

Анализ начисления заработной платы физическому лицу: налог на расходы юридических лиц на оплату труда существует

© 2016 Никулина Ольга Михайловна

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и учета

© 2016 Земцов Анатолий Анатольевич

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансов
и учета

Национальный исследовательский Томский государственный университет
634050, г. Томск, пр-т Ленина, д. 36

E-mail: olganikulyonok@yandex.ru

В российской науке наблюдается тенденция снижения интереса к проблемам труда, а также к анализу перспектив развития трудовой активности, обусловленная некоторым переизбытком интереса к этим вопросам, сформированного в условиях командно-административной экономики в предыдущий период. Это не вполне правомерно, так как оценка состояния дел в сфере труда - необходимое условие выбора эффективного направления и методов реализации мероприятий по оздоровлению экономики.

Ключевые слова: заработная плата, налог на доходы физических лиц, расходы на оплату труда.

Как отмечалось в наших предыдущих работах, в налоговом законодательстве существует специфическая ситуация, когда основную часть налогов физических лиц уплачивают налоговые агенты. В данной связи возникает масса вопросов: какое отношение налогоплательщик имеет к НДФЛ, если его собственность не отчуждалась? Когда производится отчуждение и когда появляется собственность работника на его доход? Это требует дополнительного исследования, прежде всего, с учетно-экономической точки зрения¹.

Указанная ситуация приводит к тому, что многие категории теряют свой первоначальный смысл. Данная статья посвящена решению этой проблемы.

Понятие “сфера труда” носит междисциплинарный характер, включая в свое содержание компоненты экономических, социальных, психологических и юридических отношений, что позволяет полно выявить все противоречия трудовых отношений. И в этой связи необходимо рассмотреть нормативно-правовую и учетную составляющие как со стороны работника, так и со стороны работодателя и государства.

В налоговом законодательстве определения дохода не существует, в ст. 208 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) перечислены лишь виды доходов, по отношению к которым применяется налог на доходы физических лиц. В соответствии с ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (де-

нежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)². Данный подход применим и в отношении физических лиц с определенными корректировками. Доход физического лица - это увеличение экономических выгод в результате поступления денежных средств или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала домохозяйства³.

Право на вознаграждение за труд без какой бы то ни было дискриминации и не ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда гарантировано Конституцией РФ (ч. 3 ст. 37)⁴.

Заработная плата (оплата труда работника) - вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, за работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты). Это определение предусмотрено ч. 1 ст. 129 Трудового кодекса Российской Федерации (ТК РФ)⁵.

Основная составляющая заработной платы - это оклад (тарифная ставка), который является

ее базовой и неизменной частью и устанавливается работодателем исходя из определенных Трудовым кодексом РФ критериев, а именно: квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой им работы - и закрепляется в штатном расписании работодателя. Такой вывод следует из анализа положений ст. 129 ТК РФ.

Оклад (тарифная ставка) может быть и единственной составляющей заработной платы в тех случаях, когда ни законом, ни системой оплаты труда, действующей у работодателя, ни трудовым договором для работника не предусмотрены какие-либо компенсации за работу в отклоняющихся от нормы условиях и (или) премии. Таким образом, оклад (тарифная ставка) - это гарантированный минимум, который работодатель обязан выплатить и на который работник вправе рассчитывать при выполнении трудовых обязанностей, т.е. отработав полное количество рабочего времени либо выполнив нормы труда за учетный период при тарифной системе оплаты труда (в подавляющем большинстве случаев учетным периодом является календарный месяц). Данный вывод следует из анализа положений ч. 3, 4 ст. 129 ТК РФ. В расчетах мы будем ориентироваться на заработную плату, равную окладу 20 тыс. руб.

В бухгалтерском учете⁶ счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации.

По кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" отражаются суммы⁷:

- оплаты труда, причитающиеся работникам, - в корреспонденции со счетами затрат на производство (расходов на продажу) и других источников;
- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год, - в корреспонденции со счетом 96 "Резервы предстоящих расходов";
- начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм - в корреспонденции со счетом 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
- начисленных доходов от участия в капитале организации и т.п. - в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

По дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий и т.п., доходов от участия в капитале организации, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы отражаются по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по депонированным суммам").

Выбор счета, по дебету которого начисляется зарплата, зависит от того, где заняты работники. В частности, зарплата начисляется:

- по дебету счета 20 "Основное производство" - работникам, занятым в основном производстве;
- по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" - административно-управленческому персоналу;
- по дебету счета 44 "Расходы на продажу" - работникам, занятым сбытом продукции или ее продвижением на рынке.

Начисление зарплаты по различным счетам необходимо для того, чтобы при составлении отчетности правильно сформировать данные о себестоимости продаж, коммерческих и управленческих расходах.

