

УДК 657

Особенности методического обеспечения системы управленческого учета налоговых расчетов

Смагина А.Ю. anastasiasmgn@rambler.ru

Самарский государственный университет путей сообщения
443066, Россия, г. Самара, 1-й Безымянный пер., д. 18
Тольяттинский государственный университет
445020, Россия, г. Тольятти, ул. Белорусская, 14

В статье раскрываются особенности методического обеспечения системы управленческого учета налоговых расчетов. Под методическим обеспечением понимаются инструменты, необходимые для реализации управленческого учетного процесса налоговых расчетов в организации. Первым необходимым инструментом является разработка специальных синтетических и аналитических счетов управленческого учета для отражения информации по видам налогов и по видам деятельности экономического субъекта. Данные о группировке информации по счетам управленческого учета отражаются в разработанных учетных регистрах. Они являются базой для формирования и заполнения внутренней управленческой отчетности по налоговым расчетам, необходимой для предоставления информации о состоянии налоговых расчетов за отчетный период руководству высшего звена экономического субъекта. Детализация информации в управленческом учете налоговых расчетов позволит рассматривать налоговые платежи не в общей сумме, а отдельно по их видам и по каждому направлению деятельности экономического субъекта, что позволит принимать более обоснованные управленческие решения по каждому из таких направлений. При проведении процедур контроля, такая детализация данных о налоговых расчетах позволяет оперативно выявлять допущенные ошибки, неточности и современно на них реагировать, а также оценить их финансовые последствия для организации.

Ключевые слова: налоговые расчеты, управленческий учет, учетные регистры, внутренняя управленческая отчетность, управленческое решение.

Features methodical maintenance of management accounting tax calculations

Smagina A.Y. anastasiasmgn@rambler.ru

Samara State University of Railway Transport
1st Unnamed lane., 18, Samara, 443066, Samara Region, Russia
Togliatti State University
445020, Russia, Togliatti, st. Belarusian, 14

The article describes the features of methodical maintenance of management accounting system assessments. Under the methodological support refers to the tools necessary for the implementation of the administrative accounting process tax payments in the company. The first essential tool is the development of specific synthetic and analytical accounts management accounting to reflect information on types of taxes, and on activities of the economic entity. Data on the group's accounts management accounting is reflected in the accounting records developed. They are the basis for the formation and filling of the internal management reporting tax calculations required to provide information about the status of tax payments for the reporting period, senior management of the economic subject. Detailed information on the management accounting tax calculations allows considering tax payments not just in total but also separately by tax types and by each area of activity of the economic entity, which will make more informed management decisions for each of the areas. In carrying out verification procedures, such detailed data on tax calculation allows quickly identify mistakes, inaccuracies and modern to respond to them and to assess their financial

implications for the company.

Keywords: tax calculations, management accounting, accounting registers, internal management reporting, management decision.

Современные экономические реалии диктуют необходимость постоянного контроля расходов экономического субъекта для целей выявления скрытых резервов и экономии. Исходя из того, что налоговые платежи являются одним из важнейших составляющих расходов предприятия, рационально использовать такую учетную систему, которая позволит не только фиксировать данные, но и контролировать налоговые расходы организации [10]. В качестве такой системы предлагается использовать управленческий учет. Он является универсальным инструментом, тесно взаимосвязанным со всеми сферами деятельности предприятия и необходимым для детализации показателей бухгалтерского (финансового) и налогового учета. Он предполагает использование полученной информации с целью обеспечения эффективного и оперативного управления деятельностью экономического субъекта [11].

Посредством управленческого учета налоговых расчетов можно не только оценить текущее состояние предприятия, но и осуществить поиск внутренних ресурсов и возможностей для решения стратегических проблем. Налоговый, финансовый и управленческий учет взаимосвязаны между собой информационно, и эта связь не регламентируется законодательными нормами и стандартами. Данные управленческого учета налоговых расчетов должны быть согласованы и обладать свойствами сопоставления с информацией бухгалтерского (финансового) учета [8]. Система управленческого учета налоговых расчетов, она так же способна стать базой для осуществления прогноза на предстоящий период, что представляет собой важный факт, так как от бюджетирования налоговых расчетов на предприятии зависит принятие правильных управленческих решений. Эффективность таких решений, в свою очередь, зависит от получения необходимой оперативной информации, что обусловлено качеством управления.

Целью данного исследования является формирование методического обеспечения системы управленческого учета налоговых расчетов путем разработки специальных синтетических и аналитических счетов управленческого учета, схемы их корреспонденции со счетами финансового учета, разработки форм учетных регистров и внутренней управленческой отчетности.

Основные аспекты теории бухгалтерского (финансового) и управленческого учета представлены в работах таких российских экономистов, как: Е.Р. Баханькова, Н.П. Кондраков, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова и др.[6,12,13]. Исследованием теоретических аспектов налогообложения занимались следующие российские ученые: Ф.Н. Филина, А.В. Аронов, Е.С. Вылкова, С.А. Яшин, К.Ф. Шмелев и

др.[3,14,15]. Основные методологические аспекты теории управленческого учета налоговых расчетов представлены в работах таких российских экономистов, как Т.В. Бодрова, М.В. Зенкова, Д.В. Симонов и пр. [1,2,4,5,7]. Однако, несмотря на наличие трудов, посвященных изучаемой проблематике, имеет место недостаточная разработанность методического обеспечения управленческого учета налоговых расчетов, а также необходимости применения такого вида учета на предприятии.

