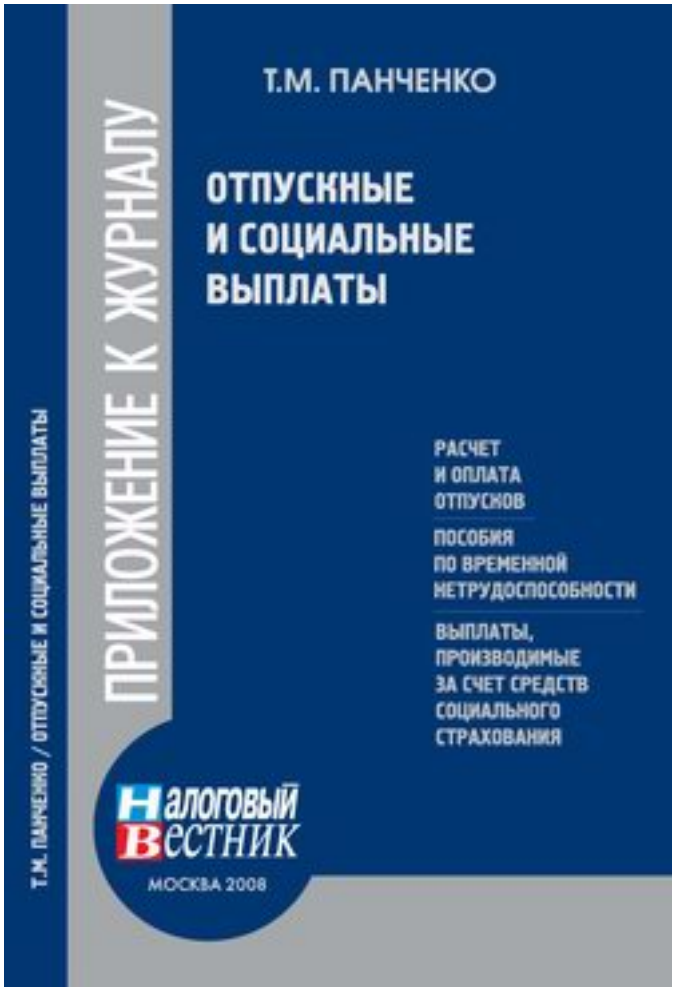
Т.М. ПАНЧЕНКО
ОТПУСКНЫЕ И СОЦИАЛЬНЫЕ ВЫПЛАТЫ
ПРИЛОЖЕНИЕ К ЖУРНАЛУ
РАСЧЕТ И ОПЛАТА ОТПУСКОВ
ПОСОБИЯ ПО ВРЕМЕННОЙ НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ
ВЫПЛАТЫ, ПРОИЗВОДИМЫЕ ЗА СЧЕТ СРЕДСТВ СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ
Налоговый Вестник
МОСКВА 2008
Т.М. ПАНЧЕНКО / ОТПУСКНЫЕ И СОЦИАЛЬНЫЕ ВЫПЛАТЫ

Т. М. Панченко

Отпускные и социальные выплаты

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=166259
Панченко Т. Отпускные и социальные выплаты: Налоговый вестник; М.; 2008
ISBN 978-5-93094-243-9

Аннотация

В издании приводятся бухгалтерский учет и налогообложение отпускных выплат, в том числе расчет среднего заработка, учет премий и вознаграждений, замена части отпуска денежной компенсацией, компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работников, дополнительные оплачиваемые отпуска, формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков.

При рассмотрении социальных выплат приводятся особенности назначения, учета и расчета пособий по временной нетрудоспособности.

В числе выплат, производимых за счет средств социального страхования, анализируются особенности учета государственных пособий гражданам, имеющим детей, включая единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях, единовременного пособия при рождении ребенка, ежемесячного пособия по уходу за ребенком.

Содержание

1. Расчет и оплата отпусков 4
2. Пособия по временной нетрудоспособности 44
Конец ознакомительного фрагмента. 49

Таиса Панченко
Отпускные и социальные выплаты

1. Расчет и оплата отпусков

1.1. Общие положения

Право работников на ежегодный оплачиваемый отпуск закреплено в ст. 21 Трудового кодекса Российской Федерации (ТК РФ), согласно ст. 114 которого работникам предоставляются ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка. Продолжительность ежегодного оплачиваемого отпуска, установленная ТК РФ, равна 28 календарным дням.

Рабочий год составляет 12 полных месяцев и, в отличие от календарного года, исчисляется не с 1 января, а со дня поступления работника на работу к работодателю.

Пример.

Работник поступил на работу 12 февраля 2007 года. Его первый рабочий год истекает 11 февраля 2008 года. Второй рабочий год начинается с 12 февраля 2008 года, а истекает 11 февраля 2009 года.

В соответствии со ст. 115 ТК РФ основной отпуск работника может быть удлинен. Так, работники, занятые на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, имеющие особый характер работы, ненормированный рабочий день, трудящиеся в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на дополнительный отпуск.

Согласно действующему трудовому законодательству продолжительность ежегодного отпуска исчисляется в календарных днях. Нерабочие праздничные дни (установленные федеральным законом), приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются. По соглашению между работником и работодателем ежегодный (основной) оплачиваемый отпуск может быть разделен на части. При этом хотя бы одна из частей этого отпуска должна быть не менее 14 календарных дней.

1.2. Стаж работы, дающий право работнику на ежегодный основной оплачиваемый отпуск

Работник имеет право на ежегодный оплачиваемый отпуск. Причем за первый год работы отпуск предоставляется работникам, которые отработали в организации без перерыва более шести месяцев. По соглашению между руководителем и работником отпуск может быть предоставлен и раньше этого срока.

При этом организация обязана предоставлять отпуск некоторым работникам и до истечения шести месяцев работы, а именно: женщинам перед отпуском по беременности и родам или сразу после него, несовершеннолетним сотрудникам и работникам, усыновившим детей в возрасте до трех месяцев.

Работник может взять отпуск за второй и последующие годы работы в любое время года, но с одним условием, что период отдыха этого работника должен быть установлен графиком отпусков, утвержденным в организации.

Согласно ст. 121 ТК РФ *в стаж работы*, дающий право на получение ежегодного основного оплачиваемого отпуска, *включаются*:

– время фактической работы;

– время, которое работник фактически не отработал, но за ним в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором сохранялось место работы (должность), в том числе время ежегодного оплачиваемого отпуска, нерабочие праздничные дни, выходные дни и другие предоставляемые работнику дни отдыха;

– время вынужденного прогула при незаконном увольнении или отстранении от работы и последующем восстановлении на прежней работе;

– период отстранения от работы работника, который не прошел обязательный медицинский осмотр (обследование) не по своей вине.

В стаж работы, дающий право на ежегодный основной оплачиваемый отпуск, *не включаются*:

– время отсутствия работника на работе без уважительных причин, в том числе вследствие его отстранения от работы в случаях, предусмотренных ст. 76 ТК РФ;

– время отпусков по уходу за ребенком до достижения им установленного законом возраста;

– время предоставляемых по просьбе работника отпусков без сохранения заработной платы, если их общая продолжительность превышает 14 календарных дней в течение рабочего года.

1.3. Расчет среднего заработка

1.3.1. Общие положения

Для расчета сумм отпускных, компенсаций за неиспользованный отпуск, а также для всех иных случаев определения размера средней заработной платы, предусмотренных ТК РФ, должен применяться порядок расчета средней заработной платы, установленный ст. 139 настоящего Кодекса. При этом не имеет значения, за счет какого источника эти выплаты производились. Для всех случаев определения размера средней заработной платы, предусмотренных ТК РФ, введен единый порядок ее исчисления, который приведен в Положении об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденном постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922. В частности, данным Положением утвержден перечень выплат, учитываемых при расчете средней заработной платы, а именно:

– заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам (должностным окладам) за отработанное время;

– заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу по сдельным расценкам;

– заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг), или комиссионное вознаграждение;

– заработная плата, выданная в неденежной форме;

– денежное вознаграждение, начисленное за отработанное время лицам, замещающим государственные должности;

– начисленные в редакциях средств массовой информации и в организациях искусства гонорар работников, состоящих в списочном составе этих редакций и организаций, и (или)

оплата их труда, осуществляемая по ставкам (расценкам) авторского (постановочного) вознаграждения;

– заработная плата, начисленная преподавателям учреждений начального и среднего профессионального образования за часы преподавательской работы сверх уменьшенной годовой учебной нагрузки (которая учитывается в размере одной десятой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления);

– разница в должностных окладах работников, перешедших на нижеоплачиваемую работу (должность) с сохранением размера должностного оклада по предыдущему месту работы (должности);

– заработная плата, окончательно рассчитанная по завершении календарного года, обусловленная системой оплаты труда (которая учитывается в размере одной двенадцатой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления);

– надбавки и доплаты к тарифным ставкам (должностным окладам) за профессиональное мастерство, классность, квалификационный разряд (классный чин, дипломатический ранг), выслугу лет (стаж работы), особые условия государственной службы, ученую степень, ученое звание, знание иностранного языка, работу со сведениями, составляющими государственную тайну, совмещение профессий (должностей), расширение зон обслуживания, увеличение объема выполняемых работ, исполнение обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы, руководство бригадой;

– выплаты, связанные с условиями труда, в том числе выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (в виде коэффициентов и процентных надбавок к заработной плате), повышенная оплата труда на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, за работу в ночное время, оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни, оплата сверхурочной работы;

– премии и вознаграждения, включая вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет;

– другие предусмотренные системой оплаты труда виды выплат.

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключаются (не учитываются) следующие периоды и суммы:

– периоды нетрудоспособности;

– отпускные;

– дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;

– дни отгулов в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени;

– дни простоев, происходивших по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;

– дни забастовок, в которых работник не участвовал, но не имел возможности выполнять свою работу;

– периоды, во время которых работник освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации;

– периоды, за которые за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Обращаем внимание читателей журнала на то, что из времени и начисленных за это время сумм, не входящих в расчетный период, в настоящее время исключены предусмотренные трудовым законодательством перерывы для кормления ребенка, которые начиная с 2008 года *учитываются* при расчете среднего заработка.

В списке периодов, исключаемых из расчета среднего заработка, не упоминаются также в настоящее время дни отдыха (отгулы) в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ.

1.3.2. Невключение в отпуск праздничных дней

В соответствии со ст. 120 ТК РФ нерабочие праздничные дни, приходящиеся на период ежегодного основного или ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются.

Такими нерабочими праздничными днями согласно ст. 112 ТК РФ являются:

– 1, 2, 3, 4 и 5 января – Новогодние каникулы;
– 7 января – Рождество Христово;
– 23 февраля – День защитника Отечества;
– 8 марта – Международный женский день;
– 1 мая – Праздник Весны и Труда;
– 9 мая – День Победы;
– 12 июня – День России;
– 4 ноября – День народного единства.

1.3.3. Расчетный период для исчисления среднего заработка

1.3.3.1. Полностью отработанный расчетный период

При любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из *фактически* начисленной ему заработной платы и *фактически* отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих отпуску.

Следовательно, расчетным периодом для работника являются 12 календарных месяцев.

Средний месячный заработок работника, *отработавшего полностью в расчетный период* норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть менее установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда (МРОТ), применяемого исключительно для регулирования оплаты труда, а также для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности. В настоящее время действует МРОТ в размере 2300 руб. в месяц, установленный с 1 сентября 2007 года Федеральным законом от 20.04.2007 № 54-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О минимальном размере оплаты труда” и другие законодательные акты Российской Федерации».

Средний заработок работникам-совместителям определяется в том же порядке, что и штатным работникам.

Оплата отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплата компенсации за неиспользованные отпуска производятся на основании *среднего дневного заработка*, который согласно ст. 139 ТК РФ исчисляется за последние 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата, путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней). Календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно [в феврале – по 28-е (29-е) число включительно].

Для расчета средней заработной платы в коллективном договоре либо локальном нормативном акте могут быть предусмотрены и иные периоды, если они не ухудшают положе-

ние работников. Таким образом, любой работодатель (а не только организация, в которой действует коллективный договор) вправе воспользоваться ст. 139 ТК РФ и установить свой расчетный период при условии четкого обоснования своего выбора. В качестве такого обоснования могут быть расчеты, сделанные в отношении всех категорий работников (основного производства, вспомогательного производства, обслуживающих производств и хозяйств и т.д.), из которых следует, что иной расчетный период, применяемый работодателем, не нарушает прав работников (в том числе по причитающимся к начислению суммам среднего заработка).

В соответствии со ст. 120 ТК РФ продолжительность ежегодных оплачиваемых отпусков (основного и дополнительного) исчисляется в *календарных* днях.

В *рабочих* днях предоставляются отпуска (или выплачивается компенсация за неиспользованные отпуска) только работникам, с которыми заключен трудовой договор на срок до двух месяцев (ст. 291 ТК РФ), и работникам, принятым для выполнения сезонных работ (ст. 295 ТК РФ).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в *рабочих днях*, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска определяется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы в расчетном периоде на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели (включая субботы).

Но такой порядок исчисления среднего дневного заработка осуществляется только в том случае, если *расчетный период отработан полностью*.

1.3.3.2. Подсчет дней отпуска в случае, если расчетный период отработан не полностью

Если работник отработал расчетный период не полностью (из-за временной нетрудоспособности и т.д.), то при расчете среднего заработка организациям следует руководствоваться п. 6—8 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы: *«В случае если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период или за период, превышающий расчетный период, либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчетного периода в соответствии с пунктом 5 настоящего Положения, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период, равный расчетному.*

В случае если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период и до начала расчетного периода, средний заработок определяется исходя из размера заработной платы, фактически начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка.

Если работник за расчетный период, до расчетного периода и до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней в организации, то средний заработок определяется исходя из тарифной ставки установленной ему тарифной ставки, оклада, должностного оклада».

