ЧАСТНОЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
«СЕВЕРО - КАВКАЗСКИЙ КОЛЛЕДЖ ИННОВАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ»

Тема 2.4 БУХГАЛЬЕРСКИЙ УЧЕТ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Учет расчетов с бюджетом является одним из наиболее значимых участков бухгалтерского учета. Ведь от того насколько правильно и точно исчислены налоги зависит финансовое состояние предприятий и организаций.

При изучении данной темы рассматриваются следующие вопросы:

1. характеристика объектов налогообложения в современных условиях развития рыночных отношений;
2. раскрытие информации о налогооблагаемой базе;
3. отражение расчетов с бюджетом на счетах бухгалтерского учета по налогу на прибыль, НДС, и другим налогам и сборам;
4. формирование информации, используемой для расчетов с бюджетом.

1. Учет расчетов с бюджетом и по внебюджетным платежам

С момента регистрации организации в качестве юридического лица ее обязанности перед государством определяются в первую очередь правильностью, полнотой исчисления и своевременностью погашения различных налогов и сборов

Каждому налогоплательщику присваивается идентификационный номер ИНН. Он указывается на всех его отчетных документах и позволяет осуществлять оперативный контроль по расчетам с бюджетом.

Учет объектов налогообложения должен осуществляться в соответствии с действующими нормативными документами, на основании которых организация самостоятельно исчисляет, своевременно и в полном объеме перечисляет в бюджет налоги и другие обязательные платежи. Налогоплательщики обязаны своевременно представлять в налоговые органы необходимую бухгалтерскую отчетность, — отдельные налоговые расчеты и декларации.

Налог представляет собой обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами.

Синтетический учет расчетов с бюджетом ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» в журнале-ордере № 8.

В конце года суммы платежей в соответствии с произведенными расчетами корректируются: недоначисленные суммы доначисляются, излишне внесенные засчитываются в счет очередных платежей или подлежат возврату.

В РФ все налоги подразделяются на 3 группы:

1. федеральные налоги

2. налоги краев, областей

3. местные налоги.

К федеральным налогам: НДС, акцизы, налог на прибыль.

К региональным налогам: налог на имущество организаций, лесной доход, плата за воду.

К местным налогам: налог на имущество физических лиц, земельный налог, курортный сбор и налог, сбор за право торговли, целевые сборы.

В зависимости от источников возмещения выделяются следующие группы платежей:

1. Включаемые в себестоимость товаров (работ, услуг):

— плата за воду в пределах установленных лимитов;

— земельный налог и арендная плата за землю;

— налог на пользователей автомобильных дорог;

— плата за древесину, отпускаемую на корню;

— плата за пользование недрами;

— отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;

— отчисления и затраты на рекультивацию земель;

— платежи за предельно допустимые отходы, выбросы, сбросы в природную среду;

— регистрационный сбор;

— отчисления на воспроизводство и охрану лесов;

— государственная пошлина;

— другие налоги.

В учете начисление платежей по этим налогам отражается записью:

Дебет счетов 20, 26 Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

2. Относимые на продажу:

— налог на добавленную стоимость;

— налог с продаж;

— акцизы;

— таможенные пошлины.

Задолженность по ним оформляется так:

Дебет счетов 90, 91 Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

3. Относимые на финансовые результаты организации:

— налог на прибыль;

— налог на имущество;

— налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров;

— сбор за право использования местной символики;

— налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы;

— налог на нужды образовательных учреждений;

— налог на рекламу;

— налог на доходы от долевого участия в деятельности других предприятий;

—— налог на дивиденды, проценты по акциям, облигациям (кроме государственных) и другим ценным бумагам;

—- налог на доходы казино, игорных домов, видеосалонов, от игровых автоматов;

— налог на прибыль от проведения концертно-зрелищных мероприятий в помещениях с числом мест более двух тысяч;

— другие налоги.

Формирование задолженности по указанным видам платежей (кроме налога на прибыль) показывается записью:

Дебет счета 91 Кредит счета 68

Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой форму изъятия в бюджет добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства товаров, работ и услуг.

В налоговую базу включается выручка от продажи товаров (работ, услуг), определяемая исходя из всех доходов, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), полученных в денежной и натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

При продаже товаров (работ, услуг) по разным налоговым ставкам налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам.

Налоговый период устанавливается как календарный месяц.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как сумма налога, полученная от покупателей за проданные им товары, уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предъявленных и уплаченных при приобретении товаров для производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения, а также для перепродажи.

Вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные в бюджет с сумм авансовых и иных платежей в счет предстоящих поставок товаров. Вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные по

расходам на командировки и представительским расходам, при исчислении налога на доходы организаций по ставке 15,25% суммы расходов. Все плательщики НДС обязаны составлять счета-фактуры при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок у покупателя и книги продаж у поставщика.

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению. У поставщика она отражается в книге продаж для начисления НДС.

При учетной политике у поставщика «по отгрузке» регистрация составленных счетов-фактур в книге продаж производится сразу на всю сумму отгрузки по этим счетам независимо от оплаты. В случае частичной оплаты за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) при учетной политике «по оплате» регистрация счета-фактуры в книге продаж поставщиком производится на каждую сумму, поступившую в порядке частичной оплаты.

Счета-фактуры, получаемые покупателями от поставщиков, регистрируются в журнале учета получаемых счетов-фактур от поставщиков и книге покупок по мере оплаты и оприходования приобретаемых товаров (работ, услуг).

Ставки налога на добавленную стоимость устанавливаются в следующих размерах:

а) 10% — по продовольственным товарам и по товарам для детей согласно перечню, определенному Налоговым кодексом РФ частью второй статьей 164 пунктами I, 2;

б) 18% - по остальным товарам (работам, услугам). Предприятия, выпускающие товары, облагаемые по ставкам НДС в размере 10 и 18%, должны вести раздельный учет реализации товаров и сумм налога по ним;

в) расчетные ставки 9,09 и 15,25%

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций связанных с НДС, используется активный счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и пассивный счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям» имеет следующие субсчета:

1 «НДС при приобретении основных средств»,

2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»,

3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам».

По дебету счета 19, соответствующего субсчета организация отражает суммы НДС, уплаченные (причитающиеся к уплате) по приобретенным материально-производственным запасам, основным средствам, нематериальным активам, товарам и

другим ценностям в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Суммы НДС, подлежащие возмещению из бюджета, списываются с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», соответствующего субсчета в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» только после оплаты поставщикам (подрядчикам) за оприходованные и принятые на учет материальные ценности. Не уменьшают платежи в бюджет по НДС:

1) суммы налога по товарно-материальным ценностям (работам, услугам), подлежащим использованию на непроизводственные нужды,

2) суммы НДС по материальным ценностям, приобретенным в организациях розничной торговли и у населения за наличный расчет, не выделенные в первичных учетных документах, расчетным путем не исчисляются

3) суммы налога по товарам и материальным ресурсам, подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога которые списываются с кредита счета 19 в дебет счетов учета затрат на производство, а по основным средствам и нематериальным активам учитываются вместе с затратами по их приобретению на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

4) организации, принимающие безвозмездно основные средства, нематериальные активы, учитывают их соответственно на счетах 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» по стоимости, указанной передающей стороной, и право на возмещение (зачет) из бюджета налога не имеют.

Суммы НДС, фактически полученные от покупателей и заказчиков за проданные им товары, продукцию, работы, услуги, отражаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» и дебету счетов учета продаж.

Если выручка от продаж принимается к учету по мере отгрузки, то сумма налога, выделенная отдельно в первичных документах по отгруженной продукции (выполненным работам, услугам), иным ценностям, в составе выручки от продажи отражается по кредиту счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с дебетом счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Одновременно указанная сумма налога отражается по дебету счетов 90, 91 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

При поступлении средств за отгруженную, но не оплаченную продукцию на поступившую сумму оформляется бухгалтерская запись:

Д-т счетов 50 , 51 , 52 К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Если в целях налогообложения выручка от продажи продукции (работ, услуг) принимается по мере ее оплаты (по мере поступления денежных средств за отгруженные товары, сумма НДС, подлежащая получению от покупателей и заказчиков по проданным товарам (работам, услугам), основным средствам и прочему имуществу, учитывается по кредиту счета 76 «расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» в корреспонденции с дебетом счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы».

При оплате товаров (работ, услуг) сумма НДС списывается с дебета счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» в кредит счета 68, субсчет «Расчеты по НДС». При этом оформляются бухгалтерские записи:

отгружена продукция без перехода права собственности —

Д-т сч. 45 «Товары отгруженные» К-т сч. 43 «Готовая продукция»;

предъявлены расчетные документы на отгруженную продукцию-

Д-т сч. 62 К-т сч. 90 «Продажи»;

начислен НДС, причитающийся к получению от покупателей, -

Д-т сч. 90 «Продажи» К-т сч.

