» сумма облагаемого оборота за налоговый период составила 5620000 тенге.

Таблица 4 - Корреспонденция счетов по получению дохода от неосновной деятельности на предприятии ТОО «Наурыз»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Датаопера-ций | Содержание операций | Сумма, тенге | Корреспонден-ция счетов |
| Дт | Кт |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | 11.01 | Покупателю предъявлен счет за реализованный лазерный принтер | 20522 | 1210 | 6210 |
| 2 | 11.01 | Налог на добавленную стоимость | 2873 | 1210 | 3130 |

Таким образом, начисление налога на добавленную стоимость отражается бухгалтерией ТОО «Наурыз» на счете 3130 «Налог на добавленную стоимость» группы счетов 3100 «Обязательства по налогам» Рабочего плана счетов.

Далее рассмотрим финансовый учет налога на добавленную стоимость, который берется в зачет. Учет налога на добавленную стоимость, относимого в зачет отражается на синтетическом счете 1420 «Налог на добавленную стоимость» группы счетов 1400 «Текущие налоговые активы».

Суммы налога на добавленную стоимость, входящие в суммы, уплаченные поставщикам продукции, коммуникационных услуг, аренды, предприятие на основании налогового кодекса Республики Казахстан имеет право принять к вычету при наличии счета-фактуры и документов, подтверждающих фактическую оплату поставщику.

В анализируемом налоговом периоде предприятием ТОО «Наурыз» были приобретены товары. Также предприятию было выставлено несколько счетов-фактур от поставщиков коммунальных услуг и услуг связи. В результате на счетах бухгалтерского учета отражается следующее: таблица 5.

Таблица 5 - Отражение в учете НДС, принимаемого в зачет на ТОО «Наурыз»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание операций | Корреспонденция счетов | Сумма, тенге |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Отражено поступление товара на склад | 1331 | 3311 | 78130,43 |
| 2 | Отражена сумма НДС по приобретенным товарам, сумма принята к зачету | 1420 | 3311 | 10938,26 |
| 3 | Получен счет-фактура от поставщика услуг АО Казах-Телеком | 7210 | 3312 | 8234,79 |
| 4 | Отражена сумма НДС, принятая к зачету | 1420 | 3312 | 1152,87 |
| 5 | Получен счет-фактура за журнал | 7210 | 3311 | 1043,48 |
| 6 | Отражена сумма НДС, принятая к зачету | 1420 | 3311 | 146,09 |

Общая сумма налога на добавленную стоимость для ТОО «Наурыз», относимая в зачет в анализируемом квартале составила 905781 тенге. При получении счетов-фактур от поставщиков главный бухгалтер ТОО «Наурыз» обращает внимание на правильность их заполнения.

Принятая к зачету сумма налога на добавленную стоимость в финансовом учете отражается по дебету счета 3130 «Налог на добавленную стоимость» в корреспонденции с кредитом счета 1420 «Налог на добавленную стоимость».

Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет, представляет собой разницу между начисленным НДС, т.е. НДС, указанным в счетах-фактурах, выставленных покупателям и отражаемым на счете 3130 «Налог на добавленную стоимость», и НДС, который берется в зачет по счетам-фактурам, полученным от поставщиков, и отражается на счете 1420 «Налог на добавленную стоимость».

Согласно статье 248 Налогового Кодекса Республики Казахстан ТОО «Наурыз» обязано уплатить налог за каждый налоговый период до или в день установленного срока для представления декларации по налогу на добавленную стоимость. Перечисление налога на добавленную стоимость на основании платежного поручения и выписки банка отражается следующей записью на счетах бухгалтерского учета: Дебет счета 3130 «Налог на добавленную стоимость» кредит счета 1040 «Денежные средства на текущих банковских счетах в тенге».

Таким образом, в данном разделе мы рассмотрели порядок начисления и уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость, который является объектом налогового учета, а также финансовые учетные работы по отражению расчетов с бюджетом по налогам в бухгалтерии предприятии ТОО «Наурыз».

# **3. Отражение налога на добавленную стоимость в финансовой и налоговой отчетности**

Действующим налоговым законодательством Республики Казахстан предусмотрено исполнение налогового обязательства по составлению и представлению налоговой отчетности налогоплательщиками самостоятельно в установленном порядке и сроки.

Налоговая отчетность составляется налогоплательщиком, налоговым агентом, либо их представителями в порядке и по формам, установленным уполномоченным государственным органом в соответствии с Налоговым кодексом. Налоговая отчетность составляется на бумажном и (или) электронных носителях на государственном или русском языке.

