**Министерство общего и профессионального образования**

**Российской Федерации**

**Курганский государственный университет**

Кафедра «Финансы и учет»

Тема: Учет расчетов с бюджетом

**Курсовая работа**

**Дисциплина: Бухгалтерский финансовый учет**

Студент группы ……………………………………...……….../Брагин А.Ю./

Направление Экономика

Специальность Бухгалтерский учет и аудит

**Руководитель**

**Доцент, канд. экон. наук ………………………………...…/Зотова Н.Н./**

**Дата защиты \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**Оценка \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**Курган 1998 г.**

**Оглавление:**

Введение 3

1. Учет расчетов с бюджетом 4

1.1. Налог на добавленную стоимость 5

1.1.1. Порядок ведения бухгалтерского учета по налогу на добавленную стоимость 5

1.1.2. Особенности организации аналитического учета НДС 10

1.1.3. Оформление первичных документов для зачета налога на добавленную стоимость 14

1.1.4. Расчеты с бюджетом по НДС на основе счетов-фактур 16

1.2. Налог на прибыль 19

1.2.1. Учет и расчет с бюджетом по налогу на прибыль 19

1.3. Налог на имущество предприятия 22

1.3.1. Учет расчетов с бюджетом по налогу на имущество 22

2. Учет расчетов с бюджетом на ОАО «Зауральский домостроительный комбинат» 23

Заключение 25

Литература 26

#### Введение

Любая бухгалтерия, как сердце предприятия, особенно чувствительна к изменениям в налогах. От четкости или не четкости налоговой системы непосредственно зависит планирование и прогнозирование в организации, зависят взаиморасчеты с бюджетом, в правильности, быстроте и своевременности которых последний, на мой взгляд, заинтересован не меньше первого.

Основы ныне действующей налоговой системы Российской Федерации заложены в 1992 г., когда был принят большой пакет законов РФ об отдельных видах налогов. За шесть с половиной прошедших лет было много, видимо даже слишком много, от­дельных частных изменений, но основные принципы учета расчетов с бюджетом сохраня­ются.

Цель данной работы является описание методов отражения в бухгалтерском учете предприятия расчетов с бюджетом.

#### 1. Учет расчетов с бюджетом

В соответствии с законодательством Российской Федерации налогообложение предприя­тий предполагает:

* определение размера объекта налогообложения;
* расчет суммы причитающего­ся с предприятия налога на основе сформировавшегося в учете пока­зателя базы налогообложения и установленной налоговой ставки (как правило, процентной);
* осуществление *расчетов с бюджетом* по начисленным нало­говым платежам;
* составление и представление в налоговые органы налоговых де­клараций.

Подавляющее число показате­лей, составляющих базу налогооб­ложения, в том числе главные из них *-* объем реализации продук­ции (товаров, услуг) и сумма по­лученной прибыли, отражаются в системном бухгалтерском учете предприятия.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ (п. 64) отражаемые в отчетности суммы расчетов с налоговыми органа­ми и внебюджетными государственными фондами должны быть согласованными с ними и тождест­венными. Оставление на балансе неотрегулирован­ных сумм по этим расчетам не допускается.

В системе расчетных взаимоотношений пред­приятий денежные расчетные отношения с госу­дарственным бюджетом и государственными, вне­бюджетными фондами (социальными, дорожными, экологическими и др.) занимают особое место.

Организация их аналитического учета долж­на строиться таким образом, чтобы получить необходимую информацию по каждому виду налогов в бюджет и платежей во внебюджет­ные государственные фонды. Поэтому каждое предприятие открывает по соответствующим синтетическим счетам субсчета в их развитие (см. Приложение).

Для учета этих операций используется счет 68 "Расчеты с бюджетом", к которому открыва­ются субсчета по видам налоговых платежей. Счет 68 на конец отчетного месяца может иметь развернутое сальдо (дебетовое и кредитовое) по налоговым платежам. При составлении баланса дебетовый остаток по счету 68 отражается в активе баланса (стр. 246), а кредитовый — в пассиве (стр. 626).

Не допускается свертывать сальдо. Так, ес­ли, в Главной книге по дебету (кредиту) счета 68 отражено сальдо 5000 тыс. руб. (85000 тыс. руб,), то в активе баланса должно быть отражено 5000 тыс. руб., а в пассиве — 85000 тыс. руб. Грубейшей ошибкой будет отра­жение в пассиве баланса свернутого сальдо по счету 68 - 80000 тыс. руб. (85000- 5000). При этом следует помнить, что в балансе задолжен­ности по счету 68 должны быть отражены в суммах, согласованных с налоговым органом, для чего необходимо выверить взаимные расчеты.

**Общие т****ребован****ия к расчета****м с бю****джет****ам по нал****огам и сборам.** В зависимости от источников, за счет которых предприятия уплачивают налоги (дебет счета 68, кредит счетов 51, 52), различают нало­ги и сборы:

* уплачиваемые потребителями продукции, ра­бот, услуг (дебет счета 46, кредит счета 68) — НДС и акцизы.
* включаемые в себестоимость продукции, ра­бот, услуг (дебет счетов 08, 20. 23, 25, 26, 29, 31, 43, кредит счета 68) — транспортный налог, земель­ная пошлина, таможенная пошлина, арендная пла­та за землю, налог на воду;
* уплачиваемые за счет балансовой прибыли (дебет счета 80, кредит счета 68) до ее нало­гообложения — налог на имущество, на содержа­ние жилищного фонда и объектов социально-куль­турной сферы, сбор на нужды образовательных учреждений, налог на рекламу, сбор за парковку автомашин;
* уплачиваемые из балансовой прибыли (де­бет счета 81 кредит счета 68) — налог на прибыль;
* уплачиваемые за счет чистой прибыли (дебет счета 81, кредит счета 68) — сбор за право торговли, за право винно-водочной торговли, сбор со сделок купли-продажи иностранной валюты, за использование наименований ('Россия', "Россий­ская федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний, сбор за использование местной символики, налог на перепродажу авто­мобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров, целевые сборы на содержание ми­лиции, благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели.

#### Налог на добавленную стоимость

1.1.1. Порядок ведения бухгалтерского учета по налогу на добавленную стоимость

**1.** Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость, используются счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и счет 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

По дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" (по соответствующим субсчетам "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ресурсам", "Налог на добавленную стоимость по приобретенным малоценным и быстроизнашивающимся предметам", "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам", "Налог на добавленную стоимость по работам (услугам) производственного характера", "Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений", "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам" и другим субсчетам, вводимым в случае необходимости) организация отражает суммы налога по приобретенным материальным ресурсам, малоценным и быстроизнашивающимся предметам, основным средствам, нематериальным активам и другим ценностям, работам и услугам в корреспонденции с кредитом счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и др.

Суммы налога на добавленную стоимость, фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей (заказчиков) за реализованные им товары, продукцию, работы, услуги и другие ценности, отражаются по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" и дебету счетов учета реализации.

Суммы налога на добавленную стоимость, фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей за реализованные им товары, продукцию, работы, услуги и другие ценности и отражаемые по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом", уменьшаются на суммы налога по приобретенным (оприходованным) ценностям, учитываемым по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" (по соответствующим субсчетам) по мере их оплаты поставщикам (подрядчикам) или при наступлении соответствующих оснований путем списания оплаченных (засчитываемых) сумм налога с кредита счета 19 в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты с бюджетом".

В случае, если для целей налогообложения выручка от реализации продукции (работ, услуг) принимается по мере ее оплаты (при безналичных расчетах - по мере поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в учреждения банков, а при расчетах наличными деньгами - по поступлении средств в кассу), сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая получению от покупателей (заказчиков) по реализованным товарам (работам, услугам), основным средствам и прочему имуществу и учтенная по кредиту счетов 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств" и 48 "Реализация прочих активов" в части, превышающей сумму налога, подлежащей перечислению в бюджет по расчету в соответствии с налоговым законодательством, учитывается по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" на отдельном субсчете.

**2.** Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию на непроизводственные нужды, списываются с кредита счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", соответствующих субсчетов на дебет счетов учета источников их покрытия (финансирования).

Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога, списываются на дебет счетов учета затрат на производство (20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и др.), а по основным средствам и нематериальным активам учитываются вместе с затратами по их приобретению.

**3.** В случае использования товарно-материальных ценностей не только на производственные, но и на непроизводственные нужды сумма налога по ранее приобретенным и оплаченным товарно-материальным ценностям, подлежащая списанию с кредита счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом", определяется расчетным путем исходя из количества и стоимости списываемых на производственные или непроизводственные нужды товарно-материальных ценностей. В случае отпуска товарно-материальных ценностей на непроизводственные нужды после списания налога со счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" производится восстановление соответствующих сумм налога по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом" в корреспонденции со счетами учета источников их покрытия (финансирования)(см. п.15).

**4.** Сумма налога, выделенная отдельно в первичных документах по поставленной (отгруженной) продукции (выполненным работам, услугам), иным ценностям, в составе выручки от реализации отражается по кредиту счетов учета реализации в корреспонденции со счетами расчетов с покупателями и заказчиками. Одновременно указанная сумма налога отражается по дебету счетов 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов" и кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

В случае возврата покупателем (заказчиком) продукции (без ее замены) данные, ранее отраженные на счетах бухгалтерского учета операций по реализации продукции и сумм налога на добавленную стоимость, должны быть уточнены путем внесения исправительных записей на соответствующие счета.

