ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы. Среди множества экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику, важное место занимают налоги. В условиях рыночных отношений, и особенно в переходный к рынку период, налоговая система является одним из важнейших экономических регуляторов, основой финансово-кредитного механизма государственного регулирования экономики. С помощью налогов определяются взаимоотношения предпринимателей, компаний всех форм собственности с государственными и местными бюджетами, с банками, а также вышестоящими организациями. Помимо этого налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное воспроизводство, его динамику и структуру, на научно-технический прогресс.

Расчеты с бюджетом по налогам и сборам производят все предприятия не зависимо от организационно-правовой формы. От того, насколько грамотно бухгалтер ведет учет данных расчетов, будут зависеть выплаты в бюджет и во внебюджетные формы, формирование чистой прибыли организации.

Главная цель, которая была поставлена в работе — изучить теоретические и практические аспекты, особенности ведения бухгалтерского учета расчетов с бюджетом.

Исходя из цели, можно обозначить задачи курсовой работы:

а) охарактеризовать налоги и дать определения их функциям в налоговой системе государства;

б) определить классификацию (виды) налогов и сборов в РФ, нормативно-правовые акты, регулирующие учет в данной сфере;

в) рассмотреть методику ведения расчетов по налогам и сборам;

г) рассмотреть практические аспекты ведения расчетов организации с бюджетом;

д) сделать выводы и повести итог курсовой работы.

Объектом исследования в курсовой работе выступает учетная политика организации для целей налогообложения.

Предметом исследования курсовой работы является процесс организации учета налогов и сборов на предприятии.

Структура курсовой работы представляет собой введение, две главы, заключение и список использованной литературы.

1 Теоретические основы учета расчетов по налогам и сборам

* 1. Понятие, сущность и классификация налогов и сборов

На протяжении многих столетий определение самого понятия «налог» строилось на основании различных теорий налогообложения. Теоретики финансовой науки, исследуя проблемы налогообложения, на одно из первых мест всегда ставили именно определение налога.

В науке в широком смысле под налогом понимается обязательный безвозмездный платеж, взимаемый на основе государственного принуждения и не носящий характера наказания или компенсации [20].

В современной литературе о налогах приводится большое количество различного рода определений налогов, и при этом неизменно подчеркивается, что налог — платеж обязательный. Другими словами, платежи, которые не являются для плательщиков обязательными, не относятся к налоговым (к налогам не относятся любые добровольные выплаты, взносы, отчисления).

Налоги являются теми платежами, которые осуществляются безвозмездно, т.е. их уплата не устанавливает каких-либо конкретных обязанностей государства по отношению к лицу, вносящему эти платежи. Таким образом, к налогам не следует относить платежи, обязанность по уплате которых возникает в связи с заключением плательщиками с государством, государственными органами либо иными представителями государства каких-либо договоров. К налогам так же не относятся платежи обязательного характера, взимаемые в качестве каких-либо санкций, например, штрафы, а также различного рода компенсационные выплаты.

В отдельных определениях налога указывается, что налоги — это платежи, взимаемые в установленном законом порядке. Это справедливо в том смысле, что в цивилизованном государстве обязанности по уплате налогов должны устанавливаться законом. Однако включение в определение слов «платежи, взимаемые в установленном законом порядке» сильно ограничивает значение термина «налог» [15, с 69].

Обязанность по уплате налогов может возлагаться не только на отдельных физических лиц, юридических лиц, но и на различного рода объединения, не являющиеся юридическими лицами в соответствии с гражданским законодательством.

В силу того, что в налогах концентрируется вся совокупность складывающихся в любой национальной экономической формации и интересов вне зависимости от уровня развития, от форм организации общества и государственного устройства страны, можно сформулировать следующий вывод: налог является комплексной категорией — одновременно экономической, финансовой и правовой.

Налоги как экономическая категория представляют собой совокупность отношений по перераспределению реально созданного в обществе дохода. В качестве материальной базы налогов выступает национальный доход — вновь созданная в производстве и приращенная в обращении стоимость. Налоговые отношения, формирующиеся при перераспределении национального дохода, есть отношения между двумя субъектами: налогоплательщиком и государством. Налоговые платежи — это движение стоимости в денежной форме от налогоплательщика к государству на безвозмездной основе в соответствии с принципами налогообложения.

Налоги как финансовую категорию можно охарактеризовать так: финансы выполняют две основополагающие функции — распределительную и контрольную, а налоги опосредуют часть этих отношений — отношения перераспределения. Следовательно, система налогообложения несет в себе часть функционального предназначения финансов.