Научная новизна исследования заключается в разработанных формах учетных регистрах и внутренней управленческой отчетности по управленческому учету налоговых расчетов в разрезе видов деятельности экономического субъекта и видов налогов и сборов.

Теоретическое значение полученных результатов состоит в дополнении теоретических выкладок по рассмотрению налоговых расчетов с точки зрения управленческого учета и контроля. Практическая значимость заключается в том, что разработанные практические рекомендации и представленные формы отчетности, учетные регистры управленческого учета налоговых расчетов помогут при реализации данной системы в организации на практике.

Система управленческого учета налоговых расчетов реализуется на предприятии с целью эффективного управления и контроля за налоговыми платежами, обеспечения принятия обоснованных управленческих решений по вопросам налогообложения [8]. Исходя из того, что предприятия, использующие полноценную систему управления налоговыми расчетами, а не выборочно отдельные ее элементы, относятся к средним или крупным предприятиям, можно предположить, что они осуществляют несколько видов деятельности. В бухгалтерском (финансовом) учете, как и в налоговом, как правило, начисление и уплата налогов не разделяется по центрам ответственности (отдел развития, юридический отдел, бухгалтерия, отдел маркетинга и пр.), центрам возникновения таких налоговых издержек (продукция, работы, услуги различных видов), а также по видам деятельности. Определяется только источник начисления налогов и сборов (счет 20 «Основное производство», счет 26 «Общехозяйственные расходы», счет 90 «Продажи», счет 91 «Прочие доходы и расходы» и пр.). В базовых формах бухгалтерской отчетности, в частности, Бухгалтерском балансе, информация о налоговых платежах отражается по строке «Дебиторская задолженность: расчеты по налогам и сборам» и «Кредиторская задолженность: расчеты по налогам и сборам», в Отчете о финансовых результатах такая

информация отражается по строке «Текущий налог на прибыль», «Изменение отложенных налоговых обязательств», «Изменение отложенных налоговых активов», «Прочее: штрафные санкции и пени за нарушение налогового законодательства». Отражение информации о налоговых расчетах в налоговой отчетности происходит так же обобщенно, данные отражаются в зависимости от того, относятся операции к основному виду деятельности или нет. В отношении, например, налоговой декларации по транспортному налогу, порядок начисления которого зависит от вида объекта налогообложения, отражение информации происходит по каждому объекту налогообложения с указанием его индивидуальных характеристик. Аналогичен порядок отражения информации по земельному налогу: идентифицируется кадастровый номер и стоимость земельного участка. Схожий порядок отражения данных и в налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых: в зависимости от серии, вида и номера лицензии на деятельность. В налоговой декларации по налогу на прибыль информацию о доходах и расходах отражается по принципу отношения к основному виду деятельности.

Исходя из того, что ни финансовый, ни налоговый учет, не может дать оценку состояния налоговых расчетов, выявить долю налоговых издержек в общей сумме затрат в зависимости от индивидуальных характеристик предприятия (центры затрат, центры ответственности, виды деятельности), предлагается с помощью системы управленческого учета налоговых расчетов распределять платежи по налогам в зависимости от вида деятельности предприятия, что позволяет выявить налоговую нагрузку по каждому направлению деятельности, проанализировать состав объектов налогообложения, выявить резервы для оптимизации налоговых расчетов. Так, например, при пересмотре порядка начисления и уплаты налога на имущество (с новой кадастровой стоимости), рационально провести изучение использования имущества для конкретного вида деятельности с целью выявления излишков имущества в качестве не используемого оборудования и транспортных средств.

Вопросу разделения налоговых издержек для целей управления посвящена работа М.В. Зенковой, в которой предлагается распределять расходы по центрам ответственности и центрам носителей затрат для выявления реальной рентабельности продаж, а также обеспечивая ответственность менеджеров за те объекты налогообложения, которые находятся в их ведении. М.В. Зенкова предлагает распределять «...совокупную величину каждого налога между аналитическими объектами учета пропорционально той или иной базе распределения. В качестве базы распределения могут выступать только налогооблагаемые показатели: выручка, прибыль, стоимость активов, мощность транспортных средств и

т. д.».

Для обеспечения методики управленческого учета налоговых расчетов предлагается использовать принцип технологии разграничения налоговых платежей по видам деятельности. Начисление каждого вида налога в финансовом учете происходит за счет общей совокупной прибыли, совокупной выручки, или путем увеличения совокупной массы общехозяйственных расходов. Экономическая сущность управленческого учета, наоборот, основана на детальном отражении и группировке издержек, в том числе, налоговых, что обуславливает отражение в учете налоговых расчетов отдельно по каждому виду деятельности. Исходя из того, что в финансовом учете налоговых платежей происходит на общих счетах учета затрат (счет 20 «Основное производство», счет 26 «Общехозяйственные расходы», счет 90 «Продажи», счет 91 «Прочие доходы и расходы» и пр.), в управленческом учете налоговых расчетов предлагается задействовать дополнительные счета Плана счетов из неиспользуемых счетов учета затрат: с 30 по 39 счет. Каждый из этих счетов определяет один вид деятельности предприятия. Субсчета для каждого счета определяют перечень налогов и сборов, уплачиваемых по конкретному виду деятельности. В отношении налоговых расчетов по НДС рекомендуется использовать и аналитические счета для выделения НДС с выручки, НДС к возмещению и НДС к оплате. В качестве отдельного счета предлагается выделить налоговые платежи, касающиеся администрирования деятельности предприятия. Например, здание, в котором находится администрация (директор, отдел бухгалтерии, отдел маркетинга, юридический отдел, отдел развития, отдел сбыта и т.д.) прямо не относится ни к одному виду деятельности. Предлагается не распределять сумму начисленного налога на такого рода имущество на каждый из видов деятельности, а учитывать его на специально выделенном счете «Налоговые расчеты по администрированию предприятия».