**5.** Организации розничной торговли и общественного питания отражают на кредите счета 68 "Расчеты с бюджетом" соответствующего субсчета сумму налога, относящуюся к разнице между продажной и покупной стоимостью товаров (к торговой надбавке или скидке), в корреспонденции с дебетом счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

**6.** В случае реализации товаров по договорам комиссии или поручения с участием в расчетах сумма, подлежащая оплате за товары покупателями (заказчиками) с учетом налога на добавленную стоимость по этим товарам, отражается комиссионером или поверенным на дату отгрузки товаров покупателям (заказчикам) по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" на отдельном субсчете в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

В бухгалтерском учете комитента (доверителя) выручка от реализации товаров и суммы налога на добавленную стоимость отражаются по времени получения извещения от комиссионера или поверенного об отгрузке товаров покупателю (заказчику). При этом время получения извещения не должно превышать разумный срок прохождения таких документов.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая взносу в бюджет комиссионером или поверенным и определяемая в соответствии с налоговым законодательством, списывается комиссионером или поверенным с дебета счетов 46 "Реализация продукции (работ, услуг) в части вознаграждения за оказанные услуги по реализации товаров и (или) 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в части задолженности комитенту за товар, оплаченный покупателем, в кредит счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Сумма налога на добавленную стоимость, уплаченная комиссионером или поверенным при оказании услуги по реализации товаров, отражается по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", соответствующего субсчета в корреспонденции с кредитом счетов учета расходов (задолженности), связанных с оказанием услуги. Списание этих сумм в дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" производится в порядке, установленном в пункте 1.

**7.** При получении авансов (предварительной оплаты) при поставке товаров, продукции, иных ценностей либо под выполнение работ (услуг), а также при оплате продукции и работ, произведенных для заказчиков по частичной готовности, вся сумма, указанная в документах по полученным авансам (оплате), отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 64 "Расчеты по авансам полученным".

Одновременно сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная по установленной ставке на основании документов о полученных авансах (оплате), отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 64 "Расчеты по авансам полученным" и кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость". При отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) на сумму ранее учтенного налога на добавленную стоимость корректируется ранее сделанная запись (методом «красное сторно») и отражаются все операции, связанные с реализацией продукции (работ, услуг) в порядке, установленном в пункте 1 настоящего письма.

**8.** Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая получению (полученная) арендодателем от арендатора в составе арендной платы, списывается в кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" с дебета счета 80 "Прибыли и убытки". Суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие уплате (уплаченные) арендодателем по хозяйственным операциям, связанным со сдачей имущества в аренду и расходы по которым относятся в дебет счета 80 "Прибыли и убытки", отражаются по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", соответствующего субсчета. Списание этих сумм налога со счета 19 производится в соответствии с налоговым законодательством.

Поскольку затраты, связанные со сдачей имущества в аренду, не подлежат отнесению в состав издержек производства и обращения, а учитываются в составе внереализационных расходов предприятия, отражаемых по счету 80, предприятию не предоставляется возможности списать НДС в зачет в соответствии с п. 2 ст. 7 Закона о НДС с отражением по дебету счета 68. В такой ситуации целесообразно отразить суммы НДС по приобретенным материальным ресурсам, работам, услугам, связанным со сдачей имущества в аренду, по дебету счета 80.

**9.** При получении организацией сумм денежных средств, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), указанные суммы отражаются в бухгалтерском учете по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счетов соответствующих источников (счета 87 "Добавочный капитал", 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", 96 "Целевые финансирование и поступления").

Одновременно по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом" в корреспонденции с дебетом счетов учета соответствующих источников отражается сумма налога на добавленную стоимость, причитающаяся в соответствии с налоговым законодательством к уплате в бюджет по расчету с этих сумм.

**10.** При оплате труда (включая выдачу премий, вознаграждений) товарами собственного производства, при передаче товаров собственного производства безвозмездно или по ценам ниже рыночных (в том числе своим работникам) налог на добавленную стоимость (в части превышения над суммами, отраженными через счета учета реализации) по таким товарам, продукции, работам, услугам отражается по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом" (соответствующего субсчета) в корреспонденции со счетами учета соответствующих источников.

**11.** Налог на добавленную стоимость, уплаченный при приобретении основных средств, учитывается по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений" и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". В момент принятия на учет основных средств суммы налога, подлежащие в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком возмещению, списываются с кредита счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений" в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

При выполнении работ по строительству объекта хозяйственным способом сумма начисленного в соответствии с установленным порядком налога на добавленную стоимость в течение строительства отражается по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" в корреспонденции с дебетом счета 08 "Капитальные вложения". По мере ввода объекта расходы, связанные с его строительством (с учетом ранее начисленных сумм налога на добавленную стоимость), списываются с кредита счета 08 "Капитальные вложения" в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". Одновременно по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции с кредитом счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" отражается первоначальная стоимость объекта с учетом налога на добавленную стоимость, исчисленного по окончании строительства. В случае возникновения разницы между суммами налога, исчисленными в период строительства объекта и по мере ввода объекта в действие, разница подлежит списанию с дебета счета 46 в кредит счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

**12.** Налог, уплаченный при приобретении нематериальных активов, учитывается по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам" в корреспонденции с кредитом счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая возмещению в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком, списывается с кредита счета 19, субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам" в дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

**13.** В случае недостачи, порчи или хищений материальных ресурсов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) и до момента оплаты сумма указанного в первичных документах при их приобретении налога на добавленную стоимость и не подлежащего в соответствии с налоговым законодательством зачету списывается с кредита соответствующих субсчетов счета 19 в дебет счета учета недостач материальных ценностей. В случае обнаружения недостачи, порчи или хищения материальных ресурсов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) после их оплаты суммы налога на добавленную стоимость, не подлежащего в соответствии с налоговым законодательством зачету, но ранее уже возмещенные из бюджета, восстанавливаются по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" в корреспонденции с дебетом счетов недостач материальных ценностей, использования прибыли отчетного периода.

**14.** Суммы налога на добавленную стоимость, перечисленные в бюджет, отражаются по дебету счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

**15.** Если предприятие приобретает материалы, которые будут использоваться для проведения ремонта здания непроизводственного назначения, финансируемого за счет собственных источников предприятия (фонд развития производства), то стоимость этих материалов на издержки производства и обращения не относится. Поэтому, учитывая положения п. 19 Инструкции N 39, суммы НДС по указанным материалам возмещению из бюджета не подлежат, отсюда следует, что материалы, используемые для ремонта, следует рассматривать как материалы, отпущенные на непроизводственные нужды предприятия. В этом случае, суммы НДС по указанным материалам подлежат отнесению за счет фонда развития производства (источника финансирования). В бухгалтерском учете предприятия это отражается следующим образом:

1) Д-т счета 10 - К-т счета 60 - оприходованы материалы, закупленные для проведения ремонта;

2) Д-т счета 19 - К-т счета 60 - НДС по закупленным материалам;

3) Д-т счета 88 - К-т счета 19 - НДС отнесен за счет собственных источников (фонда развития производства) (см. п. 2 письма Минфина РФ от 12.11.96 N 96 "О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость и акцизами").

Если НДС по материалам, которые используются на непроизводственные нужды, ранее был предъявлен к возмещению из бюджета, то предприятию необходимо сделать в том отчетном периоде, в котором производится отпуск материалов на непроизводственные нужды (в данном случае - на ремонт помещений), следующие проводки:

4) Д-т счета 68 - К-т счета 19 – "красное сторно" восстановлен НДС по материалам, которые используются на проведение ремонта;

5) Д-т счета 88 - К-т счета 19 - НДС отнесен за счет собственных источников.

Если предприятие вместо отнесения на издержки производства и обращения суммы НДС, уплаченной по товарам, имеющим льготы, поставило соответствующую сумму к возмещению из бюджета.

Подобное нарушение налогоплательщика влечет следующие последствия, влияющие на дальнейший ход налогообложения:

1. Фактически внесенная в бюджет сумма налога оказывается меньше суммы, которая должна была бы быть исчислена и отражена в бухгалтерских, учетных и налоговых расчетных документах.
2. У предприятия оказывается искаженной себестоимость продукции (работ, услуг), вследствие чего в бюджет поступает сумма налога на прибыль в большем, чем имеет место в действительности, размере.

Относительно первого последствия нужно сказать, что единственная санкция, которая может быть применена к предприятию за допущенное нарушение, состоит во взыскании с него пени в размере 0,3% неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки, согласно подп. "в" п. 1 ст. 13 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Бухгалтерский учет налогоплательщика в этом случае будет строиться следующим образом:

1) Д-т счета 19 - К-т счета 60 (76) - выделен НДС по приобретенным товарам;

2) Д-т счета 68 - К-т счета 19 - НДС представлен к возмещению;

Исправительные проводки:

3) Д-т счета 81 - К-т счета 68 - начислены финансовые санкции (пени);

4) Д-т счета 68 - К-т счета 19 - красным сторно проводки 2;

5) Д-т счета 44 - К-т счета 19 - НДС отнесен на издержки производства.

Тем налогоплательщикам, которые допустили аналогичные нарушения, но самостоятельно выявили их, с целью избежания применения финансовых санкций как в виде штрафов, так и в виде пеней, необходимо предпринять следующие меры:

- внести исправления в бухгалтерский учет и отчетность, сделав соответствующие исправительные проводки:

1) Д-т счета 19 - К-т счета 60 (76) - выделен НДС по приобретенным товарам;

2) Д-т счета 68 - К-т счета 19 - НДС представлен к возмещению;

3) Д-т счета 19 - К-т счета 68 - обратная запись проводки 2;

4) Д-т счета 44 - К-т счета 19 - НДС отнесен на издержки производства;

- составить и представить в налоговые органы исправительные налоговые расчеты (п. 63 Инструкции N 39). При этом в них указывается только сумма выявленной разницы по сравнению с ранее представленными расчетами;

- перечислить причитающиеся суммы налогов в бюджет.

**16.** Часто на предприятиях возникает ситуация, когда предприятия оказав услуги сторонней организации, получает в оплату товар, который идет на выплату заработной платы. Ниже показывается как же при этом учитывается НДС.

Необходимыми условиями принятия НДС в зачет являются:

1) приобретение и оприходование материальных ресурсов (выполненных работ, оказанных услуг);

2) оплата поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги);

3) оформление первичных и расчетных документов надлежащим образом;

4) наличие правильно оформленного счета-фактуры типовой формы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 29.07.96 N 914 (начиная с 1 января 1997 г.)