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период (последние 12 календарных месяцев), на 12 и на среднемесячное число календарных дней (29,4).

Если один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью или из него исключалось время в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления

средней заработной платы, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней (29,4), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количества календарных дней в неполных календарных месяцах.

Пример.

Работнику организации Е.Н. Пименову в июне 2008 года предоставлен очередной отпуск. Расчетный период – с 1 июня 2007 года по 31 мая 2008 года. В расчетном периоде Е.Н. Пименов полностью отработал только десять месяцев. В июне 2007 года он не работал, поскольку находился в отпуске. С 3 по 13 декабря 2007 года Е.Н. Пименов болел и отработал только 14 дней. Сумма заработной платы, начисленная в расчетном периоде, составила 240 000 руб. Поскольку Е.Н. Пименов болел с 3 по 13 декабря и отработал в декабре 14 дней, то количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце, равно 20 [2 дн. (с 1 по 2 декабря) + 18 дн. (с 14 по 31 декабря)]. Средний дневной заработок для расчета отпускных Е.Н. Пименову составил 766,85 руб. {240 000 руб.: [(29,4 дн. х *10 мес.) + (29,4 дн.: 31 дн.* х*20 дн.)]}.*

Количество календарных дней в неполном календарном месяце рассчитывается путем деления среднемесячного числа календарных дней (29,4) на количество календарных дней этого месяца и умножения на количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце. Число календарных дней, приходящихся на отработанное в этом месяце время, включает выходные и праздничные нерабочие дни.

Пример.

Работник уходил 21 января 2008 года в отпуск. Расчетный период для него – с 1 января по 31 декабря 2007 года. В ноябре 2007 года работник болел с 12 по 21 ноября (10 календарных дней). Количество дней за ноябрь – 19,6 [29,4 дн.: 30 дн. х*(30 дн. – 10 дн.)].*

Ранее количество календарных дней в не полностью отработанных месяцах рассчитывалось путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4 (независимо от графика работы).

Результаты, получаемые при применении этих способов подсчета, отличаются друг от друга.

Пример.

Работнику был предоставлен с 19 мая 2008 года отпуск продолжительностью 28 календарных дней. Расчетный период для него – с 1 мая 2007 года по 30 апреля 2008 года. В июле 2007 года работник был в отпуске 28 календарных дней, в июле он отработал только два рабочих дня. В ноябре 2007 года работник болел 8 рабочих дней. В ноябре 2007 года он отработал 13 рабочих дней. В расчетном периоде работнику были начислены без учета отпуска и больничного 63 000 руб.

Стало.*Средний дневной заработок за расчетный период – 204,12 руб. {63 000 руб.: [(29,4 дн.* х*10 мес.) + (29,4 дн.: 31 дн.* х*2 дн.) + (29,4 дн.: 30 дн.* х*13 дн.)]}.*

Сумма отпускных – 5715,36 руб. (204,12 руб. х*28 дн.).*

Было.*Сравним с расчетом, действовавшим в 2007 году.*

Средний дневной заработок за расчетный период – 200 руб. {63 000 руб.: [(29,4 дн. х*10 мес.) + (2 дн. + 13 дн.)* х*1,4]}.*

Сумма отпускных была бы 5600 руб. (200 руб. х*28 дн.).*

В 2008 году отменена особенность расчета оплаты за отпуск, предоставляемый в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска (если она исчисляется в *рабочих* днях) при не полностью отработанных месяцах.

Теперь для расчета оплаты за отпуск в рабочих днях применяется общее правило п. 11 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, а именно: фактически начисленная заработная плата делится на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

Ранее количество рабочих дней в не полностью отработанных месяцах при предоставлении отпусков в рабочих днях рассчитывалось путем умножения рабочих дней по календарю пятидневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,2.

1.3.4. Учет премий и вознаграждений при расчете отпуска

При определении среднего заработка премии и вознаграждения учитываются в порядке, установленном п. 15 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы:

«…ежемесячные премии и вознаграждения – фактически начисленные в расчетном периоде, но не более одной выплаты за каждый показатель за каждый месяц расчетного периода;

премии и вознаграждения за период работы, превышающий один месяц, – фактически начисленные в расчетном периоде за каждый показатель, если продолжительность периода, за который они начислены, не превышает продолжительности расчетного периода, и в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода, если продолжительность периода, за который они начислены, превышает продолжительность расчетного периода;

вознаграждение по итогам работы за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), иные вознаграждения по итогам работы за год, начисленные за предшествующий событию календарный год, – независимо от времени начисления вознаграждения.

В случае если время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью или из него исключалось время в соответствии с пунктом 5 настоящего Положения, премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетном периоде, за исключением премий, начисленных за фактически отработанное время в расчетном периоде (ежемесячные, ежеквартальные и др.).

Если работник проработал неполный рабочий период, за который начисляются премии и вознаграждения, и они были начислены пропорционально отработанному времени, они учитываются при определении среднего заработка исходя из фактически начисленных сумм в порядке, установленном настоящим пунктом».

Порядок учета премий для определения среднего заработка в 2008 году претерпел большие изменения.

Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы позволяет учесть в некоторых случаях премию целиком, если даже расчетный период отработан не полностью, о чем речь пойдет ниже.

Как было. Прежнее Положение об особенностях исчисления средней заработной платы, утвержденное постановлением Правительства РФ от 11.04.2003 № 213, позволяло при не полностью отработанном расчетном периоде принимать в расчет всю сумму премии только в двух случаях:

– если месячная премия выплачена вместе с заработной платой за соответствующий месяц;

– если сотрудник проработал неполный рабочий период, за который начисляется премия, и она начислена уже с учетом этого. Это правило, сохраненное и в ныне действующем Положении об особенностях исчисления средней заработной платы, касается в настоящее время только вновь принятых работников.

Но представим следующую ситуацию. За один из кварталов расчетного периода выдана премия. Этот квартал отработан работником полностью. Однако в расчетном периоде были месяцы, в которых работник был в отпуске или болел. Такие месяцы считаются не полностью отработанными. Так вот, ранее квартальную премию приходилось учитывать при расчете среднего заработка пропорционально дням, отработанным во всем расчетном периоде.

Как стало. В настоящее время действующее Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы разрешает учитывать премии целиком в случае, если они начислены за фактически отработанное время в расчетном периоде.

Если квартал расчетного периода, за который начислена премия, отработан полностью, премия может быть учтена при расчете среднего заработка в полной сумме даже несмотря на то, что в других кварталах расчетного периода имеются неотработанные месяцы.

Пример.

Работнику ЗАО «Сокол» Сидорину В.С. установлен оклад в размере 10 000 руб. в месяц. В феврале 2007 года Сидорин В.С. ушел в отпуск на 14 календарных дней. Расчетный период для него – с 1 февраля 2006 года по 31 января 2007 года. В этом расчетном периоде Сидорин В.С. не отработал 10 рабочих дней в августе 2006 года (он был в отпуске). В июле Сидорину В.С. была выплачена премия за II квартал 2006 года – 8000 руб.

Согласно прежним правилам в этом случае при определении среднего заработка квартальную премию следовало учесть пропорционально времени, отработанному за расчетный период.

По новому порядку при расчете отпускных премию надо учесть целиком. Ведь II квартал, за который начислена премия, отработан полностью. Иными словами, премия начислена за фактически отработанное время.

Если премия (ежемесячная, квартальная, годовая) была начислена исходя из фактически отработанного времени (за вычетом дней болезни), то с 2008 года эта премия включается в расчет среднего заработка для отпуска не пропорционально отработанному времени, а полностью в той сумме, в которой она начислена.

Действующее в настоящее время Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы по-новому учитывает премии при расчете среднего заработка для отпуска.

Так, при определении среднего заработка учитываются только те премии, которые начислены в расчетном периоде. Иными словами, премия учитывается даже в случае, если она выплачена за период, который полностью или частично «выпал» из расчетного. Стало важным, чтобы момент начисления премии попал в расчетный период. В настоящее время действует следующий принцип: если премия начислена в одном из месяцев расчетного периода, то она должна быть учтена. Если же премия начислена в месяце, который не попадает в расчетный период, она в расчет не берется.

Но *при расчете среднего заработка нельзя учесть пять квартальных премий* даже в случае, если все они попали в расчетный период. Это объясняется тем, что расчетному периоду (12 месяцам) соответствуют только четыре квартальные премии (4 Ч 3 мес.).

В п. 15 действующего в настоящее время Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы сказано, что премии, которые начислены за период больше месяца, могут быть учтены в расчете только при двух условиях:

1) они должны быть начислены в расчетном периоде;

2) период, за который они полагаются, не превышает расчетный, то есть 12 месяцев.

Если второе условие не выполняется, то премии можно учесть при расчете среднего заработка только в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода.

Пример.

Расчетный период с 1 января по 31 декабря 2007 года был отработан работником полностью. В январе 2007 года работнику была начислена премия за IV квартал 2006 года в сумме 5000 руб., в марте 2007 года – по итогам работы за полтора года в сумме 30 000 руб. Первая премия должна была войти в расчет полностью, а вторая – в размере 20 000 руб. [30 000 руб. х (1/18 мес. х 12 мес.)].

Исключение из этого правила составляют годовые премии, выплачиваемые за предшествующий календарный год. Эти премии должны быть учтены при расчете среднего заработка независимо от того, когда они начислены.

В ранее действовавшем Положении об особенностях порядка исчисления средней заработной платы было сказано, что в расчет надо брать премии, фактически начисленные *за* расчетный период. И было не совсем понятно, как следовало учитывать премии, которые были начислены за тот период, который частично или полностью попал в расчетный, а сам месяц начисления оказался за его пределами. Но специалисты контролирующих ведомств в своих разъяснениях советовали поступать именно так, как в настоящее время прописано в Положении об особенностях порядка исчисления средней заработной платы.

На практике возможна ситуация, при которой в расчетный период попадают сразу две годовые премии.

В данном случае учитывать или нет годовую премию при расчете отпускных, зависит от того, за какой год она начислена.

В настоящее время действует правило, согласно которому учитывается только премия, начисленная за предшествующий календарный год. Иными словами, в 2008 году можно учесть только премию, выплаченную за 2007 год независимо от времени ее начисления (в расчетном периоде или за его пределами).

При предоставлении отпуска начиная с 6 января 2008 года учитывается вознаграждение по итогам работы за 2007 год. Вознаграждение по итогам работы за 2006 год в расчет не включается независимо от времени его начисления.

Пример.

Работнику был предоставлен отпуск в июне 2008 года. Премия по итогам 2007 года была ему начислена в апреле 2008 года, а премия за 2006 год – в июне 2008 года. Расчетный период для выплаты отпускных – с 1 июня 2007 года по 31 мая 2008 года. При исчислении среднего заработка в данном случае необходимо было учесть только премию за 2007 год. Премию за 2006 год включать в расчет не следовало.

Из письма Минздравсоцразвития России от 05.03.2008 № 535-17 следует, что в средний заработок для оплаты отпуска включается вся сумма годовой премии, в том числе за те месяцы года, которые выпали из расчетного периода. Для включения годовой премии в средний заработок важно, чтобы она была начислена именно за прошлый год и за фактически отработанное время в расчетном периоде. Полного совпадения месяцев этого года с

месяцами расчетного периода не требуется, так как изначально считается, что период, за который начислен денежный бонус, не превышает расчетный.

Но на практике все-таки встречается случай, когда премия по итогам работы за год учитывается в среднем заработке не в полной сумме: сотрудник организации отработал расчетный период не полностью (например, из-за болезни, отпуска и т.д.), и период, за который начислено вознаграждение по итогам работы за год, не совпадает с расчетным периодом, а премия была начислена без учета фактически отработанного времени. В такой ситуации организация должна учесть в среднем заработке сумму премии пропорционально отработанному в расчетном периоде времени (независимо от времени ее начисления).

Пример.

Менеджер Амундсен Р.П. уходил в отпуск 20 марта 2008 года. Расчетный период (с 1 марта 2007 года по 29 февраля 2008 года) отработан им не полностью: вместо 250 рабочих дней Амундсен Р.П. из-за болезни и отпуска трудился 230 рабочих дней.

В феврале 2008 года Амундсену Р.П. была начислена премия по итогам работы за 2007 год в размере его месячного оклада – 22 000 руб.

При этом организация начислила премию без учета фактически отработанного времени. Поэтому в средний заработок для расчета отпускных должна была войти только часть премии, рассчитанная пропорционально дням, отработанным Амундсеном Р.П. в расчетном периоде, и ее сумма должна была составить 20 240 руб.(22 000 руб.:: 250 дн. х*230 дн.).*

Согласно письму Роструда от 03.05.2007 № 1253-6-1 независимо от времени начисления премия, выплаченная за предшествующий календарный год, должна быть учтена при расчете отпускных в текущем году. Иными словами, если работник ушел в отпуск в январе 2008 года, а в феврале ему была начислена премия по итогам работы в 2007 году, то сумма отпускных этого работника должна была быть пересчитана с учетом годовой премии. Необходимость такого пересчета обусловлена п. 15 действующего в настоящее время Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, где, в частности, указано, что вознаграждение по итогам работы за предшествующий календарный год учитывается в полной сумме независимо от того, когда оно было начислено.

Пример.

Шишковцу П.С. в феврале 2008 года был предоставлен ежегодный отпуск продолжительностью 14 календарных дней. Расчетный период для него – с 1 февраля 2007 года по 31 января 2008 года. Это время было отработано Шишковцом П.С. полностью. В марте 2008 года Шишковцу П.С. была начислена годовая премия по итогам работы за 2007 год. В этом случае начисленную ранее сумму отпускных надо было пересчитать.

В какой сумме учесть годовую премию при расчете отпускных, зависит от того, полностью отработан работником расчетный период или нет.