В налогах отражаются отношения собственности, та сфера производственных отношений, где сталкиваются и, так или иначе, разрешаются различные экономические интересы: государственные, коллективные и индивидуальные. Формирование концепции рациональной налоговой системы позволяет найти точку взаимного сочетания этих интересов, сгладить антагонизм между ними.

Одновременно налог является и правовой категорией, поскольку налоги выражают объективные, юридически формализованные отношения государства и налогоплательщиков в форме налогового законодательства — базовой составляющей государственного финансового права. Налог потому и является нормой права, что иначе как по закону он уплачен быть не может. Налог, уплаченный не на основании закона, не является налогом по своей сути. Таким образом, налоги представляют собой одну из главных форм реально существующих отношений между государством и налогоплательщиками, обеспечивающей властные правомочия государства [17].

Многообразие существующих налогов вызывает необходимость их классификации (разделения на виды) на определенной основе.

По способу взимания налогов различают прямые и косвенные налоги. Прямые налоги взимаются в процессе накопления материальных благ непосредственно с доходов или имущества налогоплательщиков. В этом случае размер налогового оклада точно известен налогоплательщику или его возможно рассчитать.

В качестве примера можно привести подоходный налог, уплачиваемый физическими лицами, налог на прибыль предприятий и организаций, налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, и др.

Косвенные (иначе — адвалорные) налоги взимаются через цену товара [18, с 19]. Это своеобразные надбавки, включаемые государством в цену товаров и услуг (акцизы, налог на добавленную стоимость, налог с продаж, налог с оборота, специальный налог на поддержание основных отраслей народного хозяйства и др.). Сумму, уплачиваемую налогоплательщиком, в этом случае подсчитать практически не представляется возможным. Однако очевидно, что основную часть бремени по уплате этих налогов несут конечные потребители, т.е. физические лица.

По органу, который устанавливает и конкретизирует налоги, действующие в Российской Федерации, налоги можно разделить на три группы в зависимости от того, какой орган их вводит и имеет право изменять и конкретизировать: федеральные налоги, региональные налоги и местные налоги [10].

Федеральными признаются налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым кодексом Российской Федерации и обязательные к уплате на всей ее территории.

Региональными признаются налоги и сборы, устанавливаемые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, вводимые в действие законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на территории соответствующих субъектов Российской Федерации. Устанавливая региональный налог, представительные органы власти субъектов Российской Федерации определяют следующие элементы налогообложения: налоговые льготы, налоговую ставку в пределах, установленных налоговым законодательством, порядок и сроки уплаты налога, а также форму отчетности по данному региональному налогу.

Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые и вводимые в действие в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территории соответствующих муниципальных образований.

К федеральным налогам и сборам относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья, налог на прибыль (доход) организаций, налог на доходы капитала, подоходный налог с физических лиц, взносы в государственные социальные внебюджетные фонды, государственная пошлина, таможенная пошлина и таможенные сборы, налог на пользование недрами, налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы, налог на дополнительный доход от добычи углеводородов, лесной налог, водный налог, экологический налог, федеральные лицензионные сборы.

К региональным налогам и сборам относятся: налог на имущество организаций, налог на недвижимость, дорожный налог, транспортный налог, налог с продаж, налог на игорный бизнес, региональные лицензионные сборы.

К местным налогам и сборам относятся: земельный налог, налог на имущество физических лиц, налог на рекламу, налог на наследование или дарение, местные лицензионные сборы.

По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж налоговые платежи можно подразделить на закрепленные и регулирующие (разно уровневые).

Закрепленные налоги непосредственно и целиком поступают в кон-кретный бюджет или внебюджетный фонд. Среди закрепленных налогов выделяют налоги, которые поступают в федеральный бюджет, в региональный бюджет, в местный бюджет, во внебюджетный фонд.

Регулирующие (разноуровневые) налоги поступают одновременно в бюджеты различных уровней в пропорции согласно бюджетному законодательству.

В современных условиях в налоговой системе России действуют такие регулирующие налоги, как налог на прибыль с предприятий и организаций и подоходный налог с физических лиц.

Суммы отчислений по таким налогам, зачисляемые непосредственно в республиканский бюджет республики в составе Российской Федерации, в краевые, областные бюджеты краев и областей, областной бюджет автономной области, окружные бюджеты автономных округов и бюджеты других уровней, определяются при утверждении бюджета каждого из субъектов федерации.

* 1. Функции налогов и сборов в РФ

Налоги как стоимостная категория имеют свои отличительные признаки и функции, которые выявляют их социально-экономическую сущность и назначение.

