

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

**РАСХОДЫ НА ОПЛАТУ ТРУДА
И СОЦИАЛЬНЫЕ ПОСОБИЯ,
СТРАХОВАНИЕ В ОРГАНИЗАЦИЯХ,
ПРИМЕНЯЮЩИХ УПРОЩЕННУЮ
СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

**М. А. КЛИМОВА,
кандидат экономических наук, доцент,
независимый консультант по налогообложению**

Расходы на оплату труда

Расходы на оплату труда могут быть учтены только после выплаты соответствующих сумм из кассы или перечисления на счета сотрудников или выдачи заработной платы в натуральной форме (кассовый метод) (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Плательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения (далее — УСН), руководствуется при признании таких расходов ст. 255 НК РФ, которая определяет, что в расходы включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами, в частности:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения

в труде и иные подобные показатели. Премии, названные в положении о премировании (если только в нем не указано прямо, что они финансируются за счет собственных средств налогоплательщика), на которое есть отсылка в трудовых договорах с работниками, уменьшают налоговую базу по единому налогу, так как иное не установлено НК РФ (см. письма Минфина России от 27.11.2007 № 03-03-06/1/827, от 19.10.2007 № 03-03-06/1/726, от 24.01.2003 № 04-02-06/2/136, от 08.09.2006 № 03-03-04/1/658, от 22.08.2006 № 03-03-05/17, от 25.10.2005 № 03-03-04/1/294, от 29.11.2004 № 03-03-01-04/4/26, от 06.03.2007 № 03-03-06/1/151, от 22.03.2007 № 03-03-06/1/288, от 14.05.2007 № 03-03-06/4/59 и др.).

При введении премий за высокую результативность работы необходимо установить показатели, с помощью которых эта результативность должна быть изменена. Среди этих показателей могут быть, например, степень повышения нормируемого объема работ, успешное выполнение наиболее сложных работ (заданий), высокое качество выполняемой работы, систематическое досрочное выполнение работы с проявлением определенного риска и инициативы, определенный выход за рамки должностных обязанностей и т. п.

Оправданными расходами будут затраты также на любые виды премий, предусмотренные положением о премировании, не связанные с результатами труда, а, приуроченные, например, к праздникам,

отпуску и т. п. Кроме того, не возбраняется относить в расходы премии, начисленные уже уволившимся работникам по итогам работы за год, часть которого они отработали до момента увольнения.

Пример 1. Положение о премировании и трудовые договоры организации устанавливают премирование работников по итогам работы за год. Премия исчисляется с учетом коэффициента трудового участия работника и пропорционально отработанному им времени. Премирование производится в том числе и работников, уволившихся с предприятия в течение года — за отработанный ими период.

Такие премии могут уменьшать налоговую базу по единому налогу в составе расходов на оплату труда в период ее выплаты.

В то же время премии, не предусмотренные трудовыми договорами или выплаченные из средств целевых поступлений, средств специального назначения, не могут быть учтены при определении налоговой базы по единому налогу;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ.

Размер большинства таких доплат и надбавок определяется соглашением сторон. Если не установлены ведомственные нормативы, то Трудовой кодекс (далее — ТК РФ) ограничивает только минимальный размер оплаты сверхурочных работ (ст. 152 ТК РФ — за первые 2 часа работы в день оплата должна производиться не менее чем в полуторном, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере), а также минимум оплаты за работы в выходные и праздничные дни (ст. 153 ТК РФ):

- сдельщикам — не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым тарифным ставкам, — в размере не менее двойной дневной или часовой тарифной ставки;
- работникам, получающим оклад (должностной оклад), — в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки (части оклада (должностного оклада) за день или час работы) сверх оклада (должностного оклада), если работа в выходной или нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной дневной или часовой

ставки (части оклада (должностного оклада) за день или час работы) сверх оклада (должностного оклада), если работа производилась сверх месячной нормы рабочего времени).

