ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение 2

1. Теоретическое обоснование темы исследования 4

1.1. Сущность и значение ЕСН 4

1.2. Порядок исчисления ЕСН 6

1.3. Проблемы организации и ведения учета по ЕСН 18

2. Учет и анализ налогообложения единого социального налога 22

2.1. Расчет и анализ налоговых обязательств организации 22

2.2. Расчет единого социального налога 30

2.3. Учет и отчетность по ЕСН 37

3. Пути совершенствования налогообложения единого социального налога, его учета и отчетности 49

Заключение 51

Библиография 53

Приложение 1 54

Приложение 2 57

Приложение 3 60

# Введение

Единый социальный налог является серьезным новаторством, включенным во вторую часть Налогового кодекса. Этот налог заменил собой действовавшие ранее отчисления в три государственных внебюджетных социальных фонда - Пенсионный, Фонд социального страхования и федеральный и региональные фонды обязательного медицинского страхования. До введения социального налога плательщик страховых взносов обязан был представлять отдельные формы отчетов в каждый фонд, производить уплату страховых взносов в сроки, установленные соответствующим фондом.

Единый социальный налог представляет собой совокупность нескольких платежей. Прежде всего это платеж в федеральный бюджет, предназначенный для финансирования базовой части трудовой пенсии. Кроме того, в состав ЕСН входят платежи в ФСС России, а также в федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования. Каждая сумма перечисляется отдельным платежным поручением по соответствующему коду бюджетной классификации.

Единый социальный налог является одним из наиболее значимых как для формирования доходов государства, так и для финансового положения налогоплательщиков. Достаточно сказать, что платежи по нему хоть и незначительно, но превышают поступления самого крупного налогового источника доходов консолидированного бюджета страны - НДС.

Нормативные акты по бухгалтерскому учету не регламентируют, как отражать расчеты по ЕСН. На практике применяются разные способы их отражения на счетах бухучета.

На практике возможны 3 варианта бухгалтерского учета расчетов по ЕСН:

- ЕСН начисляется на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам".

- ЕСН начисляется на счете 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению.

- Комбинированный вариант.

Цель курсовой работы освоение и закрепление теоретического материала, выявление недостатков и путей совершенствования единого социального налога.

Задачами курсовой работы являются раскрытие сущности единого социального налога, определение порядка исчисления единого социального налога, выявление проблем налогообложения и пути их решения, расчет налоговых обязательств.

## Теоретическое обоснование темы исследования

### 1.1. Сущность и значение ЕСН

По мнению Панскова В.Г. единый социальный налог является серьезным новаторством, включенным во вторую часть Налогового кодекса. Введенный в действие с 1 января 2001 г., этот налог заменил собой действовавшие ранее отчисления в три государственных внебюджетных социальных фонда - Пенсионный, Фонд социального страхования и федеральный и региональные фонды обязательного медицинского страхования. Необходимо отметить, что замена отчислений на единый социальный налог не отменила целевого назначения налога. Средства от его сбора будут поступать как в указанные выше фонды, так и частично в федеральный бюджет. Основное назначение этого налога осталось прежним - обеспечить мобилизацию средств для реализации права граждан России на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

В связи с этим возникает неизбежный вопрос о необходимости и экономической целесообразности преобразования производимых предприятиями, учреждениями и организациями отчислений в социальные фонды в единый налог. В чем же состоят причины, вызвавшие необходимость введения единого социального налога?

До введения единого социального налога был не совсем ясен статус отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды. Формально не являясь налогами, поскольку не входили в налоговую систему России, установленную Федеральным законом "Об основах налоговой системы Российской Федерации", они по своему экономическому содержанию для налогоплательщиков были все-таки одной из форм налогов. При этом, учитывая высокие ставки этих взносов, они были одним из определяющих моментов сокрытия работодателями истинных размеров выплачиваемой работникам заработной платы и существования тем самым скрытых форм оплаты труда. Введение единого социального налога, взимаемого по регрессивной шкале, призвано стать серьезным стимулом для легализации реальных расходов организаций на оплату труда работников и в конечном счете - расширить базу обложения налогом на доходы физических лиц /3/.

Янченко В.И. считает, что единый социальный налог является одним из наиболее сложных для исчисления налогов.

Контроль за своевременностью и полнотой уплаты организациями и индивидуальными предпринимателями отчислений во внебюджетные фонды являлся функцией не налоговых органов, а созданных специально для этого органов государственных внебюджетных фондов. Это, с одной стороны, создавало определенные трудности для организаций и индивидуальных предпринимателей, поскольку они подвергались проверкам со стороны сразу нескольких контролирующих органов. Вместе с тем эффективность контроля за поступлением этих отчислений была достаточно низка. Это связано с тем, что органы государственных внебюджетных фондов, не имея в достаточной степени предоставленных налоговым органам прав, не сумели в полном объеме обеспечить постановку на учет юридических и физических лиц, являющихся по закону плательщиками отчислений в фонды. Достаточно сказать, что количество стоящих на учете плательщиков взносов было примерно на четверть ниже, чем число зарегистрированных в налоговых органах налогоплательщиков.

С введением единого социального налога контроль за его исчислением и уплатой полностью перешел к налоговым органам.

До введения социального налога плательщик страховых взносов обязан был представлять отдельные формы отчетов в каждый фонд, производить уплату страховых взносов в сроки, установленные соответствующим фондом.

Наличие у каждого фонда отдельных специфических полномочий, в частности по срокам и порядку предоставления отсрочек по просроченным платежам, ставило организации в различные условия, вследствие чего нарушались принципы однородности и справедливости налогообложения.

Кроме того, большинство нормативных актов в виде положений и инструкций, регламентирующих уплату соответствующих взносов, было принято в период 1991 - 1996 гг. и они в полной мере не отвечали требованиям времени. Неопределенность законодательной базы, огромное количество нормативных документов, зачастую противоречащих друг другу, вели к тому, что малейшая ошибка бухгалтера могла привести организацию к значительным финансовым потерям из-за штрафных санкций.

Многочисленные проблемы возникли также при установлении базы обложения, которая при ее относительной обобщенности в виде расходов работодателей на оплату труда наемных работников, имела существенные различия по каждому из фондов. В связи с этим принципиальное значение имеет установление для всех налогоплательщиков-работодателей единого порядка исчисления налоговой базы по платежам в социальные фонды, что, несомненно, облегчает расчеты налога не только чисто технически, но и с позиций предотвращения ошибок.

Единый социальный налог является одним из наиболее значимых как для формирования доходов государства, так и для финансового положения налогоплательщиков. Достаточно сказать, что платежи по нему хоть и незначительно, но превышают поступления самого крупного налогового источника доходов консолидированного бюджета страны - НДС /11/.

### 1.2. Порядок исчисления ЕСН

Янченко В.И. утверждает, что единый социальный налог (ЕСН) считается одним из наиболее сложных для исчисления налогов. При обложении ЕСН учитываются нормы Гражданского кодекса Российской Федерации, Трудового кодекса Российской Федерации (ТК РФ), законодательства об обязательном пенсионном страховании (ОПС), множества других нормативных законодательных актов. Кроме того, глава 24 "Единый социальный налог" Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) взаимосвязана со статьями главы 23 "Налог на доходы физических лиц", главы 25 "Налог на прибыль организаций" настоящего Кодекса.

В первую очередь плательщиками этого налога являются работодатели, которые производят выплаты наемным работникам.

Объект налогообложения для исчисления единого социального налога зависит от того, к какой группе принадлежат налогоплательщики.

Для налогоплательщиков-работодателей (за исключением физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями) объектом налогообложения определены выплаты и другие вознаграждения, начисляемые указанными налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам.

Объектом налогообложения для налогоплательщиков-предпринимателей являются доходы от предпринимательской или же иной другой профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Кроме того, в двух случаях не признаны объектом обложения и не облагаются единым социальным налогом выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся), выплачиваемые налогоплательщиками-работодателями.

В первом случае это относится к налогоплательщикам-организациям. Указанные выплаты у них не будут объектом обложения, если они не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Во втором случае данное положение относится к налогоплательщикам - индивидуальным предпринимателям, а также физическим лицам, не признанным индивидуальными предпринимателями. У них такие выплаты не являются объектом налогообложения при условии, что они не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц /11/.

Романова Р. В.: "В связи со сложностью исчисления у многих налогоплательщиков возникают затруднения при определении объекта налогообложения, налоговой базы, применении ставок этого налога. Поэтому могут быть допущены ошибки, которые налогоплательщик должен исправить посредством представления согласно ст.81 НК РФ корректирующей отчетности с уточнением всех изменений и дополнений" /10/.

Полякова М. С.: "В соответствии с налоговым законодательством и законодательством об обязательном пенсионном страховании налоговые органы в установленном порядке проводят как выездные проверки на основе данных бухгалтерского учета, так и камеральные проверки отчетности по ЕСН и страховым взносам на ОПС (включая расчеты по авансовым платежам, представляемые организациями, производящими выплаты физическим лицам). Задача налогоплательщика до проведения такой проверки - уточнить все показатели, связанные с исчислением ЕСН и страховых взносов на ОПС, максимально уменьшить количество допущенных ошибок при составлении как бухгалтерской, так и налоговой отчетности" /9/.

Ковалева Г.Б. считает, что при внесении изменений и дополнений в налоговую отчетность налогоплательщики должны зафиксировать их в бухгалтерской отчетности в структуре первичных документов и регистров бухгалтерского учета. Это необходимо делать в связи с тем, что налоговый орган вправе в соответствии со ст.31,88 и 93 НК РФ получить от налогоплательщика объяснения, истребовать у него дополнительные сведения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты ЕСН и страховых взносов на ОПС.

Если же налогоплательщик производил выплаты в пользу иностранных граждан или лиц без гражданства, проживающих за пределами территории Российской Федерации и не подлежащих страхованию в органах Пенсионного фонда Российской Федерации, то налоговая база по ЕСН будет превышать базу для начисления страховых взносов на ОПС на сумму таких выплат /8/.

Далее при выверке налоговой базы по ЕСН налогоплательщикам следует уточнить применявшийся налоговый режим.

Если налогоплательщик применял только специальные налоговые режимы, то он не должен уплачивать ЕСН и не должен представлять отчетность по нему в налоговый орган.

Если налогоплательщик применяет специальные налоговые режимы и одновременно осуществляет виды деятельности, облагаемые согласно общему режиму налогообложения, то он должен уточнить, все ли показатели в декларации по ЕСН отражены в части, в какой они относятся к видам деятельности, облагаемым согласно общему режиму налогообложения. Налоговая база по ЕСН, зачисляемому в федеральный бюджет, должна быть у таких налогоплательщиков меньше базы для начисления страховых взносов на ОПС на величину выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц за выполнение работ, оказание услуг по видам деятельности, облагаемым согласно специальным налоговым режимам.

Если с помощью прямого счета невозможно выделить суммы выплат, начисленных работникам по каждому виду деятельности, то для целей исчисления ЕСН сумма таких выплат налогоплательщиком может быть определена пропорционально размеру выручки, полученной от видов деятельности, облагаемых согласно общему режиму налогообложения, в общей сумме выручки, полученной от всех видов деятельности; при этом расчет производится ежемесячно.

В настоящее время налогоплательщики пользуются различными методами определения таких выплат /8/.

Белова Е.Г. советует в целях упрощения расчетов и избежания ошибок для определения налоговой базы по ЕСН в отношении таких работников налогоплательщик может производить начисления выплат фиксированно по каждому виду деятельности.

Затем необходимо обратить внимание на правильность расчета налоговой базы в отношении Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ). В силу п.3 ст.238 НК РФ налоговая база по ЕСН, зачисляемому в ФСС РФ, меньше налоговой базы по этому налогу, зачисляемому в федеральный бюджет и фонды обязательного медицинского страхования на суммы выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам.

В отдельных случаях налогоплательщики, не относящиеся к организациям, указанным в п.2 ст.245 НК РФ, ошибочно занижают налоговую базу на суммы, освобождаемые от налогообложения в соответствии с п.2 ст.245 Кодекса /7/.

Такие показатели отражаются в отчетности о ЕСН справочно отдельной строкой.

Если налогоплательщик включил в такую строку суммы, не относящиеся к денежному, довольствию, продовольственному и вещевому обеспечению, то он должен исключить их из данной строки, увеличить на такие суммы налоговую базу по ЕСН и пересчитать сумму налога.

В соответствии с нормами главы 24 НК РФ налогоплательщик должен исчислить с выплат в пользу физических лиц ЕСН. При этом он должен восстановить показатели индивидуальных и сводных карточек по таким выплатам и представить в налоговый орган скорректированную отчетность по ЕСН за все периоды /7/.

