### Содержание

### Введение

### 1. Бухгалтерский учет отпускных

### 1.1 Формирование резерва

### 1.2 Если резерв не создан

### 2. Учет отпускных при совмещении режимов

### 2.1 Уплата ЕНВД и упрощенная система

### 2.2 Учет в организации, совмещающей налоговые режимы

### 2.3 Если предприниматель совмещает режимы налогообложения

### 3. Начисления на сумму отпускных и некоторые особенности расчета

### 3.1 Начисления на сумму отпускных

### 3.2 Расчет отпускных при вахтовом методе работы

### 3.3 Правила расчета отпускных при повышении зарплаты

### Заключение

### Список использованных источников

# Введение

На первый взгляд расчет отпускных - не такая уж и сложная задача. Такой точки зрения придерживаются практически все сотрудники, за исключением конечно же бухгалтера. Бухгалтеру известно, что на самом деле стандартных ситуаций практически не бывает. К тому же и без того нелегкую ситуацию заметно усложняет новый порядок расчета отпускных.

Согласно новым правилам расчета отпускных, право на отпуск возникает у сотрудника после первых шести месяцев работы, но при этом стоит отметить, что в этот период не включается время, когда работник находился в отпуске без сохранения зарплаты (за свой счет) более чем на 14 дней. Однако, если сотруднику действительно необходим отпуск, то вполне реально получить отпуск "авансом", для этого необходимо просто договориться с руководством, хотя конечно далеко не всем сотрудникам начальник готово предоставить такого рода "аванс".

Основные правила предоставления, расчета и оплаты отпуска закреплены в Трудовом кодексе РФ (ТК РФ), в статье 114 которого закреплено право работников на предоставление ежегодного отпуска с сохранением места работы и оплаты среднего заработка, размер которого составляет 28 календарных дней.

Помимо основного ежегодного оплачиваемого отпуска существуют так же ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска, которые предоставляются работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, работникам, имеющим особый характер работы, работникам с ненормированным рабочим днем, работникам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в других случаях, предусмотренных федеральными законами (статьи 115, 116 ТК РФ).

Расчет отпуска (ежегодного основного и дополнительного оплачиваемого) производится в календарных днях и максимальным пределом оплата отпуска не ограничивается. При этом нерабочие и праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются.

Оплачиваемый отпуск должен предоставляться работнику ежегодно. Согласно ТК РФ, право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы в данной организации, однако по договоренности с работодателем оплачиваемый отпуск работнику может быть предоставлен и до истечения этого срока.

Очередность предоставления отпусков определяется ежегодно в соответствии с графиком отпусков, утверждаемым работодателем с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации не позднее чем за две недели до наступления календарного года. График отпусков обязателен как для работодателя, так и для работника. О времени начала отпуска работник должен быть извещен не позднее чем за две недели до его начала. По дополнительному соглашению между работником и работодателем ежегодный оплачиваемый отпуск может быть разделен на части, однако в этом случае хотя бы одна из частей этого отпуска должна быть не менее 14 календарных дней.

Расчет и оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до начала отпуска. Об этом говорится в статье 136 ТК РФ.

Остановимся подробнее на правилах расчета оплаты отпуска.

# **1. Бухгалтерский учет отпускных**

Согласно пунктам 5 и 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утверждено приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н) сумма начисленных отпускных относится к расходам по обычным видам деятельности. Указанные затраты признаются на дату начисления соответствующих сумм и включаются в расходы на оплату труда. Учет отпускных может производиться с использованием резерва предстоящих расходов на оплату отпусков либо без него. Выбранный способ обязательно нужно закрепить в учетной политике (определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанный резерв).

## 1.1 Формирование резерва

На основании пункта 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н) организации могут формировать резерв на предстоящую оплату отпусков работникам. Резерв позволяет равномерно включать суммы отпускных с учетом страховых взносов в ПФР и ФСС России в издержки производства или обращения отчетного периода.

Как правило, плательщик ЕНВД перед началом года определяет сумму резерва предстоящих отпусков с учетом страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и взносов на случай травматизма, а затем ежемесячно списывает на затраты 1/12 годовой суммы резерва.