Требования к документальному оформлению сверхурочных работ и работы в выходные и праздничные дни предъявляют ст. 99 и 113 ТК РФ. Неправильный документооборот лишит налогоплательщика возможности списать расходы на такие виды выплат.

С осторожностью следует подходить и к начислению доплат за работу во вредных условиях или на тяжелых работах. В данном случае организации полиграфической промышленности обязаны руководствоваться Типовым перечнем работ с тяжелыми и вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда на предприятиях полиграфической промышленности (приказ Госкомтруда СССР от 03.10.1986 № 389/22-80);

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством РФ порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг).

Так, согласно ст. 222 ТК РФ на работах с вредными условиями труда работникам выдаются бесплатно по установленным нормам молоко или другие равноценные пищевые продукты; на работах с особо вредными условиями труда предоставляется бесплатно по установленным нормам лечебно-профилактическое питание.

Работодатель также может по письменным заявлениям работников заменить выдачу бесплатного питания компенсационной выплатой в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, если это предусмотрено коллективным договором и (или) трудовым договором (это правило действует с 14 октября 2007 г.);

5) расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством РФ работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которая остается в личном постоянном пользовании работников. В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации.

С 2006 г. в налоговом учете разрешено относить к расходам на оплату труда расходы на форменную одежду, причем уже не только предусмотренную законодательством РФ, но и выдаваемую по решению руководства форменную одежду и обувь, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации (п. 5 ст. 255 НК РФ, письмо Минфина России от 09.09.2006 № 03-03-04/4/156).

Стоимость форменной одежды не является доходом работников и не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц (письмо Минфина России от 07.06.2006 № 03-03-04/1/502);

б) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ о труде.

При выполнении государственных и общественных обязанностей средний заработок по месту работы сохраняется не всегда — государственный орган или общественное объединение, которые привлекли работника к исполнению государственных или общественных обязанностей, выплачивают ему за время исполнения этих обязанностей компенсацию в размере, определенном законом, иным нормативным правовым актом либо решением соответствующего общественно-государственного объединения. Только Федеральный закон от 28.03.1998 № 53-ФЗ «О воинской обязанности и военной службе» (ст. 6) гарантирует гражданам на время медицинского освидетельствования, медицинского обследования или лечения для решения вопросов о постановке их на воинский учет, об обязательной подготовке к военной службе, о призыве или добровольном поступлении на военную службу, призыве на военные сборы, а также на время исполнения ими других обязанностей, связанных с воинским учетом, обязательной подготовкой к военной службе, призывом или добровольным поступлением на военную службу и призывом на военные сборы, освобождение от работы или учебы с сохранением за ними места постоянной работы или учебы и выплатой среднего заработка или стипендии по месту постоянной работы или учебы, возмещение расходов, связанных с наймом (поднаймом) жилья и оплатой проезда от места жительства (работы, учебы) и обратно, а также командировочные расходы.

Граждане на время прохождения военных сборов освобождаются от работы или учебы с сохранением за ними места постоянной работы или учебы и выплатой среднего заработка или стипендии по месту постоянной работы или учебы;

7) расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ, фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством — для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов и в порядке, предусмотренном работодателем — для иных организаций, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров.

При отнесении к расходам оплаты дополнительных отпусков, предоставляемых работникам, необходимо учитывать следующее. Статьей 116 ТК РФ предусмотрено, что организации с учетом своих производственных и финансовых возможностей могут самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска для работников. Однако отнести расходы по оплате таких отпусков на себестоимость не представляется возможным, так как подобные отпуска не установлены действующим законодательством, как того требует ст. 255 НК РФ. По этому признаку к расходам относят оплату только дополнительных отпусков:

- работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда;
- работникам, имеющим особый характер работы;
- работникам с ненормированным рабочим днем;
- работникам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;
- в других случаях, предусмотренных федеральными законами.

Оплата дополнительных отпусков гражданам, пострадавшим от воздействия радиации, не относится к расходам налогоплательщика, так как они финансируются за счет бюджета.