Согласно Положению об особенностях порядка исчисления средний заработной платы *если расчетный период совпадает с календарным годом, то годовая премия может быть учтена полностью при условии, что она начислена за фактически отработанное время.*

Если период, за который выплачивается годовая премия, не совпадает с расчетным, премия учитывается при расчете среднего заработка в полном объеме при условии, что расчетный период отработан полностью.

Если же время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью, годовая премия учитывается пропорционально отработанному времени. Исключение составляет ситуация, при которой расчетный период совпадает с календарным годом. В этом случае

премию можно учесть полностью при условии, что она начислена за фактически отработанное время.

Пример.

Шишковцу П.С. (оклад – 10 000 руб. в месяц) был предоставлен ежегодный отпуск продолжительностью 14 календарных дней с 4 февраля 2008 года. Расчетный период для него – с 1 февраля 2007 года по 31 января 2008 года (всего 249 рабочих дней). С 9 по 22 июля 2007 года Шишковец П.С. был в отпуске. Его зарплата за дни, отработанные в июле 2007 года, составила 5454,55 руб., и на это время приходились 17 календарных дней и 10 рабочих дней.

В январе 2008 года Шишковцу П.С.была начислена годовая премия в сумме 12 000 руб. по итогам работы за 2007 год. Эту годовую премию следовало пересчитать, так как расчетный период не совпадает с тем периодом, за который была выплачена премия.

В расчетном периоде Шишковец П.С. отработал 239 дней (249 дн. – 10 дн.).

Размер годовой премии, принимаемой в расчет, составил 11 518,07 руб. (12 000 руб.: 249 дн. х*239 дн.).*

Определяем количество календарных дней, приходящихся на отработанное в расчетном периоде время:

29,4 дн. х*11 мес. + (29,4 дн.: 31 дн.* х*17 дн.) = 339,52 дн.*

Сумма отпускных с учетом годовой премии должна была составить 5235,68 руб. {[(10 000 руб. х*11 мес.) + 5454,55 руб. + 11 518,07 руб.]:: 339,52 дн.* х*14 дн.}.*

Если речь идет о такой годовой выплате, как премия, приуроченная к Новому году, или материальная помощь, то она не должна учитываться при расчете отпускных.

С одной стороны, в п. 2 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы указывается, что при расчете среднего заработка, который используется для расчета отпускных, учитываются все виды выплат, предусмотренные системой оплаты труда. С другой стороны, в п. 3 данного Положения говорится о том, что при расчете среднего заработка не учитываются выплаты, не относящиеся к оплате труда, в том числе материальная помощь. Разовые премии, выплаченные работникам к праздничным дням или юбилейным датам, не могут быть видами выплат, подпадающими под определение «система оплаты труда работников». Сюда же можно отнести и премию, приуроченную к Новому году. Следовательно, учитывать данные премии при расчете отпускных не надо.

Согласно п. 16 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы *если в расчетном периоде повышалась заработная плата, то не все годовые премии пересчитываются.*

Если в организации, филиале либо структурном подразделении была повышена заработная плата, то такое повышение должно быть учтено при расчете отпускных. Согласно новым правилам расчета отпускных корректировать надо только те выплаты, размер которых зависит от величины оклада. Более того, в документах должно быть четко прописано, сколько составляет выплата (например, фиксированный процент от оклада). Если же установлен диапазон значений, то корректировки не нужны.

Применительно к вознаграждениям по итогам за год это означает, что годовая премия привязана к окладу (например, составляет полтора оклада) и в то же время она начислена до повышения заработной платы, то при расчете отпускных вся сумма этой премии должна быть умножена на коэффициент повышения.

В соответствии с п. 15 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы годовая премия не должна корректироваться, если она начислена после повы-

шения заработной платы или если размер премии жестко не определен в положении о премировании (например, находится в диапазоне от двух до четырех окладов).

1.3.5. Расчет среднего заработка при установлении работнику неполного рабочего времени

В организации могут числиться сотрудники, работающие неполное рабочее время (неполную рабочую неделю, неполный рабочий день). Так, работодатель обязан устанавливать неполный рабочий день или неполную рабочую неделю по просьбе беременной женщины. Право на неполное рабочее время имеют один из родителей (опекун, попечитель), имеющий ребенка в возрасте до четырнадцати лет (ребенка-инвалида в возрасте до восемнадцати лет), лица, осуществляющие уход за больным членом семьи в соответствии с медицинским заключением, выданным в порядке, установленном федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации (ст. 93 ТК РФ).

В соответствии с п. 11 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы при установлении работнику неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня) средний дневной заработок этого работника исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю пятидневной (шестидневной) рабочей недели, приходящихся на время, отработанное в расчетном периоде.

1.3.6. Расчет среднего заработка работников-совместителей

В соответствии со ст. 286 ТК РФ лицам, работающим по совместительству, ежегодные оплачиваемые отпуска предоставляются одновременно с отпуском по основному месту работы (в том числе авансом), и на практике возможна ситуация, при которой в расчетном периоде не будет отработанных дней.

Согласно п. 19 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы лицам, работающим на условиях совместительства, средний заработок определяется в порядке, установленном настоящим Положением.

Если работник является внутренним совместителем (с ним заключен второй трудовой договор тем же работодателем, предполагающий выполнение другой регулярной оплачиваемой работы в свободное от основной работы время, – ст. 60.1, 282 ТК РФ), то ему должны быть одновременно предоставлены отпуска и по основной, и по совмещаемой работе.

Поскольку с работником заключено два трудовых договора и фактически предоставляются два разных отпуска (хотя и совпадающие по времени), в данном случае должны быть оформлены два приказа на отпуск и рассчитаны два разных средних заработка.

1.3.7. Расчет отпускных при повышении заработной платы

Сумма заработной платы, причитающаяся работнику за время отпуска, рассчитывается организацией исходя из размера средней заработной платы работника.

Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы требует корректировать средний заработок при повышении окладов в целом по организации, филиалу либо структурному подразделению.

При повышении в организации тарифных ставок, должностных окладов или денежного вознаграждения средний заработок работников также повышается. Порядок расчета такого повышения зависит от периода, в котором оно произошло.

Если тарифные ставки, должностные оклады или должностные вознаграждения повысились в расчетный период, то выплаты, учитываемые при определении среднего заработка и начисленные в расчетном периоде за предшествующий повышению период времени, должны быть увеличены на соответствующие коэффициенты. Так, средний заработок работника исчисляется в случае увеличения в организации должностного оклада в повышенном размере исходя из коэффициента, который рассчитывается путем деления «возросшего» должностного оклада в месяце повышения к окладу каждого из месяцев расчетного периода. Иными словами, данный коэффициент применяется ко всем выплатам, которые учитываются при определении среднего заработка.

При повышении окладов индексируются не только сами тарифные ставки и оклады, но и выплаты, установленные к окладам в фиксированном размере (проценты, кратность), к которым относятся, например, премия за выполнение либо перевыполнение плана в размере 20 и 50 % от оклада и т.д. Иными словами, корректировке подлежат только те выплаты, которые увеличиваются одновременно с окладом, то есть зависят от него (установлены в процентах к окладу).

Выплаты, которые зависят от других показателей, например от объемов продаж, либо установлены к тарифным ставкам и окладам в диапазоне значений или в абсолютных размерах, индексировать не надо. Вознаграждениями в абсолютных размерах являются выплаты, не зависящие от оклада и установленные в постоянной сумме. К выплатам, установленным в диапазоне значений, можно, например, отнести премии, выплачиваемые в размере от 10 до 100 % от оклада в зависимости от решения организации. Иными словами, если сумма надбавки не изменяется, корректировать ее на коэффициент повышения не надо.

Пример.

Суворов М.И. уходил в феврале 2008 года в отпуск продолжительностью 14 календарных дней. Расчетный период (с 1 февраля 2007 года по 31 января 2008 года) был отработан Суворовым М.И. полностью, за исключением периода с 16 июля по 29 июля 2007 года, когда он находился в очередном оплачиваемом отпуске. С 1 января 2008 года в обществе, где работал Суворов М.И., была повышена заработная плата всем сотрудникам. Должностной оклад Суворова М.И. был повышен с 15 000 руб. до 15 750 руб., то есть повышающий коэффициент пересчета был равен 1,05 (15750 руб.: 15 000 руб.).

Рассчитаем сумму отпускных, причитавшихся Суворову М.И.

Из расчетного периода должны были быть исключены 14 календарных дней июля, когда Суворов М.И. был в отпуске.

Количество календарных дней для расчета отпускных в расчетном периоде составило 339,52 [(29,4 дн. x*11 мес.) + (29,4 дн.: 31 дн.* x x*17 дн.)].*

Сумма заработной платы, начисленная Суворову М.И. за расчетный период с учетом коэффициента, составила 181 840,91 руб. {[(15 000 руб. x *1,05)* x*10 мес.] + [(15 000 руб.: 22 дн.* x*12 дн.)* x*1,05] + 15 750 руб.}, где (15 000 руб.: 22 дн.* x*12 дн.) – заработная плата Суворова М.И. за 12 рабочих дней июля 2007 года.*

Средний дневной заработок Суворова М.И. был равен 535,58 руб. (181 840,91 руб.: 339,52 дн.).

Сумма отпускных, причитавшаяся выплате работнику, была равна 7498,12 руб. (535,58 руб. x*14 дн.).*

Пересчет отпускных производится только в случае, если должностные оклады повышены *всем работникам*.

Если повышение должностного оклада произошло после расчетного периода до наступления очередного отпуска, то увеличивается средний заработок, исчисленный за расчетный период.

Если повышение должностного оклада произошло в период отпуска, то увеличению подлежит *часть* среднего заработка, приходящаяся на период с даты увеличения оклада до окончания отпуска.

Пример.

Иванову А.А. был предоставлен с 28 апреля 2008 года очередной отпуск продолжительностью 28 календарных дней. Расчетный период (с апреля 2007 года по март 2008 года) был отработан Ивановым А.А. полностью. Должностной оклад Иванова А.А. за каждый месяц расчетного периода составил 8000 руб. С 1 мая 2008 года в организации, где работал Иванов А.А., были повышены должностные оклады всем работникам на 30 %, то есть 2400 руб.

Средний дневной заработок Иванова А.А. должен был рассчитываться следующим образом:

96 000 руб.: 12 мес.: 29,4 дн. = 272,1 руб.

Должностной оклад Иванова А.А. составлял с 1 мая 2008 года 10 400 руб. (8000 руб. + 2400 руб.).

Коэффициент повышения – 1,3 (10 400 руб.: 8000 руб.).

Сумма оплаты отпускных для Иванова А.А. должна была составлять:

с 28 по 30 апреля – 816,3 руб. (272,1 руб. x*3 дн.);*

с 1 по 26 мая – 9196,98 руб. (272,1 руб. x*1,3* x*26 дн.).*

Всего сумма отпускных для Иванова А.А. должна была составить 10 013,28 руб. (816,3 руб. + 9196,98 руб.).

1.4. Отпуск и компенсация временным работникам

Отпуск предоставляется временным работникам в *рабочих* днях.

Согласно ст. 291 ТК РФ оплачиваемые отпуска или соответствующая денежная компенсация предоставляются временным работникам из расчета двух рабочих дней за каждый месяц работы.

Для оплаты отпусков, предоставляемых *в рабочих днях, а также для выплаты в таких случаях компенсации за неиспользованные отпуска* средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

С 2008 года отменена особенность расчета оплаты за отпуск, предоставляемый в *рабочих днях*, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска (если она исчисляется в рабочих днях) при не полностью отработанных месяцах.

Теперь для расчета оплаты за отпуск в рабочих днях фактически начисленная заработная плата делится на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

Ранее количество рабочих дней в не полностью отработанных месяцах при предоставлении отпусков в рабочих днях рассчитывалось путем умножения рабочих дней по календарю пятидневной рабочей недели, приходившихся на отработанное время, на коэффициент 1,2.

1.5. Оплата учебного отпуска

В соответствии со ст. 177 ТК РФ гарантии и компенсации, связанные с совмещением работы и обучения, могут предоставляться работникам, уже имеющим профессиональное образование соответствующего уровня и направленным на обучение работодателем согласно трудовому договору или соглашению об обучении, заключенному между работником и работодателем в письменной форме.

Работникам, направленным на обучение работодателем в имеющие государственную аккредитацию образовательные учреждения высшего профессионального образования независимо от их организационно-правовых форм по заочной и очно-заочной (вечерней) формам обучения, успешно обучающимся в этих учреждениях, работодатель предоставляет дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка для прохождения промежуточной аттестации на первом и втором курсах соответственно по 40 календарных дней, на каждом из последующих курсов соответственно – по 50 календарных дней (ст. 173 ТК РФ).

Согласно ст. 136 ТК РФ оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до его начала.

До 2008 года при расчете оплаты учебных отпусков применялись общие правила расчета отпускных, согласно которым нерабочие праздничные дни в число оплачиваемых календарных дней отпуска не включались.

В результате учебные отпуска предоставлялись строго на сроки, которые были указаны в справке-вызове учебного заведения, и на количество праздничных дней не продлевались. Иными словами, и отпуск продлить было нельзя, и деньги за праздничные дни нельзя было получить.

С 2008 года при определении среднего заработка для оплаты дополнительных учебных отпусков оплате подлежат все календарные дни (включая нерабочие праздничные дни), приходящиеся на период таких отпусков, предоставляемых в соответствии со справкой-вызовом учебного заведения.

Пример.

Иванов П.С. обучается по направлению организации в образовательном учреждении, имеющем государственную аккредитацию, по заочной форме. Работник представил справку-вызов из образовательного учреждения о предоставлении ему учебного отпуска с 8 февраля 2008 года сроком на 20 календарных дней. Должностной оклад Иванова П.С. – 22 000 руб. Расчетный период Ивановым П.С. отработан полностью. Надо рассчитать сумму отпускных, причитавшуюся Иванову П.С. на дни учебного отпуска.

