

УДК 657.2

Учетно-аналитическое обеспечение и налогообложение заработной платы в современных условиях хозяйствования

@ Хоружий Людмила Ивановна,
д-р экон. наук, профессор,
проректор по экономической работе,
РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева
127550, Москва, ул. Тимирязевская, д. 49
E-mail: uff07@timacad.ru

@ Дедова Ольга Васильевна,
канд. экон. наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения,
Брянский государственный университет им. академика И.Г. Петровского
241036, Брянск, ул. Бежицкая, д. 14
E-mail: o.vod2012@yandex.ru

@ Катков Юрий Николаевич,
канд. экон. наук, доцент,
зав. кафедрой экономики и управления,
Брянский государственный университет им. академика И.Г. Петровского
241036, Брянск, ул. Бежицкая, д. 14
E-mail: KUN95@yandex.ru

Статья поступила 16 февраля 2015 г.

В статье раскрыты особенности бухгалтерского и управленческого учета заработной платы работников агросферы. Описан порядок налогообложения заработной платы, начисляемой в пользу работников организации, в зависимости от денежной и натуральной форм расчетов.

Ключевые слова: заработная плата; налогообложение; НДФЛ; косвенные налоги; вознаграждение работника; управленческий учет.

UDK 657.1

Accounting and analytical providing and the taxation of a salary in modern conditions of managing

@ Khoruzhy Lyudmila,
Dr. of Economics, Professor, Prorector on Economic Questions
RSAU-MTAA named after K.A. Timiryazev

127550, Moscow, Timiryazevskaya st., 49
E-mail: hli@timacad.ru

@ Dedova Olga,

PhD of Economics,
Associate Professor of the Accounting and taxation Department
Bryansk State University of the academician I.G. Petrovsky
241036, Bryansk, Bezhitskaya St., 14
E-mail: o.vod2012@yandex.ru

@ Katkov Yury,

PhD of Economics, Head of the Economy and management department
Bryansk state university of the academician I.G. Petrovsky
241036, Bryansk, Bezhitskaya St., 14
E-mail: KUN95@yandex.ru

The article was received on February 16, 2015.

In article describes of the features of accounting and management accounting of a salary of workers of the agrosphere are opened. The order of the taxation of the salary charged in favor of employees of the organization depending on monetary and natural forms of calculations is described.

Key words: salary, tax, personal income tax, indirect taxes, employee benefits, management accounting

Бухгалтерский учет заработной платы

Заработная плата – один из элементов расходов при формировании себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете. Формирование величины оплаты за отработанное время или объем произведенной продукции (работ, услуг) зависит от принятой в хозяйствующем субъекте формы оплаты труда – повременной или сдельной.

Расходы на оплату труда наиболее конкретны, изменяются достаточно плавно в сторону роста в связи с изменением размера минимальной оплаты труда, инфляционными процессами и проводимой государством политикой в области поддержки населения через систему заработной платы. Начисления на заработную плату напрямую связаны с величиной оплаты труда и рассчитываются по тарифу, установленному законодательством РФ [6].

Работодатели осуществляют оплату труда работникам в двух расчетных формах – денежной или натуральной. Данная особенность и определяет порядок налогообложения начисляемой заработной платы.

При оплате труда в натуральной форме организация может выдать работникам в счет причитающейся им заработной платы:

- готовую продукцию или товары;
- прочее имущество организации (например, материалы или полуфабрикаты).

Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20 % от общей суммы заработной платы (ст. 131 ТК РФ).

Начисление заработной платы в бухгалтерском учете производится в зависимости от вида производств или подразделений, где числятся работники организации при выполнении своих обязанностей.

Начисленная заработная плата является одним из ключевых показателей, используемых при распределении административных (общепроизводственных и общехозяйственных) расходов организации. Распределение косвенных расходов производится пропорционально заработной плате, приходящейся на каждый вид продукции, что можно представить в виде формулы [6]:

$$K_i = K \times ЗП_i / ФОТ, \quad (1)$$

где K_i – косвенные расходы на i -й вид продукции,

K – общая величина косвенных расходов,

$ЗП_i$ – заработная плата на i -й вид продукции,

ФОТ – общий фонд оплаты труда.

