

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

**ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
Кафедра «Учет, анализ и аудит»**

**УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ
СТОИМОСТЬ**

**Выпускная квалификационная работа
(бакалаврская работа)**

**обучающегося очной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
4 курса группы 06001305
Шаталовой Ольги Сергеевны**

Научный руководитель
к.т.н., доцент
Семькина Л.Н.

БЕЛГОРОД, 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ.....	6
1.1. Сущность налога на добавленную стоимость, методика его исчисления и особенности применения налоговых вычетов.....	6
1.2. Нормативное регулирование учета расчетов по налогу на добавленную стоимость.....	17
2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ВЕТАГРОИМПОРТ».....	24
2.1. Организационная характеристика ООО «ВетАгроИмпорт».....	24
2.2. Анализ основных экономических показателей.....	30
2.3. Характеристика организации ведения бухгалтерского учета в ООО «ВетАгроИмпорт».....	38
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ.....	44
3.1. Учет налога на добавленную стоимость по поступившим ценностям.....	44
3.2. Учет налога на добавленную стоимость при реализации товаров.....	53
3.3. Отражение информации в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.....	61
3.4. Инвентаризация расчетов по налогу на добавленную стоимость.....	66
3.5. Пути совершенствования учета расчетов по налогу на добавленную стоимость.....	69
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	74
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	79
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	86

ВВЕДЕНИЕ

Налог на добавленную стоимость играет ключевую роль в косвенном налогообложении. Поступления от НДС занимают существенное место в доходной части федерального бюджета государства. Причем доля поступлений от НДС в общих налоговых доходах государства неуклонно возрастает.

Однако, несмотря на ведущую роль налога на добавленную стоимость в налоговой системе Российской Федерации, в законодательстве страны все же сохранились значительные проблемы, требующие скорейшего разрешения. Остро стоит вопрос совершенствования методики расчета НДС, повышения роли и значения расчетных документов в системе налога, отмены специальных порядков расчета НДС в некоторых случаях, проявивших себя не эффективно.

В настоящее время методика и принципы организации учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость широко обсуждаются и выступают объектом пристального внимания экономистов и бухгалтеров во всем мире, разрабатываются перспективные мероприятия, направленные на решение существующих проблем и совершенствование бухгалтерского и налогового учета.

В этой связи выбранная тема выпускной квалификационной работы «Учет расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость» является, несомненно, актуальной.

Целью данной выпускной квалификационной работы выступает уточнение некоторых аспектов применения налога на добавленную стоимость и разработка рекомендаций по совершенствованию учета расчетов с бюджетом по НДС в организации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить организационно-экономическую характеристику исследуемой организации;
- рассмотреть сущность налога на добавленную стоимость, методику его

исчисления и особенности применения налоговых вычетов;

- изучить нормативное регулирование данного налога;
- изучить организацию синтетического и аналитического учета расчетов

по НДС в организации;

- наметить мероприятия по совершенствованию учета расчетов по налогу на добавленную стоимость в исследуемой организации.

Предметом исследования в выпускной квалификационной работе является налог на добавленную стоимость. Объектом исследования выступает общество с ограниченной ответственностью «ВетАгроИмпорт».

Теоретико-методологической основой исследования послужили законодательные и нормативные акты, периодические издания по налоговому и бухгалтерскому учету, интернет-ресурсы, работы отечественных специалистов в данных областях, посвященные исследованию теоретических аспектов сущности налога на добавленную стоимость и особенностям организации бухгалтерского учета по НДС. Основные идеи трудов базируются на концепции косвенного налогообложения предприятия, а также системном и процессном подходах к изучению экономических явлений.

Информационной базой для написания выпускной квалификационной работы послужила первичная учетная документация, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская финансовая и налоговая отчетность ООО «ВетАгроИмпорт» за 2014-2016 гг.

Для решения поставленных задач использовались следующие научные методы познания: вертикальный и горизонтальный анализ, комплексный подход, группировка, научная абстракция, наблюдение, методы сравнительного анализа, логического обобщения.

Выпускная квалификационная работа изложена на 87 страницах компьютерного текста. Структура работы представлена введением, тремя главами, заключением и списком использованной литературы, включающим 53 наименования. Данная работа включает 6 таблиц, 8 рисунков, 2 формулы, к работе приложен 41 документ.

В первой главе рассмотрены теоретические основы учета расчетов по налогу на добавленную стоимость: сущность налога на добавленную стоимость, порядок его исчисления и особенности применения налоговых вычетов. Кроме того, представлена законодательная и нормативная база по регулированию налога на добавленную стоимость.

Во второй главе дана организационно-экономическая характеристика ООО «ВетАгроИмпорт», проведен анализ основных финансово-хозяйственных показателей организации, показателей, характеризующих ликвидность, платежеспособность, финансовую устойчивость предприятия за 2014-2016 гг. Кроме того, описана финансовая работа бухгалтерской службы организации, рассмотрены основные положения учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета, представлены организационно-распорядительные документы, регулирующие ведение бухгалтерского учета.

В третьей главе рассмотрен учет расчетов по налогу на добавленную стоимость по приобретенным ценностям и при реализации товаров: описаны первичные учетные документы и регистры учета, дана характеристика счетов 19 «НДС по приобретенным ценностям» и 68.02 «Налог на добавленную стоимость», приведена в качестве примеров корреспонденция данных счетов по хозяйственным операциям, осуществленным за декабрь 2016 года.

Помимо этого, рассмотрен порядок раскрытия информации по расчетам с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в налоговых декларациях по НДС и по косвенным налогам, описаны формы налоговой отчетности; изучен порядок проведения инвентаризации обязательств по состоянию на 31 декабря 2016 года, рассмотрено документальное оформление результатов проведенной инвентаризации на предприятии; предложены пути совершенствования учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в ООО «ВетАгроИмпорт».

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

1.1. Сущность налога на добавленную стоимость, методика его исчисления и особенности применения налоговых вычетов

Налог на добавленную стоимость является косвенным, федеральным налогом, взимающимся на всей территории РФ, формирующим федеральный бюджет и обязательным для уплаты всем участникам рынка, за исключением выделенных в особые группы освобождающихся и льготников.

С точки зрения Н.Н. Зотовой, налоги — это обязательные платежи, взимаемые государством с физических и юридических лиц в бюджет соответствующего уровня в размерах, порядке и на условиях, определенных действующим законодательством [30, с. 137].

М.В. Романовский раскрывает понятие косвенных налогов следующим образом: косвенные налоги представляют собой налог на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавки к цене или тарифу и взимаемые в процессе потребления товаров или услуг [38, с. 301]. К косвенным налогам относятся налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, таможенные пошлины и др.

В широком смысле слова, по мнению Л.Н. Лыковой, налог на добавленную стоимость представляет собой налог, который вводится на каждой стадии производственного процесса и процесса реализации товара (работ, услуг) вплоть до конечного потребления [36, с. 193]. При этом на каждом из этапов продвижения товара от производителя к конечному потребителю производится зачет ранее уплаченных сумм этого налога. В результате налогообложению подвергается лишь разность между ценой реализации произведенного товара (работы, услуги) и стоимостью материальных ресурсов, использованных в производственном процессе, — добавленная стоимость (или стоимость, добавленная обработкой).

С точки зрения Т.В. Муравлевой, добавленная стоимость представляет собой ту часть стоимости товара (работы, услуги), которую производитель добавляет к стоимости использованных в процессе производства сырья, материалов, работ и услуг третьих лиц [37, с. 81].

Согласно ст. 143 НК РФ, налогоплательщиками налога на добавленную стоимость являются организации, индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые плательщиками данного налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу стран Таможенного союза в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и РФ [1].

Не признаются налогоплательщиками FIFA, дочерние организации FIFA, представленные в Федеральном законе «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

В связи с тем, что налогоплательщики уплачивают налог на добавленную стоимость не только при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, но и при импортных операциях, всех налогоплательщиков можно условно разделить на 2 группы (рис. 1.1.).



Рис. 1.1. Налогоплательщики налога на добавленную стоимость

Согласно ст. 145 НК РФ, освобождаются от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС организации и индивидуальные предприниматели, у которых за 3 предшествующих последовательных календарных месяца сумма

выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности 2 миллиона рублей [1]. Данные лица могут подать уведомление и получить освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС на год.

Помимо них, не обязаны платить НДС организации и предприниматели, применяющие налоговую систему ЕСХН, ЕНВД, УСН, патентную систему налогообложения, также участники проекта «Сколково».

Согласно ст. 146 НК РФ, объектами налогообложения являются следующие операции [1]:

- реализация товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, в том числе их безвозмездная передача;
- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на территорию Российской Федерации (импорт).

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с главой 21 НК РФ и таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

При этом, согласно ст. 167 НК РФ, моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат [1]:

1. день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
2. день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При исчислении суммы налога на добавленную стоимость, которая подлежит уплате в бюджет, необходимо руководствоваться следующей методикой исчисления НДС, представленной схематично в соответствии со ст. 173 НК РФ (рис. 1.2.).

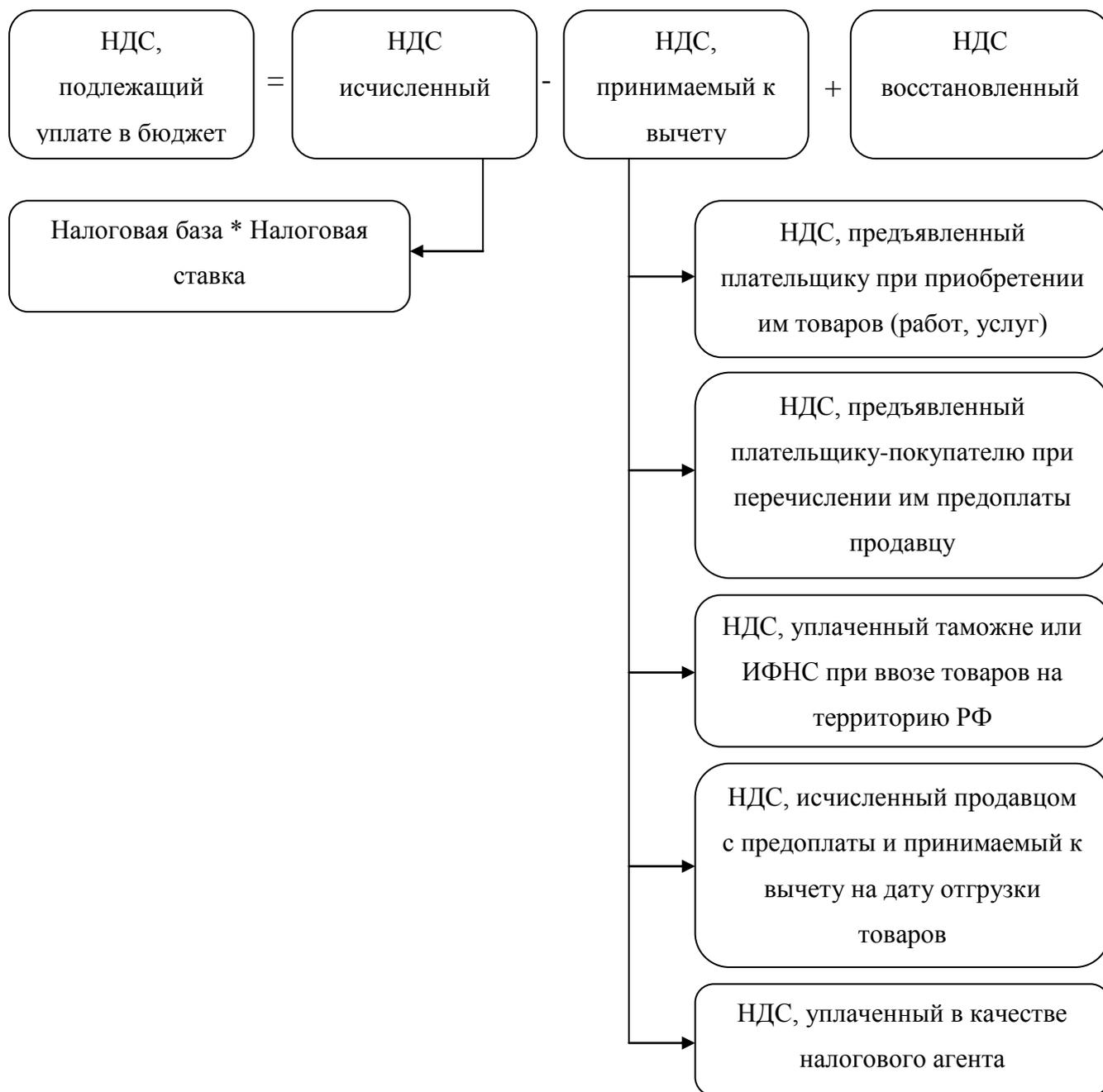


Рис. 1.2. Порядок исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет

Согласно рис. 1.2, НДС исчисленный определяется как произведение налоговой базы и налоговой ставки. Ст. 164 НК РФ установлены 3 ставки налога на добавленную стоимость: 0 %, 10 % и 18 %. Помимо этого при получении предоплаты (авансов) (ст.164 НК РФ) и в случаях, когда налоговая база определяется в особом порядке (ст. 154, ст. 155 НК РФ), также применяются расчетные ставки 10/110 и 18/118 [1].

Порядок применения налоговых ставок по налогу на добавленную стоимость регламентируется ст. 164 НК РФ и представлен в таблице 1.1.

Таблица 1.1.

Порядок применения налоговых ставок по налогу на добавленную
стоимость

Налоговая ставка	Порядок применения
1	2
0 %	<ul style="list-style-type: none"> • Экспорт товаров, имущественных прав; • Оказание услуг по международной перевозке товаров; • Реализация работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов; • Реализация работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия на территорию Российской Федерации до таможенного органа в месте убытия с территории Российской Федерации; • Оказание услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации; • Реализация товаров (работ, услуг) в области космической деятельности; • Реализация драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам и др.
10 %	<ul style="list-style-type: none"> • Реализация продовольственных товаров (мясо, молоко, яйца, сахар, соль, масло, мука, крупы, рыба, овощи и т.д.); • Реализация товаров для детей (кроватей детских, матрацев детских, колясок, тетрадей школьных, игрушек, дневников школьных, тетрадей для рисования, обложек для учебников, подгузников и т.д.); • Реализация периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;

Продолжение таблицы 1.1.

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> • Реализация некоторых медицинских товаров отечественного и зарубежного производства; • Оказание услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа
18 %	Применяется во всех остальных случаях.

НДС, принимаемый к вычету, или налоговые вычеты регламентируются ст. 171 НК РФ.

Налоговые вычеты представляют собой суммы, на которые можно уменьшить налог, начисленный к уплате в бюджет. В основном, это те суммы налога на добавленную стоимость, которые поставщики указали в счетах-фактурах на товары (работы, услуги), приобретенные организацией [27, с. 422].

Налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов.

Согласно п. 2 ст. 171 НК РФ, вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного оформления, в отношении товаров, приобретаемых для целей осуществления операций, являющихся объектами налогообложения, а также товаров, предназначенных для дальнейшей перепродажи [1].

Данные налоговые вычеты могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезенных им на территорию Российской Федерации в соответствии с п. 1 пп. 1 ст. 172 НК РФ [1].

При получении счета-фактуры покупателем от продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав после завершения налогового периода, в котором эти товары (работы, услуги), имущественные права приняты на учет, но до срока представления налоговой декларации за указанный налоговый период покупатель вправе принять к вычету сумму налога в отношении таких товаров (работ, услуг), имущественных прав с того налогового периода, в котором указанные товары (работы, услуги), имущественные права были приняты на учет [32, с. 273].

Данные вычеты производятся на момент формирования налоговой базы по налогу на добавленную стоимость.

Помимо этого, вычетам подлежат суммы налога, уплаченные налоговым агентом; суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров.

В случае возврата товаров вычет производится в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа [40, с. 109].