При этом следует учитывать, что данные условия, на основании которых НДС взят к зачету, будут приняты в том случае, если стоимость приобретенных материальных ресурсов ( работ, услуг) будет в дальнейшем списана на издержки производства и обращения. В противном случае, т. е. в том случае когда эти материальные ресурсы (работы, услуги) использованы на непроизводственные нужды, имеющие специальные источники финансирования, предприятие на основании п. 50 Инструкции N 39 должно сделать восстановительную бухгалтерскую проводку: Д-т счета 81 (88, 96) - К-т счета 68.

Исходя из вышеизложенных условий, применительно к рассматриваемой ситуации следует сказать следующее.

Так как предприятием был получен и оприходован товар в оплату за реализованную услугу, то были выполнены 1-е и 2-е условия, на основании которых предприятие имело право принять НДС в зачет.

В дальнейшем, поскольку товар был направлен на выплату заработной платы работникам, т. е. произошла его фактическая реализация и он не был использован на непроизводственные нужды, можно сказать, что было выполнено и третье из указанных условий. Таким образом, у предприятия имелись все основания для принятия НДС в зачет.

В бухгалтерском учете эта операция будет отражена следующим образом:

1) Д-т счета 60 - К-т счета 46 - оказана услуга сторонней организации;

2) Д-т счета 46 - К-т счета 68 - начислен НДС на оказанную услугу, подлежащий уплате в бюджет.

При учетной политике предприятия по оплате для целей налогообложения вместо 2-й проводки делается 3-я проводка:

3) Д-т счета 46 - К-т счета 76 - отражена сумма неоплаченного НДС (при учетной политике для целей налогообложения по оплате - п. 1 письма Минфина РФ N 96);

4) Д-т счета 41 - К-т счета 60 оплата за оказанные услуги;

5) Д-т счета 19 - К-т счета 60 - НДС за оказанные услуги;

6) Д-т счета 76 - К-т счета 68 - отражена сумма НДС по оплаченным услугам (при учетной политике для целей налогообложения по оплате);

7) Д-т счета 68 - К-т счета 19 - НДС списан в зачет;

8) Д-т счета 20 - К-т счета 70 - начислена заработная плата;

9) Д-т счета 70 - К-т счета 46 - выдана натуральная оплата труда;

10) Д-т счета 70 - К-т счета 68 - начислен подоходный налог (исходя из рыночных цен - п. 6 инструкции Госналогслужбы РФ от 29.06.95 N 35 "По применению Закона РФ "О подоходном налоге с физических лиц"";

11) Д-т счета 46 - К-т счета 68 - начислен НДС (при реализации по цене не выше фактической себестоимости для целей налогообложения принимается рыночная цена на аналогичную продукцию - п. 9 Инструкции Госналогслужбы РФ от 11.10.95 N 39);

12) Д-т счета 46 - К-т счета 41 - списана себестоимость реализованного товара.

1.1.2. Особенности организации аналитического учета НДС

**Учет НДС, подлежащего уплате в бюджет**

Составляя рабочий план счетов, приказ об учетной политике, положение о документо­обороте в организации, необходимо помнить, что информация должна быть достоверной, ее полу­чение должно занимать минимум времени, а бухгалтерский учет надо вести так, чтобы при незначительных трудовых затратах можно было бы трансформировать его данные в информацию для управленческого учета и налоговых расчетов.

Рассмотрим один из возможных вариантов организации учета расчетов с бюджетом по НДС.

Допустим, что НДС, подлежащий уплате в бюджет, формируется на субсчете 68-5 "Расчеты с бюджетом по НДС". Попробуем определить, учет каких аналитических данных нужно вести на этом субсчете.

Для сверки расчетов с бюджетом, анализа уплаченных налогов, штрафных санкций по на­логам, пени надо знать не только общую сумму задолженности бюджету, но и ее расшифровку по налогу (подсубсчет 001), штрафам (002) и пени (003). Аналитический учет в таком разрезе можно вести с помощью современных систем автоматизации бухгалтерского учета.

Для аналитического учета некоторых данных нет необходимости вводить отдельные субсчета или подсубсчета к счету 68. Их можно получить, зная обороты в корреспонденции с определенны­ми счетами. Например, нас интересует не просто сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, а сколько составляет сумма НДС со ставкой 10 *%* и со ставкой 20 %. Так как учет реализации товаров с различными ставками НДС необходимо вести раздельно, можно открыть субсчета к счету 46 “Реализация продукции (работ, услуг)" с различ­ными ставками НДС. Оборот по дебету счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", субсчет "Со ставкой НДС 10 *%"* и кредиту счета 68, субсчет 5, подсубсчет 001 показывает реализацию со ставкой НДС 10 %. Оборот по дебету счета 46, субсчет "Со ставкой 20 %" и кредиту счета 68, субсчет 5, подсубсчет 001 определяет сумму реализации со ставкой НДС 20 %.

Налогооблагаемой базой для НДС является стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), отражаемая по кредиту счетов 46, 47, 48. Поэтому проанализируем, как можно организовать аналитический учет на сче­те 46, чтобы по его дебетовым оборотам и кредитовым оборотам по счету 68 получать не­обходимую информацию.

Счет 46 предназначен для обобщения инфор­мации о реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также для определения финансовых результатов от их реализации как на экспорт, так и внутри страны (первый уровень аналитических данных). Второй уровень — это реализация внутри страны в разрезе ставок НДС (16,67, 9,09, 20, 10 %). Учет можно вести по видам продукции (третий уро­вень аналитических данных), договорам поставок (четвертый уровень), местам реализации (пятый уровень) и т. п. Некоторые экономисты считают, что на каждый уровень аналитических данных можно завести свой субсчет к счету 46 и получать необходимую информацию. По мнению других, пользоваться субсчетом с номером в пять и более знаков неудобно, кроме того, иногда надо получить информацию, вытекающую из другой. Например, для управленческого учета, в первую очередь, важно знать, как проходит реализация в каждом подразделении, чтобы проанализировать, какое подразделение (отдел) организовало сбыт продукции лучше, и только потом управленческий учет будет интересовать, сколько продукции подразделение реализовало со ставкой НДС 10 и 20 %. Для учета налогов прежде всего важно знать, сколько продукции реализовано со ставкой НДС 10 *%* и сколько со ставкой 20 *%,* а только потом — какое подраз­деление и сколько реализовало продукции. Да, и не все системы автоматизированного бухгал­терского учета позволяют иметь код субсчета более трех (двух) знаков. Поэтому, продумывая план счетов предприятия, надо четко представ­лять, какая информация будет аккумулироваться на субсчетах какого-либо счета, а какая будет собираться как аналитические данные опреде­ленного субсчета, сколько знаков будет исполь­зовано для кодирования номера субсчета. Напри­мер, субсчет будет иметь код из трех цифр, первая из которых будет обозначать, что про­дукция реализована на экспорт (1), внутри страны (2) или в пределах СНГ (3). Вторая цифра субсчета покажет, с какой процентной ставкой НДС реализована та или иная продукция. Третья цифра может означать место реализации, а аналитические данные на таком субсчете можно группировать в разрезе видов продукции, дого­воров поставок, паспортов сделок и т. п.

Если первая цифра показывает, что реализация совершена внутри страны, то по второй цифре субсчета можно определили с какой ставкой НДС. Зная сумму реализации (кредитовый оборот данного субсчета) и ставку налога, мож­но проверить правильность определения оборота по НДС.

Для уменьшения штрафных санкций необхо­димо также организовать учет и контроль за начислением НДС по материальным ресурсам, списанным на непроизводственные нужды и реа­лизованным на сторону; при безвозмездной пере­даче имущества другим предприятиям; на средства, полученные от других организаций и предприятий (за исключением средств, зачисляемых в уставные капиталы организаций (предприятий) их учреди­телями в порядке, установленном законодательст­вом Российской федерации; средств на целевое бюджетное финансирование, а также на осущест­вление совместной деятельности); доходу, полу­ченные от передачи во временное пользование финансовых ресурсов (финансовой помощи) при отсутствии лицензий на осуществление банков­ской деятельности, а также средства от взимания штрафов, пени, выплаты неустоек, полученные за нарушение обязательств, предусмотренных дого­ворами поставки товаров (выполнения работ, ока­зания услуг); начислением НДС при реализации продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости, так как для целей налогообложения принимается рыночная цена на аналогичную продукцию (работы, услуги), сложив­шаяся на момент реализации, но не ниже факти­ческой себестоимости; по авансам и предоплатам полученным; НДС исчисленного с авансов и предоплат в предыдущем периоде, засчитываемых при реализации.

**Учет НДС, подлежащего возмещению из бюджета**

Рассмотрим, какие аналитические данные нужно получать на дебете счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет 5 "По НДС". Все проводки по дебету этого субсчета можно разделить на два типа.

*Первый —* это оплата налога, пени и штрафов непосредственно с расчетного счета предприятия или за счет переплаты по другим налогам. Эти проводки не вызывают трудностей у бухгалтеров, поскольку перечисления делают­ся в разрезе трех подсубсчетов: налог (001), штраф (002), пеня (003), таких же, как и в кредитовом обороте. Поэтому аналитический учет можно вести в разрезе этих подсубсчетов. Правда, необходимы дополнительные аналитиче­ские данные для дебетового оборота, в частности за какой период перечисляется налог: авансовый платеж за текущий квартал или оплата налога по расчету за предыдущий квартал. Эта инфор­мация приводится в платежном поручении. Прав­да, эти данные касаются только дебетового оборота по счету 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет 5 "По НДС". Поэтому нецелесообразно вводить отдельный подсубсчет для учета таких данных, а можно обойтись их аналитическим учетом, причем они могут быть закодированы или описаны текстом.