Заработная плата на каждый вид продукции определяется на основе процента рабочего времени, затрачиваемого в один час работы на производство каждого вида продукции. Согласно штатному расписанию на производство единицы продукции или выполнение одной технологической операции установлены расценки, в соответствии с которыми начисляется заработная плата производственного работника в зависимости от его профессионального разряда и выполненного объема.

Далее согласно коэффициенту занятости (количество и сложность рабочего времени, отработанного на каждый вид продукции, в процентах) заработная плата распределяется по видам продукции (работам, услугам):

$$ЗП_i = ФОТ_{\text{цех}} \times \text{Козэф}_z, \quad (2)$$

где $ФОТ_{\text{цех}}$ – фонд оплаты труда цеха или производственного участка, подлежащий распределению по производимым в нем видам продукции,

$Козэф_z$ – коэффициент занятости на i -й вид продукции, %.

Как показывает практика, большинство организаций применяют коэффициент занятости по нормативам, разработанным еще при Советском Союзе в 1960–1970-х гг., либо применяют примерные значения по усмотрению экономистов хозяйствующего субъекта. К сожалению, данные коэффициенты практически не пересматриваются или не имеют в качестве основы специально разработанной методики расчета. Тогда косвенные расходы на вид продукции будут определяться:

$$K_i = K \times ФОТ_{\text{цех}} \times \text{Козэф}_z / ФОТ. \quad (3)$$

С учетом величины прямых расходов, выражающих величину непосредственно использованных ресурсов, себестоимость каждого вида продукции (C_i) будет определяться по формуле

$$C_i = PR_i + K \times \text{ФОТ}_{\text{цех}} \times \text{Коэф}_{\text{зи}} / \text{ФОТ}, \quad (4)$$

где PR_i – прямые расходы на i -й вид продукции.

Таким образом, начисленная оплата труда является, с одной стороны, второй составляющей расходов, формирующих себестоимость производимой продукции (работ, услуг), после материальных затрат, с другой – является базой распределения косвенных расходов при расчете себестоимости каждого отдельного вида продукции. Это актуально с точки зрения изучения структуры расходов, образующихся в результате использования различных производственных ресурсов, выявления их динамики и планирования на перспективу.

Управленческий учет заработной платы

Динамично меняющиеся условия хозяйствования влекут за собой необходимость пересмотра методологии управления экономикой в российских организациях. Современный бизнес для своего развития требует инновационных подходов в менеджменте и интеллектуализации всех экономических процессов. Для адаптации к новым условиям бизнеса организациям необходимо сосредоточить свои усилия на максимальном повышении эффективности использования своего трудового потенциала. В качестве инструмента для решения данных проблем можно использовать систему управленческого учета [1].

В управленческом учете вместо понятия «зарплата» чаще используется более широкое понятие «вознаграждение работника», относящееся ко всем видам выплат или наград, которые получают работники организации.

Вознаграждение состоит из двух частей: прямых выплат в денежной форме и косвенных выплат в форме социальных льгот (рис.).

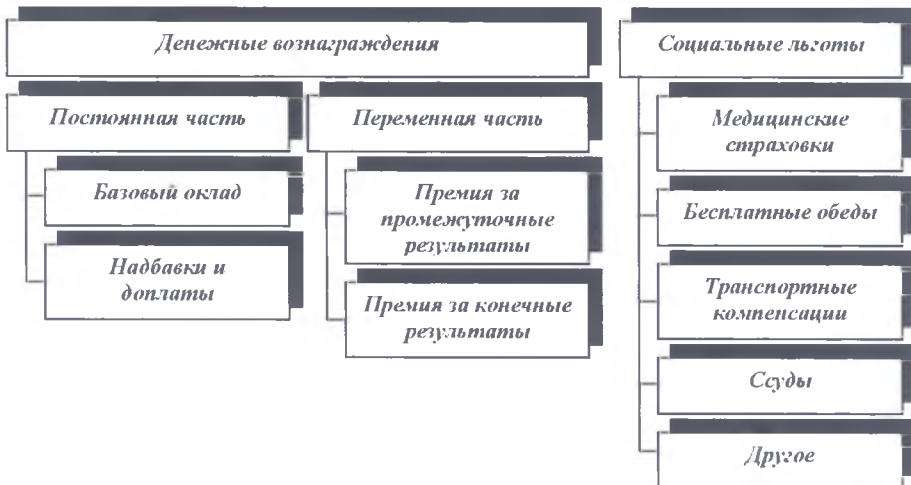


Рис. Структура вознаграждений работников организации [3, с. 306]