Для отражения предстоящей оплаты отпускных своим сотрудникам используется счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Это следует из Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

Соответствующие выплаты отпускных за счет резерва отражаются по дебету счета 96 в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

— 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму среднего заработка, сохраняемого на время отпуска;

— 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму страховых взносов в ПФР и ФСС России, начисленных с суммы отпускных.

**Пример 1**

ООО «Невада» применяет систему налогообложения в виде ЕНВД. В учетной политике компании установлено, что в бухгалтерском учете формируется резерв на предстоящую оплату отпусков. Предполагаемая сумма отпускных за 2008 год равна 420 000 руб. с учетом страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и взносов на случай травматизма. Работнику компании К.Л. Петрову (1973 года рождения) с 1 июля 2008 года предоставлен отпуск продолжительностью 28 календарных дней. Сумма отпускных равна 27 978,44 руб. Страховой тариф по взносам в ФСС России для ООО «Невада» установлен в размере 0,2%.

Рассчитаем сумму НДФЛ, страховых взносов в ПФР и ФСС России. Отразим в бухгалтерском учете указанные суммы и размер выплаченных отпускных. Для простоты не будем делить страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии.

**Решение.** Размер ежемесячных отчислений в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков равен 35 000 руб. (420 000 руб.: 12 мес.).

При выплате отпускных с К.Л. Петрова нужно удержать НДФЛ в размере 3637,2 руб. (27 978,44 руб.#13%). На руки работник получит 24 341,24 руб. (27 978,44 руб. – 3637,2 руб.).

На сумму отпускных нужно начислить страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 3916,98 руб. (27 978,44 руб.#14%) и на обязательное социальное страхование от травматизма в размере 55,96 руб. (27 978,44 руб.#0,2%). Отражение отчислений на отпускные и страховые взносы в бухгалтерских проводках ООО «Невада» представлены в таблице 1.

**Таблица 1 – Отражение ежемесячных отчислений в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков в бухгалтерских проводках ООО «Невада»**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | Дата | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Документ |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 250 | Сформирован резерв на предстоящую оплату отпусков | 01.06.2008 | 44 | 96 | 35 000 | Учетная политика, бухгалтерская справка |
| 288 | Начислена за счет резерва предстоящих расходов на оплату отпусков сумма отпускных работнику | 23.06.2008 | 96 | 70 | 27 978,44 | Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику |
| 290 | Начислены за счет резерва страховые взносы на случай травматизма | 23.06.2008 | 96 | 69-2 | 55,96 | Бухгалтерская справка-расчет |
| 292 | Удержан НДФЛ с суммы отпускных | 25.06.2008 | 70 | 68 | 3637,2 | Бухгалтерская справка, налоговая карточка |
| 293 | Выплачены отпускные работнику | 25.06.2008 | 70 | 50 | 24 341,24 | Расходный кассовый ордер |

В конце календарного года организации необходимо проверить правильность и обоснованность созданного резерва. Для этого проводится инвентаризация резерва предстоящих расходов на оплату отпусков. Такая обязанность закреплена в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, которые утверждены приказом Минфина России от 13.06.95 № 49.

Вероятнее всего в результате инвентаризации «вмененщик» выявит перерасход либо излишек резерва. Порядок корректировки величины резерва зависит от того, планирует ли плательщик ЕНВД на следующий год вновь создавать резерв.

Допустим, организация, применяющая систему налогообложения в виде ЕНВД, посчитала целесообразным продолжать формировать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков работников. В данном случае в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по отдельной строке указываются остатки резерва, переходящие на следующий год. Об этом сказано в пункте 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

Указанный остаток следует уточнить исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений в ФСС России, Пенсионный фонд РФ и на медицинское страхование (п. 3.50 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств).

Чтобы плательщику единого налога определить сумму резерва в части неиспользованных отпусков, нужно среднедневную сумму расходов на оплату труда работников умножить на количество дней неиспользованных отпусков на конец года.

«Вмененщик» решил в следующем году не формировать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков. Если сумма фактически начисленного резерва превышает сумму подтвержденного инвентаризацией расчета, в бухгалтерском учете 31 декабря отчетного года производится сторнировочная запись затрат на производство и расходов на продажу. В учете при этом делается следующая проводка:

ДЕБЕТ 20 (23, 25, 26, 44) КРЕДИТ 96

- скорректирован резерв предстоящих расходов на оплату отпусков на сумму неизрасходованных денежных средств.