*Второй* тип — это проводки по учету НДС, предъявляемого бюджету к зачету, т. е. учиты­вающие суммы НДС, уплаченные предприятием его поставщикам и подрядчикам, возмещаемые бюджетом. Чаще всего при таких проводках используются данные кредита счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет 5 "По НДС", подсуб­счет 001 "Налог" и дебета счета 19. Также необ­ходимо иметь аналитические данные для запол­нения "Расчета (налоговой декларации) по налогу на добавленную стоимость". Так, для заполнения п. 1а расчета нужно знать сумму НДС по оприходованным оплаченным ценностям, в том числе по: материальным ресурсам, малоценным и быстроизнашивающимся предметам, работам, услугам производственного характера, нематери­альным активам, основным средствам, а также сумму НДС, уплаченного таможенным органам предприятиями и организациями, формирующи­ми цены на импортные товары (продукцию). Перечисленные аналитические данные можно учитывать на счете 68, субсчет 5, но они отра­жают обороты только по дебету этого счета. Поэтому целесообразнее получать их, исходя из конкретной корреспонденции счетов. Например, дебет субсчета 68-5/001 и кредит определенного субсчета счета 19 "НДС по приобретенным цен­ностям". Для этого при составлении рабочего плана счетов нужно определить, какие субсчета будут открыты к счету 19 и в разрезе каких аналитических данных нужно будет вести учет.

Предъявлять НДС к зачету следует только после оплаты материалов поставщику и оприхо­дования их на склад. Значит, необходимо вести учет НДС приходящегося на *оприходованные, но неоплаченные материальные ценности, а также на оприходованные и оплаченные* *мате**риальные ценности*. Поэтому можно одну цифру номера субсчета к счету 19 отвести для оплачен­ных или неоплаченных материальных ценностей, что облегчит контроль главному бухгалтеру и внутренним аудиторам, так как проводки с кредита счета 19 в дебет субсчета 68-5/001 могут быть только с кредита субсчета к счету 19, имеющего признак "оплачено". Однако не­обходимы данные не только в разрезе оплачен­ныхили неоплаченных оприходованных матери­альных ценностей, но и по группам материаль­ных ценностей, на которые приходится та или иная сумма НДС, в частности, на: приобретенные материальные ресурсы, МБП, работы, услуги) производственного характера, нематериальные активы, основные средства.

В зависимости от возможностей программы автоматизации бухгалтерского учета предпри­ятие само решает, будет оно выделять отдельный субсчет для сбора аналитических данных по выше перечисленным группам или будет соби­рать эту информацию в аналитическом разрезе.

Учет на счете 19 "НДС по приобретенным ценностям" можно организовать следующим образом.

Первая цифра номера субсчета будет обозна­чать, оплачены (2)или не оплачены (1) оприхо­дованные материальные ценности; НДС, уплаченный на таможне (3).

Вторая цифра будет показывать группу ма­териальных ценностей, к которой относится НДС: 1. НДС по материальным ресурсам, учи­тываемым на счете 10 "Материалы". 2. НДС по материальным ресурсам, учитываемым на сче­те 41 "Товары". 3. НДС по МБП. 4. НДС по работам (услугам) производственного харак­тера. 5. НДС по нематериальным активам. 6. НДС при осуществлении капитальных вложений. Та­ким образом, счет 19 "НДС по приобретенным ценностям" будет иметь следующие субсчета: 19-11 "НДС по неоплаченным, но оприходован­ным материалам", 19-12 "НДС по неоплачен­ным, но оприходованным товарам", 19-13 "НДС по неоплаченным, но оприходованным МБП", 19-14 "НДС по работам (услугам производствен­ного характера) принятым, но неоплаченным", 19-15 "НДС по приобретенным, но неоплаченным нематериальным активам", 19-16 "НДС по при­обретенным, но неоплаченным капиталовложе­ниям", 19-21 "НДС по оплаченным и оприходо­ванным материалам", 19-22 "НДС по оплаченным товарам", 19-23 "НДС, оплаченный за МБП", 19-24 "НДС, оплаченный за работы (услуги) производственного характера", 19-25 "НДС, оплачен­ный по нематериальным активам", 19-26 "НДС, оплаченный при осуществлении капиталовложе­ний", 19-30 "НДС, уплаченный на таможне". Внутри каждого субсчета можно вести аналити­ческий учет по видам материалов, договорам, счетам, поставщикам и т.п.

Наличие таких аналитических данных позво­лит, по оборотам дебета счета, 68 "Расчеты с бюджетом", субсчёт 5 "По НДС", подсубсчет "Налог" и кредита соответствующего субсчета к счету 19 заполнять "Расчет (налоговую деклара­цию) по налогу на добавленную стоимость" и делать необходимые выборки для анализа дея­тельности организации.

НДС, уплаченный на таможне, подлежит возмещению после его уплаты и оприходования материальных ценностей на склад, независимо от того, были они оплачены или нет. На осно­вании таможенной декларации на получение материальных ценностей нужно дебетовать суб­счет 19-30 "НДС, уплаченный на таможне" и кредитовать, субсчет 68-9 "Расчеты с бюдже­том по таможне .(импортная пошлина, НДС)", а на основании приемного акта — дебетовать субсчет 68-5 "Расчеты с бюджетом по НДС", подсубсчет 001 "Налог" и кредитовать субсчет 19-30 "НДС, уплаченный на таможне". Выполнять такие проводки можно на компьютерах с при­менением различных пакетов бухгалтерских про­грамм, которые позволяют делать сразу несколь­ко бухгалтерских проводок.

При такой постановке учета финансовая служба и руководители организации будут иметь всю информацию, необходимую для анализа; упростится подготовка данных для составления "Расчета (налоговой декларации) по налогу на добавленную стоимость", ф. 2 приложения к балансу при составлении квартальной отчетно­сти; легче контролировать правильность предъ­явления бюджету уплаченного НДС за материальные ресурсы, что будет способствовать уменьшению штрафных санкций при .проведении налоговых проверок.

1.1.3. Оформление первичных документов для зачета налога на добавленную стоимость

В соответствии с п. 1 ст. 7 Закона РФ от 6 декабря 1991 года "О налоге на добавленную стоимость" в расчетных документах на реализуемые товары (работы, услуги) сумма налога указывается отдельной строкой, а в соответствии с п. 2 упомянутой статьи сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

Значит, для зачета суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной поставщикам, требуется выделения этого налога в расчетных документах. В соответствии с п. 16 Инструкции Госналогслужбы РФ от 11 октября 1995 года N 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость" к расчетным документам отнесены поручения, требования-поручения, требования, а также к ним приравнены реестры чеков, реестры на получение средств с аккредитива, приходные кассовые ордера. Указание п. 16 упомянутой Инструкции о выделении сумм НДС в этих расчетных и приравненных к ним документах соответствует Закону.

Этот же пункт требует выделения сумм налога на добавленную стоимость в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, актах выполненных работ и др.), если расчеты произведены без использования платежных поручений, требований-поручений, требований, реестров чеков, аккредитивов и приходных кассовых ордеров. Необходимо отметить, что упомянутые расчетные и приравненные к ним документы не всегда применяются при расчетах с использованием векселей и путем зачета взаимных требований, а также при бартерных поставках товаров (работ, услуг). К примеру, при бартерных поставках (при товарообмене) могут быть составлены следующие первичные документы, подтверждающие выполнение обязательств по договору:

- поставщиками материальных ресурсов - акты и накладные на отпуск товаров и материалов, акты на приемку-передачу основных средств;

- подрядчиками и исполнителями работ и услуг - акты приемки-передачи работ; акты, подтверждающие выполнение услуг.

Могут быть составлены и унифицированные документы, включающие в себя как накладные, так и счета (к примеру, товарно-транспортные накладные на грузовые автоперевозки). Унифицированные документы могут включать в себя и заказы-наряды, заключения и т.д. Если упомянутые первичные документы не содержат показателей, обязательных для счетов-фактур, то есть отпускную цену единицы и всех отпущенных товаров (работ, услуг), надбавки, сборы и налоги, общую сумму к платежу, дополнительно составляется счет (счет-фактура) или платежное требование со спецификацией.

При бартерных поставках и при расчетах с использованием векселей обычно составляются счета-фактуры или счета. При расчетах путем зачета взаимных требований к актам (протоколам, письмам) о зачете прикладываются счета (счета-фактуры) или платежные требования.

Поэтому порядок заполнения первичных документов при бартерных сделках и зачете взаимных требований, а также при использовании векселей, установленный п. 16 Инструкции N 39, соответствует традициям оформления первичных документов и необходимости правильного исчисления налога на добавленную стоимость.

В то же время, для крупных предприятий буквальное толкование требований п. 16 Инструкции N 39 недопустимо, поскольку это лишит их оперативности в деятельности, усилит бюрократизм аппарата управления.

У крупных предприятий подразделения, отпускающие товар, разбросаны, поэтому руководство предприятий в накладных указывает количество товаров, разрешенных к отпуску, то есть максимально допустимое значение (лимит). Фактически может быть отпущено меньшее количество товара или товар другой модификации и качества, удовлетворяющих покупателя. И крупные предприятия на основании накладных, содержащих такие показатели, как наименование покупателя, наименование товара, сорт, учетная цена и учетная сумма отпущенного товара, составляют счета-фактуры или расчетные документы (платежные требования, требования-поручения), включающие всю информацию, отвечающую потребностям как покупателей, так и налоговых органов.

Если после отпуска товаров заставлять покупателей дооформлять накладные в финансово-сбытовом отделе или бухгалтерии поставщика, это приведет к простоям транспорта и нерациональному использованию рабочего времени. Поэтому если в счете-фактуре или в платежном требовании сумма налога на добавленную стоимость выделена, необязательно выделять ее в накладной или в акте, так как в этом случае зачет взаимных требований, расчеты при бартерных поставках и с применением векселей производятся на основании счетов-фактур или платежных требований, а сами накладные и акты являются лишь документом, подтверждающим отпуск (передачу) товара (работ) или оказание услуг.

В тех случаях, когда невозможно точно определить сумму налога на добавленную стоимость, в платежных поручениях выделяется сумма налога исходя из расчетных ставок (9,09 процента - по продовольственным и детским товарам; 16,67 процента - по другим товарам).