Анализ структуры заработной платы позволяет бухгалтеру-аналитику оценить ее возможности способствовать цели организации в плане привлечения, сохранения и мотивации человеческих ресурсов.

Данные направления анализа позволяют выявить недостатки и отклонения в учете заработной платы и определить целесообразность и эффективность использования тех или иных форм и систем оплаты труда в организации.

В Плате счетов бухгалтерского учета, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, появилась возможность разделения финансового и управленческого учета [5]. В третьем разделе «Затраты на производство», кроме счетов 20–29, появились счета 30–39 для учета расходов по экономическим элементам. При этом методологию использования данных счетов организация устанавливает исходя из специфики деятельности, размеров, структуры, особенностей и методов управления на базовых рекомендациях Минфина России.

Одним из вариантов отражения информации о затратах на счетах управленческого учета является методика, когда третий раздел «Затраты на производство» действующего Плана счетов распадается на два подраздела:

- 1) расходы по обычным видам деятельности, где сохраняются действующие правила и процедуры учета затрат на производство как на счетах первого порядка, так и при исчислении себестоимости продукции, работ, услуг производственного характера;
- 2) совокупные расходы организации, где обобщается информация о всей совокупности расходов организации в разрезе экономических элементов.

Тематически в рамках данной статьи нас интересуют расходы на оплату труда и синтетический счет, собирающий информацию о них. При таком варианте учета для этих целей используется счет 33 «Расходы на оплату труда».

На счете 33 «Расходы на оплату труда» находит отражение следующая информация:

- о начисленной персоналу организации оплате труда (по всем видам оплаты труда, стимулирующим начислениям и надбавкам, компенсационным начислениям, связанным с режимом работы или условиями труда, премиям и т.п.);
- начисленных (выплаченных) расходах, связанных с содержанием работников организации, предусмотренных трудовыми договорами, коллективными договорами и действующим законодательством;
- расходах на все виды оплаты нечисленного состава работников, включаемых в фонд оплаты труда хозяйствующего субъекта;
- других произведенных расходах, относящихся по своему экономическому содержанию к оплате труда.

Для оптимизации процессов учета, анализа и планирования затрат на оплату труда в организации можно предложить выделение аналитических разрезов на счете 33 «Расходы на оплату труда», что позволит получать детализированную информацию по данному направлению учета (табл. 1). Из представленной таблицы мы видим, что выделение

Таблица 1

**Структурная схема счета управленческого учета 33
«Расходы на оплату труда» для организаций агросферы**

№ счета	Наименование счета	Категории персонала		
		Руководители	Специалисты	Рабочие
33-1	Растениеводство	33-1/1	33-1/2	33-1/3
33-2	Животноводство	33-2/1	33-2/2	33-2/3
33-3	Промышленное производство	33-3/1	33-3/2	33-3/3
33-4	Вспомогательное производство	33-4/1	33-4/2	33-4/3
33-5	Административно-управленческие подразделения	33-5/1	33-5/2	33-5/3

субсчетов первого и второго порядка по счету 33 способствует формированию центров затрат на оплату труда с детализацией по категориям работников.

Субсчета счета 33 были организованы нами исходя из специфики деятельности организаций АПК. Бухгалтерам-аналитикам будет удобно работать с данным счетом, а менеджерам на основе этой информации – осуществлять анализ и принимать решения.

При варианте управленческого учета с использованием счета 33 «Расходы на оплату труда» начисление заработной платы работникам АПК будет осуществляться следующим образом, представленном в табл. 2.