Также возможна обратная ситуация: на оплату отпусков было потрачено больше денежных средств, чем находилось в резерве. В этом случае 31 декабря отчетного года плательщику ЕНВД нужно сделать запись по включению дополнительных отчислений в затраты на производство и расходы на продажу.

## **1.2 Если резерв не создан**

Если учетной политикой не предусмотрено создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, то суммы начисленных отпускных, а также страховых взносов в ПФР и ФСС России отражаются по дебету счетов затрат на производство или продажу (20, 23, 25, 26 и 44) в корреспонденции с кредитом счета 70.

Однако в расходы текущего месяца будут включаться только те суммы отпускных, которые относятся к данному месяцу. Другая часть отпускных, начисленная за следующие месяцы, учитывается на счете 97 «Расходы будущих периодов» и относится на счета учета затрат в последующие месяцы. Такой же порядок распространяется и на суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

**Пример 2**

ООО «Свирель», осуществляющее автотранспортные перевозки грузов, уплачивает ЕНВД. Сотруднику фирмы А.П. Булкину (1969 года рождения) с 21 июля 2008 года предоставлен отпуск на 14 календарных дней. Сумма отпускных за 14 календарных дней отпуска равна 11 904,76 руб., из них за 11 дней июля — 9353,74 руб. и за три дня августа — 2551,02 руб. Отразим в бухгалтерском учете сумму начисленных А.П. Булкину отпускных.

**Решение.** Отпускные должны быть выплачены не позднее чем 18 июля 2008 года. Начисление взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в данном случае рассматривать не будем.

Бухгалтерские проводки ООО «Свирель» представлены в таблице 2.

**Таблица 2 – Отражение сумм начисленных отпускных по дебету счетов затрат в бухгалтерских проводках ООО «Свирель»**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | Дата | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Документ |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 301 | Начислены отпускные работнику за часть отпуска, приходящуюся на июль | 16.07.2008 | 20 | 70 | 9353,74 | Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику |
| 302 | Начислены страховые взносы в ПФР | 16.07.2008 | 69-2-1 | 69-2-2, 69-2-3 | 1309,52 (9353,74# #14%) | Бухгалтерская справка-расчет |
| 303 | Начислены отпускные работнику за часть отпуска, приходящуюся на август | 16.07.2008 | 97 | 70 | 2551,02 | Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику |
| 304 | Начислены страховые взносы в ПФР | 16.07.2008 | 69-2-1 | 69-2-2, 69-2-3 | 357,14 (2551,02# #14%) | Бухгалтерская справка-расчет |
| 305 | Удержан НДФЛ с суммы отпускных | 16.07.2008 | 70 | 68 | 1547,62 (11 904,76# #13%) | Бухгалтерская справка, налоговая карточка |
| 306 | Выплачены отпускные работнику | 17.07.2008 | 70 | 50 | 10 357,14 (11 904,76 – – 1547,62) | Расходный кассовый ордер |
| 307 | Перечислен НДФЛ в бюджет | 17.07.2008 | 68 | 51 | 1547,62 | Расходный кассовый ордер |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 325 | Перечислены страховые взносы в ПФР | 01.08.2008 | 69-2-2, 69-2-3 | 51 | 1666,66 (1309, 52 + + 357,14) | Расходный кассовый ордер |
| 326 | Включены отпускные за август в затраты основного производства | 01.08.2008 | 20 | 97 | 2551,02 | Бухгалтерская справка |

# **2. Учет отпускных при совмещении режимов**

Фирмы и индивидуальные предприниматели, которые совмещают уплату ЕНВД с иными режимами налогообложения, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (п. 7 ст. 346.26 НК РФ). Это относится и к суммам начисленных отпускных. Рассмотрим, как вести учет этих выплат при совмещении.

## **2.1 Уплата ЕНВД и упрощенная система**

На основании подпункта 6 пункта 1 и пункта 2 статьи 346.16 НК РФ «упрощенцы», которые выбрали объектом налогообложения при УСН доходы, уменьшенные на величину расходов, учитывают затраты на оплату труда, сохраняемую за работников на время отпуска. Кроме того, в расходах, уменьшающих налоговую базу при применении УСН, можно учесть страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на обязательное социальное страхование на случай травматизма (подп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

«Упрощенцы» учитывают сумму НДФЛ при расчете налоговой базы в составе начисленных сумм оплаты труда (подп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ и ст. 255 НК РФ). Отдельно в состав расходов сумма налога на доходы физических лиц не включается (см., например, письмо Минфина России от 12.07.2007 № 03-11-04/2/176).