оплачена продукция —

Д-т счетов 50, 51, 52 К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

начислена задолженность перед бюджетом по НДС на уплаченную сумму -

Д-т сч. 76 К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

списана фактическая себестоимость проданной продукции -

Д-т сч. 90 «Продажи» К-т. сч. 45 «Товары отгруженные».

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, отражается по дебету счетов денежных средств (50, 51, 52) и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Одновременно сумма НДС, исчисленная по установленной ставке на основании документов о полученных авансах, отражается в бухгалтерском учете:

Д-т сч. 62 К-т сч. 68, субсчет «Расчеты по НДС»;

при отгрузке продукции, выполнении работ (услуг) на сумму ранее учтенного НДС корректируется ранее сделанная запись:

Д-т сч. 68 субсчет «Расчеты по НДС» К-т сч. 62 и отражаются все операции, связанные с реализацией продукции (работ, услуг),

сумма НДС - Д-т сч. 90 «Продажи» К-т сч. 68 субсчет «Расчеты по НДС».

НДС, уплаченный при приобретении основных средств, отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 19, субсчет «НДС при приобретении ОС» К-т счетов 60, 76 ;

в момент принятия на учет основных средств сумма налога списывается —

К-т сч. 19, Д-т сч. 68, субсчет «Расчеты по НДС».

При выполнении работ по строительству хозяйственным способом сумма НДС отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 08 К-т сч. 68 субсчет «Расчеты по НДС»;

в момент ввода объекта в эксплуатацию на основании акта приемки-передачи основных средств сумма учтенного НДС в процессе строительства отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 68 субсчет «Расчеты по НДС» К-т сч. 08

Выполненный подрядчиком объем строительно-монтажных работ заказчиком отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 08 К-т счетов 60, 76;

НДС- Д-т сч. 19, К-т счетов 60, 76

Налог, уплаченный при приобретении нематериальных активов, отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 19 К-т счетов 60, 76.

Сумма НДС, подлежащая возмещению, списывается - К-т сч. 19, Д-т сч. 68,

Суммы НДС, перечисленные в бюджет, отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 68 субсчет «Расчеты по НДС» К-т счетов учета денежных средств.

3. Учет расчетов с бюджетом по акцизам

Акцизы - косвенные налоги, включаемые в цену товара (продукции).

В расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах на подакцизные товары сумма акциза указывается отдельной строкой.

Сумма налога по подакцизным товарам и подакцизному минеральному сырью исчисляется как произведение соответствующей твердой (специфической) налоговой ставки и налоговой базы; в отношении адвалорных (в процентах) налоговых ставок сумма

налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по операциям реализации (передачи) подакцизных товаров, определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на налоговые вычеты.

Для учета хозяйственных операций, связанных с акцизами, используется счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам».

Суммы акцизов, уплаченных поставщиками за подакцизные товары, используемые в качестве сырья для производства подакцизных товаров, по которым засчитывается акцизный платеж, организация отражает бухгалтерской записью:

Д-т сч. 19, субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям»

К-т счетов 60, 76 и др.;

суммы акцизов, предусмотренные в составе выручки от реализации товаров, в том числе, выработанным из давальческого сырья, —

Д-т сч. 90 «Продажи» К-т сч. 68 субсчет «Расчеты по акцизам».

Суммы акцизов по материальным ценностям, учитываемым по дебету счета 19, субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям», списываются в уменьшение задолженности перед бюджетом по акцизам по мере списания на производство оприходованных и оплаченных материальных ценностей с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам».

4. Учет расчетов с бюджетом по налогу на имущество

Налог на имущество организаций исчисляется со стоимости имущества, находящегося на ее балансе и представляющего собой совокупность основных, оборотных средств и финансовых активов.

Кроме того, объектом налогообложения является стоимость имущества, переданного для совместной деятельности, независимо от счетов бухгалтерского учета, на которых она учитывается, а созданного (приобретенного) в результате этой деятельности — участниками договоров о совместной деятельности в соответствии с установленной долей собственности по договору.

Для целей налогообложения определяется среднегодовая стоимость имущества организации, которая определяется путем деления на 12 суммы, поученной от сложения половины стоимости имущества на 1 января текущего года и на 01 января последующего

года, а также суммы стоимости имущества организации на первое число остальных месяцев года. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных платежей за отчетный период.

Предельная ставка налога установлена в размере 2% налогооблагаемой базы, а конкретные ставки устанавливаются соответствующими администрациями. Расчеты налога и среднегодовой стоимости имущества за отчетный период представляются организациями в налоговые органы вместе с бухгалтерским отчетом в сроки для представления квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.