Таблица 2

**Примеры корреспонденций счетов по начислению
заработной платы сотрудникам организаций агросферы**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Д-т	К-т
1	Начислена заработная плата производственным работникам растениеводства	987 310	33-1/3	70
2	Начислена заработная плата управленческому персоналу в животноводстве	234 700	33-2/1	70
3	Начислена заработная плата специалистам промышленного производства	534 960	33-3/2	70
4	Начислена заработная плата руководителям аппарата управления организацией	385 710	33-5/1	70
5	Начислена заработная плата рабочим вспомогательного производства	452 180	33-4/3	70

Разработанный порядок отнесения затрат на оплату труда с использованием детализированного счета 33 позволяет формировать аналитические отчеты по любым категориям персонала организаций АПК, получая полную и оперативную информацию, с одновременным анализом отклонений от бюджетных значений. В качестве примера нами представлен фрагмент аналитического отчета по счету 33-5/1, который учитывает специфику сельскохозяйственной отрасли (табл. 3).

Таблица 3

Аналитический отчет начисленной заработной платы руководителям подразделений организаций агросферы (фрагмент)

Счет 33-5/1 «Руководители административно-управленческих подразделений»				
Наименование должностей	Оклад, руб.	Рейтинговый коэффициент	Премия, руб.	Итого, руб.
Директор	70 000	1,20	14 000	84 000
Зам. директора по сбыту	50 000	1,12	6000	56 000
Зам. директора по снабжению	50 000	1,10	5000	55 000
Главный бухгалтер	47 000	1,30	14 100	61 100
Главный экономист	45 000	1,21	9450	54 450
Начальник сервисного отдела сельскохозяйственной техники	36 000	1,11	3960	39 960
Начальник отдела по охране труда	32 000	1,10	3200	35 200
Итого	330 000	×	55 710	385 710
Бюджетные значения	330 000	×	56 000	386 000
Отклонения	0	×	+290	+290

Для эффективного управления организацией необходимо знать, где именно поглощаются затраты и что обеспечивает наибольшую прибыль. Поэтому для усиления контроля за формированием себестоимости и целевым использованием ресурсов целесообразно организовать управленческий учет издержек как по местам их возникновения, так и по статьям калькуляции. В данном случае, исходя из предложенного счета 33 «Расходы на оплату труда», для построения бюджетов нами будут выделены центры затрат на оплату труда с детализацией по категориям работников.

Центры затрат на оплату труда при такой организации управленческого учета являются составной частью сбалансированных центров ответственности, которые мы описывали ранее на страницах данного журнала [7]. Пример бюджета расходов на оплату труда, детализированный как по категориям работников, так и по структурным подразделениям организаций АПК, представлен в табл. 4.

Таблица 4

Бюджет расходов на оплату труда для организаций агросферы на II квартал 2015 г. (фрагмент), руб.

Центры затрат на оплату труда с детализацией по категориям работников	Период			Итого
	апрель	май	июнь	
РАСТЕНИЕВОДСТВО	Центр затрат № 1			
а) руководители	241 000	242 451	240 380	723 831
б) специалисты	198 320	199 200	197 400	594 920
в) рабочие	987 310	974 100	928 300	2 889 710
Итого по ЦЗ № 1	1 426 630	1 415 751	1 366 080	4 208 461
Бюджетные значения по ЦЗ №1	1 427 600	1 415 800	1 366 700	4 210 100
Отклонения	+970	+49	+620	+1639