Функция налога — это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Существуют три основные функции налогов [13, c 11]:

— фискальная;

— контрольная;

— распределительная.

Между собой эти функции взаимосвязаны и взаимозависимы. Ни одна из них не может развиваться в ущерб другой.

При этом основная функция налогов — фискальная по обеспечению наполняемости казны.

Фискальная функция — основная, характерная изначально для всех государств. С ее помощью образуются государственные денежные фонды, т.е. материальные условия для функционирования государства. Именно эта функция обеспечивает реальную возможность перераспределения части стоимости национального дохода в пользу наименее обеспеченных социальных слоев общества.

Государство, устанавливая налоги, стремится прежде всего обеспечить себе необходимую материальную базу для осуществления возложенных на него задач. Так, в период становления буржуазного общества налоги в основном имели фискальную функцию. Однако мировой опыт свидетельствует о том, что функции налогов меняются по мере развития государства.

Благодаря контрольной функции оценивается эффективность налогового механизма, обеспечивается контроль над движением финансовых ресурсов, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему. Контрольная функция налогово-финансовых отношений проявляется лишь в условиях действия распределительной функции. Таким образом, обе функции в органическом единстве определяют эффективность налогово-финансовых отношений и бюджетной политики.

Распределительная функция налогов обладает рядом свойств, характеризующих многогранность ее роли в воспроизводственном процессе. Это прежде всего то, что изначально распределительная функция налогов носила чисто фискальный характер. Но с тех пор как государство посчитало необходимым активно участвовать в организации хозяйственной жизни в стране, у функции появилось регулирующее свойство, которое осуществляется через налоговый механизм.

Стимулирующая подфункция налогов реализуется через системы льгот, исключений, предпочтений, увязанных льготообразующими признаками объекта налогообложения. Она проявляется в изменении объектов обложения, уменьшении налогооблагаемой базы, понижении налоговой ставки и др. Законом предусмотрены следующие виды льгот [8, с 28]:

а) необлагаемый минимум объекта налога;

б) изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;

в) освобождение от уплаты налогов отдельных категорий плательщиков;

г) понижение налоговых ставок;

д) целевые налоговые льготы;

е) прочие налоговые льготы.

Предпочтения установлены в виде инвестиционного налогового кредита и целевой налоговой льготы для финансирования инновационных затрат. Налоговый кредит, как и всякий кредит, предоставляется на условиях возвратности и платности, оформляется договором между предприятием и соответствующим налоговым органом.

Подфункцию воспроизводственного назначения несут в себе платежи за пользование природными ресурсами, налоги, взимаемые в дорожные фонды, на воспроизводство минерально-сырьевой базы. Эти налоги имеют четкую отраслевую принадлежность.

1.3 Методические основы бухгалтерского учета расчетов по налогам

и сборам

Учет налогов и сборов осуществляется по данным бухгалтерского учета: данным аналитического учета по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам», а также налоговых деклараций и расчетов. Из бухгалтерской отчетности используется «Бухгалтерский баланс», в котором в пятом разделе в составе кредиторской задолженности показывается задолженность перед бюджетом. Если организация переплатила налоги в бюджет, то во втором разделе «Бухгалтерского баланса» краткосрочные активы в составе дебиторской задолженности показывается задолженность бюджета перед организацией. В «Отчете о прибылях и убытках» показываются налоги, уплачиваемые из прибыли [9].

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) ко взносу в бюджеты (в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» — на сумму налога на прибыль, со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму подоходного налога и т.д.).

По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы налога на добавленную стоимость, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов. Общие правила налогообложения по всем налогам, а также санкций за их неправильное применение или неприменение установлены Налоговым кодексом Российской Федерации.

К счету 68 могут быть открыты следующие субсчета [3]:

а) 68-1 «[НДФЛ при исполнении обязанностей налогового агента](http://saldovka.ru/plan-schetov/68-01.html)»;

б) 68-2 «[Налог на добавленную стоимость](http://saldovka.ru/plan-schetov/68-02.html)»;

в) 68-3 «[Акцизы](http://saldovka.ru/plan-schetov/68-03.html)»

г) 68-4 «[Расчет налога на прибыль](http://saldovka.ru/plan-schetov/68-04-2.html)»;

д) 68-5 «Прочие налоги, сборы и отчисления».

