Премирование работников: учет и налогообложение

**Оглавление**

**Отнесение премий на затраты**

**Документальное оформление**

**Налогообложение**

**Налог на доходы физических лиц**

**ЕСН и взносы в ПФР**

**Взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний**

**Бухгалтерский учет**

**Формирование резервов на выплату ежегодного вознаграждения**

Как указано в ст. 135 ТК РФ (в ред. Федерального закона от 30.06.2006 N 90-ФЗ), системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

Работодатель вправе поощрять работников, добросовестно исполняющих трудовые обязанности (объявить благодарность, выдать премию, наградить ценным подарком, почетной грамотой, представить к званию лучшего по профессии) (ст. 191 ТК РФ). Размер и порядок премирования устанавливает сама организация.

Требования, предъявляемые к трудовым договорам, заключаемым между работником и работодателем, определены ТК РФ. В частности, в трудовом договоре допускаются (помимо его существенных условий) ссылки на нормы коллективного договора, правила внутреннего распорядка организации, положения о премировании и другие локальные нормативные акты без их конкретной расшифровки. В таком случае считается, что действие указанных документов распространяется на конкретного работника.

Положение о премировании должно содержать:

показатели премирования;

условия, которые необходимо выполнить, чтобы получить премию;

круг лиц, подлежащих премированию;

размеры премий;

источники премирования;

периодичность выплаты премий.

Если работник достиг определенных показателей и выполнил условия, предусмотренные положением о премировании, у него возникает право на получение премии, а работодатель обязан выплатить ее. Премии, не указанные в положении о премировании, работодатель выплачивает по своему усмотрению. Премии можно подразделить на производственные (стимулирующие) и непроизводственные (поощрительные).

Производственные премии выплачиваются работникам за достижение конкретных трудовых результатов. Они должны быть прописаны в трудовых и коллективных договорах, а также в положении о премировании. Производственные премии являются стимулирующим элементом оплаты труда.

От них следует отличать поощрительные (непроизводственные) премии, выплачиваемые в качестве награждения отличившихся работников вне системы оплаты труда. Непроизводственные премии не связаны с определенными результатами работы. Обычно они выдаются к какому-либо событию (8 Марта, 23 февраля, юбилей, в связи с выходом на пенсию и т.п.).

Отнесение премий на затраты

В соответствии со ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. В частности, к расходам на оплату труда относятся начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели (п. 2 ст. 255 НК РФ).

Вместе с тем начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производятся в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 255 ТК РФ).

Следовательно, в расходы на оплату труда могут включаться только те премии, которые предусмотрены либо трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами, либо непосредственно нормами законодательства Российской Федерации. Если премия предусмотрена в коллективном договоре, то трудовые договоры сотрудников должны иметь ссылку на него.

При этом ст. 270 НК РФ определено, что в целях налогообложения прибыли не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов) (п. 21); в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений (п. 22).

Согласно ст. 30 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" порядок создания и размеры вышеназванных фондов обязательно должны быть прописаны в уставе общества.

Целевые поступления - это средства, направляемые физическими либо юридическими лицами на определенные цели, например на поддержку научных разработок, технических проектов, образования, всевозможные гранты.

Непроизводственные премии могут выплачиваться из нераспределенной прибыли прошлых лет и прибыли отчетного периода, полученной от текущей деятельности организации, т.е. они не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

При этом не надо забывать о том, что расходы должны быть экономически оправданны и документально подтверждены (ст. 252 НК РФ).

Таким образом, премиальная выплата учитывается в составе расходов при одновременном соблюдении следующих условий:

премия выплачивается в соответствии с принятой на предприятии системой премирования, зафиксированной в локальном нормативном акте или коллективном договоре;

право работника на получение данной премии установлено условиями заключенного с ним трудового договора;

премия имеет непосредственную связь с производственной деятельностью предприятия (направлена на извлечение дохода);

премия документально подтверждена.