На период учебного отпуска приходился нерабочий праздничный день – 23 февраля (ст. 112 ТК РФ). Поскольку этот день приходился на субботу, то 25 февраля (понедельник) являлся нерабочим днем. Учебный отпуск не продлевался на этот нерабочий праздничный день, то есть отпуск сроком на 20 календарных дней приходился на период с 8 февраля 2008 года по 27 февраля 2008 года включительно.

Средний дневной заработок Иванова П.С. должен был составить 748,30 руб. (22 000 руб. x*12 мес.: 12 мес.: 29,4 дн.).*

Сумма отпускных за 20 календарных дней учебного отпуска должна была составить 14 966 руб. (748,30 руб. x*20 дн.).*

1.6. Налогообложение отпускных выплат

Налог на прибыль. На основании п. 7 ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) отпускные уменьшают облагаемую налогом на прибыль сумму.

Налог на доходы физических лиц. В соответствии с п. 1 ст. 226 НК РФ организация, от которой работник получил доход, обязана исчислить, удержать и уплатить в бюджет сумму налога на доходы физических лиц по налоговой ставке 13 % с дохода в виде отпускных (ст. 224 НК РФ). Организация – налоговый агент обязана удержать начисленную сумму налога на доходы физических лиц непосредственно из доходов работника при их фактической выплате, а перечислить этот налог не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату отпускных (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Единый социальный налог. Организация начисляет единый социальный налог с суммы отпускных по ставкам, указанным в п. 1 ст. 241 НК РФ.

Организация также начисляет платежи по *страховым взносам на обязательное пенсионное страхование*. В соответствии с 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 на обязательное пенсионное страхование являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные главой 24 НК РФ. Согласно п. 2 ст. 243 НК РФ сумма платежа по единому социальному налогу, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается организациями-налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Кроме того, с суммы отпускных организация начисляет страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

1.7. Бухгалтерский учет расходов на выплату отпускных работникам

В соответствии с п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, расходы на оплату ежегодных отпусков являются для организации расходами по обычным видам деятельности и включаются в себестоимость продукции, работ, услуг. Порядок отражения расходов в бухгалтерском учете зависит от того, создает организация резерв для предстоящей оплаты отпусков или нет.

Если выплата отпускных осуществляется без создания резерва, начисление отпускных, единого социального налога и взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний отражается в бухгалтерском учете записями по следующим счетам:

Д-т 20*«Основное производство»,***25***«Общепроизводственные расходы»,***26***«Общехозяйственные расходы»,***44***«Расходы на продажу»***К-т 70***«Расчеты с персоналом по оплате труда»,***69***«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».*

Выплата отпускных работникам отражается записью:

Д-т 70 К-т 50*«Касса».*

Нередко отпуск работника приходится на два месяца. В таких случаях организациям необходимо учитывать, что в соответствии с п. 18 ПБУ 10/99 расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления. В расходы текущего месяца включаются только суммы отпускных, относящиеся к этому месяцу. Сумма отпускных, относящаяся к

следующему месяцу, в текущем месяце отражается на счете 97 «Расходы будущих периодов» (либо иным способом, принятым в организации и утвержденным приказом по учетной политике). Это касается и суммы единого социального налога, начисленной на отпускные. Тот же порядок распространяется и на страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Но обязанность по удержанию и перечислению единого социального налога (так же как и налога на доходы физических лиц) возникает в момент выплаты денежных средств работнику.

Пример.

Работник берет часть ежегодного отпуска. Продолжительность отпуска – 14 дней (с 24 июля по 6 августа 2008 года включительно). Отпускные начислены в сумме 14 000 руб. Налог на доходы физических лиц удерживается полностью на дату выплаты дохода (подпункт 1 п. 1 ст. 223 НК РФ). В бухгалтерском учете должны быть оформлены следующие проводки:

в июле:

Д-т 26 К-т 70*– 8000 руб. – начислена сумма отпускных за июль;*

Д-т 70 К-т 68*«Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц», – 1820 руб. (14 000 руб.* x x*13 %) – удержан налог на доходы физических лиц со всей суммы отпускных;*

Д-т 97 К-т 70*– 6000 руб. – начислена сумма отпускных за август;*

Д-т 70 К-т 50*– 12 180 руб. (14 000 руб. – 1820 руб.) – выданы отпускные работнику 12 июля;*

в августе:

Д-т 26 К-т 97*– 6000 руб. – отражена сумма отпускных за август в составе расходов текущего периода.*

1.8. Удержания за неотработанный отпуск

Если работник уже отгулял авансом ежегодный оплачиваемый отпуск, то в соответствии со ст. 137 ТК РФ для погашения его задолженности работодателю удержание из заработной платы работника производится при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, за неотработанные дни отпуска.

Чтобы рассчитать сумму удержания из заработной платы работника за неотработанные дни отпуска, необходимо:

– определить количество месяцев, которые работник отработал до окончания рабочего года, в счет которого ему был предоставлен отпуск. При этом остатки дней сверх полных месяцев округляются до полных месяцев по правилам округления: остаток до 14 календарных дней включительно отбрасывается, а остаток от 15 календарных дней и более округляется до полного месяца;

– установить количество неотработанных месяцев по формуле:

11 месяцев – количество отработанных месяцев = количество неотработанных месяцев.

Удержания сумм за неотработанные дни предоставленного и оплаченного отпуска *не производятся*, если работник увольняется по следующим основаниям:

– ликвидация организации либо прекращение деятельности работодателем – физическим лицом;

– смена собственника имущества организации (в отношении руководителя организации, его заместителей и главного бухгалтера);

– сокращение численности или штата работников организации;

– несоответствие работника занимаемой должности или выполняемой работе вследствие состояния здоровья в соответствии с медицинским заключением;

– признание работника полностью нетрудоспособным согласно медицинскому заключению;

– призыв работника на военную или альтернативную гражданскую службу;

– восстановление на работе работника, ранее выполнявшего эту работу, по решению государственной инспекции труда или суда;

– смерть работника, а также признание его умершим или безвестно отсутствующим в судебном порядке;

– наступление чрезвычайных обстоятельств, препятствующих продолжению трудовых отношений (военные действия, катастрофа, стихийное бедствие, крупная авария, эпидемия и другие чрезвычайные обстоятельства), если данное обстоятельство признано решением Правительства РФ или органа государственной власти соответствующего субъекта Российской Федерации.

Пример.

В 2008 году работник полностью использовал ежегодный оплачиваемый отпуск продолжительностью 28 дней (с 5 по 30 апреля 2008 года). Работник увольнялся по собственному желанию со 2 августа 2008 года. Рассчитанный средний дневной заработок работника – 500 руб.

Подлежащая удержанию сумма за неотработанные дни предоставленного и оплаченного отпуска должна была рассчитываться путем умножения среднего дневного заработка, исходя из которого был оплачен отпуск, на соответствующее количество дней. С начала года отработано семь месяцев. Количество неотработанных дней отпуска равно 11,67 [28 дн. – (28 дн.: 12 мес. x*7 дн.)].*

При увольнении с работника должно быть удержано 5835 руб. (500 руб. x*11,67 дн.).*

1.9. Отзыв работника из отпуска

В соответствии со ст. 125 ТК РФ работник может быть отозван из отпуска только с его согласия. Отказ работника от выхода на работу при досрочном вызове из отпуска не является нарушением трудовой дисциплины.

Отзыв работника из отпуска должен быть оформлен приказом руководителя, в котором, если это возможно, должно быть указано, в какое время работнику будет предоставлена оставшаяся часть отпуска.

Администрация организации должна попросить работника выразить свое согласие на отзыв из отпуска в письменной форме с указанием конкретной даты отзыва.

Если работник не возражает против того, чтобы выйти на работу досрочно, в график отпусков вносятся изменения, которые закрепляют возможность использования работником оставшейся части отпуска. Не использованная в связи с этим часть отпуска должна быть предоставлена по выбору работника в удобное для него время в течение текущего рабочего года или присоединена к отпуску за следующий рабочий год.

Не допускается отзыв из отпуска работников в возрасте до 18 лет, беременных женщин и работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда.

При отзыве работника из отпуска должна быть пересчитана сумма среднего заработка за использованные дни отпуска и с работника должна быть удержана разница между заработком за все предоставленные дни отпуска и фактически использованные дни. Если по согласованию с работодателем работник ходатайствует о выплате ему компенсации за остав-

шиеся неиспользованные дни отпуска в части, превышающей 28 календарных дней, средний заработок не пересчитывается.

При предоставлении работнику в дальнейшем неиспользованных дней отпуска средний заработок рассчитывается заново исходя из нового расчетного периода и учитываемых в нем выплат.

Несмотря на очевидность необходимости перерасчета отпускных сумм при отзыве работника из отпуска, механизм такого перерасчета ТК РФ не установлен. Кроме того, в ст. 137 ТК РФ прямо не оговорено удержание из заработной платы работника сумм перерасчета отпускных. Поэтому работодатели должны предупреждать работников о последствиях отзыва из отпуска (в том числе о перерасчете отпускных) и в случае несогласия работника с какими-либо условиями отзыв не производить.

Пример.

С 1 по 28 августа 2008 года работнику организации предоставлен ежегодный отпуск продолжительностью 28 календарных дней. С согласия работника из-за производственной необходимости он был вызван из отпуска 22 августа 2008 года. Работник был предупрежден о том, что отпускные будут пересчитаны.

Сумма среднего заработка за отпуск, выплаченная работнику, составила 8960 руб. из расчета среднего дневного заработка 320 руб. (320 руб. x*28 календарных дней отпуска).*

Всего работник не использовал семь календарных дней отпуска с 22 по 28 августа включительно и использовал 21 календарный день (с 1 по 21 августа включительно). Сумма среднего заработка работника за фактически использованные дни отпуска составила 6720 руб. (21 календарный день x*320 руб.).*

За период с 22 по 28 августа работнику была начислена заработная плата из расчета тарифной ставки, премий, доплат и надбавок в сумме 5200 руб. К выплате причиталась заработная плата за вычетом суммы среднего заработка за неиспользованные дни отпуска в размере 2240 руб. (7 неиспользованных календарных дней отпуска x*320 руб.). На руки работнику – 2960 руб.*

1.10. Замена части отпуска денежной компенсацией

1.10.1. Общие положения

Согласно ст. 126 ТК РФ часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, может быть заменена по письменному заявлению работника денежной компенсацией.

При суммировании ежегодных оплачиваемых отпусков или перенесении ежегодного оплачиваемого отпуска на следующий рабочий год денежной компенсацией могут быть заменены часть *каждого ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней*, или любое количество дней из этой части.

Не допускается замена денежной компенсацией ежегодного основного оплачиваемого отпуска и ежегодных дополнительных оплачиваемых отпусков беременным женщинам и работникам в возрасте до восемнадцати лет, а также ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, за работу в соответствующих условиях (за исключением выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении).

Такой порядок действует с 6 октября 2006 года – со дня вступления в силу новой редакции ТК РФ.

С этого же времени утратили силу разъяснения, приведенные в письме Минтруда России от 25.04.02002 № 966-10, согласно которым допускалась выплата денежной компенсации за все дни неиспользованных отпусков, образовавшихся при соединении нескольких отпусков (в частности, за прошлые годы) в части, превышающей один основной отпуск продолжительностью 28 календарных дней.

1.10.2. Налогообложение компенсации, выдаваемой взамен отпуска

Налог на прибыль. Согласно п. 8 ст. 255 НК РФ в расходы на оплату труда при расчете налога на прибыль включается денежная компенсация за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации.

Данное положение распространяется и на денежную компенсацию, выплачиваемую по письменному заявлению работника взамен части отпуска, превышающей 28 календарных дней, в соответствии со ст. 126 ТК РФ (письмо Минфина России от 16.01.2006 № 03-03-04/1/24).

Но о суммах, выплаченных в бóльших размерах, чем предусмотрено, речи быть не может, например о выплатах за дополнительный отпуск, предусмотренный только в данной фирме.

Единый социальный налог и взносы на обязательное пенсионное страхование. Единый социальный налог, а также взносы на обязательное пенсионное страхование не уплачиваются с компенсации, выданной взамен отпуска, при условии, что сотрудник при этом не увольняется. Это объясняется тем, что подобный вид компенсации не предусмотрен подпунктом 2 п. 1 ст. 238 НК РФ.

Денежная компенсация за неиспользованный отпуск в части, превышающей 28 календарных дней, *не связанная с увольнением работника*, подлежит обложению единым социальным налогом и пенсионными взносами на обязательное пенсионное страхование в установленном порядке (письма Минфина России от 08.02.2006 № 03-05-02-04/13, от 02.09.2005 № 03-05-02-04/167, от 01.09.2005 № 03-05-02-04/166, от 24.06.2005 № 03-05-02-04/127; УМНС России по г. Москве от 29.03.2004 № 28-11/21211).

Аналогичная ситуация складывается и со взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые не начисляются, только если компенсация за неиспользованный отпуск выплачивается в связи с прекращением трудового договора.

Налог на доходы физических лиц.В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ денежная компенсация за неиспользованный отпуск облагается налогом на доходы физических лиц.

Пример.

Руководитель организации издал приказ выплатить работнику 1974 года рождения денежную компенсацию за часть неиспользованного отпуска в размере 3500 руб.

Размер тарифов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – 0,2 %.

