

ЛИТЕРАТУРА

1. **Парахина В.Н., Максименко Л.С., Панасенко С.В.** Стратегический менеджмент. Учебник. - М.: Кнорус, 2005.
2. **Кандалинцев В.Г.** Сбалансированное управление предприятием. Учебное пособие. – М.: Кнорус, 2005.
3. **Каплан Р., Нортон Д.** Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию /пер. с англ.) М.: Олимп – Бизнес, 2003.
4. Внедрение сбалансированной системы показателей. /Пер. с нем.М.: Альпина Бизнес Букс, 2006.

С. Н. БОГАТЫРЕВА

ВЫБОР БУХГАЛТЕРСКОГО СЧЕТА ДЛЯ УЧЕТА ЕСН

Определены проблемы бухгалтерского учета ЕСН и других социальных платежей. Рассмотрены различные способы обобщения информации о расчетах по ЕСН в бухгалтерском учете. Определен наиболее приемлемый вариант использования бухгалтерского счета для учета ЕСН и раскрытия информации о расчетах по социальным платежам в бухгалтерском балансе.

НК РФ устанавливает для налогоплательщиков обязанность уплачивать законодательно установленные налоги, которые имеют разный характер, в том числе и социальный.

До 2001 года организации – работодатели при начислении доходов физическим лицам должны были начислять страховые взносы во внебюджетные фонды, к которым относились:

- Фонд социального страхования России,
- Пенсионный фонд России,
- Фонды обязательного медицинского страхования (федеральный и территориальный),
- Фонд занятости.

Организации обязаны были вести бухгалтерский учет состояния расчетов по страховым взносам во внебюджетные фонды. Для этих целей Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, утв. приказом Минфина СССР от 01.11.91 №56 предписывала применять счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", с открытием к нему субсчетов:

- 69-1 "Расчеты по социальному страхованию"
- 69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению"
- 69-3 "Расчеты по медицинскому страхованию"
- 69-4 "Расчеты по фонду занятости".

На этих субсчетах соответственно и учитывались расчеты по отчислениям на государственное социальное страхование работников, на пенсионное их обеспечение, на медицинское их страхование и в фонд занятости. Бухгалтерский учет страховых взносов не вызывал никаких трудностей.

С 2000- 2001 г. г изменились объекты бухгалтерского учета страховых взносов во внебюджетные фонды. Так с 2000 г. были введены страховые платежи на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, зачисляемые в ФСС. С 2001 г. Фонд занятости был отменен, а вместо страховых взносов во внебюджетные фонды организации обязаны были уплачивать единый социальный налог (взнос), порядок исчисления, которого был определен 24 главой НК РФ "Единый социальный налог (взнос)".(1)

В этот же период начали действовать План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению (2). Анализ содержания нового плана счетов показал, что его разработчики оставили практически в прежней редакции характеристику счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"(изъят был лишь субсчет 69-4, так как фонд занятости с 2001 г. был упразднен).В инструкции отмечено, что в случае возникновения у организации расчетов по другим ви-

дам социального страхования и обеспечения организации имели право открывать дополнительные субсчета к счету 69. Из приведенного можно заключить, что в новой редакции плана счетов никаких изменений в связи с введением ЕСН не было введено и это послужило основой возникновения проблемы в методике его учета.

В первоначальной редакции единый социальный налог (взнос) подлежал зачислению в государственные внебюджетные фонды – Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования РФ. Он предназначался для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

С 2002 года из определения ЕСН было изъято упоминание "взнос" (он был определен как налог), а также не указывалось, куда зачислялась сумма ЕСН. Однако направления зачисления сумм ЕСН можно увидеть из таблиц, в которых приводились размеры ставок налога. Из содержания таблиц видно, что слова "Пенсионный фонд" заменены словами "Федеральный бюджет", все остальные фонды остались без изменения.

Таким образом, с 2002 г. налогоплательщики ЕСН должны были перечислять налог в:

- ✧ **Федеральный бюджет,**
- ✧ **Фонд социального страхования,**
- ✧ **Фонды обязательного медицинского страхования** (федеральный и территориальный)

Причем, п. 1. ст. 243 НК РФ предписывает налогоплательщикам исчислять и уплачивать суммы налога отдельно в федеральный бюджет и в отношении каждого фонда.

Интересно отметить, что одновременно, с 2002 г. организации в соответствии с Федеральным законом от 15. 12. 01. №167 – ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в РФ" были признаны страхователями по данному виду страхования, а это обязывало их осуществлять начисление страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Причем в зависимости от года рождения застрахованного лица эти взносы необходимо направлять на финансирование:

- ✧ либо только страховой части его трудовой пенсии;
- ✧ либо на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии.