Технически отражение каждой хозяйственной операции по налоговым расчетам рекомендуется совершать одновременно с отражением данных на счетах бухгалтерского (финансового) учета, распределяя суммы начисляемых налоговых платежей в управленческом учете в соответствии с видом деятельности и разработанной схемой по распределению объектов налогообложения. В таблице 1 наглядно отражена информация по счетам учета налоговых издержек в управленческом учете налоговых расчетов. Для сравнения приемов учета в таблице приведены исходные данные и источники начисления тех же налогов. Данные приведены на основе информации предприятия ОАО «Порт Тольятти», осуществляющей различные виды деятельности в сфере грузоперевозок, перевалки грузов, а также перевозок пассажиров речным транспортом.

Таблица 1

Рекомендуемые счета и субсчета для отражения информации о налоговых расчетах в управленческом учете по видам деятельности

Наименование налога	Финансовый учет	Управленческий учет	
	Счет/ субсчет	Счет	Субсчет
Налог на прибыль	99 «Прибыли и убытки»	30 «Налоговые расчеты по погрузочно-разгрузочным работам любых грузов», 31 «Налоговые расчеты по перевалке химической продукции и минеральных удобрений», 32 «Налоговые расчеты по перевозке минеральных удобрений», 33 «Налоговые расчеты по добыче и поставке речного песка», 34 «Налоговые расчеты по перевозке пассажиров и прогулочные рейсы», 35 «Налоговые расчеты по перевозке минерально-строительных грузов (песка, щебня, ОПГС, ПГС)» 36 «Налоговые расчеты по сдаче в аренду собственных нежилых помещений» 37 «Налоговые расчеты по администрированию предприятия»	1. «Налог на прибыль» 2. «Транспортный налог» 3. «Земельный налог» 4. «Налог на имущество» 5. «Государственная пошлина» 6. «Налог на добычу полезных ископаемых» 7. «НДС» 7. А «НДС от выручки» 7. Б «НДС к вычету» 7. В «НДС к оплате» 8. «Штрафные санкции»
Транспортный налог	20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы»		
Земельный налог	91.2 «Прочие расходы»		
Налог на имущество			
Государственная пошлина			
Налог на добычу полезных ископаемых	20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы»		
НДС	90.3 «Налог на добавленную стоимость», 91.2 «Прочие расходы»		
Штрафные санкции	99 «Прибыли и убытки»		

Так как по налогу на доходы физических лиц организация выступает в роли налогового агента — исчисляет и уплачивает суммы налога с заработной платы сотрудников, а не за счет собственных средств, предлагается не учитывать этот налог в составе налоговых расчетов для повышения наглядности и реальности действительных удельных весов по каждому налогу в составе затрат экономического субъекта.

В соответствии с таблицей, для каждого вида деятельности выделен счет учета налоговых расчетов. Счетам соответствуют субсчета по каждому налогу, уплачиваемому организацией. С помощью открытых счетов и субсчетов, используемых для целей управленческого учета налоговых расчетов, отражение информации по начисленным налогам происходит отдельно для каждого вида деятельности, а не обобщенно, как в финансовом и налоговом учете. Это позволяет выявлять удельный вес каждого налога в общей доле налоговых платежей по виду деятельности и в общей доле расходов, а также выявлять динамику изменения показателей. Такой учетный процесс способствует подготовке информационной базы о налоговых расчетах для целей принятия управленческих решений в отношении:

- продолжения ведения конкретного вида деятельности или его прекращения исходя из соотношения налоговых платежей и прочих расходов и получаемой прибыли;

- инвестированию в конкретный вид деятельности, исходя из данных динамики налоговых платежей по виду деятельности, а также налогового бюджета. Так, принимая управленческое решение, руководитель опирается не только на составленный бюджет доходов и расходов, но и на информацию о налоговых последствиях, как составляющей расходов предприятия, которые, зачастую не учитываются при составлении бюджетов, что объяснимо перспективным характером налоговых платежей.

Согласно таблице 1, счета 30-37 открыты в разрезе видов деятельности, а субсчета соответствуют видам налогов, что позволяет проанализировать какая сумма налоговых платежей приходится на тот или иной вид деятельности. В случае, если в рамках экономического субъекта наоборот, необходимо в разрезе каждого налога выявить соотношение сумм налоговых платежей по видам деятельности, рекомендуется использовать обратную схему группировки счетов и субсчетов, представленную в таблице 2.

Таблица 2

Рекомендуемые счета и субсчета для отражения информации о налоговых расчетах в управленческом учете по видам налогов

Управленческий учет	
Счет	Субсчет
30 «Налог на прибыль» 31 «Транспортный налог» 32 «Земельный налог» 33 «Государственная пошлина» 34 «Налог на добычу полезных ископаемых» 35 «НДС» 36 «Штрафные санкции»	1.«Налоговые расчеты по погрузочно-разгрузочным работам любых грузов» 2. «Налоговые расчеты по перевалке химической продукции и минеральных удобрений», 3. «Налоговые расчеты по перевозке минеральных удобрений» 4. «Налоговые расчеты по добыче и поставке речного песка» 5.«Налоговые расчеты по перевозке пассажиров и прогулочные рейсы» 6.«Налоговые расчеты по перевозке минерально-строительных грузов (песка, щебня, ОПГС, ПГС)» 7. «Налоговые расчеты по сдаче в аренду собственных нежилых помещений» 8.«Налоговые расчеты по администрированию предприятия»

В дополнение к таблицам 1 и 2 для целей расширения аналитического учета и детального отражения информации о налогах на счетах управленческого учета налоговых расчетов, рекомендуется разбивать каждый вид налога по применяемым налоговым ставкам. Например, если организация является плательщиком НДС, при этом реализует категории товаров, подпадающие под ставки 18% и 10%, необходимо открыть дополнительные аналитические счета для отражения детальной информации.