В налоговом учете зарплата учитывается в расходах на оплату труда в сумме, включающей в себя НДФЛ⁸:

- при общей системе налогообложения - в последний день месяца, за который она начислена (п. 4 ст. 272 НК РФ);
- при упрощенной системе налогообложения - на дату выплаты работникам (подп. 6 п. 1 ст. 346.16, подп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Сумма НДФЛ, исчисленного с зарплаты, в налоговом учете отдельным видом расхода не является, а учитывается в расходах на оплату труда как составная часть зарплаты (Письма Минфина от 5 февраля 2016 г. □ 03-11-06/2/5880, от 9 ноября 2015 г. □ 03-11-06/2/64442).

При упрощенной системе налогообложения НДФЛ учитывается в расходах на дату его перечисления в бюджет (подп. 6 п. 1 ст. 346.16, подп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

При общей системе налогообложения дата учета зарплаты (включая НДФЛ) в расходах зависит от того, относится она к прямым расходам или к косвенным.

Зарплата, относящаяся к прямым расходам, включается в стоимость продукции (работ, услуг) и уменьшает налогооблагаемые доходы в

Таблица 1. Бухгалтерские проводки по начислению страховых взносов

Проводка	Операция
В последний день месяца	
Д 20 (08, 23, 26, 44) - К 69	Начислены страховые взносы на заработную плату
В день оплаты страховых взносов - до 15 числа месяца, следующего за месяцем начисления	
Д 69 - К 51	Перечислены страховые взносы

периоде, когда реализована эта продукция (работы, услуги). Исключение одно: зарплата, относящаяся к стоимости услуг, может быть учтена в расходах на последний день месяца, за который она начислена. Этот вариант учета организация должна установить в своей учетной политике (п. 1, 2 ст. 318 НК РФ).

Зарплата, относящаяся к косвенным расходам, включается в расходы на последний день месяца, за который она начислена (п. 2 ст. 318 НК РФ). Для торговых организаций зарплата всегда косвенный расход (ст. 320 НК РФ).

Суммы страховых взносов, начисленных на зарплату:

- при упрощенной системе налогообложения с объектом “доходы минус расходы” - учитываются в расходах на дату их перечисления в бюджет ПФР, ФСС или ФФОМС (подп. 7 п. 1 ст. 346.16, подп. 3 п. 2 ст. 346.17 НК РФ, Письмо Минфина от 5 февраля 2016 г. □ 03-11-06/2/5872);

- при упрощенной системе налогообложения с объектом “доходы” - уменьшают сумму авансового платежа и налога при упрощенной системе налогообложения за период, в котором взносы перечислены в бюджет ПФР, ФСС или ФФОМС (подп. 1 п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ, Письма Минфина от 12 августа 2016 г. □ 03-11-06/2/47412, от 7 августа 2015 г. □ 03-11-11/45839);

- при едином налоге на вмененный доход - уменьшают сумму налога за квартал, в котором

взносы перечислены в бюджет ПФР, ФСС или ФФОМС (подп. 1 п. 2 ст. 346.32 НК РФ);

- при общей системе налогообложения - учитываются в расходах тогда же, когда учитывается в расходах зарплата, на которую они начислены (подп. 1, 45 п. 1 ст. 264, п. 1, 4, подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Исчисление НДФЛ с заработной платы производится по итогам месяца, за который она начислена (п. 2 ст. 223, п. 3 ст. 226 НК РФ, Письма Минфина России от 1 ноября 2004 г. □ 03-05-01-04/68, УФНС России по г. Москве от 29 марта 2006 г. □ 28-11/24199, от 6 июля 2005 г. □ 18-11/3/47804).

При начислении страховых взносов к заработной плате в бухгалтерском учете надо сделать следующие проводки (табл. 1).

Таким образом, если это приводит на конкретных примерах, получается при окладе 20 000,00 руб. в месяц сотруднику необходимо исчислить следующие обязательные платежи в сторону государства (табл. 2).