В бухгалтерском учете организации были оформлены следующие проводки:

Д-т 70 К-т 68*, субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц», – 455 руб. (3500 руб.* х*13 %) – удержан налог на доходы физических лиц;*

Д-т 26 К-т 69*, субсчет «Расчеты по социальному страхованию», – 101,5 руб. (3500 руб.* х*2,9 %) – начислен единый социальный налог, уплачиваемый в Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ);*

***Д-т 26 К-т 69**, субсчет «Расчеты с федеральным фондом обязательного медицинского страхования», – 38,5 руб. (3500 руб.* х х*1,1 %) – начислен единый социальный налог, уплачиваемый в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;*

***Д-т 26 К-т 69**, субсчет «Расчеты с территориальным фондом обязательного медицинского страхования», – 70 руб. (3500 руб.* х х*2 %) – начислен единый социальный налог, уплачиваемый в территориальный фонд обязательного медицинского страхования;*

***Д-т 26 К-т 69**, субсчет «Расчеты с федеральным бюджетом в части единого социального налога», – 700 руб. (3500 руб.* х*20 %) – начислен единый социальный налог, уплачиваемый в федеральный бюджет;*

***Д-т 69**, субсчет «Расчеты с федеральным бюджетом в части единого социального налога»,**К-т 69**, субсчет «Расчеты с Пенсионным фондом Российской Федерации по финансированию страховой части трудовой пенсии», – 350 руб. (3500 руб.* х*10 %) – начислены страховые взносы на финансирование страховой части трудовой пенсии;*

***Д-т 69**, субсчет «Расчеты с федеральным бюджетом в части единого социального налога»,**К-т 69**, субсчет «Расчеты с Пенсионным фондом Российской Федерации по финансированию накопительной части трудовой пенсии», – 140 руб. (3500 руб.* х х*4 %) – начислены страховые взносы на финансирование накопительной части трудовой пенсии;*

***Д-т 26 К-т 69**, субсчет «Расчеты по страхованию от несчастных случаев и профессиональных заболеваний», – 7 руб. (3500 руб.* х*0,2 %) – начислены взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.*

1.11. Компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении

1.11.1. Общие положения

При расторжении трудового договора работнику выплачивается компенсация за все неиспользованные отпуска (как за основные, так и за дополнительные) независимо от того, какова их продолжительность и по каким основаниям прекращается трудовой договор. Следовательно, компенсацию получит и совместитель, а также работник, который решил уволиться, будучи на испытательном сроке, при условии, что он отработал не менее двух недель. Ведь такие сотрудники имеют те же права, что и другие работники (ст. 70 ТК РФ).

Порядок расчета компенсаций за неиспользованные отпуска определен Правилами об очередных и дополнительных отпусках, утвержденными НКТ СССР 30.04.1930 № 169, которые применяются в части, не противоречащей ТК РФ (ст. 423 ТК РФ). Увольняемые по любым причинам работники имеют право на полную компенсацию неиспользованного отпуска при условии, что они проработали у данного работодателя не менее 11 месяцев, подлежащих зачету в срок работы, который дает право на отпуск. Полная компенсация выплачивается в размере среднего заработка за срок полного отпуска.

В остальных случаях работникам выплачивается пропорциональная компенсация. При исчислении сроков работы, дающих право на пропорциональный дополнительный отпуск или на компенсацию за неиспользованный отпуск, излишки, составляющие менее половины месяца, из подсчета исключаются, а излишки, составляющие более половины месяца, округляются до полного месяца.

Компенсация рассчитывается исходя из продолжительности отработанного времени (за которое отпуск не был предоставлен) с учетом порядка вышеуказанного округления до полного месяца, продолжительности самого отпуска и количества дней отпуска, приходя-

щихся на каждый отработанный месяц. Последняя величина рассчитывается как отношение продолжительности ежегодного отпуска к количеству календарных месяцев. Если продолжительность отпуска 28 календарных дней, то компенсация работнику должна быть предоставлена из расчета 2,33 дня отпуска за каждый отработанный месяц.

Если работник, заключивший срочный трудовой договор, не воспользовался правом на ежегодный оплачиваемый отпуск, то в соответствии со ст. 127 ТК РФ в связи с истечением срока трудового договора ему выплачивается компенсация за неиспользованный отпуск.

Кроме того, в данном случае возможно предоставление работнику ежегодного оплачиваемого отпуска с последующим увольнением, если даже время отпуска полностью или частично выходит за пределы срока этого договора. В этом случае днем увольнения также считается последний день отпуска.

Пример.

Если гражданин заключил срочный трудовой договор с 1 января по 31 декабря 2007 года, а с 15 декабря 2007 года ушел в отпуск, то трудовой договор с ним будет расторгнут 17 января 2008 года, то есть в последний день отпуска.

Согласно ст. 122 ТК РФ право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы в данной организации. Что же делать, если увольняется работник, проработавший на данном предприятии менее шести месяцев?

Письмом Роструда от 23.06.2006 № 944-6 разъяснено, что денежная компенсация за неиспользованный отпуск выплачивается работнику вне зависимости от того, получил он право на ежегодный оплачиваемый отпуск или нет. Если работником не отработан полностью рабочий год, дни отпуска, за которые должна быть выплачена компенсация, рассчитываются пропорционально отработанным месяцам.

Таким образом, работнику, проработавшему в организации менее шести месяцев, при увольнении должна быть выплачена денежная компенсация за неиспользованный отпуск.

Пример.

Работник заключил трудовой договор 11 января 2008 года, а расторг его 31 марта 2008 года, то есть проработал на предприятии 2 месяца и 20 дней. В данном случае 20 дней больше половины месяца, и, следовательно, они включаются в расчет. Поэтому компенсация работнику будет рассчитываться за три полных месяца.

Расчет количества дней неиспользованного отпуска, за которые должна быть выплачена компенсация, будет выглядеть следующим образом:

28 дн.: 12 мес. х*3 мес. = 7 дн.*

Однако если работник уволился, *не проработав и двух недель,* то компенсацию он не получит, потому что количество дней, составляющих менее половины месяца, округляется в меньшую сторону.

Для работников, заключивших *краткосрочный трудовой договор (до двух месяцев),* компенсация за неиспользованный отпуск рассчитывается исходя из двух рабочих дней за каждый месяц работы (ст. 291 ТК РФ).

Расчет среднего дневного заработка для выплаты компенсаций производится в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

Пример.

Организация заключила трудовой договор со специалистом по работе с компьютерными сетями сроком на 2 месяца (июнь, июль). За это время работнику было выплачено 40 000 руб.

По окончании срока действия договора специалисту была выплачена компенсация за неиспользованный отпуск. Количество отработанных дней по календарю шестидневной рабочей недели в расчетном периоде составляет:

в июне – 25 дн.;

в июле – 27 дн.

Сумма заработной платы работника, начисленная за расчетный период, – 40 000 руб.

Средний дневной заработок работника – 769,23 руб. (40 000 руб.:: 52 дн.).

Сумма компенсации работнику за неиспользованный отпуск – 3076,92 руб. (769,23 руб. x*4 дн.).*

Работникам, которые трудятся в организациях по гражданско-правовым договорам, компенсация за неиспользованный отпуск не положена. Это объясняется тем, что их отношения с работодателями регулируются Гражданским кодексом Российской Федерации (ГК РФ). Однако если в гражданско-правовом договоре будет прописано, что отношения между заказчиком и исполнителем регулируются положениями ТК РФ, то компенсацию работнику заплатить придется.

Статья 124 ТК РФ запрещает не предоставлять работнику отпуск в течение двух лет подряд. Однако это не означает, что если работник не был в отпуске, например, три года, то компенсацию ему выплатят только за последние два. Дело в том, что ст. 127 ТК РФ предписывает работодателю выплачивать при увольнении работнику компенсацию за все неиспользованные им отпуска. При этом в ТК РФ нет положений, ограничивающих срок, за который такая компенсация начисляется.

По письменному заявлению работника неиспользованные отпуска могут быть предоставлены ему с последующим увольнением (ст. 127 ТК РФ).

Работодатель может выплачивать всю сумму компенсации, относя ее на затраты и уменьшая налоговую базу по налогу на прибыль.

Если работодатель-организация не выплатит работнику компенсацию за неиспользованный отпуск, его могут оштрафовать на сумму от 1000 до 5000 руб. согласно ст. 5.27 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации (КоАП РФ) за невыполнение норм ТК РФ.

Денежная компенсация определяется путем умножения среднего дневного заработка (который устанавливается в соответствии со ст. 139 ТК РФ) на количество дней неиспользованного отпуска, на который работник имеет право.

При расторжении трудового договора все расчеты с работником, в том числе выплата компенсации за неиспользованный отпуск, должны производиться в день увольнения. Если работник в день увольнения не работал, то выплаты должны быть произведены ему не позднее следующего дня, когда работник предъявил соответствующие требования о расчете (ст. 140 ТК РФ).

1.11.2. Налогообложение компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении

Налог на прибыль. В соответствии с п. 8 ст. 255 НК РФ компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работника, которые выплачены в соответствии с трудовым законодательством, включаются в состав расходов на оплату труда.

Статьей 127 ТК РФ установлена обязанность работодателя по выплате работнику денежных компенсаций за все неиспользованные к моменту увольнения отпуска (без каких-либо ограничений). Поэтому освобождение от налогообложения суммы компенсации вне зависимости от ее размера (независимо от количества дней, за которые она выплачивается) вполне обоснованно (письмо Минфина России от 20.05.2005 № 03-03-01-02/2/90).

Если в соответствии с условиями коллективного договора или локального нормативного акта работнику предоставляются дополнительные отпуска, не предусмотренные действующим законодательством Российской Федерации, то оплата таких отпусков в составе расходов, принимаемых для целей налогообложения, не учитывается (п. 24 ст. 270 НК РФ). Сумма компенсации за такие отпуска, выплачиваемая при увольнении работника, не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

Налог на доходы физических лиц. Компенсации за неиспользованный отпуск, выплачиваемые работнику при увольнении, облагаются согласно п. 3 ст. 217 НК РФ налогом на доходы физических лиц и освобождаются от обложения единым социальным налогом, страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование (подпункт 2 п. 1 ст. 238 НК РФ), а также страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (п. 1 Перечня выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства РФ от 07.07.1999 № 765).

1.12. Дополнительные оплачиваемые отпуска

1.12.1. Общие положения

В соответствии с действующим законодательством основной отпуск работнику может быть удлинен.

Так, работники моложе 18 лет имеют право на отпуск продолжительностью 31 календарный день (ст. 267 ТК РФ).

Согласно ст. 116 ТК РФ ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска предоставляются работникам:

– занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда;

– имеющим особый характер работы;

– с ненормированным рабочим днем;

– работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

– в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

Продолжительность дополнительных отпусков названным работникам, установленных законодательством, приведена в табл. 1.

Таблица 1

Категория работников	Продолжительность дополнительного отпуска	Основание	Примечание
Работники с ненормированным рабочим днем	Не менее 3 календарных дней	Ст. 119 ТК РФ	Перечень должностей работников с ненормированным рабочим днем устанавливается коллективным договором, соглашением или правилами внутреннего трудового распорядка.

Категория работников	Продолжительность дополнительного отпуска	Основание	Примечание
Работники с ненормированным рабочим днем			Правилами внутреннего трудового распорядка организации устанавливается также продолжительность дополнительного отпуска по соответствующим должностям, которая зависит от объема работы, степени напряженности труда, возможности работника выполнять свои трудовые функции за пределами нормальной продолжительности рабочего времени и других условий. В настоящее время компенсация за работу в режиме ненормированного рабочего дня путем установления работнику доплаты или надбавки к заработной плате вместо дополнительного отпуска не допускается. Но работодатель вправе установить доплату или надбавку к тарифной ставке (окладу) за ненормированный рабочий день не вместо, а в дополнение к дополнительному отпуску

Категория работников	Продолжительность дополнительного отпуска	Основание	Примечание
Работники, занятые на работах с вредными и (или) опасными условиями труда	От 6 до 36 рабочих дней (рабочие дни должны быть пересчитаны в календарные) От 4 до 38 календарных дней	Постановление Госкомтруда СССР и Президиума ВЦСПС от 25.10.1974 № 298/П-22 «Об утверждении списка производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на дополнительный отпуск и сокращенный рабочий день»; постановление Совмина СССР и ВЦСПС от 02.07.1990 № 647 «Об увеличении продолжительности	В соответствии со ст. 117 ТК РФ минимальная продолжительность ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, и условия его предоставления устанавливаются в порядке, определяемом Правительством РФ. До утверждения такого порядка организациям следует руководствоваться указанными постановлениями

Категория работников	Продолжительность дополнительного отпуска	Основание	Примечание
Работники, занятые на работах с вредными и (или) опасными условиями труда		отпусков работникам угольной, сланцевой, горнорудной промышленности и отдельных базовых отраслей народного хозяйства»	
Лица, работающие в районах Крайнего Севера Лица, работающие в районах, приравненных к районам Крайнего Севера	24 календарных дня 16 календарных дней	Ст. 321 ТК РФ	Полное или частичное соединение ежегодных оплачиваемых отпусков указанными категориями работников допускается не более чем за два года. Общая продолжительность предоставляемого отпуска не должна превышать шести месяцев, включая время отпуска без сохранения заработной платы, необходимое для проезда к месту использования отпуска и обратно. Неиспользованная часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая шесть месяцев, присоединяется к очередному ежегодному оплачиваемому отпуску на следующий год

В соответствии со ст. 23 Федерального закона от 24.11.1995 № 181-ФЗ «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации» и ст. 13 Федерального закона от 02.08.1995 № 122-ФЗ «О социальном обслуживании граждан пожилого возраста и инвалидов» работникам-инвалидам и гражданам пожилого возраста (женщинам старше 55 лет и мужчинам старше 60 лет) полагается отпуск 30 календарных дней.