В зависимости от индивидуальных особенностей налогового поля экономического субъекта, определяется схема отражения информации на счетах управленческого учета налоговых расчетов.

Главным принципом является максимальная детализация данных для обеспечения возможности эффективного управления ими и выявления ошибок, проблем, неточностей, которые невозможно выявить исходя из данных только финансового учета.

Для эффективного отражения данных о налоговых расчетах на разработанных для целей управленческого учета счетах по конкретным видам деятельности экономического субъекта, необходимо предусмотреть их корреспонденцию с прочими счетами. Исходя из «транзитного» характера разработанных счетов, в таблице 4 представлены типичные операции по учету налоговых расчетов по видам деятельности с счетами учета затрат.

Таблица 3

Корреспонденция счетов управленческого учета налоговых расчетов

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1.	Отражение начисления налогов и сборов по видам деятельности		
1.1	Начисление транспортного налога по счетам управленческого учета налоговых расчетов	30 «Налоговые расчеты по погрузочно-разгрузочным работам любых грузов» - 2 «Транспортный налог»	68.09 «Транспортный налог»
		34 «Налоговые расчеты по перевозке пассажиров и прогулочные рейсы»- 2 «Транспортный налог»	68.09 «Транспортный налог»
		37 «Налоговые расчеты по администрированию предприятия»- 2 «Транспортный налог»	68.09 «Транспортный налог»
1.2	Начисление транспортного налога по счетам бухгалтерского учета затрат	20 «Основное производство»	30 «Налоговые расчеты по погрузочно-разгрузочным работам любых грузов» - 2 «Транспортный налог»
		20 «Основное производство»	34 «Налоговые расчеты по перевозке пассажиров и прогулочные рейсы» - 2 «Транспортный налог»

		26 «Общехозяйственные расходы»	37 «Налоговые расчеты по администрированию предприятия»- 2 «Транспортный налог»
2.	Отражение начисления налогов и сборов по видам налогов		
2.1	Начисление государственной пошлины по счетам управленческого учета налоговых расчетов	33 «Государственная пошлина» - 8 «Налоговые расчеты по администрированию предприятия»	68.10 «Государственная пошлина»
2.2	Начисление государственной пошлины по счетам бухгалтерского учета затрат	26 «Общехозяйственные расходы»	33 «Государственная пошлина» - 8 «Налоговые расчеты по администрированию предприятия»

Общая схема корреспонденции счетов управленческого учета налоговых расчетов представлена на рисунке 1.

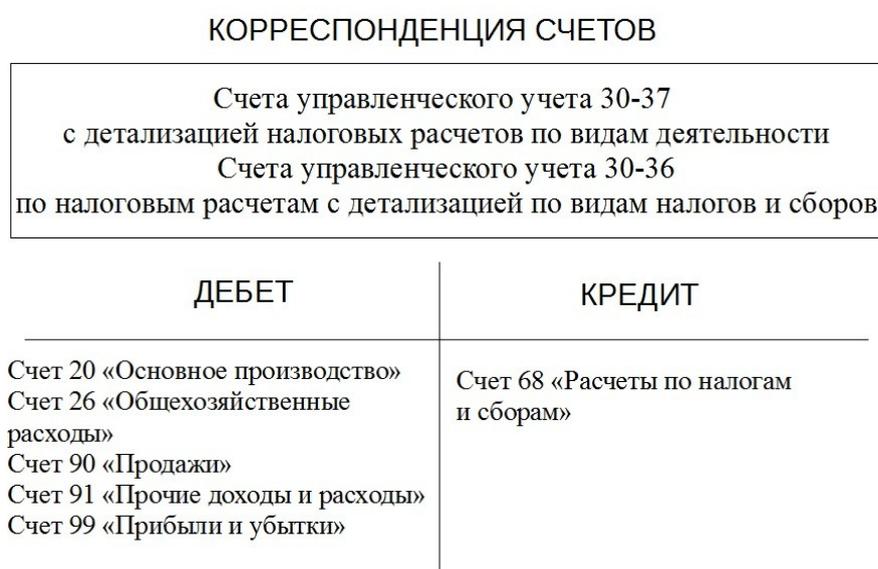


Рис. 1. Корреспонденция счетов управленческого учета налоговых расчетов

По дебету счетов управленческого учета налоговых расчетов накапливается информация о начисленных суммах налогов и сборов индивидуально для каждого вида деятельности или соответствующего налога. По кредиту счетов происходит списание накопленных сумм налогов и сборов на затраты предприятия (счет 20 «Основное производство», счет 26 «Общехозяйственные расходы») или сразу счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

В таблице 4 представлена информация на основании условного примера отражения налогов в управленческом учете налоговых расчетов с распределением по трем видам деятельности предприятия: «Перевозка пассажиров речным транспортом», «Перевалка грузов», «Сдача в аренду собственных нежилых помещений» - и отражением налоговых расчетов по администрированию предприятия.