Учет расчетов с бюджетом по налогу на имущество организаций ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на имущество». Сумма налога отражается по кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на имущество» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (начисление суммы налога на имущество).

Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 68, субсчет «Расчеты по налогу на имущество» К-т сч. 51

5. Учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль

Налог на прибыль является прямым налогом. Объектом обложения является прибыль организации, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признается доход, уменьшенный на величину произведенных расходов. Доходы включают доходы от продажи продукции и от внереализационных операций. Прибыль (убыток) от реализации продукции определяется как разница между выручкой от продажи продукции без НДС и акцизов и затратами на производство и реализацию, включаемыми в себестоимость продукции. Для целей налогообложения принимается цена товаров, работ и услуг, указанная сторонами сделки, и предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

В целях правильного исчисления налога на прибыль плательщики обязаны обеспечить раздельное ведение учета по видам деятельности.

Ставка налога на прибыль в 2005 году устанавливается в размере **24%,** в том числе в федеральный бюджет — **6,5%,** в бюджеты субъектов Российской Федерации - **15,5%,** в местные бюджеты - **2%**. Налоговым периодом - календарный год.

Начисление авансовых платежей по налогам на прибыль и платежей по пересчетам по нему из фактической прибыли отражается бухгалтерской записью:

Дт сч. 99 субсчет « Налог на прибыль» Кт сч. 68 субсчет «Налог на прибыль»;

Перечисление авансовых платежей по налогу на прибыль и платежей:

Д-т сч. 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» К-т сч. 51

При определении прибыли от продажи основных фондов и иного имущества организации для целей налогообложения учитывается разница (превышение) между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов и имущества с учетом их переоценки, производимой на основании постановлений Правительства РФ, скорректированной на индекс инфляции.

Отрицательный результат от реализации и от безвозмездной передачи ОС и НМА в целях налогообложения не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Финансовые результаты от продажи продукции отражаются на счете 90 «Продажи», основных средств и прочих активов - на счете 91 и определяются как разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами по этим счетам.

6. Учет прочих налогов

Налоги, служащие источниками образования дорожных фондов. Объектом налогообложения является выручка от продажи продукции (работ, услуг) и сумма разницы между продажной и покупной ценами товаров, проданных в результате заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой деятельности.

При исчислении налогооблагаемой базы из выручки от продажи продукции (работ, услуг) исключаются налог с продаж, НДС, акцизы (по организациям - изготовителям подакцизных товаров).

Ставка налога на пользователей автомобильных дорог: 1 % от выручки, полученной от продажи продукции (работ, услуг); 1% от суммы разницы между продажной и покупной ценами товаров, проданных в результате заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой деятельности.

Сумма платежей по налогу на пользователей автомобильных дорог включается плательщиками в состав затрат по производству и продаже продукции, выполненным работам и предоставленным услугам.

Учет расчетов с дорожными фондами по налогу на пользователей дорог осуществляется на счете 68, отдельный субсчет «Расчеты по налогу на пользователей автомобильных дорог».

Начисление сумм налога на пользователей автомобильных дорог отражается по кредиту счета 68 в корреспонденции со счетами 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

Суммы налога перечисляются в соответствующий дорожный фонд, что отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 68 К-т сч. 51

Начисление суммы налога на пользователей автомобильных дорог от реализации продукции (работ, услуг) производится в бухгалтерском учете на суммы, отраженные по кредиту счета 90 «Продажи» за исключением НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин, отражаемых по дебету этого счета.

Единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности является региональным налогом. Объектом налогообложения при применении единого налога является вмененный доход на очередной календарный месяц. Налоговый период устанавливается в один квартал.

Под вмененным доходом понимается потенциально возможный валовой доход плательщика за вычетом потенциально необходимых затрат на основе данных, полученных путем статистических исследований, в ходе проверок налоговых и иных государственных органов, а также оценки независимых организаций.

Уплата единого налога производится ежемесячно в виде авансового платежа в размере 100% суммы единого налога за календарный месяц.

Вмененный доход организациями определяется как разница между потенциально возможным валовым доходом и потенциально необходимыми затратами. Поэтому уплату единого налога на вмененный доход следует производить за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации.

Начисление единого налога на вмененный доход отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 субсчет «Расчеты по налогу на вмененный доход».

Земельный налог. Плательщиками являются предприятия, которым предоставлена земля в собственность, владение или пользование.

Учет расчетов с бюджетом по земельному налогу и арендной плате на землю ведется на счете 68. Суммы начисленного налога включаются в издержки производства и обращения. При этом составляется бухгалтерская запись:

Дт 20, 26, 44 Кт 68