Особо налогоплательщик должен уточнить производимые в пользу физических лиц суммы выплат, отнесенные к расходам, не уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль (п.3 ст.236 НК РФ), которые не включаются в налоговую базу в качестве расходов, не подлежащих налогообложению на основании ст.238 НК РФ.

Согласно Федеральному закону от 20.07. 2004 № 70-ФЗ с 1 января 2005 года:

- налоговая база увеличивается на суммы выплат и вознаграждений, выплачиваемых лицам, выполняющим работы (услуги) для вышеуказанных кооперативов (товариществ);

- подлежат обложению ЕСН выплаты в денежной и натуральной формах, осуществляемые за счет членских профсоюзных взносов членам профсоюза, которые состоят с профсоюзной организацией в договорных отношениях и выполняют определенные трудовые функции;

- подлежат обложению ЕСН выплаты в натуральной форме товарами собственного производства - сельскохозяйственной продукцией и(или) товарами для детей;

- освобождаются от обложения ЕСН суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период (подпункт 15 п.1 ст.238 НКРФ).

Романова Р. В.: "Следует иметь в виду, что действие п.3 ст.236 НК РФ не распространяется на выплаты и вознаграждения, производимые организациями в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, авторским договорам. Суммы таких выплат подлежат обложению ЕСН, страховыми взносами на ОПС".

Такими выплатами могут быть производимые за счет целевых поступлений выплаты в пользу работников структурных подразделений в непроизводственной сфере, деятельность которых не направлена на получение прибыли, например работникам столовой, медпункта и т.д., оплата труда которых производится согласно штатному расписанию на основании заключенных с ними трудовых договоров.

Это же относится и к выплатам по авторским договорам.

При уточнении налоговой базы по ЕСН следует обратить внимание на то, включались ли в нее выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав). Такие выплаты не облагаются ЕСН.

Если вознаграждение физическому лицу по трудовому договору за выполненную работу, оказанные услуги выплачено в виде имущественных или иных прав, то такие суммы подлежат включению в налоговую базу по ЕСН /10/.

Романова Р.В.: "В настоящее время существуют два вида авторских договоров - на создание произведения и на передачу имущественных прав на его использование. Согласно ст.16, 30 и 33 Закона РФ от 09.07. 1993 № 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах" передача автором имущественных прав может быть реализована только по авторскому договору, за исключением случаев, предусмотренных ст.18-26 этого Закона. Кроме того, по авторскому договору автор обязуется создать произведение в соответствии с условиями договора и передать его заказчику. Следовательно, вознаграждения, выплачиваемые авторам по этим договорам, на основании ст.236 НК РФ включаются в объект обложения ЕСН, а вознаграждения, выплачиваемые по другим видам договоров, связанных с передачей имущественных авторских прав, например, при их передаче третьим лицам, не облагаются ЕСН согласно абзацу третьему п.1 ст.236 НК РФ".

Суммы оплаты дополнительных отпусков, предоставляемых гражданам, подвергшимся воздействию радиации вследствие аварии на Чернобыльской АЭС, и возмещаемых за счет средств федерального бюджета, также не могут быть отнесены к выплатам, производимым работодателем по трудовым договорам, и, следовательно, они также не включаются в облагаемую базу ЕСН.

Суммы среднего заработка, выплаченные организациями работникам, призванным на военные сборы, за счет средств федерального бюджета. Они не являются выплатами, осуществляемыми работодателем по трудовым договорам, поскольку не связаны с выполнением работником трудовых обязанностей, а это означает, что они не являются объектом обложения ЕСН /10/.

Но не все выплаты, производимые работодателем за выполнение работ(оказание услуг) по трудовым договорам за счет средств федерального бюджета, не облагаются ЕСН. Так, например, материальная помощь, выплачиваемая работникам бюджетными организациями (за исключением случаев, указанных в ст.238 НК РФ), подлежит обложению ЕСН.

В налоговую базу по ЕСН не включаются выплаты, не связанные с трудовыми, гражданско-правовыми и авторскими договорами.

Полякова М. С.: "Согласно п.1 ст.8 Федерального закона от 29.12. 2004 № 202-ФЗ "О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2005 год" установлено, что в 2005 году до принятия федерального закона об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности, в связи с материнством и на случай смерти пособие по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) выплачивалось застрахованному за первые два дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя, а с третьего дня временной нетрудоспособности - за счет средств ФСС РФ. Сумма пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемая застрахованному за первые два дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя относилась к государственному пособию и на основании п.1 ст.238 НК РФ не подлежал обложению ЕСН".

С 1 января 2005 года до 1 января 2006 год общий размер пособия, выплаченного за счет всех источников, не подлежавший обложению ЕСН, составлял 12 480 руб., с 1 января 2006 годе он равен 15 000 руб., а в 2007 году составил 16 125 руб.

Правила исчисления пособий по временной нетрудоспособности одинаковы для всех категорий налогоплательщиков.

За счет средств ФСС РФ пособия выплачиваются только организациями, применяющими общий режим налогообложения, в части суммы, не превышающей за полный календарный месяц 1 МРОТ или 16 125 руб. (15 000 руб. - в 2006 году). Работодатель, применяющий специальные налоговые режимы, оплачивает первые два дня нетрудоспособности так же, как и остальные дни нетрудоспособности. Иными словами, такой порядок выплаты больничных распространяется только на налогоплательщиков, применяющих общий режим налогообложения.

Если организация произвела или производит оплату больничных в 2006 году в расчете на физическое лицо за месяц в размере, превышавшем 15 000 руб. (за 2005 год - 12 480 руб), то такая разница облагается ЕСН /9/.

Не допускается оплачивать стоимость проезда работников одной суммой независимо от количества перевозимых сотрудников и учитывать ее в целях обложения ЕСН и страховыми взносами на ОПС одной суммой.

В этом случае налогоплательщик нарушает требования п.4 ст.243 НК РФ, согласно которому он обязан вести учет сумм начисленных выплат и вознаграждений, сумм ЕСН, относящихся к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Как отмечалось выше, если согласно положениям ст.252 НК РФ какая-либо выплата должна быть отнесена к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, налогоплательщик не вправе самостоятельно отнести ее на расходы, не уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, и не облагать ее ЕСН и страховыми взносами на ОПС.

При осуществлении выплат по договорам гражданско-правового характера в некоторых случаях налогоплательщики оплачивают (возмещают) физическим лицам, кроме обозначенного в договорах вознаграждения за выполнение работ или оказание услуг, стоимость проезда, проживания в гостиницах и другие расходы, связанные с выполнением работ по заключенным договорам. На основании п.1 ст.237 НК РФ такие расходы учитываются в налоговой базе по ЕСН вместе с остальной частью вознаграждения.

Тарасова В.Ф., Савченко Т.В., Семыкина Л.Н. считают, что у налогоплательщиков вызывает определенные сложности обложение ЕСН компенсационных выплат, предоставляемых работникам организаций в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям.

Размер, условия и порядок компенсации расходов, связанных с переездом, лицам, работающим в организациях, не относящихся к бюджетной сфере, устанавливаются работодателем.

Подпунктом 9 п.1 ст.238 НК РФ установлено, что не подлежит обложению ЕСН стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим проживающим в районах Крайнего Севера приравненных к ним местностях в соответствии с действующим законодательством, трудовыми договорами, контрактами и (или) коллективными договорами.

Лица, работающие в организациях, финансируемых и федерального бюджета, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на оплачиваемый один раз в два года за счет работодателя проезд к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно любым видом транспорта (кроме такси), а также на оплату стоимости провоза багажа весом до 30 килограммов.

Размер, условия и порядок компенсации расходов по оплате стоимости проезда и провозу багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в организациях, не относящихся к бюджетной сфере, устанавливаются работодателем.

Гарантии медицинского обслуживания работников, работающих в организациях, не относящихся к бюджетной сфере, устанавливаются коллективными договорами.

Таким образом, не подлежат обложению ЕСН как у организаций, финансируемых из федерального бюджета, так и у не относящихся к бюджетной сфере (если установлены работодателем и закреплены локальным нормативным документом):

- компенсация расходов, связанных с переездом работника;

- компенсация расходов по оплате стоимости проезда и провозу багажа к месту использования отпуска и обратно.

Поскольку оплата проезда сотрудников, нуждающихся в медицинской консультации или лечении, является не компенсацией, а гарантией, то она облагается ЕСН.

Если данная выплата не отнесена к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде, она не облагается ЕСН на основании п.3 ст.236 НК РФ.

Если налогоплательщик производит выплаты в пользу работника за расходы по найму жилого помещения, по проезду от места постоянной работы до места производства работ и обратно, если направление работника на проведение монтажных, наладочных и строительных работ оформлено в качестве служебной командировки, то эти расходы не включаются согласно подпункту 2 п.1ст.235 НК РФ в налоговую базу по ЕСН.

На основании подпункта 2 п.1 ст.238 НК РФ вышеуказанные расходы, относящиеся к компенсационным выплатам в возмещение иных расходов, связанным с выполнением работником трудовых обязанностей, не подлежат обложению ЕСН.

Размер возмещения расходов, связанных с использованием такого имущества и не облагаемых ЕСН, должен соответствовать экономически обоснованным затратам, связанным с фактическим использованием имущества для целей трудовой деятельности.

В подпункте 2 п.1 ст.238 НК РФ приведены обстоятельства, с которыми связано предоставление компенсационных выплат, которые налогоплательщик должен учитывать при решении вопроса о не включении таких выплат налоговую базу по ЕСН /1/.

В связи с этим дополнительные гарантии компенсации, хотя и установленные законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, но не соответствующие условиям, указанным в подпункте 2 п.1 ст.238 НК РФ, подлежат обложению ЕСН.

По мнению Минфина России, отнесение выплат к компенсационным в целях применения ст.238 НК РФ зависит не от наименования, которое может быть присвоено этим выплатам, например, коллективным договором, а от их целевого назначения - возмещение реальных затрат, понесенных работником при исполнении трудовых обязанностей.

Что касается возможности применения профсоюзными организациями нормы подпункта 15 п.1 ст.238 НК РФ, согласно которой с 1 января 2005 года не подлежат обложению ЕСН суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период, то необходимо учитывать следующее.

Статьей 11 НК РФ определено понятие "бюджеты (бюджет)", которое применяется в следующем значении: федеральный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации (региональные бюджеты), бюджеты муниципальных образований (местные бюджеты).

Исходя из положений Федеральных законов от 12.01. 1996 № 10-ФЗ "О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности" и от 19.05. 1995 № 82-ФЗ "Об общественных объединениях" средства профсоюзных организаций формируются не за счет средств бюджетов, а за счет членских взносов и других поступлений.

Следовательно, профсоюзные организации не относятся к организациям, финансируемым за счет средств бюджетов, и действие нормы подпункта 15 п.1 ст.238 НК РФ на них не распространяется.

У налогоплательщиков часто возникают вопросы о правомерности не включения в налоговую базу по ЕСН суммы суточных, выплаченных сверх норм, установленных постановлениями Правительства РФ от 08,02. 2002 № 93, от 02.10. 2002 № 729, приказом Минфина России от 12.11. 2001 №92н. Суточные, выплаченные сверх норм, установленных законодательством Российской Федерации, подлежат обложению ЕСН с учетом норм п.3 ст.236 НК РФ.

Бюджетные и некоммерческие организации, которые не формируют налоговую базу по налогу на прибыль, но которые за счет экономии средств, выделенных на их содержание, оплачивали работникам суточные свыше норм, установленных Правительством РФ, при решении вопроса о включении таких сумм в необлагаемую базу по ЕСН должны учитывать, что поскольку норма п.3 ст.217 НК РФ аналогична норме п.2 ст.238 настоящего Кодекса, а также то обстоятельство, что общий порядок установления норм суточных предусмотрен трудовым законодательством, а нормы суточных - вышеуказанными постановлениями Правительства РФ, то такие суммы не облагаются ЕСН. В соответствии с п.3 ст.238 НК РФ выплаты и вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц по гражданско-правовым и авторским договорам, не подлежат обложению ЕСН в части ФСС РФ.

### 1.3. Проблемы организации и ведения учета по ЕСН

Полякова М. С.: "Нормативные акты по бухгалтерскому учету не регламентируют, как отражать расчеты по ЕСН. На практике применяются разные способы их отражения на счетах бухучета".