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему с объектом налогообложения доходы, могут согласно пункту 3 статьи 346.21 НК РФ уменьшить сумму исчисленного налога на сумму уплаченных страховых взносов в ПФР. Причем уменьшить налог более чем наполовину (в совокупности с пособиями по временной нетрудоспособности) не удастся.

Что касается суммы исчисленного единого налога на вмененный доход, то ее также можно снизить на величину уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50% (включая сумму больничных).

Итак, налогоплательщики, которые совмещают применение УСН с уплатой ЕНВД, ведут раздельный учет доходов и расходов, относящихся к разным специальным налоговым режимам. А как распределить расходы на оплату отпусков между видами деятельности, если эти расходы нельзя отнести к определенному виду? Согласно пункту 8 статьи 346.18 НК РФ затраты распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении «вмененки» и УСН.

Сейчас Минфин России придерживается мнения, что распределять расходы нужно ежемесячно исходя из показателей выручки (дохода) и расходов за месяц. Об этом — письмо от 20.11.2007 № 03-11-04/2/279. Ранее финансовое ведомство считало, что распределение расходов необходимо производить по отчетным периодам нарастающим итогом с начала календарного года (см., например, письмо от 28.05.2007 № 03-11-05/117). Заметим, что в Налоговом кодексе РФ методика распределения расходов между видами деятельности не приведена.

**Пример 3**

ООО «Нептун» осуществляет два вида деятельности. Один из них подпадает под уплату ЕНВД, а в отношении другого организация применяет упрощенную систему с объектом налогообложения доходы минус расходы. Секретарю О.П. Егоровой с 1 июля 2008 года предоставлен очередной оплачиваемый отпуск на 28 календарных дней. Сумма отпускных равна 17 142,72 руб. В июле выручка от деятельности, подпадающей под уплату ЕНВД, составила 780 000 руб., а от деятельности, переведенной на УСН, — 950 000 руб. Страховой тариф по взносам в ФСС России для ООО «Нептун» установлен в размере 0,2%. Определим размер отпускных, который приходится на каждый вид деятельности, и начислений на них.

**Решение.** Рассчитаем, чему равна доля выручки от каждого вида деятельности. Доля выручки от деятельности, в отношении которой применяется УСН, составляет 54,9% [950 000 руб.: (950 000 руб. + 780 000 руб.)#100%]. Доля выручки, приходящаяся на «вмененную» деятельность, равна 45,1% [780 000 руб.: (950 000 руб. + 780 000 руб.)#100%].

Суммы отпускных О.П. Егоровой, приходящиеся на каждый вид деятельности, а также размеры начислений на отпускные приведены в табл. 3 на с. 27.

Таким образом, ООО «Нептун» вправе уменьшить сумму исчисленного единого налога на вмененный доход только на сумму страховых взносов в ПФР в размере 1082,39 руб.

При определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому при применении упрощенной системы, организация вправе учесть в составе расходов:

— сумму выплаченных отпускных в размере 8187,87 руб. (9411,35 руб. – 1223,48 руб.) и сумму НДФЛ в составе начисленных отпускных, равную 1223,48 руб.;

— сумму пенсионных взносов, равную 1317,59 руб.;

— сумму взносов на случай травматизма и профзаболеваний, равную 18,82 руб.

**Таблица 3 - Распределение суммы отпускных и начислений на нСх**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Сумма, приходящаяся на «упрощенную» деятельность, руб. | Сумма, относящаяся к «вмененной» деятельности, руб. |
| Отпускные  (с НДФЛ) | 9411,35 (17 142,72#54,9%) | 7731,37 (17 142,72#45,1%) |
| Пенсионные взносы | 1317,59 (9411,35#14%) | 1082,39 (7731,37#14%) |
| Взносы на случай травматизма | 18,82 (9411,35#0,2%) | 15,46 (7731,37#0,2%) |
| НДФЛ, удержанный с суммы отпускных | 1223,48 (9411,35#13%) | 1005,08 (7731,37#13%) |

**Уплата ЕНВД и общий режим.** Обособленного учета доходов и расходов по каждому виду деятельности также не избежать фирмам и индивидуальным предпринимателям, совмещающим систему налогообложения в виде ЕНВД и общий режим. При распределении сумм отпускных, начисленных работникам, которые одновременно заняты как во «вмененной» деятельности, так и в деятельности, по которой организация или предприниматель уплачивает налоги согласно общей системе, необходимо иметь в виду следующее.