Порядок предоставления дополнительных отпусков регламентируется ст. 116 — 119 ТК РФ, целым рядом законов и подзаконных актов;

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ.

Трудовой кодекс РФ устанавливает три случая выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск.

В соответствии со ст. 126 ТК РФ по письменному заявлению работника денежной выплатой может быть заменена часть отпуска за текущий год, превышающая 28 календарных дней. Эта же статья предусматривает возможность компенсации в денежной форме за накопившиеся неиспользованные дни отпуска за прошлые рабочие годы. Согласно ст. 127 ТК РФ при увольнении работнику выплачивается денежная компенсация за все неиспользованные отпуска.

Налоговый инспектор может контролировать только документирование и обоснованность отнесения компенсации на расходы, однако вопрос правомерности непредставления работнику отпуска или его части вне пределов ее компетенции. Если налоговая инспекция полагает, что в результате действий работодателя нарушается трудовое законодательство, то она должна направить соответствующую информацию в инспекцию труда (см. письмо МНС России от 20.02.2004 № 02-5-10/6).

Компенсация, которая выплачивается при увольнении и регулируется ст. 127 ТК РФ, исчисляется за все неиспользованные отпуска и все дни таких отпусков без ограничения. При этом не имеет значения, получил ли работник право на ежегодный оплачиваемый отпуск или нет (если он работает в организации первый год и не отработал шести месяцев). В случае когда рабочий год полностью не отработан, дни отпуска, за которые должна быть выплачена компенсация, рассчитываются пропорционально отработанным месяцам.

Компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении определяется путем умножения среднего дневного заработка работника за расчетный период на количество не использованных за время работы в организации дней отпуска исходя из расчета 2,33 дня отпуска за 1 мес. при продолжительности отпуска 28 дней (2,33 дня = 28 дней / 12 мес.).

Согласно п. 35 Правил об очередных и дополнительных отпусках, утвержденных НКТ СССР 30.04.1930, ст. 423 ТК РФ, письму Федеральной службы по труду и занятости от 26.07.2006 № 1133-6 и, как было отмечено ранее, при определении количества дней отпуска, за которые необходимо выплатить работнику компенсацию при увольнении, необходимо учитывать, что если работник отработал менее половины месяца, то указанное время исключается из подсчета, а если отработана половина или более половины месяца, то указанный период округляется до полного месяца;

9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или

штата работников налогоплательщика. Сотруднику причитается выходное пособие в размере не менее одного среднемесячного заработка (ст. 84, 181 ТК РФ) и сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия).

В исключительных случаях средний месячный заработок сохраняется за уволенным работником в течение третьего месяца со дня увольнения по решению органа службы занятости населения при условии, если в двухнедельный срок после увольнения работник обратился в этот орган и не был им трудоустроен;

10) единовременные надбавки за стаж работы по специальности;

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;

12) надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

13) стоимость проезда по фактическим расходам и стоимость провоза багажа из расчета не более 5 тонн на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (в случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте), и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия;

14) расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно.

Учебные отпуска полагаются работникам, направленным на обучение работодателем или поступившим на учебу самостоятельно, если они успешно обучаются по вечерней (очно-заочной) или заочной формам обучения в имеющем государственную аккредитацию учебном заведении и получаемое ими образование является первым образованием соответствующего уровня (например, первое высшее, первое среднее специальное и т. п.). Для предоставления и оплаты отпуска, а

также отнесения сумм оплаты к расходам не важно, связана ли получаемая профессия с трудовыми обязанностями.

Работник обязан представить по месту работы справку-вызов установленной формы от образовательного учреждения.

Учебные отпуска исчисляются в календарных днях и в них включаются в том числе нерабочие праздничные дни, которые в данном случае оплачиваются, как и сам отпуск, исходя из среднего заработка работника (ст. 120 ТК РФ).