Налоговыми вычетами также признаются суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства (ликвидации основных средств), сборке (разборке), монтаже (демонтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства;

суммы налога, уплаченные по расходам на командировки; суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) и др.

Вычеты сумм налога с суммы аванса производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав в размере налога, исчисленного со стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в оплату которых подлежат зачету суммы ранее полученной оплаты, частичной оплаты согласно условиям договора (при наличии таких условий) [35, с. 311].

Восстановленный НДС представляет собой НДС, который ранее был принят к вычету и восстанавливается (то есть начисляется заново) в случаях, предусмотренных п. 3 ст. 170 НК РФ [1]:

1. передачи имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклада по договору инвестиционного товарищества или паевых взносов в паевые фонды кооперативов, а также передачи недвижимого имущества на пополнение целевого капитала некоммерческой организации;

2. дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг);

3. в случае перечисления покупателем сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;

4. изменения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены (тарифа) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав;

5. в случае получения налогоплательщиком в соответствии с законодательством Российской Федерации субсидий из федерального бюджета на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ,

услуг), с учетом налога, а также на возмещение затрат по уплате налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

Согласно ст. 163 НК РФ, налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость является квартал [1].

В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, полученная разница подлежит возмещению, согласно ст. 176 НК РФ.

После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки [31, с. 412].

По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах; иначе - уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки, по результатам которого руководитель налогового органа выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения [22].

В соответствии с п. 3 Приложения № 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, выделяют общедоступный критерий самостоятельной оценки рисков для налогоплательщика, используемый налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок – отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период [23].

Данный критерий находится следующим образом:

$$\text{Доля вычетов по НДС} = \frac{\text{НДС, принятый к вычету}}{\text{НДС исчисленный}} * 100 \% \quad (1)$$

Если доля вычетов по налогу на добавленную стоимость от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89 % за период

12 месяцев, то высокий риск проведения выездных проверок налоговыми органами [52, с. 9-14].

Т.к. налоговым периодом по НДС является квартал, то и расчет доли вычетов нужно производить на основании деклараций за 4 истекших квартала.

Налоговой отчетностью по учету расчетов по налогу на добавленную стоимость является налоговая декларация по НДС [33, с. 87]. Налоговая декларация по НДС представляется налогоплательщиком (налоговым агентом) в электронной форме в налоговые органы по месту своего учета в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом [45, с. 17-19].

Уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода (квартала) равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом [46, с. 20-23].

Таким образом, налог на добавленную стоимость является федеральным косвенным налогом, уплачиваемый в федеральный бюджет страны. По мнению Л.Н. Лыковой, налог на добавленную стоимость представляет собой налог, который вводится на каждой стадии производственного процесса и процесса реализации товара (работ, услуг) вплоть до конечного потребления. Термин «добавленная стоимость» Т.В. Муравлева поясняет как та часть стоимости товара (работы, услуги), которую производитель добавляет к стоимости использованных в процессе производства сырья, материалов, работ и услуг третьих лиц.

Налогоплательщиков налога на добавленную стоимость можно условно разделить на налогоплательщиков внутреннего НДС и «входного» НДС, то есть те, кто уплачивает НДС при реализации товаров, работ, услуг на территории РФ, и те, кто уплачивает НДС при ввозе товаров на территорию РФ, соответственно. НК РФ предусмотрен перечень организаций, которые освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость и не являются налогоплательщиками.

Объектами налогообложения выступает реализация товаров (работ, услуг), импортные операции, выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд и операции, расходы по которым не принимаются к вычету при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций. Налоговый период составляет квартал. При формировании налоговой базы основополагающим моментом является объект налогообложения. Налоговая база формируется в наиболее ранней из следующих дат: дата отгрузки товаров и дата частичной оплаты в счет предстоящей отгрузки.

При нахождении налога на добавленную стоимость исчисленного необходимо налоговую базу умножить на налоговую ставку по НДС. В НК РФ предусмотрено 3 основных вида налоговых ставок: 0 %, 10 % и 18 %. Каждый вид ставки применяется к определенным объектам налогообложения, согласно ст. 164 НК РФ. Помимо этих ставок предусмотрены расчетные ставки 10/110 и 18/118, порядок их использования описан в НК РФ.

При нахождении НДС к уплате в бюджет необходимо НДС исчисленный уменьшить на НДС к вычету (если имеется) и прибавить НДС восстановленный. НДС к вычету или налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость представляют собой суммы, на которые можно уменьшить налог, начисленный к уплате в бюджет, регламентируются ст. 171 НК РФ. В основном, это те суммы налога на добавленную стоимость, которые поставщики указали в счетах-фактурах на товары (работы, услуги), приобретенные организацией. Восстановленный НДС представляет собой НДС, который ранее был принят к вычету и восстанавливается (то есть начисляется заново), регламентируется ст. 170 НК РФ.

Доля вычетов по налогу на добавленную стоимость от суммы начисленного с налоговой базы налога в нормативном значении не должна превышать 89 % за период 12 месяцев, иначе возникает высокий риск проведения выездных проверок налоговыми органами.

Отчетностью по налогу на добавленную стоимость является налоговая декларация по НДС, она представляется в налоговый орган по месту

регистрации организации не позднее 25 числа месяца следующего за налоговым периодом. Уплата налога на добавленную стоимость осуществляется равными долями в течение следующего налогового периода, то есть квартала.

1.2. Нормативное регулирование учета расчетов по налогу на добавленную стоимость

В настоящее время сформировалась четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость.

I. Законодательный уровень - представлен Кодексами РФ, Федеральными законами, постановлениями Правительства, указами Президента. К документам этого уровня относятся:

Налоговый Кодекс РФ устанавливает систему налогов и сборов, общие правила исполнения обязанности по их уплате, основы налогового контроля, ответственность за совершение налоговых правонарушений, порядок обжалования актов налоговых органов и др.

В частности, глава 21 НК РФ посвящена федеральному налогу НДС. В этой главе отражаются налогоплательщики, объект налогообложения, операции, не подлежащие налогообложению, налоговая база, порядок и особенности определения налоговой базы, налоговые ставки, налоговый период, налоговые вычеты, порядок и сроки уплаты налога в бюджет, порядок и сроки представления налоговой декларации [1].

Гражданский Кодекс РФ определяет правовое положение участников гражданского оборота, основания возникновения и порядок осуществления вещных и интеллектуальных прав. Кроме того, регулирует договорные и другие отношения, основанные на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности участников [2].

Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» направлен на приведение норм, регламентирующих систему бухгалтерского учета, в соответствие с современными условиями деятельности экономических субъектов для формирования и раскрытия надежной и полезной информации об их финансовом положении и финансовом результате их деятельности. Данный Федеральный закон раскрывает общие требования к ведению бухгалтерского учета и регулирование бухгалтерского учета [3].

Постановление Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость», которое дает непосредственное представление о формах и правилах ведения счета-фактуры, корректировочного счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и продаж, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость [4].

Постановление Правительства РФ от 15 сентября 2008 г. № 688 «Об утверждении перечней кодов медицинских товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» утверждает перечень кодов медицинских товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции и с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза, облагаемых налогом на добавленную стоимость по ставке 10 % [5].

Постановление Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908 «Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» утверждает перечень кодов продовольственных товаров и товаров для детей в соответствии с Общероссийским классификатором продукции и с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза, облагаемых налогом на добавленную стоимость по ставке 10 % [6].

Постановление Правительства РФ от 20 октября 2016 г. № 1069 «Об утверждении перечней кодов видов продукции, освобождаемой от обложения налогом на добавленную стоимость, перечисленных в подпункте 35 пункта 3 статьи 149 и подпункте 19 статьи 150 Налогового кодекса Российской Федерации» утверждает перечень кодов товаров, освобождаемых от налогообложения НДС при реализации (ввозе) товаров, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности и с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза [7].

Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2015 г. № 1042 «Об утверждении перечня медицинских товаров, реализация которых на территории Российской Федерации и ввоз которых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежат обложению (освобождаются от обложения) налогом на добавленную стоимость» утверждает перечень товаров, которые освобождены от обложения налогом на добавленную стоимость [8].

При осуществлении внешнеэкономической деятельности со странами-контрагентами Таможенного союза, организации должны руководствоваться положениями Договора о Евразийском экономическом союзе, заключенного в Астане 29 мая 2014 г. [9]. В разделе 9 «Внешнеторговая политика» данного договора представлены особенности внешнеторговой деятельности между странами-партнерами, таможенно-тарифного и нетарифного регулирования.

Приложение 5 к данному договору «Протокол о порядке зачисления и распределения сумм ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие), их перечисления в доход бюджетов государств-членов» включает в себя порядок зачисления и распределения между государствами-членами сумм ввозных таможенных пошлин, порядок перечисления в доход бюджета государства-члена сумм ввозных таможенных пошлин, поступивших от уполномоченных органов государств-членов на счета в иностранной валюте и т.д. [9].

II. Нормативный уровень составляют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, в которых излагаются принципы и основные правила бухгалтерского учета. К документам этого уровня относятся:

Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», в котором устанавливаются правила формирования и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации [10].

Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99», в котором говорится о том, что информация об оборотных активах в виде НДС, подлежащего впоследствии вычету, отражается в бухгалтерском балансе [11].

Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99», в котором указано, что не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей [12].

Приказ Минфина РФ от 2 февраля 2011 г. № 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011)», согласно которому определенные денежные потоки отражаются в отчете о движении денежных средств свернуто. Примерами таких денежных потоков являются: косвенные налоги в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему Российской Федерации или возмещение из нее и т.д. [13].

III. Методологический уровень - инструкции, рекомендации и методические указания по ведению бухгалтерского учета, которые принимаются Минфином РФ, федеральными органами исполнительной власти. К документам этого уровня относятся:

План счетов, утвержденный приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, на основе которого организации утверждают рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета [14].

Приказ Минфина РФ от 7 июля 2010 г. № 69н «Об утверждении формы налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств-членов Таможенного союза и порядка ее заполнения», который утверждает форму налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость при импорте товаров на территорию РФ с территории государств-членов ТС и порядок ее заполнения [15].

Приказ Федеральной налоговой службы от 29 октября 2014 г. № ММВ-7-3/558@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме», который утверждает форму налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядок ее заполнения и представления в электронной форме [16].

Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», в котором отражены основные положения порядка проведения инвентаризации расчетов, составления сличительных ведомостей по инвентаризации [17].

Приказ Федеральной налоговой службы от 6 апреля 2015 г. № ММВ-7-15/139@ «Об утверждении формы Перечня заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, порядка ее заполнения и формата представления в электронном виде», в котором отражаются реквизиты заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость и (или) освобождения от уплаты акцизов [18].

Приказ Федеральной налоговой службы от 4 марта 2015 г. № ММВ-7-6/93@ «Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме», в котором устанавливается формат счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, в электронной форме и т.д. [19].

Приказ Федеральной налоговой службы от 14 февраля 2017 г. № ММВ-7-8/182@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами и налогоплательщиками при осуществлении зачета и возврата сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов» включает в себя перечень образцов унифицированных форм документов, необходимых для зачета и возврата сумм излишне уплаченных налогов [20].

Приказ Федеральной налоговой службы от 20 декабря 2016 г. № ММВ-7-3/696@ «О внесении изменений и дополнений в приложения к приказу Федеральной налоговой службы от 29 октября 2014 года N ММВ-7-3/558@» отражает изменения и дополнения, которые были внесены в качестве приложения к порядку заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость [21].

Письмо Федеральной налоговой службы от 6 апреля 2017 г. № СД-4-3/6467@ «О внесении изменений в Контрольные соотношения показателей декларации по НДС», в котором отражены непосредственно контрольные соотношения показателей форм бухгалтерской и налоговой отчетности, а также приведен справочник сокращений форм документов [22].

Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», в котором в приложении 2 выделены общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщика, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, в частности доля вычетов по НДС [23].

IV. Организационный уровень включает в себя организационно-распорядительные документы, формирующие учетную политику предприятия, которые разрабатываются самим предприятием.

К документам этого уровня относятся: приказы, распоряжения, рабочие инструкции, рабочий план счетов организации, указания по учету конкретных объектов и операций.

Таким образом, нормативное регулирование бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость представлено четырехуровневой системой (законодательным, нормативным, методологическим и организационным уровнями). Законодательный уровень представлен Кодексами РФ, Федеральными законами, постановлениями Правительства, указами Президента. Нормативный уровень составляют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, в которых излагаются принципы и основные правила бухгалтерского учета. Методологический уровень - инструкции, рекомендации и методические указания по ведению бухгалтерского учета, которые принимаются Минфином РФ, федеральными органами исполнительной власти. Организационный уровень включает в себя организационно-распорядительные документы, формирующие учетную политику предприятия, которые разрабатываются самим предприятием.

2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ВЕТАГРОИМПОРТ»

2.1. Организационная характеристика ООО «ВетАгроИмпорт»

Общество с ограниченной ответственностью «ВетАгроИмпорт» основано 27 июня 2014 г., размещено по адресу: Россия, 308014, г. Белгород, ул. Садовая, 2А, офис 608. Действует в соответствии с Гражданским кодексом РФ и действующим ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» на основании Устава и Учредительного договора.

Основным видом экономической деятельности ООО «ВетАгроИмпорт» является оптовая торговля фармацевтическими и медицинскими товарами, которые представлены, в основном, ветеринарными препаратами, кормами и аксессуарами для животных.

ООО «ВетАгроИмпорт» осуществляет свою экономическую деятельность на территории Центрально-Черноземного экономического района, сотрудничает с контрагентами из Белгородской, Воронежской, Липецкой и Тамбовской области. Кроме того, импортирует товар из Белоруссии, страны-члена Таможенного союза.

Для правомерного осуществления данного вида деятельности ООО «ВетАгроИмпорт» получило лицензию № 00-14-2-002297 от 24.12.2014 на осуществление фармацевтической деятельности, срок действия такой лицензии не ограничен временными рамками, то есть бессрочен (Приложение 3).

ООО «ВетАгроИмпорт» имеет единственного учредителя в лице генерального директора И.О. Хамошина. Уставный капитал данной организации составляет 10000 руб., что соответствует установленным положениям ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Вклад в уставный капитал был внесен денежными средствами в наличной и безналичной формах в размере 5000 руб.

Организация не создает ни резервный, ни добавочный капитал, собственных акций не имеет. Нераспределенная прибыль практически не расходуется, периодически организация часть денежных средств перечисляет в благотворительные фонды.

Имущество ООО «ВетАгроИмпорт» представлено исключительно оборотными активами, внеоборотных активов в организации не имеется. Общество занимается самофинансированием, самостоятельно в полной мере несет ответственность за представленные данные результатов финансово-хозяйственной деятельности и выполнение обязательств в отношении поставщиков, покупателей, налоговых органов, банков и иных контрагентов.

Организационная структура управления в ООО «ВетАгроИмпорт» представлена на рисунке 2.1.



Рис. 2.1. Организационная структура управления ООО «ВетАгроИмпорт»

Организационная структура управления ООО «ВетАгроИмпорт» представлена централизованной системой. Это означает, что все вопросы, которые касаются организации работы Общества, решаются на высшем уровне управления, то есть генеральным директором.

Генеральный директор имеет право представлять от имени организации, заключать трудовые договора с работниками предприятия, выдавать доверенности, издавать приказы и распоряжения, обязательные для исполнения всеми работниками. Генеральный директор руководит организацией, неся всю полноту ответственности за последствия принимаемых решений.

Генеральному директору подчиняется главный бухгалтер, заместитель генерального директора и заместитель генерального директора по закупкам.

Главный бухгалтер обеспечивает контроль за отражением на счетах бухгалтерского учета всех осуществленных хозяйственных операций, предоставление оперативной информации о финансовом состоянии объединения, составление в установленные сроки бухгалтерской отчетности и проведение экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности объединения. Главный бухгалтер занимается подачей необходимой отчетности в налоговые органы, отделы статистики и прочие внебюджетные фонды.