Поставщик товаров (работ, услуг) обязан выделить фактическую сумму налога в счете-фактуре, а если счет-фактура не выписан - в накладных или в акте. Зачет налога на добавленную стоимость производится на основании одного из упомянутых документов, содержащих фактическую сумму налога.

Накладные и акты, одновременно являющиеся счетами-фактурами, до 1 января 1997 года должны иметь названия "счет-накладная", "счет-акт", поскольку бухгалтерский учет задолженности ведется в разрезе каждого предъявленного к оплате счета. С 1 января 1997 года выписка счетов-фактур обязательна на основании Указа Президента РФ от 8 мая 1996 года N 685.

Требования п. 19 Инструкции N 39, в соответствии с которыми запрещено выделять в расчетных документах сумму налога на добавленную стоимость в платежном поручении в тех случаях, когда в счете-фактуре или в платежном требовании сумма налога выделена, а в накладной или в акте не выделена, противоречат не только Закону РФ от 6 декабря 1991 года "О налоге на добавленную стоимость" и п. 16 этой же Инструкции, но и здравому смыслу.

Кроме того, п. 19 Инструкции содержит внутренние противоречия. Так, если в приходно-кассовом ордере не выделена сумма налога, в соответствии с этим пунктом запрещается выделять налог и в платежном поручении, хотя два расчетных документа для оплаты одного и того же требования никогда не могут быть применены. Если же они будут использованы, во-первых, один из расчетных документов вызовет переплату и поэтому не приведет к излишнему зачету налога на добавленную стоимость; во-вторых, никакой связи между приходным кассовым ордером и платежным поручением не существует, так как платежное поручение оформляется на основании требований контрагента, оформленных в виде претензий, счетов-фактур, счетов-накладных, платежных требований и т. д.; в-третьих, приходный кассовый ордер Инструкцией N 39 в одних случаях приравнен к расчетному документу, а в других - к первичному документу, на основании которых составляются расчетные документы.

В связи с вышеперечисленным, п. 19 Инструкции N 39 подлежит корректировке. Кроме того, он должен применяться с учетом норм действующего законодательства, не только запрещающего, но и требующего выделения в расчетных документах сумм налога на добавленную стоимость при расчетах за товары (работы, услуги), облагаемые налогом на добавленную стоимость.

Действующие нормативные акты (Указ Президента РФ от 8 мая 1996 года N 685 "Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины"(в ред. от 03.04.97 N 283) и постановление Правительства РФ от 29 июля 1996 года N 914 "Об утверждении Порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость"(с изменениями и дополнениями от 2 февраля 1998 г. N 108) требуют выдачи покупателям счетов-фактур под расписку в самом бланке счета.

Это требование не всегда осуществимо, поскольку при сдаче товаров перевозчику (к примеру, для доставки груза покупателю, находящемуся за сотни километров) представитель покупателя не присутствует. В ряде случаев и представители покупателей, лично принимающие товары на складах поставщика, не всегда имеют возможность расписаться в получении счетов-фактур, поскольку рабочее время на складах, в финансовых отделах и бухгалтериях заканчивается в одно и то же время.

Для выписки счетов-фактур упомянутым Указом установлен 10-дневный срок, но представители покупателей не могут находиться в приемных поставщиков в течение 10 дней в силу лимитирования командировочных расходов и экономической нецелесообразности. Как правило, покупатели и работники самих предприятий длительное время стоят в очередях за получением виз на отпуск товарно-материальных ценностей. Повторное же участие в этом "процессе" приведет лишь к нерациональному использованию рабочего времени. Исходя из этого, счета-фактуры могут быть вручены двумя способами: под расписку на бланке счета или заказным письмом. В противном случае значительно увеличатся непроизводительные расходы, связанные с оформлением счетов-фактур, и будет нарушен принцип однократности налогообложения одного и того же объекта.

1.1.4. Расчеты с бюджетом по НДС на основе счетов-фактур

В соответствии с Указом Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 предприятия всех организационно-правовых форм с 1 января 1997 г. перешли на расчеты с бюджетом по НДС на основе применения счетов-фактур.

Постановлением Правительства РФ от 29 июля 1996 г. № 914 утверждены: типовая форма счета-фактуры, порядок ведения журналов учета счетов-фактур двух видов: журнала учета выдаваемых покупателю счетов –фактур и журнала учета полученных от поставщиков счетов-фактур, форма книги продаж и книги покупок и требования к их ведению.

Механизм применения счетов-фактур изложен в письме Госналогслужбы и Минфина РФ от 25 декабря 1996г. № ВЗ-6-03/890, № 109 " О применении счетов-фактур при расчетах по НДС с 1 января 1997 г.". Уже первые месяцы работы показали, что некоторые вопросы, касающиеся практической организации работы по реализации положений, установленных данным нормативным документом, нуждаются в дополнительных разъяснениях. Из содержания письма (п.1) вытекает, что счета-фактуры являются инструментом дополнительного контроля за полнотой сбора НДС и не отменяют (а следовательно, сохраняют) все действующие формы расчетных и первичных документов, включая счета и счета-фактуры типовой формы 868 м 868а при применении счетов фактур отпадает сама собой (например, при методе расчета НДС на основе предъявленных расчетных документов). Однако если, как полагает государственная налоговая служба, счета-фактуры предназначены только для целей контроля, то возникает необходимость кроме счетов-фактур для осуществления непосредственно расчетных операций выписывать формы 868 и 868а. В этом случае это резко увеличивает объем работы за счет ее неоправданного дублирования.

Письмом Госналогслужбы (п.9) предусмотрено, что бланки счетов-фактур должны быть заранее пронумерованы, а на предприятии должен быть налажен достоверный количественный и номерной учет незаполненных бланков счетов-фактур. Это вызывает определенные трудности у тех предприятий, которые имеют филиалы, не находящиеся на отдельном балансе. Как представляется, в этом случае целесообразно вести отдельную нумерацию счетов-фактур: для филиала 1 с № 10001, филиала 2 с № 20001 и т.д., что позволит более четко осуществить контроль за использованием счетов-фактур филиалами и не нарушит общее требование обязательной нумерации.

Филиалы и подразделения предприятий, находящиеся на отдельном балансе самостоятельно реализующие товары (работы, услуги), как представляется, должны самостоятельно осуществлять всю процедуру учета счетов-фактур для целей налогообложения.

Предприятиям разрешен (п. 9) компьютерный вариант формирования счетов-фактур при обязательном соблюдении последовательности расположения и показателей формы счета-фактуры. Форма счета-фактуры утверждена постановлением Правительства и потому является унифицированной и межведомственной. Она обязательна к применению предприятиями всех организационно-правовых форм без каких-либо изменений.

Вместе с тем в письме уточнено (п. 7), что при завершении расчетного периода до истечения десятидневного срока составление счетов и их регистрация должны быть произведены в том же отчетном периоде, в котором произведена реализация товара (работ, услуг). Так, если товары отгружены после 21 числа, то все счета-фактуры должны быть выписаны текущим месяцем и зарегистрированы в текущем месяце.

Письмом (п. 3) предусмотрена как обязательная норма составление счетов-фактур в одном экземпляре (для своих целей) при получении авансов (Д-т 51, К-т 64) и средств от взимания штрафов (Д-т 51, К-т 64) и пеней (К-т субсчета 80-3), а также в двух экземплярах при безвозмездной передаче товаров, работ, услуг (Д-т счет 81 и счета 88, К-т 46), основных средств (К-т 47), нематериальных активов и прочего имущества (К-т 48). Хотя в письме Госналогслужбы и нет прямых на то указаний, но, как представляется, данная процедура должна быть соблюдена при отпуске продукции (работ, услуг) собственного производства на внутреннее потребление для непроизводственных целей (дебет счета 81, 84, 88, 96, кредит счета 46), для расчетов с работниками по оплате труда (дебет 70, кредит 46), а также при бартерных операциях (дебет 60, кредит 46).

Существует мнение, что при отражении операций использования товаров (работ, услуг) на собственные цели для расчетов по оплате труда, при безвозмездной передаче и при договоре мены (по бартеру) необходимо изменить методологию учета и отражать указанные операции с использованием счета 62 в общеустановленном порядке с регистрацией указанных операций в книге продаж.

Каждое предприятие осуществляет регистрацию выписанных счетов-фактур покупателям в *книге продаж,* а полученных от поставщиков - в *книге покупок*. К книгам обеих форм предъявляются общие требования: они должны быть прошнурованы, их страницы пронумерованы и скреплены печатью предприятия; книги подлежат хранению в течение 5 лет. Контроль за правильностью ведения осуществляет руководитель предприятия или уполномоченное им лицо. Книги ведутся для того, чтобы обеспечить получение полной и достоверной информации по НДС, начисленному за реализованные товары, работы и услуги (дебет счетов 46, 47, 48, кредит счета 68) на основе книги продаж и подлежащему зачету (дебет счета 68, кредит счета 19), на основе книги покупок или восстановлению (дебет счетов 20, 29, счета 81, счетов 84, 88, 96, кредит счета 68) по НДС, уплаченному (дебет счета 19, кредит счетов 60, 76) в соответствии с требованиями Инструкции 39 ГНС.

***Ведение книги продаж***имеет особенности в зависимости от того, какую учетную политику приняло предприятие для учета процесса реализации - по мере отгрузки продукции, работ, услуг (по предъявленным счетам) или по кассовому методу (по оплаченным счетам).

При учете процесса реализации по мере отгрузки (по предъявленным счетам) в книге продаж регистрируются в хронологической последовательности выписанные счета-фактуры, врученные покупателям за отгруженную продукцию (работы, услуги) и товары (дебет счета 62, кредит счета 46), основные средства (дебет счета 76, кредит счета 47) и другое имущество (дебет счета 62, кредит счета 48).