Аспиранты, обучающиеся в аспирантуре по заочной форме обучения, имеют право на ежегодные дополнительные отпуска по месту работы продолжительностью 30 календарных дней с сохранением средней заработной платы, предусмотрен также отпуск для сдачи кандидатских экзаменов и для завершения диссертационной работы (ст. 19 Федерального закона «О высшем и послевузовском профессиональном образовании» от 22.08.1996 № 125-ФЗ).

Сотрудникам, получающим без отрыва от работы высшее образование, работодатель предоставляет дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка (ст. 173 ТК РФ, ст. 17 Федерального закона «О высшем и послевузовском профессиональном образовании» от 22.08.1996 № 125-ФЗ):

- для прохождения промежуточной аттестации на первом и втором курсах соответственно — по 40 календарных дней, на каждом из последующих курсов соответственно — по 50 календарных дней (при освоении основных образовательных программ высшего профессионального образования в сокращенные сроки на втором курсе — 50 календарных дней);
- для подготовки и защиты выпускной квалификационной работы и сдачи итоговых государственных экзаменов — четыре месяца;
- для сдачи итоговых государственных экзаменов — один месяц.

Работникам, обучающимся в учреждениях среднего профессионального образования, работодатель предоставляет дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка (ст. 174 ТК РФ):

- для прохождения промежуточной аттестации на первом и втором курсах — по 30 календарных дней, на каждом из последующих курсов — по 40 календарных дней;
- для подготовки и защиты выпускной квалификационной работы и сдачи итоговых государственных экзаменов — два месяца;
- для сдачи итоговых государственных экзаменов — один месяц.

Компенсации предусмотрены и для работников, обучающихся в образовательных учреждениях

начального профессионального образования — им предоставляются дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка для сдачи экзаменов на 30 календарных дней в течение одного года (ст. 175 ТК РФ).

Гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с обучением в образовательных учреждениях среднего и начального профессионального образования, не имеющих государственной аккредитации, устанавливаются коллективным договором или трудовым договором.

Работникам, успешно обучающимся в имеющих государственную аккредитацию вечерних (сменных) общеобразовательных учреждениях независимо от их организационно-правовых форм, работодатель предоставляет дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка для сдачи выпускных экзаменов в IX классе — 9 календарных дней, в XI (XII) классе — 22 календарных дня (ст. 176 ТК РФ).

С 01.01.2006 в соответствии с п. 13 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся уже не только зарплата и все начисления, сохраняемые в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, но и все расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно (не только один раз в год). Для признания расходов не имеет значения, связана ли получаемая работником специальность с его трудовыми обязанностями (см. письма Минфина России от 24.04.2006 № 03-03-04/1/389, МНС России от 05.09.2003 № ВГ-6-02/945@);

15) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Вынужденным прогулом считается отсутствие на рабочем месте сотрудника вследствие его противозаконного увольнения или перевода на другую работу с последующим восстановлением, а также в случае задержки выдачи трудовой книжки по вине работодателя.

За все время вынужденного прогула работнику выплачивается средний заработок. Если трудовой спор решается в суде, при вынесении решения о восстановлении на работе орган, рассматривающий трудовой спор, одновременно принимает решение о выплате работнику среднего заработка за все время вынужденного прогула или разницы в заработке за все время выполнения нижеоплачиваемой работы (ст. 391 и 394 ТК РФ);

16) суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специаль-

ным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями;

17) в случаях, предусмотренных законодательством РФ, начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам налогоплательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров;

18) расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;

19) расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

22) доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством РФ;

23) другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

Многие плательщики УСН задаются вопросом, включается ли в состав расходов на оплату труда сумма НДФЛ, начисляемая с сумм оплаты труда.