Артельных И. В.: "В Плане счетов для учета расчетов с бюджетом по налогам предназначен счет 68, а для учета расчетов с внебюджетными фондами - счет 69. Какой из этих счетов выбрать для учета расчетов по ЕСН? "

Путаница со счетами возникла потому, что ныне действующий План счетов бухгалтерского учета утвержден в 2000 году. Он разрабатывался в то время, когда единого социального налога еще не было. Взносы в социальные внебюджетные фонды были самостоятельными видами платежей. Для их учета в Плане счетов разработчики предусмотрели отдельный счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

В 2001 году после введения единого социального налога никаких изменений в План счетов внесено не было. Бухгалтеры столкнулись с проблемой: какой счет - 68 или 69 - использовать для отражения расчетов по ЕСН? С одной стороны, это налог, а с другой - платежи, входящие в состав ЕСН (кроме платежа в федеральный бюджет), по-прежнему направляются в социальные внебюджетные фонды. В такой ситуации бухгалтерам пришлось самостоятельно разрабатывать способ отражения ЕСН на счетах бухучета /5/.

Ковалева Г.Б. "есть и еще одна проблема, связанная с исчислением ЕСН. По правилам главы 24 Налогового кодекса при расчете части ЕСН, подлежащего уплате в федеральный бюджет, применяется вычет в сумме начисленных страховых взносов в Пенсионный фонд. Как их отражать: на счетах учета затрат или в виде уменьшения начислений по ЕСН? " /8/

Артельных И.В. приводит следующие возможные варианты бухгалтерского учета расчетов по ЕСН, которые существуют на практике.

ЕСН начисляется на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам". Этот способ учета базируется на том, что речь идет о налоге, максимальная часть которого (в настоящее время - 20 из 26%) начисляется в федеральный бюджет. На этом основании некоторые бухгалтеры отражают расчеты по ЕСН на отдельном субсчете счета 68. При этом для начисления каждой части ЕСН применяются разные субсчета второго порядка.

ЕСН начисляется на счете 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Этот способ учета используют многие бухгалтеры. Они исходят из социальной направленности ЕСН и необходимости ведения отдельных расчетов с каждым социальным внебюджетным фондом. В пункте 1 статьи 243 НК РФ говорится, что "сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд". Пунктом 6 статьи 243 Кодекса предусмотрено перечисление сумм ЕСН в федеральный бюджет и социальные внебюджетные фонды отдельными платежными поручениями. Кроме того, организации обязаны ежеквартально и по итогам года представлять не только отчетность по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование (декларации или расчеты авансовых платежей) в налоговые органы, но также сдавать отчетность в ФСС России. Кроме того, ежегодно организации отчитываются по персонифицированному учету перед ПФР.

На счете 69 открываются отдельные субсчета для отражения расчетов по каждой части ЕСН: с социальными внебюджетными фондами, а также с федеральным бюджетом. В отношении последних сумм логика такова: они перечисляются в федеральный бюджет, но направлены на формирование базовой части трудовой пенсии. Следовательно, счет 69 соответствует социальному характеру этих платежей.

Комбинированный вариант. Это весьма экзотический способ отражения расчетов по ЕСН в бухучете. При этом варианте учета применяются сразу оба счета: для начисления "федеральной составляющей" ЕСН - счет 68, а для расчетов с внебюджетными фондами - счет 69. Такой метод отражения ЕСН в бухучете используется нечасто, поскольку не всем бухгалтерам удобно применять разные счета для начисления одного и того же налога.

Самый распространенный вариант отражения расчетов по единому социальному налогу в бухучете - второй - с использованием счета 69.

Поэтому сначала бухгалтер должен рассчитать сумму ЕСН, подлежащую уплате в федеральный бюджет, с учетом налогового вычета. Расчет производится в индивидуальных карточках по каждому работнику отдельно.

После этого бухгалтер отражает сумму ЕСН к уплате в федеральный бюджет (за минусом налогового вычета) по кредиту счета 69 (или 68) субсчет "Расчеты по ЕСН с федеральным бюджетом" в корреспонденции со счетами учета затрат (издержек обращения).

Сумма страховых пенсионных взносов начисляется по кредиту счета 69 (или 68) субсчет "Расчеты по пенсионному обеспечению" в корреспонденции со счетами учета затрат (издержек обращения).

Как видим, при этом способе пенсионные взносы отражаются непосредственно на счетах учета затрат (издержек обращения).

Та часть налога, которая сформирована в виде кредитового сальдо по счету 69 (или 68) субсчет "Расчеты по ЕСН с федеральным бюджетом". Страховые взносы перечисляются в ПФР в сумме, начисленной по кредиту счета 69 (или 68) субсчет "Расчеты по пенсионному обеспечению". В данном случае страховые пенсионные взносы не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), а отражаются как налоговый вычет по ЕСН. Но такой вариант бухучета не ведет к искажению себестоимости, поскольку вместо страховых взносов в ПФР на затраты списывается полная сумма ЕСН (без учета налогового вычета) /6/.

## 2. Учет и анализ налогообложения единого социального налога

### 2.1. Расчет и анализ налоговых обязательств организации

ООО "Новый мир" занимается производственно-коммерческой деятельностью. Данная организация находится в северной части г. Уфы. По производственными и офисными помещениями занято 800 кв. м.

Отразим хозяйственные операции за 1 квартал 2006 г. на счетах бухгалтерского баланса. Результаты представлены в Приложении 2.

Данные о наличии имущества представлены в Приложении 1.

Данные о доходах управленческого персонала представлены в Приложении 1.

Определим суммы налоговых платежей к уплате за 1 квартал 2006 г. по налогу на доходы физических лиц.

НДФЛ начисленный на оплату труда, выданную в натуральной форме:

27\*13% = 3,51 тыс. руб.

По данным о заработной плате административно-управленческого персонала рассчитаем НДФЛ на каждого работника.

1. Григорьев Д.А.

- за январь: (11300-400-2\*600) \*13% = 1261 руб.

-за февраль: (12400-2\*600) \*13% = 1456 руб.

В результате того, что сумма выплаченных доходов в феврале 2006 г. нарастающим итогом с начала года превысила 20000 руб. данный работник имеет право на стандартные налоговые вычеты в размере 400 руб. только в январе 2006 г. согласно ст.218 НК РФ.

- за март: (12500-2\*600+5400) \*13% = 2171 руб.

НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет составит:

1261+1456+2171=4888 руб.

2. Иванова В.В.

- за январь: (10170-400-600) \*13% = 1192,1 руб.

- за февраль: (111600-600) \*13% = 1372,8 руб.

- за март: (11250-600+3500) \*13% = 1839,5 руб.

НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет составит:

1192,1+1372,8+1839,5 = 4404,4 руб.

3. Романов В.Д.

- за январь: (8475-400) \*13% = 149,75 руб.

- за февраль: (9300-10000) \*13% = 2509 руб.

- за март: 9375\*13% = 1218,75 руб.

НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет составит:

1049,75+2509+1218,75 = 4777,5 руб.

4. Елочкин Е.Г.

- за январь: (7910-400) \*13% = 976,3 руб.

Стоимость подарка ко дню рождения в пределах 4000 руб. не подлежит налогообложению НДФЛ согласно п.28 ст.217 НК РФ.

- за февраль: (8680-400) \*13% = 1076,4 руб.

- за март: 8750\*13% = 1137,5 руб.

НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет составит:

976,3+1076,4+1137,5 = 3190,2 руб.

5. Петухова М.К.

за январь: (9040-400) \*13%=1123,2 руб.

за февраль: (9920-400) \*13%=1237,6 руб.

Согласно п.28 ст.217 НК РФ материальная помощь в пределах 4000 руб. НДФЛ не облагается.

-за март: 10000\*13%=1300 руб.

НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет составит:

1123,2+1237,6+1300 = 3660,8 руб.

6. Кравцова Е.З.

Согласно ст.212 при получении дохода в виде материальной выгоды, налоговая база определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, исчисленной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

МВ = (3/4\*13% - 0%) \*15000\*90/365 = 369,9 руб.

- за январь: (6780-400-2\*600) \*13% = 673,4 руб.

369,9\*35% = 129,5 руб.

за февраль: (7440-400-2\*600) \* 13%=759,2 руб.

за март: (7500-2\*600) \* 13%=819 руб.

НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет составит:

673,4+129,5+759,2+819=2381,1 руб.

7. Петров А.Т.

Будем считать, что возмещение стоимости приобретенных медикаментов в марте производилось за счет средств, оставшихся после уплаты налога на прибыль. Указанные расходы освобождаются от НДФЛ согласно ст.218

за январь: (5085-500) \* 13%=596,05 руб.

за февраль: (5580-500) \* 13%=660,4 руб.

за март: (5625-500) \* 13%=666,25 руб.

НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет составит:

596,05+660,4+666,25=1922,7 руб.

8. Антонова Ю.Ю.

за январь (3390-5000-400) \* 13%=0руб.

Согласно п.8 ст.217 суммы единовременной материальной помощи работникам в связи со смертью членов их семьи, освобождаются от НДФЛ.

-за февраль (3720-400) \*13%=431,6руб.

за март (3750-400) \*13%=435,5руб.

НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет составит:

431,6+435,5=867,1руб

9. Комаров Т.Р.

за январь (4859-400-2\*600) \*13%=423,67руб.

за февраль (5332-400-2\*600+4500-4000) \*13%=550,16руб.

Согласно ст.218 вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям приемным родителям налоговый вычет в сумме 600руб. на ребенка производится в двойного размере.

- за март(5375-400-1200) \*13%=490,75руб.

НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет составит:

423,67+810,16=490,75руб

10. Доронина Т.Н. Согласно п.28 ст.217 НК РФ.

за январь (3955-400) \* 13%=462,15руб.

за февраль (4340-400) \* 13%=512,2руб.

за март (4375-400) \*13%=516,75руб.

НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет составит:

462,15+512,2+516,75+3562=5131,1 руб.

Определим суммы налоговых платежей к уплате за 1 квартал 2006 г. по налогу на имущество.

Стоимость налогооблагаемого имущества на:

1 января – 755,8 тыс. руб.

1 февраля – 770,9 тыс. руб.

1 марта – 794,1 тыс. руб.

Остаточная стоимость основных средств на 1 апреля:

1436-397,8-28,7 = 1009,5 тыс. руб.

Среднегодовая стоимость имущества предприятия составит:

(755,8+770,9+794,1+1009,5) /(3+1) =832,6 тыс. руб.

Сумма авансового платежа налога на имущество к уплате в бюджет за

1 кв.:

832,6\*2,2%\*1/4 = 4,6 тыс. руб.

Определим суммы налоговых платежей к уплате за 1 квартал 2006 г. по транспортному налогу.

На учете в организации числятся следующие виды транспортных средств:

- два грузовых автомобиля мощностью двигателя 180 л. с.

Транспортный налог составит: 2\*180 л. с. \*50 руб. \* 3/12 = 4500 руб.

- грузовой автомобиль мощностью двигателя 130 л. с. до 1 марта.

Транспортный налог составит: 130 л. с. \*40 руб. \*2/12 = 866,7 руб.

- автобус мощностью двигателя 220 л. с.

Транспортный налог составит: 220 л. с. \*100 руб. \*3/12 = 5500 руб.

- автомобиль ВАЗ 2107 мощностью двигателя 85 л. с.

Транспортный налог составит:

85 л. с. \*25 руб. \*3/12 = 531,3 руб.

Сумма транспортного налога: 4500+866,7+5500+1225+531,3 = 12623 руб.

Определим земельный налог.

(800\*411,03) \*1,5% = 4,93 тыс. руб.

4,93\*4= 1,23 тыс. руб. - сумма налога за квартал

На основании о наличии земельных участков проведем расчет земельного налога. Наше предприятие имеет в своей собственности 800 га земли, из них 90% занимает с/х угодия, в т. ч.80% пашни, оставшаяся часть занята пастбищами. В соответствии с постановлением правительства РБ от 25 июля 2005 г. № 150 "Об утверждении показателей государственной кадастровой оценки земель с/х назначения РБ" по уфимскому району кадастровая стоимость 1 га земли составляет 20052 руб., причем на категорию земель 1 группы – 20052 руб., кроме того ставка налога на земли с/х назначения составляет 0,1% от кадастровой стоимости 1 га земли.

∑ Налога по с/х угодиям = 1/4 \* (720\*20052\*0,001) = 3609,36 руб.

∑ Налога по прочим землям:

1/4 \* (144\*20052\*0,001) = 721,87 руб.

Общая сумма налога:

3609,36 + 721,87 = 4331,23 руб.

Определим суммы налоговых платежей к уплате за 1 квартал по налогу на прибыль.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признается полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

1. Внереализационные доходы:

Кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности - 5,5тыс. руб.