Под руководством главного бухгалтера находится бухгалтер, который осуществляет непосредственно ведение бухгалтерского учета на предприятии.

Заместитель генерального директора осуществляет деятельность по реализации товаров, ищет новых потенциальных покупателей, осуществляет прием и обработку заказов клиентов, ответственный за сбыт товаров, контролирует отгрузку товаров покупателям, а также контролирует оплату покупателями товаров по заключенным договорам.

Под руководством заместителя генерального директора находится ветеринарный врач, который отвечает за техническое состояние товара, следит за качеством продукции, сроком годности товара, ведет всю необходимую техническую документацию в отношении товаров.

Заместитель генерального директора по закупкам осуществляет деятельность по закупке товаров, обеспечивает наличие товаров в оптимальном количестве и ассортименте, ищет надежных потенциальных поставщиков, занимается вопросами доставки товара, ответственный за приобретение продукции, определяет номенклатуру товаров, которую необходимо реализовывать, консультирует продавцов по своей товарной группе, контролирует исполнение обязательств организации перед поставщиками.

Для того, чтобы оценить экономическую характеристику деятельности организации за 2014-2016 гг., необходимо проанализировать показатели бухгалтерской отчетности ООО «ВетАгроИмпорт» (табл. 2.1.) (Приложение 4).

Таблица 2.1.

**Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности
ООО «ВетАгроИмпорт» за 2014-2016 гг.**

№ п/п	Показатели	Годы			Отклонение			
		2014	2015	2016	Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
					2015г от 2014г	2016г от 2015г	2015г к 2014г	2016г к 2015г
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Выручка от продаж, тыс. руб.	3411	42274	77283	+38863	+35009	1239	183
2.	Среднесписочная численность работников, чел.	1	3	3	+2	0	300	100
3.	Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, тыс. руб.	1225	3986	7407	+2761	+3986	325	183
4.	Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, тыс. руб.	3253	7898	12921	+4645	+5023	243	164
5.	Себестоимость продаж, тыс. руб.	2522	29427	53232	+26905	+23805	1167	181
6.	Валовая прибыль, тыс. руб.	889	12847	24051	+11958	+11204	1445	187
7.	Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	99	2197	10514	+2098	+8317	2219	479
8.	Чистая прибыль, тыс. руб.	63	1380	8230	+1317	+6850	2190	596
9.	Фонд оплаты труда, тыс. руб.	67,3	514,1	506,6	+446,8	-7,5	764	99
10.	Среднемесячная заработная плата, тыс. руб.	5,6	14,3	14,1	+8,7	-0,2	255	99
11.	Валюта баланса, тыс. руб.	4357	13968	23169	+9611	+9201	321	166
12.	Уровень рентабельности, %	2,5	4,7	15,5	+2,2	+10,8	-	-
13.	Рентабельность продаж, %	1,8	3,3	10,6	+1,5	+7,3	-	-

Из таблицы 2.1 следует, что выручка от реализации товара за вычетом сумм НДС составила за 2015 год 42274 тыс. руб., что на 38863 тыс. руб. или на

1239 % больше, чем в 2014 году, данное изменение произошло за счет увеличения объема реализации товаров. В 2016 году данный показатель составил 77283 тыс. руб., что на 35009 тыс. руб. больше, чем в 2015 году. Данное изменение произошло за счет увеличения объема реализации и значительного расширения рынка сбыта товаров.

При этом себестоимость продаж увеличилась в 2015 году по сравнению с 2014 годом и составила 29427 тыс. руб., а в 2016 году – 53232 тыс. руб., в связи с повышением уровня инфляции, ростом курса доллара на внешнем рынке. Отсюда валовая прибыль, определяемая как разница между выручкой и себестоимостью продаж, в 2015 году равна 12847 тыс. руб., что на 1167 % больше, чем в 2014 году, и в 2016 году – 24051 тыс. руб., что на 181 % больше, чем в 2015 году. Данный показатель характеризует общую прибыль, полученную до совершения всех вычетов и отчислений.

Среднесписочная численность персонала имеет тенденцию к увеличению в период 2014-2015 гг., так в 2014 г. был 1 человек, а в 2015 г. – 3 человека, однако в 2016 году ситуация не изменилась по сравнению с 2015 годом. Данное увеличение в период 2014-2015 гг. произошло за счет расширения штаба сотрудников, увеличение количества рабочих мест в организации.

Среднегодовая стоимость дебиторской и кредиторской задолженности равны за 2015 год 3986 тыс. руб. и 7898 тыс. руб., соответственно, а в 2016 году составили 7407 тыс. руб. и 12921 тыс. руб., что на 3986 тыс. руб. и 5023 тыс. руб. больше, чем в 2015 году. Изменения данных показателей обусловлены высокой оборачиваемостью оборотных средств, невысокой платежеспособностью организации и контрагентов.

Прибыль от продаж в 2015 году составила 2197 тыс. руб., что на 2098 тыс. руб. или 2219 % больше, чем в 2014 году, а в 2016 году – 10514 тыс. руб., что на 8317 тыс. руб. больше, чем в 2015 году. Данное увеличение произошло за счет увеличения валовой прибыли и коммерческих расходов.

Чистая прибыль имеет тенденцию к увеличению, за 2014-2015 гг. данный показатель увеличился на 1317 тыс. руб. за счет увеличения выручки и за 2015

год составил 1380 тыс. руб. В 2016 году данный показатель стал равен 8230 тыс. руб., что на 6850 тыс. руб. или 596 % больше, чем в 2015 году. Это означает, что данная сумма отражает часть прибыли предприятия, которая осталась в его распоряжении после уплаты налогов, сборов, отчислений и других обязательных платежей в бюджет. Данный показатель увеличился за счет увеличения прибыли до налогообложения, снижения прочих расходов.

Фонд оплаты труда за 2015 повысился и стал равен 514,1 тыс. руб., увеличение произошло на 446,8 тыс. руб. или 764 % по сравнению с 2014 годом. Данная тенденция обусловлена ростом масштабов продаж товаров, увеличением чистой прибыли. Однако в 2016 году фонд оплаты труда составил 506,6 тыс. руб., что на 7,5 тыс. руб. ниже, чем в 2015 году. Данное уменьшение обусловлено изменением в среднесписочной численности персонала.

Вследствие увеличения фонда оплаты труда в 2015 году увеличилась и среднемесячная заработная плата сотрудников организации, в 2014 году данный показатель был равен 5,6 тыс. руб., а уже в 2015 году – 14,3 тыс. руб., данный показатель увеличился на 8,7 тыс. руб. или на 255 %. В 2016 году среднемесячная заработная плата составила 14,1 тыс. руб., что на 0,2 тыс. руб. меньше, чем в 2015 году.

Валюта баланса имеет тенденцию к увеличению, за 2015 год данный показатель увеличился по сравнению с 2014 годом на 9611 тыс. руб. и составил 13968 тыс. руб., а за 2016 год увеличился по сравнению с 2015 годом на 9201 тыс. руб. и составил 23169 тыс. руб. Данное изменение обусловлено увеличением оборачиваемости оборотных средств, увеличением краткосрочных обязательств организации.

Уровень рентабельности имеет тенденцию к увеличению, значительный скачок в росте данного показателя наблюдается в 2016 году, по сравнению с 2015 годом уровень рентабельности увеличился на 10,8 % и составил 15,5 %. Данное изменение обусловлено увеличением чистой прибыли организации и себестоимости продаж.

Показатель рентабельности продаж за 2015 год составил 3,3 %, а за 2016 год – 10,6 %, увеличение показателя произошло на 7,3 %, это означает прибыльность, доходность организации. Поскольку рентабельность продаж представляет собой важный показатель результата хозяйственной деятельности предприятия, рост рентабельности говорит об эффективной деятельности предприятия. Увеличение рентабельности продаж обусловлено увеличением чистой прибыли и выручки от продажи товаров.

Таким образом, ООО «ВетАгроИмпорт» - это организация, которая занимается оптовой торговлей фармацевтическими и медицинскими товарами. Действует на основании Устава и Учредительного договора. Организационная структура предприятия представлена генеральным директором, заместителями генерального директора, главным бухгалтером, бухгалтером и ветеринарным врачом.

В целом, финансовое состояние предприятия нормальное, характеризуется эффективностью использования оборотных активов и собственного капитала, увеличением показателей выручки, чистой прибыли, ростом уровня рентабельности и рентабельности продаж.

2.2. Анализ основных экономических показателей

Основные составляющие финансового состояния любой организации: ликвидность, платежеспособность и финансовая устойчивость организации.

Ликвидность организации представляет собой возможность экономического субъекта обращать свои активы в наличность и погашать свои платежные обязательства [26, с. 201]. Анализ ликвидности включает в себя расчеты следующих коэффициентов: текущей ликвидности, быстрой ликвидности и абсолютной ликвидности.

Коэффициент текущей ликвидности (коэффициент покрытия долгов) характеризует степень, в которой текущие активы покрывают текущие пассивы. Коэффициент быстрой (промежуточной) ликвидности показывает, насколько

ликвидные средства предприятия покрывают его краткосрочную задолженность. Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какую часть кредиторской задолженности предприятие может погасить немедленно [39, с. 320].

Результаты проведенного анализа ликвидности баланса ООО «ВетАгроИмпорт» за 2014-2016 гг. представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2.

Показатели, характеризующие ликвидность баланса
ООО «ВетАгроИмпорт» за 2014-2016 гг.

№ п/п	Показатели	Годы			Абсолютное отклонение (+,-)		Относительное отклонение (%)	
		2014	2015	2016	2015г от 2014г	2016г от 2015г	2015г к 2014г	2016г к 2015г
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Денежные средства, тыс. руб.	254	752	2348	+498	+1 596	296,06	312,23
2.	Дебиторская задолженность, тыс. руб.	2444	5473	9340	+3 029	+3 867	223,94	170,66
3.	Финансовые вложения, тыс. руб.	600	190	190	-410	0	31,67	100
4.	Оборотные средства, тыс. руб.	4357	13968	23169	+9 611	+9 201	320,59	165,87
5.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	3253	12435	13406	+9 182	+971	382,26	107,81
6.	Коэффициент абсолютной ликвидности	0,26	0,08	0,19	-0,19	+0,11	28,86	249,91
7.	Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности	1,01	0,52	0,89	-0,50	+0,37	50,88	171,75
8.	Коэффициент текущей ликвидности	1,34	1,12	1,73	-0,22	+0,60	83,87	153,86
9.	Коэффициент утраты ликвидности	-	0,21	0,94	-	+0,73	-	447,62

Из таблицы 2.2 следует, что финансовое состояние ООО «ВетАгроИмпорт» на протяжении 2014-2015 гг. характеризовалось как

неблагоприятное, однако показатели за 2016 год показывают обратное, организация имеет возможность своими наличными денежными ресурсами своевременно погашать платежные обязательства, и вероятность того, что организация может потерять ликвидность в течение 3-х месяцев, низкая.

Коэффициент текущей ликвидности показывает, сколько раз обязательства могут быть покрыты за счет оборотных активов. Нормативное значение для данного показателя – больше 2. Так как данный показатель в 2014 и 2015 годах не соответствует установленной норме, то это означает, что краткосрочные обязательства организации не могут быть полностью погашены за счет оборотных активов, что, с одной стороны, снизит вероятность дальнейшего поступления средств от кредиторов, а с другой, поставит организацию на грань кризиса. Сравнивая показатели текущей ликвидности заметно уменьшение данного показателя на 0,2 пункта в 2015 году по сравнению с 2014 годом. Это может говорить об уменьшении собственных средств, вовлекаемых в оборот и как следствие увеличении заемных средств. С другой стороны, возможно, что организация стремится к эффективной для себя структуре источников формирования и более широкому использованию займов.

Однако в 2016 году наблюдается тенденция к увеличению показателя текущей ликвидности баланса, данное значение составило 1,73, увеличение по сравнению с 2015 годом произошло на 0,6 пункта или 153,86 %. Это благоприятно сказывается на финансовом состоянии организации, означает, что организация может за счет собственных средств покрыть текущие обязательства.

Поскольку коэффициент текущей ликвидности в период 2014-2016 гг. не соответствует нормативному значению, то необходимо рассчитать коэффициент утраты ликвидности, используя следующую формулу [26, с. 207]:

$$K_{\text{утр. л}} = \frac{K_{\text{тл к.г.}} + \frac{3}{T} * (K_{\text{тл к.г.}} - K_{\text{тл н.г.}})}{K_{\text{норм}}} \quad (2)$$

$K_{\text{утр. л}}$ – коэффициент утраты ликвидности предприятия;

Ктл н.г., к.г.— коэффициент текущей ликвидности в начале (н.г.) и в конце (к.г.) отчетного периода;

Кнорм – нормативное значение коэффициента текущей ликвидности (Кнорм = 2);

Т – анализируемый отчетный период.

Коэффициент утраты ликвидности отражает возможность ухудшения ликвидности организации в течение 3-х месяцев. Поскольку данный показатель в 2015 году составил 0,21, а допустимое значение – свыше 1, то вероятность ухудшения ликвидности организации в течение 3-х месяцев велика. Однако в 2016 году рассчитанный показатель приблизился к допустимому значению и составил 0,94, это означает, что в 2016 году вероятность ухудшения ликвидности организации в течение 3-х месяцев снижена.

Коэффициент быстрой ликвидности за исследуемые 2014-2015 гг. составил 1,02 и 0,52, соответственно, и не соответствует нормативным значениям (0,7-1), следовательно, организация не способна погашать свои текущие обязательства в случае возникновения сложностей с продажей товаров. Однако за 2016 год ситуация изменилась, в 2016 году данный показатель достиг уровня 0,89 пункта, что на 0,37 или 171,75 % больше, чем в 2015 году. Данное изменение благоприятно сказывается на способности организации погашать свои текущие обязательства в случае непредвиденных обстоятельств.

Коэффициент абсолютной ликвидности допустимых значений как таковых не имеет. В 2014 году данный показатель составил 0,26, а в 2015 – 0,08. Уменьшение данного показателя на 0,18 говорит о низкой платежеспособности организации, поскольку коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какую часть кредиторской задолженности организация может погасить немедленно. Однако в 2016 году по сравнению с 2015 годом намечается тенденция увеличения данного показателя на 0,11 пункта или 249,91 %, что говорит об улучшении платежеспособности организации.

Платежеспособность организации представляет собой финансовое состояние предприятия, при котором существует возможность наличными денежными ресурсами своевременно погашать платежные обязательства [24, с. 176].

Платежеспособность организации определяется как отношение платежных средств к срочным платежам [39, с. 329]. Платежные средства представлены денежными средствами организации и дебиторской задолженностью. Срочные платежи включают в себя задолженность по оплате труда, задолженность перед государственными внебюджетными фондами, задолженность перед бюджетом по налогам и сборам. При этом организация считается платежеспособной, если коэффициент платежеспособности больше, либо равен 1.

Результаты проведенного анализа показателей платежеспособности ООО «ВетАгроИмпорт» за 2014-2016 гг. по балансу представлены в следующей таблице (Приложение 4).

Таблица 2.3.

Анализ платежеспособности ООО «ВетАгроИмпорт» за 2014-2016 гг.

№ п/ п	Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонение (+;-)	
					2015 г. от 2014 г.	2016 г. от 2015 г.
1	2	3	4	5	6	7
1.	Платёжные средства, тыс. руб.:					
	-Денежные средства	254	752	2348	+498	+1596
	-Дебиторская задолженность	2444	5473	9340	+3029	+3867
2.	Итого платёжных средств, тыс. руб.	2698	6225	11688	3527	5463
3.	Срочные платежи, тыс. руб.:					
	-Задолженность по оплате труда	67	514	507	+447	-7
	-Задолженность перед государственными внебюджетными фондами	20	189	153	+169	-36
	-Задолженность по налогам и сборам	88	849	2465	+761	+1616
4.	Итого срочных платежей, тыс. руб.	175	1552	3125	1377	1573
5.	Коэффициент платежеспособности	15,42	4,01	3,74	-11,41	-0,27

Из таблицы 2.3 следует, что денежные средства в ООО «ВетАгроИмпорт» в течение 2014-2015 гг. имеют тенденцию к увеличению, в 2015 году по сравнению с 2014 годом данный показатель увеличился на 498 тыс. руб. и составил в 2015 году 752 тыс. руб., а в 2016 году по сравнению с 2015 годом изменение произошло в сторону увеличения на 1596 тыс. руб. и денежные средства стали равными 2348 тыс. руб. в 2016 году.