Документальное оформление

Согласно ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами - первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Эти документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Премии, предусмотренные внутренними документами организации, начисляются и выплачиваются работникам на основании приказов руководителя.

Формы Приказов N Т-11 "Приказ (распоряжение) о поощрении работника" и N Т-11а "Приказ (распоряжение) о поощрении работников" утверждены Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты". Приказ составляется в одном экземпляре. В нем указываются фамилии, имена, отчества и должности премируемых сотрудников, структурное подразделение, в котором они работают, а также сумма премии, причитающаяся каждому сотруднику, и основание ее выплаты. Приказ подписывается руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляется работнику или работникам под расписку.

Налогообложение

Налог на доходы физических лиц

Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации признается доходом физического лица (пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ). При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации (совета директоров или иного подобного органа) - налогового резидента Российской Федерации, местом нахождения (управления) которой является Российская Федерация, рассматриваются как доходы, полученные от источников в Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений.

Не облагаются НДФЛ премии, указанные в п. 7 ст. 217 НК РФ, но они не относятся к деятельности организаций, а выплачиваются различными фондами. Следовательно, все премии облагаются НДФЛ. Если сотрудник является налоговым резидентом Российской Федерации, то премии облагаются НДФЛ по ставке 13%, если сотрудник - нерезидент, то по ставке 30% (ст. 224 НК РФ).

ЕСН и взносы в ПФР

Объектом обложения ЕСН признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам (п. 1 ст. 236 НК РФ).

Также в соответствии с п. 3 данной статьи указанные в п. 1 ст. 236 НК РФ выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Согласно п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" объектом обложения страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по ЕСН, установленные гл. 24 НК РФ.

Таким образом, налогообложение премий ЕСН и взносами в ПФР зависит от того, относятся ли данные премии к расходам, учитываемым при исчислении налога на прибыль. Если они в соответствии с законодательством относятся к расходам, то облагаются ЕСН и взносами в ПФР, в противном случае - нет.

При применении организацией специальных режимов налогообложения на суммы премий необходимо начислить и перечислить в бюджет страховые взносы на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии.

Если организация имела право отнести выплаты в уменьшение налогооблагаемой прибыли, но не сделала этого, от уплаты ЕСН и взносов в ПФР она не освобождается.

Взносы на обязательное страхование

от несчастных случаев на производстве

и профессиональных заболеваний

Согласно Правилам начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.03.2000 N 184, взносами на этот вид страхования организация должна облагать начисленную по всем основаниям оплату труда (доход) работников (в том числе внештатных, сезонных, временных, выполняющих работу по совместительству).

Исключение составляют начисления, установленные Перечнем выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 07.07.1999 N 765 (далее - Перечень). Премии, выплачиваемые из прибыли, в нем не упомянуты. Поэтому при проверках сотрудники ФСС РФ принимают решение о взыскании с организации недоимки по страховым взносам и пеней с сумм таких премий.

Данное мнение можно оспорить, так как согласно п. 1 ст. 5 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-Ф3 "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" страхованию подлежат физические лица, выполняющие работу на основании трудового договора, следовательно, и взносы должны начисляться на те выплаты, которые связаны с исполнением работником трудовых обязанностей. Непроизводственные премии в понятие оплата труда не входят. Согласно Постановлению ФАС Волго-Вятского округа от 01.04.2005 N А43-20167/2004-31-834 действующим законодательством не установлено, что объектом для исчисления страховых взносов в ФСС РФ являются любые доходы. Основанием для исчисления страховых взносов являются выплаты, начисленные работнику за определенный трудовой результат (исполнение служебных обязанностей, выполнение работы, оказание услуги).

Следовательно, Перечень устанавливает исключения не из любых доходов, полученных физическими лицами, а из выплат, начисленных работникам в связи с выполнением ими служебных обязанностей.

Вместе с тем данную позицию нужно быть готовым отстаивать в суде.