В связи с этим необходимо иметь в виду, что отдельной статьи затрат «Налог на доходы физических лиц» у налогоплательщика, конечно, не будет. Однако, несмотря на то, что расходы на оплату труда учитываются после выплаты, но в начисленных суммах, куда входит и сумма НДФЛ, впоследствии удерживаемая с работника. То есть расходами на оплату труда будут начисленные, а не выплаченные суммы заработной платы и иных выплат, а датой признания таких расходов — день выплаты (см. письма Минфина России от 12.07.2007 № 03-11-04/2/176, от 05.06.2007 № 03-11-04/2/159, от 28.04.2007 № 03-11-05/84, от 22.02.2007 № 03-11-04/2/48 и др.).

Аналогично в составе начисленных сумм учитываются алименты и прочие удержания из заработной платы (письмо Минфина от 05.06.2007 № 03-11-04/2/159).

Оплата временной нетрудоспособности

Порядок начисления и выплаты пособий по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях, применяющих УСН, установлен Федеральным законом от 31.12.2002 № 190-ФЗ «Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных

предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан».

Работникам организаций, перешедших на УСН, пособие по временной нетрудоспособности (за исключением пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием) выплачивается за счет следующих источников:

- средств Фонда социального страхования РФ, поступающих от единого налога для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, — в части суммы пособия, не превышающей за полный календарный месяц одного минимального размера оплаты труда, установленного Федеральным законом (на сегодняшний день это 2 300 руб.);
- средств работодателей — в части суммы пособия, превышающей один минимальный размер оплаты труда, установленный Федеральным законом.

В случае если временная нетрудоспособность продолжается менее полного календарного месяца, сумма пособия по временной нетрудоспособности, подлежащая выплате за счет средств Фонда, определяется путем деления минимального размера оплаты труда на количество календарных дней в месяце нетрудоспособности и умножения полученной суммы на количество календарных дней, пропущенных работником в связи с нетрудоспособностью в данном месяце.

В районах и местностях, где установлены районные коэффициенты к заработной плате, сумма пособия по временной нетрудоспособности, подлежащая выплате за счет средств Фонда, определяется также исходя из минимального размера оплаты труда без увеличения его на районный коэффициент (постановление Минздравсоцразвития России и ФСС РФ от 18.04.2003 № 20/43).

Исчисление пособия по временной нетрудоспособности, его назначение и выплата осуществляются в соответствии с общими правилами, установленными Федеральным законом от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию».

Расходы на выплату работникам пособий по временной нетрудоспособности сверх минимального размера оплаты труда учитываются работодателями при уплате единого налога:

— если налогоплательщик выбрал объект налогообложения «доходы», он уменьшает сумму налога (авансовых платежей по налогу) за налоговый (от-

четный) период на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности в порядке п. 3 ст. 346.21 НК РФ;

— если налогоплательщик выбрал объект налогообложения «доходы минус расходы», расходы на выплату пособий за счет работодателя включаются в состав расходов на основании подп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на часть суммы пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемой работнику за счет средств работодателя, не начисляют (письмо ФСС РФ от 18.04.2003 № 02-18/05-2417).

На суммы пособия по временной нетрудоспособности, выплаченные сверх сумм, возмещаемых ФСС РФ, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование не начисляются (письмо Минфина России от 03.07.2006 № 03-11-04/2/139).

Выплата иных видов пособий по обязательному социальному страхованию работникам осуществляется за счет средств ФСС РФ, в том числе:

- пособия по беременности и родам;
- пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием;
- детских пособий (за постановку на учет в ранние сроки беременности, в связи с рождением ребенка, на период отпуска по уходу за ребенком до полутора лет);
- пособия на погребение;
- пособие на санаторно-курортное лечение;
- оплата путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и членов их семей.

При наступлении соответствующих страховых случаев указанные работодатели производят в установленном порядке расчет (назначение) пособий работникам и обращаются за выделением необходимых средств в отделение (филиал отделения) Фонда по месту регистрации (письмо ФСС РФ от 23.01.2007 № 02-18/07-493).

В соответствии с п. 10 Положения о Фонде социального страхования РФ, утвержденного постановлением Правительства РФ от 12.02.1994 № 101, и п. 2.4 Инструкции о порядке учета и расходования средств обязательного социального страхования, утвержденной постановлением ФСС РФ от 09.03.2004 № 22, ответственность за правильность расходования средств обязательного социального страхования несет администрация страхователя в лице руководителя и главного бухгалтера.