При использовании кассового метода счета-фактуры выписываются и регистрируются в книге продаж по мере поступления денег в кассу, на расчетный или валютный счет предприятия. В случае частичной оплаты товаров (работ, услуг) в книге продаж производится регистрация каждой суммы, поступившей при частичной оплате с указанием реквизитов счета-фактуры, составленного на отгрузку этого товара (работ, услуг) с пометкой "частичная оплата".

Таким образом, итоговые суммы книги продаж за отчетный период предназначены для определения подлежащего к начислению НДС (дебет счетов 46, 47, 48, кредит счета 68). В книге продаж также должны быть зарегистрированы и все авансовые поступления (дебет счетов 50, 51, 52, кредит счета 64), а также составленные предприятием счета-фактуры при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) (дебет субсчета 81, счета 88, кредит счета 46), основных средств и НМА (кредит счета 47) и другого имущества (кредит счета 48), передача имущества в качестве вклада в уставный капитал (дебет счета 06, кредит счетов 46, 47, 48), вклада в совместную деятельность (дебет счетов 06, 58). В дальнейшем по мере фактического отпуска товаров, выполнения работ, оказания услуг, суммы предоплаты (авансов) отражаются повторно в книге продаж сторнировочной записью и регистрируют новый счет-фактуру на всю поставку.

В ней же подлежат регистрации итоговые данные за день контрольно-кассовой машины при реализации предприятием товаров, работ, услуг населению за наличный расчет, а также бланки строгой отчетности взамен счетов-фактур в предприятиях, где услуги населению оказываются без применения контрольно-кассовых машин. Возможно, целесообразно в данном случае по итогам работы за день составить один общий счет-фактуру для его регистрации в книге продаж, хотя такая процедура письмом Госналогслужбы не предусмотрена.

По предложенной в письме схеме ведения книги продаж содержащихся в ней сведений явно недостаточно для того, чтобы ее итоговые данные использовать для начисления в бюджет НДС (дебет счета 46, кредит счета 68). Так, в книге продаж не предусмотрено отражение операций с внутренним использованием продукции (работ, услуг) на непроизводственные цели (дебет счета 81, счетов 88, 96, кредит счета 46), направленной на оплату труда (дебет счета 70, кредит счета 46), при выполнении хозяйственным способом работ по капитальному строительству. В указанных случаях начисляется НДС; представляется необходимым также составить счета-фактуры на общую сумму за месяц и зарегистрировать их в книге продаж. Это позволит избежать необходимых дополнительных выборок и сосредоточить в полном объеме сведения о свей реализации продукции.

В ***книге покупок*** регистрируются *оплаченные* счета-фактуры поставщиков (дебет счетов 60, 76, кредит счетов 50, 51, 52) за приобретенные основные средства и нематериальные активы (дебет счетов 07, 08, кредит счета 60 или 76), поступившие производственные запасы (дебет счета 10), МБП (дебет счета 12), товары (дебет счета 41) и оказанные услуги, потребленные на производственные цели (дебет счетов 20, 25, 26, 29, 31, 43, 89) и непроизводственные (дебет субсчета 81, счетов 88, 96).

Итоговые данные книги покупок служат основанием для зачета НДС уплаченного (дебет счета 68, кредит счета 19). Произведенные предприятием авансовые платежи в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) не отражаются в книге покупок, так как по ним не производится зачет НДС входящего (уплаченного).Это связано с тем, что принятие к зачету НДС по приобретенным товарам и материальным ресурсам осуществляется при соблюдении двух обстоятельств - оплате счетов-фактур и оприходовании товаров.

Как представляется, с целью получения более полной и достоверной информации о суммах НДС, подлежащих зачету в книге покупок, должны быть зарегистрированы также все счета-фактуры и чеки кассовых аппаратов при наличии товарных чеков за материалы, работы и услуги, оплаченные наличными из кассы (дебет счетов 60, 76, кредит счета 50) или из подотчетных сумм (кредит счета 71).

***О порядке ведения журналов учета счетов-фактур****.* Постановлением Правительства предусмотрено наличие на каждом предприятии двух видов журналов учета счетов-фактур: журнала учета выдаваемых покупателям счетов-фактур и журнала учета полученных от поставщиков счетов-фактур. Все счета-фактуры, хранящиеся в журналах учета счетов-фактур, должны быть пронумерованы с начала года. Такая необходимость обусловлена тем, что в указанных журналах помимо счетов-фактур предусмотрено хранение и других документов, зарегистрированных в книге продаж и книге покупок, в частности таможенные декларации или их копии.

Указанные журналы следует рассматривать не как самостоятельные (дополнительные) регистрационные журналы, а как установленную форму обязательного отдельного хранения всех счетов-фактур выданных покупателям (полученных от поставщиков) в хронологическом порядке их выдачи (получения) в специальных папках (скоросшивателях).

Из всего вышесказанного можно сделать несколько выводов:

1. Предложенная в письме схема ведения счетов-фактур и их регистрации в книге продаж и покупок значительно усложнила работу предприятия, породили дублирование.

2. По предложенной схеме данные книги продаж и книги покупок не могут быть использованы для исчисления налога, так как в них не содержится всей исчерпывающей информации для начисления НДС за товары, работы и услуги и зачета НДС уплаченного.

3. Госналогслужба России совместно с Минфином, выпустив письмо "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (которое, кстати, не зарегистрировано в Минюсте России, "поправила" закон, обязав соблюдать норму, в нем не предусмотренную. К зачету по НДС начисленному не будут приниматься суммы НДС уплаченного в случае, если предприятием не ведется книга покупок и журнал. Это следует понимать так, что если предприятие не допустило ошибок в расчетах с бюджетом по НДС (правильно начислило и правильно зачло НДС входящий), но не ведет книгу покупок, то у него, во-первых, будет исключена сумма НДС входящего и, во-вторых, оно уплатит штраф в том же размере, хотя интересы бюджета соблюдены и не нарушены.

#### 1.2. Налог на прибыль

1.2.1. Учет и расчет с бюджетом по налогу на прибыль

Одним из основных налогов, которые упла­чивают предприятия (дебет счета 68 кредит счета 51), является налог на прибыль (дебет субсчета 81, кредит счета 68). Порядок его взимания регулируется Законом «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 де­кабря 1991 г. и Инструкцией № 37 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций", утвер­жденной Государственной налоговой службой Российской федерации 10 августа 1995 г. с дополнениями и изменениями.

В основу расчета берется выявленный на счете 80 "Прибыли и убытки" финансовый ре­зультат - валовая прибыль (кредитовое сальдо) или убыток (дебетовое сальдо).

Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ № 170 установлено, что:

* финансовый результат организации определяется в соот­ветствии с допущением временной определенности фактов хо­зяйственной деятельности (принципом начисления).
* прибыли или убытки, выявленные в отчетном году, но от­носящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансо­вый результат отчетного года.
* доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в учете и отчет­ности как доходы будущих периодов.

Бухгалтерский учет финансового результата (прибыли) можно условно разделить на четыре этапа.

Первый этап составляют операции по учету финансового ре­зультата, полученного организацией в отчетном году.

Второй этап составляют операции по учету использования прибыли отчетного года в течение года.

Третий этап составляют операции по учету прибыли про­шлых лет.

Четвертый этап составляют операции по учету фондов спе­циального назначения, образованных как за счет прибыли от­четного года, так и прибыли прошлых лет.

Рассмотрим первых два этапа.

***Первый этап***учета финансового результата заключается в его выявлении на бухгалтерских счетах.

Показатель, характеризующий финансовый результат деятельности предприятия, формируется виде свернутого остатка по счету 80 «Прибыли и убытки»: дебетовый остаток - убыток, кредитовый - прибыль. Для исчисления суммы налогооблагаемой прибыли, со­гласно действующей инструкции по налогу на прибыль, данные бухгалтерского учета корректиру­ют как в сторону увеличения, так и уменьшения на длинный пере­чень сумм, которые отражаются в аналитическом учете по соот­ветствующим бухгалтерским сче­там.

Финансовый результат (при­быль или убыток) в отчетности предприятия слагается из реализационного результата от основной деятельности (сч. 46) и результата отреализации основных средств и иного имущества (сч. 47 и 48). На основании уже упоминавшего­ся постановления Правительства Российской Федерации от 01.07.95 №661 и в соответствии с действу­ющей инструкцией о составлении годовой бухгалтерской отчетности объем реализации и реализационную прибыль (убыток) отражают в ф. № 2 «Отчет о финансовых результатах» по моменту отгрузки (от­пуска) продукции и услуг, т. е. по методу начисления. Если пред­приятие в своей учетной политике предусмотрело определение объе­ма реализации по моменту оплаты (кассовый метод), то в налоговой декларации "Расчет налога от фак­тической прибыли" прибыль по данным бухгалтерского учета пе­ресчитывается с метода начисле­ний на кассовый метод путем кор­ректировки, с одной стороны, объема выручки от реализации продукции (услуг) и имущества и, с другой стороны, себестоимости реализованной продукции (услуг) и имущества.

Далее скорректированная на кассовый метод расчета получен­ная предприятием прибыль в со­ответствии с инструкцией о нало­гообложении прибыли увеличива­ется на разницу между рыночной ценой и фактической ценой реа­лизации продукции, работ и услуг (п. 2.5 инструкции) на основании специальных расчетов, представ­ляемых в налоговый орган.

При налогообложении прибы­ли из нее исключается прибыль от реализации сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции, а также реализации произведен­ной и переработанной на данном предприятии сельскохозяйственной продукции собственного про­изводства (сч. 46 и 80).

Налогооблагаемая прибыль увеличивается на сумму убытков и потерь от реализации и безвозмез­дной передачи основных средств и иного имущества; списания и прочего выбытия не полно­стью амортизированных основных средств; ускоренной амортиза­ции основных средств в случае их досрочного выбытия; реализа­ции или безвозмездной передачи основных средств и объектов незавершенного строительства (по остаточной стоимости) в течение 2 лет с момента получения льготы по прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений.