Доходы от реализации:

- Отгружена собственная продукция покупателям – 1950,2 тыс. руб.

НДС – 297,5 тыс. руб.

- Начислена амортизация на производственные основные средства – 32,5 тыс. руб.

НДС – 4,9 тыс. руб.

- Реализованы списанные основные средства – 52,3 тыс. руб.

НДС – 7,9 тыс. руб.

1950,2-297,5+32,5-4,9+52,3-7,9=1724,7 тыс. руб.

Доходы всего:

1724,7+5,5=1730,2 тыс. руб.

2. материальные расходы:

- Отпущены в производство

сырье – 127,8 тыс. руб.

материалы – 76,7 тыс. руб.

полуфабрикаты – 95,8 тыс. руб.

ГСМ – 14 тыс. руб.

Инструменты и инвентарь стоимостью до 10000руб. – 45,8 тыс. руб.

- Счета коммунального хозяйства – 13,3 тыс. руб. (без НДС)

- Транспортные услуги сторонних организаций – 2,5 тыс. руб. (без НДС)

- Потери продукции – 6,8 тыс. руб.

Материальные расходы = 127,8+76,7+95,8+14+45,8+13,3+2,5+6,8=382,7 тыс. руб.

Расходы на оплату труда:

- Заработная плата персоналу, занятому в основном производстве–540 тыс. руб.

- Заработная плата управленческому персоналу – 227,3 тыс. руб.

- Выдана в счет натуральной оплаты труда собственная продукция–27 тыс. руб. (без НДС);

Расходы на оплату труда = 540+227,3+22,9=790,2 тыс. руб.

Расходы на амортизацию:

- амортизация на производственные основные средства – 32,5 тыс. руб.

- амортизация на непроизводственные основные средства – 9,8 тыс. руб.

32,5+9,8=42,3 тыс. руб.

Прочие расходы:

- представительские расходы – 22,9 тыс. руб. (без НДС)

- командировочные расходы – 6,8 тыс. руб. (без НДС)

Прочие расходы = 22,9+6,8+199,5+4,6+12,6=246,4 тыс. руб.

Внереализационные расходы:

- штрафы, пени за невыполнение обязательств перед бюджетом – 12,3 тыс. руб.

- штрафы пени, уплаченные за невыполнение договорных обязательств – 12,4 тыс. руб.

12,3+12,4=24,7 тыс. руб.

Расходы всего:

382,7+790,2+42,3+246,4+24,7=1486,3 тыс. руб.

Налоговая база по налогу на прибыль:

1730,2-1486,3=303,9 тыс. руб.

Сумма налога составит:

303,9\*24%=72,94 тыс. руб.

Объектом обложения на данном предприятии являются реализация товаров, в т. ч. и безвозмездная передача, реализация списанных основных средств с учетом акцизов за вычетом данного налога (в соответствии со ст.146 НК). Налоговая база при реализации товаров равна стоимости эти товаров (п.1,2 ст.154 НК). Ставка налога-18% (п. з. ст.164 ПК). НДС= Налоговая база\* Ставка налога (ст.166 НК).

Рассчитаем НДС в ООО " Новый мир" и представим в таблицах начисленной и подлежащий вычету.

Таблица 2.1. НДС, начисленный в ООО "Новый мир"

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Сумма,руб.  | Ставки,% | НДС начисленный, руб.  |
| 1. Реализация готовой продукции | 1560 200 | 18 | 237 997 |
| 2. Реализация списанных основных средств | 52 300 | 18 | 7978 |
| 3. Безвозмездно переданная готовая продукция дет. саду | 5900 | 18 | 900 |
| 4. Выдана в счет натур. оплаты собственная продукция | 27000 | 18 | 4119 |
| 5. Авансы, полученные от покупателей | 156000 | 18 | 23796 |
| 6. Представительские расходы | 27 | 18 | 22,9 |
| 7. Командировочные расходы | 8 | 18 | 6,9 |
| ИТОГО |  |  | 274816,8 |
| Таблица 2.2. НДС, подлежащий вычету |  |  |
| Содержание операции | Сумма, руб.  | Ставки,% | НДС, подлежащий вычету, руб.  |
| 1. Оприходованы объекты ОС | 70800 | 18 | 10800 |
| 2. Оприходованы НМЛ | 12500 | 18 | 1906 |
| 3. Оприходованы МПЗ | 460100 | 18 | 70184 |
| 4. Приняты счета коммунальных хозяйств | 15700 | 18 | 2394 |
| 5. Приняты счета транспортных средств | 2900 | 18 | 442 |
| ИТОГО |  |  | 85726 |

Таким образом, НДС, который необходимо уплатить ООО "Новый мир" можно вычислить следующим образом.

Согласно таблицам 1 и 2 и ст.173 НК НДС, подлежащий взносу в бюджет, находится как

274816,8 руб. - 85726 руб. = 189090,8 руб.

Структура налоговых обязательств будет иметь следующий вид.

Таблица 2.3. Структура налоговых обязательств

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид налогового обязательства | тыс. руб.  | % |
| налоги, возмещаемые через цену продукции | 189,09 | 39,61 |
|  в т. ч. НДС | 189,09 | 39,61 |
| налоги, возмещаемые через себестоимость продукции | 210,8 | 44,16 |
| в т. ч. транспортный налог | 12,62 | 2,64 |
| в т. ч. ЕСН | 199,99 | 41,89 |
| налоги, отнесенные на финансовые результаты | 4,6 | 0,96 |
| в т. ч. налог на имущество | 4,6 | 0,96 |
| налоги, возмещаемые за счет чистой прибыли | 72,94 | 15,28 |
| в т. ч. налог на прибыль | 72,94 | 15,28 |
| Налоговые издержки всего, тыс. руб.  | 477,4 | 100 |

### 2.2. Расчет единого социального налога

Налогоплательщик вправе уменьшить ЕСН, начисленный в федеральный бюджет, на сумму налогового вычета (п.2 ст.243 НК РФ). В качестве такого вычета служит сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленных за тот же период в соответствии с Федеральным законом от 15.12. 2001 № 167-ФЗ. Сумма ЕСН, которая подлежит уплате в федеральный бюджет, начисляется по ставкам, предусмотренным статьей 241 НК РФ. Сумма страховых взносов в ПФР рассчитывается по тарифам, установленным в статье 22 Федерального закона от 15.12. 2001 № 167-ФЗ с учетом переходных положений, содержащихся в статье 33 этого закона.

Суммы ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование ежемесячно определяются по каждому работнику отдельно. Для этого предназначена Индивидуальная карточка (Приложение 3) учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета).

Организации - плательщики ЕСН на практике применяют один из двух возможных способов учета пенсионных взносов. Каждый из них имеет свои преимущества и недостатки.

Взносы в ПФР уменьшают "федеральную" часть ЕСН. При этом способе учета отражаются такие бухгалтерские записи.

Сумма ЕСН в части федерального бюджета, начисленная по полной налоговой ставке (без учета налогового вычета), отражается по кредиту счета 69 (или 68) субсчет "Расчеты по ЕСН с федеральным бюджетом" в корреспонденции со счетами учета затрат (издержек обращения).

Сумма страховых пенсионных взносов начисляется на счете 69 (или 68) внутренней проводкой: по кредиту - на субсчете "Расчеты по пенсионному обеспечению", по дебету - на субсчете "Расчеты по ЕСН с федеральным бюджетом".

В результате происходит уменьшение "федеральной" части ЕСН, начисленной по полной налоговой ставке, указанной в статье 241 НК РФ, на сумму начисленных взносов на обязательное пенсионное страхование. Уплате в федеральный бюджет подлежит та часть налога, которая сформирована в виде кредитового сальдо по счету 69 (или 68) субсчет "Расчеты по ЕСН с федеральным бюджетом". Страховые взносы перечисляются в ПФР в сумме, начисленной по кредиту счета 69 (или 68) субсчет "Расчеты по пенсионному обеспечению".

В данном случае страховые пенсионные взносы не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), а отражаются как налоговый вычет по ЕСН. Но такой вариант бухучета не ведет к искажению себестоимости, поскольку вместо страховых взносов в ПФР на затраты списывается полная сумма ЕСН (без учета налогового вычета).

Страховые взносы в ПФР начисляются на счетах учета затрат.д.анный способ можно назвать традиционным, поскольку именно он применялся до введения единого социального налога. При этом способе в состав затрат (издержек обращения) включаются обе суммы - и "федеральная" часть ЕСН (за минусом налогового вычета), и страховые взносы в Пенсионный фонд.

Поэтому сначала бухгалтер должен рассчитать сумму ЕСН, подлежащую уплате в федеральный бюджет, с учетом налогового вычета. Расчет производится в индивидуальных карточках по каждому работнику отдельно.

После этого бухгалтер отражает сумму ЕСН к уплате в федеральный бюджет (за минусом налогового вычета) по кредиту счета 69 (или 68) субсчет "Расчеты по ЕСН с федеральным бюджетом" в корреспонденции со счетами учета затрат (издержек обращения).

Определим суммы налоговых платежей к уплате за 1 квартал по единому социальному налогу.

ЕСН начисленный на оплату труда персонала, занятого в основном производстве:

540\*26% = 140,4 тыс. руб.

Отчисления в федеральный бюджет составят:

540\*20% = 108 тыс. руб.

Отчисления в фонд социального страхования:

540\*2,9% = 15,66 тыс. руб.

Отчисления в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования:

540\*1,1% = 5,94 тыс. руб.

Отчисления территориальный фонд обязательного медицинского страхования:

540\*2% = 10,8 тыс. руб.

Страховые взносы составят – 140,4 тыс. руб.

ЕСН начисленный на оплату труда управленческого персонала:

1. Григорьев Д.А.

Январь: з/п=11300,

ЕСН к упл. = 11300\*26% = 2938 руб.

Февраль: з/п=12400,

з/п янв. -фев. = 11300+12400=23700 руб.

ЕСН янв. -фев. = 23700\*26%= 6162 руб.

ЕСН к упл. = 6162 - 2938 = 3224 руб.;

Март: з/п + премия = 17900 руб.,

з/п янв. -март = 23700+17900=41600 руб.

ЕСН янв. -март = 41600\*26%= 10816 руб.

ЕСН к упл. = 10816 - 6162 = 4654 руб.

Сумма ЕСН за 1 квартал Григорьева Д. А = 2938 + 3224 + 4654=10816 руб.

2. Иванова В.В.

Январь: з/п=10170 руб.

ЕСН к упл. = 10170\*26% = 2644,2 руб.

Февраль: з/п=11160 руб.

з/п янв. -фев. =10170+11160=21330 руб.

ЕСН янв. -фев. = 21330\*26% = 5545,8,

ЕСН к упл. = 5545,8 - 2644,2 = 2901,6 руб.;

Март: з/п=11250 + премия = 14750 руб.

з/п янв. -март =21330+14750= 36080 руб.

ЕСН янв. -март =36080\*26% = 9380,8 руб.

ЕСН к упл. = 9380,8 - 5545,8 = 3835 руб.

Сумма ЕСН за 1 квартал Ивановой В. В.: 2644,2+2901,6+3835 - 9380,8 руб.

3. Романов В.Д. Так как он является инвалидом 3 группы, то его доход ЕСН не облагается.

4. Елочкин Е.Г.

Январь: з/п=7910 руб.

ЕСН к упл. = 7910\*23,1% = 1827,2 руб.

Февраль: ЗП-8680, з/п янв. -фев. =7910+8680=16590 руб.

ЕСН янв. -фев. =16590\*23,1% = 3832,3 руб.

ЕСН к упл. = 3832,3 - 1827,2 = 2005,1 руб.

Март: з/п=8750 руб.

з/п янв. -март =16590+8750=25340 руб.

ЕСН янв. -март =25340\*23,1% = 5853,5 руб.

ЕСН к упл. = 5853,5 - 3832,3 = 2021,2 руб.

Сумма ЕСН за 1 квартал Елочкина Е. Г.: 1827,2+2005,1+2021,2=5853,5 руб.

5. Петухова М.К.

Январь: з/п = 9040 руб.

ЕСН к упл. = 9040\*26% = 2350,4 руб.;

Февраль: з/п=9920 руб. материальная помощь в сумме 2600 руб. ЕСН не облагается, так как меньше 3000 руб.

з/п янв. -фев. =9040+9920 = 18960 руб.

ЕСН янв. -фев. =18960\*26% = 4929,6 руб.

ЕСН к упл. = 4929,6 - 2350,4 = 2579,2 руб.

Март: з/п=10000 руб.

з/п янв. -март =18960+10000=28960 руб.