Окончание табл. 4

Центры затрат на оплату труда с детализацией по категориям работников	Период			Итого
	апрель	май	июнь	
ЖИВОТНОВОДСТВО	Центр затрат № 2			
а) руководители	234 700	245 000	238 900	718 600
б) специалисты	187 357	186 954	187 423	561 734
в) рабочие	975 300	967 800	973 189	2 916 289
Итого по ЦЗ № 2	1 397 357	1 399 754	1 399 512	4 196 623
Бюджетные значения по ЦЗ № 2	1 397 800	1 399 100	1 399 750	4 196 700
Отклонения	+443	-654	+238	+77
ПРОМЫШЛЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО	Центр затрат № 3			
а) руководители	258 500	259 412	261 656	779 568
б) специалисты	534 960	519 870	523 500	1 578 330
в) рабочие	985 700	984 324	986 722	2 956 746
Итого по ЦЗ №3	1 779 160	1 763 606	1 771 878	5 314 644
Бюджетные значения по ЦЗ №3	1 779 000	1 763 900	1 771 800	5 314 700
Отклонения	-160	+294	-78	+56
ВСПОМОГАТЕЛЬНОЕ ПРОИЗВОДСТВО	Центр затрат № 4			
а) руководители	175 600	178 944	179 547	534 091
б) специалисты	143 300	142 689	143 900	429 889
в) рабочие	452 180	443 560	448 950	1 344 690
Итого по ЦЗ № 4	771 080	765 193	772 397	2 308 670
Бюджетные значения по ЦЗ № 4	771 100	765 300	772 500	2 308 900
Отклонения	+20	+107	+103	+230
АДМИНИСТРАТИВНО-УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ	Центр затрат № 5			
а) руководители	385 710	394 200	381 257	1 161 167
б) специалисты	201 693	200 456	202 954	605 103
в) рабочие	127 401	128 800	127 570	383 771
Итого по ЦЗ № 5	714 804	723 456	711 781	2 150 041
Бюджетные значения по ЦЗ № 5	715 700	723 000	711 900	2 150 600
Отклонения	+896	-456	+119	+559
Итого по организации	6 089 031	6 067 760	6 021 648	18 178 439
Бюджетные значения по организации	6 091 200	6 067 100	6 022 650	18180 950
Отклонения по организации	+2169	-660	+1002	+2511

Таким образом, центры затрат на оплату труда с детализацией по категориям работников позволяют получить информацию о том, в каком объеме затраты на оплату труда потреблялись структурными подразделениями предприятия на каждой стадии технологического цикла. Это способствует контролю, анализу и дальнейшему прогнозированию расходов на оплату труда организации.

Налог на доходы физических лиц

Основным налогом, удерживаемым из доходов работников за выполнение ими своих трудовых обязанностей, является налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Порядок его исчисления и удержания определен гл. 23 НК РФ [2]. В НК РФ приведен подробный перечень доходов физических лиц, получаемых от источников в РФ и за рубежом.

Применительно к российским организациям можно выделить следующие доходы, выплачиваемые в пользу работников за выполнение трудовых обязанностей:

- вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации – заработная плата по трудовым договорам и договорам гражданско-правового характера;
- страховые выплаты при наступлении страхового случая – при причинении вреда здоровью или получении профессионального заболевания.

Данные доходы являются объектом налогообложения, при этом из них исключаются доходы, связанные с непосредственным выполнением обязательств работников, которые можно условно разделить на профессиональные, социальные и стимулирующие (табл. 5).

Таблица 5

Классификация доходов, выплачиваемых организациями работникам и не облагаемых НДФЛ

Профессиональные выплаты	Социальные выплаты	Стимулирующие выплаты
Возмещение расходов на повышение профессионального уровня работников	Суммы выплат при причинении вреда здоровью или получении профессионального заболевания	Бесплатное предоставление жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения
Оплата за исполнение работником трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов), при этом суточные ограничиваются в размере 700 руб. по России и 2500 руб. за рубежом	Суммы, выплачиваемые при увольнении работников	Суммы компенсации работодателями своим работникам и членам их семей стоимости приобретаемых путевок, за исключением туристических, предоставляемые за счет средств организаций
Суммы платы за обучение работника по основным и дополнительным общеобразовательным и профессиональным образовательным программам, его профессиональную подготовку и переподготовку в российских образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию	Суммы единовременных выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена его семьи	Доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период: <ul style="list-style-type: none"> • стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций; • суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам; • возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям, детям стоимости приобретенных ими лекарственных препаратов для медицинского применения, назначенных им лечащим врачом