Таблица 4

Распределение объектов налогообложения по видам деятельности

№ п/п	Выручка без НДС, всего, тыс. руб.	Финансовый результат, всего, тыс. руб.	Материальные затраты без НДС, всего, тыс. руб.
1.	20890,21	4700,22	11167,22
Распределение объектов налогообложения по видам деятельности			
х	Вид налога	Перечень объектов	Виды деятельности

		налогообложения	1. «Перевозка пассажиров речным транспортом»	2. «Перевалка грузов»	3. «Сдача в аренду собственных нежилых помещений»	4. Администрирование предприятия
2.	Налог на прибыль	Доходы за вычетом расходов (100%)	3,05 %	78,95%	18%	-
3.	НДС	Реализация товаров, работ, услуг (100%)	12 %	69%	19%	-
4.	Налог на имущество	2 здания и 11 грузовых контейнеров	Здание	6 грузовых контейнеров	1 и 2 этаж здания (2/3 суммы налога)	3 этаж здания (1/3 суммы налога)
5.	Земельный налог	2 земельных участка	-	1 земельный участок	2/3 земельного участка	1/3 земельного участка
6.	Транспортный налог	1. Погрузчик ЗТМ-216 А 2. КАМАЗ -55111 3. КАМАЗ-55102 4. ЗИЛ-431410 5. ЯХТА «ЮБИЛЕЙНАЯ» 6. автомобиль VOLKSWAGENTRANSPORT	ЯХТА «ЮБИЛЕЙНАЯ»	1. Погрузчик ЗТМ-216 А 2. КАМАЗ -55111 3. КАМАЗ-55102 4. ЗИЛ-431410	-	автомобиль VOLKSWAGEN TRANSPORT

В таблице проведено распределение объектов налогообложения по видам деятельности. При этом, распределение одного объекта (здание), используемого как для сдачи в аренду собственных нежилых помещений, так и для собственных нужд предприятия, происходит пропорционально используемой площади. Для налога на прибыль и НДС распределение объекта налогообложения указано в процентах от общей доли объекта для всех видов деятельности. Исходя из

представленных в таблице результатов распределения объектов налогообложения, для каждого вида деятельности следует рассчитать сумму налоговых затрат, а также счет, на котором они будут учитываться, что представлено в таблице 5,6. Данные представлены за один квартал.

Таблица 5

Налоговые расчеты по виду деятельности «Перевалка грузов»

№ п/п	Наименование налога	Объект налогообложения	Сумма налога, тыс. руб.	Счет учета налоговых расчетов
1.	Налог на прибыль	Прибыль предприятия (78,95%)	742,16	30 «Налоговые расчеты по погрузочно-разгрузочным работам любых грузов».1 «Налог на прибыль»
2.	Налог на имущество	6 грузовых контейнеров	45,20	30 «Налоговые расчеты по погрузочно-разгрузочным работам любых грузов».4 «Налог на имущество»
3.	Земельный налог	1 земельный участок	27,57	30 «Налоговые расчеты по погрузочно-разгрузочным работам любых грузов».3 «Земельный налог»
4.	Транспортный налог	1. Погрузчик ЗТМ-216 А 2. КАМАЗ -55111 3. КАМАЗ-55102 4. ЗИЛ-431410	8,55	30 «Налоговые расчеты по погрузочно-разгрузочным работам любых грузов».2 «Транспортный налог»
5.	Сумма налогов		823,48	
6.	Финансовый результат от вида деятельности		3710,86	

Таблица 6

Распределение НДС к оплате по видам деятельности предприятия

№ п/п	Вид налога	Виды деятельности		
		Перевозка пассажиров речным транспортом	Перевалка грузов	Сдача в аренду собственных нежилых помещений
1.	Сумма выручки без НДС	2506,82	14414,24	3969,14
2.	Сумма материальных затрат без НДС	1564,69	7171,15	2431,38
3.	НДС от выручки	451,23	2594,56	714,45
4.	НДС к вычету	281,64	1290,81	437,65
5.	НДС к оплате	169,59	1303,75	276,80

Исходя из данных, отраженных в таблицах, не составляет труда выявить вид деятельности, с наибольшим экономическим потенциалом с точки зрения соотношения полученной прибыли к сумме налогов (2:1) - «Перевалка грузов», что информирует управленцев о возможностях развития и расширения данного направления.

При построении и функционировании в организации системы управленческого учета в разрезе налоговых расчетов, особого внимания требует разработка документооборота и, в частности, форм регистров для целей управления. Другими словами, необходимо разработать перечень первичных документов внутреннего пользования, а также специальные формы в виде таблиц, где будут фиксироваться данные о налоговых платежах для дальнейшего проведения анализа, бюджетирования и контроля.

В рамках детализации информации о налоговых расчетах предприятия, используя разработанные счета управленческого учета с 30 по 37, предлагается использовать хронологические учетные регистры. Аналогично аналитической детализации информации на счетах управленческого учета по двум аспектам: по виду налога, по виду деятельности предприятия — рекомендуется использовать два учетных регистра. Исходя из хронологического характера регистров, и в первом, и во втором информация о налоговых расчетах отражается во времени. Временной промежуток, используемый для отражения данных, соответствует периоду формирования регистра. Оптимальным представляется отчетный период, равный одному кварталу.

Первый вид учетного регистра, сформированный по основанию «вид деятельности», представлен на рисунке 2.