ЕСН янв. -март =28960\*26% = 7529,6 руб.

ЕСН к упл. = 7529,6 - 4929,6 - 2600 руб.

Сумма ЕСН за 1 квартал Петуховой М. К.: 2600+2579,2+2350,4=7529,6 руб.

6. Кравцова Е.3.

Январь: з/п = 6780 руб.

ЕСН к упл. = 6780\*26% = 1762,8 руб.

Февраль: з/п = 7440 руб.

з/п янв. -фев. = 6780+7440 = 14220 руб.

ЕСН янв. -фев. - 14220\*26% = 3697,2 руб.

ЕСН к упл. = 3697,2 - 1762,8 = 1934,4 руб.

Март: з/п=7500 руб.

з/п янв. -март=14220+7500 = 21720 руб.

ЕСН янв. -март = 21720\*26% = 5647,2 руб.

ЕСН к упл. = 5647,2 - 3697,2 = 1950 руб.

Сумма ЕСН за I квартал Кравцовой Е. З.: 1950+1934,4+1762,8=5647,2 руб.

7. Петров А.Т.

Январь: з/п=5085 руб.

ЕСН к упл. = 5085\*26% = 1322,1 руб.

Февраль: з/п = 5580 руб.

з/п янв. -фев. = 5085+5580 = 10665 руб.

ЕСН янв. -фев =10665\*26% = 2772,9 руб.

ЕСН к упл. = 2772,9 - 1322,1 = 1450,8 руб.

Март: з/п = 5625 руб. возмещение стоимости приобретенных медикаментов в сумме 4200 рублей ЕСН не облагается (согласно пп.2 п.1 статьи 238 НКРФ).

з/п янв. -март=10665+5625= 16290 руб.

ЕСН янв. -март = 16290\*26% = 4235,4 руб.

ЕСН к упл. = 4235,4 - 2772,9 = 1462,5 руб.

Сумма ЕСН за 1 квартал Петрова Т. А.: 1462,5+1450,8+1322,1=4235,4 руб.

8. Антонова Ю.Ю.

Январь: з/п=3390 руб. материальная помощь в связи со смертью отца в сумме 5000 рублей ЕСН не облагается (в соответствии с пп. З п.1 статьи 238 НКРФ),

ЕСН к упл. = 3390\*26%=881,4 руб.;

Февраль: з/п=3720 руб.

з/п янв. -фев. = 3390+3720=7110 руб.,

ЕСН янв. -фев. = 7110\*26% = 1848,6 руб.

ЕСН к упл. = 1848,6 - 881,4 = 967,2 руб.

Март: з/п=3750 руб.

з/п янв. -март =71 10+3750=10860 руб.

ЕСН янв. -март = 10860\*26% = 2823,6 руб.

ЕСН к упл. = 2823,6 - 1848,6 = 975 руб.

Сумма ЕСН за 1 квартал Антоновой Ю. Ю.: 975+967,2+881,4=2823,6 руб.

9. Комаров Т.Р.

Январь: з/п=4859 руб.

ЕСН к упл. = 4859\*26% = 1263,3 руб.

Февраль: з/п=5332 руб. материальная помощь в сумме 4500 облагается лишь в части не превышающей 3000 рублей, то есть 1500 руб.

з/п янв. -фев. + МП =4859+3039,7+1500=11691 руб.

ЕСН янв. -фев. =11691\*26% = 3039,7 руб.

ЕСН к упл. = 3039,7 - 1263,3 = 1776,4 руб.

Март: з/п=5375 руб.

з/п янв. -март =11691+5375=17066 руб.

ЕСН янв. -март = 1 7066\*26% = 4437,2 руб.

ЕСН к упл. = 4437,2 - 3039,7 = 1397,5 руб.

Сумма ЕСН за I квартал Комарова Т. Р.: 1263,3+1776,4+1397,5=4437,2 руб.

10. Доронина Т.Н.

Январь: з/п=3955 руб.

ЕСН к упл. = 3955\*26% = 1028,3 руб.

Февраль: з/п=4340 руб.

з/п янв. -фев. =3955+4340= 8295 руб.

ЕСН янв. -фев. =8295\*26% = 2 1 56,7,

ЕСН к упл. = 2156,7 - 1 028,3 = 1 128,4 руб.

Март: з/п=4375 руб.

з/п янв. -март =8295+4375= 12670 руб.

ЕСН янв. -март =12670\*26% = 3294,2 руб.

ЕСН к упл. = 3294,2 - 2156,7 = 1137,5 руб.

Сумма ЕСН за 1 квартал Дорониной Т. Н.: 1028,3+1128,4+1137,5=3294,2 руб.

Итого сумма ЕСН для управленческого персонала: 10816 + 9380,8 + 5853,5 + 7529,6 + 5647,2 + 4235,4 + 2823,6 + 4437,2 + 3294,2 = 54017,5 руб.

Общая сумма ЕСН: 140 400 + 54017,5 = 1 94417,5 руб.

### 2.3. Учет и отчетность по ЕСН

Единый социальный налог представляет собой совокупность нескольких платежей. Прежде всего это платеж в федеральный бюджет, предназначенный для финансирования базовой части трудовой пенсии. Кроме того, в состав ЕСН входят платежи в ФСС России, а также в федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования. Каждая сумма перечисляется отдельным платежным поручением по соответствующему коду бюджетной классификации.

Для целей налогообложения прибыли начисленная заработная плата относится к расходам на оплату труда (п.1 ст.255 Налогового кодекса РФ).

Заработная плата признается объектом налогообложения по ЕСН (п.1 ст.236 НК РФ), а также страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование (п.2 ст.10 Федерального закона от 15.12. 2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации").

С 01.01. 2006 изменены ставки ЕСН в части, зачисляемой в Фонд социального страхования РФ и в федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ст. ст.1, 2 Федерального закона от 06.12. 2005 N 158-ФЗ "О внесении изменения в статью 241 части второй Налогового кодекса Российской Федерации"). Так, при налоговой базе на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года до 280 000 руб. размеры ставок ЕСН составляют: 20% - в федеральный бюджет, 2,9% (вместо ставки 3,2%, действовавшей в 2005 г) - в Фонд социального страхования РФ, 1,1% (вместо ставки 0,8%, действовавшей в 2005 г) - в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, 2% - в территориальный фонд обязательного медицинского страхования.

Авансовые платежи по ЕСН, начисленные с заработной платы, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" на отдельных субсчетах.

Сумма ЕСН (сумма авансового платежа по ЕСН), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) (п.2 ст.243 НК РФ).

Данная операция отражается в бухгалтерском учете записями по субсчетам второго порядка счета 69 (по дебету субсчета "ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет" и кредиту субсчета "Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование страховой части трудовой пенсии").

В приведенной ниже таблице использованы следующие наименования субсчетов второго порядка по балансовому счету 69:

69-1-1 "ЕСН в части, зачисляемой в Фонд социального страхования РФ (ФСС РФ)";

69-2-1 "ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет";

69-2-2 "Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование страховой части трудовой пенсии";

69-3-1 "ЕСН в части, зачисляемой в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС)";

69-3-2 "ЕСН в части, зачисляемой в территориальный фонд обязательного медицинского страхования (ТФОМС)".

Таблица 2.4. Начисление ЕСН по видам фондов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Начислена заработная плата работнику за январь  |  20 (44)  |  70  | Расчетно-платежная ведомость  |
| Начислен ЕСН в части, подлежащей уплате в ФСС РФ (2,9%)  |  20 (44)  |  69-1-1 | Бухгалтерская справка-расчет  |
| Начислен ЕСН в части, подлежащей уплате в федеральный бюджет (20%)  |  20 (44)  |  69-2-1 | Бухгалтерская справка-расчет  |
| Начислен ЕСН в части, подлежащей уплате в ФФОМС(1,1%)  |  20 (44)  |  69-3-1 | Бухгалтерская справка-расчет  |
| Начислен ЕСН в части, подлежащей уплате в ТФОМС (2%)  |  20 (44)  |  69-3-2 | Бухгалтерская справка-расчет  |
| Сумма ЕСН в части, подлежащей уплате в федеральный бюджет, уменьшена на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (14%)  |  69-2-1 |  69-2-2 | Бухгалтерская справка-расчет  |

**Рассмотрим порядок запол**нения раздела 2 "Расчет единого социального налога" декларации по ЕСН на примере ООО "Новый мир".

По строке 0100 "Налоговая база за налоговый период, всего" отражается налоговая база по налогу нарастающим итогом за налоговый период.

Налоговая база за налоговый период составила – 227 336 руб.

Строка 0100 заполняется в соответствии со статьей 237 Кодекса.

Не включаются в налоговую базу по строке 0100 суммы, не подлежащие налогообложению в соответствии со статьей 238 Кодекса.

В случае, если налогоплательщики - организации, индивидуальные предприниматели осуществляют наряду с деятельностью, облагаемой по специальным налоговым режимам, также виды деятельности, облагаемые по общему налоговому режиму, то все показатели в декларации, начиная с показателя "Налоговая база за налоговый период, всего", такие налогоплательщики отражают только по видам деятельности, облагаемым по общему налоговому режиму.

По строке 0100 отражаются выплаты и иные вознаграждения, производимые налогоплательщиками, перечисленными в пункте 2 статьи 245 Кодекса, в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям).

Выплаты, освобождаемые от налогообложения в соответствии со статьей 239 Кодекса, отражаются по строкам 0100 - 0140 в полной сумме и далее в этой же сумме учитываются по строкам 0400 - 0440 декларации.

Строка 0110 "в том числе за последний квартал налогового периода" определяется как сумма строк 0120, 0130, 0140:

70 964+77 872+78 500 = 227 336 руб.

Также она может быть рассчитана как строка 0100 декларации за налоговый период минус строка 0100 Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу за последний отчетный период налогового периода, за который представляется декларация.

По строкам 0120 - 0140 отражается налоговая база каждого месяца последнего квартала налогового периода:

1 месяц – 70 964 руб.

2 месяц – 77 872 руб.

3 месяц – 78 500 руб.

По строке 0200 "Сумма исчисленного налога, всего" отражается сумма налога за налоговый период, рассчитанная в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды как соответствующая процентная доля налоговой базы за налоговый период. Указанная сумма определяется налогоплательщиками путем сложения сумм налога, которые могут быть исчислены, в частности, в рублях и копейках по каждому физическому лицу в формах индивидуального учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета), который налогоплательщики обязаны вести во исполнение пункта 4 статьи 243 Кодекса.

После округления полученной суммы исчисленного налога до целых рублей она отражается налогоплательщиком по строке 0200 декларации.

По строке 0210 "в том числе: за последний квартал налогового периода" отражается сумма налога за последний квартал налогового периода, определяемая как разность между суммой начисленного налога за налоговый период нарастающим итогом с начала года и суммой начисленных авансовых платежей, отраженной по строке 0200 Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу за последний отчетный период налогового периода, за который представляется декларация.

По строкам 0220 - 0240 отражаются суммы исчисленного налога за каждый месяц последнего квартала налогового периода, которые определяются как разность между суммой исчисленного налога нарастающим итогом с начала налогового периода по соответствующий календарный месяц включительно и суммой исчисленного налога нарастающим итогом с начала налогового периода по предыдущий календарный месяц:

1 месяц:

ФБ = 70 964\*20% = 14 192,8 руб.

ФСС = 70 964\*2,9% = 2057,96 руб.

ФФОМС = 70 964\*1,1% = 780,6 руб.

ТФОМС = 70 964\*2% = 1419,28 руб.

2 месяц:

ФБ = 77 872\*20% = 15 574,4 руб.

ФСС = 77 872\*2,9% = 2 258,29 руб.

ФФОМС = 77 872\*1,1% = 856,59 руб.

ТФОМС = 77 872\*2% = 1 557,44 руб.

3 месяц:

ФБ = 78500\*20% = 15 700 руб.

ФСС = 78 500\*2,9% = 2 276,5 руб.

ФФОМС = 78 500\*1,1% = 863,5 руб.

ТФОМС = 78 500\*2% = 1 570 руб.

По строке 0300 отражается сумма примененного налогоплательщиком за налоговый период налогового вычета при исчислении суммы единого социального налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, в виде суммы начисленных за этот же период платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 15 декабря 2001 года N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, N 51, ст.4832; 2002, N 22, ст. 2026; 2003, N 1, ст.2, ст.13; N 52, ст.5037; 2004, N 27, ст.2711; N 30, ст.3088; N 49, ст.4854, ст.4856; 2005, N 1, ст.9) и отраженных в графе 6 по строке 0200 Раздела 2. Декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам.