Дебиторская задолженность также имеет тенденцию к увеличению. В 2015 году данный показатель составил 5473 тыс. руб., что на 3029 тыс. руб. больше, чем в 2014 году, а в 2016 году дебиторская задолженность стала равной 9340 тыс. руб., что на 3867 тыс. руб. больше, чем в 2015 году. Данное изменение обусловлено ростом объемов реализации товаров.

Срочные платежи в период 2014-2016 гг. имеют тенденцию к увеличению. Наибольшую долю в структуре срочных платежей занимает задолженность по налогам и сборам. В 2015 году данный показатель был равен 849 тыс. руб., что на 761 тыс. руб. больше, чем в 2014 году, а в 2016 году задолженность по налогам и сборам составила 2465 тыс. руб., что на 1616 тыс. руб. больше, чем в 2015 году. Данное увеличение обусловлено значительным расширением реализации товаров, облагаемым налогом на добавленную стоимость.

Задолженность по оплате труда в 2015 году составила 514 тыс. руб., что на 447 тыс. руб. больше, чем в 2014 году. Данное изменение обусловлено увеличением численности персонала в организации в связи увеличением рабочих мест в организации. В 2016 году по сравнению с 2015 годом данный показатель уменьшился на 7 тыс. руб. в связи с нестабильностью в деятельности организации, повлиявшей на уровень заработной платы сотрудников.

Коэффициент платежеспособности организации имеет тенденцию к уменьшению. В 2014 году данный показатель был равен 15,42, а в 2015 году – 4,01, изменение произошло на 11,41. В 2016 году по сравнению с 2015 годом также наблюдается тенденция уменьшения данного показателя на 0,27, и в 2016

году коэффициент платежеспособности составил 3,74. Данное изменение обусловлено значительным темпом роста платежных средств по сравнению с темпом роста срочных платежей.

Под финансовой устойчивостью организации подразумевают способность организации непрерывно и стабильно осуществлять свою деятельность посредством использования свободных собственных средств и сбалансированных финансовых потоков [29, с. 314].

Анализ показателей, характеризующих финансовую устойчивость организации, был проведен посредством сопоставления собственных и заемных средств ООО «ВетАгроИмпорт» за 2014-2016 гг. (Приложение 4). Результаты проведенного анализа представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4.

Анализ показателей, характеризующих финансовую устойчивость
ООО «ВетАгроИмпорт» за 2014-2016 гг.

№	Показатели	Год			Отклонение (+; -)	
		2014	2015	2016	2015 г. от 2014 г.	2016 г. от 2015 г.
1	2	3	4	5	6	7
1.	Собственный капитал	73	1453	9683	+1380	+8230
2.	Заемный капитал	1031	80	80	-951	0
3.	Долгосрочные обязательства	1031	80	80	-951	0
4.	Итого баланса	4357	13968	23169	+9611	+9201
5.	Коэффициент концентрации собственного капитала	0,02	0,10	0,42	+0,08	+0,32
6.	Коэффициент концентрации заемного капитала	0,24	0,01	0,003	-0,23	-0,007
7.	Коэффициент финансовой зависимости	59,68	9,61	2,39	-50,07	-7,22
8.	Коэффициент устойчивого финансирования	0,25	0,11	0,42	-0,14	+0,31
9.	Коэффициент финансового левериджа	14,12	0,06	0,008	-14,06	-0,052

Из таблицы 2.4 следует, что ООО «ВетАгроИмпорт» обладает финансовой устойчивостью, поскольку большинство рассчитанных показателей, характеризующих финансовую устойчивость организации, соответствуют нормативным значениям, за исключением следующих

показателей: коэффициент концентрации собственного капитала (в 2016 году равен 0,42) и коэффициент устойчивого финансирования (в 2016 году равен 0,42).

Коэффициент концентрации собственного капитала показывает, что в 2016 году 0,42, а в 2015 году 0,1 всех активов организации сформировано за счет собственного капитала, нормативное значение данного показателя более 0,5, за 2014-2016 гг. наблюдается тенденция увеличения данного показателя, что благоприятное оказывает влияние на финансовую устойчивость организации.

Коэффициент устойчивого финансирования показывает, что в 2016 году 0,42, а в 2015 году – 0,11 всех активов организации сформировано за счет устойчивых источников средств, нормативное значение данного показателя составляет 0,8-0,9.

Коэффициент концентрации заемного капитала имеет тенденцию к уменьшению. В 2015 году данный показатель уменьшился на 0,23 пункта по сравнению с 2014 годом и составил 0,01, а в 2016 году – 0,003, что на 0,007 пункта меньше, чем в 2015 году, при этом нормативное значение меньше, либо равно 0,5. Данное изменение обусловлено уменьшением заемного капитала и увеличением валюты баланса.

Коэффициент финансовой зависимости также имеет тенденцию к уменьшению. В 2015 году данный показатель составил 9,61, что на 50,07 меньше, чем в 2014 году, а в 2016 году – 2,39. Данный коэффициент в течение всего исследуемого периода соответствует допустимому значению: больше, либо равно 1. Данные изменения показателя обусловлены увеличением валюты баланса и размера собственного капитала.

Коэффициент финансового левериджа в 2015 и 2016 годах соответствует установленным нормам (меньше либо равно 1) и равны 0,06 и 0,008, соответственно. В 2014 году данный показатель был равен 14,12. Это означает, что собственный капитал невелик по отношению к заемному капиталу. Изменение данного показателя обусловлено увеличением собственного

капитала и снижением заемного капитала, что благоприятно сказывается на финансовом состоянии организации.

Таким образом, проведя анализ основных экономических показателей деятельности ООО «ВетАгроИмпорт» за 2014-2016 гг. можно сказать, что организация является ликвидной, платежеспособной, обладает финансовой устойчивостью. В данной организации большую долю занимает собственный капитал, заемный капитал представлен исключительно долгосрочными кредитами и займами. В течение 3-х лет осуществления финансово-хозяйственной деятельности организация смогла достичь нормального финансового состояния посредством наращивания скорости оборачиваемости оборотных средств, эффективного использования материальных и финансовых ресурсов.

2.3. Характеристика организации ведения бухгалтерского учета в ООО «ВетАгроИмпорт»

Бухгалтерский учет ООО «ВетАгроИмпорт» ведет бухгалтерская служба как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером (Приложение 1). Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации несет генеральный директор.

Главный бухгалтер руководит работниками бухгалтерии, участвует в подготовке мероприятий систем внутреннего контроля, контролирует соблюдение правил оформления первичной документации, контролирует порядок проведения инвентаризации имущества организации и обязательств, организует своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета всех осуществленных хозяйственных операций, обеспечивает составление достоверной бухгалтерской и иной отчетности организации. Главный бухгалтер занимается подачей необходимой отчетности в налоговые органы, органы статистики и во внебюджетные фонды.

Помимо этого, главный бухгалтер исполняет обязанности кассира, с ним заключен договор о полной материальной ответственности. В обязанности бухгалтера-кассира входит осуществление приема наличных денежных средств в кассу организации с одновременным внесением информации в компьютерную базу данных, контроль за соблюдением лимита остатка денежных средств в кассе, ведение кассовой книги и формирование первичной кассовой документации, начисление и выплата заработной платы сотрудникам организации, формирование платежных документов и отправление их в банк по система «клиент-банк».

Под руководством главного бухгалтера находится бухгалтер, который осуществляет непосредственно организацию бухгалтерского учета на предприятии, занимается выпиской счетов, работает с первичной документацией, занимается электронной коммуникацией.

Структура экономической службы ООО «ВетАгроИмпорт» представлена на рисунке 2.2.



Рис. 2.2. Структура экономической службы ООО «ВетАгроИмпорт»

Форма бухгалтерского учета комбинированная: машинно-ориентированная. Бухгалтерский учет ведется с помощью компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8.3» с использованием регистров бухгалтерского учета и рабочего плана счетов, предусмотренных в этой программе.

Особенностью рабочего плана счетов данной организации является наличие и применение следующих аналитических счетов, связанных с налогом на добавленную стоимость по хозяйственным операциям с контрагентом из Белоруссии: 19.10 «НДС, уплачиваемый при импорте из Таможенного союза», 68.42 «НДС при импорте товаров из Таможенного союза» (Приложение 2).

В качестве форм первичных учетных документов используются все унифицированные формы, утвержденные Госкомстатом России, Приложением 1 к постановлению Правительства РФ от 26.12.11 № 1137, Положением Банка России от 12.10.11 № 373-П, приложением 4 к Правилам перевозок грузов автомобильным транспортом и т.д.

При проведении хозяйственных операций, для которых не предусмотрены типовые формы первичных документов, используются самостоятельно разработанные организацией – образцы в приложениях № 2, 3, 4 к Приказу № 2/ф «Об учетной политике ООО «ВетАгроИмпорт» на 2016 год.

Организация самостоятельно разработала следующие первичные документы: акт на списание материалов, акт на списание запасных частей, акт на списание канцелярских товаров (Приложение 1).

Приказом «Об утверждении штатного расписания» генеральным директором организации утверждено и введено в действие штатное расписание № 3 от 01.01.16 г. Структурное подразделение Администрация в количестве 6 единиц с месячным фондом заработной платы 71500 рублей, согласно которому оклад генерального директора составляет 12500 руб., заместителей генерального директора и главного бухгалтера 12000 руб., а бухгалтера и ветеринарного врача 11500 руб.

ООО «ВетАгроИмпорт» применяет общую систему налогообложения. Основным документом, регламентирующим ведение налогового учета в организации, является Налоговый Кодекс РФ. Организация является налогоплательщиком и налоговым агентом следующих налогов: налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц.

В процессе ознакомления с учетной политикой организации были изучены основные принципы организации бухгалтерского учета и документооборота, закрепленных в принятой организацией учетной политике, и проведена их оценка. При этом устанавливается наличие и состав распорядительных документов, определяющих учетную политику.

Согласно проведенной оценке учетной политики экономического субъекта, можно сделать вывод о том, что учетная политика ООО «ВетАгроИмпорт» для целей бухгалтерского учета и налогообложения соответствует законодательным и нормативным актам. Учетная политика сформирована на основании следующих законодательных актов (Приложение 1):

1. ФЗ РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 23.05.2016 № 149-ФЗ).

2. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)» (ред. от 06.04.2015).

3. Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» (ред. от 08.11.2010).

4. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению.

В учетной политике организации в организационно-техническом разделе отражены организационная форма ведения учета, применяемая форма бухгалтерского учета, правила документооборота, оценка имущества, способ начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, проведение переоценки основных средств.

Не относятся к основным средствам и отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально-производственных запасов активы стоимостью не более 40000 руб.

Начисления амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам производятся линейным способом.

Переоценка первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов не производится.

Расходы, связанные с приобретением и продажей товаров (работ, услуг) учитываются по статьям затрат на счете 44.01 «Издержки обращения в организациях, осуществляющих торговую деятельность», ежемесячно

относятся на себестоимость продаж в полном объеме, в части транспортных расходов, связанных с доставкой товаров до склада, распределяются между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца. Списание затрат по ремонту основных средств сразу на издержки обращения.

Оценка списания материально-производственных запасов (включая товары, кроме учитываемых по продажным ценам) по средней себестоимости.

Отражение в бухгалтерской отчетности прочих доходов и расходов: прочие доходы отражаются в отчете прибылях и убытках развернуто.

Критерий для определения уровня существенности устанавливается в размере 5 процентов от величины объекта учета или статьи бухгалтерской отчетности.

Постоянные и временные разницы, обусловленные различиями в ведении бухгалтерского и налогового учета, отражаются на счетах бухгалтерского учета по мере их появления, обособленно по каждому отклонению на основании первичных документов.

Налоговый учет в организации ведется на основе регистров бухгалтерского учета с добавлением в них реквизитов, необходимых для налогового учета в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ.

Налоговый учет в организации ведется по методу начисления.

Методы оценки стоимости покупных товаров, уменьшающей доходы от их реализации по средней стоимости.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100000 рублей.

Метод начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам - линейный.

Учет НДС по различным ставкам, а также по товарам (услугам) подлежащим налогообложению и освобождаемым от него, ведется раздельно.

Для счетов-фактур при реализации и поступивших авансов используется отдельная нумерация с отличительным индексом А (для счетов-фактур на аванс).

Организация не применяет «правило 5 %», предусмотренное в п. 4 ст. 170 НК РФ. Поэтому доля совокупных расходов на приобретение, реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не облагаются НДС, в общей величине совокупных расходов на приобретение, реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, не определяется.

Транспортные расходы по доставке товаров до склада организации распределяются между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца.

Признание расходов в налоговом учете производить на основании первичных документов составленных в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Необходимо включить в учетную политику должностные инструкции, положение об утверждении перечня лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, положение об утверждении графика документооборота, положение об утверждении лиц, ответственных за хранение документов, порядок проведения инвентаризации, объем, сроки и адреса представления отчетности, систему взаимоотношения с аудиторской организацией, порядок учета ремонта производственных основных средств.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

3.1. Учет налога на добавленную стоимость по поступившим ценностям

ООО «ВетАгроИмпорт» осуществляет свои деловые взаимоотношения с контрагентами в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормативными актами, регулирующими взаимоотношения между Российской Федерацией и странами-членами Таможенного союза.

Основным документом при заключении деловых взаимоотношений служит договор. В ООО «ВетАгроИмпорт» были выявлены следующие виды договоров по поступившим ценностям (товарам, работам, услугам): договор поставки, договор аренды, договор на оказание транспортных услуг при перевозках грузов и внешнеторговый договор.

Договора поставки, аренды и договор на оказание транспортных услуг заключены в соответствии с Гражданским кодексом РФ, в частности, главы 30, 34 и 40, соответственно [2]. Данные договора свидетельствуют о заключении деловых взаимоотношений с контрагентами-резидентами.

Особое внимание следует уделить внешнеторговому договору. Внешнеторговый договор № 128/Ru-4 заключен 25 октября 2016 года между ООО «ВетАгроИмпорт» и ООО «Белэкотехника» (Республика Беларусь) (Приложение 9). Предметом договора является продукция зооветеринарного назначения. Цена на товар устанавливается в российских рублях, и общая сумма по договору не должна превышать 3100000 рублей. Доставка товара осуществляется ООО «ВетАгроИмпорт». Условия поставки – EXW, согласно положениям «Инкотермс-2010».

Согласно условиям данного договора, товар поставляется на условиях 100 % предоплаты. Форма расчетов представлена исключительно безналичным платежом. Срок оплаты установлен в пределах 10 банковских дней со дня подписания спецификации. Также в договоре оговорены качество и приемка

товаров, ответственность сторон, арбитраж, форс-мажорные обстоятельства и заключительные положения.

При осуществлении внешнеэкономической деятельности с поставщиком из Белоруссии необходимо обратить внимание на особенности движения первичной учетной документации в ООО «ВетАгроИмпорт». Схема движения первичных документов представлена на рисунке 3.1.