Бухгалтерский учет

Учет расчетов с работниками организации по начислению и выплате премий ведется на счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

На основании положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции (выполнением работ, оказанием услуг) и отвечающие определению расходов организации, являются расходами по обычным видам деятельности.

Суммы производственных премий включаются в затраты на изготовление и продажу продукции, выполнение работ, оказание услуг. В бухгалтерском учете данные суммы отражаются на тех счетах учета затрат на производство (расходов на продажу), на которые отнесены затраты по оплате труда работников, получающих указанные премии (08, 10, 20, 23, 25, 26 и др.)

Кроме того, должен быть приказ руководителя организации об условиях выплаты премии (основание выплаты, фамилии работников, суммы премии). Как правило, принимается решение о выплате премий из прибыли по окончанию отчетного года. В бухгалтерском учете в этом случае на сумму премии делается запись: Д-т 84, К-т 70.

Если выплачена премия из прибыли отчетного года (например, за квартал или полугодие), то в соответствии с п. 12 ПБУ 10/99 ее относят к внереализационным расходам и отражаются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", так как использование для этих целей в течение года счетов 99 и 84 Инструкцией по применению Плана счетов не предусмотрено. Также будут учитываться и непроизводственные премии, начисленные без решения акционеров, только по приказу директора, наделенного соответствующими полномочиями.

Премии, начисленные за счет собственных средств организации, отражаются по дебету счета 84; включаемые в состав внереализационных расходов - по дебету счета 91. Выплата премий отражается по дебету счета 70 в корреспонденции со счетами учета денежных средств организации (50, 51).

Пример 1. В мае 2006 г. работникам организации выплачена премия, носящая производственный характер и предусмотренная принятым в организации положением о премировании:

работникам основного производства - 250 000 руб.;

общепроизводственному персоналу - 75 000 руб.;

администрации организации - 150 000 руб.

Предположим, что в организации работают только сотрудники 1967 г. р. и моложе. Стандартные налоговые вычеты не предоставляются. Организация относится к X классу профессионального риска и уплачивает страховые взносы по страховому тарифу 1,1%. Премии перечисляются на зарплатные карточки работников.

Кроме того, Соколову А.В. была выплачена премия к юбилею - 10 000 руб., предусмотренная трудовым договором.

В бухгалтерском учете организации делаются следующие записи:

Д-т 20, К-т 70 - 250 000 руб. - начислена премия работникам основного производства;

Д-т 25, К-т 70 - 75 000 руб. - начислена премия общепроизводственному персоналу;

Д-т 26, К-т 70 - 150 000 руб. - начислена премия работникам администрации;

Д-т 91, К-т 70 - 10 000 руб. - начислена премия к юбилею;

Д-т 20, К-т 69-1, 69-2, 69-3 - 65 000 руб. - начислен ЕСН с премии, выплаченной работникам основного производства;

Д-т 25, К-т 69-1, 69-2, 69-3 - 19 500 руб. - начислен ЕСН с премии, выплаченной общепроизводственному персоналу;

Д-т 26, К-т 69-1, 69-2, 69-3 - 39 000 руб. - начислен ЕСН с премии, выплаченной работникам администрации;

Д-т 20, К-т 69 - 2750 руб. - начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с суммы премии, выплаченной работникам основного производства;

Д-т 25, К-т 69 - 825 руб. - начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с суммы премии, выплаченной общепроизводственному персоналу;

Д-т 26, К-т 69 - 1650 руб. - начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с суммы премии, выплаченной работникам администрации;

Д-т 70, К-т 68-1 - 63 050 руб. - удержан НДФЛ с суммы начисленной премии;

Д-т 70, К-т 51 - 421 950 руб. - выплачена премия работникам организации.

На сумму премии, выплаченной к юбилею, ЕСН и взносы в ПФР не начисляются.