По строкам 0310 - 0340 отражаются суммы примененного налогоплательщиком налогового вычета за последний квартал налогового периода в целом и за каждый месяц последнего квартала налогового периода.

Строка 0400 "Сумма выплат и вознаграждений, учитываемых при определении налоговых льгот за налоговый период, всего" заполняется налогоплательщиками, применяющими налоговые льготы на основании подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 239 Кодекса. В ООО "Новый мир" она составила - 37 150 руб.

Правомерность применения указанных льгот подтверждается организациями при заполнении ими Разделов 3. и 3.1. декларации.

Строка 0410 определяется как сумма строк 0420, 0430 и 0440. Также она может быть рассчитана как строка 0400 декларации за налоговый период минус строка 0400 Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу за последний отчетный период налогового периода, за который представляется декларация:

За последний квартал налогового периода – 37 150 руб.

По строкам 0420 - 0440 отражаются суммы налоговых льгот в каждом месяце последнего квартала налогового периода:

1 месяц – 8 475 руб.

2 месяц – 19 300 руб.

3 месяц – 9 375 руб.

По строке 0500 отражаются суммы налога, не подлежащие уплате в федеральный бюджет и соответствующие государственные внебюджетные фонды в связи с применением налоговых льгот в соответствии со статьей 239 Кодекса:

При расчете указанных сумм применяются ставки налога, установленные статьей 241 Кодекса для налоговой базы, не превышающей 100 000 рублей за налоговый период.

Расчет показателя по строке 0500 в графе 3 осуществляется налогоплательщиками по формуле, указанной в графе 1, с учетом ставок налога и тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, установленных для них соответствующим законодательством:

37 150\*20% /100% - 37 150\*14% /100% = 2 229 руб.

в т. ч.1 месяц = 8 475\*20% /100% - 8 475\*14% /100% = 508,5 руб.

2 месяц = 19 300\*20% /100% - 19 300\*14% /100% = 1 158 руб.

3 месяц = 9 375\*20% /100% - 9 375\*14% /100% = 562,5 руб.

Расчет показателей по строке 0500 в графах 4, 5, 6 осуществляется соответственно следующим образом: стр.500 = стр.0400 х (2,9%; 1,1%; 2%) /100%:

ФСС = 37 150\*2,9% /100% = 1 077,36 руб.

ФФОМС = 37 150\*1,1% /100% = 408,66 руб.

ТФОМС = 37 150\*2% /100% = 743 руб.

Значение показателя в строке 0510 определяется как сумма показателей строк 0520, 0530, 0540. Также оно может быть рассчитано как разница между показателями строки 0500 декларации и строки 0500 Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу за последний отчетный период налогового периода, за который представляется декларация:

ФБ = 508,5+1 158+562,5 = 2 229 руб.

ФСС = 245,78+559,7+271,88 = 1 077,36 руб.

ФФОМС = 93,23+212,3+103,13 = 408,66 руб.

ТФОМС = 169,5+386+187,5 = 743 руб.

По строкам 0520 - 0540 отражаются суммы налога, не подлежащие уплате в связи с применением налоговых льгот за каждый месяц последнего квартала налогового периода, рассчитанные в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному для заполнения строк 0200 - 0240 декларации:

1 месяц:

ФФС = 8 475\*2,9% /100% = 245,78 руб.

ФФОМС = 8 475\*1,1% /100% = 93,23 руб.

ТФОМС = 8 475\*2% /100% = 169,5 руб.

2 месяц:

ФФС = 19 300\*2,9% /100% = 559,7 руб.

ФФОМС = 19300\*1,1% /100% = 212,3 руб.

ТФОМС = 19 300\*2% /100% = 386 руб.

3 месяц:

ФФС = 9 375\*2,9% /100% = 271,88 руб.

ФФОМС = 9 375\*1,1% /100% = 103,13 руб.

ТФОМС = 9 375\*2% /100% = 187,5 руб.

По строке 0600 отражается сумма начисленного налога в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды за налоговый период, рассчитанная:

- по графе 3 как разница строк 0200, 0300, 0500;

- по графам 4, 5, 6 как разница строк 0200 и 0500.

ФБ = 47 467,2 – 31 827 – 2 229 = 13 411 руб.

ФСС = 6 592,74 – 1 077,36 = 5 515 руб.

ФФОМС = 2 500,7 – 408,66 = 2 092 руб.

ТФОМС = 4 546,72 – 743 = 3 804 руб.

По строке 0610 отражается сумма начисленного налога за последний квартал налогового периода, определяемая по формулам, предусмотренным в графе 1 данной строки, а также как разность между суммой начисленного налога за налоговый период, отраженной в строке 0600 декларации, и суммой начисленных авансовых платежей, отраженной по строке 0600 Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу за последний отчетный период налогового периода, за который представляется декларация.

По строкам 0620 - 0640 отражаются суммы начисленного налога за каждый месяц последнего квартала налогового периода:

1 месяц:

ФБ = 14 192,8 – 9 934,96 – 508,5 = 3 749 руб.

ФСС = 2 057,96 – 245,78 = 1 812 руб.

ФФОМС = 780,6 – 93,23 = 687 руб.

ТФОМС = 1 419,28 – 169,5 = 1 250 руб.

2 месяц:

ФБ = 15 574,4 – 10 902 – 1 158 = 3 514 руб.

ФСС = 2 258,29 – 559,7 = 1 699 руб.

ФФОМС = 856,59 – 212,3 = 644 руб.

ТФОМС = 1 557,44 – 386 = 1 171 руб.

3 месяц:

ФБ = 15 700 – 10 990 – 562,5 = 4 148 руб.

ФСС = 2 276,5 – 271,88 = 2 005 руб.

ФФОМС = 863,5 – 103,13 – 760 руб.

ТФОМС = 1 570 – 187,5 = 1 383 руб.

Строка 0700 "Расходы, произведенные на цели государственного социального страхования за счет средств ФСС за налоговый период, всего" заполняется налогоплательщиком на основании данных о фактически произведенных расходах на цели государственного социального страхования физических лиц нарастающим итогом с начала года и до окончания налогового периода.

Сумма этих расходов соответствует аналогичному показателю расходов на цели обязательного социального страхования, заполняемому налогоплательщиком за тот же период в Расчетной ведомости по средствам Фонда социального страхования Российской Федерации, представляемой в исполнительный орган данного фонда.

Следует учитывать, что с 1 января 2005 года сумма пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) выплачивается за первые два дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя и не отражается по строке 0700.

Если часть расходов, произведенных налогоплательщиком на цели обязательного социального страхования физических лиц, не принята к зачету исполнительным органом Фонда социального страхования Российской Федерации (далее - ФСС) по результатам проведенных проверок, налогоплательщиком представляется корректирующая декларация по единому социальному налогу.

Значение показателя в строке 0710 определяется как сумма показателей строк 0720, 0730, 0740, а также как разность между суммой расходов, произведенных налогоплательщиком на цели государственного социального страхования физических лиц за налоговый период, отраженных в строке 0700 декларации, и суммой аналогичных расходов, отраженных по строке 0700 Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу за последний отчетный период налогового периода, за который представляется декларация.

По строкам 0720 - 0740 отражаются расходы, произведенные на цели государственного социального страхования физических лиц в каждом месяце последнего квартала налогового периода с 1 числа и до окончания соответствующего календарного месяца.

По строке 0800 "Возмещено исполнительным органом ФСС за налоговый период" отражаются суммы денежных средств, полученные в налоговом периоде от исполнительного органа ФСС на банковский счет страхователя в порядке возмещения расходов, превышающих сумму начисленного налога (с начала года и до окончания налогового периода), подлежащую уплате в ФСС.

Значение показателя в строке 0810 определяется как сумма показателей строк 0820, 0830, 0840, а также как разность между показателем, отраженным по строке 0800 декларации, и показателем, отраженным по строке 0800 Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу за последний отчетный период налогового периода, за который представляется декларация.

По строкам 0820 - 0840 отражаются суммы денежных средств, полученных страхователем от исполнительного органа ФСС в каждом месяце последнего квартала налогового периода с 1 числа и до окончания соответствующего календарного месяца, в порядке возмещения расходов, произведенных на цели государственного социального страхования.

В декларации суммы возмещения отражаются в том периоде, в котором они были получены от исполнительного органа ФСС на счет налогоплательщика, независимо от периода, в котором произошел перерасход средств на цели государственного социального страхования над суммой начисленного налога.

Значение показателя в строке 0900 "Подлежит начислению в ФСС за налоговый период, всего" определяется как показатель строки 0600 минус показатель строки 0700 плюс показатель строки 0800.

Значение показателя в строке 0910 определяется:

* как сумма показателей строк 0920, 0930, 0940;
* как строка 0610 - строка 0710 + строка 0810;
* как разность между показателем, отраженным по строке 0900 декларации, и показателем, отраженным по строке 0900 Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу за последний отчетный период налогового периода, за который представляется декларация.

По строкам 0920 - 0940 значения определяются, соответственно, как:

* строка 0620 - строка 0720 + строка 0820;
* строка 0630 - строка 0730 + строка 0830;
* строка 0640 - строка 0740 + строка 0840.

Декларация по единому социальному налогу представлена в Приложении 4.

## 3. Пути совершенствования налогообложения единого социального налога, его учета и отчетности

Итак, организация вправе самостоятельно определить тот или иной вариант отражения сумм ЕСН в бухучете. Возникает вопрос: влияет ли способ учета расчетов по ЕСН на порядок заполнения бухгалтерского баланса?

Посмотрим на форму баланса, а именно на раздел V "Краткосрочные обязательства". При его заполнении требуется дать расшифровку общей суммы кредиторской задолженности, отраженной по строке 220. В частности, в расшифровочных строках предусмотрены показатели "Задолженность перед государственными внебюджетными фондами" и "Задолженность по налогам и сборам". Традиционно в первую из названных строк включается кредитовое сальдо по счету 69, а во вторую - кредитовый остаток по счету 68.

Поскольку организации применяют разные счета для отражения расчетов по ЕСН, это приводит к различным вариантам заполнения этих строк. Предположим, для учета ЕСН применяется счет 68. Тогда сальдо этого счета попадает во вторую строку вместе с остальной налоговой задолженностью, а в первой строке отражаются только страховые взносы в Пенсионный фонд и взносы в ФСС России по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве. Если же расчеты по ЕСН учитываются на счете 69 (как и расчеты по обязательному пенсионному страхованию), то остаток по этому счету (задолженность по ЕСН и по страховым взносам в ПФР) отражается в первой расшифровочной строке.

В последнем случае получается, что в состав кредиторской задолженности перед внебюджетными фондами попадает и "федеральная составляющая" ЕСН. Чтобы избежать такой ситуации, можно предложить следующий вариант действий.

Напомним, что формы бухгалтерской отчетности, приведенные в приказе Минфина России от 22.07. 2003 № 67н, являются рекомендованными. Организации должны самостоятельно разрабатывать применяемые формы отчетности, в том числе и форму баланса. При разработке собственной формы бухгалтер вправе предусмотреть иные наименования строк, приведенных в расшифровке к строке 620 "Кредиторская задолженность". В частности, вместо показателя "Задолженность перед государственными внебюджетными фондами" в собственной форме баланса можно предусмотреть строку "Задолженность по ЕСН и страховым пенсионным взносам". В этом случае показатели баланса будут заполнены без какого-либо нарушения логики.

Поскольку существуют разные способы отражения в бухучете сумм ЕСН и взносов на обязательное пенсионное страхование, организация должна закрепить выбранные варианты учета в учетной политике. В ней нужно отразить следующие моменты:

- на каком счете (68 или 69) отражаются расчеты по ЕСН;

- в какой сумме начисляется в бухучете "федеральная" часть ЕСН - без учета налогового вычета или за минусом налогового вычета;

- каким образом начисляются страховые взносы в ПФР - на счетах учета затрат (издержек обращения) или в виде уменьшения расчетов с федеральным бюджетом по ЕСН;

- в какой строке баланса отражается кредиторская задолженность по ЕСН.

Эти элементы учетной политики помогут организации избежать споров при налоговых и аудиторских проверках.

# Заключение

Прошло достаточно много времени, чтобы система налогообложения единым социальным налогом стала понятной для налогоплательщиков. Между тем отдельные положения главы 24 "Единый социальный налог" НК РФ требуют дополнительных разъяснений, поскольку нет единой практики применения норм налогообложения данным налогом.

В результате проделанной работы можно сделать следующие выводы:

- единый социальный налог представляет собой совокупность нескольких платежей.

- единый социальный налог является одним из наиболее значимых как для формирования доходов государства, так и для финансового положения налогоплательщиков.