## **2.2 Учет в организации, совмещающей налоговые режимы**

В соответствии с пунктом 9 статьи 274 НК РФ организации также распределяют расходы, которые нельзя отнести к конкретному виду деятельности, между данными видами деятельности пропорционально доле доходов от каждого вида деятельности в общем доходе организации за тот месяц, в котором работник уходит в отпуск.

О том, как учитывать часть отпускных, относящуюся к деятельности на ЕНВД, разобрано выше. Другая часть, имеющая отношение к деятельности на общем режиме, учитывается так. Согласно пункту 7 статьи 255 НК РФ для целей налогообложения прибыли в составе расходов на оплату труда налогоплательщики вправе учитывать средний заработок, сохраняемый за работником на время отпуска. Его учет зависит от того, какой метод применяет организация — метод начисления или кассовый метод.

Если используется метод начисления, то сумма начисленных отпускных включается в состав расходов пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный период (п. 4 ст. 272 НК РФ).

На основании статьи 255 НК РФ суммы НДФЛ входят в состав расходов на оплату труда. Начисленные на всю сумму отпускных страховые взносы в ПФР и ФСС России, а также ЕСН учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 1 и 45 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Согласно подпункту 1 пункта 7 статьи 272 НК РФ для налогоплательщиков, применяющих метод начисления, датой осуществления прочих расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей признается дата начисления налогов (сборов). Таким образом, при методе начисления расходы в виде сумм ЕСН учитываются в том отчетном (налоговом) периоде, за который представляется расчет (декларация) по этому налогу.

При определении даты признания расходов в виде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и на социальное страхование от несчастных случаев нужно руководствоваться пунктом 6 статьи 272 НК РФ. Согласно положениям этого пункта расходы по обязательному страхованию признаются в качестве расхода в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора организация перечислила (выдала из кассы) денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов. То есть в случаях, когда страховая премия или пенсионный взнос уплачивается в рассрочку, расходы по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, также должны признаваться равномерно.

Если же организация использует кассовый метод, то сумма отпускных включается в расходы полностью в момент их выдачи работникам из кассы либо перечисления на зарплатные карточки. Суммы ЕСН, НДФЛ, а также взносов в ПФР и ФСС России учитываются в расходах в момент их уплаты. Это следует из подпунктов 1 и 3 пункта 3 статьи 273 НК РФ.

## **2.3 Если предприниматель совмещает режимы налогообложения**

Скажем несколько слов об учете отпускных индивидуальными предпринимателями, совмещающими уплату ЕНВД с уплатой налога на доходы физических лиц. Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями (далее — Порядок) утвержден совместным приказом Минфина России и МНС России от 13.08.2002 № 86н/БГ-3-04/430.

Данный порядок не распространяется на доходы индивидуальных предпринимателей, по которым применяется УСН, а также на доходы, по которым уплачивается ЕНВД или ЕСХН (п. 3 Порядка).

Согласно пункту 23 Порядка суммы отпускных включаются в расходы на оплату труда. Они учитываются в составе расходов в момент выплаты денежных средств.

На основании пункта 1 статьи 221 НК РФ предприниматели имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, предприниматель определяет самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения прибыли, установленному в главе 25 НК РФ. А учет отпускных при исчислении налога на прибыль мы уже рассмотрели.

Таким образом, если индивидуальный предприниматель ведет раздельный учет расходов на выплату отпускных, он вправе учесть фактически уплаченные отпускные, относящиеся к деятельности, доходы от которой облагаются НДФЛ, и начисления на них в составе профессиональных налоговых вычетов. Кроме того, предприниматель может снизить сумму исчисленного ЕНВД на величину уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в порядке, указанном выше.