Из налогооблагаемой прибыли вычитается прибыль от реализации основных средств и иного имущества, освобождаемая от налогообложения в результате - применения индекса-дефлятора (сч. 47 и 80).

Постановлением Правительства Российской Федерации о внесении изменений и дополнений в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) в целях ограничения отдельных видов расходов и был введен (по версии Минфина РФ якобы впервые) так называемый "режим их регулирования через механизм налогообложения".

Однако этот "механизм" существовал и до указанного постановления, только он по другому воплощался в жизнь. "Сверхнормативные" затраты не включали в себестоимость продукции, а относили на прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия, и поэтому налогооблагаемая прибыль уже в бухгалтерском учете отражалась за вычетом таких затрат. Со­гласно указанному выше постановлению все произведенные пред­приятием затраты (включая так на­зываемые "сверхнормативные") стали, в полном соответствии с об­щепринятым и мировой практике принципом начисления, отражать в бухгалтерском учете на издерж­ках производства и обращения.

Однако теперь реализационная прибыль по данным бухгал­терского учета для целей налого­обложения должна увеличиваться на сумму перерасхода нормируе­мых Минфином РФ статей затрат, включаемых в себестоимость про­дукции. Поэтому к прибыли по данным бухгалтерского учета нужно прибавить: сверхнорматив­ные расходы по обслуживанию банковских кредитов (процен­ты); сверхнормативные расходы на командировки, добровольное страхование, подготовку кадров, рекламу, представительские расходы, компенсации) за использование личных автомобилей. Информация об этих расходах в фактиче­ском и нормативном размере должна накаливаться в аналити­ческом учете к счетам учета издер­жек производства и обращения.

Кроме реализационной части, финансовый результат состоит из внереализационных доходов и расходов. При этом следует иметь в виду, что реализационный фи­нансовый результат в торговых предприятиях, в отличие от производственных, формируется не­посредственно на счете 80 при со­поставлении валового дохода от реализации товаров (к-т сч. 80) и издержек обращения на реализо­ванный товар (д-т сч. 80).

Если от реализации получена прибыль, то она увеличивается на внереализационные доходы, отра­жаемым на счете 80 "Прибыли и убытки" (кре­дит субсчета 80-3), и уме­ньшается на внереализационные расходы, отражаемым на дебете субсчета 80-3. Если получен реализационный убыток, то он увеличивает­ся на внереализационные расходы и уменьшается на внереализаци­онные доходы. При этом не все внереализационные доходы и убытки учитываются при налого­обложении прибыли.

Для учета операций, отражаемых на счете N 80 "Прибыли и убытки", предназначен журнал-ордер N 15. В снабженческих и сбытовых организациях для этой цели применяется журнал-ордер N 15-сн.

На лицевой стороне этого регистра отражаются обороты по кредиту указанных счетов в корреспонденции с соответствующими счетами. Запись операций, за исключением сумм, отражаемых в корреспонденции со счетами N 50 "Касса" и N 51 "Расчетный счет", производится на основании соответствующих первичных бухгалтерских документов. Операции в корреспонденции со счетами N 50 и N 51 отражаются итогами за месяц по данным, выявившимся в ведомостях к этим счетам.

В таблице "Аналитические данные к счету N 80" операции по дебету и кредиту указанных счетов отражаются итогами за месяц по статьям аналитического учета. На основании этих данных и сальдо на начало месяца определяется сальдо на конец месяца по каждой статье. В целях получения данных, необходимых для заполнения отчетности, в этой таблице дебетовые и кредитовые обороты приводятся, кроме того, нарастающими итогами с начала года по отчетный месяц.

Записи по счету N 80 за отчетный месяц в этой таблице отражаются в порядке, изложенном в общих указаниях к инструкции.

***Второй этап***учета финансового результата составляют операции по учету использования прибыли, полученной орга­низацией в течение отчетного года. Учет использованной при­были ведется на счете 81 «Использование прибыли», на кото­ром открывают специальные субсчета для учета использования прибыли на платежи в бюджет и учета прочих направлений ис­пользования (отвлечения) прибыли.

Использование прибыли на платежи в бюджет отражается бухгалтерской проводкой:

ДЕБЕТ 81 КРЕДИТ 68

на каждую дату возникновения у организации задолженности бюджету по налогам и платежам. При этом в соответствии с налоговым законодательством организация уплачивает в бюджет:

- налог на прибыль - за счет валовой прибыли, полученной организацией в отчетном периоде;

- другие виды налоговых платежей, установленные законо­дательством (кроме отдельных платежей, относимых на себе­стоимость продукции (работ, услуг), в дебет счетов учета реали­зации или в дебет счета 80 «Прибыли и убытки»), - за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации (чистой прибыли).

Таким образом, отвлечение прибыли на налоговые платежи учитывается на счете 81 как использование прибыли, но по структуре ее использования покрытие этих расходов произво­дится за счет разных видов прибыли.

При налогообложении прибыль принимается в размере, уч­тенном на счете 80, но скорректированная в установленном за­конодательством порядке на ряд расходов и поступлений.

#### 1.3. Налог на имущество предприятия

1.3.1. Учет расчетов с бюджетом по налогу на имущество

*Учет расчетов* предприятий с бюджетом по налогу на имущество предприятий ведется на балансовом счете 68 "Расчеты с бюджетом" на отдельном субсчете "Расчеты по налогу на имущество". Сумма налога, рассчитанная в установленном порядке, отражается по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом" и дебету счета 80 "Прибыли и убытки".

Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 "Расчеты с бюджетом" и кредиту счета 51 "Расчетный счет".

Для определения налогооблагаемой базы налога на имущество принимаются отражаемые в активе баланса остатки по следующим счетам бухгалтерского учета:

* 01 "Основные средства" и 03 "Доходные вложения в материальные ценности" (за минусом суммы износа);
* 04 "Нематериальные активы" (за минусом суммы износа, учитываемого на счете 05 "Амортизация нематериальных активов");
* 10 "Материалы";
* 11 "Животные на выращивании и откорме";
* 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы " (за минусом суммы износа, учитываемого на счете 13 "Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов");
* 15 "Заготовление и приобретение материалов";
* 20 "Основное производство";
* 21 "Полуфабрикаты собственного производства";
* 23 "Вспомогательные производства";
* 29 "Обслуживающие производства и хозяйства";
* 30 "Некапитальные работы";
* 31 "Расходы будущих периодов";
* 36 "Выполненные этапы по незавершенным работам";
* 40 "Готовая продукция";
* 41 "Товары" (покупная цена);
* 44 "Издержки обращения";
* 45 "Товары отгруженные";
* 16 "Отклонение в стоимости материалов";

В налогооблагаемой базе учитываются также прочие запасы и затраты, отражаемые по статье "Прочие запасы и затраты" раздела II актива баланса.

#### 2. Учет расчетов с бюджетом на ОАО «Зауральский домостроительный комбинат»

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.96 г. ст.6 п.1 ответственность за организацию бухгалтерского учета в «Обществе» , соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет генеральный директор Аристов С.А.

На основании ст.6 пункта 2а учреждена бухгалтерская служба, возглавляемая главным бухгалтером Неустроевой Г.В.

Согласно учетной политике признание прибыли от реализации продукции (работ, услуг) с целью начисления и уплаты налога на прибыль и метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) - по оплаченным счетам покупателям (наличными (сч.50); безналично: на р\с (сч.51), на в\с (сч.52); взаимозачетами; товарообменными операциями).

Состояние расчетов по отдельным видам платежей подробно характеризуется в аналитических оборотных ведомостях к сче­там 67, 68, 69. Такие ведомости обязательно заполняются пе­ред составлением баланса, в кото­ром задолженность по счетам с бюджетом и внебюджетными фондами должна быть показывается развернуто, т.е. кредитовые остатки по указанным счетам отражаются в пассиве баланса, а де­бетовые, означающие переплаты по налогам, сборам и прочим пла­тежам в бюджет, - в активе балан­са по статье «Прочие дебиторы».

*Налог на прибыль:*

Для учета операций, отражаемых на счете N 80 "Прибыли и убытки", используется журнал-ордер N 15.

На лицевой стороне этого регистра отражаются обороты по кредиту указанных счетов в корреспонденции с соответствующими счетами 46(реализация товаров) – 2408,12р., 48(реализация прочих активов) – 16767,61р., 76(арендная плата) – 6753р., 60(кредиторская задолженность) – 452,92р., 62(кредиторская задолженность) – 1591,42р. Запись операций, за исключением сумм, отражаемых в корреспонденции со счетами N 50 "Касса" и N 51 "Расчетный счет", производится на основании соответствующих первичных бухгалтерских документов. Операции в корреспонденции со счетами N 50 и N 51 отражаются итогами за месяц по данным, выявившимся в ведомостях к этим счетам.

В таблице "Аналитические данные к счету N 80" операции по дебету и кредиту указанных счетов отражаются итогами за месяц по статьям аналитического учета. На основании этих данных и сальдо на начало месяца определяется сальдо на конец месяца по каждой статье. В целях получения данных, необходимых для заполнения отчетности, в этой таблице дебетовые и кредитовые обороты приводятся, кроме того, нарастающими итогами с начала года по отчетный месяц. Полученный результат за текущий год по кредиту счета 80 (502530,8р.), согласно данным строки «Итого», заносится в Справку о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчет налога от фактической прибыли» как убыток по данным бухгалтерского учета (-502530,8р.). Затем производится корректировка(уменьшение) полученного убытка на:

* разницу между рыночной ценой и фактической ценой реализации, полученной при реализации продукции (работ, услуг) по рыночной цене ниже фактической себестоимости в сумме 468575,33 руб.
* потерь от уценки сырья, материалов, готовой продукции и товаров в сумме 48517,34 руб.

В результате получаем валовую прибыль в сумме -14561,87 руб., т.е. предприятие сработало в убыток. Данную сумму вносят в строку 1 Расчета налога от фактической прибыли, но т.к. прибыли нет, то соответственно и самого налога на прибыль нет.