На предприятии по каждому субсчету счета 68 ведутся накопительные ведомости, в которых указывается остаток на начало отчетного периода по дебету или кредиту, обороты по счету с указанием корреспондирующих счетов, подводятся итоги по дебету и кредиту и выводится остаток. Для составления расчетов по всем видам налогов на предприятии ведутся нарастающим итогом с начала года контокоррентные карточки. В карточках указывается сальдо на начало года, обороты в течение отчетного периода, размер оплаты или задолженности предприятия. Данные сведения заносятся в карточку на основании накопительной ведомости. Ведение подобной карточки позволяет проследить начисление и оплату по каждому виду налога. Карточки хранятся в специальных ящиках — картотеках. Они регистрируются в специальном реестре для обеспечения контроля над их сохранностью. Кроме того бухгалтерия предприятия отражает расчет по каждому виду налога, исходя из базы начисления и % ставки. Также аналитический учет ведется в оборотной ведомости по аналитическим счетам по каждому субсчету счета 68. Синтетический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется в оборотном балансе, куда записываются остатки и обороты из оборотной ведомости по аналитическим счетам. Итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам сверяют с итогами соответствующего синтетического счета — они обязательно должны быть равны.

В целях налогового учета объектами налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов [7]. Доходы и расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления (выплаты) денежных средств согласно ст.127 п.1 НК РФ.

В соответствии с законодательством Российской Федерации налогообложение предприятий предполагает [14, с 39]:

— 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.

Кроме федеральных законов нормативное регулирование бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогам осуществляют соответствующие подзаконные нормативно-правовые акты. Среди них особенно выделяются Постановления Правительства РФ, Положения по бухгалтерскому учету Министерства Финансов РФ, Письма и Инструкции Министерства Финансов РФ. Например, регулирование бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль осуществляет ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Данное Положение позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль [2]. Необходимо отметить, что при бухгалтерском учете расчетов с бюджетом по налогам и сборам также ключевым документом является План счетов бухгалтерского учета. Указанный документ представляет собой схему регистрации операций по расчетам с бюджетом.

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.

2 Порядок учета расчетов по налогам и сборам

2.1 Учетная политика для целей налогообложения

Учетная политика для целей налогообложения — это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Конец года — повод задуматься о том, соответствует ли применяемая организацией учетная политика налоговому законодательству с учетом поправок, а также целям и задачам бизнеса. Если нет, то самое время внести в нее соответствующие изменения.

Составлять новую учетную политику каждый год не нужно. В налоговом учете работает принцип последовательности. Однажды принятая, она применяется до тех пор, пока в нее не будут внесены изменения. Для изменения учетной политики необходимо наличие одного из следующих обстоятельств (ст. 313 НК РФ) [1]: изменение применяемых методов учета, существенное изменение условий деятельности компании, изменение законодательства о налогах и сборах. В первом и втором случаях изменения в учетную политику принимаются с начала нового налогового периода. В последнем — не ранее момента вступления в силу изменений налогового законодательства.

Ответственность за организацию налогового учета в организации и соблюдение налогового законодательства несет руководитель. Обязанность ведения налогового учета в организации возлагается на бухгалтерскую службу, возглавляемую главным бухгалтером [11].

Следует уточнить, на какие основные моменты нужно обратить внимание бухгалтеру при составлении учетной политики для целей налогообложения прибыли.

В целях налогообложения прибыли доходы и расходы можно признавать либо методом начисления, либо кассовым методом. При методе начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (ст. 271 НК РФ), расходы — в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты (ст. 272 НК РФ). При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом, расходами признаются затраты после их фактической оплаты (ст. 273 НК РФ) [1].

Однако кассовый метод могут использовать только те плательщики налога на прибыль, у кого сумма выручки от реализации товаров, работ или услуг без учета НДС в среднем за предыдущие четыре квартала не превысила 1 000 000 руб. за каждый квартал. Также не имеют права применять данный метод банки, кредитные потребительские кооперативы и микрофинансовые организации, налогоплательщики, осуществляющие деятельность, связанную с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении [12].

Расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные. К прямым расходам относятся материальные затраты, оплата труда персонала, участвующего в процессе производства, и начисленные на нее обязательные страховые взносы, суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым в производстве [16].

При этом установлено, что налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов. НК РФ не содержит прямых положений, ограничивающих налогоплательщика в отнесении тех или иных расходов к прямым или косвенным. Механизм распределения затрат на производство и реализацию должен содержать экономически обоснованные показатели.

Часть прямых расходов будет признана в текущем периоде, а часть — отнесена к незавершенному производству, к остаткам готовой продукции на складе и к отгруженной, но не реализованной в данном периоде продукции. Незавершенное производство — продукция (работы или услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций изготовления, предусмотренных технологическим процессом, а также законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги, остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства.