Налогоплательщики вправе представлять налоговую отчетность по выбору:

* в явочном порядке;
* по почте заказным письмом с уведомлением;
* в электронном виде.

Если налогоплательщик желает представлять декларацию в электронном виде, он должен предварительно зарегистрироваться в Налоговом комитете по месту регистрации, как плательщик, сдающий налоговую отчетность в электронном виде. Процесс регистрации налогоплательщика включает в себя:

1) Подачу Заявления об обмене электронными документами с налоговым органом (форма 009.00);

2) Заключение типового соглашения об использовании и признании электронной цифровой подписи в электронных документах;

3) Выпуск Налоговым комитетом криптографических ключей для налогоплательщика и запись их на магнитный носитель (дискету).

При составлении налоговой отчетности в электронном виде электронный документ должен быть заверен электронной цифровой подписью налогоплательщика. Ответственность за достоверность данных, указанных в налоговой отчетности, возлагается на налогоплательщика.

При составлении налоговой отчетности на электронных носителях налогоплательщики обязаны по требованию уполномоченного государственного органа представлять копии таких документов на бумажных носителях.

Электронные формы налоговой отчетности передаются в Налоговый комитет с помощью программ, разработанных налоговым комитетом: ИСИД, НДС, ЭФНО.

Налоговая отчетность предприятия ТОО «Наурыз» составляется в порядке, утвержденном Правилами составления форм налоговой отчетности от 8 декабря 2004 года приказом Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан за № 625 и Кодексом Республики Казахстан от 12 июня 2001 года “О налогах и других обязательных платежах в бюджет”.

Согласно статьи 247 Налогового кодекса, плательщики налога на добавленную стоимость обязан предоставить декларацию по налогу на добавленную стоимость за каждый налоговый период не позднее 15 числа месяца, следующего за налоговым периодом, если иное не предусмотрено пунктом 2 статьи 247.

ТОО «Наурыз» предоставляет декларацию по налогу на добавленную стоимость формы 300,00 поквартально. Порядок составления декларации по налогу на добавленную стоимость определен Правилами составления форм налоговой отчетности, утвержденными приказом Председателя Налогового комитета Министерства Финансов Республики Казахстан от 12.12.2005 года № 554.

Декларация состоит из самой декларации (форма 300,00), приложений к ней (формы 300.01-300.11) по раскрытию об объектах обложения и объектах, связанных с обложением по налогу на добавленную стоимость и дополнительных форм, являющихся неотъемлемой частью приложений.

В данной декларации заполняется следующая общая информация о плательщике НДС (регистрационный номер налогоплательщика, отчетный налоговый период, полное наименование плательщика, код ОКЭД, код валюты, вид декларации, метод отнесения в зачет НДС, серия и номер свидетельства о постановке на учет по НДС). Для ТОО «Наурыз» представленная в Приложении 6 декларация является очередной.

Форма 300.01 «Оборот по реализации товаров (работ, услуг), облагаемый налогом на добавленную стоимость» указывает все сведения об оборотах по реализации товаров, работ, услуг, облагаемых НДС и осуществляемых в течении налогового периода, кроме оборотов, облагаемых по нулевой ставке. (Приложение 7)

Вся реализация, зарегистрированная в журнале регистрации счетов-фактур отражается в строках данной формы и разделяется на подгруппы. Величина строки 300.01.001 определяется как сумма всех строк и предназначена для отражения общей величины оборота по реализации товаров (работ, услуг), осуществляемого в пределах территории Казахстана. За налоговый период в ТОО «Наурыз» оборот составил 5620000 тенге. Аналогичная сумма представлена в строке 300.01.009, предназначенной для отражения величины общего размера облагаемого оборота за налоговый период. Величина данной строки переносится в строку 300.00.001А декларации.

Также в декларации по НДС отдельной строкой выделяются обороты, облагаемые по нулевой ставке. К этим оборотам относится экспорт товаров. Обороты по реализации, облагаемые по нулевой ставке, отражаются в форме 300.02. В ТОО «Наурыз» данная форма не заполняется.

В форме 300.03 приводится информация о корректировках размера облагаемого оборота. Рассмотрим более подробно, поскольку данная форма в ТОО «Наурыз» заполняется. В строке 300.03.002 отражается сумма корректировки размера облагаемого оборота по товарам (работам, услугам), по которым изменены условия сделки, повлекшие соответствующую корректировку размера облагаемого оборота. Например, в налоговом периоде ТОО «Наурыз» было поставлено металлопластиковое окно. Затем заказчик попросил поставить окно со встроенной сеткой. На основании письма заказчика произведена замена одной секции окна и выписан дополнительный счет-фактура на разницу в стоимости окна в сумме 6000 тенге. При этом в разделе изменение условий сделки указано:

* в графе E – сумма корректировки размера облагаемого оборота 5263 тенге;
* в строке F – сумма налога на добавленную стоимость, приходящегося на сумму корректировки размера облагаемого оборота – 737 тенге.