№ п/п	Дата операции	Наименование налога или сбора	Содержание операции	Проводки управленческого учета налоговых расчетов		Сумма операции, тыс. руб.	Документ-подтверждение
				Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	23.10.15	НДС	Уплата 1/3 налога за 3 кв 2015	68 «Расчеты по налогам и сборам»	51 «Расчетные счета»	271,75	Платежное поручение
2	24.10.15	Налог на имущество	Уплата налога за 3 кв 2015	68 «Расчеты по налогам и сборам»	51 «Расчетные счета»	45,20	Платежное поручение
3	25.10.15	Транспортный налог	Уплата налога за 3 кв 2015	68 «Расчеты по налогам и сборам»	51 «Расчетные счета»	8,55	Платежное поручение

Рис. 2. Учетный регистр по виду деятельности по управленческому учету налоговых расчётов

Название данного регистра - «Книга регистрации операций по налоговым расчетам по виду деятельности «Перевалка грузов». В диссертации разработан регистр по одному виду деятельности для наглядного отражения порядка представления информации о налоговых расчетах, однако на практике в рамках управленческого учета для каждому виду

деятельности должен соответствовать один учетный регистр. В регистре отражены все операции, связанные с налоговыми расчетами в их хронологической последовательности. Такой регистр рекомендуется заполнять по мере появления фактов хозяйственной деятельности, которые связаны с начислением или уплатой налогов и сборов в бюджет. Отметим, что для

целей фиксации информации об операциях по налоговым расчетам, применяются счета и субсчета управленческого учета с аналитикой по видам деятельности с 30 по 37.

Предназначение регистра - систематизация информации о всех начисленных и уплаченных налогах и сборах по виду деятельности «Перевалка грузов» по временному признаку для отражения всех фактов хозяйственной жизни предприятия, связанных с

налоговыми платежами и управления ими. Данный регистр наглядно демонстрирует все совершенные операции по конкретному виду деятельности, что позволяет выявить факт неуплаты или несвоевременной уплаты налогов.

Вторая форма разработанного учетного регистра построена по аналитическому признаку «вид налога или сбора». Форма такого вида регистров представлена на рисунке 3.

№ п/п	Дата операции	Содержание операции	Всего сумма, тыс. руб.	Наименование вида деятельности											
				Перевалка грузов				Перевозка пассажиров речным транспортом				Сдача в аренду нежилых помещений			
				База распределения, %	Сумма, тыс. руб.	Бухгалтерская проводка		База распределения, %	Сумма, тыс. руб.	Бухгалтерская проводка		База распределения, %	Сумма, тыс. руб.	Бухгалтерская проводка	
						Дебет	Кредит			Дебет	Кредит			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	27.10.15	Уплата налога за сентябрь 2015	286,68	75 %	215,01	68 «Расчеты по налогам и сборам»	51 «Расчетные счета»	5%	14,33	68 «Расчеты по налогам и сборам»	51 «Расчетные счета»	20%	57,34	68 «Расчеты по налогам и сборам»	51 «Расчетные счета»

Рис. 3. Учетный регистр по виду налога по управленческому учету налоговых расчётов

Наименование регистра - «Книга регистрации операций по расчетам по налогу на прибыль». Рекомендуемый отчетный период — один квартал. Представленная форма учетного регистра позволяет специалисту фиксировать информацию о налоговых расчетах по одному виду налога, раскладывая ее аналитически по видам деятельности организации. Так, в учетном регистре, информация представлена по операциям налогу на прибыль в отношении каждого вида деятельности. Эти данные сгруппированы в таблице. В состав показателей входит: дата, содержание операции, сумма операции всего, а также указывается сумму операции, исходя из базы распределения, и бухгалтерская проводка с применением счетов управленческого учета с 30 по 35, сгруппированных по виду налога или сбора.

В регистре отражены проводки, в которых фигурируют разработанные для целей управленческого учета налоговых расчетов счета с аналитикой по каждому виду налога. То есть, в отличие от первого регистра, который группировал информацию о перечне свершившихся операций по налогам и сборам по конкретному виду деятельности, второй учетный регистр содержит информацию только об одном налоге в отношении каждого вида деятельности. Таким образом, количество учетных регистров должно быть сформировано такое количество, которое соответствует числу налогов и

сборов, уплачиваемых организацией. Данный регистр является информационной составляющей для внутренней управленческой отчетности касательно налоговых расчетов.

Следующим этапом после подготовки учетных регистров является формирование управленческой отчетности [9]. Для заполнения форм внутренней управленческой отчетности рекомендуется использовать в качестве базы информацию, которая накапливается в регистрах бухгалтерского и налогового учета и, путем трансформации и выявления нужных показателей, переносить ее в отчетность для целей управленческого учета налоговых расчетов.

Рекомендуется использовать две формы отчетности в соответствии с учетными регистрами: в первой информация о налоговых расчетах отражается по конкретному виду деятельности, во второй — по виду налога. Общие показатели, такие как налоговая база, ставка налога, налоговые льготы — переносятся в отчет из учетных регистров бухгалтерского и налогового учета, налоговой отчетности. Остальное наполнение отчета реализуется за счет специально подготовленных данных из учетных регистров.

Разработанная формы внутренней управленческой отчетности с детализацией информации по виду деятельности представлена на рисунке 4.