# 3. Начисления на сумму отпускных и некоторые особенности расчета

## 3.1 **Начисления на сумму отпускных**

На основании пункта 2 статьи 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» объектом обложения и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу. То есть страховыми взносами в ПФР будут облагаться все выплаты и вознаграждения, начисляемые физическим лицам по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам (п. 1 ст. 236 НК РФ). Отпускные не являются исключением, так как они не приведены в статье 238 НК РФ, содержащей закрытый перечень выплат, не облагаемых ЕСН.

Перечислить в бюджет страховые взносы на обязательное пенсионное страхование плательщик единого налога должен не позднее 15-го числа месяца, который следует за месяцем начисления отпускных (ст. 24 Закона № 167-ФЗ).

Согласно статье 3 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» организации и индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения в виде ЕНВД, не освобождены от уплаты страховых взносов на случай травматизма. Причем на сумму отпускных плательщикам ЕНВД также следует начислить взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Отпускные не предусмотрены в Перечне выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации (утвержден постановлением Правительства РФ от 07.07.99 № 765).

Суммы страховых взносов на травматизм перечисляются ежемесячно в срок, установленный для получения в банках средств на выплату заработной платы за истекший месяц. Об этом сказано в пункте 6 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые утверждены постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 № 184.

Кроме того, уплата единого налога на вмененный доход не освобождает «вмененщиков» от исполнения обязанностей налоговых агентов, в том числе по НДФЛ. На это обращает внимание Минфин России в письме от 28.05.2007 № 03-11-04/3/177.

Согласно пункту 1 статьи 210 НК РФ налогом на доходы физических лиц облагаются все доходы работника, полученные им в денежной и натуральной форме, за исключением перечисленных в статье 217 НК РФ. Суммы отпускных в ней не упомянуты. Поэтому с сумм выплаченных работнику отпускных «вмененщик» должен удержать НДФЛ по ставке 13%. Сделать это необходимо при их фактической выплате (п. 4 ст. 226 НК РФ). А вот перечислить в бюджет сумму налога нужно не позднее дня получения в банке денежных средств на выплату отпускных либо при перечислении денег с банковского счета работодателя на счет сотрудника при безналичном расчете (п. 6 ст. 226 НК РФ).

**Пример 4**

ООО «Гарант», уплачивающее ЕНВД, торгует мебелью в розницу (код по ОКВЭД 52.44.1). Организация предоставила А.В. Харитонову (1971 года рождения) ежегодный оплачиваемый отпуск продолжительностью 14 календарных дней с 7 по 20 июля 2008 года. Размер отпускных составляет 8400 руб. Дата получения денег в банке на выплату заработной платы — 2-е и 20-е числа. Какую сумму НДФЛ необходимо удержать и чему равны начисления на отпускные в ПФР и ФСС России?

**Решение.** При выплате отпускных с А.В. Харитонова нужно удержать НДФЛ в размере 1092 руб. (8400 руб.#13%). ООО «Гарант» следует перечислить в бюджет сумму НДФЛ в день, когда будут получены в банке деньги для выдачи А.В. Харитонову. На руки работник получит 7308 руб. (8400 руб. – 1092 руб.).

Согласно статье 136 Трудового кодекса РФ оплата отпуска производится не позднее трех дней до его начала

На сумму отпускных нужно начислить страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 1176 руб. (8400 руб.#14%). ООО «Гарант» нужно уплатить страховые взносы в ПФР до 15 августа 2008 года включительно.

Кроме того, с суммы отпускных фирме необходимо начислить взносы на случай травматизма. Страховой тариф для исчисления взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний равен 0,2% (ст. 1 Федерального закона от 21.07.2007 № 186-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов»). Следовательно, взносы в ФСС России, начисленные на отпускные, составляют 16,8 руб. (8400 руб.#0,2%). ООО «Гарант» должно перечислить в бюджет указанную сумму не позднее 2 августа 2008 года.

## 3.2 Расчет отпускных при вахтовом методе работы

В соответствии со статьей 300 Трудового кодекса РФ, при вахтовом методе работы устанавливается суммированный учет рабочего времени за месяц, квартал или иной более длительный период, но не более чем за один год. При этом «учетный период охватывает все рабочее время, время в пути от места нахождения работодателя или от пункта сбора до места выполнения работы и обратно, а также время отдыха, приходящееся на данный календарный отрезок времени».