Оценка остатков незавершенного производства на конец текущего месяца производится компанией на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках сырья и материалов, готовой продукции по цехам и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов [4]. В НК РФ не даются правила оценки незавершенного производства. Следовательно, налогоплательщик должен разработать их самостоятельно. Разработанный порядок нужно применять в течение не менее двух налоговых периодов.

Для определения размера материальных расходов налогоплательщик должен закрепить в учетной политике метод оценки используемых сырья и материалов, а для определения стоимости приобретения товаров — метод оценки покупных товаров при их реализации [5, с 64].

В Налоговом Кодексе предусмотрено три метода оценки: по стоимости единицы запасов (товара), по средней стоимости, по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО). В ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов содержится подробное описание каждого метода.

Что касается амортизации, то в пункте 1 ст. 259 НК РФ предусмотрены два метода ее начисления: линейный и нелинейный. Однако в отношении имущества со сроком полезного использования свыше 20 лет амортизация начисляется только линейным методом. По остальным объектам должен применяться тот метод начисления амортизации, который закреплен в учетной политике. Изменение метода начисления амортизации допускается, но только с начала очередного налогового периода. Однако перейти с нелинейного метода на линейный метод можно не чаще одного раза в пять лет.

Следующий шаг — решение вопроса с амортизационной премией. Согласно п. 9 ст. 258 НК РФ компания имеет право включить в состав расходов текущего периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% от первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно). Эта возможность предоставлена и для расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, реконструкции, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств. Стоит помнить, что компания должна зафиксировать в учетной политике, будет ли она пользоваться амортизационной премией и в каком размере.

Компания имеет право выбрать один из трех вариантов уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль в течение налогового периода [19]:

а) по итогам каждого отчетного периода исчисляется сумма авансового платежа, исходя из ставки налога на прибыль и суммы прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода. В течение же отчетного периода исчисляется сумма ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном в ст. 286 НК РФ;

б) исчисление сумм авансовых платежей производится исходя из ставки налога на прибыль и суммы фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца. При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей;

в) третий вариант уплаты авансовых платежей может применяться только теми организациями, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, не превышали в среднем 10 млн руб. за каждый квартал. Такие компании могут уплачивать только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Порядок уплаты налога на прибыль компаниями, у которых есть обособленные подразделения, установлен в ст. 288 НК РФ. Во-первых, если организация имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта РФ, то распределение прибыли по каждому из них можно и не производить. В этом случае компания должна самостоятельно выбрать то подразделение, через которое будет производиться уплата налога в бюджет этого субъекта РФ.

Сумма налога, подлежащая уплате в региональный бюджет, формируется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории этого субъекта РФ [6].

Во-вторых, налог по месту нахождения обособленного подразделения исчисляется из доли прибыли, приходящейся на это подразделение. Эта доля определяется как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (или расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (или расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по компании.

Налогоплательщику остается сделать выбор: будет он применять показатель среднесписочной численности или показатель расходов на оплату труда. Выбранный вариант следует закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

А теперь рассмотрим основные моменты учетной политики для целей налогообложения НДС.

Согласно п. 4 ст. 170 НК РФ компании, осуществляющие как облагаемые, так и необлагаемые операции, предъявленные суммы НДС [1]:

— учитывают в стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, если они приобретены для осуществления необлагаемых операций; по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС;

— принимают к вычету, если товары (работы, услуги), имущественные права используются в облагаемых НДС операциях;

— принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения).

Также налогоплательщик должен прописать порядок ведения учета:

а) по товарам, работам, услугам, используемым только для облагаемых НДС операций;

б) по товарам, работам, услугам, используемым только для не облагаемых НДС операций;

в) по товарам, работам и услугам, используемым в обоих видах операций.

Раздельный учет необходим и в случае, когда налогоплательщик одновременно занимается экспортными операциями и операциями на внутреннем рынке (п. 10 ст. 165 НК РФ). В данном случае все операции признаются облагаемыми НДС, только ставки по ним разные. На необходимость ведения раздельного учета в данном случае указывают и налоговые органы. Налоговый кодекс не устанавливает порядок ведения такого раздельного учета. Поэтому его необходимо компании разработать самостоятельно и отразить в приказе по учетной политике организации.