Согласно п. 2.7 Инструкции страхователя-работодателя, применяющие специальные налоговые ре-

жимы и уплачивающие добровольно в Фонд страховые взносы, осуществляют расходы по обязательному социальному страхованию на выплату работникам пособий по временной нетрудоспособности по страховым случаям, наступившим и продолжающимся в период уплаты страховых взносов на социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности, в счет начисленных указанных страховых взносов; а иные расходы по обязательному социальному страхованию — за счет средств, выделяемых отделением (филиалом отделения) Фонда в порядке, установленном п. 3.3 Инструкции.

В свою очередь, п. 3.3 Инструкции установлен перечень документов, которые страхователю-работодателю необходимо представить в отделение (филиал отделения) Фонда по месту регистрации для выделения (возмещения) средств (см. также письмо ФСС РФ от 09.08.2007 № 02-13/07-7421):

- письменное заявление;
- расчетную ведомость по средствам ФСС РФ (форма 4-ФСС) и Форму отчета по страховым взносам, добровольно уплачиваемым в ФСС РФ отдельными категориями страхователей (форма 4а-ФСС РФ) (если заполняется) за отчетный период или промежуточную расчетную ведомость по средствам Фонда за соответствующий календарный месяц, подтверждающую начисление расходов по обязательному социальному страхованию;
- копии платежных поручений, подтверждающих уплату за соответствующий период единого налога, уплачиваемого при УСН;
- заверенные копии документов, подтверждающие обоснованность и правильность расходов по обязательному социальному страхованию.

Средства для выплаты работникам на цели обязательного социального страхования, получаемые налогоплательщиками от ФСС РФ, не являются доходами в целях гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ и при определении налоговой базы по единому налогу при применении УСН не учитываются (письма Минфина России от 22.01.2008 № 03-11-05/9, от 01.06.2005 № 03-03-02-02/80).

Работодатели, применяющие УСН, вправе добровольно уплачивать в ФСС РФ страховые взносы на социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности по тарифу в размере 3% налоговой базы, определяемой в соответствии с гл. 24 НК РФ.

Суммы таких взносов не могут быть учтены в составе затрат налогоплательщика, так как в п. 1 ст. 346.16 НК РФ нет подходящей статьи расходов. Взносы уплачиваются из собственных средств налогоплательщика.

При уплате работодателями страховых взносов в ФСС РФ выплата пособий по временной нетрудоспособности работникам осуществляется полностью за счет средств Фонда.

Правила добровольной уплаты в ФСС РФ отдельными категориями страхователей страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством установлены постановлением Правительства РФ от 05.03.2003 № 144.

В любом случае — уплачивают они взносы на добровольной основе или нет — налогоплательщики УСН ежеквартально подают в ФСС РФ Расчетную ведомость по средствам ФСС РФ (форма 4-ФСС), утвержденную постановлением ФСС от 22.12.2004 № 111 (см. письмо Минфина России от 21.06.2005 № 03-11-04/1/2).

Пенсионные взносы

Согласно ст. 346.11 НК РФ применение УСН не освобождает налогоплательщиков от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ.

Не являясь плательщиками единого социального налога (далее — ЕСН), налогоплательщики УСН обязаны исчислять и уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Согласно п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по ЕСН, установленные гл. 24 «Единый социальный налог» НК РФ.

При формировании базы для уплаты пенсионных взносов необходимо учитывать следующее.

Пунктом 1 ст. 236 НК РФ установлено, что объектом налогообложения ЕСН признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам.

Согласно п. 3 ст. 236 НК РФ указанные выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В связи с тем, что организация, применяющая УСН, не является плательщиком налога на при-

быль организаций, на нее не распространяется п. 3 ст. 236 НК РФ, поэтому суммы материальной помощи, премий, оплаты обучения сотрудников и т. д. облагаются страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование в общеустановленном порядке (см. разъяснения в письме Минфина России от 16.02.2007 № 03-04-06-02/28).