Согласно действующему законодательству оплачиваемые дополнительные отпуска предоставляются следующим категориям граждан: гражданам, пострадавшим в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС (п. 9 части 1 ст. 14, п. 4 части 2 ст. 19, п. 2 части 1

ст. 20 Закона РФ от 15.05.1991 № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС»); гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне (п. 15 части 1 ст. 2 Федерального закона от 10.01.2002 № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»); медицинским, ветеринарным и иным работникам, непосредственно участвующим в оказании противотуберкулезной помощи (Федеральный закон от 18.06.2001 № 77-ФЗ «О предупреждении распространения туберкулеза в Российской Федерации»); спасателям профессиональных аварийно-спасательных служб, аварийно-спасательных формирований за участие в работах по ликвидации чрезвычайных ситуаций (п. 6 ст. 28 Федерального закона от 22.08.1995 № 151-ФЗ «Об аварийно-спасательных службах и статусе спасателей»); работникам здравоохранения, осуществляющим диагностику и лечение ВИЧ-инфицированных, а также лицам, работающим с материалами, содержащими вирус иммунодефицита человека [ст. 22 Федерального закона от 30.03.1995 № 38-ФЗ «О предупреждении распространения в Российской Федерации заболевания, вызываемого вирусом иммунодефицита человека (ВИЧ-инфекции)»].

Кроме того, согласно ст. 116 ТК РФ работодатели имеют право самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска своим работникам в порядке, определенном коллективным договором или локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации.

При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском.

1.12.2. Дополнительный отпуск для работников с ненормированным рабочим днем

Согласно ст. 119 ТК РФ работникам с ненормированным рабочим днем предоставляется ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск, продолжительность которого определяется коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка организации и который не может быть менее трех календарных дней.

Перечень должностей работников с ненормированным рабочим днем предусматривается коллективным договором, соглашением или правилами внутреннего трудового распорядка.

Правилами внутреннего трудового распорядка организации устанавливается также продолжительность дополнительного отпуска по соответствующим должностям, которая зависит от объема работы, степени напряженности труда, возможности работника выполнять свои трудовые функции за пределами нормальной продолжительности рабочего времени и других условий.

1.12.3. Дополнительный отпуск работникам, занятым на работах с вредными или опасными условиями труда

Ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск предоставляется работникам, занятым на следующих работах с вредными и (или) опасными условиями труда: на подземных горных работах и открытых горных работах в разрезах и карьерах, в зонах радиоактивного заражения, на других работах, связанных с неблагоприятным воздействием на здоровье человека вредных физических, химических, биологических и иных факторов.

Минимальная продолжительность ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, и условия его предоставления устанавливаются в порядке, определяемом Правительством РФ, с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений (ст. 117 ТК РФ).

В настоящее время до принятия соответствующих правовых нормативных актов при предоставлении этих дополнительных отпусков организациям следует руководствоваться Инструкцией о порядке применения Списка производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на дополнительный отпуск и сокращенный рабочий день, утвержденной постановлением Госкомтруда СССР и Президиума ВЦСПС от 21.11.1975 № 273/П-20 (далее – Список, Инструкция о порядке применения Списка).

Правом на дополнительный отпуск пользуются рабочие, инженерно-технические работники и служащие, профессии и должности которых предусмотрены по производствам и цехам в соответствующих разделах Списка независимо от того, в какой отрасли экономики находятся эти производства и цехи (п. 4 Инструкции о порядке применения Списка).

Кроме того, Списком предусмотрены отдельные виды работ (например, малярные, сварочные, кузнечно-прессовые и т.д.), при выполнении которых дополнительный отпуск должен предоставляться независимо от того, в каком производстве или цехе выполняются эти работы (п. 5 Инструкции о порядке применения Списка).

Руководство организации не имеет права не предоставлять дополнительный отпуск в связи с вредными условиями труда, если это предусмотрено Списком (п. 8 Инструкции о порядке применения Списка).

Если работник имеет право на дополнительный отпуск в связи с вредными условиями труда по нескольким основаниям, то отпуск предоставляется только по одному из них, который имеет большую продолжительность (п. 18 Инструкции о порядке применения Списка).

В соответствии с частью третьей ст. 121 ТК РФ в стаж работы, который дает право работникам на получение дополнительного отпуска за работу с вредными и (или) опасными условиями труда, *включается только фактически отработанное в соответствующих условиях время*. Все иные периоды (например, время, когда работник фактически не работал, но место работы за ним сохранялось) не входят в стаж, необходимый для получения права на дополнительный отпуск.

Следовательно, в стаж, необходимый для получения права на дополнительный отпуск, включается время только фактической работы (те дни, когда работник фактически был занят в этих условиях полный рабочий день).

Таким образом, если право на основной отпуск у работника уже возникло, то работодатель может предоставить ему и дополнительный отпуск, но не полностью, а только в части, приходящейся на фактически отработанное в соответствующих условиях время.

1.12.4. Налогообложение расходов на дополнительный отпуск

Налог на прибыль. Согласно ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда для целей налогообложения 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 соответствии с п. 7 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда, в частности, относятся расходы на оплату труда, сохраняе-

мую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации.

Единый социальный налог. Пунктом 3 ст. 236 НК РФ предусмотрено, что выплаты и вознаграждения не признаются объектом обложения единым социальным налогом, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде. Таким образом, если расходы на оплату отпуска не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, то сумма этих расходов не подлежит обложению единым социальным налогом.

1.13. Отпуск без сохранения заработной платы

ТК РФ предусмотрена возможность предоставления работнику отпуска без сохранения заработной платы.

Согласно ст. 128 ТК РФ кратковременный отпуск (продолжительность которого определяется соглашением сторон) без сохранения заработной платы *может* быть предоставлен работнику по семейным обстоятельствам и другим уважительным причинам.

Основанием для предоставления отпуска служит письменное заявление работника.

Поскольку в данном случае у работодателя не возникает обязанности предоставлять отпуск без сохранения заработной платы, он имеет право не удовлетворять просьбу работника.

При этом законодатель предоставляет право определить продолжительность отпуска по соглашению сторон, не устанавливая никаких ограничений. Поэтому отпуск любой (как угодно большой) продолжительности будет признан соответствующим законодательству, если он предоставлен по просьбе работника и с согласия работодателя (с учетом производственных интересов организации).

Но в ст. 128 ТК РФ приведены случаи, когда работодатель *обязан* предоставить работнику отпуск без сохранения заработной платы определенной продолжительности, а именно:

– участникам Великой Отечественной войны – до 35 календарных дней в году;

– работающим пенсионерам по старости (по возрасту) – до 14 календарных дней в году;

– родителям и женам (мужьям) военнослужащих, погибших или умерших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при исполнении обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с прохождением военной службы, – до 14 календарных дней в году;

– работающим инвалидам – до 60 календарных дней в году;

– работникам в случаях рождения ребенка, регистрации брака, смерти близких родственников – до пяти календарных дней;

– в других случаях, предусмотренных ТК РФ, иными федеральными законами либо коллективным договором.

В частности, ТК РФ предусматривает возможность предоставления отпусков без сохранения заработной платы следующим категориям работников:

– женщинам, имеющим детей в возрасте до трех лет. По их желанию им предоставляется отпуск без сохранения заработной платы по уходу за ребенком от полутора до трех лет (ст. 256 ТК РФ).

Если фактический уход за ребенком осуществляет не мать, то отпуск без сохранения заработной платы для ухода за ребенком может быть предоставлен лицу, фактически ухаживающему за ребенком: отцу, бабушке, дедушке, опекуну или иному лицу;

– работникам, имеющим двух и более детей в возрасте до 14 лет, работникам, имеющим ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет, одинокой матери, воспитывающей ребенка в

возрасте до 14 лет, отцу, воспитывающему ребенка в возрасте до 14 лет без матери (ст. 263 ТК РФ).

Вышеуказанным категориям работников по их заявлению ежегодно предоставляется отпуск без сохранения заработной платы продолжительностью до 14 календарных дней в удобное для них время. Данный отпуск может быть присоединен по их желанию к ежегодному (основному) отпуску или использован отдельно (полностью либо по частям). Перенесение отпуска без сохранения заработной платы на следующий рабочий год не допускается;

– работникам-совместителям – в части превышения продолжительности отпуска, предоставляемого работнику по основному месту работы, над продолжительностью отпуска на данном месте работы (ст. 286 ТК РФ);

– работникам, допущенным к вступительным испытаниям в образовательные учреждения высшего профессионального образования, – 15 календарных дней (ст. 173 ТК РФ);

– работникам – слушателям подготовительных отделений образовательных учреждений высшего профессионального образования для сдачи выпускных экзаменов – 15 календарных дней (ст. 173 ТК РФ);

– работникам, совмещающим учебу по очной форме обучения с работой (ст. 173, 174 ТК РФ).

Лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, отпуск без сохранения заработной платы предоставляется на время, необходимое для проезда к месту использования ежегодного оплачиваемого отпуска и обратно (ст. 322 ТК РФ).

Кроме того, согласно ст. 319 ТК РФ одному из родителей, работающему в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеющему ребенка в возрасте до 16 лет, по его письменному заявлению ежемесячно предоставляется дополнительный выходной день без сохранения заработной платы.

Отпуск без сохранения заработной платы предоставляется работникам на основании справки, выданной медицинским учреждением, при необходимости ухода за больным членом семьи, в том числе за ребенком.

Работодатель *обязан* также предоставлять отпуск без сохранения заработной платы:

– супругам военнослужащих, если продолжительность их ежегодного отпуска по основному месту работы меньше, чем продолжительность отпуска военнослужащего (п. 11 ст. 11 Федерального закона от 27.05.1998 № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих»);

– члену избирательной комиссии с правом совещательного голоса, участвующим в выборах Президента Российской Федерации (п. 3 ст. 16 Федерального закона от 10.01.2003 № 19-ФЗ «О выборах Президента Российской Федерации»).

Возможность предоставления краткосрочного отпуска без сохранения заработной платы по иным обстоятельствам может быть предусмотрена условиями коллективного договора.

В отдельных случаях некоторым категориям работников могут предоставляться длительные отпуска без сохранения заработной платы.

Например, отпуск без сохранения заработной платы на срок не более одного года, если иное не предусмотрено федеральным законом, может быть предоставлен гражданскому государственному служащему (п. 15 ст. 46 Федерального закона от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации»).

В соответствии с п. 5 ст. 55 Закона РФ от 10.07.1992 № 3266-1 «Об образовании» педагогические работники образовательного учреждения не реже чем через каждые 10 лет непрерывной преподавательской работы имеют право на длительный отпуск сроком до одного года, порядок и условия предоставления которого определяются учредителем и (или) уставом данного образовательного учреждения.

Читателям следует обратить внимание на то, что согласно законодательству о труде работодатель не имеет права предоставлять работникам отпуск без сохранения заработной платы по своей инициативе («вынужденные» отпуска).

Если работники не могут не по своей вине выполнять обязанности, предусмотренные заключенными с ними трудовыми договорами (контрактами), работодатель обязан оплатить время нахождения работника в таком отпуске как время простоя, то есть в соответствии со ст. 157 ТК РФ в размере не менее 2/3 средней заработной платы работника (см. разъяснение Минтруда России от 27.06.1996 № 6 «Об отпусках без сохранения заработной платы по инициативе работодателя»).

В соответствии со ст. 121 ТК РФ в стаж работы, дающий право на ежегодный основной оплачиваемый отпуск, не включается время предоставляемых по просьбе работников отпусков без сохранения заработной платы, если их общая продолжительность превышает 14 календарных дней в течение рабочего года.

1.14. Материальная помощь к отпуску

Некоторые организации устанавливают выплату работникам материальной помощи при их уходе в отпуск.

На вопрос: уменьшают ли данные выплаты налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, – ответил Минфин России в письме от 20.02.2008 № 03-03-06/1/120, где содержится ссылка на п. 23 ст. 270 НК РФ, которым установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм материальной помощи работникам.

Поскольку перечень видов материальной помощи в п. 23 ст. 270 НК РФ является открытым, то, по мнению финансового ведомства, расходы в виде сумм материальной помощи, предоставляемой работникам к отпуску, не могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли.

Нередко налоговые органы полагают, что поскольку такие выплаты регламентированы коллективным договором и гарантированы наравне с другими вознаграждениями, а рассчитываются в зависимости от тарифной ставки работника или его оклада, то материальная помощь является фактически элементом оплаты труда, на которую следует начислить единый социальный налог.

ФАС Московского округа в постановлении от 19.10.2006 по делу № КА-А41/10271-06 не согласился с мнением налогового органа и решил, что выплата материальной помощи подпадает под действие п. 23 ст. 270 и п. 3 ст. 236 НК РФ, поэтому она не подлежит включению в налоговую базу при исчислении единого социального налога.

Аналогичный вывод содержится и в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.12.2007 по делу № А74-1491/07-Ф02-9468/07.

Но противоположного мнения придерживается ФАС Уральского округа. В постановлении от 18.09.2007 по делу № Ф09-7207/07-С2 он посчитал, что выплачиваемая регулярно на основании приказов руководителя материальная помощь не имеет социального и единовременного характера и фактически является обязательным элементом системы оплаты труда. На этом основании организации был доначислен единый социальный налог.

В той же ситуации ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 15.09.2005 по делу № А82-7994/2004-27 решил, что материальная помощь к отпуску по своей сути является выплатой, непосредственно связанной с выполнением трудовых функций и получением дохода, и входит в установленную в организации систему оплаты труда, а также подлежит отнесению на затраты при исчислении налога на прибыль. Перечень расходов, включенных в оплату труда, приведенный в ст. 255 ТК РФ, не является исчерпывающим. Кроме того, суд решил, что данная выплата соответствует понятию «оплата труда», данному в ст. 129 ТК РФ.

1.15. Особенности предоставления отпусков работникам организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях

Кроме установленных законодательством ежегодных основного оплачиваемого отпуска и дополнительных оплачиваемых отпусков, предоставляемых на общих основаниях, лицам, работающим в районах Крайнего Севера, предоставляются дополнительные оплачиваемые отпуска продолжительностью 24 календарных дня, а лицам, работающим в местностях, приравненных к районам Крайнего Севера, – 16 календарных дней (ст. 321 ТК РФ).