- исчисление ЕСН достаточно трудоемкий процесс.

- на практике применяются разные способы их отражения на счетах бухучета.

- самый распространенный вариант отражения расчетов по единому социальному налогу в бухучете с использованием счета 69.

- существует ряд проблем, связанных с исчислением единого социального налога

- сумма ЕСН в части федерального бюджета, начисленная по полной налоговой ставке отражается по кредиту счета 69 (или 68) субсчет "Расчеты по ЕСН с федеральным бюджетом" в корреспонденции со счетами учета затрат.

- с 01.01. 2006 изменены ставки ЕСН 20% - в федеральный бюджет, 2,9% (вместо ставки 3,2%, действовавшей в 2005 г) - в Фонд социального страхования РФ, 1,1% (вместо ставки 0,8%, действовавшей в 2005 г) - в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, 2% - в территориальный фонд обязательного медицинского страхования.

- общая сумма ЕСН составила 1 94417,5 руб.

Поскольку существуют разные способы отражения в бухучете сумм ЕСН и взносов на обязательное пенсионное страхование, организация должна закрепить выбранные варианты учета в учетной политике.

Это поможет организации избежать споров при налоговых и аудиторских проверках.

# Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая. – М.: Юрайт-Издат, 2006. – 584 с.

2. Налоги и налогообложение.2-е изд. /Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской – СПб: Питер, 2001. – 2001. – 544 с.

3. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов. – 6-е изд., доп. и перераб. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2004. – 2004. – 576 с.

4. Тарасова В.Ф., Савченко Т.В., Семыкина Л.Н. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2004. – 288 с.

5. Артельных И.В. "Зарплатные" налоги и взносы: таблицы для самопроверки // Российский налоговый курьер. - №5. – 2007. – с.54-58

6. Артельных И.В. "Зарплатные" налоги и взносы: Практический пример // Российский налоговый курьер. - №5. – 2007. – с.58 - 60

7. Белова Е.Г. Заполнение декларации по ЕСН и страховым взносам на ОПС // Бухгалтерский учет. - №3. – 2007. – с.41 - 46

8. Ковалева Г.Б. "Зарплатные" налоги и страховые взносы при общем режиме // Российский налоговый курьер. - №19. – 2006. – с.45-48

9. Полякова М.С. Отражаем расчеты по ЕСН и пенсионным взносам в бухгалтерском учете // Российский налоговый курьер. - №19. – 2006. – с.66-70

10. Романова Р.В. Практика применения ЕСН // Налоговые консультации. - №6. – 2006. – с.22-29

11. Янченко В.И. Уточняем обязательства по единому социальному налогу // Налоговый вестник. - №8. – 2006. – с.78-100

12. Янченко В.И. Уточняем обязательства по единому социальному налогу // Налоговый вестник. - №9. – 2006. – с.48-71

13. Янченко В.И. Уточняем обязательства по единому социальному налогу // Налоговый вестник. - №10. – 2006. – с.96-100

# Приложение 1

|  |
| --- |
| Таблица 1.1. Хозяйственные операции за первый квартал отчетного года |
| № п. п.  | Содержание операции |   |
| 1 | Приобретены объекты основных средств (оплачены, приняты на учет), в т. ч. НДС | 70,8 |
| 2 | Приобретены НМА (оплачены, приняты на учет), в т. ч. НДС | 12,5 |
| 3 | По счетам поставщиков поступили |   |
| а) сырье | 150,8 |
| б) материалы | 113,2 |
| в) полуфабрикаты | 125,6 |
| г) ГСМ | 16,5 |
| д) инструменты и инвентарь стоимостью до 10000 руб.  | 54 |
| 4 | с расчетного счета оплачены счета поставщиков |   |
| а) сырья | 105,6 |
| б) материалов | 113,2 |
| в) полуфабрикатов | 100,5 |
| г) ГСМ | 16,5 |
| д) инструментов и инвентаря стоимостью до 10000 руб.  | 54 |
| 5 | Отпущено в производство |   |
| а) сырье | 127,8 |
| б) материалы | 76,7 |
| в) полуфабрикаты | 95,8 |
| г) ГСМ | 14 |
| д) инструменты и инвентарь стоимостью до 10000 руб.  | 45,8 |
| 6 | Начислена амортизация на производственные основные средства | 32,5 |
| 7 | Начислена амортизация на непроизводственные основные средства | 9,8 |
| 8 | Начислена заработная плата персоналу, занятому в основном производстве | 540 |
| 9 | Начислена заработная плата управленческому персоналу | 227,3 |
| 10 | Приняты счета коммунального хозяйства | 15,7 |
| 11 | Приняты транспортные услуги сторонних организаций | 2,9 |
| 12 | Потери продукции, всего | 8,5 |
| 13 | в т. ч. в пределах норм естественной убыли | 6,8 |
| 14 | Представительские расходы | 27 |
| 15 | Командировочные расходы | 8 |
| 16 | Отгружена собственная продукция покупателям | 1950,2 |
| 17 | Оплата покупателей за реализованную продукцию | 1560,2 |
| 18 | Безвозмездно передана продукция детскому саду | 5,9 |
| 19 | Выдана в счет натуральной оплаты труда собственная продукция | 27 |
| 20 | Реализованы списанные основные средства | 52,3 |
| 21 | Авансы, полученные от покупателей | 156 |
| 22 | Авансы, выданные поставщикам | 56,6 |
| 23 | Штрафы, пени, уплаченные за невыполнение договорных обязательств | 12,4 |
| 24 | Штрафы, пени за невыполнение обязательств перед бюджетом | 12,3 |
| 25 | Получены кредиты, займы | 250 |
| 26 | Получены дивиденды, проценты по финансовым вложениям | 15,2 |
| 27 | Списана дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности | 12,3 |
| 28 | Списана кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности | 5,5 |

|  |
| --- |
| Таблица 1.2. Данные о стоимости налогооблагаемого имущества, тыс. руб.  |
|  | Стоимость имущества | тыс. руб.  |  |
|  | На 1 января | 755,8 |  |
|  | На 1 февраля | 770,9 |  |
|  | На 1 марта | 794,1 |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
| Таблица 1.3. Данные об имуществе организации на 1 апреля,тыс. руб.  |
|  | Счет бухгалтерского учета |   |  |
|  | 01 "Основные средства" | 1436 |  |
|  | в т. ч. здания, сооружения | 646,2 |  |
|  |  машины и оборудование | 430,8 |  |
|  |  транспортные средства | 287,2 |  |
|  |  прочие ОС  | 43,1 |  |
|  |  земельные участки | 28,7 |  |
|  | 02 "Амортизация основных средств" | 397,8 |  |
|  | в т. ч. здания, сооружения | 193,9 |  |
|  |  машины и оборудование | 129,2 |  |
|  |  транспортные средства | 57,4 |  |
|  |  прочие ОС  | 17,2 |  |
|  |  |  |  |

|  |
| --- |
| Таблица 1.4. Дополнительные выплаты административно-управленческому персоналу |
| Ф. И.О.  | Вид выплаты | Месяц | сумма, руб.  |  |
| Григорьев Д.А.  | Премия | март | 5400 |  |
| Иванова В.В.  | Премия | март | 3500 |  |
| Романов В.Д.  | Компенсирована стоимость путевки в санаторий | февраль | 10000 |  |
| Елочкин Е.Г.  | Подарок в честь дня рождения | январь | 3000 |  |
| Петухова М.К.  | Материальная помощь | февраль | 2600 |  |
| Кравцова Е.З.  | Беспроцентный займ на 3 мес.  | январь | 15000 |  |
| Петров А.Т.  | Возмещение стоимости приобретенных медикаментов | март | 4200 |  |
| Антонова Ю.Ю.  | Материальная помощь в связи со сертью отца | январь | 5000 |  |
| Комаров Т.Р.  | Материальная помощь | февраль | 4500 |  |
| Доронина Т.Н.  | Подарок  | март | 2600 |  |

Таблица 1.5. Дополнительные выплаты административно-управленческому персоналу

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ф. И.О.  | Должность | Сумма выплаченных доходов, руб.  | Примечание |
| январь | февраль | март |
| Григорьев Д.А.  | Руководитель | 11300 | 1240 | 12500 | двое детей (возраст 12 и 14 лет)  |
| Иванова В.В.  | Главбух | 10170 | 11160 | 11250 | один ребенок (возраст 3 года)  |
| Романов В.Д.  | Юрист | 8475 | 9300 | 9375 | инвалид 3-ей группы |
| Елочкин Е.Г.  | Менеджер | 7910 | 8680 | 8750 | работает по договору поручения |
| Петухова М.К.  | Экономист | 9040 | 9920 | 10000 |   |
| Кравцова Е.З.  | Бухгалтер | 6780 | 7440 | 7500 | двое детей (возраст 12 и 17 лет)  |
| Петров А.Т.  | Программист | 5085 | 5580 | 5625 | участник боевых действий в Чечне, герой РФ |
| Антонова Ю.Ю.  | Секретарь | 3390 | 3720 | 3750 |   |
| Комаров Т.Р.  | Снабженец | 4859 | 5332 | 5375 | вдовец (один ребенок)  |
| Доронина Т.Н.  | Зав. Складом | 3955 | 4340 | 4375 | пенсионерка |

# Приложение 2

|  |
| --- |
| Таблица 2.1. Бухгалтерское оформление хозяйственных операций |
|  № | Содержание операции | Корреспонденция счетов | тыс. руб.  | Бухгалтерский документ-основание |
| №  |   | Дт | Кт |
| 11 | Приобретены объекты основных средств (оплачены, приняты на учет), в т. ч. НДС | 60 | 51 | 70,8 | Договор купли продажи, выписка банка |
| Отражена стоимость основных средств без НДС | 08 | 60 | 60 | накладная |
| НДС | 19 | 60 | 10,8 | счет-фактура, журнал учета полученных счетов-фактур |
| Оплаченные объекты основных средств приняты на учет | 01 | 08 | 60 | карточка учета НМА |
| Входящий НДС принят к вычету из бюджета | 68 | 19 | 10,8 |   |
| 22 | Приобретены НМА (оплачены, приняты на учет), в т. ч. НДС | 60 | 51 | 12,5 | Договор купли продажи, выписка банка |
| Отражена стоимость НМА без НДС | 08 | 60 | 10,6 | накладная |
| НДС | 19 | 60 | 1,9 | счет-фактура, журнал учета полученных счетов-фактур |
| НМА приняты к учету | 04 | 08 | 10,6 | карточка учета НМА |
| Входящий НДС принят к вычету из бюджета | 68 | 19 | 1,9 | счет-фактура, книга покупок |
| 33 | По счетам поставщиков поступили |   |   |  |   |
| а) сырье | 10,1 | 60 | 150,8 | накладная, счет-фактура |
| б) материалы | 10,2 | 60 | 113,2 |
| в) полуфабрикаты | 10,3 | 60 | 125,6 |
| г) ГСМ | 10,4 | 60 | 16,5 |
| д) инструменты и инвентарь стоимостью до 10000 руб.  | 10,5 | 60 | 54 |
|  | НДС | 19 | 60 | 82,8 |  |
|  | Входящий НДС принят к вычету | 68 | 19 | 82,8 |  |
| 44 | с расчетного счета оплачены счета поставщиков |   |   |  |   |
| а) сырья | 60 | 51 | 105,6 | накладная, счет-фактура |
| б) материалов | 60 | 51 | 113,2 |
| в) полуфабрикатов | 60 | 51 | 100,5 |
| г) ГСМ | 60 | 51 | 16,5 |
| д) инструментов и инвентаря стоимостью до 10000 руб.  | 60 | 51 | 54 |