У налогоплательщиков, выбравших объект налогообложения «доходы», сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ. В совокупности с суммами выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности пенсионные взносы уменьшают сумму единого налога (авансовых платежей по налогу) не более чем на 50 % (п. 3 ст. 346.21 НК РФ).

У налогоплательщиков, применяющих УСН с объектом «доходы минус расходы», страховые взносы на обязательное пенсионное страхование включаются по факту уплаты в состав расходов при определении налоговой базы по единому налогу (подп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Минфин России письмом от 11.12.2007 № 03-11-04/2/298 пояснил, что в отличие от налогоплательщиков, применяющих метод начисления, плательщик УСН относит суммы взносов на обязательное пенсионное страхование и взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в расходы в момент списания денежных средств с расчетного счета или выплаты из кассы.

Пример 2. Работник налогоплательщика УСН уходит в очередной отпуск с 28 марта по 15 апреля 2008 г. С сумм оплаты за отпуск работодатель начисляет и уплачивает пенсионные взносы и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Расходы на оплату отпуска, а также уплаченные взносы принимаются в состав расходов без распределения по отчетным периодам на дату списания денежных средств с расчетного счета или выплаты из кассы.

Плательщики УСН, производящие выплаты работникам, ежеквартально подают расчет авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам по форме, утвержденной приказом Минфина России от 24.03.2005 № 48н, а ежегодно — декларацию по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим ли-

цам, форма которой утверждена приказом Минфина России от 27.02.2006 № 30н.

Обязательное медицинское страхование работников

Взносы в Фонды обязательного медицинского страхования (далее — ФОМС) плательщики УСН не уплачивают, так как не платят ЕСН, в составе которого налогоплательщики, применяющие общий налоговый режим, производят отчисления в эти фонды. Однако часть единого налога зачисляется в ФОМС (ст. 346.22 НК РФ, ст. 146 Бюджетного кодекса РФ):

- в ФФОМС:
 - 0,5% налога, взимаемого в связи с применением УСН;
 - 0,5% налога, взимаемого в виде стоимости патента в связи с применением УСН;
 - 2% минимального налога, взимаемого в связи с применением УСН;
- в ТФОМС:
 - 4,5% налога, взимаемого в связи с применением УСН;
 - 4,5% налога, взимаемого в виде стоимости патента в связи с применением УСН;
 - 18% минимального налога, взимаемого в связи с применением УСН.

За счет полученных средств ФОМС финансирует программы обязательного медицинского страхования.

Плательщики УСН (организации и индивидуальные предприниматели) являются страхователями в системе ОМС (ст. 2 Закона РФ «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации» от 28.06.1991 № 1499-1 (ред. от 29.12.2006)). Страхова-

тель обязан зарегистрироваться в территориальном органе ФОМС в порядке, установленном постановлением Правительства РФ от 15.09.2005 № 570.

Таким образом, работники налогоплательщика УСН не должны быть ущемлены в правах на бесплатное медицинское обслуживание, и страхователь (работодатель) обязан обеспечить застрахованному лицу (работнику) право на получение полиса обязательного медицинского страхования.

Добровольное страхование работников

Подпунктом 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ предусмотрено, что при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, в состав расходов включаются расходы только по обязательному страхованию работников и имущества налогоплательщиков. В связи с этим расходы по добровольному страхованию работников налогоплательщиками, применяющими УСН, по договорам добровольного медицинского страхования, добровольного страхования жизни, негосударственного пенсионного обеспечения, добровольного страхования от несчастных случаев, расходы на которые плательщикам налога на прибыль разрешено списывать на уменьшение налоговой базы, при УСН учитываться не должны.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) : Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
2. Трудовой кодекс РФ: Федеральный закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ.
3. Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации: Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ.

* * *