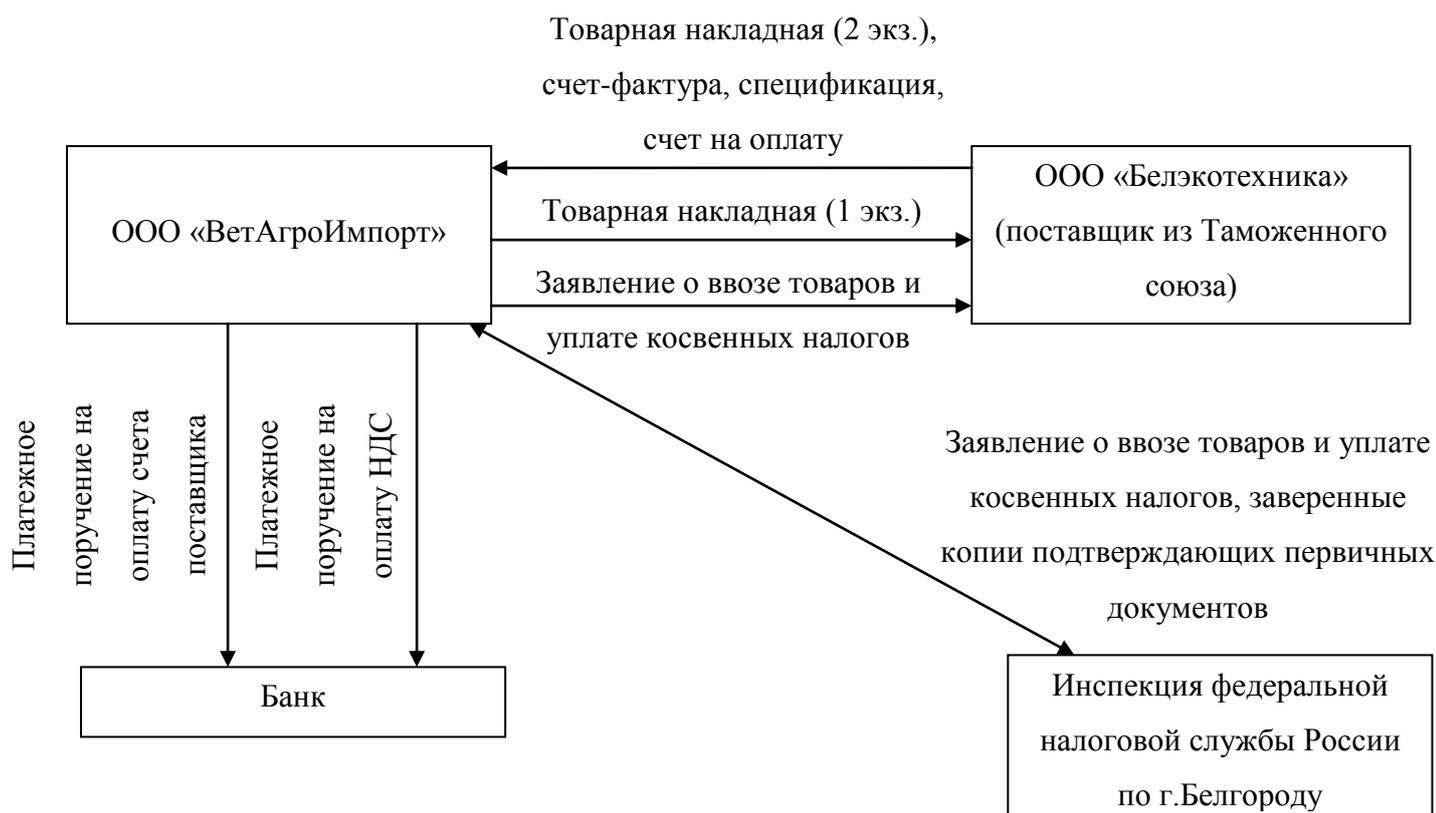


Рис. 3.1. Движение первичной учетной документации при импорте товаров из Белоруссии

С помощью рисунка 3.1 можно наглядно представить схему движения первичной учетной документации при импорте товаров из Белоруссии.

ООО «Белэкотехника» при отгрузке товаров предоставляет ООО «ВетАгроИмпорт» товарную накладную в 2-х экземплярах, счет-фактуру, спецификацию и счет на оплату.

Товарная накладная типовой формы ТН-2, утвержденная Министерством финансов Республики Беларусь от 18.12.2008 № 192 (Приложение 10). Товарная накладная необходима для отражения хозяйственной операции по

поступлению товаров в организацию от поставщика. В товарной накладной отражены следующие необходимые реквизиты: номер и дата документа, наименование и юридический адрес грузоотправителя и грузополучателя, основание отпуска, наименование товара, количество, цена, стоимость, ставка НДС и его сумма, подписи и печати сторон.

После подписания 2-х экземпляров товарной накладной принимающей товар стороной, один экземпляр данного документа остается у грузоотправителя, а второй – у грузополучателя.

Счет-фактура или инвойс (Приложение 11) передается грузополучателю и является основанием для подтверждения сумм налога на добавленную стоимость по поступившим ценностям. Далее счет-фактура в ООО «ВетАгроИмпорт» фиксируется в книге покупок. Основными реквизитами счета-фактуры являются: номер и дата документа, реквизиты сторон, наименование, цена, количество, ставка НДС, стоимость с НДС товаров, подпись и печать грузоотправителя.

Спецификация необходима для определенных видов товаров в качестве дополнения к договору. В спецификации к договору поставки стороны указывают перечень поставляемых товаров, их количество и стоимость. Также спецификация может содержать информацию и стоимость дополнительных услуг.

Счет на оплату не имеет унифицированной формы, поэтому организации формируют его самостоятельно. В счете на оплату должно быть указаны следующие реквизиты: номер счета, дата выставления, платежные реквизиты поставщика, наименование предлагаемых товаров или услуг и их стоимость, признак облагается ли сумма НДС.

При принятии товаров от поставщика ООО «ВетАгроИмпорт» формирует платежные поручения на оплату счета поставщика и на оплату налога на добавленную стоимость. Данные платежные документы необходимо предоставить в банк, обслуживающий организацию. Банк производит оплату со счета организации по счетам, указанным в платежном поручении.

ООО «ВетАгроИмпорт» обязан заплатить «входной» налог на добавленную стоимость при импорте товаров из Таможенного союза в соответствии с Договором о Евразийском экономическом союзе.

По истечении календарного месяца, в котором был осуществлен импорт товаров из страны-члена Таможенного союза, до 20 числа следующего месяца организация подает налоговую декларацию по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств-членов Таможенного союза в Инспекцию федеральной налоговой службы (Приложение 38). Помимо этого, предоставляет заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (Приложение 12) и заверенные копии первичных учетных документов, а также выписку банка об уплате налога на добавленную стоимость и платежное поручение.

В течение 10 дней Инспекция федеральной налоговой службы рассматривает предоставленные документы и в случае правильности оформления регистрирует данное заявление в журнале регистраций заявлений. Сообщение о проставлении отметки налогового органа (Приложение 13) заполняет и прикрепляет к заявлению о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, далее отправляет в организацию.

На основании зарегистрированного федеральной налоговой службой заявления ООО «ВетАгроИмпорт» имеет право поставить суммы уплаченного НДС при импорте товаров к вычету. Организация регистрирует данное заявление в книге покупок.

Книга покупок (Приложение 19) предназначена для регистрации счетов-фактур (в том числе корректировочных счетов-фактур, исправленных). Регистрация счетов-фактур в книге покупок производится по мере возникновения права на налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость. Порядок заполнения книги покупок предусмотрен в постановлении Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 года № 1137.

Далее для подтверждения нулевой ставки у поставщиков организация в 2-х экземплярах отправляет зарегистрированное федеральной налоговой службой заявление поставщикам в электронной форме в течение 90 дней.

Для учета налога на добавленную стоимость по поступившим ценностям планом счетов и инструкцией по его применению предусмотрен синтетический счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

По дебету счета 19 отражаются уплаченные организацией суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям в корреспонденции со счетами учета расходов. Списание накопленных на счете 19 сумм налога на добавленную стоимость отражается по кредиту счета в корреспонденции, как правило, со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» [25, с. 31].

Схема синтетического счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» за декабрь 2016 года по данным ООО «ВетАгроИмпорт» представлена на рисунке 3.2 (Приложение 32).

В ООО «ВетАгроИмпорт» рабочим планом счетом предусмотрены следующие субсчета (Приложение 2): 19.01 «НДС при приобретении основных средств», 19.02 «НДС по приобретенным нематериальным активам», 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам», 19.04 «НДС по приобретенным услугам», 19.05 «НДС, уплаченный при ввозе товаров на территорию РФ», 19.06 «Акцизы по оплаченным материальным ценностям», 19.07 «НДС по товарам, реализованным по ставке 0 % (экспорт)», 19.08 «НДС при строительстве основных средств», 19.09 «НДС по уменьшению стоимости реализации», 19.10 «НДС, уплачиваемый при импорте из Таможенного союза».

В связи с осуществлением основного вида деятельности ООО «ВетАгроИмпорт» использует следующие субсчета: 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам», 19.04 «НДС по приобретенным услугам» и 19.10 «НДС, уплачиваемый при импорте из Таможенного союза».

Аналитический учет по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в ООО «ВетАгроИмпорт» ведется по каждому

субсчета в разрезе субконто контрагенты. То есть в качестве аналитического объекта выступает поставщик или подрядчик или иной кредитор.

Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Дт		Кт	
Сальдо начальное (Сн) – остаток НДС по приобретенным ценностям на 01.12.2016 1586769,61 руб.			
60	отражается сумма НДС по приобретенным товарам 426901,76 руб.	68	отнесена сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) на расчеты с бюджетом 2271323,76 руб.
71	отражается сумма НДС с ж/д билета по командировочным расходам 773,24 руб.		
76	отражается сумма НДС за оказание услуг организации 748,39 руб.	91	списание НДС с ж/д билета на прочие расходы 773,24 руб.
68	начислена сумма НДС при ввозе товаров из Таможенного союза 256904,00 руб.		
Оборот по Дт: 685327,39 руб.		Оборот по Кт: 2272097,00 руб.	
Сальдо конечное (Ск) – остаток НДС по приобретенным ценностям на 31.12.2016 0,00 руб.			

Рис. 3.2. Схема счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

в ООО «ВетАгроИмпорт» за декабрь 2016 года

В рамках рассматриваемого периода в ООО «ВетАгроИмпорт» возникали различные ситуации по учету налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям. Данные ситуации были рассмотрены следующим образом.

Пример 1:

19 декабря 2016 года ООО «Агровет» на основании основного договора поставило вакцину ОКЗ на сумму 90000 руб., в том числе НДС по ставке 18 % в размере 13728,81 руб. В организацию поступила от поставщика товарная накладная № 252 и счет-фактура № 252 от 19.12.2016 г. Счет поставщика № 297 был оплачен безналичным расчетом. НДС по приобретенным товарам был принят к вычету. При этом ООО «ВетАгроИмпорт» отразило на счетах

бухгалтерского учета следующие хозяйственные операции (Приложения 14, 15):

1. Дт 41.01 «Товары на складах»

Кт 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 76271,19 руб.

- Поступили товары от поставщика.

2. Дт 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»

Кт 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 13728,81 руб.

- Отражен НДС по поступившим товарам.

3. Дт 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кт 51 «Расчетный счет» 90000,00 руб.

- Оплачен счет поставщика за поступившие товары.

4. Дт 68.02 «Налог на добавленную стоимость»

Кт 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» 13728,81 руб.

- Отнесена сумма НДС на расчеты с бюджетом.

Пример 2:

27 декабря 2016 года ООО «Деловые линии» оказало услугу по организации доставки (экспедированию) груза из города Орел в город Белгород, также осуществили информирование о статусе и местонахождении груза и его страхование на общую сумму 966 руб., в том числе НДС по ставке 18 % в размере 132,87 руб. В организацию передали акт об оказании услуг № 1067292/0060 от 27.12.2016 и счет-фактуру. НДС по приобретенным услугам принят к вычету. При этом ООО «ВетАгроИмпорт» отразило на счетах бухгалтерского учета следующие хозяйственные операции (Приложение 16):

1. Дт 44.01 «Издержки обращения в организациях, осуществляющих торговую деятельность»

Кт 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 833,13 руб.

- Оказаны услуги транспортной организацией .

2. Дт 19.04 «НДС по приобретенным услугам»

Кт 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 132,87 руб.

- Отражен НДС по приобретенным услугам.

3. Дт 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кт 51 «Расчетный счет» 966,00 руб.

- Оплачен счет поставщика за оказанные им услуги.

4. Дт 68.02 «Налог на добавленную стоимость»

Кт 19.04 «НДС по приобретенным услугам» 132,87 руб.

- Отнесена сумма НДС на расчеты с бюджетом.

Пример 3:

17 ноября 2016 года на основании внешнеторгового договора № 128/Ru-4 поступил товар от поставщика из Таможенного союза. Товарная накладная общей стоимостью 72000 руб., счет-фактура нулевая, то есть ставка НДС по импортным товарам 0 %. НДС в размере 18 % от стоимости поступившего товара был уплачен в бюджет 1 декабря 2016 года. Организация оформила заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов 7 декабря 2016 года. Сообщение о проставлении отметки налогового органа поступило в организацию 21 декабря 2016 года. При этом ООО «ВетАгроИмпорт» отразило на счетах бухгалтерского учета следующие хозяйственные операции (Приложения 17, 18):

1. 41.01 «Товары на складах»

Кт 60.42 «Расчеты с поставщиками из стран-членов Таможенного союза»
72000 руб.

- Поступили товары от поставщика.

2. Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кт 51 «Расчетный счет» 12960 руб.

- Уплачен НДС при ввозе товаров на территорию РФ из стран-членов Таможенного союза в размере 18 % от стоимости товаров.

3. Дт 19.10 «НДС, уплачиваемый при импорте из Таможенного союза»

Кт 60.42 «Расчеты с поставщиками из стран-членов Таможенного союза»
12960 руб.

- Начислен НДС при ввозе товаров из Таможенного союза.

4. Дт 68.02 «Налог на добавленную стоимость»

Кт 19.10 «НДС, уплачиваемый при импорте из Таможенного союза»

12960 руб.

- НДС принимается к вычету.

Пример 4:

Работник ООО «ВетАгроИмпорт» находился в командировке с 21 по 26 декабря 2016 года, 28 декабря 2016 года он предоставил в бухгалтерию организации авансовый отчет и чеки, подтверждающие командировочные расходы. Расходы на дорогу подтверждены железнодорожным билетом, в котором отдельной строкой выделена сумма НДС в размере 309,57 руб. Дополнительными услугами, входящими в стоимость билета, являлись предоставление постельного белья и питание [47, с. 36-39]. При этом ООО «ВетАгроИмпорт» отразило на счетах бухгалтерского учета следующие хозяйственные операции (Приложение 31):

1. Дт 19.04 «НДС по приобретенным услугам»

Кт 71.01 «Расчеты с подотчетными лицами»

309,57 руб.

- Отражен НДС с ж/д билета подотчетного лица.

2. Дт 91.02 «Прочие расходы»

Кт 19.04 «НДС по приобретенным услугам»

309,57 руб.

- Сумма НДС списана на прочие расходы организации.

Пример 5:

27 декабря 2016 года ООО «ВетАгроИмпорт» банк «Райффайзенбанк» выставил счет-фактуру по оказанным им услугам в области валютного контроля, сумма НДС составила 52,20 руб. При этом ООО «ВетАгроИмпорт» отразило на счетах бухгалтерского учета следующие хозяйственные операции (Приложение 31):

1. Дт 19.04 «НДС по приобретенным услугам»

Кт 76.05 «Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками»

52,20 руб.

- Отражена сумма НДС по приобретенным банковским услугам.

2. Дт 68.02 «Налог на добавленную стоимость»

Кт 19.04 «НДС по приобретенным услугам» 52,20 руб.

- Отнесена сумма НДС на расчеты с бюджетом.

Анализ данных по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» в ООО «ВетАгроИмпорт» осуществлялся посредством использования следующих регистров бухгалтерского учета: карточка счета (Приложение 31), анализ счета (Приложение 32), оборотно-сальдовая ведомость по счету 19 (Приложение 33). В данных регистрах приведена информация по движению всех сумм по счету 19 как обособленно, так и обобщенно. Кроме того, раскрыты данные по субсчетам в разрезе субконто контрагенты.