Форма 300.04 отражает оборот по реализации товаров (работ, услуг), освобожденный от налога на добавленную стоимость. В ТОО «Наурыз» данная форма не заполняется.

В форме 300.05 отражена сумма налога на добавленную стоимость, относимая в зачет по товарам (работам, услугам), приобретенным на территории РК. Данная форма заполняется на основе формы 307.00, где перчислены все счета-фактуры, по которым НДС берется в зачет. В данной форме существует строка 300.05.006, которая предназначена для отражения сведений по товарам, включая основные средства (работам, услугам), приобретенным без налога на добавленную стоимость. Исходя из данных журнала регистрации счетов-фактур полученных заполняется только графа А – 10000 тенге (ИП Ракитин).

Отдельно к декларации по налогу на добавленную стоимость сдаются ресстры счетов-фактур по товарам (работам, услугам), приобретенным в течение налогового периода (отчетного квартала). Данный реестр отражен в форме 307.00 и приложениях к нему - форма 307.01. Программное обеспечение "1С: Бухгалтерия" позволяет заполнять автоматически, через регламентирующие формы. По этой форме налоговая инспекция проводит встречные проверки. r настоящее время в соответствии со ст. 211 КоАП выписка фиктивного счета-фактуры влечет штраф на юридических лиц, являющихся субъектами малого или среднего предпринимательства, в размере j20%, на юридических лиц, являющихся субъектами крупного предпринимательства, - в размере 200% от суммы налога на добавленную стоимость, включенной в счет-фактуру. В данном случае штраф составит 18 000 тенге (15 000 х 120%). Раньше за такое нарушение штраф для всех юридических лиц применялся в размере 200% от суммы налога на добавленную стоимость, включенной в счет-фактуру.

В первую очередь заполняется форма 307.00 с приложениями 307.01. Для заполнения указанных форм открываем документы по счетам 3310и 1252. По имеющимся данным деятельности ТОО "Наурыз" вначале заполняется:

- форма 300.01 - данные этой формы переносятся в строку 300.00.001 декларации по НДС - 5 620 000.

- форма 300.03 с дополнительной формой 300.03.002 - данные этой формы переносятся в строку 300.00.003 декларации по НДС -5 217.

Строка 300.00.006 декларации по НДС получается как результат суммирования: 5620 000+ 5 217 = 5 625 217 тенге. Данная цифра указывает общий оборот по реализации и за год найдет свое отражение в декларации по корпоративному подоходному налогу.

Строка 300.00.007 определяет долю облагаемого оборота в общем обороте. У ТОО "Наурыз" она составляет 100%.

Строка 300.00.008 определяет долю облагаемого оборота по нулевой ставке. У ТОО "Наурыз" она составляет *0%.*

Строка 300.00.010 декларации по НДС получается как результат сум мирования: 843 000 + 783 = 843 783. Данная цифра должна совпадать с цифрой в журнале регистрации счета-фактуры и совпадать с остатком на счете 3130.

Далее заполняется форма 300.05 на основе формы 307.00. Для заполнения формы 307.00 и 300.05 за налоговый период составляется разработочная таблица. Строка 300.05.010 формы 300.05 переносится в строку 300.00.011 декларации по НДС. Сумма оборота по приобретению без НДС - 6 048 543; сумма НДС -905 781. Строка 300.00.016 будет равна 300.00.011 и составит 6 048 543 Строка 300.00.019 составляет общую сумму НДС, относимого в зачет - 905 781 тенге. Сумма в строке 300.00.019 совпадает с формой 307.00 и оборотом за I квартал по счету 1420.

Сумма разрешенного зачета НДС по строке 300.00.021 (905 781) больше начисленной суммы НДС по строке 300.00.010 (843 783) на сумму 61998 тенге. Данная сумма заносится в строку 300.00.023 декларации по НДС. Сумма зачета из предыдущих периодов у ТОО "Наурыз" на 01.01.2006 г. составляла 5 634 875 тенге, отражена в форме 300.10 и перенесена в строку 300.00.024 декларации по НДС.