№ п/п	Вид налога	Налоговая база, тыс. руб./л.с.	Налоговая ставка, %/руб.	Налог исчисленный	Налоговая льгота	Недоимка/переплата в предыдущих периодах	Налог к уплате (Ст.5-Ст.6-Ст.7)	Фактически уплаченный налог за отчетный период	Отклонение (+/-) (Ст.8-Ст.9)	Доля налога к уплате в общей сумме, %	Доля уплаченного налога в общей сумме, %	Сумма, тыс. руб.		Начисленные штрафы, пени	Уплаченные штрафы, пени
												Доначисление налога	Фактически уплаченная сумма доначисленного налога		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Налог на прибыль всего, в т.ч.:	3710,82	20	742,16	-	-	742,16	699,82	-42,34	34,89	43,84	-	-	-	-
1.1	за октябрь	1202,70	20	240,54	-	-	240,54	215,01	-25,53	11,31	13,47	-	-	-	-
1.2	за ноябрь	1221,36	20	244,27	-	-	244,27	240,54	-3,73	11,48	15,07	-	-	-	-
1.3	за декабрь	1286,76	20	257,35	-	-	257,35	244,27	-13,08	12,10	15,30	-	-	-	-
2	НДС	14414,24	18	2594,56	1290,81	-	1303,75	815,25	-488,5	61,29	51,07	-	-	-	-
6	Всего						2127,23	1596,39	-530,84	100	100	-	-	-	-

Рис. 4. Форма внутренней отчетности по виду деятельности по управленческому учету налоговых расчётов

Периодичность составления внутренней управленческой отчетности — квартал. В ней отражен перечень налогов, соответствующих виду деятельности, и показатели, характеризующие особенности исчисления и уплаты налогов и сборов. Количество формируемых отчетов такого типа должно соответствовать количеству видов деятельности предприятия. Для удобства и наглядного отражения информации в отчете представлен удельный вес таких показателей, как «Налог к уплате» и «Фактически уплаченный налог за отчетный период». Он позволяет выявить долю каждого налога или сбора в их общей сумме. Информация по столбцу «Отклонение» позволяет пользователю отчета проанализировать, насколько соответствует сумма фактически уплаченного налога показателю исчисленного к уплате налога. Так, в разработанном отчете, данные в который занесены на основании условного примера и в

соответствии с информацией учетных регистров, наблюдается несоответствие сумм уплаченных и исчисленных: налога на прибыль, налога на добавленную стоимость.

Для того, чтобы выявить точность уплаты налога в соответствии с исчисленными суммами, достаточно сопоставить сумму налога, исчисленную за первый месяц квартала, с суммой налога, уплаченной за второй месяц квартала. Их равенство означает грамотное и безошибочное перечисление налогов и сборов в бюджет. Для анализа показателей за предыдущий период необходимо воспользоваться отчетом за предыдущий квартал.

Вторая, разработанная для целей управленческого учета налоговых расчетов, форма отчетности, детально отражает информацию только по одному виду налога. Она представлена на рисунке 5.

№ п/п	Наименование показателя	Всего, тыс. руб.	Вид деятельности					
			Перевалка грузов		Перевозка пассажиров		Сдача в аренду помещений	
			Сумма, тыс. руб.	Уд.вес, %	Сумма, тыс. руб.	Уд.вес, %	Сумма, тыс. руб.	Уд.вес, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Налоговая база	4700,22	3710,82	78,95*	143,35	3,05	846,05	18
2	Налоговая ставка	20 %						
3	Сумма налога исчисленная	940,04	742,16	78,85	28,67	3,05	169,21	18
4	Сумма налоговой льготы		-	-	-	-	-	-
5	Недоимка/переплата в предыдущих периодах	-	-	-	-	-	-	-
6	Сумма налога к уплате (Стр.3-Стр.4-Стр.5)	940,04	742,16	78,85	28,67	3,05	169,21	18
7	Фактически уплаченный налог за отчетный период	919,22	699,82	76,13	43	4,68	176,40	19,19
8	Доначисление налога	-	-		-		-	
9	Фактически уплаченная сумма доначисленного налога	-	-		-		-	
10	Начисление пени, штрафов по налогу	-	-		-		-	
11	Уплата пени, штрафов по налогу	-	-		-		-	

Рис. 5. Форма внутренней отчетности по виду налога по управленческому учету налоговых расчётов

Для экономического субъекта каждый такой отчет должен отражать информацию по каждому налогу или сбору. Например, если организация исчисляет и уплачивает всего пять налогов, им должны соответствовать пять отчетов.

Периодичность составления такого отчета — один квартал. В нем отражается информация о налоговой базе, налоговой ставке, налоговых льготах, суммах недоплаты или переплаты, штрафах и пени в отношении каждого вида деятельности. Так, в качестве условного примера, используя данные учетных регистров, информация представлена по налогу на прибыль. Этот отчет позволяет выявить удельную долю налога на прибыль по каждому виду деятельности за установленный период. Отчет несет меньшую информативную нагрузку, чем предыдущий, однако он позволяет проанализировать каждый показатель по конкретному налогу в разрезе видов деятельности организации.

Таким образом, представленная методическая база по управленческому учету налоговых расчетов в виде разработанных синтетических и аналитических счетов, и их корреспонденции, разработанные формы учетных регистров и внутренней управленческой отчетности, детализирующие показатели по видам налогов и сборов и по видам деятельности организации, должна стать основой для построения и реализации такой системы в рамках экономического субъекта.