Таким образом, с 2002 г. организации обязаны начислять и перечислять страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд.

Надо сказать, что замена Пенсионного фонда на Федеральный бюджет изменила порядок определения сумм ЕСН, зачисляемого ранее в Пенсионный фонд. Федеральным законом было внесено понятие налоговый вычет по ЕСН. Налоговый вычет (далее НВ) - это сумма начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за конкретный отчетный (налоговый) период, на которую уменьшается исчисленный ЕСН в федеральный бюджет за тот же период. При этом величина налогового вычета не может превышать сумму исчисленного единого социального налога (сумму авансового платежа по налогу) в федеральный бюджет за тот же период (п. 2. ст. 243 НК).

Из приведенных положений ст. 243 НК можно определить, что при применении налогового вычета необходимо соблюдать следующее неравенство:

$$\text{Сумма налогового вычета} \leq \text{сумме исчисленного единого социального налога в федеральный бюджет по полной ставке}$$

Из этого неравенства можно определить реальную величину страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, которые будут признаны в качестве налогового вычета.

Если сумма ЕСН, исчисленного в федеральный бюджет > суммы страховых взносов в ПФ, то НВ = ПФ.

Если исчисленный ЕСН в федеральный бюджет < страховых взносов в ПФ, то НВ < ПФ = сумме ЕСН, исчисленного в федеральный бюджет;

Если ЕСН = 0, то НВ = 0, даже если были начислены страховые взносы в ПФ.

Учитывая действующий порядок исчисления ЕСН в части, зачисляемого в федеральный бюджет, бухгалтер должен определить сумму начисленного "федерального" ЕСН, который подлежит уплате в бюджет за отчетный период.

Таким образом, с 2002 г. организации обязаны уплачивать социальные платежи в виде:

- *ЕСН, начисляемого в федеральный бюджет, с учетом налогового вычета, в ФСС России, в федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования;*
- *страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в ПФ на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии.*
- *страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, зачисляемых в ФСС России.*

Бухгалтерский учет должен формировать информацию по всем указанным видам социальных платежей, причем по разным показателям. Изучая содержание действующих нормативных документов по бухгалтерскому учету, пришли к выводу, что изменения, внесенные в налоговое законодательство в 2001 – 2002 гг., никак не повлияли на действующую в то время методологию учета расчетов по социальному страхованию и обеспечению. Это привело к тому, что бухгалтеры на данном участке своей работы столкнулись с трудностями.

Дело в том, что в плане счетов 2001 г. (2) для учета расчетов по налогам и сборам предназначен счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", к которому открываются субсчета по видам уплачиваемых налогов. Для учета расчетов по отчислениям во внебюджетные социальные фонды счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Возникает вопрос, какой из этих счетов выбрать для учета расчетов по ЕСН и страховым платежам в ПФ и ФСС? От выбора будет зависеть содержание информации о расчетах по налогам и сборам, а также с внебюджетными социальными фондами раскрываемой в бухгалтерском балансе, а именно в разделе V "Краткосрочные обязательства" (строки 623 "Задолженность перед государственными внебюджетными фондами" и 624 "Задолженность по налогам и сборам").

Таблица 1

Способы бухгалтерского учета ЕСН и других социальных платежей.

Содержание способов учета	Виды социальных платежей		
	Единый социальный налог	Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование	Страховые платежи на страхование от НС на производстве и профзаболеваний
I способ			
Счет	68 "Расчеты по налогам и сборам"	69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"	69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"
Субсчет	1. "Расчеты по ЕСН"	2 "Расчеты по пенсионному обеспечению"	1. "Расчеты с фондом социального страхования"
Аналитические счета	1. "Расчеты с федеральным бюджетом по ЕСН" 2. "Расчеты по ЕСН с ФСС России". 3. "Расчеты по ЕСН с ФФОМС" 4. "Расчеты с ТФОМС"	1. "Расчеты с ПФР по страховой части трудовой пенсии" 2. "Расчеты с ПФР по накопительной части трудовой пенсии".	-
Стр. 624	Кредитовое сальдо 68-1	-	-
Стр. 623	-	Кредитовое сальдо 69-2	Кредитовое сальдо 69-1