Таким образом, в строке 300.00.026 проставляется сумма НДС, переносимая в счет предстоящих платежей в бюджет, в размере 5 696 873 тенге (стр. 300.00.023 + стр. 300.00.024 = 61 998 + 5 634 875). Данная сумма должна совпадать с остатком на счете 1420.

В соответствии с МСФО 1, финансовая отчетность предназначена для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности требовать отчетность, отвечающую их конкретным информационным запросам. Финансовая отчетность может представляться отдельно или как часть отчетов, представляемых организацией по итогам года.

Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству организации. Для достижения этой цели финансовая отчетность предоставляет информацию о следующих показателях организации: активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах, включая доходы и расходы от неосновной деятельности и чрезвычайных ситуаций, движении денег, изменений в собственном капитале.

Эта информация вместе с прочей информацией в пояснительной записке также помогает пользователям прогнозировать движение денег организации в будущем и, в частности, распределение во времени и определенность генерирования денег и их эквивалентов.

Налог на добавленную стоимость отражается в финансовой отчетности следующим образом. Суммы НДС, подлежащие перечислению в бюджет отражаются в бухгалтерском балансе в строке: «Задолженность по налогам». Суммы, выплаченные - в отчете о движении денежных средств в пункте: «Выбытие денежных средств» есть подпункт «Расчеты с бюджетом, органами пенсионного обеспечения, социального страхования, внебюджетными фондами».

Также данные об обязательных платежах в бюджет отражаются в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу. В частности, это данные о доходах, расходах и обязательствах, выявленных после даты составления годовой бухгалтерской отчетности и существенно влияющих на оценку имущественного и финансового положения, включая принятие решения о распределении дохода. При этом важно отражение данных о налоговых платежах в разрезе существенных видов налогов и с отражением различных сумм отклонений.

Перечисление налога на добавленную стоимость в бюджет отражается в финансовой отчетности в том отчетном периоде, в котором оно имело место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

# **Заключение**

В процессе разработки темы курсовой работы были изучены теоретические аспекты налога на добавленную стоимость, в результате которых было выявлено следующее:

- Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из широко распространенных косвенных налогов во многих странах с рыночной экономикой.

- По экономическому содержанию - это часть добавленной стоимости, которая изымается в государственный бюджет. Добавленная стоимость создается на всех стадиях производства и определяется как разница между стоимостью реализованной продукции, работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

- Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее эффективных фискальных инструментов, поскольку, во-первых, обеспечивает регулярность поступления налогов, во-вторых, обладает высокой степенью универсальности, в-третьих, дает значительные поступления в бюджет, и эти его свойства сделали этот вид налога весьма распространенным в мировой практике.

- Плательщиками налога на добавленную стоимость являются юридические и физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, которые обязаны встать на учет по налогу на добавленную стоимость в налоговых органах.

Таким образом, налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, добавленной в процессе производства и обращения товаров, работ и услуг, а также отчисления при импорте товаров на территорию Республики Казахстан. Объектом обложения налогом на добавленную стоимость является облагаемый оборот и облагаемый импорт.

Ставка налога на добавленную стоимость устанавливается налоговым законодательством. Согласно Налоговому Кодексу от 31 декабря 2006 года ставка налога на добавленную стоимость составляет 14%.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между суммами налога на добавленную стоимость, начисленными за реализованные товары, работы и услуги, суммами налога на добавленную стоимость, подлежащими уплате за приобретенные товары, работы и услуги, т.е. суммой налога, относимого в зачет.

Зачет налога на добавленную стоимость подразумевает под собой уменьшение суммы НДС, которую предприятие должно уплатить в бюджет на суммы НДС по выставленным ему счетам и производится на основании:

* счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров;
* документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога;
* документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами;
* иных документов в отдельных случаях.

Объектом исследования послужило предприятие ТОО «Наурыз», осуществляющее деятельность в области продажи компьютеров и оказания компьютерных услуг. Налоговый и финансовый учет налога на добавленную стоимость на предприятии ТОО «Наурыз» осуществляется в соответствии со следующими нормативно-законодательными актами Республики Казахстан:

- Налоговым Кодексом от 31 декабря 2006 года,

- Законом «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года,

- Инструкциями, положениями и рекомендациями Налогового Комитета Республики Казахстан.

Финансовый учет расчетов с бюджетом по налоговым обязательствам строится на основе общих принципов и положений, закрепленных в казахстанских стандартах бухгалтерского учета, международных стандартах финансовой отчетности и Рабочем плане счетов бухгалтерского учета по МСФО.