Окончание табл. 5

Профессиональные выплаты	Социальные выплаты	Стимулирующие выплаты
Доходы, полученные работниками в натуральной форме в качестве оплаты труда от организаций – сельскохозяйственных товаропроизводителей, в виде сельскохозяйственной продукции их собственного производства и работ (услуг) в интересах работника, переданных указанными организациями работнику, при ограничении данного дохода в размере 4300 руб.	Суммы, уплаченные работодателями за оказание медицинских услуг своим работникам, их супругам, родителям, детям	Взносы работодателя в виде дополнительных отчислений на накопительную часть пенсии
Доходы в натуральной форме в виде обеспечения питанием работников, привлекаемых для проведения сезонных полевых работ		Суммы, выплачиваемые организациями своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения

Кроме вышеперечисленных доходов, величина оплаты труда уменьшается работодателями на стандартные налоговые вычеты, предоставляемые лицам, участвующим при ликвидации последствий аварий на ядерных объектах, в боевых действиях, имеющим детей и при наличии других оснований для получения данной категории вычетов.

Предоставление социальных, имущественных, инвестиционных и профессиональных вычетов не связано с расходами по оплате труда.

Налоговая база определяется как денежное выражение всех облагаемых НДФЛ доходов работников организации. Налоговая ставка составляет в отношении оплаты труда 13 % для налоговых резидентов и 30 % – для налоговых нерезидентов. Налоговым резидентом признается физическое лицо, проживающее на территории РФ более 183 календарных дней в течение 12 последовательных календарных месяцев (начиная с момента проживания), не считая краткосрочных выездов за рубеж на лечение и обучение.

Налог на доходы физических лиц начисляют на сумму заработной платы по итогам каждого месяца. Поэтому сумму зарплаты, выданную авансом за первую половину месяца, этим налогом не облагают (письмо Минфина России от 06.03.2001 № 04-04-06/84) [4].

В бухгалтерском учете удержание и перечисление НДФЛ производится бухгалтерскими проводками, представленными в табл. 6.

Таблица 6

Корреспонденции по учету удержаний из заработной платы НДФЛ

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Хозяйственная операция
Дебет	Кредит		
20, 23, 25, 26, 44, 08, 91	70	1 778 600	Начислена заработная плата работникам организации
70	68	162 500	Начислен НДФЛ с заработной платы работников
68	51	162 500	Перечислен НДФЛ в бюджет
70	51	1 616 100	Перечислена заработная плата работникам организации

Экономический субъект отчитывается по данному налогу перед налоговыми органами в справке по ф. 2-НДФЛ по форме, утв. Минфином России. Приводятся сведения о начисленных суммах доходов, не облагаемых суммах, величине стандартных налоговых вычетов, начисленной и перечисленной сумме налога.

Косвенные налоги

При выплате доходов работникам в натуральной форме возникает обязанность организации по исчислению и удержанию НДС, а если оплата производится подакцизными товарами – то и величины акцизов. Оплата труда путем передачи продукции собственного производства или выполнение работ (услуг) в интересах работника является фактически реализацией этой продукции (работ, услуг), т.е. возникает объект налогообложения НДС и акцизами. Таким образом, из суммы начисленного в пользу работника дохода удерживается НДФЛ и одновременно косвенные налоги.

Статьей 153 НК РФ [2] установлено, что при определении налоговой базы при передаче продукции (работ, услуг) в счет натуральной оплаты труда выручка от реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами. Указанные доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

При передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Расчетная ставка составляет 10/110 или 18/118 в зависимости от вида передаваемой продукции, товаров (работ, услуг). Оснований для получения налоговых вычетов у работников при получении заработной платы в натуральной форме НК РФ не предоставляет.

Организация формирует счет-фактуру на переданную продукцию, товары (работы, услуги) с указанием их стоимости и начисленной величины НДС. Работнику в принципе счет-фактура не нужна, однако НК РФ установлена прямая обязанность по выписке налогоплательщиком счета-фактуры при осуществлении операций, признаваемых объектом налогообложения НДС. Данный документ в самой организации фиксируется в книге продаж и включается в налоговую базу при расчетах с бюджетом.

Акцизы начисляются при передаче работникам только произведенной организацией подакцизной продукции, поскольку работы и услуги акцизами не облагаются. Главой 22 НК РФ установлен перечень подакцизных товаров, который включает спирт этиловый, алкогольную и табачную продукцию, автомобили легковые, автомобильный бензин, дизтопливо и масла для двигателей и некоторые другие виды.