В остальных районах Крайнего Севера, где установлены районный коэффициент и процентные надбавки к заработной плате, работникам предоставляется дополнительный отпуск продолжительностью 8 календарных дней (ст. 14 Закона РФ от 19.02.1993 № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях»).

Общая продолжительность ежегодного оплачиваемого отпуска определяется путем суммирования ежегодного основного и всех дополнительных ежегодных оплачиваемых отпусков.

Лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, разрешается полное или частичное соединение ежегодных оплачиваемых отпусков, но не более чем за два года. Причем общая продолжительность предоставляемого отпуска не должна превышать шесть месяцев, включая время отпуска без сохранения заработной платы, необходимое для проезда к месту использования отпуска и обратно.

Неиспользованная часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая шесть месяцев, присоединяется к очередному ежегодному оплачиваемому отпуску на следующий год.

Так как соединение отпусков предполагает отказ работника от использования отпуска в течение определенного года, чтобы не возникало проблем ни у работника, ни у работодателя (в том числе в связи с тем, что отпуск должен предоставляться в срок, установленный графиком отпусков, являющимся обязательным для сторон трудового договора), работнику следует предупредить работодателя об отказе от использования отпуска в календарном году до утверждения графика отпусков.

При уходе работника в основной отпуск ежегодный дополнительный отпуск предоставляется ему в полном размере независимо от того, за какой рабочий год используется отпуск.

Право на использование ежегодного оплачиваемого отпуска за первый год работы (как основного, так и дополнительного) возникает у работника по истечении шести месяцев работы у данного работодателя (ст. 122, 322 ТК РФ).

Порядок компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно установлен ст. 325 ТК РФ.

При этом данные гарантии и компенсации предоставляются работнику организации, финансируемой из федерального бюджета, и членам его семьи только по основному месту работы работника.

Размер, условия и порядок компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно предусматриваются:

– для лиц, работающих в организациях, финансируемых из федерального бюджета, и членов их семей, – Правительством РФ;

– для лиц, работающих в организациях, финансируемых из бюджетов субъектов Российской Федерации, – органами государственной власти субъектов Российской Федерации;

– для лиц, работающих в организациях, финансируемых из местных бюджетов, – органами местного самоуправления;

– для лиц, работающих у работодателей, не относящихся к бюджетной сфере, – коллективными договорами, локальными нормативными актами, принимаемыми с учетом мнения выборных органов первичных профсоюзных организаций, трудовыми договорами.

С 1 января 2005 года установленный ТК РФ порядок компенсации стоимости проезда к месту использования отпуска и обратно распространяется только на работников организаций, финансируемых из федерального бюджета.

В соответствии со ст. 325 ТК РФ организациям, не финансируемым из бюджетов всех уровней, предоставлено право самостоятельно установить размер, условия и порядок предоставления компенсаций расходов на проезд работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно.

Для целей налогообложения прибыли к расходам на оплату труда относятся:

– для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов, – фактические расходы на проезд работников и лиц, находящихся у них на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации 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 иных (в том числе коммерческих) организаций – в порядке, предусмотренном работодателем (п. 7 ст. 255 НК РФ).

1.16. Формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков

1.16.1. Формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков в налоговом учете

Статья 324.1 НК РФ позволяет организациям создавать в налоговом учете резерв предстоящих расходов на оплату отпусков.

Разрешая создавать резерв, государство, по сути, кредитует налогоплательщиков. Ведь формируя в течение года резерв, организация на законных основаниях уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль на еще не произведенные расходы.

Решение организации создать резерв должно быть отражено в учетной политике для целей налогообложения. Пункт 1 ст. 324.1 НК РФ предписывает организациям определять способ резервирования, предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков. Таким образом, организация должна самостоятельно определить способ резервирования и рассчитать предельную сумму отчислений в резерв и ежемесячный процент отчислений.

Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков должен рассчитываться следующим образом:

– процент отчислений в резерв определяется по формуле:

Процент отчислений в резерв = Предполагаемая годовая сумма расходов на оплату отпусков: Предполагаемый годовой размер расходов на оплату труда Ч ***100;***

– сумма отчислений за каждый месяц рассчитывается по формуле:

Сумма отчислений в резерв за месяц = Предполагаемая сумма расходов на оплату труда за этот месяц Ч Процент отчислений в резерв.

Расходы организации в виде взносов на обязательное пенсионное страхование, а также на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний не учитываются при формировании резерва предстоящих расходов на оплату отпусков. В постановлении Президиума ВАС РФ от 22.04.2003 № 12355/02 было отмечено, что страховые взносы на обязательное пенсионное страхование не являются налоговым платежом и не входят в состав единого социального налога.

Расчет размера ежемесячных отчислений в резерв на оплату отпусков отражается организацией в специальном расчете (смете).

Пример.

Учетной политикой организации для целей налогообложения предусмотрено создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков работникам.

Установлена предельная сумма отчислений в резерв – 1 200 000 руб.

Определен ежемесячный процент отчислений в резерв на оплату отпусков.

Предполагаемый годовой фонд оплаты труда – 12 000 000 руб.

Предполагаемая сумма расходов на оплату труда с учетом единого социального налога (за вычетом страховых взносов на обязательное пенсионное страхование) – 13 440 000 руб. [12 000 000 руб. + (12 000 000 руб. x*12 %)].*

Предполагаемая сумма, направленная на оплату отпусков, – 1 000 000 руб.

Сумма единого социального налога (за вычетом страховых взносов на обязательное пенсионное страхование), относящаяся к оплате отпусков, – 120 000 руб. (1 000 000 руб. x*12 %).*

Предполагаемая годовая сумма расходов на оплату отпусков – 1 120 000 руб. (1 000 000 руб. + 120 000 руб.).

Таким образом, ежемесячный процент отчислений в резерв должен был составить 8,33 % [(1 120 000 руб.: 13 440 000 руб.) x*100].*

Для целей исчисления налога на прибыль в состав отчислений в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков работников организации могут быть включены расходы на оплату не только основного ежегодного отпуска, но и дополнительных отпусков, в том числе за ненормированный рабочий день (письмо УМНС России по г. Москве от 17.06.2003 № 26-12/32465).

Суммы оплаты отпусков, начало которых приходится на один календарный год (например, 2008 год), а окончание – на следующий год, полностью учитывается за счет резерва, созданного в 2008 году.

Согласно п. 2 ст. 324.1 НК РФ расходы на формирование резерва относятся на счета учета расходов на оплату труда соответствующих категорий работников.

Если даже в каком-либо месяце сумма фактически выплаченных отпускных (включая единый социальный налог) окажется больше, чем размер сформированного резерва на оплату отпусков, на расходы для целей налогообложения прибыли относятся только суммы ежемесячных отчислений в резерв.

В соответствии с п. 3 ст. 324.1 НК РФ на конец налогового периода (31 декабря отчетного года) организация обязана провести *инвентаризацию созданного резерва*.

При недостаточности средств фактически начисленного резерва, подтвержденного инвентаризацией на последний рабочий день налогового периода, организация обязана по состоянию на 31 декабря года, в котором резерв был создан, включить в расходы сумму фактических расходов на оплату отпусков и сумму единого социального налога, по которым ранее не создавался данный резерв.

В течение налогового периода организация обычно увольняет работников и принимает новых. При этом вновь принятым работникам предоставляются оплачиваемые отпуска.

Предоставление оплачиваемых отпусков работникам, не состоящим в штате организации на начало налогового периода, не изменяет порядок формирования резерва предстоящих расходов на оплату отпусков и размер ежемесячных отчислений в него.

Пример.

Если фактически начисленный в налоговом периоде резерв составил в организации 1 120 000 руб., а сумма фактических расходов на оплату использованных в этом периоде отпусков – 1 400 000 руб., то по состоянию на 31 декабря данного года в расходы включается сумма 280 000 руб. (1 400 000 руб. – 1 120 000 руб.).

Недоиспользованные на последний день текущего налогового периода суммы резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода.

Под недоиспользованными на последний день текущего налогового периода суммами резерва на оплату отпусков понимается разница между суммой начисленного в отчетном периоде резерва предстоящих расходов на оплату отпусков и суммой фактических расходов на оплату использованных в налоговом периоде отпусков (с учетом единого социального налога) и на предстоящую оплату не использованных в отчетном году законодательно предусмотренных отпусков (с учетом единого социального налога, исчисленного по методике, применяемой при формировании данного резерва).

Таким образом, если организация не изменяет учетную политику в отношении создания резерва предстоящих расходов на оплату отпусков на следующий налоговый период, то на конец отчетного налогового периода она может иметь определенный в результате инвентаризации остаток недоиспользованного резерва. Иными словами, организация имеет право не включать в состав внереализационных доходов остаток неиспользованного резерва предстоящих расходов на оплату отпусков в части, приходящейся на оплату перенесенных в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации на следующий год отпусков, но она вправе делать это только при условии формирования вышеуказанного резерва в следующем налоговом периоде (письмо Минфина России от 09.07.2004 № 03-03-05/2/46).

Сумма остатка резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, не использованного на оплату отпусков и переносимого на следующий налоговый период, определяется исходя из точного количества дней отпусков, не использованных работниками за текущий год, среднедневного заработка этих работников, который рассчитывается в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, и единого социального налога.

Пример.

Сумма фактически начисленного в налоговом периоде резерва предстоящих расходов на оплату отпусков организации составила 1 120 000 руб.

Сумма фактических расходов на оплату использованных в данном периоде отпусков (с учетом единого социального налога) составила 950 000 руб.

Сумма переносимого на следующий налоговый период резерва предстоящих расходов на оплату отпусков (сумма расходов на оплату не использованных в данном налоговом периоде и перенесенных в соответствии с действующим законодательством о труде на следующий год отпусков) – 100 000 руб.

В состав налоговой базы текущего налогового периода должны быть включены 70 000 руб. (1 120 000 руб. – 950 000 руб. – 100 000 руб.).

Таким образом, суммы оплаты переходящих на следующий год отпусков, начисленные в текущем налоговом периоде, учитываются для целей налогообложения прибыли за счет резерва, начисленного в текущем налоговом периоде, и не включаются в состав расходов следующего налогового периода, а только «присоединяются».

Если в следующем налоговом периоде в организации планируется сохранить практику создания резерва на предстоящую оплату предусмотренных законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков, то производится новый расчет ежемесячного процента отчислений в данный резерв исходя из количества дней не использованного в прошедшем периоде отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений единого социального налога.

Если при уточнении учетной политики на следующий налоговый период налогоплательщик посчитает нецелесообразным создавать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, то сумма остатка такого резерва, выявленного в результате инвентаризации по состоянию на 31 декабря года, в котором он был начислен, включается в налоговую базу (в составе внереализационных доходов) текущего налогового периода для целей налогообложения.

Пример.

Сумма фактически начисленного в налоговом периоде резерва предстоящих расходов на оплату отпусков составила 1 120 000 руб.

Сумма фактических расходов на оплату использованных в данном периоде отпусков (с учетом единого социального налога) составила 950 000 руб.

В следующем налоговом периоде организация не планирует создавать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков.

Для целей налогообложения в состав внереализационных доходов текущего налогового периода включается сумма 170 000 руб. (1 120 000 руб. – 950 000 руб.).

1.16.2. Формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков в бухгалтерском учете

Решение организации о создании резерва предстоящих расходов на оплату отпусков должно быть отражено в ее учетной политике в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденным приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н.

Данный резерв формируется путем ежемесячных отчислений, размер которых определяется как 1/12 суммы создаваемого резерва.

Общий размер резерва предстоящих расходов на оплату отпусков включает предполагаемую годовую сумму расходов на оплату отпусков с начислениями на эту сумму (единого социального налога и страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).

Пример.

Предполагаемая годовая сумма расходов организации на резерв предстоящих расходов на оплату отпусков – 1 000 000 руб.

Единый социальный налог, рассчитанный по ставке 26 %, – 260 000 руб. (1 000 000 руб. x*26 %).*

Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний исходя из тарифа 0,2 % – 2000 руб. (1 000 000 руб. х*0,2 %).*

Общая расчетная сумма резерва должна составить 1 262 000 руб. (1 000 000 руб. + 260 000 руб. + 2000 руб.).

Размер ежемесячных отчислений в резерв – 105 166,67 руб. (1 262 000 руб.: 12 мес.).

Таким образом, размер ежемесячных отчислений в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков в бухгалтерском учете представляет собой постоянную (не меняющуюся месяц от месяца) величину.

Для обобщения информации о состоянии и движении зарезервированных сумм используется счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

При отчислении сумм в счет резерва предстоящих расходов на оплату отпусков оформляется следующая проводка:

Д-т 20*(***23***«Вспомогательные производства»,***25, 26, 44***)***К-т 96***– отражена 1/12 предполагаемой годовой суммы резерва на оплату отпусков [с учетом единого социального налога и страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (ежемесячно)].*

Использование сумм резерва на оплату фактически предоставленных отпусков в бухгалтерском учете оформляется следующими проводками:

Д-т 96 К-т 70*– отражена сумма начисленной оплаты отпусков;*

Д-т 96 К-т 69*– отражены суммы единого социального налога и страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на сумму оплаты отпусков.*

Организация вправе закрепить в бухгалтерском учете такой порядок формирования резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, который принят в налоговом учете. Это позволит избежать необходимости создавать отдельный налоговый регистр для учета данного резерва и не придется отражать в бухгалтерском учете возникающие разницы, как того требует Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.

1.17. Документальное оформление отпусков

ТК РФ предусматривает необходимость закрепления очередности отпусков в графике предоставления отпусков, который согласно ст. 123 настоящего Кодекса должен составляться во всех организациях независимо от формы собственности не позднее чем за две недели до наступления нового календарного года. При составлении графика отпусков обязательно должно быть учтено мнение органа первичной профсоюзной организации.