Финансовый учет налога на добавленную стоимость ведется на счете 1420 «Налог на добавленную стоимость» и счете 3130 «Налог на добавленную стоимость».

При начислении налога на добавленную стоимость дебетуют счета подраздела 1210 "Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков" и кредитуют счет 3130 "Налог на добавленную стоимость". Сумма налога, подлежащая зачету, отражается по дебету счета 3130 и кредиту счета 1420 «Налог на добавленную стоимость». Разница между начисленной суммой налога и суммой налога, подлежащей отнесению в зачет, перечисляется в бюджет: дебет счета 3130, кредит счета 1040 «Наличность на расчетном счете».

В третьей главе были рассмотрены правила отражения информации о налоге на добавленную стоимость в финансовой и налоговой отчетности. По данному разделу можно сформулировать следующее: налоговая отчетность по налогу на добавленную стоимость представляет собой формы 300.00 и 307.00 с приложения к ней.

В финансовой отчетности суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие перечислению в бюджет отражаются в бухгалтерском балансе в строке: «Задолженность по налогам». Суммы, выплаченные - в отчете о движении денежных средств в пункте: «Выбытие денежных средств» есть подпункт «Расчеты с бюджетом, органами пенсионного обеспечения, социального страхования, внебюджетными фондами».

# **Литература**

1. Послание Президента Республики Казахстан Нурсултана Назарбаева народу Казахстана «Новый Казахстан в новом мире» от 28 февраля 2007 г.
2. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях/Учебное пособие. – Алматы,2006.-472с.
3. Конституция Республики Казахстан, Алматы; Казахстан, 1998г.-25с.
4. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет" (Налоговый кодекс) от 31 декабря 2006 года, №125-III.-Алматы: ТОО «Издательство Норма-К», 2007. - 320с.
5. Сейдахметова Ф.С. Современный бухгалтерский учет. - Алматы; «Издательство LEM», 2005 г-548с.
6. Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И Бухгалтерский учет на предприятии, Алматы; Центраудит-Казахстан, 2002 г.-728с.
7. Меньшова Н.И. Самоучитель по бухучету и налогообложению, 2: Знакомство с учетом и налогообложение. – Алматы: Издательский дом БИКО, 2006. - 255с.
8. Байдунсенов А.Д. Налоговая система Казахстана // Каржы-Каражат. Финансы Казахстана – 2001. № 4 с. 23-31
9. Библиотека бухгалтера и предпринимателя, Налоги и сборы в Казахстане № 2/104/ февраль 2005
10. Бобоев М.Р., Мамбеталиев Н.Т., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран, содружество независимых государств, Алматы: Қаржы-каражат, 2003г. - 183с.
11. Гражданский кодекс Республики Казахстан. - Алматы: Казахстан, 1994.-512с.
12. Ильясов К.К. Идирисова Э.К. Налоги развитых зарубежных государств – Алматы: Каржы-Каражат, 1994.
13. Карагусова Г. Налоги: сущность и практика использования. – Алматы // Каржа-каражат-Финансы Казахстана, 2004
14. Медведев А.Н., Медведева Т.В. Налог на добавленную стоимость: обретение ясности. - М.: Финансы, 1998 – 217с.
15. Миляков М.В. Налоги и налогообложение- М: Инфра- М, 2000.
16. Налоги: Учебное пособие /Под ред. Д.Г. Черника. - М.: Финансы и статистика, 1996
17. Нургалиева Р.Н. Налоговый учет: учебно-практическое пособие – Караганда, 2002.
18. Официальный сайт Счётного комитета по исполнению республиканского бюджета Республики Казахстан // www.esep.kz
19. Сводная аналитическая информация о ходе выполнения программы правительства Республики Казахстан на 2006-2008 годы// Сборник Агентства по статистике Республики Казахстан, №1 от 06.01.2007г.
20. Сейдахметова Ф.С. Налоги в Казахстане, Алматы; LEM-2002г. – 160с.
21. Торшаева Ш.М. Теория бухгалтерского учета – Караганда, 2000
22. Финансы. Учебное пособие/Под ред. Проф. А.М. Ковалевой.- 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 384с.
23. Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. – Алматы: ЖЕТI ЖАРFЫ, 1998.
24. Худяков А.И. Наурызбаев Н.Е. Налоги: понятие, элементы, установленные, виды - Алматы: ТОО Баспа, 1998.
25. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учебное пособие для вузов/Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998
26. Шаповалова А.В. О перспективах развития налогообложения в Республике Казахстан //Индустриальная Караганда №71 от 06.04.2006г.
27. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение, Москва; ИНФРА-М, 1999-250с.