Бухгалтерские проводки по начислению косвенных налогов при натуральной форме оплате труда представим в *табл. 7*.

Таблица 7

**Корреспонденции по учету удержаний
из заработной платы косвенных налогов**

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Хозяйственная операция
Дебет	Кредит		
20	70	36 000	Начислена заработная плата работнику организации
70	68/НДФЛ	4680	Начислен НДФЛ с заработной платы работника
68/НДФЛ	51	4680	Перечислен НДФЛ в бюджет
70	90/1	31 320	Передана продукция и товары, работы, услуги в оплату труда работника
90/2	43, 41, 20	24 780	Списана себестоимость продукции, товаров, работ и услуг, переданных или осуществленных в пользу работников
90/3	68/НДС	4778	Начислен НДС с переданной продукции, товаров, работ, услуг
68/НДС	51	4778	Перечислен НДС в бюджет
90/4	68/Акцизы	255	Начислен акциз с передаваемого работнику дизтоплива собственного производства
68/Акциз	51	255	Перечислен акциз в бюджет
90/1	90/9	1507	Определена прибыль от передачи работнику в качестве оплаты труда собственной продукции, товаров, работ и услуг
99	68/ННП	301	Начислен налог на прибыль с финансового результата от выплаты заработной платы в натуральной форме
68/ННП	51	301	Перечислен налог на прибыль организаций в бюджет
08	70	45 800	Начислена заработная плата работнику строительной бригады
70	68/НДФЛ	5954	Начислен НДФЛ с заработной платы работника
68/НДФЛ	51	5954	Перечислен НДФЛ в бюджет
70	91/1	9160	Отражена стоимость стройматериалов, переданных работникам в счет заработной платы
91/2	10	7450	Отражена себестоимость передаваемых материалов
91/2	68/НДС	1397	Начислен НДС при передаче стройматериалов
68/НДС	51	1397	Перечислен НДС в бюджет
91/2	91/9	313	Определена прибыль от передачи стройматериалов работнику в качестве оплаты труда
99	68/ННП	63	Начислен налог на прибыль с финансового результата от выплаты заработной платы в натуральной форме
68/ННП	51	63	Перечислен налог на прибыль организаций в бюджет

Пример.

Романенко А.В. за июль текущего года получил от организации следующие доходы: оклад в размере 42 000 руб., премию – 21 000 руб., материальную помощь в связи со смертью отца – 10 000 руб. Аванс за первую половину месяца выдан в размере 40 % от начисленной суммы за отработанное время.

В этом месяце Романенко А.В. обучался на курсах повышения квалификации, за что организация уплатила 95 000 руб. Обучение проводилось в другом российском городе, стоимость проезда составила 8900 руб., о чем были представлены соответствующие проездные документы. Период нахождения в командировке – 9 дней, суточные за каждый уплачивались в размере 1500 руб. Проживание было предоставлено стороной, проводящей обучение, т.е. расходов не осуществлено. Пе-

ред командировкой был выплачен аванс в размере 25 000 руб. По возвращении из командировки излишне уплаченная сумма удержана из суммы заработной платы.

У Романенко А.В. двое детей – 14 и 16 лет, общий доход работника нарастающим итогом на 1 июля составил 202 540 руб.

Часть заработной платы Романенко А.В. по его просьбе выдана продукцией и товарами организации, не признаваемыми подакцизными, облагаемыми по ставке НДС в размере 18 %. Общая стоимость переданных товаров с учетом НДС составила 7990 руб., себестоимость продукции – 2530 руб., товаров – 2160 руб.

Общая сумма дохода Романенко А.В. составила: $42\ 000 + 21\ 000 + 10\ 000 + 8900 + 1500 \times 9 + 95\ 000 = 190\ 400$ руб.

Стоимость оплаченного в интересах работника профессионального обучения не подлежит налогообложению НДФЛ, включается в состав учитываемых при налогообложении прибыли расходов. Материальная помощь в связи со смертью отца не облагается НДФЛ.

Сумма превышения суточных над установленной нормой для расчета НДФЛ составила 7200 руб. $((1500 - 700) \times 9)$.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются на детей, других оснований у работника не имеется: $1400 \times 2 = 2800$ руб.