Таким образом, как показано в табл. 2, общий размер обязательных платежей в пользу государства составляет не менее 49,43 % от размера выдаваемого на руки сотруднику дохода или 33,1 % от расходов на оплату труда (может быть и больше в силу еще других обязательных платежей, таких как обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве, и которые, в свою очередь, составляют от 0,2 % от заработной платы каждого сотрудника, и раз-

Таблица 2. Пример исчисления заработной платы и обязательных платежей

Проводка	Операция, сумма, руб.
В день выплаты аванса (зарплаты за первую половину месяца, выплачиваемой до окончания этого месяца)	
Д 70 - К 51 (50)	Выплачен аванс 40 % - 8000,00 руб.
В последний день месяца	
Д 20 (08, 23, 26, 44) - К 70	Начислена зарплата за месяц - 20 000,00 руб.
Д 20 (08, 23, 26, 44) - К 69	Начислены страховые взносы на заработную плату - 6000,00 руб.
В день выплаты зарплаты за вторую половину месяца	
Д 70 - К 68	Удержан и перечислен в бюджет НДФЛ с зарплаты - 2600,00 руб.
Д 70 - К 51 (50)	Выплачена зарплата - 9400,00 руб.
В день оплаты страховых взносов - до 15 числа месяца, следующего за месяцем начисления	
Д 69 - К 51	Перечислены страховые взносы во внебюджетные фонды - 6000,00 руб.
ИТОГО получено на руки сотрудником - 17 400,00 руб.	
ИТОГО перечислено в бюджет обязательных платежей с заработной платы сотрудника - 8600,00 руб. - 49,43 % с получаемого дохода	
ИТОГО расходы на оплату труда: 26 000,00 руб. - из них 66,9 % - доля работника и 33,1 % - доля государства; доход работника получается 17 400,00 руб., доход государства - 8600,00 руб.	

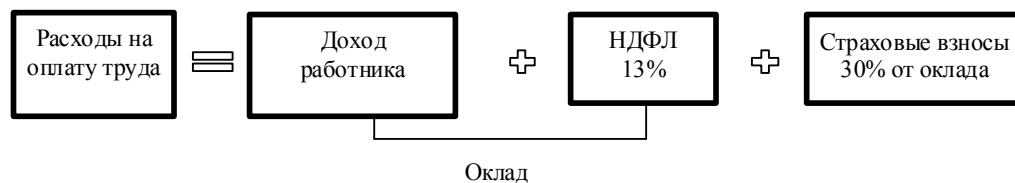


Рис. Структура расходов на оплату труда

мер зависит от вида деятельности, который осуществляет предприятие). В связи с этим можно определить формулу расходов на оплату труда (см. рисунок).

Взносы обязаны уплачивать все работодатели с оплаты труда своим сотрудникам, что увеличивает издержки на расходы на заработную плату.

Таким образом, можно сделать следующие выводы. Во-первых, размер оплаты труда (заработной платы), устанавливаемый трудовым договором и фиксируемый в штатном расписании, является условной величиной для работника и служит для определения доли государства в расходах на оплату труда работников (если следовать нашему примеру, расходы на оплату труда работника - 26 тыс. руб., доля государства при этом составляет 33,1 %). Во-вторых, расходы на оплату труда - это издержки работодателя, включающие доходы работника. В-третьих, существует налог юридического лица в части расходов на оплату труда 33,1 % и для подавляющего большинства работников (за исключением некоторых форм индивидуальных предпринимателей) НДФЛ отсутствует при существующей системе налогообложения⁹. В-четвертых, если исходить из применяемого налогового понятия дохода как начисленно-условного, то НДФЛ будет равен более одной третьей части расходов на оплату труда.

¹ Земцов А.А. Институт налоговых агентов в РФ необходимо ликвидировать // Проблемы учета и финансов. 2011. □ 2. С. 33.

² Доходы организации : Положение по бухгалтерскому учету 9/99 : [утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. □ 33н] : [ред. от 6 апр. 2015 г.]. Доступ из справ.-правовой системы "Консультант Плюс".

³ Земцов А.А., Сорокин М.А. Учетно-аналитический подход к понятию "Капитал" в домохозяйственном учете // Проблемы учета и финансов. 2016. □ 3.

⁴ Конституция Российской Федерации : [принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г.] : [ред. федер. конституционных законов от 30 дек. 2008 г. □ 6-ФКЗ и □ 8-ФКЗ]. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

⁵ Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 дек. 2001 г. □ 197-ФЗ : [ред. от 30 дек. 2015 г.]. Доступ из справ.-правовой системы "Консультант-Плюс".

⁶ О бухгалтерском учете : федер. закон от 6 дек. 2011 г. □ 402-ФЗ : [ред. от 30 марта 2016 г.]. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

⁷ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 31 окт. 2000 г. □ 94н : [ред. от 8 нояб. 2010 г.].

⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации : федер. закон от 5 авг. 2000 г. □ 117-ФЗ : [ред. от 15 февр. 2016 г.]. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

⁹ См.: Абрамов А.П., Земцов А.А., Макаров А.И. Модернизация администрирования налогов с физических лиц // Вестник Томского государственного университета. 2009. □ 321. С. 118-123; Их же. Совершенствование методов исчисления и взимания налогов с физических лиц // Вестник Томского государственного университета. 2009. □ 320. С. 146-150.

Поступила в редакцию 06.09.2016 г.