Продолжение таблицы.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 55 | Отпущено в производство |   |   |  |   |
| а) сырье | 20 | 10,1 | 127,8 | накладная внутрихозяйственного назначения, лимитно-заборная карта, производственный отчет |
| б) материалы | 20 | 10,2 | 76,7 |
| в) полуфабрикаты | 20 | 10,3 | 95,8 |
| г) ГСМ | 20 | 10,4 | 14 |
|  | д) инструменты и инвентарь стоимостью до 10000 руб.  | 20 | 10,5 | 45,8 |  |
| 66 | Начислена амортизация на производственные основные средства | 20 | 02 | 32,5 | Ведомость начисления амортизации |
| 77 | Начислена амортизация на непроизводственные основные средства | 26 | 02 | 9,8 | Ведомость начисления амортизации |
| 88 | Начислена заработная плата персоналу, занятому в основном производстве | 20 | 70 | 540 | Ведомость начисления зарплаты |
| 99 | Начислена заработная плата управленческому персоналу | 26 | 70 | 227,3 | Ведомость начисления зарплаты |
| 110 | Приняты счета коммунального хозяйства | 20 | 76 | 15,7 | акт выполненных работ, счет-фактура |
| 111 | Приняты транспортные услуги сторонних организаций | 20 | 76 | 2,9 | акт выполненных работ, счет-фактура |
| 112 | Представительские расходы | 26 | 60 | 27 | смета представительских расходов, акт |
|  | НДС | 19 | 60 | 4,1 |  |
|  | НДС принят к вычету из бюджета | 68 | 19 | 4,1 |  |
| 113 | Командировочные расходы | 20,26 | 71 | 8 | авансовый отчет |
|  | НДС | 19 | 60 | 1,2 |  |
|  | НДС принят к вычету из бюджета | 68 | 19 | 1,2 |  |
| 114 | Отгружена собственная продукция покупателям | 62 | 92 | 1950,2 | накладная, счет-фактура, книга продаж |
|   | НДС | 90 | 68 | 297,4 |   |
| 115 | Оплата покупателей за реализованную продукцию | 51 | 62 | 1560,2 | выписка банка |
| 116 | Безвозмездно передана продукция детскому саду | 91 | 43 | 5,9 | накладная, счет-фактура |
|   | НДС | 91 | 68 | 0,9 |   |
| 117 | Выдана в счет натуральной оплаты труда собственная продукция | 90.2 | 43 | 27 | накладная, ведомость на выдачу в счет зарплаты собственной продукции работникам |
|   |   | 70 | 90,1 |  |   |
|   | НДС | 90 | 68 | 4,9 |   |
| 218 | Реализованы списанные основные средства | 62 | 91,1 | 52,3 | накладная, счет-фактура, книга продаж |

Продолжение таблицы.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|   | НДС | 91 | 68 | 8 |   |
| 219 | Авансы, полученные от покупателей | 51 | 62 | 156 | выписка банка, счет |
|  | НДС | 76 | 68 | 23,8 |  |
| 220 | Авансы, выданные поставщикам | 60 | 51 | 56,6 | выписка банка, счет |
| 221 | Штрафы, пени, уплаченные за невыполнение договорных обязательств | 76 | 51 | 12,4 | платежное поручение |
|   | Отнесение на расходы штрафов и пеней | 91,2 | 76 | 12,4 | договор, претензия, выписка банка |
| 222 | Штрафы, пени за невыполнение обязательств перед бюджетом | 99 | 51 | 12,3 | требование об уплате пени, решение суда об уплате штрафов |
| 223 | Получены кредиты, займы | 51 | 66,67 | 250 | договор займа, выписка банка |
| 224 | Получены дивиденды, проценты по финансовым вложениям | 51 | 91,1 | 15,2 | выписка банка, учредительные документы |
| 225 | Списана дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности | 91,2 | 62 | 12,3 | приказ на списание, бухгалтерская справка, акт инвентаризации деб. задолженности |
| 226 | Списана кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности | 60 | 91,1 | 5,5 | приказ на списание, бухгалтерская справка, акт инвентаризации кред. задолженности |

# Приложение 3

Таблица 3.1. Начисление налогов и страховых взносов на выплаты в пользу работников для организаций, применяющих общий режим налогообложения

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды выплат | ЕСН | Страховые взносы в ПФР | Страховые взносы на травматизм | НДФЛ |
| федеральный бюджет | ФССРоссии | ФФОМС | ТФОМС |
| ВЫПЛАТЫ ПО ТРУДОВЫМ ДОГОВОРАМ |
| Выплаты и иные вознаграждения по трудовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (независимо от формы данных выплат)  | + | + | + | + | + | + | + |
| Выплаты в пользу инвалидов 1, 11 и Ш групп:  |
|  - не превышающие в течение налогового периода 100 000 руб. на каждого работника-инвалида | - | - | - | - | + | +\* | + |
|  - превышающие в течение налогового периода 100 000 руб. на каждого работника-инвалида | + | + | + | + | + | +\* | + |

|  |
| --- |
| ВЫПЛАТЫ ПО ИНЫМ ДОГОВОРАМ |
| По гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам:  |
|  - если физическое лицо является индивидуальным предпринимателем | - | - | - | - | - | - | - |
|  - если физическое лицо не является индивидуальным предпринимателем, в том числе:  | + | - | + | + | + | \_\*\* | + |
|  - в пользу физических лиц - инвалидов 1, II и 111 групп, не превышающие в течение налогового периода 100 000 руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом 1, II или III группы | - | - | - | - | + |  \_\*\* | + |
|  - в пользу физических лиц - инвалидов 1, II и III групп, превышающие в течение налогового периода 100 000 руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом 1, 11 или 111 группы | + |  -  | + | + | + |  \_\*\* | + |

Продолжение таблицы.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав)  | - | - | - | - | - | - | + |
| ОТПУСКНЫЕ |
| Оплата ежегодных основных и дополнительных отпусков, предоставляемых в соответствии с законодательством РФ | + | + | + | + | + | + | + |
| Замена ежегодного оплачиваемого отпуска денежной компенсацией | + | + | + | + | + | + | + |
| ПОСОБИЯ |
| Пособие по временной нетрудоспособности (в том числе пособие по уходу за больным ребенком), выплачиваемое в размерах, установленных законодательством РФ | - | - | - | - | - | - | + |
| Выплаты пособий по временной нетрудоспособности при доплате до среднего заработка (превышающего максимальный размер пособия)  | + | + | + | + | + | + | + |
| Прочие государственные пособия (включая пособие по беременности и родам), выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ | - | - | - | - | - | - | - |
| КОМПЕНСАЦИИ |
| Компенсационные выплаты, установленные законодательством РФ, связанные в том числе:  |
|  - с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья | - | - | - | - | - | - | - |
|  - бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения | - | - | - | - | - | - | - |
|  - оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия | - | - | - | - | - | - | - |
|  - повышением профессионального уровня работников | - | - | - | - | - | - | - |
|  - трудоустройством работников в связи с сокращением численности и штата, реорганизацией или ликвидацией организации | - | - | - | - | - | - | - |
|  - увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск | - | - | - | - | - | - | - |

Продолжение таблицы.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  - компенсацией за неиспользованный отпуск при увольнении работников | - | - | - | - | - | - | + |
| Компенсация работникам за использование личного автотранспорта в служебных целях:  |
|  - в пределах норм, установленных законодательством РФ | - | - | - | - | - | - | - |
|  - сверх норм, установленных законодательством РФ | - | - | - | - | - | + | + |
| РАСХОДЫ НА КОМАНДИРОВКИ И ИНЫЕ ПОЕЗДКИ |
| Расходы на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы:  |
|  - суточные в пределах норм, установленных законодательством РФ | - | - | - | - | - | - | - |
|  - суточные сверх норм, установленных в соответствии с действующим законодательством | - | - | - | - | - | + | + |
|  - расходы на проезд до места назначения и обратно, подтвержденные документально | - | - | - | - | - | - | - |
|  - расходы на проезд до места назначения и обратно, не подтвержденные документально\*\*\* | - | - | - | - | - | + | + |
|  - расходы по найму жилого помещения, подтвержденные документально | - | - | - | - | - | - | - |
|  - расходы по найму жилого помещения, не подтвержденные документально\*\*\* | - | - | - | - | - | + | + |
| Возмещение расходов, связанных со служебными поездками работников, постоянная работа которых носит разъездной характер | - | - | - | - | - | - | - |
| МАТЕРИАЛЬНАЯ ПОМОЩЬ |
| Единовременная материальная помощь, оказываемая:  |
|  - работникам в связи со стихийным бедствием или другими чрезвычайными обстоятельствами для возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации | - | - | - | - | - | - | - |
|  - членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена его семьи | - | - | - | - | - | - | - |
| Суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту (доход по этому основанию не превышает 4000 руб. в год)  | - | - | - | - | - | + | - |

Продолжение таблицы.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту (доход по этому основанию превышает 4000 руб. в год)  | - | - | - | - | - | + | +\*\*\* |
| СПЕЦОДЕЖДА, ФОРМЕННАЯ ОДЕЖДА, ОБМУНДИРОВАНИЕ |
| Стоимость выдаваемой работникам в соответствии с законодательством РФ спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты | - | - | - | - | - | - | - |
| Стоимость форменной одежды и обмундирования,выдаваемых работникам в соответствии с законодательством РФ бесплатно (с частичной оплатой) и остающихся в личном постоянном пользовании | - | - | - | - | - | - | - |
| ИНЫЕ ВЫПЛАТЫ |
| Выплаты стимулирующего характера, предусмотренные коллективным (трудовым) договором, локальными нормативными актами организации | + | + | + | + | + | + | + |
| Единовременные премии к знаменательным датам | - | - | - | - | - | + | + |
| Стоимость подарков (доход по этому основанию не превышает 4000 руб. в год)  | - | - | - | - | - | + | - |
| Стоимость подарков (доход по этому основанию превышает 4000 руб. в год)  | - | - | - | - | - | + | + |
| Выплаты, не отнесенные к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде | - | - | - |  |  | + | + |
| Стоимость проезда работников (членов их семей) к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с действующим законодательством, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами |  |  |  |  |  |  |  |
| Суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством РФ |  |  |  |  |  |  |  |

\* Страховые взносы уплачиваются в размере 60% установленного страхового тарифа (ст.2 Федерального закона от 22.12. 2005 № 179-ФЗ).

\*\* За исключением случаев, когда в договоре предусмотрена уплата страховых взносов (ст.5 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ).

\*\*\* Не подлежат обложению ЕСН и НДФЛ в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ (ст.217 и 238 НК РФ).

\*\*\*\* Не подлежат налогообложению доходы, не превышающие 4000 руб. за налоговый период (п.28 ст.217 НК РФ).

Таблица 3.2. Сравнение показателей налоговой декларации по ЕСН и декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Налоговая декларация по ЕСН | Декларация по страховым взносам в ПФР |
| Налоговая база (база для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование) за налоговый (расчетный) период, всего | Графа 3 строки 0100 раздела 2 | Графа 6 строки 0100 раздела 2 |
| В том числе за последний квартал налогового (расчетного) периода\* | Графа 3 строки ОНО раздела 2 | Графа 6 строки ОНО раздела 2 |
| Из них: 1-й месяц | Графа 3 строки 0120 раздела 2 | Графа 6 строки 0120 раздела 2 |
| 2-й месяц | Графа 3 строки 0130 раздела 2 | Графа 6 строки 0130 раздела 2 |
| 3-й месяц | Графа 3 строки 0140 раздела 2 | Графа 6 строки 0140 раздела 2 |
| Налоговый вычет (сумма начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование) за налоговый (расчетный) период, всего | Графа 3 строки 0300 раздела 2 | Графа 6 строки 0200 раздела 2 |
| В том числе за последний квартал налогового (расчетного) периода | Графа 3 строки 0310 раздела 2 | Графа 6 строки 0210 раздела 2 |
| Из них: 1-й месяц | Графа 3 строки 0320 раздела 2 | Графа 6 строки 0220 раздела 2 |
| 2-й месяц | Графа 3 строки 0330 раздела 2 | Графа 6 строки 0230 раздела 2 |
| 3-й месяц | Графа 3 строки 0340 раздела 2 | Графа 6 строки 0240 раздела 2 |

\* Если организация начисляет выплаты в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, которые не являются застрахованными в соответствии с Федеральным законом от 15.12. 2001 № 167-ФЗ, то указанное соотношение не выполняется.

Таблица 3.3. Показатели формы 4-ФСС РФ и их соотношения с показателями налоговой декларации по ЕСН

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Налоговая декларация по ЕСН | Расчетная ведомость в ФСС России |
| Налоговая база за налоговый период | Графа 4 строки 0100 раздела 2 | Строка 3 таблицы 1 раздела 1 |
| Налоговые льготы | Графа 4 строки 0400 раздела 2 | Строка 4 таблицы 1 раздела 1 |
| Расходы, произведенные на цели государственного социального страхования за счет средств ФСС России за налоговый период | Графа 3 строки 0700 раздела 2 | Строка 15 таблицы 2 раздела 1\* |
| Возмещено исполнительным органом ФСС России за налоговый период | Графа 3 строки 0800 раздела 2 | Строка 6 таблицы 2 раздела 1 |
| Подлежит начислению в ФСС России за налоговый период | Графа 3 строки 0900 раздела 2 | Строка 3 таблицы 2 раздела 1 |

\* Равенство будет верным, если все расходы, произведенные на цели государственного страхования за счет средств ФСС России, фондом приняты к зачету.