Список литературы

1. Бодрова Т.В. Теория и методология формирования учетной системы для целей налогообложения: автореф. дисс. ... д-ра экон. наук: 08.00.12.- Орел, 2008. – 50 с.
2. Бодрова Т.В. Моделирование системы управленческого учета для целей налогообложения при различных вариантах соотношения бухгалтерского и налогового учетов // Управленческий учет. – 2008. – № 6.- С. 82-87
3. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование: учебник для магистров / Е. С. Вылкова . — М. : Издательство Юрайт , 2011. — 639 с. — Серия: Магистр.
4. Зенкова М.В. Развитие налогового учета в системе управления коммерческой организацией: дисс. к-та экон. Наук: 08.00.12- Ростов-на –Дону, 2014.- 189 с.
5. Зенкова М.В. Организация внутрифирменного регламента по налоговому учету для целей управления [Текст] / М.В. Зенкова // Учет и статистика. – 2013.- № 1.- С. 29-37
6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учебное пособие. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Проспект, 2012. – 504 с.
7. Симонов Д.В. Развитие системы управленческого учета и анализа налоговых затрат: автореф. дисс. ... к-та экон. наук: 08.00.12.- Орел, 2013. – 24 с.

8. Смагина А.Ю. Система управленческого учета налоговых расчетов как модель гармонизации финансового и налогового учета // Научное обозрение. – 2015. – № 17. – С. 366–374.

9. Смагина А.Ю. Исследование процесса постановки и внедрения системы управленческого учета на предприятиях//Молодежь и XXI век - 2015: материалы V Международной молодежной научной конференции. - Том 1.- Юго-Зап. гос. ун-т.- Курск.- 2015.- С.225-229

10. Смагина А.Ю. Проблемы экономической сущности налоговых расчетов в системе управленческого учета//Азимут научных исследований: экономика и управление. - 2014.- №3. – С. 96-99

11. Смагина А.Ю. Учетно-аналитическое обеспечение налоговых расчетов в системе управленческого учета // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения. – Самара:Самарский гос. ун-т путей сообщения. - 2014. – Вып. 1 (23).- С.34-40

12. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета [Текст]: учеб. / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

13. Шеремет А.Д., Николаева О.Е. Управленческий учет: Учебник/ Шеремет А.Д., Николаева О.Е. – 4-е изд., перераб. И доп.-М.:ИНФРА – М. 2009.-429 с.

14. Филина Ф.Н. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учеб. пособие / Ф. Н. Филина.– М. : ГроссМедиа : РОСБУХ.- 2009.-423с.

15. Щепотьев А.В., Яшин С.А. Налоги и налогообложение: учеб. пособие/ А.В. Щепотьев, С.А. Яшин. – Тула: НОО ВПО НП «Тульский институт экономики и информатики», 2011 . – 161 с.

References

1. Bodrova T.V. The theory and methodology of formation of registration system for the taxation: автореф. уев. ... Dr.s экон. sciences: 08.00.12. - Eagle, 2008. –50 pages.

2. Bodrova T.V. Modeling of system of management accounting for the taxation at various options of a ratio of accounting and tax accounts//*Management accounting*. – 2008. – No. 6. - Page 82-87

3. Vylkova, E.S. Tax planning: the textbook for masters / E. S. Vylkova. — М.: Publishing house of Yurayt, 2011. — 639 pages — a Series: Master.

4. Zenkova M. V. Development of tax accounting in a control system of the commercial organization: уев. to - that экон. Sciences: 08.00.12-Rostov-on – Don, 2014. - 189 pages.

5. Zenkova of M. V. Organization of intra firm regulations on tax accounting for management [Text] / M. V. Zenkova//the Account and statistics. – 2013. - No. 1. - Page 29-37

6. Kondrakov N. P. Bukhgaltersky (financial, administrative) account: Manual. – 2nd prod., испр. and additional – М.: Prospectus, 2012. – 504 pages.

7. Simonov D. V. Development of system of management accounting and analysis of tax expenses: автореф. уев. ... to - that экон. sciences: 08.00.12. - Eagle, 2013. –24 pages.

8. Smagina A.Yu. Sistema of management accounting of tax calculations as model of harmonization of financial and tax accounting//Scientific review. – 2015. – No. 17. – Page 366-374.

9. Smagina A.Yu. Research of process of statement and introduction of system of management accounting at the enterprises//Youth and the XXI century - 2015: materials V of the International youth scientific conference. - Volume 1. - South Zap. the state. un-t. - Kursk. - 2015. - Page 225-229

10. Smagina A.Yu. Problems of economic essence of tax calculations in system of management accounting//the Azimuth of scientific researches: economy and management. - 2014. - No. 3. – Page 96-99

11. Smagina A.Yu. Registration and analytical ensuring tax calculations in system of management accounting//the Bulletin of the Samara state university of means of communication. – The Samara:samarsky state. un-t of means of communication. - 2014. – Vyp. 1 (23).- Page 34-40

12. Falcons, Ya.V. Istoriya of accounting [Text]: studies. / Ya.V. Sokolov, V. Ya. Sokolov. – М.: Finance and statistics, 2004. – 272 pages.

13. Sheremet A.D., Nikolaeva O. E. Management accounting: Textbook / Sheremet A.D., Nikolaeva O. E. – 4 prod., reslave. And additional - М.: INFRA – М. of 2009.- 429 pages.

14. F.N's eagle owl. Taxes and the taxation in the Russian Federation: studies. grant / F. N. Filina. – М.: Grossmedia: ROSBUH. - 2009. - 423s.

15. Shchepotyev A.V., Yashin S. A. Taxes and taxation: studies. grant / A.V. Shchepotyev, S. A. Yashin. – Tula: NOO VPO NP "Tula Institute of Economy and Informatics", 2011. – 161 p.

Статья поступила в редакцию 03.11.2015 г.