3.2. Учет налога на добавленную стоимость при реализации товара

ООО «ВетАгроИмпорт» реализует товары на территории РФ, в частности, в Центрально-Черноземном экономическом районе. Организация сотрудничает с покупателями из Белгородской, Воронежской, Липецкой и Тамбовской областей. Экспортные операции организация не осуществляет.

Основным документом, подтверждающим заключение сделки по реализации товаров, является договор поставки. Договор поставки должен соответствовать установленным главой 30 ГК РФ требованиям.

В договоре поставки (Приложение 20) должны быть отражены следующие элементы: название договора и дата его заключения, место заключения, преамбула, предмет договора, качество и комплектность, сроки и порядок поставки, цены и порядок расчетов, права и обязанности сторон, ответственность сторон, форс-мажор, разрешение споров, заключительные положения, адреса и реквизиты сторон и их подписи.

Движение первичной учетной документации при реализации товаров схоже с обратным движением первичной документации при приобретении товаров, работ, услуг. Первичные документы однотипные.

Схема движения первичной учетной документации при реализации товара на территории Российской Федерации в ООО «ВетАгроИмпорт» представлена на рисунке 3.3.

Согласно представленной схеме 3.3, ООО «ВетАгроИмпорт» при отгрузке товаров покупателю передает грузополучателю товарную накладную в 2-х экземплярах, счет-фактуру и выставляет счет на оплату за отгруженную продукцию.



Рис. 3.3. Движение первичной учетной документации при реализации товаров

Товарная накладная, представленная в 2-х экземплярах, должна быть подписана двумя сторонами: один экземпляр остается у покупателя, второй – передается поставщику, то есть ООО «ВетАгроИмпорт».

Товарная накладная представляет собой унифицированную форму № ТОРГ-12, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132 (Приложение 23). Данный первичный документ должен содержать в себе следующие элементы: номер и дата составления документа, наименование, ИНН, юридический адрес грузоотправителя, грузополучателя и плательщика, также БИК банков, обслуживающих стороны, и расчетные счета сторон. Помимо этого, в документе обязательно указываются коды ОКУД, ОКПО.

Товарная накладная включает в себя таблицу, которая состоит из следующих графов: номер, наименование и код товара, единица измерения,

количество, цена, сумма без НДС, ставка НДС и сумма, общая сумма с учетом НДС в руб. и коп.

Товарная накладная обязательно должна быть подписана генеральным директором или уполномоченным лицом и главным бухгалтером, также ставится дата подписания и печать отпускной организации. Грузополучатель также подписывает этот документ и ставит печать своей организации.

Счет-фактура (Приложение 24) является необходимым документом, поскольку данный документ содержит в себе информацию о суммах налога на добавленную стоимость, и является подтверждающим документом при формировании налогооблагаемой базы по НДС. Образец бланка счета-фактуры представлен в приложении 1 к постановлению Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 года № 1137.

Счет-фактура включает в себя следующую информацию: номер и дата составления документа, наименование, ИНН/КПП и юридический адрес продавца и покупателя, наименование и код валюты. Помимо этого, счет-фактура содержит таблицу, в которой отражены следующие графы: наименование товара, единица измерения, количество, цена, стоимость без учета налога, сумма акциза, налоговая ставка, сумма налога, стоимость товара с налогом, страна происхождения товара и номер таможенной декларации.

Счет-фактуру подписывает руководитель организации-поставщика и главный бухгалтер, печать не ставится. Счет-фактура регистрируется в книге продаж у поставщика.

Книга продаж (Приложение 30) предназначена для регистрации счетов-фактур (в том числе корректировочных счетов-фактур, исправленных) и документов, приравненных к счетам-фактурам (контрольных лент контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности при реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг населению). Регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает обязанность по исчислению налога на добавленную стоимость.

Порядок заполнения книги продаж предусмотрен в постановлении Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 года № 1137.

Счет на оплату не имеет унифицированной формы, поэтому организации формируют его самостоятельно. В счете на оплату должно быть указаны следующие реквизиты: номер счета, дата выставления, платежные реквизиты поставщика, наименование предлагаемых товаров или услуг и их стоимость, признак облагается ли сумма НДС.

Далее покупатель отправляет в обслуживающий его банк платежное поручение с целью оплаты счета поставщика. После проведенной соответствующей операции банк, обслуживающий поставщика, уведомит поставщика о поступлении денежных средств на его расчетный счет. Документ, подтверждающий поступление денежных средств на расчетный счет клиента, - выписка банка.

Выписка банка заменяет собой регистр аналитического учета по расчетному счету и одновременно служит основанием для бухгалтерских записей. В выписке указывается: номер расчетного счета клиента, дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток (он же является входящим остатком для последующей выписки), номера документов, на основании которых зачислены или списаны денежные средства, корреспондирующий счет-шифр бухгалтерии банка, которым закодированы финансовые операции предприятия, суммы по дебету и кредиту, остаток наличия средств на дату выписки, выписка с приложением оправдательных документов передается предприятию ежедневно или в другие установленные сроки.

Для учета налога на добавленную стоимость при реализации товаров, работ, услуг планом счетов и инструкцией по его применению предусмотрен синтетический счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работниками этой организации.

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям к взносу в бюджеты. По дебету счета 68 отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы налога на добавленную стоимость, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

В ООО «ВетАгроИмпорт» рабочим планом счетом предусмотрены следующие субсчета к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» (Приложение 2): 68.01 «НДФЛ при исполнении обязанностей налогового агента», 68.02 «Налог на добавленную стоимость», 68.03 «Акцизы», 68.04 «Налог на прибыль», 68.04.1 «Расчеты с бюджетом», 68.04.2 «Расчет налога на прибыль», 68.06 «Земельный налог», 68.07 «Транспортный налог», 68.08 «Налог на имущество», 68.09 «Налог на рекламу», 68.10 «Прочие налоги и сборы», 68.11 «Единый налог на вмененный доход», 68.12 «Налог при упрощенной системе налогообложения», 68.13 «Торговый сбор», 68.14 «Налог при патентной системе налогообложения», 68.21 «НДФЛ индивидуального предпринимателя», 68.22 «НДС при экспорте к возмещению», 68.32 «НДС при исполнении обязанностей налогового агента», 68.42 «НДС при импорте товаров из Таможенного союза».

Однако для учета налога на добавленную стоимость при реализации товаров ООО «ВетАгроИмпорт» применяет субсчет 68.02 «Налог на добавленную стоимость».

Схема субсчета 68.02 «Налог на добавленную стоимость» за декабрь 2016 года по данным ООО «ВетАгроИмпорт» представлена на рисунке 3.4 (Приложение 35).

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется в разрезе субконто по видам налогов. То есть в качестве аналитического объекта при реализации товаров, работ, услуг выступает налог на добавленную стоимость.

Счет 68.02 «Налог на добавленную стоимость»

Дт		Кт	
		Сальдо начальное (Сн) – сумма задолженности организации перед бюджетом на 01.12.2016	2429549,76 руб.
19	отнесена сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) на расчеты с бюджетом 2271323,76 руб.	90 начислен НДС при реализации товаров	1974690,97 руб.
51	отражается уплата НДС в бюджет с расчетного счета организации 196464,00 руб.		
76	отражается списание суммы НДС по авансовым платежам 148799,70 руб.	99 отклонение при округлении до рублей	-0,19 руб.
Оборот по Дт: 2616587,46 руб.		Оборот по Кт: 2030531,70 руб.	
		Сальдо конечное (Ск) – сумма задолженности организации перед бюджетом на 31.12.2016	1843494,00 руб.

Рис. 3.4. Схема счета 68.02 «Налог на добавленную стоимость» в ООО «ВетАгроИмпорт» за декабрь 2016 года

В рамках рассматриваемого периода в ООО «ВетАгроИмпорт» возникали различные ситуации по учету налога на добавленную стоимость при реализации товаров. Данные ситуации были рассмотрены следующим образом.

Пример 1:

16 декабря 2016 года ООО «ВетАгроИмпорт» реализовало товар покупателю ОАО «Самаринское» по ставке 18 % на сумму 98597,26 руб., в том числе НДС 15040,26 руб., и по ставке 10 % на сумму 1386 руб., в том числе НДС 126 руб. Итоговая сумма по товарной накладной № 1099 составила 99983,26 руб., в том числе сумма НДС 15166,26 руб., согласно счету-фактуре. При этом ООО «ВетАгроИмпорт» отразило на счетах бухгалтерского учета следующие хозяйственные операции (Приложения 23, 24):

1. Дт 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт 90.01 «Выручка»

99983,26 руб.

- Отражена задолженность покупателей за отгруженную продукцию.

2. Дт 90.3 «Налог на добавленную стоимость»

Кт 68.02 «Налог на добавленную стоимость» 15040,26 руб.

- Начислен НДС при реализации товаров по ставке 18 %.

3. Дт 90.3 «Налог на добавленную стоимость»

Кт 68.02 «Налог на добавленную стоимость» 126 руб.

- Начислен НДС при реализации товаров по ставке 10 %.

4. Дт 51 «Расчетный счет»

Кт 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 99983,26 руб.

- Поступили денежные средства от покупателя за проданные товары.

Пример 2:

31 декабря 2016 года ООО «ВетАгроИмпорт» по приобретенным товарам у ЗАО «Мосагроген» ставит НДС на расчеты с бюджетом, согласно счету-фактуре № 756, зарегистрированной в книге покупок, в размере 18618,71 руб. При этом ООО «ВетАгроИмпорт» отразило на счетах бухгалтерского учета следующую хозяйственную операцию (Приложение 34):

Дт 68.02 «Налог на добавленную стоимость»

Кт 19.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» 18618,71 руб.

Пример 3:

25 декабря 2016 года от ЗАО «Скороднянское» поступила предоплата в счет предстоящей поставки товаров в размере 6305 руб. Полная стоимость за товар составила 10732 руб. В течение 5 дней после предоплаты ООО «ВетАгроИмпорт» не отгрузило товар покупателю. 31 декабря 2016 года покупатель получил товар и погасил задолженность по товару. При этом ООО «ВетАгроИмпорт» отразило на счетах бухгалтерского учета следующие хозяйственные операции (Приложение 34):

1. Дт 51 «Расчетный счет»

Кт 62.02 «Расчеты по авансам полученным» 6305,00 руб.

- Поступила предоплата от покупателя в счет предстоящей поставки товаров.

2. Дт 76.АВ «НДС по авансам и предоплатам»
 Кт 68.02 «Налог на добавленную стоимость» 961,80 руб.
 - Начислен НДС по полученному авансу.
3. Дт 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
 Кт 90.01 «Выручка» 10732,00 руб.
 - Признана выручка от реализации товара.
4. Дт 90.03 «Налог на добавленную стоимость»
 Кт 68.02 «Налог на добавленную стоимость» 1637,08 руб.
 - Начислен НДС при реализации товаров.
5. Дт 68.02 «Налог на добавленную стоимость»
 Кт 76.АВ «НДС по авансам и предоплатам» 961,80 руб.
 - Вычет НДС по предоплате.
6. Дт 62.02 «Расчеты по авансам полученным»
 Кт 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 6305,00 руб.
 - Взаимозачет сумм, поступивших от покупателя.

Пример 4:

23 декабря 2016 года ООО «ВетАгроИмпорт» сформировала платежное поручение № 104 на уплату налога на добавленную стоимость за 3 квартал 2016 года в размере 1/3 от общей суммы налога. Организация посредством услуг банка осуществила уплату с расчетного счета в размере 196464 руб. При этом ООО «ВетАгроИмпорт» отразило на счетах бухгалтерского учета следующую хозяйственную операцию (Приложение 34):

- Дт 68.02 «Налог на добавленную стоимость»
 Кт 51 «Расчетный счет» 196464,00 руб.
 - Уплата 1/3 части налога на добавленную стоимость за 3 квартал.

Пример 5:

31 декабря 2016 года при закрытии месяца в ООО «ВетАгроИмпорт» возникло отклонение при округлении до рублей сумм по налогу на добавленную стоимость в размере 0,19 руб. В связи с этим бухгалтером данной организации была выполнена регламентная операция, необходимая для

правильного закрытия месяца. При этом ООО «ВетАгроИмпорт» отразило на счетах бухгалтерского учета следующую хозяйственную операцию (Приложение 34):

Дт 99.09 «Прочие прибыли и убытки»

Кт 68.02 «Налог на добавленную стоимость»

0,19 руб.

- Отклонение при округлении до рублей сумм по налогу на добавленную стоимость (сторно).

Анализ данных по счету 68.02 «Налог на добавленную стоимость» в ООО «ВетАгроИмпорт» осуществлялся посредством использования следующих регистров бухгалтерского учета: карточка счета (Приложение 34), анализ счета (Приложение 35), оборотно-сальдовая ведомость по счету 68.02 (Приложение 36). В данных регистрах приведена информация по движению всех сумм по счету 68.02 как детально, так и обобщенно.

3.3. Отражение информации в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость

Отражение информации по учету расчетов по налогу на добавленную стоимость в налоговой декларации регламентировано главой 21 Налогового кодекса РФ. Порядок заполнения и представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость отражен в Приказе ФНС от 29 октября 2014 г. № ММВ-7-3/558@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме».

Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость представляется ежеквартально не позднее 25 числа следующего после налогового периода месяца [48, с. 3-4].

ООО «ВетАгроИмпорт» налоговую декларацию за 4 квартал 2016 года представило в Инспекцию федерального налогового органа 23 января 2017 года

(Приложение 37). Данная налоговая декларация имеет следующую структуру: титульный лист, раздел 1, раздел 3 и раздел 7.

Титульный лист налоговой декларации содержит следующую информацию: наименование документа, наименование, ИНН/КПП организации, код налогового периода, отчетный год, код налогового органа, код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД, ФИО налогоплательщика, дата, подпись и печать организации. Также выделено место для заполнения работником налогового органа следующей информации: код декларации, количество страниц, количество представленных подтверждающих документов, дата представления декларации, регистрационный номер, ФИО и подпись работника налогового органа.

Раздел 1 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика» включает в себя следующую информацию: код по ОКТМО, код бюджетной классификации, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет.

Код по ОКТМО представляет собой Общероссийский классификатор территорий муниципальных образований. Данную информацию организация может найти на сайте налоговой инспекции по ОКАТО организации или по юридическому адресу.

Код бюджетной классификации представляет собой 20-значный код, используемый для учета доходов и расходов бюджетов всех уровней в Российской Федерации.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за 4 квартал 2016 года, составила 1843494 руб. (Приложение 37).

Раздел 3 «Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям, облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным ст. 164 НК РФ» можно условно разделить на 2 части: налогооблагаемая база и налоговые вычеты.

Часть налогооблагаемая база заполняется на основании данных из книги продаж. По строке 010 «Реализация» по ставке 18 % налоговая база составила

21455400 руб., отсюда сумма налога на добавленную стоимость – 3861972 руб. По строке 020 «Реализация» по ставке 10 % налоговая база составила 2596060 руб., отсюда сумма налога на добавленную стоимость - 259606 руб.

По строке 070 «Суммы полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров» налоговая база составила 931147 руб., а сумма НДС – 142039 руб. Общая сумма налога, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога, отражена по строке 110 и равна 4263617 руб.

Часть налоговые вычеты заполняется на основании данных из книги покупок. По строке 120 «Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении товаров на территории РФ, подлежащая вычету в соответствии со ст. 171 НК РФ» отражена сумма налога в размере 1340671 руб. По строке 160 «Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком таможенными органами при ввозе товаров на территорию РФ с территории государств-членов Таможенного союза» показана сумма налога в размере 930652 руб. Сумма налога, исчисленная продавцом с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету у продавца с даты отгрузки соответствующих товаров, отражена по строке 170 в размере 148800 руб. (Приложение 37).