Формирование резервов на выплату ежегодного вознаграждения

На основании ст. 324.1 НК РФ налогоплательщик может принять решение о равномерном учете для целей налогообложения предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год. При этом он обязан отразить в учетной политике для целей налогообложения принятый способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанный резерв.

Для этих целей налогоплательщик обязан составить специальный расчет (смету), в котором отражается размер ежемесячных отчислений в резерв, исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год, включая сумму ЕСН с этих расходов. Процент отчислений определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

Пример 2. Предполагаемый годовой фонд оплаты труда работников организации составляют 3 402 000 руб., в том числе ЕСН - 702 000 руб. (рассчитан по максимальной ставке 26%). Положением о вознаграждении по итогам работы за год, действующим в организации, предусмотрена выплата работникам организации премии по итогам работы за год в размере двух окладов. Предполагаемая сумма расходов на выплату годового вознаграждения - 578 340 руб., включая ЕСН (26%) - 119 340 руб.

Ежемесячный процент отчислений в резерв предстоящих расходов на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год:

578 340 руб. : 3 402 000 руб. х 100% = 17%.

При условии, что ежемесячная сумма расходов на оплату труда - 225 000 руб., а ЕСН - 58 500 руб., ежемесячное отчисление в резерв составит 48 195 руб. [(225 000 + 58 500) х 17%].

Расходы на формирование резерва предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год относятся на счета учета расходов на оплату труда соответствующих категорий работников.

На конец налогового периода налогоплательщик обязан провести инвентаризацию указанного резерва. Недоиспользованные на последний день текущего налогового периода суммы указанного резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода.

При недостаточности средств фактически начисленного резерва, подтвержденного инвентаризацией на последний рабочий день налогового периода, налогоплательщик обязан по состоянию на 31 декабря года, в котором резерв был начислен, включить в расходы сумму фактических расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год и соответственно сумму ЕСН, по которым ранее не создавался указанный резерв.

Резерв предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год работникам должен быть уточнен исходя из суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений ЕСН.

Если при уточнении учетной политики на следующий налоговый период налогоплательщик посчитает нецелесообразным формировать резерв предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год, то сумма остатка указанного резерва, выявленного в результате инвентаризации по состоянию на 31 декабря года, в котором он был начислен, для целей налогообложения включается в состав внереализационных доходов текущего налогового периода.

Формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков в бухгалтерском учете отражается на счете 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции со счетами учета расходов на оплату труда соответствующих категорий работников.

Пример 3. В декабре работникам организации было начислено вознаграждение по итогам работы за год, общая сумма которого составила 430 000 руб. На сумму вознаграждения начислен ЕСН - 111 800 руб.

Расходы на выплату вознаграждения, включая ЕСН (26%) - 541 800 руб.

Недоиспользованная сумма резерва составила:

578 340 руб. - 541 800 руб. = 36 540 руб.

Создание, использование и корректировка резерва на предстоящую выплату вознаграждения по итогам работы за год отражаются в следующем порядке:

Д-т 20 (23, 25, 26, 44), К-т 96 - 578 340 руб. - создан в течение года резерв на выплату вознаграждения по итогам работы за год;

Д-т 96, К-т 70 - 430 000 руб. - начислены вознаграждения по итогам работы за год работникам предприятия;

Д-т 96, К-т 69 - 111 800 руб. - начислен ЕСН на суммы вознаграждений по итогам работы за год;

Д-т 20 (23, 24, 26, 44), К-т 96 - 36 540 руб. - сторнирована отнесенная на статьи затрат в течение года неиспользованная часть резерва.

**Литература**

Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая от 31.07.2006 N 146-ФЗ.

Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть вторая от 05.08.2005 N 117-ФЗ.

Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / Под. ред. В.И. Слома. М.: Статут, 2006.

Ходорович М.И. Налоги с граждан. М.: Финстатинформ, 2006.

Черник Д.Г. и др. Налоги и налогообложение. Учебник. М.: ИНФРА-М, 2005.