Статья 170 НК РФ предоставляет налогоплательщикам право на еще один выбор. В пункте 4 ст. 170 НК РФ сказано, что налогоплательщик может не применять положения данного пункта к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство или реализацию товаров, работ, услуг или имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на приобретение, производство или реализацию [1]. Тогда все суммы «входного» НДС, полученного в указанном налоговом периоде, подлежат вычету. Этот выбор нужно закрепить в учетной политике.

Также по общему правилу, установленному в п. 1 ст. 167 НК РФ, моментом определения налоговой базы признается наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки товаров, работ, услуг, имущественных прав или день оплаты в счет предстоящих поставок.

Однако п. 13 ст. 167 НК РФ разрешает изготовителям товаров, работ, услуг, длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет свыше шести месяцев, при желании не платить по таким заказам НДС с полученных авансов [1].

Для этого нужно в том числе отразить свой выбор в учетной политике и вести раздельный учет по таким операциям.

2.2 Анализ типовых хозяйственных операций по учету расчетов

по налогам и сборам

Налогоплательщики (физические и юридические лица) осуществляют направление в бюджет средств в виде платежей по отдельным видам налогов. Синтетический учет расчетов с бюджетом ведется на 68 счете «Расчеты по налогам и сборам», который предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работниками этой организации.

Рассмотрим все возможные типовые операции по бухгалтерскому учету расчетов по налогам и сборам (таблица 2.1).

Учет НДС ведется на активном счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчета по видам ценностей) и активно-пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость») [3].

Таблица 2.1— Типовые операции расчетов по НДС

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственных операций | Дебет | Кредит |
| Списана сумма НДС по оплаченным ценностям | 68-НДС | 19 |
| Принят к вычету НДС, предъявленный поставщиками материалов и комплектующих. | 68-НДС | 19 |
| НДС, уплаченный налоговым агентом, принят к вычету | 68-НДС | 19 |
| Предъявление НДС к возмещению из бюджета | 68-НДС | 19 |
| Отражена сумма экспортного НДС, принятого к вычету | 68-НДС | 19 |
| Погашение в безналичном порядке задолженности перед бюджетом по налогам и сборам на основании выписки банка | 68-НДС | 51 |
| Принятие к вычету суммы НДС | 68-НДС | 19-1 |
| Предъявление к вычету НДС | 68-НДС | 19-2 |
| Начисление налогов и сборов | 08 | 68-НДС |
| Начисление налогов и сборов | 20 | 68-НДС |
| Начисление налогов и сборов | 23 | 68-НДС |
| Начисление налогов и сборов | 29 | 68-НДС |
| Включение в покупную стоимость товаров сумм начисленных налогов | 41 | 68-НДС |
| Зачисление на валютный счет сумм переплаты (возмещения) налогов и сборов в иностранной валюте на основании выписки банка | 52 | 68-НДС |
| Зачисление на специальный счет в банке сумм переплаты (возмещения) налогов и сборов на основании выписки банка | 55 | 68-НДС |
| Начисление задолженности бюджету по НДС | 90-2 | 68-НДС |
| Начисление НДС по комиссионному вознаграждению | 90-3 | 68-НДС |
| Начисление НДС с выручки от реализации продукции | 90-3 | 68-НДС |
| Выделен НДС по отгруженной продукции | 90-3 | 68-НДС |
| Учет задолженности бюджету по НДС | 91-2 | 68-НДС |
| Отражение НДС с дохода от продажи материалов | 91-2 | 68-НДС |
| Начисление налогов и сборов за счет расходов общехозяйственного назначения | 26 | 68-НДС |
| Начисление налогов и сборов | 25 | 68-НДС |

[Счет 19](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/2f7881f6d27661be6ca4ac9661a8875d2c55227e/#dst100129) «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» предназначен для обобщения информации об уплаченных (причитающихся к уплате) организацией суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, а также работам и услугам.

К [счету 19](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/2f7881f6d27661be6ca4ac9661a8875d2c55227e/#dst100129) «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» могут быть открыты субсчета:

а) 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»;

б) 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;

в) 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» и др.

На субсчете 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств» учитывают уплаченные (причитающиеся к уплате) организацией суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к строительству и приобретению объектов основных средств (включая отдельные объекты основных средств, земельные участки и объекты природопользования).

На субсчете 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» учитывают уплаченные (причитающиеся к уплате) организацией суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к приобретению нематериальных активов.

На субсчете 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» учитывают уплаченные (причитающиеся к уплате) организацией суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к приобретению сырья, материалов, полуфабрикатов и других видов производственных запасов, а также товаров.