Общая сумма налога, подлежащая вычету, составила 2420123 руб. и отражена по строке 190 раздела 3 налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

Итого сумма налога, исчисленная к возмещению, равна 1843494 руб. и отражена по строке 200 данного раздела.

Раздел 7 «Операции, не подлежащие налогообложению; операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров, местом реализации которых не признается территория РФ» отражает информацию о стоимости реализованных товаров без налога, стоимость приобретенных товаров, не облагаемых налогом, и сумма налога по приобретенным товарам, не подлежащая вычету, а также код операции.

Код операции можно найти в приложении № 1 к Порядку заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденному

приказом Федеральной налоговой службы от 29 октября 2014 года № ММВ-7-3/558@ [21].

ООО «ВетАгроИмпорт» осуществляет следующую операцию [42, с. 31-33]: код 1010204 - реализация следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации: важнейших и жизненно необходимых медицинских изделий; протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним; технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов; очков корригирующих (для коррекции зрения), линз для коррекции зрения, оправ для очков корригирующих (для коррекции зрения), согласно п. 2 пп. 1 ст. 149 Налогового Кодекса РФ.

Стоимость реализованных товаров без налога составила 520705 руб., а стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), не облагаемых налогом равна 273450 руб. Сумма налога по приобретенным товарам, не подлежащая вычету, отсутствует (Приложение 37).

ООО «ВетАгроИмпорт» осуществляет свою деятельность на территории РФ и ведет внешнеэкономическую деятельность (в частности, импортные операции). Вследствие чего организация представляет не только налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость, но и налоговую декларацию по косвенным налогам (акцизам и налогу на добавленную стоимость) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств-членов Таможенного союза (Приложение 38). Порядок заполнения и представления данной налоговой декларации регламентирует Приказ Минфина РФ от 7 июля 2010 г. № 69н «Об утверждении формы налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств-членов Таможенного союза и порядка ее заполнения».

Налоговая декларация по косвенным налогам представляется ежемесячно не позднее 20 числа следующего после налогового периода месяца. ООО «ВетАгроИмпорт» налоговую декларацию ноябрь 2016 года представило в Инспекцию федерального налогового органа 1 декабря 2016 года. Данная налоговая декларация имеет следующую структуру: титульный лист и раздел 1.

Реквизиты титульного листа налоговой декларации по косвенным налогам аналогичны реквизитам налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость. Отличие заключается в кодах налогового периода, по месту нахождения и код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД.

Раздел 1 «Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет в отношении товаров, импортированных на территорию РФ с территории государств-членов Таможенного союза» включает в себя следующую информацию: код по ОКАТО, код бюджетной классификации, сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет, и сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет в отношении приобретенных товаров.

Код по ОКАТО представляет собой классификатор объектов административно-территориального деления Российской Федерации, входит в состав «Единой системы классификации и кодирования технико-экономической и социальной информации Российской Федерации» (ЕСКК). ОКАТО предназначен для обеспечения достоверности, сопоставимости и автоматизированной обработки информации в разрезах административно-территориального деления в таких сферах, как статистика, экономика и другие.

Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет, и сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет в отношении приобретенных товаров, равны и составили 256904 руб. (Приложение 38).

3.4. Инвентаризация расчетов по налогу на добавленную стоимость

Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» установлен обязательный порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств: перед составлением годовой бухгалтерской отчетности [17].

Перед проведением инвентаризации обязательств организация должна сделать сверку взаиморасчетов с контрагентами [28, с. 91]. В ООО «ВетАгроИмпорт» бухгалтерия проводит сверку взаиморасчетов по состоянию на 31 декабря ежегодно и формирует акт сверки взаиморасчетов.

Акт сверки взаиморасчетов представляет собой документ, отображающий расчеты двух организаций за определенный срок. Т.к. действующим законодательством не предусмотрена официальная форма акта сверки взаиморасчетов субъектов хозяйствования, то организация самостоятельно разработала данный документ.

Акт сверки взаимных расчетов включает в себя следующую информацию: наименование и дата составления акта, преамбула, таблица, раскрывающая данные организации и данные контрагента. В таблице отражается дата хозяйственной операции, документ, суммы по дебету или кредиту.

Составлением акта сверки взаиморасчетов занимается непосредственно бухгалтерия предприятия. Бланк данного документа обязательно составляется в двух экземплярах, которые подписываются главным бухгалтером. Оба экземпляра акта обязательно визируются печатью. Один экземпляр остается на предприятии, другой – передается контрагенту. Данные акта сверки организации, являющейся инициатором сверки должны полностью совпадать с данными предприятия-контрагента [34, с. 147]. В противном случае в конце документа должна фиксироваться информация, касающаяся имеющихся расхождений.

К примеру, акт сверки взаимных расчетов за 2016 год между ООО «Фикус» и ООО «ВетАгроИмпорт» содержит состояние взаимных расчетов по данным учета следующее: обороты за период по данным ООО «Фикус» по дебету 10131335 руб. и по кредиту 5092880 руб., а по данным ООО «ВетАгроИмпорт» наоборот, по дебету 5092880 руб. и по кредиту 10131335 руб. Номера подтверждающих документов и дата их принятия к учету совпадают. Сальдо конечное на 31 декабря 2016 года составило 5038455 руб. (Приложение 39).

Инвентаризация обязательств предприятия — это ревизия реального состояния расчетов организации и выявление существующих задолженностей [50, с. 65-69]. Процедура входит во внутренний аудит на предприятии и может выполняться как отдельно, так и в рамках комплексной аудиторской проверки.

Поскольку в соответствии с частью 1 ст. 15 Федерального закона № 402-ФЗ отчетным годом является календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно, инвентаризация обязательств должна проводиться по состоянию на 31 декабря включительно.

В ООО «ВетАгроИмпорт» приказ о проведении инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами № 4/и был сформирован 29 декабря 2016 года (Приложение 40). Председателем инвентаризационной комиссии является генеральный директор, а членами комиссии — главный бухгалтер и бухгалтер. В приказе указано, что инвентаризация должна осуществляться в течение 31 декабря 2016 года.

На основании проведенной плановой инвентаризации обязательств был составлен акт инвентаризации по форме ИНВ-17. Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами № 0000-000001 от 31.12.2016 включает в себя следующие реквизиты: наименование, юридический адрес, ИНН организации, расчетный счет в банке, корсчет банка, код по ОКПО, основание для проведения инвентаризации (Приложение 41).

Акт инвентаризации можно условно разделить на две части: результаты проведенной инвентаризации по дебиторской задолженности и результаты проведенной инвентаризации по кредиторской задолженности.

Информация по дебиторской задолженности, как и по кредиторской задолженности, представлена в табличной форме. Таблица включает в себя следующие графы: наименование счета бухгалтерского учета и дебитора (кредитора), номер счета, сумма по балансу всего, в том числе подтвержденная дебиторами (кредиторами), не подтвержденная дебиторами (кредиторами), а также с истекшим сроком исковой давности.

В ООО «ВетАгроИмпорт» по дебиторской задолженности итоговая сумма по балансу за 2016 год совпадает с подтвержденными дебиторами суммами и равна 9388402,42 руб. В данной части были проверены следующие счета: 58.03 «Предоставленные займы», 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 60.02 «Расчеты по авансам выданным», 76.02 «Расчеты по претензиям».

Результаты проведенной инвентаризации обязательств по кредиторской задолженности также не выявили никаких нарушений: сумма по балансу за 2016 год соответствует сумме подтвержденной кредиторами сумма и равна 11076981,31 руб. В данной части были проверены следующие счета: 62.02 «Расчеты по авансам полученным», 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 67.03 «Досрочные займы» (Приложение 41).

Акт инвентаризации подписывают председатель комиссии и все члены комиссии. Также указывают, что все подсчеты итогов по строкам, страницам и в целом по акту инвентаризации проверены.

Таким образом, инвентаризация обязательств в ООО «ВетАгроИмпорт» проводится ежегодно по состоянию на 31 декабря отчетного года. Результат проведенной инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами за 2016 год представлен в акте инвентаризации № 4/и. На основании представленного документа, можно сделать вывод о том, что в организации все суммы задолженностей

подтверждены дебиторами и кредиторами, не подтвержденных сумм или сумм с истекшим сроком исковой давности нет.

3.5. Пути совершенствования учета расчетов по налогу на добавленную стоимость

В ходе рассмотрения организации учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в ООО «ВетАгроИмпорт» ошибок по ведению учета, правильности оформления первичной документации, регистров и отчетности обнаружено не было. Однако для упрощения ведения учета и его совершенствования в рамках исследуемого предприятия были предложены следующие мероприятия:

1. Предложен механизм обособленного учета расчетов с бюджетом по НДС, при использовании различных налоговых ставок.

2. Разработан авторский макет журнала учета счетов-фактур выданных при реализации товаров, не облагаемых налогом на добавленную стоимость.

Механизм обособленного учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в разрезе налоговых ставок предполагает внесение изменений в рабочий план счетов ООО «ВетАгроИмпорт»: открытие субсчетов к счетам 19 «НДС по приобретенным ценностям» и 90 «Продажи».

К счету 19 будут открыты следующие субсчета:

19.03.01 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам по ставке 18 %»;

19.03.02 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам по ставке 10 %»;

19.03.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам по ставке 0 %»;

19.03.03 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам, не облагаемым НДС»;

19.04.01 «НДС по приобретенным услугам по ставке 18 %»;

19.04.02 «НДС по приобретенным услугам по ставке 10 %»;

19.04.03 «НДС по приобретенным услугам по ставке 0 %».

При поступлении товаров от поставщика по ставкам 18 % и 10 % будут сформированы следующие бухгалтерские записи:

1. Дт 19.03.01 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам по ставке 18 %»

Кт 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

2. Дт 19.03.02 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам по ставке 10 %»

Кт 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Аналогичным образом формируются бухгалтерские записи по приобретенным услугам, работам. Данное введение субсчетов позволит контролировать суммы при поступлении товаров по разным ставкам по налогу на добавленную стоимость, также при формировании налоговой декларации по НДС в разделе 3 проверять суммы налога, относящуюся к налоговым вычетам.

К счету 90 будут открыты следующие субсчета:

90.01.01 «Выручка от реализации товаров по ставке 18 %»;

90.01.02 «Выручка от реализации товаров по ставке 10 %»;

90.01.03 «Выручка от реализации товаров по ставке 0 %»;

90.01.04 «Выручка от реализации товаров, не облагаемых НДС»;

90.03.01 «НДС ставка 18 %»;

90.03.02 «НДС ставка 10 %»;

90.03.03 «НДС ставка 0 %».

При реализации товаров по ставке 18 % и 10 % будут сформированы следующие бухгалтерские записи:

1. Дт 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт 90.01.01 «Выручка от реализации товаров по ставке 18 %»

1.1. Дт 90.03.01 «НДС ставка 18 %»

Кт 68.02 «Налог на добавленную стоимость»

2. Дт 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт 90.01.02 «Выручка от реализации товаров по ставке 10 %»

2.1. Дт 90.03.02 «НДС ставка 10 %»

Кт 68.02 «Налог на добавленную стоимость»

Данное введение субсчетов позволит контролировать суммы при реализации товаров по разным ставкам по налогу на добавленную стоимость, также при формировании налоговой декларации по НДС в разделе 3 проверять налоговую базу по ставке 18 % по строке 010 и сумму НДС и налоговую базу по ставке 10 % по строке 020 и сумму НДС.

ООО «ВетАгроИмпорт» при реализации товаров имеет льготу: реализует медицинские товары, которые не подлежат налогообложению по НДС, согласно п. 2 пп. 1 ст. 149 НК РФ [1]. Перечень таких товаров утвержден Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2015 года № 1042.

Регистрация счетов-фактур выставленных покупателю производится в книге продаж. Стоимость товаров, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, отражается в графе 19 книги продаж.

Однако согласно Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 года № 1137, правила ведения книги продаж предполагают, что в графе 19 книги продаж должна быть отражена итоговая стоимость продаж по счету-фактуре, освобождаемых от налога на добавленную стоимость в соответствии со статьями 145 и 145.1 Налогового кодекса Российской Федерации [4].

Следовательно, при заполнении книги продаж в ООО «ВетАгроИмпорт» стоимость товаров, реализованных по статье 149 НК РФ, не отражается по графе 19 данного регистра.

Поэтому при формировании налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость суммы, отраженные в разделе 7, нельзя сравнить с аналогичными данными из книги продаж ввиду их отсутствия. Главному бухгалтеру ООО «ВетАгроИмпорт» приходится вручную проверять достоверность этой суммы путем вычитания из оборотов по счету 90.03 налоговых баз по ставкам 18 % и 10 %.

В связи с этим, для совершенствования учета при реализации товаров, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, в ООО «ВетАгроИмпорт» необходимо разработать и ввести следующий регистр: журнал учета счетов-фактур выданных при реализации товаров, не облагаемых налогом на добавленную стоимость (табл. 3.1).

Разработанный журнал учета счетов-фактур выданных при реализации товаров, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, был заполнен на основании счетов-фактур выставленных ООО «ВетАгроИмпорт» (Приложения 27, 29).

Таблица 3.1.

Журнал учета счетов-фактур выданных при реализации товаров, не облагаемых налогом на добавленную стоимость
за 4 квартал 2016 г.

Наименование налогоплательщика: ООО «ВетАгроИмпорт»
ИНН/КПП: 3123347456/312301001

№ п/п	Дата выставления	Номер счета-фактуры	Наимен-е товара	Наимен-е покупателя	ИНН/КПП покупателя	Наимен-е и код валюты	Стоимость товаров, не облагаемых НДС, руб. коп.
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	28.12.16	№ 1147	Игла медицинская	ЗАО «Алексеевский бекон»	3122506583/ 312201001	Росс. рубль, 643	7000,00
Итого:		№ 1147 от 28.12.16					7000,00
2.	28.12.16	№ 1148	Пробирка вакуум 9 мл	ООО «Донской Бекон»	3619011324/ 361901001	Росс. рубль, 643	4216,00
3.	28.12.16	№ 1148	Пробирка вакуум 10 мл	ООО «Донской Бекон»	3619011324/ 361901001	Росс. рубль, 643	1054,00
4.	28.12.16	№ 1148	Игла медицинская	ООО «Донской Бекон»	3619011324/ 361901001	Росс. рубль, 643	3000,00
Итого:		№ 1148 от 28.12.16					13024,00

Данный регистр будет вестись в течение всего налогового периода, то есть квартала. Журнал учета счетов-фактур выданных при реализации товаров,

не облагаемых налогом на добавленную стоимость, будет включать счета-фактуры по реализованным товарам, и выступать в качестве дополнительного регистра по учету расчетов по налогу на добавленную стоимость.

Данный журнал учета будет выполнять функцию помощника при проверке достоверности сумм, отраженных в разделе 7 налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

Таким образом, для совершенствования учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в ООО «ВетАгроИмпорт» был предложен механизм обособленного учета расчетов с бюджетом по НДС в разрезе ставок 18 %, 10 % и 0 % по счетам 19 «НДС по приобретенным ценностям» и 90 «Продажи» и разработан авторский макет журнала учета счетов-фактур выданных при реализации товаров, не облагаемых налогом на добавленную стоимость.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налог на добавленную стоимость является федеральным косвенным налогом, уплачиваемый в федеральный бюджет страны. Налогоплательщиков налога на добавленную стоимость можно условно разделить на налогоплательщиков внутреннего НДС и «входного» НДС, то есть те, кто уплачивает НДС при реализации товаров, работ, услуг на территории РФ, и те, кто уплачивает НДС при ввозе товаров на территорию РФ, соответственно.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость представлено четырехуровневой системой (законодательным, нормативным, методологическим и организационным уровнями).

ООО «ВетАгроИмпорт» - это организация, которая занимается оптовой торговлей фармацевтическими и медицинскими товарами. Действует на основании Устава и Учредительного договора. Организационная структура предприятия представлена генеральным директором, заместителями генерального директора, главным бухгалтером, бухгалтером и ветеринарным врачом.