II способ			
Счет	69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"	69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"	69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"
Субсчет	1. "Расчеты по социальному страхованию" 2. "Расчеты по пенсионному обеспечению" 3. "Расчеты по медицинскому страхованию"	2 "Расчеты по пенсионному обеспечению"	1. "Расчеты по социальному страхованию"
Аналитические счета	К субсчету 1. 1. "Расчеты по ЕСН с ФСС России". К субсчету 2. 1. "Расчеты с федеральным бюджетом по ЕСН" к субсчету 3. 1. "Расчеты по ЕСН с ФФОМС" 2. "Расчеты по ЕСН с ТФОМС"	2. "Расчеты с ПФР по страховой части трудовой пенсии" 3. "Расчеты с ПФР по накопительной части трудовой пенсии"	2. "Расчеты с ФСС по страховым платежам на обязательное страхование от НС на производстве и профзаболеваний"
Стр. 624	-	-	-
Стр. 623	Кредитовое сальдо 69-1-1,69-2-1,69-3	Кредитовое сальдо 69-2-2, 69-2-3	Кредитовое сальдо 69-1-2
III способ			
Счет	68 "Расчеты по налогам и сборам" и 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"	69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"	69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"
Субсчет	К счету 68 1. "Расчеты с федеральным бюджетом по ЕСН" К счету 69 1. "Расчеты по социальному страхованию" 2. "Расчеты по пенсионному обеспечению" 3. "Расчеты по медицинскому страхованию"	2 "Расчеты по пенсионному обеспечению"	1. "Расчеты по социальному страхованию"
Аналитические счета	К счету 69 Субсчет 1 1. "Расчеты по ЕСН с ФСС России" Субсчет 2 1. "Расчеты с федеральным бюджетом по ЕСН" Субсчету 3. 1. "Расчеты по ЕСН с ФФОМС" 2. "Расчеты по ЕСН с ТФОМС"	2. "Расчеты с ПФР по страховой части трудовой пенсии" 3. "Расчеты с ПФР по накопительной части трудовой пенсии"	2. "Расчеты с ФСС по страховым платежам на обязательное страхование от НС на производстве и профзаболеваний"
Стр. 624	Кредитовое сальдо 68-1	-	-
Стр. 623	Кредитовое сальдо 69-1-1,69-2-1,69-3	Кредитовое сальдо 69-2-2, 69-2-3	Кредитовое сальдо 69-1-2

**стр.624 в бухгалтерском балансе "Задолженность по налогам и сборам"
стр. 623 в бухгалтерском балансе "Задолженность перед государственными внебюджетными фондами"**

Кроме того, введение налогового вычета для определения суммы ЕСН, подлежащего уплате в федеральный бюджет, обозначило еще одну проблему. В какой сумме "федеральный" ЕСН относить на затраты производства, т. е., что включать в состав экономического элемента "Отчисления на социальные нужды": "федеральный" налог в полном объеме, исчисленный исходя из установленной ставки или "федеральный" налог начисленный к уплате с учетом налогового вычета. Параллельно возникает вопрос, как отражать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование – на уменьшение исчислен-

ного ЕСН в федеральный бюджет или на счетах по учету затрат, включая в элемент расходов "Отчисления на социальные нужды"

В данной статье рассматриваются возможные варианты обобщения информации о ЕСН и других социальных платежах в бухгалтерском учете. Данная проблема решалась учеными в области бухгалтерского учета, аудиторами (4), однако в изученных статьях были освещены не все способы ее решения.

Рассмотрим подробнее возможные варианты бухгалтерского обобщения информации о расчетах по ЕСН, существующие на практике и предлагаемые учеными – специалистами. Способы бухгалтерского учета ЕСН и других социальных платежей приведены в таблице 1.

Первый способ основан на том, что ЕСН является налогом, поэтому расчеты по ЕСН, отражаются на счете 68 субсчет "Расчеты по ЕСН" в разрезе аналитических счетов. Страховые платежи на обязательное пенсионное страхование и на страхование от НС на производстве и профзаболеваний учитываются на счете 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" с использованием аналитических счетов.

Второй способ обусловлен социальной направленностью ЕСН, даже в той части, которая направляется в Федеральный бюджет, потому что она используется для формирования базовой части трудовой пенсии. В связи с этим расчеты по ЕСН отражаются на счете 69 "Расчеты по социальному и обеспечению", который предназначен для учета информации о расчетах с каждым социальным внебюджетным фондом. Как видно из таблицы 1, к счету открываются счета первого и второго порядка, что позволяет выполнить требования налогового законодательства в части учета начисленных и уплаченных платежей по каждому фонду и федеральному бюджету.

Как показывает практика, это самый распространенный и удобный способ учета ЕСН и других социальных платежей, и надо заметить, методически правильный.