В отдельных случаях сумма НДС по приобретенным ценностям может быть списана, а [НДС восстановлен](http://saldovka.ru/nalogi-yur-lits/nds/vosstanovlenie-nds-ranee-prinyatogo-k-vyichetu.html). Возникновение подобных ситуаций возможно при некорректном оформлении или утере счета-фактуры от поставщика, а также при выявлении факта неверного отражения НДС к вычеты. Корректировка суммы НДС проводится в учете записями, представленными в таблице 2.

Таблица 2.2 — Восстановление НДС

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственных операций | Дебет | Кредит |
| Списана сумма НДС по операциям, освобожденным от налогообложения | 20 (23,25,26,29) | 19 |
| Отражение расходов по НДС при некорректном оформлении счета-фактуры или его отсутствии | 91 | 19 |
| Восстановлена сумма НДС, предъявленная ранее к возмещению (операции, освобожденные от налогообложения) | 20 (23,25,26,29) | 68-2 |

Для учета расчетов по [налогу на доходы физических лиц](http://buhland.ru/ponyatie-ndfl-znakomimsya-s-nalogom-na-doxody-fizicheskix-lic/) используется [счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»](http://buhland.ru/schet-68-raschety-po-nalogam-i-sboram/). Это сложный счет, который имеет ряд субсчетов. Для учета налога на доходы физических лиц на 68 счете бухгалтерского учета открывается субсчет «НДФЛ».

По кредиту 68 счета отражается начисление налога для уплаты его в бюджет, по дебету его уплата.

В зависимости от вида полученного работником дохода кредит 68 счета корреспондирует с дебетом соответствующих счетов учета расчета с персоналом. Рассмотрим типовые операции по учету расчетов по налогу на доходы физических лиц.

Таблица 2.3 — Расчеты по НДФЛ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственных операций | Дебет | Кредит |
| Удержан НДФЛ с заработной платы работников | 70 | 68 |
| Начислен налог к уплате с материальной помощи работникам. | 73 | 68 |
| Удержан НДФЛ с дивидендов учредителей и акционеров | 75 | 68 |
| Начислен налог к уплате с доходов гражданско-правового характера | 76 | 68 |
| Суммарный НДФЛ, подлежащий уплате, перечислен в бюджет | 68 | 51 |

Обратим внимание на то, что при удержании налога на доходы физических лиц в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» используется счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» вне зависимости от того, к какому структурному подразделению предприятия относится работник.

Налог на прибыль находится в числе самых главных источников пополнения доходной части Государственного бюджета. Плательщики налога на прибыль — все российские организации, за исключением перешедших на ЕНВД, УСН, ЕСХН или занимающихся игорным бизнесом, а также иностранные организации, которые действуют посредством постоянных представительств в РФ и получают доходы от источников в РФ.

Для отображения всех операций по налогу на прибыль к нему открывают специальный субсчет. При начислении прибыли с учетом норм Положения о бухучете 18/02 соблюдается приведение к общему значению искомой величины, рассчитываемой в налоговом и бухгалтерском учете. С целью увязки возникающих разниц (временных и постоянных) при расчете налога на прибыль используются различные бухгалтерские проводки [2].

Появление этих разниц обусловлено тем, что не все расходы в налоговом учете уменьшают налогооблагаемую прибыль, в то же время в бухучете они учитываются. Именно с целью последующей коррекции рассчитанной в бухучете прибыли и необходимо учитывать все возникающие разницы.

Таблица 2.4 — Расчеты по налогу на прибыль

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственных операций | Дебет | Кредит |
| Начислен отложенный налоговый актив | 09 | 68 |
| Начислено отложенное налоговое обязательство | 68 | 77 |
| Начислено постоянное налоговое обязательство | 99 | 68 |
| Сумма начисленного условного дохода | 68 | 99 |
| Сумма начисленного условного расхода | 99 | 68 |

Стоит обратить внимание на следующие моменты:

— если при расчете в налоговом учете значение прибыли выше аналогичного показателя в бухгалтерском учете, то возникает вычитаемая разница, а значит, имеет место отложенный налоговый актив;

— если прибыль по бухгалтерскому учету больше налоговой, то возникает отложенное налоговое обязательство;

— в той ситуации, когда прибыль меньше в налоговом, а не в бухгалтерском учете, соответственно, и постоянная разница получается отрицательной. Возникает постоянный налоговый актив.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В курсовой работе были рассмотрены вопросы по бухгалтерскому учету расчетов по налогам и сборам, приведена корреспонденция счетов по различным видам налогов. В результате проведенной работы можно сделать существенные выводы.