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
К-т сч. 51 «Расчетные счета» 25 200 руб. – перечислен сотруднику аванс за первые полмесяца работы;

Д-т сч. 20 «Основное производство»,
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 42 000 руб. – начислена сумма оклада за отработанный период;

Д-т сч. 20 «Основное производство»,
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 21 000 руб. – начислена премия за производственные результаты;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»,
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 10 000 руб. – начислена материальная помощь в связи со смертью отца;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»,
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 95 000 руб. – начислена оплата за повышение квалификации сотрудника;

Д-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,
К-т сч. 50 «Касса» 25 000 руб. – выдан аванс на командировочные расходы;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»,
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 8900 руб. – учтены расходы на проезд до места обучения и обратно;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»,
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 13 500 руб. – начислены суточные за время нахождения в командировке;

Д-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. НДФЛ, 936 руб. – начислен НДФЛ с суммы превышения фактической величины суточной над нормативом для расчета НДФЛ, установленным НК РФ;

Д-т сч. 20 «Основное производство»,
К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» 117 400 руб. – списана стоимость профобучения и командировочные расходы в состав производственных расходов;

Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
 К-т сч. 90 «Продажи», субсч. «Выручка, 7990 руб. – передана продукция и товары работнику в счет выплаты части заработной платы;
 Д-т сч. 90 «Продажи», субсч. «Себестоимость»,
 К-т сч. 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» 5690 руб. – списана себестоимость передаваемой продукции и товаров;
 Д-т сч. 90 «Продажи», субсч. «Налог на добавленную стоимость»,
 К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. НДС, 1219 руб. – начислен НДС при передаче продукции и товаров работнику;
 Д-т сч. 90 «Продажи», субсч. «Выручка»,
 К-т сч. 90 «Продажи», субсч. «Прибыль/убыток от продаж», 1081 руб. – финансовый результат от передачи продукции и товаров работнику;
 Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
 К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. НДФЛ, 7826 руб. – начислен НДФЛ на облагаемые доходы работника;
 Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
 К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 3536 руб. – удержана из зарплаты сумма излишне выданного на командировки аванса;
 Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
 К-т сч. 51 «Расчетные счета» 28 448 руб. – перечислена работнику оставшаяся заработная плата за июль на банковский счет.

Таким образом, заработная плата у источника выплаты облагается по-разному в зависимости от формы выплаты – натуральной или денежной. В обоих случаях удерживается величина НДФЛ, а при натуральной форме оплаты труда – еще НДС и акцизы по подакцизным товарам. Особенность косвенных налогов состоит в присущем им принципе перелагаемости, когда работник, приобретая товары, работы, услуги, все равно будет уплачивать НДС и акцизы, заложенные в цене реализации приобретаемых ценностей и результатов работ, услуг.

Библиографический список

1. Катков Ю. Н. Управленческий учет: генезис и современные тенденции развития: монография. – Брянск: Изд-во ООО «Ладомир», 2012. – 118 с.
2. Одегов Ю. Г., Никонова Т. В. Аудит и контроллинг персонала: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2010. – 672 с.
3. Письмо Минфина России от 06.03.2001 № 04-04-06/84 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru>.
4. Хоружий Л. И., Дедова О. В. Развитие бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления деятельностью хлебопекарных организаций: монография. – М.: Изд-во РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 2012. – 205 с.
5. Хоружий Л. И., Катков Ю. Н. Сбалансированные центры ответственности в организациях АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 6. – С. 35–41.
6. Белов Н. Г., Хоружий Л. И., Павлычев А. И. Современные проблемы отраслевой системы бухгалтерского учета в условиях глобализации экономики // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 8. – С. 12–18.
7. Хоружий Л. И., Харчева И. В. Концептуальные основы учета вознаграждений работникам агросферы: монография. – М.: Изд-во РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 2013. – 140 с.
8. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. – М.: Эксмо, 2010. – 608 с.
9. Хоружий Л. И. Оценка справедливой стоимости биологических активов и результатов их биотрансформации // Облік и фінанси. – 2013. – № 1. – С. 56–60.