Выручка от реализации товара за вычетом сумм НДС составила за 2015 год 42274 тыс. руб., что на 38863 тыс. руб. или на 1239 % больше, чем в 2014 году, данное увеличение произошло за счет расширения реализации товаров. В 2016 году данный показатель составил 77283 тыс. руб., что на 35009 тыс. руб. больше, чем в 2015 году. Данное изменение произошло за счет увеличения объема реализации и значительного расширения рынка сбыта товаров.

Чистая прибыль имеет тенденцию к увеличению, за 2014-2015 гг. данный показатель увеличился на 1317 тыс. руб. за счет увеличения выручки и за 2015 год составил 1380 тыс. руб. В 2016 году данный показатель стал равен 8230 тыс. руб., что на 6850 тыс. руб. или 596 % больше, чем в 2015 году.

Показатель рентабельности продаж за 2015 год составил 3,3 %, а за 2016 год – 10,6 %, увеличение показателя произошло на 7,3 %, это означает

прибыльность, доходность организации. Увеличение рентабельности продаж обусловлено увеличением чистой прибыли и выручки от продажи товаров.

В целом, финансовое состояние предприятия нормальное, характеризуется эффективностью использования оборотных активов и собственного капитала, увеличением показателей выручки, чистой прибыли, ростом уровня рентабельности и рентабельности продаж.

Проведя анализ основных экономических показателей деятельности ООО «ВетАгроИмпорт» за 2014-2016 гг. можно сказать, что организация является ликвидной, платежеспособной, обладает финансовой устойчивостью.

Коэффициент текущей в 2014 и 2015 годах не соответствует установленной норме, то есть 2. Однако в 2016 году наблюдается тенденция к увеличению показателя текущей ликвидности баланса, данное значение составило 1,73, увеличение по сравнению с 2015 годом произошло на 0,6 пункта или 153,86 %. Это благоприятно сказывается на финансовом состоянии организации, означает, что организация может за счет собственных средств покрыть текущие обязательства.

Коэффициент утраты ликвидности отражает возможность ухудшения ликвидности организации в течение 3-х месяцев. Поскольку данный показатель в 2015 году составил 0,21, а допустимое значение – свыше 1, то вероятность ухудшения ликвидности организации в течение 3-х месяцев велика. Однако в 2016 году рассчитанный показатель приблизился к допустимому значению и составил 0,94, это означает, что в 2016 году вероятность ухудшения ликвидности организации в течение 3-х месяцев снижена.

Коэффициент платежеспособности организации имеет тенденцию к уменьшению. В 2014 году данный показатель был равен 15,42, а в 2015 году – 4,01, изменение произошло на 11,41. В 2016 году по сравнению с 2015 годом также наблюдается тенденция уменьшения данного показателя на 0,27, и в 2016 году коэффициент платежеспособности составил 3,74. Данное изменение обусловлено значительным темпом роста платежных средств по сравнению с темпом роста срочных платежей.

ООО «ВетАгроИмпорт» обладает финансовой устойчивостью, поскольку большинство рассчитанных показателей, характеризующих финансовую устойчивость организации, соответствуют нормативным значениям, за исключением следующих показателей: коэффициент концентрации собственного капитала (в 2016 году равен 0,42) и коэффициент устойчивого финансирования (в 2016 году равен 0,42).

Бухгалтерский учет ООО «ВетАгроИмпорт» ведет бухгалтерская служба как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером. Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации несет генеральный директор.

Форма бухгалтерского учета комбинированная: машинно-ориентированная. Бухгалтерский учет ведется с помощью компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8.3» с использованием регистров бухгалтерского учета и рабочего Плана счетов, предусмотренных в этой программе.

ООО «ВетАгроИмпорт» применяет общую систему налогообложения. Организация является налогоплательщиком и налоговым агентом следующих налогов: налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц.

ООО «ВетАгроИмпорт» реализует товары на территории РФ, в частности, в Центрально-Черноземном экономическом районе. Экспортные операции организация не осуществляет, однако импортирует товары из Таможенного союза.

Основными документами по учету расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость являются следующие документы: счет-фактура, товарная накладная, книга продаж, книга покупок, заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, налоговая декларация по НДС, налоговая декларация по косвенным налогам, синтетические и аналитические регистры по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» и 68.02 «Налог на добавленную стоимость».

Для учета налога на добавленную стоимость по поступившим ценностям планом счетов и инструкцией по его применению предусмотрен синтетический счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Аналитический учет по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в ООО «ВетАгроИмпорт» ведется по каждому субсчету в разрезе субконто контрагенты. То есть в качестве аналитического объекта выступает поставщик или подрядчик или иной кредитор.

Для учета налога на добавленную стоимость при реализации товаров, работ, услуг планом счетов и инструкцией по его применению предусмотрен синтетический счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется в разрезе субконто по видам налогов. То есть в качестве аналитического объекта при реализации товаров, работ, услуг выступает налог на добавленную стоимость.

Отражение информации по учету расчетов по налогу на добавленную стоимость в налоговой декларации регламентировано главой 21 Налогового кодекса РФ. ООО «ВетАгроИмпорт» налоговую декларацию за 4 квартал 2016 года представило в Инспекцию федерального налогового органа 23 января 2017 года. Данная налоговая декларация имеет следующую структуру: титульный лист, раздел 1, раздел 3 и раздел 7.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за 4 квартал 2016 года, составила 1843494 руб. Общая сумма налога, подлежащая вычету, составила 2420123 руб. и отражена по строке 190 раздела 3 налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость. Итого сумма налога, исчисленная к возмещению, равна 1843494 руб. и отражена по строке 200 данного раздела.

ООО «ВетАгроИмпорт» осуществляет свою деятельность на территории РФ и ведет внешнеэкономическую деятельность (в частности, импортные операции). Вследствие чего организация представляет не только налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость, но и налоговую декларацию по косвенным налогам (акцизам и налогу на добавленную стоимость) при

импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств-членов Таможенного союза.

ООО «ВетАгроИмпорт» налоговую декларацию ноябрь 2016 года представило в Инспекцию федерального налогового органа 1 декабря 2016 года. Данная налоговая декларация имеет следующую структуру: титульный лист и раздел 1.

Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет, и сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет в отношении приобретенных товаров, равны и составили 256904 руб.

Инвентаризация обязательств в ООО «ВетАгроИмпорт» проводится ежегодно по состоянию на 31 декабря отчетного года. Результат проведенной инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами за 2016 год представлен в акте инвентаризации № 4/и. На основании представленного документа, можно сделать вывод о том, что в организации все суммы задолженностей подтверждены дебиторами и кредиторами, не подтвержденных сумм или сумм с истекшим сроком исковой давности нет.

В ходе рассмотрения организации учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в ООО «ВетАгроИмпорт» ошибок по ведению учета, правильности оформления первичной документации, регистров и отчетности обнаружено не было. Однако для упрощения ведения учета и его совершенствования в рамках исследуемого предприятия были предложены следующие мероприятия:

1. Предложен механизм обособленного учета расчетов с бюджетом по НДС, при использовании различных налоговых ставок.

2. Разработан авторский макет журнала учета счетов-фактур выданных при реализации товаров, не облагаемых налогом на добавленную стоимость.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый Кодекс РФ часть 2 от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 13.04.2016 № 11-П) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/
2. Гражданский Кодекс РФ часть 2 от 26.01.1996 № 14-ФЗ (в ред. от 28.03.2017 № 39-ФЗ) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/
3. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 23.05.2016 № 149-ФЗ) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/
4. Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (в ред. от 29.11.2014) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124837/
5. Постановление Правительства РФ от 15.09.2008 г. № 688 «Об утверждении перечней кодов медицинских товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» (в ред. от 30.06.2015) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_80032/
6. Постановление Правительства РФ от 31.12.2004 г. № 908 «Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» (в ред. от 28.03.2017) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_51304/
7. Постановление Правительства РФ от 20.10.2016 г. № 1069 «Об утверждении перечней кодов видов продукции, освобождаемой от обложения налогом на добавленную стоимость, перечисленных в подпункте 35 пункта 3 статьи 149 и подпункте 19 статьи 150 Налогового кодекса Российской

Федерации» (в ред. от 18.01.2017) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_206217/

8. Постановление Правительства РФ от 30.09.2015 г. № 1042 «Об утверждении перечня медицинских товаров, реализация которых на территории Российской Федерации и ввоз которых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежат обложению (освобождаются от обложения) налогом на добавленную стоимость» (в ред. от 31.12.2016) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_186846/

9. Договор о Евразийском экономическом союзе (Подписан в г. Астане 29.05.2014) (ред. от 08.05.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.02.2017) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163855/

10. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)» (в ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/

11. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99» (в ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/

12. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (в ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/

13. Приказ Минфина РФ от 02.02.2011 г. № 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011)» [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112417/

14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. – (Нормативные акты Российской Федерации).

15. Приказ Минфина РФ от 07.07.2010 г. № 69н «Об утверждении формы налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств-членов Таможенного союза и порядка ее заполнения» [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103040/

16. Приказ Федеральной налоговой службы от 29.10.2014 г. № ММВ-7-3/558@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» (в ред. от 20.12.2016) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_152657/

17. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (в ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/

18. Приказ Федеральной налоговой службы от 06.04.2015 г. № ММВ-7-15/139@ «Об утверждении формы Перечня заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, порядка ее заполнения и формата представления в электронном виде» [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_178562/

19. Приказ Федеральной налоговой службы от 04.03.2015 г. № ММВ-7-6/93@ «Об утверждении форматов счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме» [Электронный

ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_177558/

20. Приказ Федеральной налоговой службы от 14.02.2017 г. № ММВ-7-8/182@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами и налогоплательщиками при осуществлении зачета и возврата сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов» [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_214167/

21. Приказ Федеральной налоговой службы от 20.12.2016 г. № ММВ-7-3/696@ «О внесении изменений и дополнений в приложения к приказу Федеральной налоговой службы от 29 октября 2014 года N ММВ-7-3/558@» [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_210846/

22. Письмо Федеральной налоговой службы от 06.04.2017 г. № СД-4-3/6467@ «О внесении изменений в Контрольные соотношения показателей декларации по НДС» [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215162/

23. Приказ Федеральной налоговой службы от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (в ред. от 10.05.2012) [Электронный ресурс]: Режим доступа - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/

24. Бабаев, Ю.Е. Бухгалтерский учет [Текст] / Ю.Е. Бабаев. – М.: Арбат. – 2015. – 321 с.

25. Богаченко, В.А. Основы бухгалтерского учета [Текст] / В.А. Богаченко. – М.: Просвещение. – 2013. – 108 с.

26. Вахрушина, М.А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учебное пособие / М.А. Вахрушина. – М.: Вузовский учебник. – 2013. – 463 с.

27. Вещунова, Н.С. Бухгалтерский и налоговый учет [Текст] / Н.С. Вещунова. – М.: Элит-М. – 2014. – 657 с.

28. Дмитриева, И.В. Бухгалтерский учет и аудит [Текст] / И.В. Дмитриева. – М.: Бухгалтерский учет. – 2013. – 168 с.
29. Зонова, А.И. Бухгалтерский учет и аудит [Текст]: учебник / А.И. Зонова. – М.: Рид Групп. – 2015. – 480 с.
30. Зотова, Н.Н. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учебное пособие / Н.Н. Зотова. – Курган: КГУ. – 2014. – 225 с.
31. Касьянова, Г.Ю. НДС для организаций и индивидуальных предпринимателей [Текст]: учебник / Г.Ю. Касьянова. – М.: АБАК. – 2016. – 712 с.
32. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / Н.П. Кондраков. – М.: Самоучитель по бухгалтерскому учету. – 2013. – 592 с.
33. Кругляк, З.И. Налоговый учет [Текст]: учебное пособие / З.И. Кругляк. – М.: Феникс. – 2016. – 377 с.
34. Крутякова, Т.Л. Годовой отчет 2016: бухгалтерский и налоговый учет, все изменения 2016 года, сложные и спорные вопросы, учетная политика 2017 [Текст]: учебник / Т.Л. Крутякова. – М.: АйСи Групп. – 2016. – 528 с.
35. Крутякова, Т.Л. НДС: практика исчисления и уплаты [Текст]: учебник / Т.Л. Крутякова. – М.: АйСи. – 2017. – 528 с.
36. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник / Л.Н. Лыкова. – М.: Юрайт. – 2016. – 351 с.
37. Муравлева, Т.М. Налогообложение организаций [Текст]: учебное пособие / Т.М. Муравлева. – Саратов: Научная книга. – 2014. – 184 с.
38. Романовский, М.В. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник для вузов / М.В. Романовский. – СПб.: Питер. – 2015. – 528 с.
39. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий [Текст]: учебник / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М. – 2014. – 654 с.
40. Сапожникова, Н.А. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / Н.А. Сапожникова. – М.: Литкон. – 2016. – 277 с.
41. Тарасова, В.Ф., Владыка, М.В., Сапрыкина, Т.В., Семькина, Л.Н. Налоги и налогообложение [Текст]: учебник - 3-е изд., перераб. /

В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.В. Сапрыкина, Л.Н. Семькина. - М.: КНОРУС. – 2014. - 488 с.

42. Говоров, А.А. Новые коды по НДС [Текст] / А.А. Говоров // Главбух. – М.: ООО «Акцион группа Главбух». – 2016. - № 9. – С. 31-33

43. Забелина, Г.Н. Порядок уплаты НДС, применение льгот и вычетов [Текст] / Г.Н. Забелина // Налоговая политика и практика. – М.: Издательство экономико-правовой литературы. – 2014. - № 12. – С. 46-51

44. Копылов, Ю.А. Анализ и планирование НДС по операциям, не облагаемым НДС [Текст] / Ю.А. Копылов // Риск: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – М.: Институт исследования товародвижения и конъюнктуры оптового рынка. – 2013. - № 1. – С. 281-284

45. Красноперова, О.С. Налог на добавленную стоимость [Текст] / О.С. Красноперова // Главбух. – 2016. - № 1. – С. 17-19

46. Лукьянова, Д.Б. Ожидаемые поправки в НДС [Текст] / Д.Б. Лукьянова // Главбух. – М.: ООО «Акцион группа Главбух». – 2016. - № 1. – С. 20-23

47. Орлов, В.М. По каким билетам можно и нельзя заявлять вычеты НДС [Текст] / В.М. Орлов // Главбух. – М.: ООО «Акцион группа Главбух». – 2016. - № 8. – С. 36-39

48. Савченко, М.Д. НДС в 2016 году: новая декларация и главные изменения [Текст] / М.Д. Савченко // НДС. – 2016. – № 1. – С. 3-4

49. Семькина, Л.Н. Классификация и оценка обязательств, используемых в российской и международной системах учета [Электронный ресурс] / Л.Н. Семькина // Сборник XIII международной научно-практической конференции, г. Минск 24-25 апреля 2014 г.: Режим доступа - <http://elib.bsu.by/handle/123456789/21984>

50. Семькина, Л.Н., Сазонова, И.Ю. Классификация и оценка обязательств в отечественной и международной практике ведения бухгалтерского учета [Текст] / Л.Н. Семькина, И.Ю. Сазонова // Профессионал. – 2009. - № 1-2. - С. 65-69

51. Сысоева, М.А. НДС: проблема вычета [Текст] / М.А. Сысоева // Известия Санкт-Петербургского государственного аграрного университета. – СПб.: Санкт-Петербургский государственный аграрный университет. – 2015. - № 13. – С. 111-114

52. Сычев, Е.С. Безопасная доля вычетов по НДС снизилась [Текст] / Е.С. Сычев // Главбух. – М.: ООО «Акция группа Главбух». – 2015. - № 14. – С. 9-14

53. Терентьева, А.В. Про счет 19, НДС и вычеты [Текст] / А.В. Терентьева // Главбух. – М.: ООО «Акция группа Главбух». – 2015. - № 23. – С. 7-11