Налог — это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на [праве собственности](http://www.grandars.ru/college/pravovedenie/pravo-sobstvennosti.html), хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам является неотъемлемой частью всего учета организации. Допущенная ошибка влечет за собой, как правило, серьезные финансовые потери для организации. Под расчетами в бухгалтерском учете понимается отражение в учете возникающей в процессе хозяйственной деятельности задолженности организации по налогам и сборам и погашение этой задолженности.

Основными документами по учету расчетов с бюджетом являются: декларация по налогам и сборам, карточка НДФЛ, справка о доходах, журнал - ордер №8 [4].

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемых организацией предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) ко взносу в бюджеты (в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» на сумму налога на прибыль, со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на сумму подоходного налога и т.д.). По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы налога на добавленную стоимость, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов.

Для контроля правильности отражение и осуществления операций по расчетам по налогам и сборам проводится аудит и проверки налоговых инспекций.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1 Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2: Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2016.

2 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02): приказ Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н (в ред. от 06.04.2015) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2016.

3 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению: приказ Минфина РФ от 31.01.2000 г. № 94н: (в ред. от 08.11.10 г.) // СПС КонсультантПлюс. — Москва, 2016.

4 *Авилова Д.Ю.* Учетная политика как инструмент налогового планирования / Д.Ю. Авилова // Современные наукоемкие технологии. —2014. — № 7. — С. 108—110.

5 *Аксенов С.Л*. Налоги и налогообложение [Электронный ресурс] / С.Л. Аксенов. — Электрон. дан. — Режим доступа: <http://institutiones.com/download/books/2186-nalogi-nalogooblozhenie-aksenov.html>

— Загл. с экрана (дата обращения: 01.04.2017).

6 *Анищенко А.В.* Учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения / А.В. Анищенко. — Москва: Налог-инфо, 2007. 218 с.

7 *Бабаева З.Ш.* Налоговый учет доходов и расходов, их отражение в учетной политике / З.Ш. Бабаева // Финансовая экономика. — 2014. — № 5. — С. 18—20.

8 *Ефимова Е.Г., Поспелова Е.Б*. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Е.Г. Ефимова, Е.Б. Поспелова. — Москва: МИИР, 2014. 235 с.

9 *Касьянова Г.Ю*. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая / Г.Ю. Касьянова. — Москва: АБАК, 2012. 202 с.

10 *Кондраков Н.П.* Учетная политика организаций в целях финансового, управленческого, налогового и бухгалтерского учета / Н.П. Кондраков. —Москва: Элит, 2015.— 190 с.

11 *Кунявская Т.В.* Учетная политика для налогового и бухгалтерского учета / Т.В. Кунявская, Е.А. Ильина // Управление финансами и развитие денежных и кредитных отношений в современных экономических системах. — 2013. № 1. — С. 189—195.

12 *Ларина Л.П.* Учетная политика для целей налогообложения / Л.П. Ларина // Бухгалтерский учет. — 2013. № 12. — С. 35—41.

13 *Левкина Е.В.* Микроэкономика: учебное пособие / Е.В. Левкина. —Москва: Аллель, 2011. 65 с.

14  *Лешина Е.А.* Налоговый учет: учебное пособие для вузов / Е.А. Лешина. — Ульяновск: УлГТУ, 2009. — 143 с.

15 *Соколинский В.М*. Макроэкономическое регулирование: роль государства и корпораций / В.М. Соколинский — Москва: Кнорус, 2013.

16 *Сорокин М.В.* Учетная политика организации / М.В. Сорокин, И.С. Коваленко // Проблемы внедрения результатов инновационных разработок. — 2015. — № 1. — С. 227—229.

17 *Филобокова Л.Ю*. Учетная политика малого предприятия как элемент его финансовой политики и экономической стратегии / Л.Ю. Филобокова Л.Ю. // Финансовый менеджмент. — 2013. — № 5. — С. 109—116.

18 *Черник Д.Г.* Налоги: учебник для студентов вузов / Д.Г. Черник. — Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 479 с.

19 Шестакова Е.В. Учетная политика по МСФО / Е.В. Шестакова // Управленческий учет. —2013. —№ 10. — С. 90—98.

20 *Янков С.С.* Сущность налогов [Электронный ресурс] / С.С Янков. — Электрон. дан. — Режим доступа: <http://www.statetaxes.ru/staxs-177-1.html> — Загл. с экрана (дата обращения: 20.03.2017).

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Налоговая декларация по форме 3-НДФЛ на 2016 год.