Работодатель должен уведомить работника о времени начала его отпуска не позднее чем за две недели до его начала. На основании графика отпусков, составляемого по унифицированной форме *№ Т-7 «График отпусков»*, утвержденной постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты», руководитель издает соответствующий приказ.

Для оформления и учета отпусков, предоставляемых работникам в соответствии с законодательством, коллективным договором, локальными нормативными актами организации, трудовым договором, применяются унифицированные формы, утвержденные постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1: *№ Т-6 «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику», Т-6а «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам».*

Приказы (формы № Т-6 и Т-6а) составляются работником кадровой службы или уполномоченным им на это лицом, подписываются руководителем организации или уполномоченным им на это лицом, объявляются работнику под роспись.

Специалисты отмечают несовершенство унифицированных форм № Т-6 и Т-6а, заключающееся, в частности, в том, что в них не предусмотрено:

– место для указания основания предоставления отпуска (график отпусков, заявление работника, справка-вызов и т.д.);

– место для пояснений, каким образом определен рабочий год, за который предоставляется отпуск (это важно, если рабочий год сдвигается на определенное количество дней отпуска без сохранения заработной платы, если предоставляется дополнительный отпуск за вредные условия труда).

Поэтому не является нарушением внесение дополнительных реквизитов в унифицированные формы, утвержденные постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1.

Пример.

По общему правилу, в строке формы № Т-6 (в графах 6—7 формы № Т-6а) «за период работы» указываются даты начала и окончания того рабочего года, в счет которого предоставляется отпуск.

Если отпуск разделен на несколько частей, то в приказе о предоставлении очередной части отпуска в данной строке (графах) будут указываться одни и те же сведения, что правильно, но не наглядно.

Работники (и бухгалтеры, и работники отдела кадров) считают, что было бы удобнее показывать, какой период (уже отработанный или еще не отработанный) покрывает предоставляемая в данном конкретном случае часть отпуска.

Например, работнику предоставлялся в течение 2007 года отпуск за рабочий год с 8 октября 2006 года по 7 октября 2007 года с разбивкой на части: 7 календарных дней – со 2 по 8 мая; 21 календарный день – с 7 по 27 августа.

В связи с вышеприведенным при заполнении формы № Т-6 можно было указать:

– предоставить отпуск за период работы с 8 октября 2006 года по 7 октября 2007 года в части, приходящейся на период с 8 октября 2006 года по 7 февраля 2007 года, на 7 календарных дней со 2 мая 2007 года по 8 мая 2007 года;

– предоставить отпуск за период работы с 8 октября 2006 года по 7 октября 2007 года в части, приходящейся на период с 8 февраля 2007 года по 7 октября 2007 года, на 21 календарный день с 7 августа 2007 года по 27 августа 2007 года.

На основании приказа (распоряжения) о предоставлении отпуска делаются отметки в личной карточке (форма № Т-2 или Т-2ГС МС), лицевом счете (форма № Т-54 или Т-54а) и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по форме № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику».

Согласно ст. 136 ТК РФ оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до его начала.

Поскольку ТК РФ не уточняет, о каких именно днях идет речь, можно сделать вывод, что не будет считаться нарушением выплата отпускных за три календарных (а не рабочих) дня до начала отпуска.

Выплата отпускных сумм более чем за три дня до начала отпуска вполне правомерна.

2. Пособия по временной нетрудоспособности

2.1. Общие положения

В случае временной нетрудоспособности работника организация-работодатель выплачивает ему пособие по временной нетрудоспособности.

Правила назначения, исчисления и выплаты пособий по временной нетрудоспособности и по беременности и родам установлены Федеральным законом от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию» (далее – Закон об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности).

С 1 января 2007 года все ранее принятые нормативно-правовые акты о назначении и выплате пособий по временной нетрудоспособности и по беременности и родам (далее – пособия по временной нетрудоспособности) применяются только в той части, которая не противоречит Закону об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности.

Этот нормативный акт не применяется в отношении выплаты пособий по временной нетрудоспособности, вызванной несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями, которая регулируется Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (далее – Закон об обязательном страховании от несчастных случаев).

Приказом Минздравсоцразвития России от 06.02.2007 № 91 утверждены Правила подсчета и подтверждения страхового стажа для определения размеров пособий по временной трудоспособности, по беременности и родам.

Сумма пособий по временной нетрудоспособности исчисляется на основе среднего заработка работника, определяемого по правилам, приведенным в Положении об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию, утвержденном постановлением Правительства РФ от 15.06.2007 № 375 (далее – Положение об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности), которым работодатели должны руководствоваться начиная с 1 января 2007 года.

Основным документом для назначения пособия по временной нетрудоспособности является выданный работнику листок нетрудоспособности (больничный лист). Другие документы не могут служить основанием для выплаты данного пособия.

В случае утери листка нетрудоспособности пособие по временной нетрудоспособности может быть выдано по дубликату этого листка.

2.2. Назначение пособий по временной нетрудоспособности

2.2.1. Право на получение пособия по временной нетрудоспособности

Пособие по временной нетрудоспособности *имеют право получать* физические лица, подлежащие обязательному социальному страхованию, а именно:

– лица, работающие в организациях и у индивидуальных предпринимателей на основании трудовых договоров;

– адвокаты, индивидуальные предприниматели, в том числе члены крестьянских (фермерских) хозяйств (КФХ), физические лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, члены родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, которые добровольно вступили в отношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивают за себя страховые взносы ФСС РФ;

– граждане, уволившиеся с работы либо прекратившие служебную или иную деятельность, при осуществлении которой они подлежали обязательному социальному страхованию (независимо от причины увольнения), в течение 30 календарных дней со дня прекращения работы исходя из 60 % среднего заработка;

– лица, которые подписали трудовой договор, но заболели до выхода на работу. При этом они могут получить оплату по листку нетрудоспособности, если заболевание или травма наступили в период со дня заключения трудового договора до дня его аннулирования. Причем за тот день, когда трудовой договор был расторгнут (день увольнения), пособие по временной нетрудоспособности не выплачивается. Граждане, которые прекратили служебную или иную деятельность, при которой уплачивались взносы в ФСС РФ, или только собираются приступить к работе, могут получить оплату по листку нетрудоспособности, если он был выдан в связи с их заболеванием или травмой. В иных случаях наступления временной нетрудоспособности они не имеют права на получение пособия. Пособие по беременности и родам им также не полагается;

– лица, осужденные к лишению свободы и привлеченные к оплачиваемому труду. Однако общие правила на них не распространяются. Они обеспечиваются пособиями в особом порядке, который определен Положением об обеспечении пособиями по обязательному государственному социальному страхованию осужденных к лишению свободы лиц, привлеченных к оплачиваемому труду, утвержденным постановлением Правительства РФ от 15.10.2001 № 727.

Пособие по временной нетрудоспособности *не имеют права получать*:

– неработающие граждане, за которых не перечисляются страховые взносы в ФСС РФ;

– граждане, заключившие с работодателем не трудовые, а гражданско-правовые договоры.

В соответствии со ст. 9 Закона об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности застрахованное лицо не имеет права на получение пособия за периоды:

– освобождения от работы с полным или частичным сохранением заработной платы либо без оплаты (кроме случаев заболевания или травмы, наступившей во время ежегодного оплачиваемого отпуска);

– отстранения от работы, если за это время не начисляется заработная плата;

– заключения под стражу или административного ареста;

– проведения судебно-медицинской экспертизы.

Речь в данном случае идет не о том, в *какой* момент наступила временная нетрудоспособность, а *за какие дни* застрахованному лицу нельзя начислять пособие по временной нетрудоспособности.

Примеры.

1.*Работник ушел в отпуск без сохранения заработной платы на период с 9 по 12 июня 2008 года. Во время этого отпуска он заболел. Листок нетрудоспособности этого работника может быть оплачен только начиная со дня окончания отпуска – с 12 июня.*

2.*Работник является студентом вечернего отделения института. 30 июля 2008 года он заболел. С 1 августа у него началась экзаменационная сессия. После окончания сессии работник вышел на работу и представил в бухгалтерию для оплаты листок нетрудоспособности и справку-вызов на сессию из института. Пособие по временной нетрудоспособности сотруднику должно быть выплачено за два дня (30 и 31 июля), поскольку с 1 августа у него начнется оплачиваемый учебный отпуск (дни освобождения от работы).*

3.*Работница находилась со 2 по 30 июля 2008 года в очередном оплачиваемом отпуске. После отпуска она принесла в бухгалтерию листок нетрудоспособности, выданный ей на период с 20 по 26 июня в связи с болезнью ребенка. Эта работница не имеет права на получение пособия по временной нетрудоспособности ввиду того, что листок нетрудоспособности был выдан ей не по причине наступления у нее заболевания или травмы, а по уходу за больным ребенком.*

4.*В связи с задержкой заработной платы на срок более 15 дней работник написал заявление, что с 26 июня 2008 года он не выходит на работу до выплаты заработной платы. На следующий день он заболел. Этому работнику должно быть назначено и оплачено пособие по временной нетрудоспособности, так как период невыхода на работу из-за задержки заработной платы приравнивается к времени простоя и оплачивается в соответствующем порядке.*

Пособие по временной нетрудоспособности *нельзя назначать* застрахованному лицу в случае, если временная нетрудоспособность этого лица наступила в результате умышленного причинения вреда своему здоровью или попытки самоубийства, установленного судом, либо вследствие совершения умышленного преступления.

Размер пособия по временной нетрудоспособности может быть снижен до суммы, не превышающей 1 МРОТ за полный календарный месяц, в результате следующих действий застрахованного лица:

– нарушение в период временной нетрудоспособности без уважительных причин режима, предписанного врачом;

– неявка без уважительных причин в назначенный срок на врачебный осмотр или на проведение медико-социальной экспертизы;

– заболевание или травма, наступившие вследствие алкогольного, наркотического, токсического опьянения или действий, связанных с таким опьянением.

2.2.2. Обращение за пособием по временной нетрудоспособности. Заполнение листка нетрудоспособности

2.2.2.1. Общие положения

Пособия по временной нетрудоспособности выплачиваются застрахованным лицам на основании листков нетрудоспособности, выданных медицинским учреждением. В соответствии со ст. 13 Закона об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности и в целях упорядочения выдачи документов, удостоверяющих временную нетрудоспособность граждан, приказом Минздравсоцразвития России от 01.08.2007 № 514 утвержден Порядок выдачи медицинскими организациями листков нетрудоспособности.

Если гражданин работает на условиях внешнего совместительства, пособия по временной нетрудоспособности выплачиваются ему каждым работодателем. Поэтому лечебное учреждение обязано выдать такому работнику несколько листков нетрудоспособности.

При этом на лицевой стороне листка нетрудоспособности, выдаваемого для предъявления по основному месту работы, делается пометка *«основной»*, а для представления, например, по месту работы в качестве совместителя – *«внешнее совместительство»*.

Застрахованные лица должны обратиться за пособием по временной нетрудоспособности не позднее шести месяцев со дня, когда они были выписаны на работу либо им была назначена инвалидность.

Такой же срок установлен матерям для обращения за пособием по временной нетрудоспособности, который исчисляется со дня окончания отпуска по беременности и родам.

Вышеуказанный шестимесячный срок является предельным.

Перечень уважительных причин пропуска срока обращения за пособием по временной нетрудоспособности, по беременности и родам утвержден приказом Минздравсоцразвития России от 31.01.2007 № 74.

2.2.2.2. Заполнение листка нетрудоспособности

Форма листка нетрудоспособности утверждена приказом Минздравсоцразвития России от 16.03.2007 № 172.

Любая ошибка, допущенная при заполнении листка нетрудоспособности, может стать причиной отказа ФСС РФ в возмещении организации суммы, потраченной на выплату работнику пособия по временной нетрудоспособности.

Лицевая сторона бланка листка нетрудоспособности оформляется медицинским учреждением, а оборотная – уполномоченными сотрудниками организации. Разъяснения по заполнению листка нетрудоспособности приведены в письме ФСС РФ от 25.05.2007 № 02-18/07-4782. На оборотной стороне листка нетрудоспособности указываются сведения, необходимые для назначения пособия, и рассчитывается сумма, подлежащая выплате работнику.

В первом разделе оборотной стороны листка нетрудоспособности, представленного работником к оплате, отражаются наименование организации, название структурного подразделения, должность (профессия) работника и его табельный номер. В следующую строку заносятся вид трудового договора (постоянный или срочный) и его срок. Если трудовой договор бессрочный, в соответствующей строке ставится прочерк. В этом разделе листка нетрудоспособности указываются период, в течение которого работник болел, дата, когда он приступил к работе, и дата заполнения этого раздела. Сведения первого раздела оборотной стороны заверяются подписью руководителя подразделения, в котором трудится работник, и табельщика, заполнившего этот раздел.

Во втором разделе листка нетрудоспособности сотрудник отдела кадров организации приводит с точностью до дня продолжительность страхового стажа работника, представившего этот листок, согласно Правилам подсчета и подтверждения страхового стажа для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам.

Далее указывается, имеет ли работник группу инвалидности с ограничением способности к труду, относится ли он к лицам:

– подвергшимся воздействию радиации;

– имеющим поствакцинальное осложнение;

– работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

– осуществляющим уход за ребенком-инвалидом.

Сотрудник отдела кадров проставляет вышеуказанные отметки только при наличии подтверждающих документов (свидетельства об инвалидности, справки из органов социальной защиты населения о том, что ребенок является инвалидом, и т.д.).

Все сведения, приведенные во втором разделе, заверяются подписью руководителя кадровой службы организации; они необходимы для правильного расчета суммы пособия по временной нетрудоспособности.

Граждане, подвергшиеся воздействию радиации, независимо от страхового стажа получают пособие по временной нетрудоспособности исходя из 100 % среднего заработка, но не выше установленного максимального размера (ст. 14 Закона РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» и ст. 2 Федерального закона «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»).

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, купив полную легальную версию на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.