*Налог на добавленную стоимость:*

В соответствии с Указом Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 ОАО «ЗДСК» с 1 января 1997 г. перешло на расчеты с бюджетом по НДС на основе применения счетов-фактур. Предприятие осуществляет регистрацию выписанных счетов-фактур покупателям в *книге продаж,* а полученных от поставщиков - в *книге покупок(оплаченные счета-фактуры)*. Примером счета-фактуры, регистрируемой в книге покупок является счет-фактура № 619. Ей соответствуют следующие проводки в бухгалтерском учете: Д10К60 – на сумму 19404р., Д19К60 – на сумму 3880,80р., затем идет ее оплата: Д60К51,62,76 – на сумму 23284р., и НДС к возмещению: Д68К19 – на сумму 3880,80р. Примером счета-фактуры, регистрируемой в книге продаж является счет-фактура № 595. Ей соответствуют следующие проводки в бухгалтерском учете: Д62К46 – на сумму 98055,58р., Д46К68 – на сумму 16342,60р.

Затем ежемесячно на предприятии составляется налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость. В 1 строке в 3 графе указывается оборот за месяц по приобретенным ценностям (песок) – 19404р., и сумма НДС (оборот за месяц по дебету счета 19) – 3880,80р., т.к. полученная продукция оплачена, то аналогично заполняется строка 1а. Стоимость реализованных товаров (сборный железобетон) отражается в строке 3 графа 3 - 81712,98р., а сумма полученного НДС в графе 5 – 16342,60р.

В строке 6 указывается сумма НДС подлежащая к уплате, равная 16342,60-3880,80= 12461,80р.

*Налог на имущество предприятия:*

По данным бухгалтерского баланса на 1 октября 1998 года производится расчет налога на имущество предприятия за 9 месяцев 1998 года. Согласно Инструкции Госналогслужбы РФ от 8 июня 1995 г. N 33 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий" (с изменениями от 12 июля, 9 октября 1995 г., 5, 13 июня 1997 г., 2 апреля 1998 г.) производится расчет среднегодовой стоимости имущества, данные берутся из квартальной отчетности, и полученная сумма (67181руб) заносится в строку 1 Расчета налога на имущество предприятия. Для предприятия действует пониженная ставка налога 1,3% согласно Закону № 14 от 10.02.97. Отсюда сумма налога на имущество предприятия равна 873,4 руб. Расчет сумм льгот по налогу на имущество и отчет об использовании льгот по налогу на имущество направляются в Администрацию Курганской области, а также в государственную налоговую инспекцию по г. Кургану.

Учет расчетов по налогу на имущество предприятия ведется на счете 68 "Расчеты с бюджетом" на отдельном субсчете "Расчеты по налогу на имущество". Сумма налога, рассчитанная в установленном порядке, отражается по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом" и дебету счета 80 "Прибыли и убытки". Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 "Расчеты с бюджетом" и кредиту счета 51 "Расчетный счет".

#### Заключение

В заключение своей работы, рассмотрев принципы и особенности ведения учета расчетов с бюджетом, предлагаю на предприятии со­ставлять для контроля за полным и до­стоверным начислением всех на­логовых платежей за каждый от­четный период накопительную сводную ведомость.

Такая накопительная ведо­мость представляет собой своеоб­разный свод налоговых деклара­ций. Только по двум видам плате­жей (НДС и налогу на рекламу) декларации построены не по на­копительному принципу - в них нет нарастающих итогов с начала года. На мой взгляд, целесообраз­но унифицировать формы налого­вых деклараций.

Их нужно составлять по дан­ным накопительной сводной ве­домости начисления налогов, можно и наоборот. Чтобы прове­рить полноту и достоверность на­числения налогов, надо сравнить данные налоговых деклараций и накопительной сводной ведомо­сти, а затем сопоставить показате­ли гр. 9 сводной ведомости по каждому налогу с показателями начисления налогов в оборотной ведомости. По оборотной ведомо­сти можно проанализировать и своевременность погашения задолженности по каждому налогу.

Сопоставление данных о начис­ленных налогах в декларациях, сводной ведомости и аналитической оборотной ведомости по расчетам с бюджетом характеризует степень соответствия данных бухгалтерского учета и налоговой отчетности в виде деклараций (расчетов).

Графа 8 накопительной свод­ной ведомости предназначена для контроля за соответствием начис­ленного НДС сумме зачтенного и своевременно перечисленного платежа. В идеале данные гр. 8 и гр. 7 должны совпадать. Если сум­ма в гр. 8 больше, чем в гр. 7, это свидетельствует о переплате нало­га; если же меньше, то о просро­ченной задолженности по НДС.

О хорошем состоянии расче­тов по другим налогам (на при­быль, имущество, рекламу и др.) будет свидетельствовать равенство сумм в трех смежных графах обо­ротной ведомости - кредитовый оборот, кредитовый остаток и де­бетовый оборот.

Показатели оборотной ведо­мости по расчетам предприятия с бюджетом нужно хотя бы раз в год сверять с данными бухгалтерии налоговой инспекции для устранения возможных расхождений в учете поступления платежей предприятия.

Накопительная сводная ведомость

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование налоговых платежей | Источник информации о налогооблагаемой базе | Налогооблагаемая база нарастающим итогом с начала года, тыс. руб. | Ставка налога, % | Начислен налог нарастающим итогом с начала года (гр.4-гр.5) | Налог из гр.6 предшествующей накопительной ведомости | Зачтен и перечислен НДС за предшествующие отчетные периоды года | Налог, подлежащий начислению за отчетный период (гр.6-гр.7) | Источник покрытия налогового платежа | Корреспонденция счетов |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |

Действующая в России уже пять с половиной лет налоговая система вызывает множество нареканий со стороны предпринимателей, экономистов, депутатов, государственных чиновников, журналистов и рядовых налогоплательщиков.

Налоговая реформа, следуя общему ходу всей экономической реформы, является неотъемлемым ее звеном. К тому же финансовая ситуация в стране продолжает оставаться сложной. Налоговая система призвана противостоять эко­номическому и финансовому кризису. Все это обусловило необхо­димость введения ряда изменений, дополнений, поправок в на­логовое законодательство. Налоговая реформа продолжается. Существенным этапом ее будет введение Налогового Кодекса Российской Федерации.

#### Литература

1. Постановление от 29 июля 1996 г. N 914 «Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов - фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость»
2. Указ от 8 мая 1996 года N 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины (в ред. от 03.04.97 )»
3. Инструкция от 11 октября 1995 г. N 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» (в ред. Изменений и дополнений Госналогслужбы РФ N 1 от 23.01.96, N 2 от 14.03.96, N 3 от 22.08.96, N 4 от 12.03.97, N 5 от 29.12.97)
4. Приказ от 7 августа 1998 г. N БФ-3-03/170 «О внесении изменений и дополнений в Инструкцию Госналогслужбы России от 11.10.95 № 39 ‘О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость’»
5. Инструкция от 8 июня 1995 г. N 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий»
6. Письмо от 27 октября 1997 г. N ВЗ-6-04/757 «О налоге на имущество предприятий»
7. Приказ от 2 апреля 1998 г. N АП-3-04/63 «О внесении изменений и дополнений в Инструкцию Госналогслужбы России от 08.06.9 ‘О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий’»
8. Письмо от 25 декабря 1996 года «О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость с 1 января 1997 года»
9. Постановление от 2 февраля 1998 г. N 108 «О внесении изменений и дополнений в Постановление Правительства Российской Федерации от 29 июля 1996 г. N 914 ‘Об утверждении Порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость’»
10. Федеральный Закон от 31 июля 1998 года N 141-ФЗ «О внесении дополнений в статью 2 Закона Российской Федерации ‘О налоге на прибыль предприятий и организаций’»
11. Постановление от 11 сентября 1998 г. N 1095 «О внесении изменения в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли»
12. Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства (утв. Минфином СССР 7 марта 1960 г.)
13. Письмо Минфина РФ от 24 июля 1992 г. N 59 "О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях"
14. Письмо Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. N 96 "О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость и акцизами"
15. Журнал «Бухгалтерский учет» № 5, 1998 год
16. Журнал «Бухгалтерский учет» № 4, 1998 год
17. Журнал «Главный бухгалтер» № 3, 1998 год
18. Журнал «Главный бухгалтер» № 5, 1998 год
19. Журнал «Главный бухгалтер» № 2, 1998 год
20. Журнал «Налоги и платежи» № 3, 1998 год
21. Журнал «Бухгалтерский учет» № 6, 1998 год
22. Журнал «Бухгалтерский учет» № 1, 1997 год
23. Журнал «Бухгалтерский учет» № 2, 1997 год
24. Журнал «Бухгалтерский учет» № 3, 1997 год
25. Журнал "Консультант бухгалтера" №4, 1997 год

Приложение 1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Счет 67 «Расчеты по внебюджетным средствам»** | **Счет 68 «Расчеты с бюджетом»** | **Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»** |
| 67-1 Расчеты по налогу на реализа­цию ГСМ | 68-1 Подоходный налог | 69-1 Расчеты по социальному страхованию |
| 67-2 Расчеты по налогу не пользователей автомобильных дорог | 68-2 Акцизы | 69-2 Расчеты по пенсионному обеспечению |
| 67-3 Расчеты по нало­гу с владельцев автотранспортных средств | 68-3 Налог на имущество | 69-3.1 Расчеты с федеральным фондом медицинского страхования |
| 67-4 Расчеты по налогу на приобретение автотранспортных средств | 68-4 Налог на прибыль | 69-3.2 Расчеты с терри­ториальным фондом медицинского страхования |
| 67-5 Отчисления во внебюджетный фонд НИИОКР | 68-5 Налог на добавленную стои­мость | 69-4 Расчеты по фонду занятости |
| 67-6 Расчеты с экологическими фондами | 68-6 Транспортный налог |  |
|  | 68-7 Сбор на нужды образовательных учреждений |  |
|  | 68-8 Налог на рекламу и далее по видам налогов |  |