Согласно пункту 13 вступившего в силу в 2008 году Постановления Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» для случаев, когда средний заработок определяется НЕ в целях оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованный отпуск (то есть, например, для случаев оплаты труда в период командировки), при суммированном учете рабочего времени используется показатель «среднего часового заработка».

Для целей же расчета отпускных и компенсации за неиспользованный отпуск по выплатам сотрудникам, работающим в условиях суммированного учета рабочего времени, применяется общий порядок расчета средней.

В соответствии со статьей 104 Трудового кодекса РФ порядок введения суммированного учета рабочего времени устанавливается правилами внутреннего трудового распорядка. В случае когда работнику установлен суммированный учет рабочего времени, в пункте трудового договора касательно режима труда и отдыха указывается не фактическая продолжительность рабочей недели, а та, исходя из которой будет определяться продолжительность рабочего времени за учетный период (месяц, квартал, год).

При учетном периоде, превышающем месяц, внутри учетного периода должна быть соблюдена продолжительность рабочего времени в пределах нормального числа рабочих часов, согласно производственному календарю по каждому месяцу устанавливается норма рабочего времени, а также составляются графики работы. Работники, для которых введен месячный оклад, получают заработную плату в утвержденном размере при условии полностью отработанного рабочего времени согласно установленному количеству дней (часов).

Таким образом, если для работы установлен, к примеру, расчетный период величиной один год и при этом утвержден рабочий график «пять недель через пять», и в течение года вы не пропускали работу по графику, за исключением периода очередного отпуска, то, за вычетом времени отпуска, вы отработали указанный период полностью.

## 3.3 Правила расчета отпускных при повышении зарплаты

В одном из месяцев расчетного периода на предприятии повысилась зарплата. Значит, при расчете отпускных нужно проиндексировать выплаты за предыдущие месяцы. Но вот вопрос: к каким выплатам относится это **правило**? Только к **зарплате**? Или ко всем выплатам без исключения?

Индексировать выплаты на коэффициент увеличения зарплаты при **расчете** среднего заработка требует пункт 15 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного постановлением Правительства РФ от 11 апреля 2003 г. № 213. Этот коэффициент применяется при повышении в организации, филиале или структурном подразделении «тарифных ставок (должностных окладов, денежного вознаграждения)».

Прочитав эту формулировку, некоторые бухгалтеры рассуждают так. Коэффициент рассчитывается на основании данных о повышенной зарплате. Логично было бы предположить, что умножать на него нужно только зарплату и выплаты (например, премии), которые зависят от ее размера. А выплаты, которые повышены не были (например, квартальные премии, начисляемые в фиксированных суммах), индексировать не надо. Так ли это, редакция журнала «Главбух» решила выяснить, послав официальный запрос в Федеральную службу по труду и занятости.

По мнению специалистов Роструда в письме от 29 июня 2007 г. № 2228-6-1, умножать на коэффициент повышения оклада нужно все выплаты, которые:

— начислены за месяцы расчетного периода, предшествующие месяцу повышения оклада;

— учитываются при расчете среднего заработка.

Перечень выплат, которые включаются в расчет отпускных, приведен в пункте 2 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы.

Таким образом, все эти выплаты нужно индексировать при **расчете** отпускных. Естественно, если суммы относятся к месяцам **расчетного** периода до **повышения** окладов.

Разъяснение Роструда позволяет не усложнять расчеты отпускных. И в то же время не ущемляет **права** работников. Ведь предложенный Рострудом порядок **расчета** — в их пользу.

Как рассчитать отпускные в ситуации, рассмотренной в письме № 2228-6-1, покажем на примере.

**Пример** 5

Менеджер ЗАО «Смена» Смирнов А.С. идет в отпуск в июле 2008 года. Расчетный период для расчета отпускных — с 1 июля 2007 года по 30 июня 2008 года. Предположим, что Смирнов отработал его полностью. Оклад Смирнова до марта 2008 года был равен 10 000 руб. С 1 марта 2008 года зарплата всем работникам предприятия была повышена. Коэффициент **повышения** — 1,2. В феврале 2008 года Смирнову была выплачена премия по итогам 2007 года в размере 5000 руб. Других выплат Смирнов в **расчетном** периоде не получал.