Третий способ – комбинированный - учитывает два классификационных признака: налог и его социализацию. Сумма "федерального налога" учитывается на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты с федеральным бюджетом по ЕСН", а ЕСН в части отчислений во внебюджетные фонды отражается на счете 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" в разрезе субсчетов и аналитических счетов, приведенных в таблице. Он позволяет выполнить требование достоверности данных бухгалтерского учета о состоянии расчетов по налогам и с внебюджетными социальными фондами, раскрываемых в бухгалтерской отчетности, так как по строке 623 "Задолженность перед государственными внебюджетными фондами" – отражается задолженность предприятия по ЕСН (за исключением сумм ЕСН, зачисляемого в федеральный бюджет), а также по взносам на обязательное пенсионное страхование и страхование от НС на производстве и ПЗ, а по строке 624 "Задолженность по налогам и сборам" – отражается задолженность организации перед бюджетом по налогам, сборам и штрафным санкциям, в том числе и сумма "федерального" ЕСН. (3)

Тем не менее, комбинированный способ не соответствует общепринятой методике применения классификации бухгалтерских счетов по экономическому содержанию, в основе которой лежит однородность объекта учета. В данном случае по одному объекту – ЕСН – информация формируется на бухгалтерских счетах, предназначенных для формирования информации по одному из двух признаков (налоговые платежи и социальные платежи). Такое разграничение информации не совсем удобно для бухгалтера, хотя этот способ отвечает установленным требованиям по раскрытию информации в бухгалтерском балансе о задолженности организации по налогам перед бюджетом и социальным платежам перед внебюджетными фондами.

Вместе с тем хочется заметить, что в бухгалтерском балансе должна раскрываться качественная характеристика обязательств, в том числе в части обязательных платежей организации.

Исходя из того, что доля социальных платежей значительна в общей сумме налоговых обязательств организации, то было бы целесообразно отражать состояние расчетов по ЕСН в отчетности не по признаку "налог" в части, зачисляемой в федеральный бюджет, а исходя из его социальной направленности.

При реализации данного предложения необходимо внести изменения в бухгалтерскую отчетность либо самой организацией, либо на уровне государства. Например, вместо показателя "Задолженность перед государственными внебюджетными фондами" можно предусмотреть строку "Задолженность по ЕСН, страховым пенсионным взносам и др. социальным платежам", "Задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами по социальным платежам", или "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Последний вариант названия строки 624 бухгалтерского баланса является самым приемлемым.

При внесении изменений эта строка будет заполняться только по данным счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Отсюда можно сделать вывод, что второй вариант отражения социальных платежей является универсальным, позволяющим иметь всю информацию о социальных платежах на одном счете. Это способствует проверке данных, отраженных в налоговых декларациях по ЕСН и другим социальным платежам.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс РФ: части первая и вторая (по состоянию на 25 января 2007 г.). – М.: Юрайт – Издат, 2006.-
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению. - М.: Финансы и статистика, 2001.
3. Шилкин С. А. Бухгалтерский баланс без ошибок.//Главбух. – 2007. - №1
4. Огудин И. Бухгалтерский учет социальных начислений. // Практический бухгалтерский учет. – 2007. - №5.

Г.В. ВАРЛАМОВ

РОЛЬ МЕЖДУНАРОДНЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ ПРОГРАММ В ПОДГОТОВКЕ СПЕЦИАЛИСТОВ

Рассматриваются вопросы развития международных образовательных программ при подготовке конкурентоспособных специалистов.

Современный этап развития мирового сообщества характеризуется возрастающей ролью образования, которое постепенное превращается в один из важнейших механизмов поддержания конкурентоспособности и лидирующего положения на мировых рынках, а также гаранта национальной безопасности.

В настоящее время происходит переход к новой модели построения общества, основанного на знаниях, инновациях и высокоэффективных технологиях. Эксперты Международного банка реконструкции утверждают, что «знания превращаются в наиболее важный фактор экономического развития» [1]. При этом отмечается, что предприятия в развитых странах «по меньшей мере, треть своих инвестиций вкладывают в основанный на знаниях нематериальный капитал, а именно в профессиональное обучение кадров, НИОКР, патенты, лицензирование, проектирование, маркетинг» [1].

Как отмечает ряд авторов, сегодня преуспевают, и будут преуспевать страны с конкурентоспособной экономикой, которая напрямую зависит от конкурентоспособной рабочей силы и которую может создать только конкурентоспособная система образования [2].

Для экономики России принципиальное значение имеет поиск путей эффективного включения инновационных факторов в экономическое развитие страны и интеллектуализация производимых и экспортируемых услуг. На это обращалось особое внимание в Послании Президента РФ Федеральному Собранию Российской Федерации 10 мая 2006 г.

Поэтому формирование перспективной системы образования, соответствующей вышеперечисленным тенденциям, является сегодня одной из важнейших проблем развития высшего профессионального образования в России.