При расчете отпускных бухгалтер должен учесть:

1. зарплату за период с 1 июля 2007 года по 28 февраля 2008 года, умноженную на коэффициент **повышения**, равный 1,2. Ее сумма составит:

10 000 руб. x 8 мес. x 1,2 = 96 000 руб.;

1. премию за 2007 год, умноженную на коэффициент повышения, равный 1,2. То есть сумму, равную:

5000 руб. x 1,2 = 6000 руб.;

1. зарплату за период с 1 марта по 30 июня 2008 года в сумме:

12 000 руб. x 4 мес. = 48 000 руб.

Таким образом, сумма выплат, которая будет учтена при расчете среднего заработка, составит 150 000 руб. (96 000 + 6000 + 48 000).

Обратите внимание: учитывать годовые премии при **расчете** среднего заработка положено «в размере одной двенадцатой за каждый месяц расчетного периода» (п. 14 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы). Однако это вовсе не означает, что индексировать на коэффициент повышения надо только ту часть премии, которая относится к части **расчетного** периода до повышения зарплаты. Годовую премию за предыдущий год, выданную до увеличения окладов, при расчете отпускных нужно умножать на коэффициент **повышения** в полной сумме. Роструд подтвердил это в письме от 29 июня 2007 г. № 2227-6-1, выпущенном одновременно с письмом от 29 июня 2007 г. № 2228-6-1.

# Заключение

#### В данной курсовой работе описан порядок расчета отпускных.

На сумму отпускных, рассчитанных по среднемесячному заработку, начисляются страховые взносы. Организации могут формировать резерв на предстоящую оплату отпусков работникам. Плательщик ЕНВД перед началом года определяет сумму резерва предстоящих отпусков с учетом страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и взносов на случай травматизма, а затем ежемесячно списывает на затраты 1/12 годовой суммы резерва, что отражается в счетах. Если учетной политикой не предусмотрено создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, то суммы начисленных отпускных, а также страховых взносов в ПФР и ФСС России отражаются по дебету счетов затрат на производство или продажу.

Налогоплательщики, которые совмещают применение УСН с уплатой ЕНВД, ведут раздельный учет доходов и расходов, относящихся к разным специальным налоговым режимам. Расходы на оплату отпусков согласно пункту 8 статьи 346.18 НК РФ распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении «вмененки» и УСН.

Если используется метод начисления, то сумма начисленных отпускных включается в состав расходов пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный период.

Если же организация использует кассовый метод, то сумма отпускных включается в расходы полностью в момент их выдачи работникам из кассы либо перечисления на зарплатные карточки. Суммы ЕСН, НДФЛ, а также взносов в ПФР и ФСС России учитываются в расходах в момент их уплаты.

Также в курсовой работе приводится способ расчета отпускных при работе вахтовым методом и при увеличении зарплаты в расчетный период.

# Список использованных источников

1 ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»

2 Налоговый кодекс РФ

3 Письмо Минфина России от 12.07.2007 № 03-11-04/2/176

4 **К.С. Николаева.** Учет отпускных. «Вменёнка» № 8/2008

5 Трудовой кодекс РФ

6 Постановление Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы»

7 Посошкова М.И. Расчет отпускных и компенсаций по-новому. «Российская газета» №47830 от 15.08.2008-11-30

8 Самсонов И.С. Расчет отпускных: Виды отпусков и порядок их предоставления; Бухгалтерский учет и налогообложение отпускных; Особенности расчета среднего заработка, сохраняемого на период отпуска; Компенсация за неиспользованный отпуск. М: Гросс-Медиа, 2005

9 Семенихин В.В., Емельянова Ю.В., Маканова И.Н. Расходы организации: Бухгалтерский и налоговый учет: Практическое руководство. Справочник руководителя и главного бухгалтера. Эксмо, 2007

10 Гулага Л.Д. Отпуска и отпускные: Расчет и налоги. Налог-Инфо, Статус-Кво, 2006

11 Ланина И.Б. Отпуска: Документальное оформление, бухгалтерский учет, налогообложение: Правильное определение продолжительности очередных отпусков; Расчет среднего заработка для начисления отпускных; Денежная компенсация за неиспользованные отпуска: Практическое пособие Практическая бухгалтерия. Омега-Л, 2006

12 Гейц И.В. Практические вопросы исчисления среднего заработка. М: Дело и сервис, 2008